



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
VASA YRKESHÖGSKOLA
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Janne Kuutti

MUUTOKSENHAKU
HENKILÖKOHTAISEN TULON
VEROTUKSESSA

Liiketalous
2012

TIIVISTELMÄ

Tekijä	Janne Kuutti
Opinnäytetyön nimi	Muutoksenhaku henkilökohtaisen tulon verotuksessa
Vuosi	2012
Kieli	suomi
Sivumäärä	80
Ohjaaja	Tuula Hartman

Perustuslain mukaan ihmisten tulisi olla yhdenvertaisessa asemassa lain edessä ja näin kuuluu olla myös lakia sovellettaessa. Tuloverotus on jokaista palkansaajaa koskeva asia, jota toteutettaessa käytetään voimakkaasti julkista valtaa. Tehokkailta muutoksenhakumahdollisuuksilla verotuksessa turvataan yksilön oikeussuojantarve ja mahdollistetaan virheellisten hallintopäätösten korjaaminen. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää valitusprosessin kulkua ja toimivuutta. Tutkimuskohde on rajattu koskemaan Turun ja Vaasan hallinto-oikeuksien henkilökohtaisen tulon verotuksesta annettujen päätösten ratkaisukäytäntöä ja siinä olevia eroja tuomioistuinten välillä. Lisäksi tutkimuksessa selvitetään näiden tuomioistuinten päätöksistä valittamista korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Opinnäytetyön teoriaosuus koostuu verotuksen muutoksenhakua säätelevän lainsäädännön ja oikeusperiaatteiden esittelystä. Toiseksi työssä perehdytään oikaisuvaatimusprosessiin Verohallinnossa sekä valitusmenettelyyn hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Itse tutkimus koostuu hallintotuomioistuinten päätöksistä tehtyyn tilastolliseen vertailuun. Tutkimuksessa käytetyt tilastotiedot ovat peräisin Tilastokeskuksen Internetissä sijaitsevasta tietokannasta.

Tutkimuksessa voitiin havaita Turun ja Vaasan hallinto-oikeuksien välillä olevan tiettyjä eroavaisuuksia. Vaasan hallinto-oikeuden antamilla ratkaisuilla muutettiin huomattavasti harvemmin Verohallinnon antamia ratkaisuja verrattuna Turun hallinto-oikeuteen. Voidaan siis sanoa, että Turun hallinto-oikeuden tuomiopiirin alueella veropäätöksestä valittaminen kannatti useammin kuin Vaasassa. Kun tarkasteltiin oikeuskäytäntöä korkeimmassa hallinto-oikeudessa, tuomioistuinten välillä ei havaittu suuria eroavaisuuksia, vaan erot riippuivat useammin vuosittaisista vaihteluista.

Avainsanat	verotus, muutoksenhaku, oikaisuvaatimus, verovalitus, hallintomenettely
------------	---

ABSTRACT

Author	Janne Kuutti
Title	Appeal for Personal Income Taxation
Year	2012
Language	Finnish
Pages	80
Name of Supervisor	Tuula Hartman

Under The Constitution of Finland people should have equal status in front of the law and also when the law is applied. Income taxation concerns every salary earner, and it is enforced by government officials. Efficient appeal opportunities in taxation improve on an individual's legal rights. It also enables correcting of incorrect administrative actions. The study's aim was to examine the course of appeal procedure and its functionality. The research subject was to study the prevailing practice on resolutions of personal income taxation and the differences between Turku and Vaasa Administrative Courts. The research also examined how often an appeal is taken to Supreme Administrative Court.

The theoretical part of the thesis consists of the presentation of taxation appeal legislation and the principles of law. The second subject examined the procedure of demand for rectification in tax administration. It also studied the appeal procedure in the Administrative Court and Supreme Administrative Court. The research itself consisted of a statistical comparison of administrative courts judgements. The survey statistics were taken from the internet database of Central Statistical Office of Finland.

The research indicated that there were differences between Turku and Vaasa Administrative Courts. The tax administrative judgements that were given by the Vaasa Administrative Court were changed significantly more seldomly than those of Turku Administrative Court. It can be said that appeals for taxation judgments in the judicial district of Turku Administrative Court were more profitable than in Vaasa. When examining legal usage in the Supreme Administrative Court there no radical differences were discovered between the courts. The differences mostly depended on annual variation.

Keywords	Taxation, Appeal, Demand for Rectification, Appeal in a Tax Case, Administrative Process
----------	--

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
2	VEROTUKSEN KESKEINEN LAINSÄÄDÄNTÖ JA OIKEUSLÄHTEET.....	7
	2.1 Vero-oikeus.....	7
	2.2 Oikeuslähteet.....	8
	2.3 Lainsäädäntö	9
	2.3.1 Perustuslaki (731/1999)	9
	2.3.2 Laki verotusmenettelystä (1558/1995).....	10
	2.3.3 Hallintolaki (434/2003).....	11
	2.3.4 Hallintolainkäyttölaki (586/1996).....	13
3	OIKEUSPERIAATTEET.....	14
	3.1 Oikeudenmukaisuus ja oikeusvarmuus.....	15
	3.2 Oikeusturva.....	16
	3.3 Lainmukaisuusperiaate (legalityperiaate)	17
	3.4 Suhteellisuusperiaate.....	18
	3.5 Luottamuksensuoja periaate.....	19
	3.6 Yhdenvertaisuusperiaate ja syrjintäkielto	20
4	MUUTOKSEN HAKEMINEN.....	22
	4.1 Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi.....	22
	4.2 Muutoksenhaku henkilötuloverotukseen	23
	4.2.1 Oikaisuvaatimus.....	24
	4.2.2 Muutoksenhaku aika	25
	4.3 Oikaisuvaatimuksen käsittely	26
	4.4 Verotuksen oikaisulautakunta.....	28
	4.5 Päätöksenantaminen oikaisuvaatimukseen	29
5	OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOTUOMIOISTUIMESSA	31
	5.1 Valitusosoitus.....	31
	5.2 Valittaminen hallinto-oikeudelle	32
	5.3 Valituskirjelmä.....	34
	5.3.1 Määräaika valituksen tekemiselle	35

5.3.2	Hyvän muutoksenhakukirjelmän ominaisuuksia	35
5.4	Hallinto-oikeus.....	37
5.4.1	Puhevallan käyttäminen	39
5.4.2	Asiamiehen tai avustajan käyttäminen.....	40
5.4.3	Oikeusapu.....	42
5.4.4	Oikeudenkäymiskulut	42
5.5	Valituksen muuttaminen ja täydentäminen.....	45
5.6	Asian selvittäminen ja käsittely	46
5.6.1	Asianosaisten kuuleminen.....	48
5.6.2	Suullinen käsittely.....	50
5.7	Asian ratkaiseminen.....	52
6	VALITTAMINEN KORKEIMPAAN HALLINTO-OIKEUTEEN.....	56
6.1	Korkein hallinto-oikeus	56
6.2	Valitusluvan myöntäminen	57
6.3	Valituslupahakemus	59
7	EMPIIRINEN OSUUS	61
7.1	Taustatietoja tutkimukseen	61
7.2	Yleistä muutoksenhakumääristä tuloverotuksessa.....	62
7.3	Itse tutkimus.....	63
7.3.1	Verovalitukset henkilökohtaisen tulon verotuksesta HaO:ssa	64
7.3.2	Verovalitukset henkilökohtaisen tulon verotuksesta KHO:ssa ...	71
8	LOPPUPÄÄTELMÄT	76

KUVIOLUETTELO

Kuvio 1.	64
Kuvio 2.	66
Kuvio 3.	67
Kuvio 4.	68
Kuvio 5.	69
Kuvio 6.	71
Kuvio 7.	72
Kuvio 8.	74
Kuvio 9.	74

TEKSTISSÄ KÄYTETYT LYHENTEET

HL	Hallintolaki
HLL	Hallintolainkäyttölaki
HO	Hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
PL	Perustuslaki
VML	Laki verotusmenettelystä

1 JOHDANTO

Idean tämän opinnäytetyön aiheesta sain ollessani työharjoittelussa Pohjanmaan verotoimistolla. Toimin tuolloin harjoittelijana muutosverotiimissä, ja pääsääntöisesti tehtäviini kuului verovelvollisaloitteisten oikaisuvaatimusten käsittely ja kirjaaminen. Koska työssäni näin laadultaan ei niin hyviä oikaisuvaatimuksia, ajattelin, että verovelvollisille olisi hyvä laatia esimerkiksi ohjevihkonen, josta he voisivat saada apua ja esimerkkiä oikaisuvaatimuksen laatimiseksi. Toisaalta pohdin sitä, kuinka suuri hyöty muutoksenhaulla on verovelvollisille, muuttuvatko jotkin tietyt asiatyypit useammin kuin toiset ja kuinka tämä valitusprosessi toimii ylemissä valitusviranomaisissa. Tiedusteltuani opinnäytetyönaiheesta verotoimistolla, sain kuulla, että tämän tyyppistä tutkimusta ei ollut tehty ainakaan hetkeen, ja että aihe oli mielenkiintoinen ja mahdollisesti tutkimisen arvoinen. Lisäksi muutoksenhakua koskevaa lainsäädäntöä on uudistettu ja ajantasaistettu viime vuosien aikana.

Opinnäytetyön aiheeseen perehtyessäni tarkoituksena oli, että olisin voinut käyttää tutkimuksessani hyväkseni Verohallinnon keräämiä tilastoja oikaisuvaatimusten käsittelystä. Esteeksi tälle kuitenkin muodostui tilastojen hankala saatavuus, kustannukset sekä tietosuojakysymykset. Näistä syistä johtuen jouduin valitsemaan tutkimukseni kohteen hieman toisin alkuperäisestä suunnitelmasta poiketen. Empiirisessä osiossa keskityn siten tutkimaan hallinto-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden tuloverotuksesta antamia ratkaisuja. Jotta tutkimusosiosta ei tulisi liian laaja, olen rajannut tutkimuksen kohteeksi Vaasan ja Turun hallinto-oikeuksien käsittelemät verovalitukset vuosien 2005–2010 välillä. Eli käytännössä tämä tarkoittaa, että tutkimuksen kohteena on koko Länsi-Suomi. Tutkimuksessani käyttämän tilastoaineisto on peräisin Tilastokeskuksen Internetsivuilla olevasta tietokannasta.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa tarkastelun kohteena on ensisijaisesti ja pääsääntöisesti tavallisen palkansaajan ansiotuloverotus sekä tämän mahdollisuus hakea muutosta veroviranomaisen tekemään verotuspäätökseen. Tarkoituksena on, että

opinnäytetyö voi tältä osin toimia tulonsaajan apuna verotuksen muutoksenhakuprosessissa. Teoriaosuuteni koostuu pääsääntöisesti tuoreimmasta verotuksen muutoksenhakua käsittelevästä kirjallisuudesta sekä muutoksenhakuprosessiin kuuluvan lainsäädännön tutkimisesta. Lisäksi näistä aineistoista saatuja tietoja täydentävät muutamat lehtiartikkelit, Verohallinnon ohjeet ja kirjoitukset sekä oikeuslaitoksen Internetsivut. Opinnäytetyössäni en ole tuonut oikeuskäytäntöä esille erikseen eri oikeustapausten muodossa, sillä olen halunnut yksinkertaistaa esitystäni. Lisäksi tarkoitukseni on ollut nimenomaisesti esitellä muutoksenhakuprosessia. Toisaalta opinnäytetyötäni tukevia ja sitä täysin vastaava oikeustapauksia on haastava löytää esimerkiksi verotukseen liittyviä oikeusperiaatteita esitellessäni.

Opinnäytetyön teoriaosuuden ensimmäisessä osiossa käsittelen vero-oikeutta yleisesti sekä siihen liittyvää lainsäädäntöä ja oikeusperiaatteita, jotka tulevat sovellettaviksi verotusta toimitettaessa ja siihen muutosta haettaessa. Toisessa osiossa käsittelen oikaisuvaatimuksen tekemistä, oikaisuvaatimusprosessin käsittelyä Verohallinnossa sekä verotuksen oikaisulautakuntaa. Kolmanneksi käsittelen verotuspäätöksestä valittamista hallinto-oikeuteen, valitusprosessiin kuuluvaa menettelyä ja itse hallinto-oikeutta. Neljännessä osiossa esittelen korkeinta hallinto-oikeutta ja valitusluvan hakemista.

Opinnäytetyön viimeiseen varsinaiseen osioon kuuluu itse tutkimus. Tutkimuksessa selvitetään Vaasan ja Turun hallinto-oikeuksien ratkaisukäytäntöä sekä näiden tuomioistuinten päätöksistä valittamista korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tutkimusongelmanani on seuraava: Onko verovalitusten määrä muuttunut jotenkin Länsi-Suomen hallinto-oikeuksissa tai näistä valitettaessa KHO:n vuosien 2005–2010 välillä? Lisäksi tutkin onko Turun ja Vaasan välillä eroavaisuuksia verovalitusten suhteen. Tarkoitukseni on myös mahdollisesti löytää tilastoista vielä muitakin eroavaisuuksia tuomioistuinten välillä.

2 VEROTUKSEN KESKEINEN LAINSÄÄDÄNTÖ JA OIKEUSLÄHTEET

Tässä luvussa vastataan kysymykseen, mitä vero-oikeus on sekä esitellään tähän oikeudenalaan kuuluvia oikeuslähteitä. Lisäksi tarkastelun kohteena on muutoksenhakuprosessia sääntelevä lainsäädäntö. Lainsäädäntöosiossa käsitellään myös tarkemmin sovellettavien lakien sisältöä ja niiden taustoja.

2.1 Vero-oikeus

Vero-oikeus oikeudenalana kuuluu osaksi finanssioikeutta. Vero-oikeus koostuu normeista, jotka koskevat tulojen hankkimista julkisyhteisöille. Oikeudenalaa on mahdollista systematisoida monilla tavoilla, mutta tavasta riippumatta näiden järjestelmien ei tarvitse olla toisiaan poissulkevia. Yksi tapa systematisoida vero-oikeutta on jakaa verot verolajikohdittain, kuten tuloverotukseen, arvonlisäverotukseen ja perintö- ja lahjaverotukseen jne. Lisäksi tämän jaottelun sisällä voi olla verolakikohtaisia jaotuksia, kuten esimerkiksi maatalousverotus ja elinkeinoverotus. (Myrsky, Linnakangas 2007, 13.)

Toinen mahdollinen jaottelutapa, on verotuksen jakaminen muodolliseen ja aineelliseen vero-oikeuteen. Jako aineellisen ja muodollisen vero-oikeuden välillä ei välttämättä ole aina täsmällinen. Aineellisella vero-oikeudella tarkoitetaan niitä verolainsäädännön normeja, joilla säännellään verovelvollisuuden ja veron kohteen määrittämistä sekä veron laskemista. Muodollisen vero-oikeuden säännöksillä tarkoitetaan niitä lainsäädännön normeja, joilla säädellään verotuksen toimittamista, verotukseen muutoksenhakemista, Verohallinnon organisaatiota sekä ylipäätään verovelvollisten ja veronsaajien oikeuksia ja velvollisuuksia. Muodollisesta vero-oikeudesta löytyy liityntöjä ja tunnusomaisia piirteitä useampaan oikeudenalaan. Lähin liityntä on tietysti hallinto-oikeuteen mutta myös prosessioikeudella ja valtiosääntöoikeudella on omat kytkentänsä. Muodollinen vero-oikeus koostuu käyttäytymisnormeista, kompetenssinormeista ja organisaationormeista. (Myrsky, Linnakangas 2007, 13–14.)

2.2 Oikeuslähteet

Suomessa kansallisiin oikeuslähteisiin kuuluu kirjoitettu lainsäädäntö, tavanmukainen oikeus, tuomioistuinten tekemät ennakkopäätökset sekä oikeuskirjallisuudessa esitetyt kannanotot. Verotuksessa merkittävin ennakkopäätösten antaja on korkein hallinto-oikeus. Lisäksi verotusta toimitettaessa, painoarvoa annetaan Verohallinnon antamille syventäville vero-ohjeille, joilla tarkennetaan laissa avoimeksi kirjoitettuja kohtia ja yhtenäistetään verotuskäytäntöä. Verotuksesta säädetäessä ja sitä toimitettaessa on huomioitava myös kansainväliset sopimukset. Merkityksellisistä sopimuksista esimerkkinä voidaan mainita maiden väliset verosopimukset sekä Euroopan ihmisoikeussopimus. (Myrsky, Linnakangas 2007, 15).

Suomen liittyttyä Euroopan unioniin, liitoksen vaikutukset näkyvät niin Suomen lainsäädännössä kuin täällä sovellettavassa oikeudessa. Silti valtiot ovat vielä nykyäänkin hyvin itsenäisiä verotuksen suhteen ja saavat päättää verotuksestaan pääsääntöisesti itsenäisesti. Euroopan unioniin liittyminen toi Suomeen kuitenkin uusia oikeuslähteitä ja oikeusperiaatteita, jotka on huomioon otettava kansallisessa toiminnassa. Nykyään oikeuslähteet voidaan jakaa kotimaisiin ja muihin oikeuslähteisiin. Näihin uusiin periaatteisiin liittyy esimerkiksi EY-oikeuden välittömän soveltamisen periaate sekä ensisijaisuuden periaate. Suurin merkitys Euroopan unionilla ja sen oikeudella on ollut lainsäädännön harmonisoina. Tämä tarkoittaa sitä, että unioniin liittyneiden kansallisvaltioiden on tullut sopeuttaa tai ratifioitava unionin antamat säädökset osaksi omaa lainsäädäntöä. Käytännössä tämä näkyy siten, että virkamiesten ja tuomareiden on työssään huomioonotettava ja sovellettava eri kansainvälisiä sopimuksia ja EY-oikeutta kansallisen säädännön kanssa. (Myrsky, Linnakangas 2007, 15.)

2.3 Lainsäädäntö

2.3.1 Perustuslaki (731/1999)

Perustuslaissa (PL) on vahvistettu Suomen valtiosääntö. Samalla perustuslaki toimii myös ylimpänä kansallisena normilähteenä. Valtiosääntö turvaa PL 1§ nojalla ihmisarvon loukkaamattomuuden, yksilön vapauden ja oikeudet sekä edistää oikeudenmukaisuutta yhteiskunnassa. Kaikilla luonnollisilla henkilöillä, jotka kuuluvat Suomen oikeudenkäyntipiiriin, on oikeus vedota perusoikeussäännöksiin. Sellaiset menettelylliset perusoikeudet, kuten oikeudenmukainen oikeudenkäynti, muutoksenhaku, oikeusturva ja hyvän hallinnon takeet ovat yksilön kannalta merkittäviä oikeusperiaatteita. (Äimä 2011, 67).

