



EDUSKUNTA

ASIAKIRJAVIIHKO

UilLdHi VALIOKUNNAT

/

/

^

DIAARIOTE

PERUSTUSLAKIVALIOKUNTA HB

91/2005 vp

*eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta*

Saapunut: Lausuntoa varten

Mietiatövk: Ministeriö: VM  
Lähettäjä: Lähetyspvm: 08.09.2005

Saapumi spvm:  
Kiireellisyys: Tilakoodi:  
Lopputoimi: Käsittely  
Loppu oim. päättynyt

pvm:

VaV

Täysistunto

12.09.2005

Kiireellinen

PeVL 35/2005 vp

14.10.2005

14.10.2005

Lausunto lähetetty VaV  
Valmistunut *Jatkettu I*

PeVL 35/2005 vp

14.10.2005

*käsittely*

PeVL 35/2005 vp

14.10.2005

*Yksityiskohtainen käsittely u I käsittely*  
*Yleiskeskustelu käsittely*

*Kirjallinen lausunto merk.*

12.10.2005

*Jatkett* saapuneeks i *Jatkettu I käsittely*

lausuntoluonnos

11.10.2005

*Jatkett* Kirjallinen lausunto merk.

saapuneeks i Asiantuntijoiden

professori Mikael Hidenin

kuuleminen -hallitusneuvos kirjallinen lausunto

06.10.2005

Kirsi Seppälä

valtiovarainministeriö -ylitarkastaja Panu

04.10.2005

Pykönen valtiovarainministeriö -

lainsäädäntöneuvos Eija professori Olli Mäenpään

04.10.2005

*I käsittely* -professori Veli-Pekka Viljanen

(K) Ilm. vkaan saapuneeksi (lausunto)

Saap. lausuntoa varten

13.09.2005

12.09.2005

*Kirjaus*



OIKEUSMINISTERI  
Ö

Lainvalmisteluosasto

Lainsäädäntöneuvos Eija Siitari-Vanne

4.10.200

5

Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle

# HALLITUKSEN ESITYS EDUSKUNNALLE ERÄIDEN VEROTUSMENETTELYYN LIITTYVIEN SÄÄNNÖSTEN MUUTTAMISESTA (HE 91/2005 vp)

## 1. Yleistä

Oikeusministeriö pitää hallituksen esitykseen sisältyviä muutosehdotuksia, jotka koskevat verotuksen toimittamista ja verotuksen oikaisuajajärjestelmän uudistamista, tarpeellisina hallituksen esityksessä mainituista syistä.

Oikeusministeriö on antanut hallituksen esitysluonnoksesta lausunnon 19.4.2005 (dn:o OM 36/43/2005). Oikeusministeriön lausunnossa on tuolloin tarkasteltu ehdotettuja säännösmuutoksia erityisesti suhteessa perustuslain vaatimuksiin. Valtiosääntöoikeudellisesti merkittäviä näkökulmia esitykseen sisältyy sekä viranomaisen tutkimistoimivallan määrittelyn että ehdotetun uuden prejudikaattiperusteisen hallinnollisen oikaisun käyttöönoton osalta

Oikeusministeriön tuolloin esittämistä huomioista on osa otettu huomioon ehdotuksen viimeistelyvaiheessa. Viimeksi mainittu koskee erityisesti verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n uutta 5 ja 6 momenttia.

Oikeusministeriö arvioi vielä uudestaan ehdotettua verotuksen toimittamista koskevaa sääntelyä (VML 26.5-6 §) sekä ehdotettua korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöön perustuvaa verotuksen muuttamista verovelvollisen eduksi koskevaa sääntelyä (VML 55.3 §).

## 2. Verotuksen toimittamisesta

VML 26 §:n 5 momentin mukaan verotus toimitettaisiin verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta tämän lain 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. Vastaavaan voimassa olevaan säännökseen verrattuna säännöksestä poistettaisiin toteamus siitä, että viranomaisen on ennen päätöksen teke-

Käyntiosoite  
Korkeavuorenkatu 37  
00130 HELSINKI

Postiosoite  
PL 25  
00023 VALTIONEUVOSTO

Puhelin  
(09) 160 03

Telekopio  
(09) 1606 7730

Sähköpostiosoite  
[kirjaamo.om@om.fi](mailto:kirjaamo.om@om.fi)

mistä tarkoin harkittava asiassa esitetty selvitys oikean päätöksen tekemiseksi. Samalla VML 26 §:n nykyinen pykäläotsikko "Yleiset periaatteet" muutettaisiin muotoon "Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet".

VML 26.6 §:n mukaan verotusta toimittaessaan veroviranomaisen olisi *tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, jota asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltu.*

Verotuksen toimittamista koskeva sääntelykokonaisuus on merkityksellinen suhteessa perustuslain 81 §:ään, jonka mukaan valtion veroista säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Sääntelykokonaisuutta tulee arvioida myös suhteessa perustuslain 6 §:ssä säädettyyn yhdenvertaisuuteen sekä suhteessa perustuslain 2 §:n 3 momentissa säädettyyn lainalaisuusperiaatteeseen. Perustuslain 21 §:n 1 momentissa turvataan puolestaan jokaisen oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti. Perustuslain 21 §:n 2 momentin mukaan hyvän hallinnon ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet turvataan lailla.

Ehdotuksen yleisperusteluissa tehdään selkoa veroviranomaisen tosiasiallisesta tutkimustoiminnasta. Ehdotuksen perusteluissa lähdetään siitä, että tutkiminen perustuisi ainakin ensi vaiheessa lähes täydellisesti tallennettujen tietojen tarkistamiseen erilaisten valikointiperusteiden avulla. Erikseen tutkittavat asiat valikoitaisiin pääsääntöisesti edellä selostetun ensivaiheen käsittelyn perusteella. Perustelujen mukaan valikointia tehtäisiin kuitenkin verotuksen toimittamisaikana jatkuvasti. Valikointi voisi olla myös manuaalista.

Valikointi kohdistettaisiin ensisijaisesti *merkittäviin tai muutoin olennaisiin asioihin* tai asioihin, joissa *riski verotuksen toimittamisesta virheellisesti* (joko verovelvollisen eduksi tai vahingoksi) olisi ilman tapauskohtaista käsittelyä suurin. Verovelvollisten *tasapuolisen kohtelun* vuoksi valikointi olisi pääsääntöisesti asiakohtaista, jolloin kunkin verovelvollisen kohdalla tutkittaisiin vain valikointiehdot täyttävät asiat. Valikointiehtoihin voitaisiin tehdä myös *alueellisia valikointirajoja*, mutta niitä pyrittäisiin välttämään, koska ne heikentävät verotuksen yhdenmukaisuutta.

Verohallinto voisi myös *satunnaisotannalla* valikoida joukon verovelvollisia, joiden osalta kaikki asiat tutkittaisiin verovuoden verotuksen osalta erikseen. Käytännössä valikointiehtoja voisivat tuolloin olla esimerkiksi vähennysvaatimusten suuruus, verovelvollisen ilmoittamien tulojen pienuus tai tulojen puuttuminen, tietojen väliset epäloogisuudet ja "verovuonna esiintyneet tietyt taloudelliset ilmiöt". Mahdollisia olisivat perustelujen mukaan myös puhtaat satunnaisotannat.

Perustelujen mukaan osaa valikointiehdoista voitaisiin käyttää jatkuvasti, minkä lisäksi vuosittain voitaisiin ottaa käyttöön uusia valikointiehtoja.

Tiedot valikointiehdoista olisivat luonteeltaan viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999, jäljempänä julkisuuslaki) 24 §:n 1 momentin 15 kohdassa tarkoitettuja asiakirjoja, jotka sisältävät tietoa viranomaisen tehtäväksi säädetystä tarkastuksesta tai muusta valvontatoimeen liittyvästä seikasta. Tiedon antaminen niistä vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteutumisen ja olisi vastoin verotulojen kertymän turvaamiseen liittyvää erittäin tärkeää yleistä etua. Perustelujen mukaan valikointiehdot (tarkoittaen nähtävästi kaikkia edellä kuvattuja valikointiehtoja) olisivat salassa pidettäviä julkisuuslain edellyttämässä laajuudessa.

Oikeusministeriö pitää sinänsä hyväksyttävänä sitä, että verotuksen toimittamisessa keskeisistä valikointiperusteista ei säädettäisi yksityiskohtaisesti. VML:n 26.6 §:ssä säädettäväksi ehdotetut yleiset valikointiperusteet ovat tarpeen perustuslain 2 §:n 3 momentista, 6 §:stä, 21 §:stä ja ja 81 §:stä johdettavista syistä.

### 3. Prejudikaattiperusteinen hallinnollinen oikaisu

Ehdotetun VML 55.3 §:n mukaan verotusta ei saisi oikaista, jos asia on ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä. Verotusta voitaisiin kuitenkin oikaista verovelvollisen hyväksi siitä huolimatta, että *hallinto-oikeus on valitukseen antamallaan lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian, jos päätös poikkeaa korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmin samanlaisessa asiassa antamasta ratkaisusta*. VML 55.2 §:n mukaan oikaisu voitaisiin tehdä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

VML 55.3 § on merkityksellinen valtiosäännön näkökulmasta erityisesti suhteessa perustuslain 3 §:ssä säädettyyn valtiovallan kolmijakoon lainsäädäntövaltaan, hallitusvaltaan ja tuomiovaltaan. Säännösehdoituksella on myös merkitystä perustuslain 2 §:n 3 momentissa säädetyn lainalaisuusperiaatteen kannalta sekä suhteessa perustuslain 81 §:ään.

Ehdotuksen yleisperustelujen mukaan VML 55.3 §:n soveltamisen edellytyksenä olisi, että verovelvollisen tapauksen olosuhteet vastaavat olosuhteita ennakkopäätöstopauksessa. Yleisperustelujen mukaan verotusta voitaisiin uuden prejudikaatin perusteella muuttaa myös verovelvollisen tekemän oikaisuvaatimuksen johdosta. Ehdotettu sääntely ei kuitenkaan vaikuttaisi oikaisun tai muutoksenhaun määräaikoihin, joten oikaisuvaatimus tulisi tehdä tällaisessa tapauksessa normaalissa määräajassa. Oikaisuvaatimuksen tekemisestä tällä uudella perusteella jo lainvoimaisesti ratkaistuun asiaan säädettäisiin esityksen mukaan VML 63 §:ään lisättävässä 3 momentissa. Ehdotuksen perustelujen mukaan tällöin epäselvemmissä tapauksissa voitaisiin ennakkopäätöksen ja velvollisen oman tapauksen vastaavuus saattaa muutoksenhaussa ratkaistavaksi.

Oikeusministeriö toteaa tältä osin ensinnäkin, että uuden oikaisu- ja muutoksenhakumahdollisuuden varaaminen viranomaisen päätökseen kieltäytyä muuttamasta edellä tarkoitettua verotuspäätöstä avaa uuden valituskierroksen kertaalleen jo lainvoimaisesti ratkaistusta päätöksestä. Vertailun vuoksi voidaan todeta, että hallintolain (434/2003) mukaan viranomaisen päätökseen kieltäytyä päätöksen korjaamisesta esimerkiksi juuri virheellisen lainsoveltamisen vuoksi ei saa hakea valittamalla muutosta. Vastaava valituskielto oli jo hallintolakia edeltäneessä hallintomenettelylaissa (598/1982).