PL 2§:n mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Tätä PL ilmentämää oikeusvaltioperiaatetta kutsutaan lainmukaisuusperiaatteeksi, joka on yksi PL:n johtavista periaatteista. Näin ollen myös verotustoiminnassa samoin kuin kaikessa muussa julkisessa päätöksenteossa ja toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. PL:ssa tarkoitettua ilmausta ”laki” on tulkittu laajassa merkityksessä siten, että sillä tarkoitetaan koko oikeusjärjestystä. Laaja tulkinta on pidettävä tarkoituksenmukaisena, koska muutoin asetusten ja niitä alemman asteisten säädösten vaikutus ei ulottuisi julkiseen päätöksentekoon. (Äimä 2011, 67).

Perustuslakia sovellettaessa oikeusvaltioperiaatteella on annettu keskeinen rooli. Tähän periaatteeseen tukeutuu myös verotusjärjestelmän toteuttaminen. Verotuksen lainalaisuus, oikeudenmukaisuus, oikeusvarmuus ja tarkoituksenmukaisuus on johdettu oikeusvaltioperiaatteesta. ”Verovelvollinen on oikeusvaltioperiaatteen mukaisesti oikeutettu perus- ja ihmisoikeuksien mukaiseen suojaan valtiota vastaan”. Tähän kuuluu myös verovelvollisen suosimisen periaate, jonka mukaan epäselvissä tilanteissa tulisi valita verovelvollisen kannalta suotuisampi vaihtoehto. (Äimä 2011, 68.)

Perustuslain merkitys osana kaikkea lainsäädäntöä on tärkeä, mutta esimerkiksi verotuksen kannalta, sen merkitys on välillisempi. Verotuksen tavoitteena on verojen kerryttäminen julkiselle sektorille, jotta se pystyy ylläpitämään toimintaa ja

tarjoamaan palveluita. Perustuslain 81§:ssä ja 121§:ssä säädetään valtion ja kuntien verotusoikeudesta. (Äimä 2011, 69).

PL 81 § Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

PL 121 § Kunnilla on verotusoikeus. Lailla säädetään verovelvollisuuden ja veron määrääntymisen perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

2.3.2 Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

Laki verotusmenettelystä (VML) tuli voimaan vuoden 1996 alusta alkaen. Sillä kumottiin noin 35 vuotta voimassa ollut verotuslaki. Laki on keskeisin verotusmenettelyä koskeva säädös. Vuonna 1998 lakiin verotusmenettelystä tehtiin runsaasti tarkistuksia oikeusturvan lisäämiseksi. VML muutettiin myös vuonna 2005, jolloin uudistettiin merkittävästi ilmoitusvelvollisuutta, verotuksen toimittamista ja verotuksen jälkikäteistä muuttamista koskevia säädöksiä. Viimeisimmät muutokset VML:n on kuitenkin tehty aivan äskettäin, vuonna 2010. (Myrsky, Rabinä 2011, 3–4).

Vuosikymmenien aikana verotusmenettely on kehittynyt lautakuntaverotuksesta virkamiesverotuksen kautta tietojärjestelmien avulla tapahtuvaksi verotukseksi. Lakiuudistukset ovat seurausta verotusmenettelyssä tapahtuneesta kehityksestä. Uudistusten seurauksena aikaisemmat veroehdotus- ja veroilmoitusmenettelyt on yhdistetty. Uudistusten mukana verotuksen oikaisun edellytyksiä on tarkistettu, ja Verohallinnon mahdollisuutta muuttaa verotusta verovelvollisen vahingoksi virheiden seurauksena on laajennettu. Verotuksen oikaisemisen muodolliset edellytykset eivät ole enää nykyaikana sidoksissa veroviranomaisen tutkimisvelvollisuuteen verotusta toimittaessa, mikä oli yksi lainsäädännön keskeisistä uudistuksista. Huomattava on myös se, että uudistusten mukana tavallisille verovelvollisillekin tuli laaja tositteiden säilyttämisvelvollisuus. (Myrsky, Rabinä 2011, 4.)

Veromenettelylakia sovelletaan tuloverotuksessa noudatettavaan menettelyyn. Laki sisältää muun muassa verotuksen toimittamiseen, ilmoitusvelvollisuuteen ja muutoksenhakuun liittyviä säädöksiä. VML:n lisäksi perustuslaki, hallintolaki, muu lainsäädäntö sekä hyvän hallinnon periaatteet vaikuttavat verotuksen toimit-

tamiseen. Hallintolain ja verotusmenettelylain sekä muiden verotusta koskevien erityislakien välistä suhdetta arvioidaan tapauskohtaisesti. HL täydentää VML silloin, kun VML:n säännökset ovat puutteelliset tai kun ne puuttuvat kokonaan. (Äimä 2011, 76–77.)

Veromenettelylain 1 luvussa on kirjattu lakiin liittyvät yleiset säädökset. VML 1§:n mukaan lakia sovelletaan valtiolle ja kunnille maksettavan tuloveron, yhteisön tuloveron, kirkollisveron sekä Kansaneläkelaitokselle suoritettavaan sairausvakuutusmaksun keräämiseen. Verotuksen toimittaa VML 6§:n mukaan Verohallinto. Veroa suoritetaan verovuonna saadusta tulosta kuten VML 3§:ssä säädetään. Henkilöverotuksessa verovuosi on kalenterivuosi. VML 2 luvussa säädetään verovelvollisen tiedonantovelvollisuudesta ja VML 3 luvussa sivullisen tiedonantovelvollisuudesta. VML 4 luvussa on verotukseen liittyvät yleiset menettelysäännökset ja säännökset verotuksen toimittamisesta. VML 5 ja 6 luvussa säädetään muutoksenhausta ja muutoksiin liittyvistä erinäisistä säännöksistä. Verotukseen muutoksenhakeminen hallintotuomioistuimeen valittamalla (hallinto-oikeus (HaO), korkein hallinto-oikeus (KHO)) on hallintolainkäyttöä, jolloin sovelletaan VML:n ohella hallintolain sijasta hallintolainkäyttölakia.

2.3.3 Hallintolaki (434/2003)

Hallintolaki (HL) on hallintoasian käsittelyssä noudatettavaa menettelyä säätelevä sekä hyvän hallinnon takeet määrittävä yleislaki, jota sovelletaan aina silloin, kun lain soveltamisalaan kuuluvasta asiasta ei ole muualla laissa toisin säädetty. Hallintolainsäädöksiä sovelletaan käytännössä silloin, kun asia tulee enimmäistään kerta tai mahdollisesti uudelleen käsiteltäväksi samassa tai muussa hallintoviranomaisessa. Tällöin puhutaan hallintomenettelystä, johon myös verotuksen oikaisuvaatimusmenettelykin kuuluu. Hallintolaki on tullut voimaan vuoden 2004 alusta ja sitä on uudistettu viimeksi 1.8.2010 voimaan astuneilla säädöksillä. Uudistuksen kohteena oli tuolloin erityisesti oikaisuvaatimusta koskeva sääntely, jolloin HL:n lisättiin erikseen oikaisuvaatimusmenettelyä koskeva 7a luku. Luku sisältää oikaisuvaatimusmenettelyn yleislain tasoiset säädökset. (Äimä 2011, 78–79 ja Myrsky, Räbinä 2011, 279)

Hallintolakia säädettyä tavoitteena oli saattaa hallintoasian käsittelyä koskeva yleinen sääntely vastaamaan PL:n asettamia vaatimuksia sekä kansainvälistä oikeuskehitystä. HL 1§:n mukaan lain tarkoituksena on edistää ja toteuttaa hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa. HL 2§:ssä on säädetty hyvän hallinnon perusteista sekä hallintoasiassa noudatettavasta menettelystä. Hallintolaki asettaa viranomaisille tiettyjä velvollisuuksia ja määrittelee laadulliset perusteet hyvälle viranomaistoiminnalle. HL:ssa säädetään myös hallinnossa asioivien menettelyllisistä oikeuksista, joiden toteuttaminen on suurelta osin viranomaisten velvollisuutena viranpuolesta. Tällaisia viranpuolesta toteutettavia oikeuksia ovat muun muassa oikeus puolueettomaan ja tasapuoliseen menettelyyn, oikeus saada perusteltu päätös, oikeus saada neuvoja asian vireillepanosta sekä oikeus tietojensaantiin vireillä olevasta asiasta. Hallintolaki asettaa myös asianosaisille menettelyllisiä velvollisuuksia, kuten velvollisuuden myötävaikuttaa vireillä panemansa asian selvittämisessä. (Äimä 2011, 78–79).

Edellä sanotun lisäksi HL:n yleissääntelyllä ohjataan asianosaista ja myös hallintoviranomaista oikaisuvaatimuksen vireille tulossa, käsittelyssä ja sen ratkaisemisessa. Sääntely koskee oikaisuvaatimusaikaa, oikaisuvaatimuksen muotoa ja sisältöä, käsittelyn kiireellisyyttä, oikaisuvaatimusviranomaisen oikeutta antaa määräys päätöksen täytäntöönpanosta sekä oikaisuvaatimuksen ratkaisemista ja siinä yhteydessä tapahtuvaa asia- ja kirjoitusvirheen korjaamista. Itse HL:ssa ei kuitenkaan säädetä oikaisuvaatimuksen tekemisoikeudesta vaan siitä säädetään toisaalla erityislaeissa. (Äimä 2011, 78–79).

Hallintolakia sovellettaessa verotukseen tulee huomioida eräs seikka. HL:n säädöksiä sovelletaan oikaisuvaatimuksen käsittelyyn vain, jos erikseen ei ole toisin säädetty. HL:n säädökset toimivat siis ainoastaan verolainsäädäntöä täydentävänä ja täsmentävänä sääntelynä verotuksen erityissäännöksille. Näin siksi koska, oikaisuvaatimusmenettelystä on säädetty varsin yksityiskohtaisesti muualla verolainsäädännössä. ”Kun HL:iin sisällytettiin oikaisuvaatimusta koskevat säädökset, samalla myös muutettiin verolainsäädäntöä siten, että verolainsäädännössä säädetään niistä poikkeuksista HL:n säädöksiin, jotka verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyn katsotaan edellyttävän”. HL:sta poikkeaminen on myös muille verolaille

kuin VML:lle tavanomaista, sillä verotusmenettelyyn liittyvien erityispiirteiden vuoksi HL:n ei ole katsottu sellaisenaan sopivan verotuksessa noudatettavaksi. Verohallinto on muun muassa antanut syventävän vero-ohjeen, jossa selvitetään verolainsäädännön ja hallintolain välistä suhdetta. HL:sta poiketen, verolainsäädännössä on esimerkiksi säädetty asioiden yhdessä käsittelemisestä, verotuksessa annettavien päätösten sisällöstä sekä päätösten ja muiden asiakirjojen tiedoksiantamisesta. (Myrsky, Rabinä 2011, 279).

2.3.4 Hallintolainkäyttölaki (586/1996)

Hallintolainkäyttölaki (HLL) on hallintoprosessia säätelevä yleislaki, joka täydentää verotuksesta tehtävää muutoksenhakua koskevaa sääntelyä. HLL:n perussääntelyn kohteena on viranomaisen lainkäyttö ja hallintopäätöksestä tehdyn valituksen käsittely hallintotuomioistuimessa. HLL 1§:n mukaan lakia sovelletaan lainkäyttöön yleisissä hallintotuomioistuimissa. Lakia sovelletaan myös silloin, kun hallintopäätökseen haetaan muutosta valittamalla muutoksenhakua varten perusteltua lautakunnalta tai siihen rinnastettavalta viranomaiselta. PL 98§:n mukaan yleisiä hallintotuomioistuinta ovat hallinto-oikeudet ja korkein hallinto-oikeus. Lainkäyttöasioina puolestaan käsitellään muutoksenhakua ja ylimääräistä muutoksenhakua koskevat asiat. (Äimä 2011, 85)

HLL:ssa säädetään muun muassa valitusoikeudesta, valitusviranomaisesta, puhevallan käyttämisestä, valituksen vaikutuksesta päätöksen täytäntöönpanoon, asian käsittelystä ja sen selvittämisestä, päätöksenteosta, päätöksen korjaamisesta sekä oikeudenkäyntikuluista. Lisäksi HLL tehtävänä on täyttää perustuslain mukaiset oikeudenmukaiselle oikeudenkäynnille asettamat vaatimukset. Näihin oikeudenmukaiselle oikeudenkäynnille asetettuihin vaatimuksiin kuuluu muun muassa asian käsittelyn julkisuus ja asianosaisen oikeus tulla kuulluksi. Tämän lisäksi asiasta tulee saada perusteltu päätös sekä siihen tulee olla muutoksenhakumahdollisuus. (Äimä 2011, 85–86).

3 OIKEUSPERIAATTEET

Hyvän verotusjärjestelmän ominaisuuksina pidetään verotuksen tehokkuutta, oikeusvarmuutta, ennakoitavuutta, hallinnollista yksinkertaisuutta, neutraaliutta, joustavuutta sekä kansainvälistä nivelyvyyttä ja kilpailukykyä. Osa verojärjestelmän hyvistä ominaisuuksista on perustuslaissa ja ihmisoikeussopimuksissa suojattuja ihmisoikeusperiaatteita, joihin voidaan vedota oikeusnormien tapaan. Hankalien oikeustapausten ratkaisussa voidaan tukeutua hyvän hallinnon periaatteisiin, verovelvollisen oikeusturvavaatimusten takaamiseen sekä verotuksen yhdenvertaisuuteen. (Äimä 2011, 99–100.)

Verotuksessa sovelletaan mm. HL 6 §:n mukaisia hyvän hallinnon periaatteita.

”Viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.”

Esimerkiksi tähän HL 6§:n sisältyvä suhteellisuusperiaatteen mukainen arviointi tulee kysymykseen silloin, kun viranomainen tai tuomioistuin harkitsee verovelvolliselle asetettavaa selvitysvelvoitetta tai pohditaan verotuksen kohtuullisuutta. Lainmukaisuusperiaatteen toteuttamisen edellytyksenä on puolestaan se, että veromenettelyssä ja hallintolainkäytössä pystytään selvittämään tapauksessa vallitsevat olosuhteet ja ratkaisun kannalta olennaiset seikat. Lisäksi tämän periaatteen toteuttamiseen vaikuttaa myös materiaallisen prosessin johdon tehokkuus ja asian käsittelyn viivytyksettömyys. (Äimä 2011, 100.)

Myös VML 26§:ssä on säädetty verotukseen liittyvistä toimintaperiaatteista. Ensinnäkin tämän pykälän mukaan viranomaisten tulee veromenettelyssä ja muutoin verotukseen liittyvässä toiminnassa tasapuolisesti huomioon ottaa verovelvolliset ja veronsaajat. Toiseksi verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Lisäksi samaiseen pykälään sisältyy verovelvollisen edullisemmuus- ja luotta-

muksensuojaperiaate. Mikäli asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, ellei erityisistä syistä muuta johdu.

3.1 Oikeudenmukaisuus ja oikeusvarmuus

”Verovelvollisen oikeudenmukaisuuden vaatimukset näyttäytyvät vaatimuksina yhdenvertaisuudesta ja oikeellisuudesta.” Verotuksen yleispätevyys, yhdenvertaisuus ja maksukykyisyysperiaate ovat myös seikkoja, jotka voidaan liittää verotukselliseen oikeudenmukaisuuteen. Tästä esimerkkinä voidaan mm. mainita verovelvollisten tasavertainen kohtelu. Tällöin samanlaisessa taloudellisessa tilanteessa olevia verovelvollisia tulisi verottaa samoin. Toisaalta käänteisesti ajateltuna eri taloudellisessa asemassa olevia verovelvollisia tulisi verottaa eri tavalla. Maksukykyisyysperiaatetta sovellettaessa ajatuksena on, että verorasituksen on oltava oikeassa suhteessa verovelvollisen taloudelliseen suorituskykyyn. (Äimä 2011, 100).

Oikeudenmukaisuus ja oikeusvarmuus liittyvät kiinteästi toisiinsa. Oikeusvarmuuden toteuttamiseksi yhteiskunnan on tullut järjestää hallinnollinen toiminta siten, että hallintopäätökset ovat lainmukaisia. Verotuksen toimiva oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmä on edellytyksenä oikeusvarmuuden toteutumiseksi. Jotta oikeusvarmuus toteutuisi tarkoitetulla tavalla, tuomioistuinten ei esimerkiksi tulisi poiketa annetuista ennakkopäätöksistä ilman perusteltua syytä. Hallintopäätösten on oltava myös yhdenvertaisia keskenään samankaltaisissa tilanteissa. Yhdenvertaisuusperiaatetta joudutaan soveltamaan hallintolainkäytössä oikeusvarmuussyistä. Lisäksi tähän liittyy hallintoratkaisujen ennustettavuus, joka on osa oikeusvarmuuden toteuttamista taloudellisissa päätöksissä. (Äimä 2011, 100.)

Oikeuskirjallisuudessa oikeusvarmuus on jaettu muodolliseen ja materiaaliseen oikeusvarmuuteen. ”Muodollisen oikeusvarmuuden normatiivinen ydin koostuu verotuspäätösten ennustettavuudesta ja yhdenmukaisuudesta.” Veropäätösten ajallinen, asteellinen ja alueellinen yhdenmukaisuus on edellytyksenä koko verotuksen yhdenmukaisuuden toteutumiselle. Silloin kun verovelvolliset voivat suurella

todennäköisyydellä ennustaa taloudellisen toimintansa veroseuraamukset, voidaan puhua verotuspäätösten ennustettavuudesta. Muutoksenhaku voidaan lukea myös osaksi muodollista oikeusvarmuutta. Materiaalisen oikeusvarmuuden toteutumisen edellytyksenä on, että verotuspäätökset vastaavat sisällöltään riittävässä määrin myös muita oikeusjärjestelmän arvoja ja tavoitteita. (Äimä 2011, 101).

3.2 Oikeusturva

Oikeusturva on jokaiselle kuuluva keskeinen perusoikeus. PL 21§:ssä taataan tämä yksilön oikeus hänelle kuuluvaan oikeusturvaan. Tämä tarkoittaa sitä, että jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa. Oikeusturvaan kuuluu myös oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Käsitelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Oikeusturva kuuluu keskeisesti ihmisten perusoikeuksiin ja niiden toteuttamiseen. Lainkäyttö- ja hallintoasioissa ei ole rajoitettu oikeusturvan soveltamisalaa. ”Oikeusturva on oikeudellista varmuutta siitä, että lakeja sovelletaan kaikkiin samalla tavoin ja yhdenvertaisesti, tasapuolisesti ja puolueettomasti.” Lainalaisuus- ja yhdenvertaisuusperiaate on myös liitetty oikeusturvaan. Oikeusturvan toteuttamiseen on lisäksi liitetty oikeus käyttää omaa äidinkieltään viranomaisissa tai tuomioistuimissa. Verovelvollisella on siis oikeus käyttää suomea tai ruotsia asioidessaan Verohallinnon kanssa. Asian käsittelyyn kuuluu myös, se että verovelvollisella on oikeus saada toimituskirjat omalla äidinkielellään. (Äimä 2011, 149–150.)

Hallintoasioissa hallintotuomioistuinten perustehtäviin kuuluu oikeussuojan antaminen asianosaisille. ”Tuomioistuinkäsittelyn keskeisenä tarkoituksena on turvata asianosaisten aineellisten oikeuksien toteutuminen valituksen kohteena olevasta asiasta, mutta hallintolainkäytössä painotetaan myös hallintoviranomaisten toiminnan lainmukaisuuden valvontaa”. Oikeussuojan toteuttamiseen sisältyy lisäksi vaatimus siitä, että asia saadaan käsiteltäväksi ainakin yhden kerran riippu-

mattomassa tuomioistuimessa oikeudenmukaisessa oikeudenkäynnissä. (Myrsky, Räbinä 2011, 282.)

3.3 Lainmukaisuusperiaate (legaliteettiperiaate)

Lainmukaisuusperiaate on Suomen perustuslain yksi johtavista periaatteista. Oikeusvaltioperiaatteeseen kuuluu, että kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Vero-oikeudessa lainalaisuusperiaatteella tarkoitetaan sitä, ettei veroa voida periä ilma lain tukea. Koska verovelvollisuuden on perustuttava nimenomaisesti lakiin, soveltuvan lain säännöksen puuttuessa tyhjää aukkoa ei voida täyttää vain laintulkinnalla. ”Lainsäädännön on oltava niin selvää ja yksiselitteistä, että yksityinen asianosainen kykenee suunnittelemaan lain säännösten perusteella toimintaansa.” Lainalaisuusperiaatteen toteutuminen edellyttää lisäksi veronmaksajien yhdenvertaista kohtelua. Koska vapaa laintulkinta on kiellettyä, eroavaisuudet eri tapausten välillä samoista asioista vähenevät. (Äimä 2011, 102–103).

Oikeusturvajärjestelmämme lähtökohtana toimii lainmukaisuusperiaate. Kuten PL 2§:ssä on säädetty, julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on myös tarkoin noudatettava sitä. Yksilönvapautta ei voida rajoittaa hallintoviranomaisten toimilla, ellei pystytä osoittamaan, että viranomaisen toiminta perustuu lakiin. Hallintoviranomaisten toimivaltaa ei voida myöskään laajentaa tulkinnan varaisten säädösten pohjalta. Verohallinnon on siis kaikessa toiminnassaan noudatettava lakia ja vallitsevaa oikeutta, eikä se saa toteuttaa säädösten vastaisesti verotustoimenpiteitä. Mikäli verovelvollinen ei voi luottaa siihen, että häntä verotetaan lainmukaisesti, on tämä myös oikeusvarmuusperiaatteen vastaista. (Äimä 2011, 102–103).

PL:ssa on asetettu verolainsäädännön täsmällisyydelle erittäin suuret vaatimukset. Oikeuskäytännössä on myös puollettu ajatusta, että verotuksellisesta lainmukaisuusperiaatteesta johtuen verovelvollisuudesta ja veronalaisuudesta on säädettävä laissa. Käytännössä ei ole kuitenkaan aina mahdollista säätää kaikista verotuksellisista tilanteista yksityiskohtaisesti. Tällöin laintulkinta on objektiivisesti katsottuna perustettava lain sanamuotoon lainmukaisuusperiaatteen mukaisesti. Lain

tulkintaa täydentävät KHO:n antamat ennakkoratkaisut sekä hallintotuomioistuimissa ja Verohallinnossa muodostunut oikeuskäytäntö. (Äimä 2011, 104–105.)

Huomattava on myös se, ”että verolain soveltajan harkintavalta on sidottua harkintaa, koska julkisen toiminnan on perustuttava lakiin. Lakia alemmanasteisilla säännöksillä on mahdollista antaa vain tarkentavia määräyksiä.” Tällaisia verolainsäädäntöä tarkentavia määräyksiä ovat asetukset ja erilaiset Verohallinnon antamat ohjeet. Esimerkkinä tällaisesta Verohallinnon antamasta ohjeesta voidaan mainita vuosittain ilmestyvä verotuksen yhtenäistämisohje, joka on tarkoitettu käytettäväksi verosäädösten tulkinnan tukena Verohallinnossa. (Äimä 2011, 104–105.)

Lainmukaisuusvaatimuksen toteuttaminen edellyttää myös sitä, että verotusmenetelyssä ja hallintolainkäytössä pystytään selvittämään ratkaisun kannalta olennaiset seikat ja tapauksessa vallitsevat olosuhteet. Vaatimuksen täyttymiseen vaikuttaa myös käsittelyn viivytyksettömyys ja materiaalisen prosessin johdon tehokkuus. Arvioitaessa millaisia selvityselvoitteita viranomaisen tai tuomioistuin voi asettaa verovelvolliselle, tulee arvio tehdä suhteellisuusperiaatteen mukaisesti.

3.4 Suhteellisuusperiaate

Suhteellisuus periaate on yksi viranomaisten toimintaa rajoittava periaate, joka tulee ottaa huomioon lakia sovellettaessa. Verotukseen suhteellisuusperiaatetta sovellettaessa vastapareina toimii yksityisen verovelvollisen ja julkisen veronsaajan välinen intressipunninta. Kohtuullisuuden käsite liittyy olennaisesti suhteellisuusperiaatteeseen. (Äimä 2011, 118.)

Kuten hallintolain 6§:ssä säädetään, viranomaisen toiminnan on suhteellisuusperiaatteen mukaisesti oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään. Käytettyjen keinojen tulee olla siten riittäviä, asianmukaisia, tehokkaita sekä oikeasuhtaisia päämäärän saavuttamiseksi niin viranomaisen kuin asianosaisen kannalta katsottuna. Verotuksessa käytettävissä olevista keinoista tulee valita sellainen, joka loukkaa mahdollisimman vähän verovelvollisen etua ja on samalla oikeasuhtainen asetettuun hyötyyn nähden. Verotuksessa suhteellisuusperiaate tulee erityisesti

huomioitavaksi silloin, kun määrätään verojen suuruutta tai pohditaan mahdollisen lisäselvityksen tarvetta käsiteltävän asian selvittämiseksi. (Äimä 2011, 118–119.)

3.5 Luottamuksensuoja periaate

Hallintolain 6§:n mukaan viranomaisen on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Myös VML 26§:ssä säädetään luottamuksen suoja periaatteesta. Periaatteen tarkoituksena on lisätä verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta. Verotuksen toimittamisen kannalta, kysymys on lähinnä siitä, että vilpittömässä mielessä toimineella ja toimivalla yksityisellä henkilöllä on tietyn perustelluin ja oikeutetuin odotuksin oikeus luottaa viranomaisen toimintaan sekä sen antamiin ohjeisiin. Odotukset voivat perustua lakiin, yleisiin oikeusperiaatteisiin tai kansainvälisiin sopimuksiin. Lisäksi luottamuksensuojaperiaatteeseen kuuluu verovelvolliselle epäedullisten tulkintojen välttäminen ja Verohallinnon mahdollisimman nopea reagoiminen uusiin verotustilanteisiin. (Äimä 2011, 122–123.)

Verohallinto on antanut erityisen ohjeen luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. Tämän ohjeen mukaan yksittäisen henkilön kannalta luottamuksensuojaperiaate tarkoittaa sitä, että henkilön, joka on toiminut vilpittömässä mielessä annettujen ohjeiden mukaisesti, on oikeus luottaa veroviranomaisen toimivan lainmukaisesti ja pysyvän päätöksissään. Lisäksi luottamuksensuoja ilmenee verotusta toimitettaessa verovelvolliselle siten, että verotus toimitetaan aikaisemman viranomaiskäytännön ja annettujen ohjeiden mukaisesti. Tähän olettamukseen kuuluu myös se, että viranomainen noudattaa omaksumaansa tulkintalinjaa johdonmukaisesti eikä muuta sitä takautuvasti. ”Toisin sanoen tulkinnallisesti virheelliseksi osoittautunut verotuspäätöstä ei voida muuttaa jälkikäteen asiakkaalle epäedulliseksi, jos VML 26.2 §:n tarkoittamat luottamuksensuojan edellytykset täyttyvät”. (Äimä 2011, 124–125).

Verohallinnon antaman ohjeen mukaan verohallinnossa asioiva henkilö saa luottamuksensuojaa silloin, kun kaikki VML 26.2 §:ssä mainitut soveltamisedellytykset täyttyvät yhtä aikaa. Ensinnäkin asian on oltava joko tulkinnanvarainen tai

epäselvä. Toiseksi verovelvollisen on toimittava vilpittömässä mielessä. Ja viimeiseksi verovelvollisen on tullut toimia joko viranomaisen omaksuman käytännön tai sen antamien ohjeiden mukaisesti. Kun nämä kolme ehtoa täyttyvät, niin verovelvollinen saa luottamuksensuojaa, ja verotus (säännönmukainen verotus, jälkiverotus, veronoikaisu, jne.) on toimitettava hänen edukseen, ellei erityisistä syistä muuta johdu. Luottamuksen suoja ei saa, jos joku edellä mainituista edellytyksistä ei täyty.

3.6 Yhdenvertaisuusperiaate ja syrjintäkielto

Suomen perustuslain 6§:n mukaan kaikki ihmiset ovat lain edessä yhdenvertaisia. Yhdenvertaisuus tulee loukatuksi silloin, kun ihmisten välille tehdään eroja, ilman hyväksyttävää perustetta ja jonka kautta heille jaetaan mielivaltaisesti etuja tai asetetaan velvoitteita. Verotukseen niin kuin muihinkin oikeudenaloihin kuuluu, etteivät viranomaiset saa tehdä päätöksiä syrjivästi tai muutoinkaan mielivaltaisesti. Yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti samanlaiset tapaukset on ratkaistava samalla tavalla eikä erilaisia tapauksia saa kohdella samoin kuin toisia. (Äimä 2011, 129–130.)

Yhdenvertaisuusperiaate asettaa tiettyjä vaatimuksia niin verolakien säätäjille kuin niiden soveltajillekin. Muihin oikeudenaloihin nähden vero-oikeudessa yhdenvertaisuusperiaatteella on korostunut merkitys. Verorasituksen tulisi kohdistua kuhunkin tasapuolisesti ja oikeasuhtaisesti, eikä ketään verovelvollista tulisi suosia tai asettaa huonompaan asemaan muihin verovelvollisiin verrattuna, ilman asiallista perustetta. Yhdenvertaisuusperiaatteen noudattaminen ei ole kuitenkaan absoluuttista. Yhdenvertaisuudesta poikkeamiselle on oltava hyväksyttävä syy. Viranomaisilla on näin ollen mahdollisuus käyttää tiettyä säädösten mukaista harkintavaltaa päätöksiä tehdessään. Kuitenkin yhdenvertaisuudesta poikettaessa on varmistuttava siitä, että sovellettava peruste on kohtuullisessa suhteessa annettavaan veroetuun nähden. (Äimä 2011, 130.)

Perustuslain 6§:n sisältyy myös syrjinnänkielto, joka on läheisessä yhteydessä yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa. Syrjintäkieltoon kuuluu, ettei ketään saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen,

uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muuhun henkilöön liittyvän syyn perusteella. ”Syrjinnällä tarkoitetaan ei-hyväksyttävää erottelua ihmisten kesken näiden välillä esiintyvien erojen vuoksi.” Verovelvollisten erilainen verokohtelu ei sinänsä ole syrjintäkiellon vastaista, mutta ”verotuksen syrjintäkieltoperiaate edellyttää yhdenvertaista kohtelua, jos verovelvolliset ovat keskenään verrannollisessa asemassa.” Syrjintäkieltoa sovellettaessa huomioitavaksi tulee siis verovelvollisten vertailukelpoinen asema ja se, että erilainen kohtelu johtuu nimenomaisesti syrjintäkiellon vastaisesta toiminnasta. (Äimä 2011, 136–137.)

4 MUUTOKSEN HAKEMINEN

Verotusta koskeviin päätöksiin muutoksenhakeminen on melko yleistä. Muutosvaatimukset koskevat tavallisemmin juuri tuloverotusta niin luonnollisten henkilöiden kuin yritystenkin osalta. Myös muut verolajit, kuten arvonlisäverotus sekä perintö- ja lahjaverotus, ovat kuitenkin merkittäviä. (Myrsky 2007, 343).

Syitä verotuksen muutoksenhaku tarpeelle saattaa olla monia. Eräänä syynä voidaan pitää esimerkiksi epäonnistumista ennakkolisessä verosuunnittelussa. Toisaalta vain inhimillinen erehdys tai yksilön tietämättömyys oikeudestaan veroista tehtäviin vähennyksiin veroilmoitusta palautettaessa voi johtaa virheelliseen verotukseen. Verotusta koskeva muutoksenhaku on melko poikkeavaa verrattuna muutoksenhakuun siviili- ja rikosasioissa. Siksi yksilön oikeusturvan kannalta on tärkeää, että verovelvollinen tietää verotusta koskevat erityispiirteet verotuksen muutoksenhakuprosessissa. (Myrsky 2007, 343).

4.1 Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi

Joskus toimitettua verotusta joudutaan muuttamaan. Jos verotuksessa on virhe, jonka johdosta verovelvollista on liikaa verotettu, Verohallinto voi oikaista verotusta verovelvollisen hyväksi. Verotuksen oikaisemisen edellytykset verovelvollisen hyväksi täyttyvät aina, kun Verohallinto toteaa verotuspäätöksen jotenkin virheelliseksi. Vaihtoehtoisesti verotus voidaan joskus jopa toimittaa uudelleen muutoksenhakuviranomaisen päätöksen perusteella VML 54–60§:n nojalla. VML 54–60§ säätelevät verotuksen viranomaisaloitteista muuttamista. Veroviranomainen voi oikaista virheellisen verotuksen oma-aloitteisesti sen huomattuaan tai saatuaan tiedon virheestä suoraan verovelvolliselta. VML 55§ mukaan verotusta voidaan oikaista, kun verotuspäätös todetaan virheelliseksi esimerkiksi laintulkinnasta tai teknisestä virheestä johtuen. Verovelvollisen hyväksi tehty veronoikaisu voidaan tehdä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymisestä lukien. (Myrsky, Rabinä 2011 243–244; Äimä 2011, 282).

VML 55§:n mukaan edellytyksenä veronoikaisun toimittamiselle on se, että asiaa ei ole vielä ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä. Silloin kun asia on jo ker-

taalleen ratkaistu hallintotuomioistuimessa, veronoikaisu ei tule kysymykseen. Tässä on kysymys oikeusvoimavaikutuksesta, jolla tarkoitetaan päätöksen sisällön sitovuutta ja pysyvyyttä. Edellytyksenä tälle on, että asia on jo kertaalleen ratkaistu ja kysymys on samasta asiasta. Negatiivisen oikeusvoimavaikutuksen mukaisesti viranomaisen antama hallintopäätös on lopullinen. Tällöin hallintopäätöksen tehnyt tai joku muu viranomainen ei saa ottaa kertaalleen ratkaistua asiaa uudelleen käsiteltäväkseen, ellei jokin nimenomainen säännös tähän oikeuta. Positiivisen oikeusvoimavaikutuksen mukaan oikeudellisesti sitova päätös asetetaan uuden päätöksenteon pohjaksi, eivätkä viranomaiset saa ottaa aikaisemman päätöksen sisältöä uudelleen ratkaistavakseen. (Myrsky, Linnakangas 2004, 151; Äimä 2011, 282)

Sen sijaan, jos aikaisemmassa Verohallinnon tekemässä oikaisua koskevassa päätöksessä on havaittu virhe, se voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi. Myös silloin, kun verotuksen oikaisulautakunnan päätöksessä havaitaan virhe, se voidaan oikaista VML 55§:n mukaan. Silloin, kun hallintotuomioistuimessa on käsiteltävänä vireille tullut valitus, tämä ei sinänsä ole este verotuksen oikaisemiselle verovelvollisen hyväksi Verohallinnossa. Tällöin veroviranomaisen havaittua selvän virheen vireillä olevassa asiassa ja mikäli sen oma-aloitteisesti osittain tai kokonaan oikaistessa, tästä tulee kuitenkin aina ilmoittaa HaO:lle HL 53§:n mukaan. (Myrsky, Rabinä 2011, 244.)

4.2 Muutoksenhaku henkilötuloverotukseen

Henkilötuloverotuksessa varsinaisen muutoksenhaun välttämättömänä esivaiheena toimii VML:n mukainen oikaisuvaatimusmenettely. Tämä johtuu siitä, ettei Veroviranomaisen tekemään verotuspäätökseen saa hakea muutosta suoraan tuomioistuimeen valittamalla. Muutoksenhaku prosessiin kuuluu, että verotuspäätökseen tyytymättömän on ensin tehtävä oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle. VML 61–65§:ssä säädetään oikaisuvaatimusmenettelystä tuloverotuksessa. Verotukseen voi VML 62§:n mukaan hakea muutosta verovelvollinen sekä jokainen, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on vastuussa veron maksamisesta. (Myrsky, Linnakangas 2007,197; Äimä 2011, 302).

Jos ja kun verovelvollinen huomaa verotuksessaan selvän virheen, hänen kannattaa ensin yrittää selvittää se Verohallinnon kanssa esimerkiksi puhelimitse. Verovelvollinen voi esittää vapaamuotoisen oikaisupyynnön joko suullisesti tai kirjallisesti Verohallinnolle. Mikäli asian oikaiseminen ei suullisesti onnistu, verovelvollisen tulee hakea muutosta kirjallisella oikaisuvaatimuksella verotuksen oikaisulautakunnalta ja se on toimitettava määräajassa Verohallinnolle. (Taloustaito 10/2011).

4.2.1 Oikaisuvaatimus

Oikaisuvaatimuksesta säädetään VML 63§:ssä. Oikaisuvaatimus tulee tehdä aina kirjallisesti. Suullisen oikaisuvaatimuksen vireille paneminen ei ole mahdollista. Oikaisuvaatimukselle ei ole asetettu tiukkaa muotovaatimusta vaan se voidaan tehdä vapaamuotoisesti. Sen tekemiseen voidaan käyttää Verohallinnon valmiiksi laatimaa lomaketta (ks. liite 1.) tai vaihtoehtoisesti vaatimus voidaan tehdä vapaamuotoisella kirjallisella hakemuksella. Silloin kun asia on vähänkin monimutkaisempi ja tekstiä enemmän, valittajan kannattaa laatia vapaamuotoinen kirjelmä. Kirjelmän ulkoasuun, rakenteeseen ja loogisuuteen on hyvä kiinnittää huomiota. Jos valittaja jaarittelee kirjelmässään asian vierestä tai tekee kirjelmästään liian tunnepohjaisen, valituksen pääasia ja tarkoitus saattavat hukkaa tekstiin. Tekstin tärkeimpiin ominaisuuksiin kuuluu, että se on selkeä ja ymmärrettävä. (Taloustaito 10/2011, 19).