Hallintolain valituskiellon tausta-ajatuksena on muun ohella se, että pääasiakysymyksestä ei olisi mahdollista synnyttää toista valituskierrosta asian tultua jo lainvoimaisesti ratkaistuksi. Lainvoimaisiin päätöksiin kohdistuvat muutoksenhakekeinot ovat hallintolainkäyttölakiin (586/1996) perustuvia ylimääräisiä muutoksenhakekeinoja tai erityislainsäädännössä, kuten erilaisia eläke-etuuksia koskevassa lainsäädännössä, säädettyjä lainvoimaisen päätöksen poistamismenettelyjä. Vakiintuneen vero-oikeudellisen oikeuskäytännön mukaisesti verotuspäätöksen oikeusvoimavaikutus estää hakemasta päätökseen muutosta sellaisella perusteella, joka on tullut aikaisemmin lainvoimaisesti ratkaistuksi (*KHO 22.1.1981 taltio 332*).

Edellä mainituista syistä oikeusministeriö ei kannata muutoksenhakumahdollisuuden varaamista viranomaisen päätökseen kieltäytyä oikaisusta. Oikeusministeriö pitää tällaisessa tapauksessa riittävänä sitä mahdollisuutta, että *viranomaisen kieltäytymispäätökseen voitaisiin hakea oikaisua verotuksen oikaisulautakunnalta*, mutta verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä ei enää voitaisi hakea muutosta hallinto-oikeudelta.

Muutoksenhakumahdollisuuksien tarpeellisuutta harkittaessa merkitystä on myös *yhteisön oikeuden tehokkaan toteutumisen periaatteella*, mikäli esillä on sellainen tulkintatilanne, jossa vallitsevan oikeuskäytännön mukaisten ratkaisujen todettaisiin olleen joltain osin yhteisön oikeuden vastaisia ja epäselvyys yksittäisessä tapauksessa koskee siten kysymystä siitä, onko tuo tapaus samankaltainen kuin myöhemmin toisin ratkaistu asia.

Ratkaisussa *Dilexport (C-343/96)* EY-tuomioistuin katsoi, että vastaavuusperiaatetta ei voida tulkita siten, että jäsenvaltion olisi sovellettava kaikkein edullisinta sääntelyä kaikkiin yhteisön oikeuden vastaisesti kannettuja veroja ja maksuja koskeviin palautusvaatimuksiin. Tehokkuusperiaatteesta tuomioistuin lausui samassa ratkaisussa, että oikeussuojakeinojen käyttämisestä koskevat kohtuulliset määräajat ovat oikeusvarmuutta edistävinä yhteisön oikeuden mukaisia. Yhteisön lainsäädännön vastaista on sen sijaan, että EY-tuomioistuimen todettua tietynlaiset tullit ja verot yhteisön oikeuden vastaisiksi, jäsenvaltio antaa säännöksiä, joissa säädetään näiden tullien ja verojen palauttamisedellytyksistä epäedullisemmin kuin vastaavien muiden suoritusten palauttamisedellytyksistä tai tehdään takaisinsaantioikeuden käyttäminen mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tuomion kohta 43).

EY-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on sinänsä vakiintuneesti katsottu, että yksityishenkilöllä on oikeus saada jäsenvaltion yhteisön oikeussääntöjen vastaisesti kantamat verot takaisin. Tämän oikeuskäytännön mukaan tästä palautusvelvollisuudesta on vain yksi poikkeus. Jäsenvaltio saa kieltäytyä maksamasta takaisin tällaista veroa silloin, kun kansalliset viranomaiset ovat näyttäneet toteen, että verosta aiheutuvan rasituksen on kantanut kokonaisuudessaan muu kuin verovelvollinen ja että viimeksi mainittu saisi veron palauttamisesta perusteetonta etua.

Tehokkuusperiaatteeseen liittyy viimeaikaisen ratkaisukäytännön perusteella myös jäsenmaiden *perustamissopimuksen 10 artiklaan perustuva velvoite luoda sellaisia järjestelmiä, jotka mahdollistavat yhteisön oikeuden vastaisen viranomaistoiminnan mahdollisimman joustavan muuttamisen ja korjaamisen*.

Viimeksi mainitusta näkökulmasta erityistä tulkinta-merkitystä on ratkaisulla *isTu/me & Heinz NV* (tuomio 13.1.2004, *C-453/00*). Mainituissa tuomiossa ennakkoratkaisun kohteena oleva oikeuskysymys koski toisen jäsenmaan tuomioistuimen pyytämän ennakkoratkaisun vaikutusta kansallisten viranomaisten toimintaan tilanteessa, jossa jälkimmäisen jäsenvaltion tuomioistuin oli vastaavassa soveltamistilanteessa laiminlyönyt velvollisuutensa pyytää ennakkoratkaisua, mikä siis oli johtanut tuossa jäsenmaassa jälkikäteisesti arvioituna yhteisön oikeuden vastaiseen hallintokäytäntöön.

Ennakkoratkaisussaan EY-tuomioistuin katsoi, että hallintoelimellä on edellä kuvatussa tilanteessa perustamissopimuksen 10 artiklaan perustuva *velvollisuus tutkia uudestaan päätös EY-tuomioistuimen antaman tulkinnan huomioon ottamiseksi*. Hallintoelimen on tämän perusteella ratkaistava uudelleen, miltä osin aikaisemmin tehtyä päätöstä on muutettava. Tuomion kohdassa 24 EY-tuomioistuin painottaa, että yhteisön oikeudessa ei kuitenkaan edellytetä hallintoelimillä olevan lähtökohtaisesti velvollisuutta muuttaa lopullisia hallintopäätöksiä. Tämän näkohdan tuomioistuin toteaa *expressis verbis* perustuvan oikeusvarmuusperiaatteeseen. Oikeusvarmuuteen liittyy myös se tuomion kohdassa 27 oleva lausuma, jonka mukaan asiaan uudelleen ratkaistaessa ei saa loukata kolmansien oikeutta.

Perustamissopimuksen 10 artiklaan sisältyvän yhteistyön periaatteen katsottiin edellyttävän vastauksena ennakkoratkaisun kysymyksiin, että hallintoelimen on tutkittava uudelleen tekemänsä päätös, jos: 1) sillä on kansallisen lainsäädännön mukaan toimivalta muuttaa tätä päätöstä, 2) kyseisestä päätöksestä on tullut lopullinen eli sitä on käsitelty kansallisesti viimeisessä toimivaltaisessa tuomioistuimessa, 3) kansallinen tuomio perustuu yhteisön oikeuden virheelliseen tulkintaan, mikä on johtunut ennakkoratkaisun esittämättä jättämisestä ja mikä on paljastunut tämän tuomion jälkeen EY-tuomioistuimen antama oikeuskäytäntö huomioon ottaen ja 4) asianomainen on kääntynyt välittömästi hallintoelimen puoleen saatuaan tietää yhteisöjen oikeuskäytännöstä.

Ennakkoratkaisusta ei siten voitane suoraan päätellä sitä, että hallintoviranomaisten toimivaltuuksia muuttaa itse lainvoimaiseksi tulleita hallintopäätöksiään tulisi kansallisesti lisätä. Suomessa hallintoviranomainen voi asiavirheen korjaamista koskevia hallintolain säännöksiä soveltamalla muuttaa sinänsä myös lainvoimaisia hallintopäätöksiä.

Esityksessä ei sinänsä ole pohdittu lainkaan sitä kysymystä, voisivatko hallintolain 50 §:n säännökset asiavirheen korjaamisesta itse asiassa soveltua juuri ehdotetun kaltaisessa tilanteessa myös verotuspäätösten muuttamiseen. Verotusmenettelylainsäädännön lähtökohtana on sinänsä ollut aikaisemmin se, että oikaisusäännökset ovat VML:ssä säännelty tyhjentävästi ainakin suhteessa aineellisiin lainsoveltamisvirheisiin ja ettei hallintolain ja sitä edeltäneen hallintomenettelylain säännöksillä ole ollut tässä suhteessa merkitystä.

VML 70 §:n 2 momentin mukaan valitusluvan myöntämisen perusteet ovat: 1) lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi; 2) asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi tai 3) valitusluvan myöntämiseen on muu painava taloudellinen tai muu syy.

Oikeuskirjallisuudessa yleisesti esitettyjen kannanottojen perusteella ennakkopäätösperustetta sovelletaan lähinnä kahdenlaisissa tilanteissa. Ennakkopäätösperusteella valituslupa voidaan myöntää tilanteessa, jossa on kysymys uuteen lainsäädäntöön liittyvistä tulkintaongelmista. Toisaalta valituslupa voidaan ennakkopäätösperusteella myöntää myös silloin, kun verotus- tai oikeuskäytäntö on jossakin oikeudellisessa kysymyksessä muo-

dostunut epäyhtenäiseksi. Ilmeisen virheen perusteella valitusluvan voi puolestaan saada sekä menettely- että lainsoveltamisvirheen perusteella. Ilmeinen virhe valituslupaperusteena voi käytännössä perustua myös asiassa esitettävään uuteen selvitykseen.

Painava taloudellinen tai muu syy valitusluvan myöntämisperusteena voi tulla sovellettavaksi useissa erilaisissa tilanteissa. Tällainen viimeksi mainittu soveltamistilanne voi olla esimerkiksi saman kysymyksen toistuvuus valittajan verotuksessa useampana verovuonna. Asialla voi olla hakijalle merkitystä myös toisessa veromuodossa tai muun lainsäädännön mukaan käsiteltävässä asiassa. Valituslupa viimeksi mainitulla perusteella voi tulla myönnettäväksi myös sillä perusteella, että asialla on taloudellisesti suuri merkitys valittajalle.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen sisältöön voi käytännössä vaikuttaa ratkaisevasti, mitä asiassa on aikaisemmin tapahtunut ja millaisia perusteluja ja vaatimuksia valittaja esittää. Verotuksessa noudatetaan muun ohella reformatio in peius -kieltoa, vaikka kiellon noudattamista ei olekaan säännelty laissa. *Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen syntyyn käytännössä vaikuttavat tekijät vaikuttavat ratkaisevasti siihen, voidaanko jotakin toista tapausta pitää olosuhteiltaan samanlaisena tai onko tapauksessa edes kysymys samasta oikeuskysymyksestä.*

Perustuslain 2 §:n 3 momentti ja 81 § huomioon ottaen korkeimman hallinto-oikeuden valituslupa tai valituskelpoiseen ennakkoratkaisuun perustuvat verotusta koskevat ratkaisut eivät oikeudellisesti sido korkeinta hallinto-oikeutta itseään, muita tuomioistuimia eivätkä veroviranomaisia. Tästä syystä on valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallista, että veroviranomaisen toimivalta muuttaa aikaisemmin lainvoimaiseksi tullutta verotuspäätöstä perustuisi lain mukaan korkeimman hallinto-oikeuden toisessa asiassa antamaan ratkaisuun.

Koska säännöksen tarkoituksena ei sinänsä ole muuttaa hallinto-oikeuden lainvoimaiseksi tullutta ratkaisua vaan tehdä asiassa uusi hallintopäätös, säännösehdotus ei ole ratkaisevan ongelmallinen perustuslain 3 §:n näkökulmasta. Tässä mielessä ehdotettu säännös perustuu samanlaiseen ajatukseen kuin hallintolain 50 §:n 1 momentti, jonka mukaan, jos päätös perustuu muun ohella ilmeisen väärään lain soveltamiseen, viranomainen voi poistaa virheellisen päätöksensä ja ratkaista asian uudelleen.