Hyvän oikaisuvaatimuskirjelmän alussa tulee lyhyesti selostaa perusasiat ja niihin liittyviä taustoja: ”kuka olen, mitä teen, mitä olen vaatinut tai ilmoittanut ja miten verotus on kohdallani toimitettu”. Kun perusasiat on lyhyesti esitelty, niin kirjelmässä voidaan siirtyä selostamaan asiaan liittyviä faktoja ja niiden perusteluita. Oikaisuvaatimuksesta tulee käydä ilmi minkä verovuoden verotukseen haetaan muutosta, miten verotusta vaaditaan muutettavaksi sekä perusteet, joilla muutosta vaaditaan. Nämä HL 49d § määrittelemät kolme seikkaa kuuluvat pakolliseksi osaksi oikaisuvaatimusta. ”Säädöksessä esitetyillä vaatimuksilla ei tähdätä nimenomaisesti muodollisten edellytysten asettamiseen, vaan siihen, että muodolliset vaatimukset ohjaisivat oikaisuvaatimuksen tekijää esittämään vaatimuksensa riit-

tävän selkeästi.” Vaatimuksessa käytetyistä perusteista tulisi käydä ainakin ilmi miten asiat oikeasti ovat ja minkä oikeusohjeen mukaan asia tulisi ratkaista. Oikeusohjeet voivat olla viittauksia lainsäädäntöön, oikeuskäytäntöön tai asiantuntija kirjoituksiin. Mikäli asian monimutkaisuuden takia katsotaan tarpeelliseksi, asiaa voidaan myös yrittää selkeyttää ja havainnollista laskelmilla, kuvaajilla sekä taulukoilla. (Taloustaito 10/2011, 19–20).

Osaksi oikaisuvaatimuskirjelmää tulee lisäksi laittaa kaikki asiakirjat, joihin muutoksenhakija vetoaa ja jollei niitä ole jo aikaisemmin toimitettu Verohallinnolle. Mukaan liitteeksi on myös hyvä laittaa verotuspäätös, johon verovelvollinen haakee muutosta. Suositeltavaa on, että nämä dokumentit, liitteet sekä muu materiaali ovat oikaisuvaatimuksen mukana heti asian käsittelyn alkuvaiheessa, jotta ne tulevat varmasti käsittelyssä huomioiduksi. Todisteiden ja vaatimusten täydentämistä ei kuitenkaan ole kiellettyä silloin, kun asian käsittelyn on vielä kesken. Mikäli asianosainen huomaa jonkun asian tai dokumentin unohtuneen, hän voi tuoda ne julki vielä asian käsittelyn aikana. (Taloustaito 10/2011, 20).

Oikaisuvaatimuskirjelmän lopuksi asiasta on hyvä kirjoittaa lyhyt ja ytimekäs yhteenveto, josta käy ilmi vaatimukset sekä loppulausunto kuinka asia tulisi ratkaista esitettyjen tosiasioiden perusteella. Tämän jälkeen valituksentekijän tulee luetella liitteet ja asettaa ne vaatimuksen mukaan. Aivan viimeiseksi oikaisuvaatimus on päivättävä ja allekirjoitettava. Oikaisuvaatimus tulee osoittaa verotuksen oikaisulautakunnalle. Oikaisuvaatimus voidaan jättää mihin tahansa Verohallinnon toimipisteeseen, mutta olisi suotavaa että se jätetään omaan verotoimistoon. Sieltä se toimitetaan viranpuolesta oikeaan verotoimistoon, jonka tehtäviin oikaisuvaatimuksen käsitteleminen kuuluu. (Taloustaito 10/2011, 20).

4.2.2 Muutoksenhaku aika

VML 55§ mukaan verotusta voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Saman sisältöisestä määräajasta on säädetty myös VML 64§:ssä. Sen mukaan verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on tehtävä oikaisuvaatimus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden

alusta. Kun verohallinto on valtakunnallinen viranomainen, vaatimus on saapunut määräajassa toimivaltaiselle viranomaiselle, jos se on määräajassa jätetty mihin tahansa Verohallinnon yksikköön tai toimipisteeseen. Eli käytännössä tämä merkitsee sitä, että kun vuoden 2010 verotus on päättynyt vuonna 2011 lokakuussa, siihen on haettava oikaisua viimeistään vuoden 2016 lopussa. Toisaalta aikaisintaan muutosta vuoden 2010 verotukseen voidaan oikaisulautakunnalta hakea 1.11.2011 alkaen. Määräajan jälkeen saapunutta oikaisuvaatimusta ei tutkita vaan tällöin verotuksen oikaisulaitakunta tekee päätöksen asian tutkimatta jättämisestä. (Verohallinnon ohje 2011)

Edellä säädetyn lisäksi VMT 64§:n on säädetty poikkeus viiden vuoden määräajasta. Sen mukaan, vaikka verovuosi olisi jo vanhentunut, Verohallinnon päätöksestä saadaan säädetyn määräajan estämättä tehdä oikaisuvaatimus. Oikaisuvaatimus on tehtävä 60 päivän kuluessa siitä päivästä, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut verotuspäätöksestä tiedon. Verovelvollisen katsotaan saaneen päätöksen tiedoksi seitsemäntenä päivänä sen jälkeen, kun se on annettu postin kuljettavaksi, jollei muuta näytetä. (Verohallinnon ohje 2011)

Säädettyjen määräaikain laskemisesta annetun lain 5§:n nojalla, kun määräpäivä tai määräajan viimeinen päivä on pyhäpäivä, itsenäisyyspäivä, vapunpäivä, joulutai juhannusaatto tahi arkilauantai, saa oikaisuvaatimuksen toimittaa ensimmäisenä arkipäivänä sen jälkeen. (Verohallinnon ohje 2011).

4.3 Oikaisuvaatimuksen käsittely

Verohallintolain mukaan verotuksen oikaisulautakunnassa käsiteltävän asian (oikaisuvaatimuksen) valmistelee Verohallinnon asianomainen yksikkö. Valmistelevan virkamiehen tehtäviin kuuluu valmistelutöiden lisäksi päätösehdotuksen laatiminen verotuksen oikaisulautakunnalle. Yleisimmin tämä tapahtuu siinä verotoimistoyksikössä, missä oikaisuvaatimuksen kohteena oleva verotuspäätös on tehty. Verohallinnon asianomainen yksikkö voi myös itse ratkaista verovelvollisen tekemän oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin esitetyt vaatimukset hyväksytään. Verohallinnossa ratkaistaan pääsääntöisesti vain yksinkertaisia ja näytöltään selviä asioita. Käytännössä Verohallinnossa voidaan ratkaista myös haastavampia

näyttö- ja oikeuskysymyksiä. Verohallinnon ei ole kuitenkaan pakko ratkaista oikaisuvaatimuksia, vaan ne voidaan aina käsitellä verotuksen oikaisulautakunnassa. Mikäli oikaisuvaatimus sisältää useita vaatimuksia, Verohallinto voi periaatteessa tutkia ja hyväksyä näistä vain osan ja jättää vaikeammat ja tulkinnallisemmat kysymykset lautakunnan ratkaistavaksi. Tämä ei kuitenkaan ole käytännössä yleistä, vaan tällöin koko oikaisuvaatimus käsitellään lautakunnassa. Edelle selostetun mukaisesti kaikkien oikaisuvaatimusten ei tarvitse siis aina mennä verotuksen oikaisulautakunnalle asti käsiteltäväksi. Huomionarvoista myös on, että Verohallinnossa käytävä oikaisuvaatimusmenettely koskee ainoastaan verovelvollisen esittämiä oikaisuvaatimuksia. (Myrsky, Räbinä 2011, 276; Äimä 2011, 302–303; Verohallinnon ohje.)

Oikaisuvaatimusmenettelyssä oikaisuvaatimuksen ratkaiseva viranomainen tutkii uudestaan ja yksityiskohtaisemmin aikaisemmin tehdyn virheelliseksi väitetyn verotuspäätöksen. VML 26§:n mukaan asian selvittämisvelvollisuus kuuluu sekä viranomaiselle että verovelvolliselle. Molempien tulee osallistua asian selvittämiseen mahdollisuuksiensa mukaan. Oikaisuvaatimuksia käsiteltäessä asianosaisten kuulemisesta ja asian selvittämisestä koskeva sääntely tulee HL 6 luvun säädöksistä. (Myrsky, Räbinä 2011, 279–280; Äimä 2011, 303–304; Verohallinnon ohje)

Koska verovelvollisella itsellään on usein paras tieto asian tilasta ja vallitsevista olosuhteista, näyttötaakkaa jää usein hänen harteilleen. VML:ssa olevan pääsääntön mukaisesti selvittämisvelvollisuus kuuluu sille, jolla on paremmat edellytykset selvittää oikaistavana oleva asia. Yleensä vain verovelvollinen tuntee omat asiansa, joten hänellä on yleensä myös parhaat mahdollisuudet hankkia asiaa koskeva näyttö. Oikaisuvaatimuksen menestyksen kannalta tärkeää on, että verovelvollinen pystyy hankkimaan asiasta riittävän uskottavan näytön. (Taloustaito 10/2011)

Oikaisuvaatimuksen käsittely verotuksen oikaisulautakunnassa on pääsääntöisesti kirjallista. Joissain tilanteissa asianosaiselle saattaa olla kuitenkin helpompi ja perusteellisempi mahdollisuus esittää asiansa suullisesti. Esimerkiksi silloin, jos oikaisuvaatimuksessa ilmenee jotain epäselvyyttä, muutoksenhakijaa tulee tarvitta-

essa kehottaa täydentämään oikaisuvaatimustaan tai antamaan lisäselvitystä oikaisuvaatimusmenettelyn kuluessa. Kirjallinen todistelu ja selvityksen antaminen on yleinen pääsääntö, mutta suullinenkin selvityksen antaminen on tietyissä tilanteissa mahdollista. (Myrsky, Rabinä 2011, 279–280; Äimä 2011, 303–304; Verohallinnon ohje)

4.4 Verotuksen oikaisulautakunta

Verotuksen oikaisulautakunnasta ja sen toiminnasta säädetään Laissa Verohallinnosta. Verotuksen oikaisulautakunta ratkaisee verotusta koskevat oikaisuvaatimukset. Oikaisulautakunnassa noudatettavaan menettelyyn sovelletaan verohallintolakeja, verohallinnosta annetun valtioneuvoston asetuksen säännöksiä sekä HL ja VML. (Verohallinnon ohje, 1 ja 5).

Verotuksen oikaisulautakunnassa on Verohallinnon, kuntien sekä eri veronmaksajia edustavien järjestöjen ehdottamia jäseniä. Verohallinto määrää jäsenet ja heidän henkilökohtaiset varajäsenensä viideksi kalenterivuodeksi. Puheenjohtaja lautakunnassa voi olla yksi tai useampi sekä jäseniä neljällä jaollinen määrä. Verotuksen oikaisulautakunta toimii jaostoihin jakautuneena. Jaostojen lukumäärästä, pääasiallisista tehtävistä ja sijaintipaikoista määrätään Verohallinnon työjärjestyksessä. Jokaisessa jaostossa on puheenjohtaja ja neljä jäsentä. Jaoston jäsenistä yksi on Verohallinnon, yksi kuntien sekä kaksi eri veronmaksajia edustavien järjestöjen edustajaa. Verotuksen oikaisulautakunnan puheenjohtajalta edellytetään hyvää perehtyneisyyttä ja jäseniltä perehtyneisyyttä verotukseen. (Verohallinnon ohje, 1-7).

Oikaisulautakunta on päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtaja ja vähintään puolet lautakunnan jäsenistä. Kun oikaisulautakunta toimii jaostoihin jakaantuneena, jaosto on päätösvaltainen silloin, kun läsnä on puheenjohtaja ja vähintään kaksi jäsentä. Lautakunta tai sen jaosto voi toimia myös puheenjohtajan ja yhden veronmaksajia edustavan jäsenen kokoonpanossa. Tällöin veron määrä voi oikaisuvaatimuksen johdosta muuttua enintään 3 000 euroa. Lisäksi puheenjohtajan ja jäsenen on oltava ratkaisusta yksimielisiä. Muutoin asia tulee ratkaista jaoston täydessä kokoonpanossa. (Verohallinnon ohje, 4-7.)

Tällä hetkellä alueellisilla verovirastoilla on omat verotuksen oikaisulautakuntansa. Verohallinnon organisaatio tulee kuitenkin uudistumaan 1.1.2013 alkaen. Tuolloin oikaisuvaatimukset tullaan tekemään verohallintolain 35§:n mukaisesti toimintansa aloittavalle valtakunnalliselle Verohallinnon oikaisulautakunnalle, joka toimii osastoihin jakautuneena. (Äimä 2011, 301.)

4.5 Päätöksenantaminen oikaisuvaatimukseen

Asioiden valmistelusta oikaisulautakunnan kokousta varten ei ole erityissäännöksiä. Kuten edellä todettiin, yleensä valmistelutyön tekee Verohallinnon asianomainen yksikkö, jossa virkamies tutkii ja hankkii tarvittavat tiedot asiasta sekä laatii myös päätösehdotuksen oikaisuvaatimukseen. Päätöstä tehdessään oikaisulautakunnalla on oikeus järjestää katselmuksia, kuulla todistajia ja asiantuntijoita sekä pyytää näiltä lausuntoja. Tämän lisäksi verotuksen oikaisulautakunta voi kuulla asianosaisia tai pyytää lisäselvityksiä, mikäli asian selvittämiseksi näin katsotaan tarpeelliseksi. Jos puheenjohtaja tai jäsen on ottanut osaa verotuspäätöksen tekemiseen aiemmin, hän ei saa käsitellä samaa asiaa koskevaa oikaisuvaatimusta oikaisulautakunnassa. Lautakunnan tulee oma-aloitteisesti huomioida esteellisyytensä asian käsittelyssä. Mitä muutoin oikaisulautakunnassa noudatettavaan menettelyyn tulee, oikaisulautakunta on velvollinen soveltamaan toiminnassaan hallintolaissa ja verotusmenettelylaissa annettuja säädöksiä. (Verohallinnon ohje, 9-15)

VML 63§:n mukaan muutoksenhakijan jättämä oikaisuvaatimus on käsiteltävä ilman aiheutonta viivytystä. Tämä on poikkeus muutoin HL:ssa säädetylle oikaisuvaatimuksen kiireellisen käsittelyn vaatimukselle. Sääntelyn tarkoituksena on turvata verotuksen oikea-aikainen toimittaminen ja Verohallinnon resurssien tehokas hyödyntämien eri vuodenaikoina. Kun viranomaisen on ottanut tutkittavakseen oikaisuvaatimuksen, sen on aina annettava päätös siitä. Vaihtoehtoina ovat hallintopäätöksen muuttaminen, kumoaminen tai vaatimuksen hylkääminen. Lisäksi ratkaisuna voi olla myös vaatimuksen tutkimatta jättäminen, mikäli oikaisuvaatimuksen tutkimisen muodolliset edellytykset puuttuvat. (Myrsky, Räbinä 2011, 280–281.)

Hallintolain 49g §:n mukaan oikaisuvaatimus tulisi aina perustella, mutta verolainsäädännössä päätöksen tekemiselle ei ole asetettu näin laajaa perusteluvelvollisuutta. VML 26b §:n mukaan oikaisuvaatimus on perusteltava silloin, jos siinä poiketaan oikaisuvaatimuksesta. Samaisen säädöksen mukaan päätös voidaan jättää perustelematta, kun perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta. Toisaalta joskus myös hyväksyttävät päätökset on tarvittaessa perusteltava. Kun verotuksen oikaisulautakunta on tutkinut ja antanut päätöksensä asiasta, päätökseen tyytymättömällä on vasta sitten oikeus valittaa ratkaisusta hallinto-oikeuteen. Oikaisuasiassa päätökseen mukaan liitetään muutoksenhakuohje. Oikaisuvaatimusmenettelyssä kysymys on hallintomenettelystä, eikä lainkäytöstä, koska oikaisulautakunta ei ole tuomioistuin. Vasta valituksen käsittely hallintotuomioistuimessa on hallintolainkäyttöä. (Myrsky, Räbinä 2011, 281.)

Oikaisuvaatimusmenettelyn tarkoituksena on, että virheelliset veropäätökset voidaan korjata mahdollisimman varhaisessa vaiheessa ja asiasta saadaan aina perusteltu oikaisulautakunnan päätös ennen asiasta valittamista hallintotuomioistuimeen. Oikaisuvaatimuksen tarkoituksena on myös vähentää tarvetta turvautua raskaaseen ja hitaaseen valitusmenettelyyn. ”Menettely luo samalla keskeisen edellytyksen sille, että asianosaiset voivat esittää päätöksen korjaamiseksi tarvittavan selvityksen oikaisuvaatimusvaiheessa eikä vasta tuomioistuimessa.” Menettely onkin osoittautunut tehokkaaksi ja joustavaksi muutoksenhakukeinoksi mm. henkilöverotuksessa. Lisäksi virheiden korjaamisella mahdollisimman varhaisessa vaiheessa on olennainen merkitys oikeusturvan kokonaisuuden kannalta. (Myrsky, Linnakangas 2007, 197–198.)

5 OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOTUOMIOISTUIMESSA

Kuten aikaisemmin on jo todettu, henkilötuloverotuksessa varsinaisen muutoksenhaun välttämättömänä esivaiheena toimii oikaisuvaatimusmenettely. Tämä tarkoittaa sitä, ettei veropäätökseensä tyytymättömällä ole oikeutta hakea muutosta verotukseensa suoraan hallintotuomioistuimelta vaan hänen tulee tehdä ensin oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle. Oikaisuvaatimusmenettelyn tarkoituksena on nopeuttaa muutoksenhakemista, toiseksi välttää raskasta tuomioistuin prosessia sekä kolmanneksi tarjota muutoksenhakijalle mahdollisuus antaa selvitys asiasta ja saada asiansa näin käsitellyksi tarkemmin veroviranomaisessa. Oikeus valittamiseen syntyy vasta siis sen jälkeen, kun verotuksen oikaisulautakunta on tutkinut ja antanut oikaisuvaatimuksen mukaisesta asiasta päätöksen. Mikäli muutoksenhakija on vielä oikaisulautakunnan antaman päätöksen jälkeenkin tyytymätön, hän voi tämän jälkeen hakea muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen ja siten kuin päätökseen liitetystä valitusosoituksessa on osoitettu.