Valtiosääntöoikeudellisesti tällaiseen perusteeseen kiinnittyvää oikaisumahdollisuutta voitaisiin pitää vähemmän ongelmallisena. Tuolloin laissa oikaisumahdollisuus voitaisiin todeta esimerkiksi seuraavalla tavalla muotoiltuna:

*Verotusta ei voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Verotusta voidaan kuitenkin oikaista verovelvollisen hyväksi, jos veroviranomaisen päätös perustuu ilmeisen väärään lain soveltamiseen. Ilmeisen väärän lain soveltamista arvioidessa huomiota voidaan kiinnittää siihen, poikkeako veroviranomaisen päätös korkeimman hallinto-oikeuden samanlaisessa asiassa myöhemmin antamasta ratkaisusta.*

Lainvoimaisiin päätöksiin kohdistuvana ehdotettu menettely ei ole käytännössä kovinkaan ongelmallinen sellaisessa soveltamistilanteessa, jossa ratkaisulla ei yleensä ole muutoksenhakuoikeuden synnyttäviä



heijastusvaikutuksia prosessin ulkopuoliseen tahoon nähden. Sinänsä ongelmana voi olla hallintotoiminnan selvyuden väheneminen, koska samasta asiasta on tämän jälkeen olemassa kaksi erisisältöistä päätöstä. Jälkimmäinen hallintoviranomaisen päätös ei voi kumota tai muuttaa tuomioistuimen aikaisempaa ratkaisua.

Oikeusministeriö kiinnittää ehdotukseen sisältyvän säädösehdotuksen muotoilun osalta huomiota siihen, että kysymys verotuspäätösten suhteesta korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmin antamaan ratkaisuun voi kohdistua eri vaiheissa oleviin muihin samaa asiaa koskeviin verotuspäätöksiin. Näin ollen muotoilu, jonka mukaan oikaisumahdollisuus kohdistuu nimenomaisesti vain hallinto-oikeuden lainvoimaisesti ratkaisemiin asioihin, jättää sääntelemättä *expressis verbis*, tulisiko tällä samalla perusteella oikaista myös muussa vaiheessa olevia verotuspäätöksiä. Ehdotusta tehtäessä tämän on nähtävästi ajateltu olevan mahdollista muilla verotuksen oikaisuperusteilla ilmoittamatta täsmällisesti, että oikaisun todellinen syy on muuttunut oikeuskäytäntö.

Hallintolain systematiikan mukaisesti hallintolaissa tarkoitettujen oikaisumahdollisuuksien käyttöä ei sinänsä estä se, että asia on samanaikaisesti hallinto-oikeuden tai korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltävänä. Verotusmenettelyn systematiikassa tämä ajallisesti päällekkäinen käsittelymahdollisuus ei puolestaan ole lähtökohtaisesti mahdollista, koska hallintotuomioistuimen toimivaltaan kuuluu käsitellä vain sellaista kysymystä, jota on jo käsitelty verotuksen oikaisulautakunnassa. Verovirasto ja verotuksen oikaisulautakunta eivät puolestaan ole toimivaltaisia käsittelemään sellaista kysymystä, jonka käsittely on kesken hallinto-oikeudessa tai korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

Kun verotusmenettelylaissa nyt avattaisiin mahdollisuuksia muuttaa myös lainvoimaisiksi tulleita hallintopäätöksiä, voitaneen vastaavasti kysyä, eikö laissa olisi tarpeen mahdollistaa muuttuneen oikeuskäytännön huomioon ottaminen lisäksi siten, että oikaisu voidaan kohdistaa jo hallinto-oikeuden käsiteltäväksi siirtyneeseen oikeuskysymykseen ja suorittaa oikaisu nimenomaan hallinnossa. Tämä vastaisi ainakin yhteisön oikeuden tehokasta toteutumista. Malli vastaisi myös hallintolakiin sisältyviä hallintomenettelyssä muutoin sovellettavia oikaisumahdollisuuksia.

Oikeusministeriön mielestä muuttuneen oikeuskäytännön perusteella tulisi voida oikaista eri vaiheessa olevia verotuspäätöksiä. Lakiin tulisi toisaalta selvyuden vuoksi lisätä viittaussäännös hallintolain niihin menettelysäännöksiin, joissa säädetään vireillä olevan oikaisuasian ja sen lopputuloksen ilmoittamisesta momioistuimelle.

Lainsäädäntöteknisen selvyuden vuoksi saattaisi olla aiheutta harkita sitä vaihtoehtoa, että 55.3 §:ssä ja 63.3 §:ssä tarkoitetuista asioista säädettäisiin omassa pykälässä. Tuolloin noissa säännöksissä olisi kysymys verotuksen oikaisusta muuttuneen oikeuskäytännön perusteella ja tässä menettelyssä tarpeellisista menettelysäännöksistä sekä mahdollisesti tarvittavista muutoksenhakurajoituksista.

Oikeusministeriö korostaa vielä erikseen siitä, että verotus on asiaryhmä, jossa muutoksenhakumahdollisuuksien lisääminen voi vaikuttaa varsin ratkaisevalla tavalla hallintotuomioistuinten työmäärään. Hallintotuomioistuinten tehokkaan toiminnan takaamiseksi ei ole syytä luoda sellaisia jär-

jestelyjä, joissa samaa asiaa voitaisiin käsitellä useaan otteeseen hallinto-tuomioistuimessa. Ainakaan sellaisia järjestelmiä ei ole syytä kehittää, jotka mahdollistaisivat laajamittaisesti tuomioistuimessa lainvoimaisesti jo ratkaistujen asioiden uudelleen käsittelyyn. Lainvoimaisten ratkaisujen uudelleen käsittelyyn tulisi tuomioistuintasolla perustua vain ylimääräisten muutoksemiakukeinojen käyttöön.

**Veli-Pekka Viljanen**

## **HE 91/2005 vp ERÄIDEN VEROTUSMENETTELYYN LIITTYVIEN SÄÄNNÖSTEN MUUTTAMISESTA**

*Eduskunnan perustuslakivaliokunta 4.10.2005*

### **1. Verohallituksen määräystenantovalta**

Hallituksen esitykseen sisältyvässä lakiehdotuksessa on useita Verohallitukselle osoitettuja norminantovaltuuksia. Niitä on valtiosääntöoikeudellisesti arvioitava perustuslain 80 §:n valossa. Perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan myös muu viranomaisen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määräytyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu. Lisäksi norminantovallan osoittamista Verohallitukselle rajoittaa perustuslain 80 §:n 1 momentin lain alaa koskeva säännös, jonka mukaan lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Arvioinnissa on otettava huomioon verotusmenettelyn osalta myös perustuslain 81 §:n 1 momentin säännös, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja "eron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Perustuslain esitöissä korostettiin voimakkaasti muun viranomaisen norminantovallan poikkeuksellisuutta. Perustuslakivaliokunnan mukaan muulle viranomaiselle voidaan osoittaa oikeussääntöjen antamisvaltaa vain poikkeuksellisesti (PeVM 10/1998 vp, s. 23).

Hallituksen perustuslakiesityksen mukaan erityinen syy antaa viranomaiselle oikeus norminanton olisi käsillä lähinnä silloin, kun kysymyksessä on tekninen ja vähäisiä yksityiskoh-  
tia koskeva sääntely, johon ei liity merkittävää harkintavallan käyttöä. Kyse voi olla myös  
asetelmasta, jossa edellytetään usein ja nopeasti muuteltavien säännösten antamista (HE  
1/1998 vp, s. 133).

Verohallituksen luonne verotuksen toimeenpanoa ohjaavana asiantuntijavirastona  
puoltaa verotukseen liittyvän teknisluonteisen norminannon osoittamista perustuslain 80  
§:n 2 momentin perusteella juuri mainitulle virastolle. Tällöin on kuitenkin varmistuttava siitä,  
että lain tasolla on riittävän täsmällisesti säädetty asiaa koskevista perussäännöksistä. Arvioni  
mukaan valtaosa ehdotetuista Verohallituksen määräyksenantovaltuuksista täyttää perustuslain  
asettamat vaatimukset. Eräiltä osin valtuussäännökset on kuitenkin mielestäni kirjoitettu liian  
väljiksi.

Ongelmallisimpana säännöksenä pidän tästä näkökulmasta 1. lakiehdotuksen 7  
§:n 6 momenttia, jonka mukaan verovelvollisen on verotusta varten annettava myös muita kuin  
edellä samassa pykälässä tarkoitettuja verotusta koskevia ilmoituksia sen mukaan kuin  
Verohallitus määrää. Säännös ei mitenkään rajaa Verohallituksen harkintavaltaa tämän anta-  
essa ilmoitusvelvollisuutta laajentavia määräyksiä. Kun otetaan huomioon myös verotuksen  
yhteydessä tehtävien ilmoitusten laiminlyönteihin liittyvät sanktiot, ei Verohallitukselle mie-  
lestäni voida antaa yleistä valtuutta laajentaa verovelvollisten ilmoitusvelvollisuutta. Valtuu-  
tussäännöstä onkin tältä osin täsmennettävä esimerkiksi sitomalla Verohallituksen määräys-  
tenantovalta joihinkin täsmällisiin kriteereihin, jos ei verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden  
piiriä ole mahdollista kattavasti säännellä itse lakitekstissä, joka olisi ensisijainen tapa ratkaista  
asia (vrt. HE, s. 32/11, jossa luetellaan eräitä tässä tarkoitettuja ilmoituksia).

Vastaavanlainen, tosin hieman lievempi ongelma sisältyy 1. lakiehdotuksen 10  
§:ään, jonka mukaan veroilmoituksessa ja sen liitteessä tai muussa ilmoituksessa on muun  
ohella ilmoitettava "Verohallituksen määräämät muut verotusta varten tarpeelliset tiedot ja  
selvitykset". Tältä osin lakiehdotus tosin asettaa tiedoille ja selvityksille vaatimuksen, jonka  
mukaan niiden on oltava verotusta varten tarpeellisia. Asian merkitys verovelvollisen kannalta  
huomioon ottaen olisi kuitenkin perusteltua, että laissa tarkemmin säädettäisiin, millaisia tie-  
tojen ja selvityksen antamista koskevia velvollisuuksia Verohallituksen määräyksillä voidaan  
verovelvolliselle asettaa.

## **2. Verotuksessa noudatettavat periaatteet**

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi 6 momentti, jonka mukaan verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisen yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Säännöksen perustelujen mukaan nykyisestä poiketen säännöksestä ilmeni, että veroviranomainen voisi soveltaa eri tutkimistapoja eri asioiden osalta (HE, s. 36). Tapauksittain kyse voisi siten olla joko summaarisemmasta tai perusteellisemmasta tutkinnasta. Säännöksessä puolestaan lueteltaisiin ne yleiset perusteet, joiden perusteella asioiden tutkimistapa määräytyisi.

Ehdotettua säännöstä on arvioitava perustuslain 21 §:n hyvää hallintoa koskevien säännösten valossa. Pykälän 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa viranomaisessa. Pykälän 2 momentin mukaan hyvän hallinnon takeet turvataan lailla. Perustuslain vaatimus asianmukaisesta viranomaistoiminnasta koskee myös verotusmenettelyä.

Ehdotettu säännös ei saa siten johtaa sellaiseen verotusmenettelyyn, joka ei vastaa hyvän hallinnon ja oikeusturvan vaatimuksia. Viime mainitun osalta voidaan viitata myös perustuslain 81 §:n 1 momenttiin, jonka mukaan verolaissa tulee olla säännökset verovelvollisen oikeusturvasta. Tämä perustuslain säännös korostaa oikeusturvan keskeistä merkitystä verotusmenettelyssä, myös laajemmin kuin pelkästään muutoksenhaun kautta toteutuvana jälkikäteisenä oikeusturvana.

Jos lain nimenomaisella säännöksellä pyritään mahdollistamaan joidenkin asiaryhmien osalta summaarisempi käsittely, tuleeikin samalla huolehtia siitä, että lailla riittävästi ohjataan verotusmenettelyä, jotta myös tällaisessa tilanteessa hyvän hallinnon ja oikeusturvan vaatimukset tulevat riittävästi huomioon otetuiksi. Nykyisessä muodossaan 1. lakiehdotuksen 26 §:n 6 momentti ei kuitenkaan sisällä viittausta oikeusturvanäkökohtien merkitykseen verotusta toimitettaessa. Perustuslain 21 §:n näkökulmasta oikeusturvanäkökohdilla olisi kuitenkin paikkansa yhtenä tekijänä, joka vaikuttaa siihen, kuinka perusteellisesti veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset.<sup>1</sup>

### **3. Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi**

1. lakiehdotuksen 55 §:n 3 momentin mukaan verotusta ei voida oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Verotusta voitaisiin kuitenkin oikaista verovelvollisen

---

<sup>1</sup> Säännös voitaisiin kirjoittaa esimerkiksi seuraavaan muotoon: "Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu ja laajuus, hyvän hallinnon vaatimukset, verovelvollisen oikeusturva, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua."

hyväksi siitä huolimatta, että hallinto-oikeus on valitukseen antamallaan lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian, jos päätös poikkeaa korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmin samanlaisessa asiassa antamasta ratkaisusta.

Ehdotettu säännös toimisi verovelvollisen eduksi. Huolimatta tästä säännöksen verovelvollisen kannalta myönteisestä luonteesta pidän ehdotettua säännöstä valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallisena.

Kyseisessä tilanteessa verotuspäätökseen on nimittäin saatu muutoksenhaun johdosta hallinto-oikeuden lainvoimainen ratkaisu. Viranomaisen oikaisumenettelyssä tekemä päätös kohdistuisi suoraan tähän tuomioistuimen ratkaisuun ja poistaisi sen oikeusvoimavaiikutuksen. Hallituksen esityksen säätämisyjärjestysperusteluissa todetaan, että säännöksen tarkoituksena ei sinänsä olisi muuttaa hallinto-oikeuden ratkaisua, vaan tehdä asiassa uusi hallintopäätös (HE, s. 46-47). Käsitelmäni mukaan asetelma ei kuitenkaan ole tämä, eikä kyse ole perusteluissa väitetyllä tavalla hallintolain 50 §:n 1 momentin oikaisusäännökseen rinnastuvasta tilanteesta.

Verotusasia on nimittäin kyseisessä tapauksessa lopullisesti ratkaistu riippumattoman tuomioistuimen päätöksellä. Ehdotus merkitsee sitä, että viranomainen voisi muuttaa verotuspäätöstä siitä, millaiseksi se tuomioistuimen päätöksellä on muodostunut. Tämä kääntää oikaisumenettelyn ja muutoksenhaun suhteen pääläelleen. Muutoksenhaussa tulisi kontrolloida oikaisumenettelyssä tehtyjä päätöksiä, eikä päinvastoin.

Ehdotettu menettely on mielestäni ristiriidassa perustuslain 3 §:n vallanjakoa koskevien säännösten kanssa ja erityisesti perustuslain 3 §:n 3 momentissa turvatuun tuomioistuimen riippumattomuuden kanssa mahdollistaessaan sen, että viranomainen puuttuu tuomioistuimen lainvoimaisen ratkaisun lopputulokseen.

Perustuslain mukaisena menettelynä, jolla voidaan puuttua tuomioistuimen lainvoimaiseen ratkaisuun, voidaan pitää ylimääräistä muutoksenhakumenettelyä tuomioistuimessa. Jos esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden antama myöhempi ratkaisu osoittaa, että hallinto-oikeuden aikaisemmin antama lainvoimainen ratkaisu toisessa samanlaisessa asiassa on virheellinen, voidaan asiaan puuttua hakemalla hallinto-oikeuden ratkaisun purkamista korkeimmalta hallinto-oikeudelta edellyttäen, että virhe täyttää purulle asetetut korotetut vaatimukset.

Asetelmaa tuomioistuimen riippumattomuuden näkökulmasta ei muuta se, että oikaisumahdollisuus koskisi vain ratkaisuja, joissa korkein hallinto-oikeus on myöhemmin päätenyt toiseen ratkaisuun. Suomalaisessa järjestelmässä ylimpien tuomioistuinten ratkaisuille ei ole välitöntä oikeudellista sitovuutta ylitse kulloinkin ratkaistavina olevien asioiden (ks. HE 1/1998 vp, s. 76). Ehdotus kuitenkin antaisi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuille sisällöllisesti erittäin vahvan ja alempien tuomioistuinten riippumattomuuden kannalta on-

gelmallisen prejudikaattivaikutuksen, koska ratkaisujen perusteella voitaisiin puuttua jo lainvoimaisella hallinto-oikeuden päätöksellä ratkaistuun oikeustilaan. Veroviranomaisen harkintavaltaa asiassa puolestaan lisää se seikka, ettei aina suinkaan ole selvää, milloin korkeimman hallinto-oikeuden päätös on todella koskenut "samanlaista asiaa" lakiehdotuksen 55 §:n tarkoittamalla tavalla. Näin ollen myös ehdotetun säännöksen toimivuus käytännössä voidaan kyseenalaistaa.

Edellä esitetyn perusteella katson, että 1. lakiehdotuksen 55 §:n antama mahdollisuus poikkeuksellisesti oikaista myös hallinto-oikeuden lainvoimaisella päätöksellä ratkaistu verotus on ristiriidassa perustuslain 3 §:n 3 momentissa turvatus tuomioistuinten riippumattomuuden kanssa ja tulee poistaa säännöksestä, jotta se voitaisiin tältä osin käsitellä tavallisena lakina.

HE 91/2005 vp  
PeVP 70/2005 vp/c

Olli Mäenpää  
4.10.2005

*Perustuslakivaliokunnalle*

## **Hallituksen esitys eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta (HE 91/2005 vp)**

### **Oikeusturva**

*Oikeus asianmukaiseen menettelyyn*

Verotusmenettelylakiin tehtäväksi ehdotettujen muutosten mukaan henkilöverotuksessa otettaisiin käyttöön veroviranomaisen esitäyttämä veroilmoitus, joka lähetettäisiin kaikille luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille verohallinnon saamien tietojen perusteella. Samalla nykyiset veroehdotus- ja veroilmoitusmenettelyt yhdistettäisiin. Veroilmoitukseen ei pääsääntöisesti enää liitettäisi tositteita, mutta verovelvollisella olisi velvollisuus säilyttää tositteet ja muistiinpanot. Ehdotusta on tältä osin arvioitava lähinnä siltä kannalta, että jokaisella on perustuslain 21 §:n 1 momentin mukaan oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa viranomaisessa.

Ehdotuksen tarkoitus on keventää veroilmoitusmenettelyä ja siirtää samalla pääpainoa veroviranomaisen keräämien tietojen käyttämiseen viran puolesta. Erilaiset sähköiset viranomaisrekisterit ja tietotekniset järjestelmät mahdollistavat tällaisen, nykyistä viranomaispainotteisemman järjestelyn. Veroviranomaisen selvitysvastuun lisääminen on perusteltua, koska menettelyssä on kysymys velvollisuuksien asettamisesta yksityiselle. Verovelvollisella on kuitenkin mahdollisuus ja itse asiassa 1. lakiehdotuksen 7 §:n 2 momentin mukaan velvollisuus tarkistaa, korjata ja täydentää esitetyt tiedot. Näin muotoiltuna ehdotukset vahvistavat verotusmenettelyn täsmällisyyttä ja viivytyksettömyyttä samalla, kun vähentävät verovelvollisen menettelyllisiä velvollisuuksia.

Menettelyn asianmukaisuusvaatimuksen kannalta on merkittävä myös 26 §:ään lisättäväksi ehdotettu 6 momentti. Sen perusteella on tarkoitus, että veroviranomainen voisi tutkia saamiaan tietoja ja selvityksiä eri tarkkuustasoilla. Veroviranomaisen olisi tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Ehdotettu sääntely näyttäisi poikkeavan suppeampaan suuntaan viranomaisen yleisestä selvitysvelvollisuudesta, johon hallintolain 31 §:n 1 momentin mukaan kuuluu asian *riittävä ja asianmukainen* selvittäminen. Ehdotukseen sisältyvä asian *perusteltu* selvittäminen ei kuitenkaan poikkea perustuslain edellyttämien hyvän hallinnon takeiden kannalta kriittisellä tavalla tästä yleisestä selvittämisvelvollisuuden määrittelystä, koska myös näin määritelty selvittäminen edellyttää asian erityislaadun mukaista käsittelyä. Kokonaisuutena arvioiden ehdotus siten lähinnä parantaisi edellytyksiä toteuttaa perustuslain 21 §:n 1 momentin tarkoittamaa menettelyn asianmukaisuutta.

*Hyvän hallinnon takeet*

Verotuksen toimittamisesta hallinnollisena menettelynä on vakiintuneesti säännelty verotusmenettelylaissa. Myös hallintolakia sovelletaan verotuksessa, ellei verotusmenettelylaissa ole erikseen toisin säädetty. Vuonna 1995 säädettyä verotusmenettelylakia ei kuitenkaan ole arvioitu erityisesti oikeusturvaa ja hyvää hallintoa koskevan perusoikeus-säännöksen kannalta. Hallituksen esitys antaa aiheen arvioida lähinnä asianosaisen kuulemista ja päätöksen perustelua koskevia verotusmenettelylain säännöksiä perustuslain 21 §:n 2 momentissa määriteltyjen kriteerien kannalta.

Oikeus tulla kuulluksi sisältyy perustuslain 21 §:n 2 momentissa erikseen mainittuihin hyvän hallinnon takeisiin. Tältä kannalta on arvioitava 1. lakiehdotuksen 26 §:n 3 momentin säännöstä, jonka mukaan verovelvollista on kuultava vain, jos veroilmoituksesta poiketaan olennaisesti tai jos verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi. Sääntely poikkeaa siis muusta hallintomenettelystä, jossa päätöksen lopputulos ei yleensä vaikuta asianosaisen kuulemisvelvoitteeseen. Vaikka poikkeamista normaalistandardista suppeampaan suuntaan ei perustella, on ilmeistä, että siihen on vaikuttanut lähinnä verotuksen massaluonteisuus. Asianosaisen/verovelvollisen kuulemisen ulottaminen myös merkitykseltään vähäisiin tilanteisiin voisi viivästyttää olennaisesti verotuksen toimittamista sisältämättä kuitenkaan merkittävää verovelvollisen oikeusturvan vahvistusta.