5.1 Valitusosoitus

Valitusosoituksesta on säädetty HLL 3 luvussa 14–16§:ssä. Viranomaisen päätökseen, josta saa valittaa, on liitettävä valitusosoitus eli ohje valituksen tekemistä varten. Valitusosoituksesta on käytävä ilmi mille valitusviranomaiselle (HaO, KHO) valitus on tehtävä ja mille viranomaiselle valitus on toimitettava. Valitusosoituksesta on oltava myös valitusaika ja mistä päivästä alkaen se lasketaan. Lisäksi valitusosoituksessa on selostettava säännökset valituskirjelmän sisällöstä ja liitteistä sekä valituksen perille toimittamisesta. Jos asiassa tarvitaan valituslupa, valitusosoituksessa on mainittava myös siitä sekä valituslupaa koskeva lainkohta ja perusteet, joilla valituslupa voidaan myöntää. (Myrsky, Linnakangas 2007, 206–207)

Ellei päätöksessä ole valitusosoitusta, syytä siihen kannattaa tiedustella kyseiseltä viranomaiselta. Jos valitusosoitusta ei ole annettu tai siinä on virheellisesti ilmoitettu, että päätöksestä ei saa valittaa, viranomaisen on annettava uusi lainmukainen valitusosoitus. Jos valitusosoitus on muuten kuin edellä tarkoitettulla tavalla

virheellinen, viranomaisen on annettava uusi valitusosoitus, jos sitä pyydetään valitusosoituksessa mainitussa tai säädettyssä valitusajassa. Valitusaika luetaan siitä, kun uusi valitusosoitus on annettu tiedoksi. Silloin jos valittaminen on kielletty erityisen säännöksen perusteella, päätöksessä on ilmoitettava valituskiellosta. Ilmoituksessa on mainittava, mihin säännökseen kielto perustuu. (Myrsky, Linna-kangas 2007, 206–207)

5.2 Valittaminen hallinto-oikeudelle

Pääsääntöisesti HLL 6a§:n mukaan oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen saa hakea muutosta valittamalla vain se, joka on tehnyt oikaisuvaatimuksen. Jos verotuspäätöstä on oikaisuvaatimusmenettelyssä muutettu tai se on kumottu, oikaisuvaatimuspäätökseen saa hakea muutosta valittamalla myös se, jolla on HLL 6 §:n tai muun lain mukaan valitusoikeus asiassa. Käytännössä veroprosessissa muutoksenhakuoikeutta käyttävät verovelvollinen sekä Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, jotka toimivat valitusmenettelyssä myös oikeudenkäynnin osapuolina. (DL, Myrsky 2007).

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön tehtävänä on valvoa veronsaajien oikeutta verotuksessa ja verotusta koskevassa muutoksenhaussa sekä muissa hallintolaisissa tai hallintolainkäyttölaissa tarkoitetuissa asioissa. Yksikön edunvalvonta toimii tilanteissa, jolloin se on lain soveltamisen kannalta muissa samantlaisissa tapauksissa taikka verotus- tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tarpeen. Toiseksi silloin kun, asiassa on kyse taloudellisesti merkittävästä intressistä tai kolmanneksi veronsaajien oikeudenvalvonta muutoin sitä edellyttää. Verotuksessa oikeudenvalvonta kohdistuu kaikkiin verotusprosessin vaiheisiin. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö seuraa muun muassa muutosverotusta sekä antaa pyydettyessä lausuntoja Verohallinnon yksiköille, keskusverolautakunnalle ja verotuksen oikaisulautakunnille. Verotusta koskevassa muutoksenhaussa Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö suorittaa oikeudenvalvontaa hakemalla muutosta verotusta koskeviin päätöksiin sekä antamalla veronsaajien puolesta vastineita verovelvollisten hakiessa muutosta verotukseensa. (<http://arkisto.vero.fi/vesa/>)

Myös VML:ssa on säädetty erikseen verotuspäätökseen muutoksenhakemisesta. VML 66§:n mukaan, verovelvollinen tai muu muutoksenhakuun oikeutettu saa hakea valittamalla muutosta oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun valituskelpoiseen päätökseen. Muutosta voidaan hakea pääsääntöisesti vain sellaiseen päätökseen, jota ei aikaisemmin ole vielä ratkaistu tuomioistuimessa niin, että se olisi tullut lopullisesti lainvoimaiseksi. Verotuspäätöksen oikeusvoimavaikutus estää hakemasta muutosta sellaisella perusteella, joka on aikaisemmin tullut lainvoimaisesti ratkaistuksi. Verotusmenettelyssä oikeusvoimavaikutuksella on erityistä merkitystä veroratkaisujen verokausittaisen tai muun toistumisen vuoksi. (Äimä 2011, 305–306.)

VML 66§:n mukaan oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen muutosta haetaan siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiiriin verovelvollinen kuuluu. Mikäli verovelvollinen tekee verotuspäätöksestään valituksen suoraan hallinto-oikeudelle vaikka, asia olisi tullut osoittaa oikaisuvaatimuksena verotuksen oikaisulautakunnalle, asia käsitellään oikaisuvaatimuksena, kuten VML 68§ on säädetty. Tällöin hallintotuomioistuimen tulee siirtää asian viran puolesta Verohallinnon käsiteltäväksi, eikä valituksesta tehdä tällöin tutkimatta jättämispäätöstä. HaO:lle tehtävän valituksen tulee siis kohdistua lähtökohtaisesti siihen asiaan, jota oikaisuvaatimuksessa annettu päätös koskee. (Äimä 2011, 305).

VML 66§:n mukaan, jos henkilöillä, joihin sovelletaan puolisoita koskevia tuloverolain säännöksiä, on kotikunta eri hallinto-oikeuksien tuomiopiirissä, oikaisulautakunnan päätökseen haetaan muutosta siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiiriin kuuluu henkilöistä vanhemman kotikunta. Jos henkilöt ovat samanikäisiä, toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyy sen mukaan, kumman henkilötunnuksen yksilönumero on pienempi. Jos mikään hallinto-oikeus ei olisi toimivaltainen käsittelemään valitusta, muutosta haetaan Helsingin hallinto-oikeudelta. (Äimä 2011, 305).

Kun kyseessä on verovelvollisasemassa oleva luonnollinen henkilö, verovelvollisen kotikuntana pidetään VML 5§:n mukaan kuntaa, jossa hänellä on verovuotta edeltäneen vuoden lopussa katsottava olleen kotikuntalaisia tarkoitettu asuinpaik-

ka. Vuodenvaihteen kotikuntaan Suomeen muuttaneen henkilön kotikunta tai kunta, johon hän Suomeen muutettuaan on ensiksi asettunut. Ulkomaille muuttaneen henkilön kotikunnan ei verotusta toimitettaessa katsota muuttuvan sinä aikana, jolloin häntä TVL:n 11§:n mukaan pidetään Suomessa asuvana. (Äimä 2011, 305).

5.3 Valituskirjelmä

Valituksen tekemisestä ja käsittelystä on säädetty Hallintolainkäyttölain 5 luvussa. Valituskirjelmä on tehtävä kirjallisesti ja se on osoitettava sille valitusviranomaiselle, joka asian käsittelee. Valituskirjelmä on toimitettava säädettyssä ajassa hallinto-oikeudelle tai Verohallinnolle. Mikäli valituskirjelmä toimitetaan Verohallinnolle, sen on viipymättä lähetettävä sille toimitettu valituskirjelmä ja verotusta koskevat asiakirjat toimivaltaiselle hallinto-oikeudelle. (Myrsky, Linnakangas 2007)

Asiallisesti tai alueellisesti toimivaltaiselle hallinto-oikeudelle osoitetussa valituskirjelmässä on HLL 23§:n mukaan ilmoitettava päätös, johon haetaan muutosta, miltä kohdin päätökseen haetaan muutosta ja mitä muutoksia siihen vaaditaan tehtäväksi. Lisäksi kirjelmässä tulee mainita perusteet, joilla muutosta haetaan ja joiden nojalla valituksessa esitetyt vaatimukset ovat muutoksenhakijan mielestä oikeutettuja. Toisin sanoen valituskirjelmän tulee olla riittävän yksilöity, jotta tuomioistuin tietää mitä sen tulee tutkia ja voi näin antaa asiasta perustellun ratkaisun. (Myrsky, Linnakangas 2007, 209).

Lisäksi valituskirjelmässä on HLL 24§:n mukaan ilmoitettava valittajan nimi ja kotikunta. Jos valittajan puhevaltaa käyttää hänen laillinen edustajansa tai asiamiehensä tai jos valituksen laatija on joku muu henkilö, valituskirjelmässä on ilmoitettava myös tämän nimi ja kotikunta. Lisäksi valituskirjelmässä on ilmoitettava postiosoite ja puhelinnumero, joihin asiaa koskevat ilmoitukset valittajalle voidaan toimittaa. Valittajan, laillisen edustajan tai asiamiehen on allekirjoitettava valituskirjelmä.

Valituskirjelmässä tulee olla mukana myös joitain liitteitä. Ensinnäkin liitteeksi tulee laittaa verotuksen oikaisulautakunnan oikaisuvaatimuksen johdosta antama päätös, johon verovelvollinen hakee muutosta valittamalla. Päätös voidaan toimittaa alkuperäisenä tai jäljennöksenä. Liitteenä tulee olla myös todistus siitä, minä päivänä verotuspäätös on annettu asianosaiselle tiedoksi, tai muu selvitys valitusajan alkamisen ajankohdasta. Lisäksi valituskirjelmän mukana vaatimuksen tukena tulee olla asiakirjat, joihin valittaja vetoaa, jollei niitä ole jo aikaisemmin toimitettu viranomaiselle. Mikäli valittaja käyttää apunaan asiamiestä, asiamiehen on liitettävä valituskirjelmään valtakirja sen mukaan kuin HLL 21 §:ssä säädetään. (Myrsky, Linnakangas 2007, 210–212.)

5.3.1 Määräaika valituksen tekemiselle

Hallinto-oikeudelle tehtävällä valituksella ja verotuksen oikaisulautakunnalle tehtävälle oikaisuvaatimukselle varatut määräajat ovat rinnakkaisia. VML 67§:ssä on säädetty hallinto-oikeudelle tehtävän valituksen määräajasta. Sen mukaan verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on tehtävä valitus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Kuitenkin oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä saadaan tämän määräajan estämättä valittaa 60 päivän aikana sen päivän jälkeen, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. Päätös voidaan antaa tiedoksi saantitodistusmenettelyä käyttämättä, jolloin se katsotaan saadun tiedoksi seitsemäntenä päivänä sen jälkeen, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näytetä. Edellä mainittujen viranomaisten valitusaika lasketaan päätöksen tekemisestä. (Myrsky, Linnakangas 2007, 236–237.)

5.3.2 Hyvän muutoksenhakukirjelmän ominaisuuksia

Kun muutoksenhakukirjettä suunnitellaan laadittavaksi, niin aluksi on hyvä keskittyä analysoimaan aikaisemmin annettua verotuspäätöstä. Tarkastelussa tulee ottaa erityisesti huomioon ne tekijät, jotka ovat aiheuttaneet verovelvollisen kannalta kielteisen verotuspäätöksen. Tarkastelun kohteena voivat olla esimerkiksi näyttökysymykset, perustelujen puutteellisuus, samankaltaisessa tapauksesta oleva varhaisempi oikeuskäytäntö tai vaihtoehtoisesti tapauksen mahdollinen tulkin-

nanvaraisuus. Lisäksi pohdinnassa tulee miettiä sitä, onko valituksella ylipäättään mahdollisuutta menestyä vai onko valitusyritys jo lähtökohtaisesti perusteeton. (DL, Myrsky 2007, 360.)

Mikäli analysoinnissa tullaan siihen tulekseen, että asiasta kannattaa valittaa, seuraavaksi mietittäväksi tulevat valituksen kannalta olennaisimmat seikat. Ensinnäkin on mahdollista, että valituksessa pyritään tuomaan kaikki mahdolliset kiistakysymykset esiin. Tämä lähestymistapa on ymmärrettävä silloin, kun asia ei ole erityisen monimutkainen tai ongelmakohtia on vähän. Vaihtoehtoisesti valituskirjelmässä voidaan keskittyä vain asiassa olennaisiin ja verovelvollisen kannalta merkityksellisempiin seikkoihin. Tämä lähtökohta on usein järkevämpi silloin, kun asia on kovin tulkinnanvarainen ja kiistanalaisia kysymyksiä on paljon. Siihen kuinka lopullinen valituskirjelmä tullaan laatimaan, saattaa vaikuttaa muun muassa valittajan rahallisten intressien suuruus. Mikäli valituskirjelmä täytetään epätarkoituksenmukaisilla kirjoituksilla, itse valituksen päätarkoitus saattaa hukkaa tekstin paljouteen. Kun valituskirjelmän ymmärrettävyys heikkenee, myös valituksen menestymismahdollisuudet voivat heiketä. (DL, Myrsky 2007, 360–361).

Hyvään muutoshakemuskirjelmään kuuluu tietysti huolellisuus ja perusteellisuus. Kirjelmän on hyvä olla selkeä ja johdonmukainen, niin rakenteellisesti kuin kirjoitusasultaankin. Valituskirjelmän siisteys ja helppolukuisuus helpottavat esitetyn asian ymmärtämistä. Kun muutoksenhakija esittää asiaansa, vaatimusten tulee olla yksilöityjä, selkeitä sekä hyvin perusteltuja. Kirjelmän sisältö voi ratkaista sen, missä laajuudessa asiaa käsitellään hallintotuomioistuimessa. Esitetyt vaatimukset luovat puitteet asian käsittelylle. Tuomioistuin ei useinkaan tutki, tai sen ei ole ylipäänsä mahdollista tutkia asiaa laajemmin kuin mitä muutoksenhakija on vaatinut. Selkeästi ilmaistut vaatimukset ja niiden perustelut edistävät asian käsittelyä ja oikeellisen lopputuloksen saavuttamista. (DL, Myrsky 2007, 361).

Kattavan ja tarpeellisen selvityksen antaminen kuuluu olennaisesti muutoksenhaakuun. Riittävän laajan selvityksen antaminen on tärkeää, koska veroviranomaisen aikaisemmin antama virheellinen päätös saattaa olla seurausta puutteellisista tosi-

asiatiedoista. Käytännössä riittävän näytön esittäminen on jäänyt prosessissa sen osapuolen näytettäväksi, jolla näyttö on, tai jolla on parhaimmat mahdollisuudet esittää se. Tosiasioiden epäselvyydestä kärsii yleensä yksityinen asianosainen, jonka intresseihin kuuluu asian mahdollisimman perusteellinen selvittäminen. (DL, Myrsky 2007, 361).

Hallintolainkäytössä asian selvittäminen perustuu suurelta osin viranomaisten, asianosaisten ja muiden tahojen esittämiin asiakirjoihin. Valituksen käsittelemisen kannalta olennaista on, että valittaja liittää valitukseensa kaikki asian ratkaisemisen kannalta olennaiset asiakirjat. ”Erityisen merkityksellistä asiakirjaan vetoaminen ja esittäminen on silloin, kun asiakirja ei sisälly asiassa kertyneeseen viranomaisen hallussa olevaan asiakirjavihkoon.” Yleensä asiakirjat voidaan esittää alkuperäisinä tai jäljennöksinä, mutta joskus erityisissä tapauksissa juuri alkuperäisen asiakirjan esittäminen saattaa olla tarpeen. (DL, Myrsky 2007, 361).

Mitä vaikeammasta tai harvinaisemmasta jutusta on kysymys, sitä laajemmin ja yksityiskohtaisemmin oikeustapausta on aiheellista selvittää. On mahdollista, että käsiteltävä asia on uusi lainsäädännöllisesti katsottuna tai muuten hyvin monimutkainen. Verolainsäädäntö sisältää runsaasti tulkinnallisia käsitteitä, jotka saattavat kaivata yksityiskohtaisempaa selostusta asian kannalta. Joskus saattaa olla jopa paikallaan oikeustieteellisen asiantuntijalausunnon hankkiminen. Tämä tulee kysymykseen lähinnä oikeudellisten tulkintaongelmien osalta. Tosiasioiden kohdalla tällaisen selvittelyn hankkiminen ei yleensä ole aiheellista. Kun asiaa valmisteltaessa on selvitetty oikeuskäytännön ja lainopin kannat, on näiden tietojen raportointi asian ratkaisijoille lähtökohtaisesti tarkoituksenmukaista. (DL, Myrsky 2007, 361).

5.4 Hallinto-oikeus

Hallinto-oikeuslaissa (HaOL 430/1999) säädetään hallinto-oikeuksista. Hallinto-oikeuksia on Suomessa kahdeksan ja niiden tehtäviin kuuluu muun muassa hallinnollisten valitusten käsittely. HaO koostuu ylituomarista sekä muina jäseninä toimivista hallinto-oikeustuomareista. Hallinto-oikeuteen kuuluu myös esittelijöitä.

HaO voi toimia jaostoihin jakautuneena siten kuin HaO:n työjärjestyksessä on määrätty. (Myrsky, Rabinä 2011, 283–284.)

Jos laissa ei ole toisin säädetty, HaO on päätösvaltainen kolmijäsenisessä kokoonpanossa. Tietyissä tilanteissa myös yhden lainoppineen jäsenen kokoonpano voi olla päätösvaltainen. Tällaiset asiat ovat yleensä asian selvittämiseen liittyviä päätöksiä, kuten suullisen käsittelyn tai katselmuksen järjestäminen tai prosessuaalisten edellytysten tutkiminen. Hallinto-oikeus on tietyissä tilanteissa myös kaksijäsenisenä päätösvaltainen, jollei asian laatu erityisesti vaadi kolmijäsenistä tuomaria ja ratkaistavana ovat tietyt laissa säädetty muutoksenhakuasiat. Tällaisia kahden tuomarin kokoonpanossa käsiteltäviä asioita ovat esimerkiksi tietyt tuloverotukseen liittyvät valitukset. (Myrsky, Rabinä 2011, 283–284.)

”Hallinto-oikeuden täysistuntoon osallistuvat ylituomari puheenjohtajana ja sekä vakinaiseksi että vuodeksi tai sitä pidemmäksi määräajaksi nimetyt hallinto-oikeustuomarit”. Täysistunto on päätösvaltainen silloin, kun vähintään puolet ylituomarin ja hallinto-oikeustuomareiden virassa olevista on läsnä. Asian käsittely on myös mahdollista koko jaoston kattavassa istunnossa. Tällöin vähintään viiden tuomarin tulee olla paikalla. Asian käsittely voidaan siirtää täysistunnon tai koko jaoston käsiteltäväksi silloin, kun se on tärkeää lainkäytön yhdenmukaisuuden kannalta tai asia on muuten periaatteellisesti merkittävä tai päätöksellä on muuten laajakantoinen merkitys lainkäytöllisesti. (Myrsky, Rabinä 2011, 284.)