Perustuslain 21 §:n 2 momentissa oleva maininta asianosaisen kuulemisesta ei sellaisenaan estä säätämästä siitä vähäisiä poikkeuksia iaiiia, mikäii poikkeukset eivät muuta kuulemisen asemaa pääsääntönä eivätkä yksittäisessä tapauksessa heikennä yksilön oikeutta hyvään hallintoon (HE 309/1993 vp, s. 74/il). Tältä kannalta arvioituna lakiehdotuksen 26 §:n 3 momentin säännös ei lähtökohdiltaan ole ongelmallinen, koska kuuleminen olisi joka tapauksessa toteutettava asianosaisen kannalta merkityksellisissä tapauksissa. Tosin nimenomaan asianosaisen kannalta "olennaisen poikkeamisen" määrittely voi olla tulkinnanvarainen. Olennaisuutta ei ainakaan ensisijaisesti voida arvioida veronsaajan kannalta, vaan se on suhteutettava lähinnä verovelvollisen taloudelliseen tilanteeseen. Täsmällisempi ja verovelvollisen oikeusturvan kannalta selkeämpi sääntely voisikin edellyttää kuulemista, jos verotusta toimittaessa poiketaan *verovelvollisen kannalta olennaisesti tämän* antamasta veroilmoituksesta ...

Myös oikeus saada perusteltu päätös mainitaan perustuslain 21 §:n 2 momentissa erikseen yhtenä hyvän hallinnon takeena. Tältä kannalta on arvioitava lähinnä 1. lakiehdotuksen 51 §:n 1 momenttia, jonka mukaan verovelvolliselle lähetään verotuspäätös selvityksineen verotuksen perusteista. Ehdotettu säännös täyttää perustellun päätöksen kriteerit.

#### *Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi*

1. lakiehdotuksen 55 §:n 3 momentiksi lisättävän uuden säännöksen mukaan verotusta voitaisiin oikaista hallinto-oikeuden lainvoimaisesta päätöksestä huolimatta, jos hallinto-oikeuden päätös poikkeaisi myöhemmin toisessa samanlaisessa asiassa annetusta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta. Oikaisutoimivalta merkitsisi asiallisesti sitä, että hallintoviranomainen voisi yksittäistapauksessa jälkikäteen muuttaa tuomioistuimen lainvoimaisen päätöksen sisällön omalla hallintopäätöksellään. Ehdotusta on lähinnä arvioitava valtiollisten tehtävien jakoa ja tuomiovallan käytön riippumattomuutta määrittelevän perustuslain 3 §:n ja oikeusturvaa määrittelevän 21 §:n kannalta.

Sekä valtiovallan kolmijaon perusteisiin että tuomiovallan käytön riippumattomuuteen voidaan katsoa kuuluvan, että hallintoviranomainen ei voi puuttua tuomioistuimen päätökseen esimerkiksi muuttamalla sitä tai kumoamalla sen omalla hallintopäätöksellään. Euroopan ihmisoikeus-tuomioistuimen oikeuskäytännössä tällaisen toimivallan on katsottu olevan ristiriidassa tuomioistuimen riippumattomuuden kanssa. Tuomioistuinta on siinä pidetty epäitsenäisenä ja siis ei-riippumattomana, jos hallintoviranomainen - esimerkiksi ministeriö Van de Hurk -tuomioissa (EIT 1994) -olisi toimivaltainen muuttamaan tai kumoamaan sen päätöksen tai sillä olisi muuten mahdollisuus vaikuttaa päätöksenteon sisältöön.



Sama arvio voidaan epäilemättä esittää perustuslain 3 §:n näkökulmasta (ks. HE 1/1998 vp, 76). Valtiosääntöoikeudelliselta kannalta tätä arviota ei muuta se sääätämisyjärjestysperusteluissa esitetty (s. 46-47) näkökohta, että hallintoviranomainen tekee samassa asiassa uuden päätöksen. Tällaisen uuden hallintopäätöksen tarkoituksena on juuri asiasisältöisesti korvata hallinto-oikeuden antama lainvoimainen tuomio. Uudella hallintopäätöksellä olisi myös ilmeisesti taannehtiva vaikutus niihin oikeuksiin ja velvollisuuksiin, jotka on jo määriteltävä hallinto-oikeuden lainvoimaisella tuomiolla.

Myöskään rinnastus hallinnolliseen oikaisuun hallintolain 50 §:n 1 momentin mukaan ei tässä yhteydessä ole valtiosääntöoikeudellisen arvion kannalta relevantti, koska säännöksen mukainen hallintoviranomaisen toteuttama oikaisu kohdistuu sen omaan hallintopäätökseen. Huomiota voidaan kiinnittää lisäksi oikaisutoimivallan käytön väljiin perusteisiin: riittävää olisi, että päätös *poikkeaa samanlaisessa asiassa* annetusta ratkaisusta, ja oikaiseminen riippuisi veroviranomaisen harkintavallasta. Erityisesti ehdotukseen sisältyvä yleisluonteinen samanlaisuus-kriteeri voisi mahdollistaa veroviranomaisen oma-aloitteisen puuttumisen lainvoimaisiin hallinto-oikeuden päätöksiin, jolloin viime kädessä veroviranomainen siis usein ratkaisisi lainkäyttöasian sisällön.

Ehdotetun sääntelyn tavoitetta voidaan tosin sinänsä pitää hyväksyttävänä: tarkoituksena on mahdollistaa useiden verovelvollisen eduksi nopeasti tehtävät oikaisut, kun korkein hallinto-oikeus on ratkaissut samanlaisiin asioihin liittyvän perustavan oikeuskysymyksen. Tilanne on parhaillaan tällainen esimerkiksi tuontiautojen verotusta koskevissa päätöksissä. Ehdotettu sääntely voisi tältä kannalta

toteuttaa perustuslain 21 §:ssä määriteltyä oikeusturvaa. Oikeusturva-perusoikeutta ei kuitenkaan voida tulkita niin laajasti ja samalla erikoisesti, että se voisi samalla toimia perusteena poiketa tuomiovallan käytön riippumattomuudesta. Itse asiassa perustuslain 21 §:n 1 momentissa turvataan verovelvollisen oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva verotuspäätös riippumattoman tuomioistuimen käsiteltäväksi (ja samalla ratkaistavaksi). Tämän perusoikeuden ydinalueen kannalta olisi ristiriitaista rajoittaa ehdotetulla tavalla hallintotuomioistuimen päätöksenteon riippumattomuutta, jota voidaan pitää oikeusturvan keskeisenä takeena.

Ehdotettua sääntelyä 1. lakiehdotuksen 55 §:n 3 momentissa ja siihen menettelyllisesti liittyvässä 63 §:n 3 momentissa ei niihin liittyvien merkittävien valtiosääntöoikeudellisten ongelmien vuoksi voida toteuttaa tavallisena lakina. Hallinto-oikeuden lainvoimaiseen päätökseen kohdistuvaa yleistä oikaisutoimivaltaa ei voida siirtää veroviranomaisille puuttumatta samalla erittäin ongelmallisella tavalla valtion tehtävien perusjakoon (PL 3 §) ja tuomioistuimen päätöksenteon riippumattomuuteen (PL 3.3 §, PL 21.1 §). Sen sijaan vastaavantyyppinen oikaisutoimivalta olisi vähemmän ongelmallisella tavalla ehkä tarkemmin prosessisäännöksiin määriteltävissä lainvoimaisen päätöksen tehneelle hallinto-oikeudelle itselleen.

## **Veronkorotus hallinnollisena seuraamuksena**

Veronkorotus on veroviranomaisen päättämä hallinnollinen seuraamus, johon sisältyy selvä sanktioluonteinen elementti. Kysymyksessä ei ole varsinainen rikosoikeudellinen rangaistus, mutta tällaisen hallinnollisen seuraamuksen määräämiseen sisältyy etenkin sen sanktioluonteen johdosta merkittävää julkisen vallan käyttöä. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä veronkorotus on rinnastettu ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa tarkoitettuun rikos-oikeudelliseen seuraamukseen, vaikka verotusta koskevat asiat muuten jäivät 6(1) artiklan ulkopuolelle (Västberga Taxi v. Ruotsi ja Janosevic v. Ruotsi, EIT 2002).

Tällaisesta hallinnollisesta seuraamuksesta on siihen sisältyvän merkittävän julkisen vallan käytön vuoksi säädettävä lailla (PL 2.3 §), ja samaa edellyttävät verolainsäädännölle asetetut kriteerit (PL 80.1 §). Laintasoinen sääntely edellyttää, että ainakin veronkorotuksen perusteet ja veronkorotuksen määrän perusteet määritellään täsmällisesti lailla. Veronkorotuksen määrää koskevan laintasoinen sääntelyn on oltava riittävän selkeää siten, että maksu voidaan määrätä suoraan lain perusteella. Myös oikeusturvajärjestelyjen on oltava asianmukaiset, mikä edellyttää mahdollisuutta maksupäätöksen oikeudelliseen arviointiin tuomioistuinkäsittelyssä. Ehdotettu säännös veronkorotuksesta täyttää nämä valtiosääntöoikeudelliset kriteerit.

Näiden hallinnollista seuraamusta koskevien yleisten valtiosääntö-oikeudellisten perusteiden lisäksi seuraamusmaksua koskevassa asian selvittämisessä ja päätöksenteossa on soveltuvin osin otettava huomioon mahdolliset rinnastettavuudet rikosoikeudelliseen rangaistukseen. Tältä osin voidaan todeta, että veronkorotuksen määräämisen edellytykset on määritelty riittävän täsmällisesti laissa. Seuraamus ei ole automaattinen seuraamus, vaan veronkorotuksen määrääminen edellyttää sen arviointia, onko verovelvollinen toiminut tahallisesti tai törkeän huolimattomasti. Tältä osin selvitysvelvollisuus ja -vastuu on veroviranomaisella, joten menettely perustuu syyttömyysolettamaan. Korotuksen määrä on enintään 30 prosenttia, joten seuraamuksen ankaruus on suhteutettavissa teon moitittavuuteen. Tästä näkökulmasta ehdotukseen ei muutenkaan sisälly erityistä huomautettavaa valtiosääntöoikeudelliselta kannalta.

#### *Verohallituksen määräyksenantovalta*

Lakiehdotukseen sisältyy useita säännöksiä, joiden mukaan Vero-hallituksella on toimivalta antaa määräyksiä. Tällaista määräyksenanto-valtaa on arvioitava perustuslain 80 §:n 2 momentin kannalta. Tässä säännöksessä määriteltyjen kriteerien kannalta ongelmattomina voidaan pitää määräyksenantovaltaa, joka koskee veroilmoituksen antamisajan-kohtaa, -tapaa ja muuta menettelyä koskevia määräyksiä (8 §), määräyksiä, joilla rajoitetaan tositteiden säilyttämistä (11 a §) ja ilmoittamisvelvollisuutta (13 §) sekä muistiinpanovelvollisuutta koskevia määräyksiä (12 §). Näissä toimivaltasäännöksissä määräyksenantovalta on riittävän täsmällisesti rajattu, määräysten asiallinen merkitys on lähinnä tekninen ja niiden kohteen kannalta on perusteltua, että Verohallitus päättää tällaisista määräyksistä. Sama arvio voidaan esittää 4. laki-ehdotuksen 6a §:stä, 5. lakiehdotuksen 165 §:stä ja 7. lakiehdotuksen 56 b §:stä.