Hallinto-oikeudessa lainkäyttöasiat ratkaistaan esittelystä. Asian esittelijänä voi toimia hallinto-oikeustuomari, hallinto-oikeussihteeri, käräjänotaari tai notaari. Esittelijä valmisteleo asian tuomareiden ratkaistavaksi, sen jälkeen kun asia on tullut vireille tuomioistuimessa. Esittelijän tehtäviin kuuluu hankkia tarvittavat selvitykset ja viranomaislausunnot asiaan liittyen. Tähän kuuluu esimerkiksi vastineiden ja selvitysten pyytäminen sekä aikaisemmin asian ratkaisseeseen viranomaisen asiakirjojen, lausuntojen sekä muun vastaavan aineiston hankkiminen. (Myrsky, Rabinä 2011, 284–285.)

Asioiden käsittely ja ratkaiseminen tapahtuu hallinto-oikeudessa pääsääntöisesti kirjallisesti, mutta myös suullisten käsittelyjen ja katselmusten järjestäminen on

mahdollista. Hallinto-oikeuden tehtäviin kuuluu viranpuolesta asian selvittäminen siinä laajuudessa, kun se on tarpeellista tapauksen käsittelyn tasapuolisuuden, oikeudenmukaisuuden ja laadun nimissä. Asianosaisilla on velvollisuus esittää asian käsittelyssä ja ratkaisussa tarvittavaa selvitystä omista vaatimuksistaan ja niiden perusteluista. Hallinto-oikeudessa oikeudenkäynnin osapuolina eli asianosaisina toimivat verovalitusta koskevassa asiassa verovelvollinen sekä Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö. (Myrsky, Räbinä 2011, 285.)

5.4.1 Puhevallan käyttäminen

Valitusasiassa puhevaltaa käyttää pääsääntöisesti täysivaltainen asianosainen itse. Muutoin puhevallan käyttämisestä on säädetty HLL 4 luvussa. Mikäli alaikäinen tai muutoin vajaavaltainen on osana valitusprosessia, puhevaltaa käyttää tällöin lähtökohtaisesti hänen edunvalvojansa, huoltajansa tai muu laillinen edustaja, ellei laissa muuta ole sanottu. Vajaavaltaisella on oikeus käyttää yksinään puhevaltaa sellaista tuloa tai varallisuutta koskevassa asiassa, jota hänellä on oikeus vallita. Lisäksi 15 vuotta täyttäneellä alaikäisellä ja hänen huoltajallaan tai muulla laillisella edustajallaan on kummallakin oikeus erikseen käyttää puhevaltaa asiassa, joka koskee alaikäisen henkilöä tai henkilökohtaista etua tai oikeutta. (Myrsky, Linnakangas 2007, 207).

Vajaavaltaisen oikeudesta käyttää puhevaltaa säädetään HLL 18§:ssä. Vajaavaltainen, joka on täyttänyt 18 vuotta, käyttää itse yksin puhevaltaansa henkilöön koskevassa asiassa, jos hän kykenee ymmärtämään asian merkityksen. Edunvalvoja, joka on määrätty täysivaltaiselle, käyttää päämiehensä ohella itsenäisesti puhevaltaa asioissa, jotka kuuluvat hänen tehtäviinsä. Jos edunvalvoja ja hänen päämiehensä ovat puhevaltaa käyttäessään eri mieltä, päämiehen kanta on ratkaiseva. Edellytyksenä tälle on, että päämies kykenee ymmärtämään tällöin asian merkityksen. Jos päämiehen toimintakelpoisuutta on rajoitettu muulla tavoin kuin vajaavaltaiseksi julistamalla, edunvalvoja käyttää yksin päämiehen puhevaltaa asiassa, josta päämiehellä ei ole oikeutta päättää. Edunvalvoja ja hänen päämiehensä käyttävät kuitenkin yhdessä puhevaltaa asiassa, josta heidän tulee yhdessä päättää.

HLL 19§:ssä säädetään edunvalvojan kuulemisvelvollisuudesta. Edunvalvojan, huoltajan tai muun laillisen edustajan käyttäessä puhevaltaa on asiaa käsittelevän viranomaisen myös kuultava päämiestä. Mikäli päämies itse käyttää puhevaltaa, edunvalvojaa, huoltajaa tai muuta laillista edustajaa on kuultava, jos kuuleminen on tarpeen päämiehen edun vuoksi tai asian selvittämiseksi. (Myrsky, 2007, 346).

HLL 19a §:ssä säädetään edunvalvojan määräämisestä oikeudenkäyntiä varten. Jos asianosainen on sairauden, henkisen toiminnan häiriintymisen, heikentyneen terveydentilan tai muun vastaavan syyn vuoksi kykenemätön valvomaan etuaan oikeudenkäynnissä, asiaa käsittelevä tuomioistuin voi määrätä tälle edunvalvojan oikeudenkäyntiä varten. Edunvalvojan määrääminen tulee usein kysymykseen silloin, kun asianosaiselle jo aiemmin määrätty edunvalvoja on esteellisyyden vuoksi tai muusta syystä estynyt käyttämästä puhevaltaa. Edunvalvojaan sovelletaan holloustoimesta annetun lain säännöksiä. Jollei tuomioistuin toisin päättä, edunvalvojan määräys on voimassa myös ylemmässä oikeusasteessa, jossa asia tulee vireille muutoksenhaun johdosta.

5.4.2 Asiamiehen tai avustajan käyttäminen

”Hallintolainkäyttölain tavoitteena on prosessin joustavuus ja helppokäyttöisyys siten, että yksityinen henkilö pystyy hoitamaan asiaansa hallintoprosessissa ilman apua”. Yksityisellä asianosaisella ei ole kuitenkaan aina mahdollisuutta hoitaa omaa asiaansa ilman ammattilaisen neuvoja ja opastusta, koska veroasiat voivat olla hyvin monimutkaisia ja tulkinnallisia. Lisäksi tavallinen palkansaaja saattaa kohdata verotuksessaan ilmenevän ongelman ensimmäistä kertaa, jolloin häneltä voi puuttua asiassa tarvittavan lainsäädännön ja oikeuskäytännön tuntemus. Tällaisissa tilanteissa veroprosessin tasapuolisuus saattaa kärsiä, kun prosessissa vastapuolena toimii veronsaajia edustava veroasiamies, jolla on asiantuntemusta hallintoprosessista ja sovellettavasta lainsäädännöstä. Huomattava on myös se, että tällainen veroprosessissa vallitseva epätasapaino osapuolten välillä ei ole välttämättä korjattavissa hallintotuomioistuimen prosessinjohtotoimilla. (Äimä 2011, 319–320.)

Eli silloin, kun verotuksen muuttaminen on pitkälti kiinni vain näytön esittämisestä ja asian taloudellisenkaan merkitys ei ole huomattava, maallikkokin voi ryhtyä muutoksenhakuprosessiin ihan yksin. Jos asiassa esiintyy kuitenkin selkeä oikeudellinen ongelma tai lain tulkintaan liittyvä kysymys, kannattaa verovelvollisen vakavasti harkita asiantuntijan palveluiden käyttämistä. Samoin kannattaa tehdä myös silloin kun asiassa on kysymys suurista taloudellisista intresseistä. Ulkopuolisen avun käyttäminen ei tietenkään ole pakollista, mutta se on silti suositeltavaa. Ainakin neuvottelemineen ulkopuolisen veroasiantuntijan kanssa voi auttaa maallikkoa hahmottamaan paremmin asiassa mahdollisesti käynnistettävän valitusprosessin kulkua ja siihen liittyviä menettelytapoja. Lisäksi ulkopuolisen näkemys voi tarjota valaistuneen arvion valituksen menestymisen mahdollisuuksista. Verohallinnolla on toki velvollisuus neuvoa palveluperiaatteen mukaisesti verovelvollista, mutta neuvontavelvollisuus rajoittuu vain prosessuaalisiin kysymyksiin. Verohallinnon neuvot eivät välttämättä ole siis kovin seikkaperäisiä, eikä hallintoviranomaisen tehtäviin kuulu antaa asiakkaan kannalta edullisempuus arviota. (Taloustaito 10/2011, 21).

HLL 20§:ssä säädetään asianosaisen oikeudesta käyttää avustajaa tai asiamiestä hallintoprosessissa. Asianosainen on mahdollista käyttää verotuksen muutoksenhaussa asiamiestä ja avustajaa. Asiamiehenä tai avustajana saa toimia asianajaja tai muu rehellinen ja muuten siihen toimeen sopiva ja kykenevä täysi-ikäinen henkilö, joka ei ole konkurssissa ja jonka toimintakelpoisuutta ei ole rajoitettu. Asiamiehenä tai avustajana ei kuitenkaan saa toimia se, joka on osallistunut asian käsittelyyn aiemmin viranomaisessa tai on ollut siinä vastapuolen asiamiehenä tai avustajana. HLL 21§:n mukaan asiamiehen on esitettävä valtakirja, ellei päämies ole valtuuttanut häntä suullisesti valitusviranomaisessa. Valtakirjan puuttuessa sen esittämiseen on tarvittaessa varattava tilaisuus, mikä ei kuitenkaan estä käsittelyn jatkamista tänä aikana. Asianajajan ja yleisen oikeusavustajan tulee esittää valtakirja ainoastaan, jos valitusviranomaisen niin määrää. Asiamies ei saa ilman päämiehen suostumusta siirtää toiselle henkilölle valtuutusta, joka on annettu nimetylle henkilölle. (Myrsky, Linnakangas 2007, 207–208.)

5.4.3 Oikeusapu

Julkisesta oikeusavusta säädetään oikeusapulaissa (257/2002). Lain ensimmäisen pykälän mukaan oikeusapua annetaan valtion varoin henkilölle, joka tarvitsee asi-
antuntevaa apua oikeudellisessa asiassa ja joka taloudellisen asemansa vuoksi ei
kykene itse suorittamaan sen hoitamisen vaatimia menoja. Oikeusapuun kuuluu
oikeudellinen neuvonta, tarpeelliset toimenpiteet sekä avustaminen tuomiois-
tuimessa ja muussa viranomaisessa. Oikeusavun myöntäminen vapauttaa oikeus-
apupäätöksen mukaisesti edunsaajan velvollisuudesta suorittaa palkkiota tai kor-
vausta avustajalle ja asian käsittelyssä tarvitsemastaan tulkkaus- ja käänösavusta.
Lisäksi avunsaaja vapautuu suorittamasta käsittelymaksua, toimituskirjamaksua ja
erillisten kustannusten korvausta pääasiaa käsittelevässä viranomaisessa. Tällaisia
vastaavia maksuja ei myöskään peritä silloin, kun asia on käsiteltävänä muissa
viranomaisissa. *Verovalitusasiassa tai muussa julkista maksua koskevassa proses-
sissa tulee kuitenkin erityisesti huomioida se, että ilman erittäin painavaa syytä
valittajan ei ole mahdollista saada julkista oikeusapua itselleen.* (Myrsky, Rabinä
2011, 339; Äimä 2011, 322–323.)

5.4.4 Oikeudenkäymiskulut

Tuloverotuksesta valitettaessa oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen sovelletaan
HLL 13 luvun säädöksiä, kuten VML 92§ on viitattu. Sääntely koskee vain tuo-
mioistuon menettelyssä syntyneitä kustannuksia. Verovelvollisella ei yleensä ole
mahdollisuutta saada korvausta veroasioiden hoidosta Verohallinnossa tai vero-
tuksen oikaisulautakunnassa aiheutuneista kustannuksista, koska oikaisuvaati-
musmenettely verotuksen oikaisulautakunnassa ei ole HLL:ssa tarkoitettua lain-
käyttöä, vaan käsittelyyn sovelletaan HL:n säädöksiä. Koska HL:ssa ei ole säädet-
ty velvollisuudesta korvata toisen osapuolen kuluja, oikaisuvaatimusvaiheessa
syntyneet kulut eivät voi tulla korvattaviksi oikaisuvaatimusmenettelyssä tai myö-
hemminkään. Toisin sanoen vain valitusvaiheessa syntyneet kulut voivat tulla
korvattaviksi. (Myrsky, Rabinä 2011, 335.)

HLL 74§:n mukaan asianosainen on velvollinen korvaamaan toisen asianosaisen
oikeudenkäyntikulut kokonaan tai osaksi, jos erityisesti asiassa annettu ratkaisu

huomioon ottaen on kohtuutonta, että toinen joutuisi pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan. HLL 74§ mukaan yksityistä asianosaista ei kuitenkaan saa velvoittaa korvaamaan julkisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja, ellei yksityinen asianosainen ole esittänyt ilmeisen perusteetonta vaatimusta. Näin ollen vain poikkeuksellisesti yksityinen asianosainen voidaan määrätä korvaamaan julkiselle osapuolelle aiheutuneet kulut. Esimerkkinä tällaisesta perusteettomuudesta voidaan mainita tilanne, jossa tuomioistuin katsoo henkilön vallan hyväksikäyttäneen oikeusturvakeinoja tilanteessa, jolloin verovelvollinen on valittanut verotuspäätöksestä ilmeisen tarpeettomasti. (Myrsky, Rabinä 2011, 335–336.)

Asiasta annettu ratkaisu toimii korvausvelvollisuuden perusteena. Lähtökohtana korvausvelvollisuudelle on, että asian hävinnyt osapuoli veloitetaan korvaamaan vastapuolen kulut. Lisäksi tapauksessa korvausvastuuta arvioitaessa voidaan ottaa huomioon myös muita seikkoja. Esimerkiksi asian riitaisuus, asian merkittävyys asianosaiselle sekä oikeudenkäyntikulujen suuruus suhteessa riidan kohteeseen tai henkilön maksukykyyn toimivat arvion perusteena silloin, kun pohditaan asianosaisen vastuuta oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Jutun häviäminen ei siten johda kaavamaisesti vastapuolen kulujen korvaamiseen, vaan tapauksessa voidaan käyttää kohtuuharkintaa. (Myrsky, Rabinä 2011, 335–336.)

Hallintoviranomainen, joka on tehnyt asiasta päätöksen, voidaan määrätä korvaamaan oikeudenkäyntikuluja tai sille voidaan määrätä suoritettavaksi kuluja. Silloinkin kun muu viranomainen on käyttänyt julkista puhevaltaa, hallintoviranomainen voidaan määrätä korvausvelvolliseksi, koska päätöksen tehneen viranomaisen toiminta voi olla perusteena oikeudenkäyntikuluille. Julkisen asianosaisen korvausvelvollisuutta harkittaessa, on erityisesti huomioitava, onko oikeudenkäynti aiheutunut viranomaisen virheestä. Yksityinen asianosainen ei siten aina ole oikeutettu korvaukseen oikeudenkäyntikuluista, vaikka hän voittaisi juttunsa. Jos HaO tai KHO tuomitsee veronsaajan korvaamaan vero- tai maksuvelvollisen oikeudenkäyntikuluja HLL 13 luvun säädösten nojalla, korvausvelvolliseksi tuomitaan Verohallinto. Verohallinnon Veronkantoyksikkö huolehtii tällöin oikeudenkäyntikulukorvausten maksamisesta. (Myrsky, Rabinä 2011, 335–336.)

Korvattavat kulut. Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen veroprosessissa ei ole aivan harvinaista, mutta ei silti niin kovin yleistäkään. Viime aikoina kulukorvausten vaatiminen on yleistynyt ja niitä on tuomittu maksettavaksi aikaisempaa useammissa tapauksissa. Silloin kun kuluja vaaditaan korvattavaksi, niistä tulee esittää luotettava ja asianmukainen selvitys, kuten esimerkiksi kirjallinen tosite. Asiamiehen palkkio, todistelukustannukset sekä asiantuntijalausunnot ja muut asiakirjojen hankkimisesta aiheutuneet kulut ovat sellaisia menoja, joita tuomioistuimien voi määrätä korvattaviksi. Veroasioissa suurin osa oikeudenkäyntikuluista koostuu juuri asiamiestenpalkkioista. Oikeudenkäyntikuluna voidaan korvata vain verovelvollisen toiminnasta erilliset kustannukset. Eli toisin sanoen verovelvollisen omasta työpanoksesta ei voi pääsääntöisesti saada korvausta. Poikkeuksellisesti, mikäli verovelvollisella itsellään on sellaista ammattitaitoa tai erityisosaamista, joka mahdollistaa oikeudenkäynnin kannalta tärkeiden ja aikaa vievien tehtävien suorittamisen, hänen työpanoksesta voidaan määrätä korvattaviksi. Edellytyksenä tälle on, että nämä kulut olisivat myös jonkun muun suorittamina korvattavia. (Myrsky, Räbinä 2011, 336–338; Äimä 2011, 320).

Asianosaiselle saattaa aiheutua kustannuksia myös oikeudenkäyntimaksuista, joita ovat erilaiset käsittelymaksut ja toimituskirjamaksut. Näistä maksuista on erikseen säädetty laissa tuomioistuinten ja eräiden oikeushallintoviranomaisten suoritteista perittävistä maksuista (701/1993). Käsittelymaksuja ovat oikeudenkäyntimaksu, hakemusmaksu ja toimitusmaksu. Asian käsittelystä ja suoritetuista toimenpiteistä korvaukseksi peritään asianosaiselta käsittelymaksu. Toimituskirjamaksuja ovat otemaksu, jäljennösmaksu ja todistusmaksu. Maksu peritään vain eri tilauksista annettavista toimituskirjoista. (Myrsky, Räbinä 2011, 338.)

Käsittelymaksuihin kuuluva oikeudenkäyntimaksu KHO:ssa on 226 euroa. Oikeudenkäyntimaksusta peritään vain puolet, jos muutoksenhakemusta ei tutkita, muutoksenhakemus raukeaa, ylimääräinen muutoksenhakemus hyväksytään, asia palautetaan alemman viranomaisen käsiteltäväksi tai jos asia siirretään toimivaltaiselle viranomaiselle. Muutoksenhakija on KHO:ssa vapaa maksuvelvollisuudesta, jos KHO muuttaa alemman viranomaisen tekemää päätöstä muutoksenhakijan eduksi. Käsittelymaksua ei peritä HaO:ssa käsiteltävistä veroasioista eikä täy-

täntöönpanon kieltoa tai keskeytystä koskevista asioista. Jos maksun periminen olisi kohtuutonta, asian käsittelevä viranomainen tai maksun määräävä virkamies voi yksittäisessä tapauksessa määrätä, että maksua ei peritä. (Myrsky, Räbinä 2011, 338–339.)