Laajuudeltaan ja täsmällisyydeltään ongelmallisempana voidaan pitää määräyksenantovaltaa, jonka mukaan Verohallitus voisi määrätä antamaan "myös muita kuin edellä tarkoitettuja verotusta koskevia ilmoituksia" (7 §:n 6 mom.) ja "muut verotusta varten tarpeelliset tiedot ja selvitykset" (10 §). Koska 7 §:n 1 momentin yleissäännöksen mukaan verovelvollisen on jo annettava kaikki "verotukseen vaikuttavat tiedot", muita tietoja koskevien määräysten kohde muodostuu melko laajaksi ja epämääräiseksi, eikä tällaisten määräysten tarve verotuksen toimittamisen kannalta ole myöskään ilmeinen.

Perustelujen mukaan (s. 32-33) säännösten tarkoituksena ei nähtävästi kuitenkaan ole laajentaa Verohallituksen määräyksiin verovelvollisen ilmoitusvelvollisuutta siitä, miten se määräytyy 7 §:n 1 momentin yleissäännöksen mukaan. Tarkoituksena on sen sijaan, että Verohallituksella olisi toimivalta antaa lakia *tarkempia määräyksiä* veroilmoituksessa tai muussa ilmoituksessa annettavista tiedoista, jotka ovat tarpeellisia verotusta varten. Tämän suuntaisesti täsmennetty määräystenantovalta sopeutuisi perustuslain 80 §:n 2 momentissa määriteltyihin puitteisiin. Samanlaisesta asiasta on tuskin kuitenkaan välttämätöntä säätää kahdessa eri säännöksessä, joten määräystenantovaltan sääntely olisi ehkä mahdollista keskittää lakiehdotuksen 10 §:ään.

**Perustuslakivaliokunnalle**  
**10.10.2005**

*Mikael Hiden:*

Lausunto hallituksen esityksestä eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta

Kun en ole voinut saapua kokoukseen, jossa valiokunta on kuullut asiantuntijoita, toimitan lausuntoni sihteerin pyynnöstä kirjallisena. Rajoitun seuraavassa tarkastelemaan vain verotuslain muuttamista koskevan ehdotuksen (1. lakiehdotus) 55 §:ssä ehdotettua säännöstä, jonka mukaan verotusta voitaisiin oikaista myös siitä huolimatta, että hallinto-oikeus on lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian.

Lain nykyisen 55 §:n mukaan verotuksessa oleva virhe, jonka johdosta verotettavalle on pantu liikaa veroa, voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi, jollei asiaa ole valitukseen annettulla päätöksellä ratkaistu. Tämä edellytys tulisi nyt poistettavaksi niin, että verotus voitaisiin oikaista verovelvollisen hyväksi hallinto-oikeuden valitukseen antamasta lainvoimaisesta päätöksestä huolimatta, jos tämä päätös poikkeaa korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmin samanlaisessa asiassa antamasta ratkaisusta. Ehdotus ansaitsee nähdäkseni tässä huomiota lähinnä tuomiovallan ja hallintovallan erillisyyden ja tuomiovallan riippumattomuuden kannalta.

Ennen kysymyksen tarkastelua on syytä lyhyesti viitata esityksen säätämisyjärjestysperusteluihin. Hallitus nojaa siinä oikeusministeriön antamaan lausuntoon, jonka mukaan säännös ei ole ratkaisevan ongelmallinen perustuslain kannalta, "koska säännöksen tarkoituksena ei sinänsä ole muuttaa hallinto-oikeuden lainvoimaiseksi tullutta ratkaisua, vaan tehdä asiassa uusi hallintopäätös." Minusta lausuma on hämmentävä. Jos tietyssä konkreettisessa asiassa on tuomioistuimen

muutoksenharmelimenä antama päätös, joka on tullut lainvoimaiseksi ja on sellaisena ainakin lähtökohtaisesti täytäntöönpanokelpoinen, ja jos tämän jälkeen alan

hallintoviranomainen voi samassa asiassa omalla päätöksellään päättää , että asiassa täytäntöönpano ei perustukaan tuomioistuimen ratkaisuun, vaan hallintoviranomaisen siitä poikkeavaan ratkaisuun, on mielestäni asiallisesti hallintoviranomainen muuttanut sitä sisältöä, joka tuomioistuinratkaisun perusteella olisi tullut asiassa määrääväksi. Asiallisen sisällön - sen mitä täytäntöön pannaan - täytyy tässä olla ratkaisevaa, eikä arviointeja voida sitoa esim. sellaiseen helposti järjesteltävissä olevaan kysymykseen kuin todetaanko hallintoviranomaisen päätöksessä nimenomaisesti, että tuomioistuimen päätöstä muutetaan. Mitään ainoita oikeita kuvauksia ei tässä tietysti ole, mutta minusta on joka tapauksessa täysin asianmukaista todeta, että ehdotuksessa ollaan antamassa hallintoviranomaiselle valta konkreettisessa asiassa omalla päätöksellään sivuuttaa (kumota, muuttaa) tuomioistuimen asiassa muutoksenhakuviranomaisena antama lainvoimainen ratkaisu.

Lähtökohtaisesti tällainen valta ei selvästikään sovi valtiosääntöön. Kun perustuslaissa todetaan tuomiovallan käytön riippumattomuus (PL 3,3 §), ei kysymys voi mitenkään olla vain siitä, että tuomareilla on erottamattomuus ja että tuomioistuinten päätöksentekomenettelyyn ei asiattomasti pyritä vaikuttamaan, vaan siihen kuuluu välttämättä myös se, että tuomioistuinten lakien nojalla antamia päätöksiä, kun ne ovat tulleet lainvoimaisiksi, myös noudatetaan. (Tuomiovallan riippumattomuuden eri tekijöistä ks. esim. Hiden-Saraviita, Valtiosääntöoikeuden pääpiirteet, 6. p., 1994, s. 249-250). Se, että tuomioistuimet voivat tehdä päätöksensä itsenäisesti, ei paljoa auta, jos tuomioistuinten päätökset voidaan sivuuttaa. Sitä lähtökohtaa , että lainvoimaiset tuomioistuinratkaisut on valtiosääntöisessä järjestelmässä edellytetty noudatettaviksi, ei muuta esim. se, että järjestelmään sisältyy perustuslaissa järjestettynä armahdusoikeus, tai se, että vapausrangaistusjärjestelmä ei rakennu täysaikaisuusajatukselle, vaan - kuten tuomioistuinten päätöksenteossakin hyvin tiedetään - sille, että koko rangaistusta ei yleensä istuta. Tätä tuomiovallan riippumattomuuden yhtä tekijää ei muuta myöskään se, että tuomioistuimille itselleen on tietyin edellytyksin järjestetty mahdollisuus puuttua myös lainvoimaisiin tuomioistuinratkaisuihin.

Pemslakivaliokunnan käytännössä on monia ratkaisuja, joissa on otettu (torjuvasti ) kantaa mahdollisuuteen puuttua jälkikäteen asetelmiin, jotka on lainvoimaisilla viranomaisratkaisuille vahvistettu. Valtuus puuttua lainvoimaisilla ratkaisuille vahvistettuihin asetelmiin on myös useita kertoja johtanut lain säätämiseen poikkeuslakina. Usein on tällöin kuitenkin ollut yleisellä tavalla puhe viranomaisten lainvoimaisiin ratkaisuihin puuttumisesta eikä välttämättä erityisesti juuri tuomioistuinten ratkaisuihin puuttumisesta. Useimmiten on samalla ollut esillä tilanne, jossa ko. toimenpiteiden on

katsottu merkitsevän (myös) puuttumista omaisuuden suojaan. Tällaisilla tapauksilla ei siten välttämättä ole selvää kantavuutta kysymyksessä tuomioistuinten toiminnan riippumattomuudesta. (Käsillä olevassa ehdotuksessa on edellytetty, että päätösten oikaiseminen on mahdollista vain verovelvollisen eduksi.) On ehkä syytä kuitenkin samalla todeta, että tuomitsemistoiminnan riippumattomuuden suoja sinänsä ei vaadi , että riippumattomuudella samalla palveltaisiin joitain konkreettisia, esim. perusoikeuksiin tai erityisesti omaisuudensuojaan liittyviä intressejä.

Pariin tosin jo vanhaan tapaukseen, joissa on selvästi ollut esillä tuomioistuimen ratkaisuun puuttuminen , voidaan tässä kuitenkin lyhyesti viitata. Vuoden 1926 valtiopäivillä käsiteltiin perustuslainsäätämisyjärjestyksessä laki Suojärven lahjoitusmaahan kuuluvien lampuotitilojen palauttamisesta valtion välittömään hallintaan (HE 120/26 vp). Perusteena sille, että laki esitettiin säädettäväksi poikkeuslakina, olivat todennäköisesti (vaikka esityksessä ei lausuttu säätämisyjärjestyksestä) merkittävästi omaisuuden suojaa koskevat - laillisten saantojen purkautumiseen liittyvät - näkökohdat. Mukana oli kuitenkin myös se, että lailla saatettiin voiman korkeimman oikeuden ko. asiassa antamista päätöksistä täysin poikkeava oikeustila. Perustuslakivaliokunta ei mietinnössään pevm 15/26 vp kosketellut sen kummemmin säätämisyjärjestyksen perusteita kuin tuomioistuimen ratkaisuun puuttumista. Mietinnön vastalauseessa (Estlander, von Born, Schauman) sen sijaan kritisoitiin selväsanaisesti myös sitä, että "eduskunta ottaisi itselleen vallan harkita tuleeko korkeimman oikeuden tuomioita pitää oikeudenmukaisina vai eikö."

Kun vahvistetut elatusavut menettivät rahanarvon alenemisen johdosta merkitystään pyrittiin syntyvää epäkohtaa 1940- luvulla aluksi korjaamaan "kertakäyttöisillä" , korotuksen määrät konkreettisesti osoittavilla laeilla. Kun ensimmäistä tällaista lakia säädettiin, perusteltiin (HE 110/45 vp) lain säätämistä poikkeuslakina sillä , että lailla muutettaisiin "sopimuksella tai viranomaisen päätöksellä vahvistettuja oikeussuhteita". Keskeisiä "viranomaisia" lain soveltamisessa olivat juuri tuomioistuimet. Lain jatkoksi säädettiin useita korotuslakeja, kunnes ko. korotustarpeet lopulta vuonna 1966 järjestettiin lailla eräiden elatusapujen sitomisesta elinkustannusindeksiin (660/1966). Ko. lait säädettiin poikkeuslakeina perustuslakivaliokuntaa kuulematta.

Ehdotettu järjestely on lähtökohtaisesti mielestäni ristiriidassa perustuslaissa tarkoitetun tuomitsemi stoiminnan itsenäisyyden ja hallintovallasta erillisyyden kanssa. Kuten perustuslain tulkintakysymyksiä on tätäkin kysymystä kuitenkin tarkasteltava eritellymmin. Lähinnä on kysymys siitä, kuinka merkittävänä poikkeamana tuomitsemistoiminnan riippumattomuudesta ehdotettua järjestelyä on pidettävä, ja toisaalta siitä, kuinka painavia perusteita ehdotetun järjestelyn tueksi voidaan esittää.

Pidän tätä poikkeamista sikäli merkittävänä , että kysymys ei tässä ole mahdollisuudesta poiketa jostakin tuomioistuimen kannanoton detaljista eikä myöskään esim. tuomioistuimen ratkaisun sisällön oikeusvoiman kieltämisestä jossain muussa hallintoviranomaisen ratkaistavassa asiassa. Kysymys on hallintoviranomaisen mahdollisuudesta tietyn asian

käsittelyssä poiketa tuomioistuimen samassa asiassa antaman lainvoimaisen ja ainakin lähtökohtaisesti täytäntöönpanokelpoisen ratkaisun keskeisestä sisällöstä. Poikkeamisen merkittävyyttä lisäävänä tekijänä voidaan pitää poikkeamisvaltuuden laveaa muotoilua säännöksessä. Se, että hallintoviranomaisen tässä edellytetään seuraavan ylemmän oikeusasteen muissa asioissa omaksumaa kantaa, ei muuta sitä, että päätösvalta oikeuden lainvoimaisesta ratkaisusta poikkeamiseen on jätetty hallintoviranomaiselle. Kuten edellä viitattiin, poikkeamisen merkittävyyttä tuomitsemistoiminnan riippumattomuuden kannalta ei tässä poista se, että poikkeaminen ei ilmeisesti loukkaisi yksityisen etua.

Poikkeamismahdollisuuden perusteena tai tavoitteena on verotukseen liittyvien oikeusturvajärjestelyjen keventäminen ja oikeusturvan parantaminen. Tavoitetta voidaan pitää yleisen edun ja yksityisen edun mukaisena. Perusteen merkitystä tässä kuitenkin selvästi heikentää se, että perusteluissa ei lausuta mitään juuri tällaisen järjestelyn/järjestelytyypin välttämättömyydestä. Jos lainsäätäjällä haluaa järjestää hallintoviranomaiselle valtuuden tosiasiallisesti puuttua - ja lisäksi merkittävällä tavalla - tuomioistuimen lainvoimaiseen ratkaisuun, on minusta lainsäädäntötoimen hyväksyttävyyttä arvioitaessa välttämättä tehtävä sama kysymys kuin perustuslain säännöstöihin kajoamisen yhteydessä yleensäkin: voidaanko asetettu tavoite riittävästi saavuttaa perustuslain säännöstöihin kajoamatta tai ainakin kajoamalla niihin vähemmän. Perustuslain säännöstöihin ei ts. pitäisi tässäkään kajota ainakaan enempää kuin on välttämätöntä.

Nyt esityksen perustelut eivät havaitakseni sisällä mitään siitä, kuinka hyvin oikeusturvan parantamis-/menettelyn keventämistavoitteet voitaisiin tyydyttää tuomiovallan käyttämisen sisällä. Jos valta mukauttaa alemman oikeusasteen aikaisempien ratkaisujen sisältöä ylimmän oikeusasteen myöhempien ratkaisujen sisältöihin uskottaisiin hallintoviranomaisen sijasta vaikkapa ko. alemmalle oikeusasteelle, ei järjestelyä tarvitsisi pitää tuomiovallan riippumattomuuden kanssa ristiriitaisena. Tällaisen oikeusasteen (purku)vallan uskomisen tuomioistuimelle merkitsisi tietysti jonkinasteista uutuutta nykyisiin tuomiovallan käytön järjestelyihin verrattuna. Tällaisessa uutuudessa voitaisiin ehkä myös nähdä jotakin arveluttavaa. Minusta vielä arveluttavammalta vaikuttaa kuitenkin se, että aivan vastaava mukauttamisvalta siirrettäisiinkin tuomioistuinlaitoksen piiristä hallintoviranomaiselle. Minusta on myös perusteltua olettaa, että hallintotuomioistuimella on vähintäänkin yhtä hyvät valmiudet arvioida korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmin ratkaisemien asioiden samanlaisuutta ja niiden ratkaisujen "oikein" soveltamiseen liittyviä kysymyksiä kuin verovirastolla. - Hallituksen esitys ei sisällä tietoja, joiden pohjalta voitaisiin arvioida erilaisten järjestelyvaihtoehtojen toimivuutta.

Minusta nyt ehdotettu hallintoviranomaisen valta tosiasiasa puuttua tuomioistuimen lainvoimaisen ratkaisun sisältöön on ristiriidassa PL 3,3 §:ssä tarkoitetun tuomiovallan käytön riippumattomuuden kanssa. Ainakaan näin puutteellisesti perusteltuna ja näin väljällä säännöksellä valtuutettuna se ei mielestäni ole säädettävissä tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä. Tilanne voi muuttua toiseksi, jos lainsäätäjällä on päätöksensä pohjaksi kunnollinen - asianmukaisesti ja konkreettisesti osoitettu - tieto siitä, että nyt tarkoitettu hallintotuomioistuimen ko. asioissa antamien päätösten mukauttaminen korkeimman hallinto-oikeuden myöhempään ratkaisuihin samanlaisissa asioissa on painavien syiden vaatimaa ja ettei tällaista mukauttamista voida lainmuutoksin asianmukaisesti järjestää tuomioistuinlaitoksen sisällä tapahtuvaksi, ja jos samalla täsmennetään säännöksessä sitä, minkälaisilla kriteereillä hallintoviranomaisen oikaisuvalta on sidoksissa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin.

**PERUSTUSLAKIVALIOKUN  
NAN LAUSUNTO \*/2005 vp**

**Hallituksen esitys eräiden  
verotusmenettelyyn liittyvien säännösten  
muuttamisesta**

-

*Valtiovarainvaliokunnalle*

**JOHDAN**

**TO**

*Vireilletul*

*o*

Eduskunta on 8 päivänä syyskuuta 2005 lähettäessään hallituksen esityksen eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta (HE 91/2005 vp) valmistelevalle valtiovarainvaliokunnalle samalla määrännyt, että perustuslakivaliokunnan on annettava asiasta lausunto valtiovarainvaliokunnalle.

*Asiantuntijat*

**2** Valiokunnassa ovat olleet kuultavina

- hallitusneuvos Kirsi Seppälä, valtiovarainministeriö
- ylitarkastaja Panu Pykönen, valtiovarainministeriö
- lainsäädäntöneuvos Eija Siitari-Vanne, oikeusministeriö
- professori Veli-Pekka Viljanen.

§\* Lisäksi kirjallisen lausunnon ovat antaneet

- professori Mikael Hiden
- professori Olli Mäenpää.

HE 91/2005 vp

Versio  
0.1

## HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annettua lakia. Esityksen pääasiallinen tarkoitus on säätää henkilöverotuksessa käyttöön otettavasta esitäytetystä veroilmoituksesta. Lakiehdotus sisältää lisäksi säännöksiä muun ohella verotuksen toimittamisesta ja verotuksen oikaisusta samoin kuin sähköisestä asioinnista ja allekirjoituksesta. Verovelvollisen hyväksi verotusta voidaan oikaista siitä huolimatta, että hallinto-oikeus on lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian. Esitys sisältää ehdotuksia myös useiden muiden verotusmenettelyyn liittyvien lakien muuttamisesta.

Ehdotetut lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Niitä on tarkoitus soveltaa osaksi vuoden 2005, osaksi vuoden 2006 ja 2007 alusta.

Esityksen säätämisympäristöissä arvioidaan ehdotuksia säännöksiksi viranomaisen määräystenantovallassa perustuslain 80 §:n 2 momentin kannalta. Sääntelyä arvioidaan myös perustuslain 81 §:n näkökulmasta valtion verosta samoin kuin oikeusvaltioperiaatetta ja valtiollisten tehtävien jakoa koskevien perustuslain 2 ja 3 §:n kan-



nalta. Perustelujen mukaan lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

## VALIOKUNNAN KANNANOTOT

### *Perustelut*

#### *Verotuksessa noudatettavat periaatteet*

Verotusta toimittavan veroviranomaisen on verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n uuden 6 momentin perusteella tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Säännöksellä on esityksen perustelujen mukaan tarkoitus ilmaista, että veroviranomainen voi soveltaa asioihin erilaisia tutkimistapoja esimerkiksi verotustietojen koneellisessa käsittelyssä ilmenneiden seikkojen perusteella. Kysymys voi tapauksittain olla asian summaarisemmasta tai perusteellisemmasta tutkinnasta. Säännöksessä luetellaan ne yleiset perusteet, joiden mukaan asioiden tutkimistapa määräytyy.

Valiokunta kiinnittää perustuslain 21 ja 81 §:n 1 momentin näkökulmasta huomiota siihen, ettei verotuksen kaltaisessa massaluonteisessakaan toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai verovelvollisen oikeusturvaa. Lakiehdotus sisältää asianmukaiset säännökset verovelvollisen mahdollisuudesta korjata ja täydentää veroviranomaisen esittäytämä veroilmoitus (7 §:n 2 mom.) samoin kuin oikeudesta tulla kuuluksi (26 §:n 3 mom.) ja saada perusteltu päätös (51 §). Tästä huolimatta on valiokunnan mielestä tärkeää lisätä verovelvollisen oikeusturva ja vaatimus hyvästä hallinnosta lakiehdotuksen 26 §:n 6 momentissa mainittaviin verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin.

#### *Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi*

Verotusta voidaan 1. lakiehdotuksen 55 §:n 3 momentin nojalla oikaista verovelvollisen hyväksi, vaikka hallinto-oikeus on lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian. Edellytyksenä on, että hallinto-oikeuden päätös poikkeaa korkeimman hallinto-oikeuden samanlaisessa asiassa myöhemmin antamasta ratkaisusta. Tähän liittyen verotusmenette-

lylain 63 §:n uudessa 3 momentissa on säännös verovelvollisen oikeudesta hakea verotukseen oikaisua hallinto-oikeuden lainvoimaisesta päätöksestä huolimatta.

Ehdotus merkitsee, että hallintoviranomainen voi korvata tuomioistuimen lainvoimaisen ratkaisun omalla päätöksellään. Ehdotusta on arvioitava perustuslain 3 ja 21 §:n säännösten kannalta valtiollisten tehtävien jaosta ja yksilön oikeusturvasta.

Perustuslain 3 §:n säännös perustuu perinteiseen käsitykseen vallan kolmijaosta, jossa valtiollinen valta jaetaan lainsäädäntövaltaan, hallitusvaltaan ja tuomiovaltaan.

Tuomiovaltaa käyttävät perustuslain 3 § :n 3 momentin perusteella riippumattomat tuomioistuimet, ylimpinä tuomioistuinina korkein oikeus ja korkein hallinto-oikeus. Tuomioistuinten riippumattomuudella tarkoitetaan perustuslain esitöiden (HE 1/1998 vp, s. 76/1) mukaan sitä, että tuomioistuinten tulee olla lainkäyttötoiminnassaan riippumattomia muiden tahojen, kuten lainsäädäntö- tai hallitusvallan käyttäjien samoin kuin viran-omaisten vaikutuksesta.