5.5 Valituksen muuttaminen ja täydentäminen

Pääsääntö hallintolainkäytössä on, ettei valittaja saa esittää uutta vaatimusta valitusajan päätyttyä. HLL 27§:n mukaan, kun valitusaika on kulunut umpeen, valittaja saa esittää vireillä olevassa asiassa ainoastaan sellaisen uuden vaatimuksen, joka perustuu olosuhteiden muutokseen tai valitusajan päättymisen jälkeen valittajan tietoon tulleeseen seikkaan. Tästä poiketen valittajalla on kuitenkin mahdollisuus valitusajan päätyttyä esittää uusia perusteita vaatimuksensa tueksi, jollei asian johdosta muutu toiseksi. Uusien oikeudellisten argumenttien sekä uusien tosiasiaselvitysten esittäminen on hallintoprosessin aikana sallittua, mikäli nämä tukevat valituksessa esitettyjä muutosvaatimuksia. Se, että valittajalla on mahdollisuus esittää uusia oikeus- ja todistusaseikkoja vaatimuksensa tueksi, on virallisperiaatteen toimivuuden kannalta välttämätöntä. (Äimä 2011, 312.)

HLL 26a §:ssä on vielä erityisesti säädetty tilanteissa, joissa hallintotuomioistuimeen valittamista edeltää oikaisuvaatimusprosessi. Säädöksen mukaan mikäli hallintopäätöstä ei ole oikaisuvaatimuksen johdosta muutettu tai kumottu (eli oikaisuvaatimus on hylätty joko kokonaan tai osittain), oikaisuvaatimuksen tekijä saa valittaessaan oikaisuvaatimuspäätöksestä esittää uusia perusteita. Valittajalla on myös oikeus esittää valituksessaan sellaisia uusia vaatimuksia, jotka perustuvat olosuhteiden muutokseen tai sittemmin esille tulleeseen seikkaan. (Myrsky, Räbinä 2011, 308.)

VML 66§:n mukaan verovelvollinen tai muu muutoksenhakuun oikeutettu saa hakea oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen valittamalla muutosta hallinto-oikeudelta. Verovalituksen ja verotuksen oikaisuvaatimuksen välillä vallitsee VML 67 §:n mukainen yhteys, jonka mukaan muutoksenhakuvaiheessa ei voida vaatia verotukseen muutosta oikaisuvaatimusmenettelyä laajemmin eikä muulla perusteella. Siten muutoksenhakijalla on vain rajoitettu oikeus vaikuttaa

asian käsittelyyn tuomioistuimessa. Muutoksenhakuvaiheessa valittajalla on mahdollisuus muuttaa valitustaan ainoastaan supistavin keinoin. Siten muutoksenhakijan keinoiksi jää vain vireille panemansa valituksen peruuttaminen kokonaan tai osittain, mutta muita mahdollisuuksia hänellä ei ole. Mikäli muutoksenhakija esittää valituksessaan jostain syystä uusia vaatimuksia, ne tulee käsitellä ensivaiheessa oikaisuvaatimusmenettelyssä VML 68§:n mukaisesti. Tällöin tuomioistuin siirtää uutena vaatimuksena ilmenneen asian verotuksen oikaisulautakunnan käsiteltäväksi, jonka päätöksestä verovelvollinen voi sitten taas valittaa, mikäli hän näin katsoo tarpeelliseksi. (Myrsky, Rabinä 2011, 308–309; Äimä 2011 309).

5.6 Asian selvittäminen ja käsittely

Toimintaperiaatteita: Hallintotuomioistuimen ratkaisutoiminnalle on asetettu niin muodollisia kuin sisällöllisiä vaatimuksia. Tuomioistuimen ratkaisutoimintaa ohjaavat erilaiset oikeusperiaatteet, kuten esimerkiksi laillisuusperiaate ja virallisperiaate. Laillisuusperiaatteen mukaisesti hallintotuomioistuimen on ratkaistava veroasiat voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti. Tuomioistuimen tulee viranpuolesta tuntea verolakien sisältö sekä huolehtia verovelvollisen oikeusturvan takeiden sisällöllisestä täyttymisestä. Lisäksi tuomioistuimen päätöksentekoon vaikuttaa epäedullisemmuuskielto, joka on peräisin oikeuskäytännöstä. Tämä tarkoittaa sitä, ettei tämän periaatteen mukaan muutoksenhakijan asemaa saa heikentää suhteessa sellaiseen lähtötilanteeseen, jossa prosessin vastapuoli ei ole hakenut muutosta. Virallisperiaatteen mukaisesti hallintotuomioistuimen on hankittava päätöksensä tueksi riittävä selvitys ja tiedot asiasta. ”Lakia voidaan soveltaa käsillä olevassa asiassa oikein vain, jos hallintotuomioistuin on selvittänyt tosiseikat asianmukaisesti.” (Äimä 2011, 310–311.)

Asian selvittäminen: Verovalitusprosessin päämäärinä ovat pyrkimys aineelliseen totuuteen, verovelvollisen oikeusturvatarpeen suojaaminen sekä julkisten intressien turvaaminen. Jotta nämä päämäärät saavutettaisiin, edellytetään tuomioistuimelta aktiivista prosessinjohtoa ja oma-aloitteista asian selvittämistä. Valitusviranomaisen on hankittava viran puolesta selvitystä siinä laajuudessa kuin käsitteilyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä vaativat. Selvityksellä

tässä tarkoitetaan sellaisten tosiseikkojen tutkimista, joka on mahdollista tuomioistuimen tutkimisvallan laajuuden, oikeuskeinon erityispiirteiden ja muiden sellaisten seikkojen rajoissa. (Myrsky, Rabinä 2011, 316–317.)

Valitusviranomaisen asian selvitysvastuusta on säädetty HLL 33§:ssä. Kyseisen pykälän mukaan valitusviranomaisen on huolehdittava siitä, että asia tulee selvitettyksi, ja tarvittaessa osoitettava asianosaiselle tai päätöksen tehneelle hallintoviranomaiselle, mitä lisäselvitystä asiassa tulee esittää. Mikäli hallintotuomioistuin ei saa menettelyn aikana riittävää selvitystä asiasta, asianosaisille voidaan esittää lisäselvityspyyntö. Tarvittaessa valitusviranomaisen on myös osoitettava, mitä epäselvyyksiä asiaan liittyy ja tarjottava asianosaiselle tilaisuus selvitysten täydentämiseen. Jos verovelvollinen ei itse osaa tai kykene esittämään kaikkea asiaan vaikuttavaa selvitystä, hallintotuomioistuimen tulee riittävässä laajuudessa ohjata verovelvollista antamaan tällainen selvitys. (Myrsky, Rabinä 2011, 316–317.)

HLL:ssa on korostettu hallintotuomioistuinten aktiivista prosessin johtamista. Hallintotuomioistuin johtaa valitusprosessia valituksen vireille tulemisesta lähtien kaikissa käsittelemissään asioissa. Itse asian selvittämällä tarkoitetaan kaikkien sellaisten tosiseikkojen tutkimista, ”joka on mahdollista tutkimisvallan laajuuden, oikeuskeinojen erityispiirteiden sekä muiden sellaisten seikkojen rajoissa.” Näin on myös henkilötuloverotuksen osalta, jossa valitusprosessia edeltää pakollinen oikaisuvaatimusmenettely. HLL 7 luvussa on säädetty niistä asian selvittämisen kannalta olennaisista keinoista, joita tuomioistuin voi käyttää. Näitä keinoja ovat asianosaisten, todistajien ja asiantuntijoiden kuuleminen sekä mahdollisuus pyytää muilta viranomaisilta lausuntoja ja selvityksiä, jostain asian ratkaisemisen kannalta merkityksellisistä seikoista. Lisäksi tuomioistuimen on mahdollista järjestää suullinen käsittely, katselmus sekä vaatia esitettäväksi joitain asiakirjoja tai esineitä. Eräs verovelvollisen tai hänen vastapuolensa vaikuttamiskeino verovalitusprosessissa onkin selvityksen esittäminen kuulemismenettelyssä tai asiassa mahdollisesti toimitettavassa suullisessa käsittelyssä. Huomioitavaa hallintolainkäytössä on, että asiassa voidaan esittää uusia selvityksiä jopa ratkaisuntekohetkeen asti. Tämä on seurausta tuomioistuimen selvittämisvelvollisuudesta hallintolainkäytössä. (Myrsky, Rabinä 2011, 316.)

Hallintotuomioistuimen on toiminnassaan pyrittävä ratkaisemaan veroasiat materiaalisesti oikein. VML 26§:n asian selvittämisvelvollisuuden jakautumista koskevaa säännöstä noudatetaan myös muutoksenhakuprosesseissa. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Tällöin verovelvollisen antamalle selvitykselle joudutaan usein antamaan painoarvoa, sillä hänellä on yleensä paras käsitys omasta tilanteestaan. Verotusasioissa pääsääntönä on, että esitettyjä väitteitä on pidettävä näytettyinä, ellei niitä ole kukaan kiistänyt. Tällöin myönnettyjä asioita on siis periaatteessa pidettävä tosina. Edellä mainittu on seurausta prosessin kaksiasianosaissuhteesta, jossa verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ovat oikeudenkäynnin osapuolina. (Myrsky, Räbinä 2011, 317; Äimä 2011, 312).

Vallitsevan oikeuskäytännön mukaan, hallintotuomioistuimen tehtäviin kuuluu myös valituksen käsittelyn muodollisten edellytysten tutkiminen. Eli toisin sanoen, HaO:n ja KHO:n tulee viranpuolesta ratkaista asian tutkimisen edellytykset. Tältä osin lainkäyttöviranomainen ei ole kuitenkaan sidottu asianosaisten esittämiin kannanottoihin. Sen sijaan hallintolainkäyttöviranomainen on sidottu asian käsittelemiseen siinä laajuudessa, kuin asianosaiset vaativat. Tämä merkitsee sitä, että tuomioistuin ei saa muuttaa valituksen alaista päätöstä enempää kuin valittaja on vaatinut tai muuttaa sitä muutoin kuin valituksen alaisilta kohdilta. Toisaalta tuomioistuin ei myöskään saa ratkaista asiaa valittajan vahingoksi. Valittajan tekemän valituksen perusteella, verotusta ei voida muuttaa tälle vahingollisella tavalla. Tämä valittajan vahingoksi muuttamisen kieltö perustuu oikeuskäytäntöön ja oikeusdoktriiniin. (Myrsky, Räbinä 2011, 317–318).

5.6.1 Asianosaisten kuuleminen

Kuten aikaisemmin on todettu, hallintotuomioistuimessa oikeudenkäynnin osapuolina ovat verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö. Hallintotuomioistuimen on ennen asian ratkaisemista kuultava asianosaisia, jotta he voivat antaa selityksensä muiden tekemistä vaatimuksista ja sellaisista selvityksistä, jotka voivat vaikuttaa asian ratkaisemiseen. ”Vastapuolen kuuleminen kohdistuu erityisesti valittajan esittämiin vaatimuksiin.” Veroasioissa tuomioistuimen kuule-

misvelvoitteen täyttäminen merkitsee siis sitä, että asianosaisille varataan mahdollisuus vastineen antamiseen. Hallintolainkäytössä kuulemismenettelystä on säädetty HLL 34§:ssä. (Myrsky, Linnakangas 2007, 218; Myrsky, Rabinä 2011, 313)

VML 69§:ssä on puolestaan säädetty tyhjentävästi verohallintoa koskevasta kuulemismenettelystä. Sen mukaan valitusta käsittelevän hallintotuomioistuimen tulee varata Veronsaajien oikeudenvalvontayksikölle tilaisuus vastineen ja tarvittaessa vastaselvityksen antamiseen verovelvollisen valittaessa. Hallintotuomioistuin saa kuitenkin ratkaista asian Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä kuulematta, jos vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti. Lisäksi kuulemista ei tarvitse suorittaa silloin, jos veron määrä voi verovelvollisen valituksen johdosta muuttua enintään 3000 euroa tai se on muusta syystä ilmeisen tarpeetonta. Edellä lausutun lisäksi HLL 36§:n mukaan osana kuulemismenettelyä, hallintotuomioistuimelle kuuluu, että sen on hankittava päätöksen tehneen viranomaisen lausunto käsiteltävänä olevasta asiasta, jollei sitä katsota tarpeettomaksi. Veroprosessissa on kuitenkin tavanomaista, että Verohallinnon lausunto liitetään ilman muuta asiakirjoihin mukaan. (Myrsky, Rabinä 2011, 314).

Kun HaO tai KHO johtaa valitusprosessia, ne voivat prosessinjohtotoimena pyytää verovelvolliselle tai oikeudenvalvontayksikölle osoittamassaan vastine- tai vastaselvityspyynnössä selvitystä tai lausuntoa asian ratkaisemisen kannalta merkityksellisestä seikasta. Tällaisia seikkoja voivat olla muun muassa tietyt tosiseikat, verotuskäytäntö, ulkomainen oikeuskäytäntö tai vaihtoehtoisesti vain osasta käsitellystä asiasta. Tuomioistuimen on myös mahdollista pyytää oikeudenvalvontayksikköä hankkimaan esimerkiksi Verohallinnon keskusjohdon tai jonkin Verohallinnon ulkopuolisen viranomaisen lausunnon asiasta, jos se katsoo sellaisen olevan tarpeellinen. (Myrsky, Rabinä 2011, 314).

Kun oikeudenvalvontayksikkö on antanut vastineen verovelvollisen valittaessa, sen tulee palauttaa asiakirjat vastineineen takaisin HaO:lle. HaO puolestaan toimittaa selvityksen edelleen verovelvolliselle, jolla on tällöin mahdollisuus antaa vastaselitys oikeudenvalvontayksikön selvitykseen. HaO voi asettaa määräajan selvityksen antamiseen ja pyytää verovelvollista palauttamaan sen suoraan asiaa kä-

sittelevään hallintotuomioistuimeen. HLL 35§:ssä mukaan asianosaisille on varattava kohtuullinen määräaika selityksen antamiseen. Samalla viranomaisen on ilmoitettava, että asia voidaan ratkaista määräajan jälkeen, vaikka selitystä ei olisi-kaan annettu. Tavanomaisesti määräaika selvityksen antamiseen on 30 päivää, mutta tarvittaessa se voi olla lyhyempi tai pidempi. Huomioitavaa kohtuullisen ajan antamisessa on asian kiireellisyys ja työmäärä, joka kunnollisen selvityksen antamiseen kuluu. (Myrsky, Linnakangas 2007, 219; Myrsky, Räbinä 2011, 315)

HaO voi käyttää kuulemismenettelyssä apunaan myös verotoimistoa. Mikäli verovelvollinen haluaa tutustua asiakirjoihin selitystä antaessaan, tuomioistuin voi lähettää ne verovelvollisen pyytämään verotoimistoon. Jos verovelvollinen on vastaselityksessään antanut vielä jotain uutta asiaan vaikuttavaa selvitystä, HaO voi vielä uudelleen varata oikeudenvalvontayksikölle tilaisuuden lisävastineen antamiseen. Tämänkin johdosta verovelvolliselle voidaan vielä antaa tilaisuus lisävastaselityksen antamiseen. Kuten huomataan, kuulemiskierroksia voi periaatteessa olla useita. Kuitenkin hyvin tavanomaista on, että riittävän selvityksen saamiseen riittää vain yksi kuulemiskierros. HaO päätettäväksi jää, milloin se pitää kuulemista riittävänä ja riittävää selvitystä saatuna. Pääsääntö kuitenkin on, että valittajalle varataan aina viimeiseksi tilaisuus antaa vastaselvityksensä asiaan. KHO:ssa oikeudenkäynnin osapuolten kuuleminen tapahtuu periaatteessa samoin kuin HaO:ssa. (Myrsky, Räbinä 2011, 315–316.)

5.6.2 Suullinen käsittely

Hallintoasiassa suullisen käsittelyn järjestämisestä on säädetty HLL 37 ja 38§:ssä. Lisäksi samaisen lain 8 luvussa on tarkempia säädöksiä itse menettelystä. HLL rinnalla suullisessa käsittelyssä sovelletaan myös oikeudenkäymiskaaren yleisiä tuomioistuimia koskevia säädöksiä. (Myrsky, Räbinä 2011, 318.)

Veroprosessissa asianosaiset voivat esittää pyynnön suullisen käsittelyn järjestämisestä HaO:lle. Yleisempää on, että yksityinen asianosainen esittää pyynnön suullisesta käsittelystä. Mutta on myös mahdollista, että viranomaisen esittää pyynnön käsittelyn järjestämisestä, silloin kun katsoo sen olevan tarpeellista asian selvittämiseksi. HLL 38§:n mukaan hallintotuomioistuimen on järjestettävä suul-

linen käsittely, mikäli yksittäinen asianosainen sitä pyytää. Tämä tarkoittaa sitä, että tuomioistuimen on lähtökohtaisesti järjestettävä suullinen oikeudenkäynti silloin, kun verovelvollinen sitä nimenomaisesti vaatii. Sama koskee korkeinta hallinto-oikeutta, sen käsitellessä valitusta hallintoviranomaisen päätöksestä. (Myrsky, Rabinä 2011, 318–319.)

Edellä lausutusta poiketen veroasioissa suullinen käsittely järjestäminen on kuitenkin harvinaista. Tämä johtuu siitä, että hallintotuomioistuimessa käytävät oikeudenkäynnit ovat pääsääntöisesti kirjallisia. Asianosaisen pyytämä suullinen käsittely voidaan siten jättää toimittamatta, silloin kun vaatimus jätetään tutkimatta, se hylätään heti tai jos suullinen käsittely on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeetonta. Tuomioistuin tekee lopullisen päätöksen käsiteltävänä olevasta asiasta sekä suullisen että kirjallisen näytön perusteella. (Myrsky, Rabinä 2011, 318–319.)

HLL 37§:n mukaan suullinen käsittely järjestetään asian selvittämiseksi. Suullisen käsittelyn järjestäminen on yksi tuomioistuimen mahdollisista keinoista asiassa vaaditun selvityksen keräämiseksi. Suullisessa käsittelyssä voidaan kuulla asianosaisia, HLL 36§:ssä tarkoitettua viranomaista, todistajia, asiantuntijoita sekä mahdollisesti vastaanottaa myös muuta selvitystä. Hallintotuomioistuin päättää suullisen käsittelyn järjestämisestä, siinä kuultavista todistajista sekä samalla se muutenkin johtaa valitusprosessia. Suullisen käsittelyn laajuus ja sisältö riippuu täysin käsiteltävästä asiasta. Joskus suullinen käsittely voi sisältää vain yksittäisen todistajanlausunnon tietyn tosiseikan selvittämiseksi, kun taas toisinaan istuntotilaisuus voi olla monivaiheinen oikeudenistunto. Hallintotuomioistuin voi rajoittaa myös suullista käsittelyä siten, että se koskee ainoastaan asianosaisten käsitysten selvittämistä, suullisen todistelun vastaanottamista tai mahdollisesti jotain muuta rajoitettua osaa asiasta. (Myrsky, Rabinä 2011, 318–320.)