Tuomioistuinten riippumattomuus liittyy kiinteästi perustuslain 21 §:n säännöksiin oikeusturvasta ja oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Merkityksellisiä ovat myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleen määräykset jokaisen oikeudesta oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin lailla perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa. Käsitteeseen "tuomioistuin" sisältyy Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen kannan mukaan toimivalta antaa sellaisia sitovia päätöksiä, joita viranomainen ei voi muuttaa yksityisen asianosaisen vahingoksi, minkä lisäksi sitovien päätösten antamisvalta on ymmärrettävä osaksi tuomioistuimen riippumattomuutta.<sup>1</sup>

**'/3\*** Viranomaisen mahdollisuus korvata tuomioistuimen ratkaisu omalla päätöksellään ja siten välillisesti muuttaa tuomioistuimen ratkaisua on periaatteellisilta lähtökohdiltaan varsin ongelmallinen yhtä hyvin valtiollisten tehtävien jakoa kuin tuomioistuinten riippumattomuutta koskevien perustuslain säännösten kannalta olkoonkin, että ehdotuksessa on kysymys ylimmän oikeusasteen ratkaisun mukaisen oikaisun tekemisestä yksityisen asianosaisen hyväksi. Tällaisen jossain määrin nurinkurisen sääntelyn perusteella viranomainen

näyttäisi valvovan tuomioistuinten ratkaisutoiminnan lainmukaisuutta eikä päinvastoin. Sääntelystä voi lisäksi saada käsityksen, että viranomaisella oli-

**Van de Hurk v. Alankomaat (19.4.1994), kohta 45. Ks. myös Pellonpää, Euroopan ihmisoikeussopimus, Helsinki 2005, s. 351.**

si jonkinlainen mahdollisuus puuttua myös ennakolta tuomioistuimen lainkäyttötoimintaan.

Viranomaisen oikaisutoimivallan edellytyksenä on ehdotuksen mukaan korkeimman hallinto-oikeuden samanlaisessa asiassa antama hallinto-oikeuden päätöksestä poikkeava ratkaisu. Tältä osin ehdotus on ongelmallinen tuomioistuinten välisten suhteiden näkökulmasta, sillä kukin tuomioistuin on riippumaton myös oikeuslaitoksen sisällä. Ylempi tuomioistuin ei perustuslain 3 §:n 3 momentin esitöiden mukaan saa pyrkiä vaikuttamaan alemman tuomioistuimen ratkaisuun yksittäistapauksessa. Ylimpien tuomioistuinten ennakkopäätöksillä on lähinnä oikeuskäytännön yhtenäisyyttä turvaavaa tuomioistuinta ohjaavaa merkitystä, mutta ei välitöntä oikeudellista sitovuutta yksittäisten oikeustapausten ratkaisussa (HE 1/1998 vp, s. 76).

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun ennakkopäätösarvo muodostuu ehdotetussa sääntelyssä viranomaisen oikaisutoimivallan välityksellä olennaisesti perustuslakiesityksessä tarkoitettua merkittävämmäksi. Tämän lisäksi viranomaisen — eikä tuomioistuimen — toimivallassa on ehdotuksen perusteella päättää, onko ylemmän oikeusasteen myöhempi ratkaisu ylipäätään annettu "samanlaisessa asiassa" ja onko sillä siten prejudikaattiarvoa suhteessa alemman tuomioistuimen päätökseen.

Edellä esitetyn perusteella 1. lakiehdotuksen 55 §:n 3 momentin säännös viranomaisen mahdollisuudesta oikaista hallinto-oikeuden lainvoimaiseen päätökseen perustuva verotus on valiokunnan mielestä ristitriidassa perustuslain 3 §:n kanssa. Momentti on siksi poistettava lakiehdotuksesta, jotta se voidaan näiltä osin käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä. — Sama säätämisyjärjestyshuomautus koskee 55 §:n 3 momenttiin liittyvää 63 §:n 3 momenttia.

Ehdotetun sääntelyn taustalla on sinänsä ymmärrettävä ja hyväksyttävä pyrkimys mahdollistaa verotuksen vaivaton ja nopea oikaisu useiden verovelvollisten hyväksi sel-

laisissa tapauksissa, joissa korkein hallinto-oikeus on ennakkopäätöksenomaisesti ratkaissut verotukseen vaikuttavan oikeuskysymyksen alemmissa oikeusasteissa omaksutusta kannasta poikkeavasti. Tavoitteeseen tulee valiokunnan mielestä kuitenkin pyrkiä kehittämällä sääntelyä ylimääräisestä muutoksenhausta muun ohella esimerkiksi niin, että hallinto-oikeus voi — verovelvollisen tai veroviranomaisen hakemuksesta — poistaa samanlaisessa asiassa aiemmin antamansa lainvoimaisen päätöksen ja ratkaista asian uudelleen.

#### *Verohallituksen määräystenantovaltuudet*

Lakiehdotuksiin sisältyviä säännöksiä Verohallituksen määräystenantovallasta on arvioitava perustuslain 80 §:n 2 momentin kannalta. Sen mukaan muu kuin pykälän 1 momentissa mainittu asetuksenantaja voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määräytyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee lisäksi olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu.

Määräystenantovaltuuksien säätämistä viranomaiselle rajoittaa myös perustuslain 80 §:n 1 momentin säännös lain alasta. Lailla on sen perusteella säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Verotusmenettelyyn kohdistuvan sääntelyn arvioinnissa merkityksellinen on myös perustuslain 81 §:n 1 momentti. Valtion verosta säädetään sen mukaan lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Lainsäädäntövaltaa ei perustuslain 80 §:n säännöksistä ilmenevän periaatteen mukaan tule yleensä siirtää ministeriötä alemmalle viranomaistasolle. Muulle viranomaiselle voidaan osoittaa oikeussääntöjen antamisvaltaa vain poikkeuksellisesti (PeVM 10/1998 vp, s. 23/11). Erityinen syy säätää viranomaisen määräystenantovallasta on perustuslakiesityksen perusteella käsillä lähinnä silloin, kun kysymyksessä on tekninen ja vähäisiä yksityiskohtia koskeva sellainen sääntely, johon ei liity merkittävää harkintavallan käyttöä (HE 1/1998 vp, s. 133/11).

Lakiehdotuksiin sisältyvissä valtuussäännöksissä on yleisesti ottaen kysymys sellaisesta teknisluonteisesta normiannosta, joka perustuslain 80 §:n

kannalta valiokunnan mielestä soveltuu verotuksen toimeenpanosta vastaavan asiantuntijaviraston tehtäväksi. Valtuudet täyttävät yleensä myös sääntelyn täsmällisyyteen ja tarkkuuteen perustuslakivaliokunnan käytännössä kohdistetut vaatimukset.

**2J2~t** Verovelvollisen on 1. lakiehdotuksen 7 §:n 6 momentin perusteella annettava ve-

rotusta varten myös muita kuin pykälässä tarkoitettuja ilmoituksia sen mukaan kuin Verohallitus määrää. Tältä osin säännös näyttäisi perustavan viranomaiselle avoimen valtuuden laajentaa lakiehdotuksen 7 §:n 1 momentissa säädettäväksi ehdotettua verovelvollisen ilmoitusvelvollisuutta. Valiokunnan mielestä kysymys voi kuitenkin olla vain viranomaisen toimivallasta antaa 7 §:n 1 momentin säännöstä tarkempia määräyksiä asiasta. Valtuussäännöksen kirjoitusasu on syytä tarkistaa tätä vastaavaksi. — Samaan tapaan on syytä tarkistaa 1. lakiehdotuksen 10 §:ssä olevan valtuussäännöksen sanamuotoa Verohallituksen toimivallasta antaa määräyksiä verotusta varten tarpeellisten tietojen ja selvitysten antamisesta.

**JPQ** Valiokunta kiinnittää valtiovarainvaliokunnan huomiota lakiehdotuksen 7 §:n 6

momentin, 10 §:n ja 13 §:n 4 momentin valtuussäännösten päällekkäisyyteen. Sääntelyä on aiheellista kehittää niin, että laissa on riittävän selkeä säännös verovelvollisen ilmoitus- ja tietojenantovelvollisuuden perusteista ja sitä täydentävä yksi valtuussäännös Verohallituksen toimivallasta antaa asiasta lakia tarkempia määräyksiä.

**02** <sub>o</sub> Elinkeinotoimintaa, maataloutta tai metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen on 1. lakiehdotuksen 7 §:n 3 momentin perusteella palautettava veroilmoitus, jollei Verohallitus toisin määrää. Säännöksessä on kysymys viranomaisen rajoituksettomasta toimivallasta antaa laista poikkeavia määräyksiä. Jotta lakiehdotus voidaan tältä osin käsitellä tavallisen lain säätämisjärjestyksessä, on valtuutta täsmennettävä määräystenanto-vallan käyttämistä rajaavin tai ohjaavin maininnoin esimerkiksi siitä, missä tarkoituksessa tai millaisia tilanteita silmällä

pitäen viranomainen voi määrätä momentissa tarkoitetusta asiasta toisin (esim. PeVL 20/2004 vp, s. 4711 ja siinä mainitut valiokunnan lausunnot).

Ehdotetuissa valtuussäännöksissä on usein käytetty sellaista sanamuotoa, jonka perusteella on hankala päätellä, onko kyse viranomaisen toimivallasta antaa yleisiä oikeussääntöjä vai yksittäistapauksessa noudatettava määräys ("jollei viranomainen toisin määrää", "sen mukaan kuin viranomainen määrää", "viranomainen voi rajoittaa silloin, kun"). Valiokunta huomauttaa, että norminasettamisvaltuudet tulee lainsäädännössä pyrkiä muotoilemaan valtuussäännösten nykyaikaisen kirjoittamistavan mukaisesti yleisesti sovellettavien — ja yleensä lakia tarkempien — määräysten antamista tarkoitaviksi (ks. esim. 1. lakiehdotuksen 12 §:n 2 mom.).

Valiokunta muistuttaa vielä siitä, että perustuslain 80 §:n säännökset rajoittavat suoraan valtuussäännösten tulkintaa samoin kuin valtuuksien nojalla annettavien määräysten sisältöä. Viranomaisen määräyksellä ei siten voida antaa yleisiä oikeussääntöjä esimerkiksi sellaisista seikoista, joista perustuslain mukaan on säädettävä lailla tai asetuksella (esim. PeVL 17/2004 vp, s. 4/1, PeVL 25/2005 vp, s. 4/II).

### **Lausunto**

Lausuntonaan perustuslakivaliokunta esittää,

*että lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä, 1. lakiehdotus kuitenkin vain, jos valiokunnan sen 7 §:n 3 momentista sekä 55 §:n 3 momentista ja 63 §:n 3 momentista tekemät valtiosääntöoikeudelliset huomautukset otetaan asianmukaisesti huomioon.*

Helsingissä päivänä lokakuuta 2005

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

pj. Kimmo Sasi /kok  
vpj. Arja Alho /sd  
jäs. Hannu Hoskonen /kesk

Sinikka Hurskainen /sd  
Roger Jansson /r  
Irina Krohn /vihr  
Annika Lapintie /vas  
Outi Ojala /vas  
Reino Ojala /sd  
Klaus Pentti /kesk  
Markku Rossi /kesk  
Simo Rundgren /kesk  
Arto Satonen /kok  
Seppo Särkiniemi /kesk  
Ilkka Taipale /sd  
Astrid Thors ***Ii***  
Jan Vapaavuori /kok.

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Sami Manninen.