HLL 39§:ssä säädetään todistajien kuulemisesta. Suullisessa käsittelyssä voidaan kuulla todistajana henkilöä, jonka asianosainen tai päätöksen tehnyt hallintoviranomainen nimeää tai jonka kuulemista valitusviranomainen pitää tarpeellisena. Jos asiassa vedotaan yksityisluonteiseen kirjalliseen todistajankertomukseen, todista-

jaa kuullaan suullisesti, jollei se ole tarpeetonta tai siihen ei ole erityistä estettä. ”Hallintotuomioistuin päättää suullisessa käsittelyssä kuultavista todistajista. Asianosaiset voivat nimetä haluamiaan todistajia, mutta kummallakaan asianosaisella ei ole ehdotonta oikeutta tietyn todistajan kuulemiseen.” Suullisessa käsittelyssä on myös mahdollista kuulla asiantuntijoita. Tämä selvityskeino on tosin riippuvainen tuomioistuimen harkinnasta. Huomioitavaa on että, asianosaisia ei voida kuulla varsinaisina todistajina suullisessa käsittelyssä. Sen sijaan heitä voidaan kuulla totuusvakuutuksen nojalla sellaisista seikoista, jotka ovat erityisen merkityksellisiä käsiteltävän asian kannalta. Asianosaisia voidaan myös tarvittaessa kuulla suullisesti asianselvittämistarkoituksissa. (Myrsky, Rabinä 2011, 318–322.)

Veroasioissa suullinen käsittely on usein yleisöltä suljettu, koska siinä käsitellään salassa pidettäviä asioita. Suulliseen käsittelyyn voivat osallistua hallintotuomioistuimessa asianosaiset, heidän edustajansa, asiantuntijat, todistajat ja muut tuomioistuimen kutsumat henkilöt. Mikäli suulliseen käsittelyyn kutsutulle ilmaantuu laillinen este olla saapumatta oikeudenkäyntiin, hänen on viipymättä ilmoitettava siitä tuomioistuimelle HLL 78§:n mukaan. Laillisena esteenä tarkoitetaan sairautta tai julkisen liikenteen keskeytymistä. Jos kutsutulle tulee jokin muu este, hallintotuomioistuin tutkii, voidaanko tämä este hyväksyä. Tuomioistuimen hyväksyessä ilmoitetun esteen lailliseksi, niin samalla sen tulee päättää suullisen käsittelyn lykkäämisestä tai peruuttamisesta. (Myrsky, Rabinä 2011, 319.)

5.7 Asian ratkaiseminen

HLL 51§:n mukaan valitusviranomaisen tulee päätöstä tehdessään harkita kaikkia asiassa esiin tulleita seikkoja ja tehdä niiden perusteella ratkaisu lopputuloksesta. Hallintotuomioistuinten tulee ensinnäkin viranpuolesta ratkaista asian tutkimisen edellytykset. Virallisperiaatteesta johtuen, osapuolten esittämä todistelu ei sido hallintotuomioistuinta päätöksenteossa, eikä tuomioistuimen tarvitse laittaa esille tulleita todisteita päätöksensä perustaksi. Huomionarvoista kuitenkin on, että hallintotuomioistuimen ratkaistessa asian, se ei voi perustella päätöstään sellaisin perustein, jotka menevät valittajan vaatimusten ulkopuolelle. Lisäksi pääsääntöisesti valituksenalaista päätöstä ei saa muuttaa muutoin kuin valituksenalaiselta kohdilta

eikä enempää kuin on vaadittu. Valitusviranomaisen on päätöksessään annettava ratkaisu kaikkiin asiassa esitettyihin vaatimuksiin. (Myrsky, Räbinä 2011, 317–318.)

Päätöksen perusteleminen: Hallintotuomioistuimilla (HaO, KHO) on siten olemassa asian ratkaisupakko. Tämä tarkoittaa sitä, että tuomioistuimen on ratkaistava ja perusteltava sen käsiteltävänä oleva asia. HLL 53§:ssä on säädetty päätöksen perusteluista. Perusteluista on ilmentävä riittävän selkeästi, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun, millä oikeudellisella perusteella siihen on päädytty sekä miksi juuri tähän lopputulokseen on päädytty. Lisäksi päätöksestä on käytävä ilmi mitä säännöksiä tai määräyksiä on sovellettu. Sovellettaviksi tulevien säädösten lisäksi ratkaisun perusteena voi tulla kysymykseen muutkin oikeusohjeet kuten tuomioistuimen ennakkopäätöksestä ilmenevä sääntö tai yleinen oikeusperiaate. ”Perustelupakko kohdistuu sekä niihin tosiasioihin, joihin päätös kohdistuu, että niihin oikeusohjeisiin, joita soveltaen lopputulokseen on päästy.” (Myrsky, Räbinä 2011, 326–327.)

HLL 54§:ssä on selostettu mitkä seikat tuomioistuimen päätökseen tulee sisältyä. Hallintotuomioistuimen päätöksestä on käytävä ilmi ensinnäkin valitusviranomaisen nimi sekä päätöksen päiväys. Toiseksi siitä tulee ilmetä valittajan nimi sekä päätös, josta valitetaan. Lisäksi päätöksessä tulee olla tarpeellisilta osilta selostus asian aikaisemman käsittelyn vaiheista sekä selostus asianosaisten vaatimuksista ja niiden perusteista. Päätöksessä on myös tarpeellisilta osiltaan selostettava mitä selvityksiä asiassa on annettu. Tietysti päätöksestä on käytävä ilmi myös ratkaisun lopputulos sekä perustelut sille kuinka tähän lopputulokseen on päädytty. Viimeiseksi hallintotuomioistuimen päätöksestä on käytävä ilmi päätöksentekoon osallistuneiden henkilöiden nimet. Mikäli asiasta on äänestetty tai esittelijä on ilmoittanut eriävän mielipiteensä, päätöksessä tulee olla ilmoitus tästä ja eriävät mielipiteet on liitettävä osaksi päätöstä. Edellä esitetty selostus voidaan kuitenkin kokonaan tai osittain korvata liittämällä päätökseen kokonaan tai tarpeellisilta osin jäljennös alemman viranomaisen päätöksestä, vireillepanoasiakirjasta tai muusta asiakirjasta, jos päätöksen selvyys ei siitä vaarannu. Tämän lisäksi HaO:n antamaan päätökseen on tuomioistuimen liitettävä valitusosoitus, mikäli asiasta saa

valittaa. Valitusosoituksen liittämistä on säädetty HLL 14§:ssä. KHO:n päätöksiin ei liitetä valitusosoitusta koska se toimii ylimpänä tuomiovaltaa käyttävänä toimielimenä, eikä sen päätöksistä saa valittaa.

Hallintotuomioistuimen päätöksiä: Hallintotuomioistuimen (HaO, KHO) päätökset voidaan jakaa kahteen luokkaan. Ensimmäiseen luokkaan kuuluvat päätökset, jotka sisältävät asiaratkaisun: silloin kun tuomioistuin tekee päätöksen valituksen *hylkäämisestä*, valituksenalainen päätös jää sellaisenaan voimaan. Tämä tarkoittaa siis sitä, että aikaisemmin viranomaisen tekemä päätös jää sellaisenaan pysyväksi. Jos tuomioistuin puolestaan *hyväksyy valituksen kokonaan tai osittain*, päätöksen asiaratkaisua muutetaan siten joko kokonaan tai vain tietyiltä osilta. Lisäksi on mahdollista, että valituksen hyväksyminen voi johtaa päätöksen *kumoamiseen*, jolloin asian palautetaan uudelleen käsiteltäväksi alemmalle viranomaiselle. Verovelvollisen verotus voidaan mahdollisesti siis kumota joko kokonaan tai vain joiltain osin, jolloin verotus palauttaa uudelleen toimitettavaksi Verohallinnolle. Tällöin valitukseen on annettu asiaratkaisu, mutta valitusviranomaisen ei voi ratkaista ensiasteena asiaa kokonaisuudessaan vaan sen tulee palauttaa asian käsiteltäväksi alemmalle viranomaiselle. Valitusviranomaisen vain vahvistaa siis sen perusteen, jonka mukaisesti asia on uudelleen toimitettavassa verotuksessa käsiteltävä. Tällaiseen asiaratkaisuun sisältävään kumoamispäätökseen voi hakea muutosta tuon asiaratkaisun osalta. (Myrsky, Rabinä 2011, 327–328.)

Muutoksenhakuviranomainen voi joskus myös perustella valituksenalaisen päätöksen uudelleen, vaikka se ei muutoin muuttaisikaan itse päätöksen lopputulosta. Seurauksena on *ei muutosta lopputulokseen* –ratkaisu. Tällöin päätöksen lopputulos jää voimaan, mutta päätöstä perustellaan joko kokonaan tai osittain uudestaan. Tämä saattaa johtua siitä, että ylemmän asteinen valitusviranomaisen haluaa tietystä syystä painottaa asian ratkaisussa muuta seikkaa kuin alempi muutoksenhakuelin tai viranomaisen on tehnyt. (Myrsky, Rabinä 2011, 329.)

Toiseen päätösten ryhmittely luokkaan kuuluvat päätökset, joihin ei anneta asiaratkaisua laisinkaan: ensiksi tähän ryhmään kuuluvat ratkaisut, joista *annetaan tutkimatta jättämispäätös*. Syynä asian tutkimatta jättämiseen voi olla esimerkiksi

se, että valitus on jätetty myöhässä. Toisaalta päätös ei myöskään sisällä kannanottoa asiakysymykseen silloin, kun KHO ei myönnä valituslupaa. Silloin kun valittaja peruuttaa valituksensa, *lausunnon antaminen valituksenjohdosta raukeaa*. Mahdollista on myös, että aiempi päätös saatetaan *kumota ja palauttaa asia alemmalle viranomaiselle* uudelleen käsiteltäväksi valituksessa esitetyn uuden asiaan vaikuttavan selvityksen johdosta. Toinen vaihtoehto asian palauttamisen syyksi on, että alemmassa viranomaisessa on tapahtunut menettelyvirhe. Koska asiassa ei ole tällöin annettu asiaratkaisua, päätökseen ei voi myöskään hakea muutosta. Silloin kun muutoksenhakuviranomainen katsoo, että muutoksenhakijalla ei ole asiassa oikeussuojan tarvetta, tehdään asiasta *tutkimatta jättämispäätös*. (Myrsky, Räbinä 2011, 329.)

Lopullinen päätös. Jos HaO:n tai KHO:n jäsenet, jotka osallistuvat päätöksen tekemiseen, eivät ole ratkaisusta yksimielisiä, asiasta äänestetään. Päätökseksi tulee luonnollisesti se mielipide, jota katsotaan useimman kannattaneen. Asian esittelijä voi myös jättää päätökseen eriävän mielipiteen. Kysymyksessä ei ole kuitenkaan varsinaisesta äänestyksestä, koska esittelijä ei ole tuomioistuimen jäsen. Kun tuomioistuin on tehnyt asiasta päätöksen, se kirjoitetaan paperille. Tämän jälkeen kun päätös on tarkastettu ja allekirjoitettu se annetaan asianosaisille sekä mahdollisesti muille osallisille tiedoksi. (Myrsky, Räbinä 2011, 330.)

6 VALITTAMINEN KORKEIMPAAN HALLINTO-OIKEUTEEN

6.1 Korkein hallinto-oikeus

Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) toiminnasta, tehtävistä ja asemasta säädetään perustuslaissa sekä korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetussa laissa (KHOL, 1265/2006). KHO on ylintä tuomiovaltaa käyttävä elin hallintolainkäyttöasioissa ja sen toimivaltaan kuuluvat mm. muutoksenhakua koskevat asiat. KHO:n tehtäviin kuuluu siis itse lain käyttö, mutta sen tulee myös samalla valvoa alemmanasteisten viranomaisten hallintolainkäyttöä sekä toimia oikeuskäytännön yhtenäistäjänä. Veroasiat ovat KHO:n suurin asiaryhmä. (Myrsky, Rabinä 2011, 292, Äimä 2011, 85).

Korkeimman oikeuden tuomaristo koostuu presidentistä sekä tarpeellisesta määrästä muita jäseniä ja joita tulee olla vähintään 15 hallintoneuvosta. Tuomioistuin on päätösvaltainen viisijäsenisenä, ellei laissa ole erikseen muuta säädetty. Tiettyjen asiaryhmien kohdalla KHO on päätösvaltainen myös kolmijäsenisessä kokoonpanossa. Tällaisia asioita ovat esimerkiksi valituslupaa koskevat asiat, erilaiset täytäntöönpanoon liittyvät asiat, oikeudenkäynnin julkisuuteen vaikuttavat kysymykset sekä muutamat muut valitusta tai hakemusta koskevat kysymykset. Vaikutuksiltaan laajakantoiset lainkäyttöasiat tai muuten periaatteellisesti merkittävät kysymykset voidaan käsitellä ja ratkaista täysistunnossa tai mahdollisesti muun ratkaisukokoonpanon istunnoissa. Asian siirtämisestä täysistunnon käsiteltäväksi päättää presidentti tai asian ollessa koko jaoston istunnossa, päätöksen siirtämisestä tekee jaoston puheenjohtaja. (Myrsky, Rabinä 2011, 293–294.)

KHO voi toimia siis myös jaostoihin jakautuneena lainkäyttöasioita käsitellessään. Verotuksellisesta näkökulmasta KHO:n toinen jaosto on merkityksellisin. Tämän nk. ”rahajaoston” käsittelemiin aiheisiin kuuluu muun muassa taloudellinen toiminta, valtiontuki sekä veroasiat. Jaostot eivät ole kuitenkaan jakaantuneet ja erikoistuneet ehdottomasti jonkun tietyn asiaryhmän käsittelemiseen, vaan ne

voivat käsitellä ylipäätään kaikkia muutoksenhakuasioita. (Myrsky, Rabinä 2011, 293)

6.2 Valitusluvan myöntäminen

Veroasioita koskee yleinen valituslupajärjestelmä. Korkeimmalta hallinto-oikeudelta saa hakea muutosta HaO:n antamaan päätökseen pääsääntöisesti vain, jos KHO myöntää valitusluvan. Ne, jotka voivat hakea muutosta verotukseen, voivat myös valittaa KHO:n. Veroasioissa valituslupa on aina myönnettävä, jos perusteet luvan myöntämiselle on olemassa. Valitusluvan myöntäminen ei ole harkinnanvaraista, koska muutoksenhakuoikeutta koskeva sääntely toteutetaan PL 21§:n mukaan laeilla. Veroasioiden valituslupajärjestelmässä tärkeää onkin se, että valituslupa voidaan myöntää kaikissa niissä tapauksissa, joissa katsotaan olevan tarpeen saada ylimmän oikeusasteen ratkaisu. ”Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun tarpeellisuutta arvioidaan sekä yleisesti verotus- ja oikeuskäytännön yhdenmukaisuuden turvaamisen kannalta että yksittäisen verovelvollisen oikeussuojan näkökulmasta.” (Myrsky, Rabinä 2011, 297–298.)

VML 70§:ssä säädetään valitusluvan myöntämisen perusteista. Tähän kyseiseen pykälään onkin viitattu useissa eri verolaeissa. Lain mukaan valitusluvan myöntämisen perusteena voi ensinnäkin olla tarve, että lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia KHO:n ratkaistavaksi. Tällöin on kyse prejudikaattiperusteesta. ”Tämän ennakkopäätösperusteen avulla turvataan yleisesti verotuksen yhtenäisyys, ennakoitavuus ja oikeusvarmuus.” Yleensä tämän perusteen käsillä ollessa asiaan sisältyy tärkeä laintulkintakysymys ja tapaukseen annettavalla ratkaisulla on huomattava vaikutus verotus- ja oikeuskäytännön yhtenäisyydelle. Tavallisin kyseessä on tilanne, joka koskee uuden lainsäädännön soveltamista tai uuteen taloudelliseen ilmiöön liittyvää tulkinnanvaraista oikeuskysymystä. Tietyissä tilanteissa vaikka oikeuskäytäntö olisikin vakiintunut, valituslupa voidaan silti myöntää. Tällöin tapaukseen sisältyvään oikeudelliseen ongelmaan saattaa ilmetä tarve vahvistaa, kehittää tai jopa muuttaa vallitsevaa oikeuskäytäntöä. (Myrsky, Rabinä 2011, 299–300.)

Toiseksi asia voi päästä KHO:n ratkaistavaksi, mikäli siihen on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi. Tällöin kun puhutaan erityisestä aiheesta, tarkoitetaan asian merkittävyyttä valittajan kannalta. Yleensä merkittävyyttä mitataan taloudellisilla vaikutuksilla ja asiassa saavutetulla lopputuloksella valittajan kannalta. Säädöksessä tarkoitettu virhe voi olla joko menettelyllinen tai muu ilmeinen virhe. Menettelyllinen virhe on kyseessä esimerkiksi silloin, kun verovelvollista ei ole kuultu asiassa vaikka näin olisi tullut toimia. Tällöin on kyse oikeudellisesti selvästä virheestä, joka on helppo havaita valituksen käsittelyn aikana. Muu ilmeinen virhe voi puolestaan johtua esimerkiksi lain virheellisestä tulkinnasta tai asiassa annetun näytön arvioinnista. Myös silloin kun asiassa on tullut esille uusia oikeudellisia tai tosiasiallisia perusteita, jotka voivat vaikuttaa asian lopputulokseen, niin kyse saattaa olla muun ilmeisen virheen piiriin luetta- vasta seikasta. Olennaista VML 70§ toista kohtaa sovellettaessa on, että virheen on tullut vaikuttaa lopputulokseen. Valituskirjelmässä valittajan onkin syytä selvittää mikä asiassa tapahtunut ilmeinen virhe on sekä hakijan kannalta käsiteltävänä oleva erityinen seikka. Valituslupa voidaan tämän perusteen nojalla myöntää myös silloin, kun kyse on virheestä, jonka vuoksi päätös voitaisiin purkaa. (Myrsky, Räbinä 2011, 301.)

Kolmanneksi KHO voi myöntää valituslupan myös silloin, kun luvan myöntämiselle on olemassa painava taloudellinen tai muu syy, mutta asialla ei ole erityistä ennakkopäätösarvoa tai asiassa ei muutenkaan ole mitään ilmeistä virhettä. Asiaa tarkastellaan tällöinkin hakijan näkökulmasta. Valittajan kannalta asia on erityisen merkittävä silloin, kun asiassa on kyse suuresta taloudellisesta vaikutuksesta tai asia toistuu valittajan verotuksessa vuosittain. (Myrsky, Räbinä 2011, 302.)

Korkeimmalta hallinto-oikeudelta valituslupaa haettaessa lupa voidaan myös myöntää, siten että se koskee vain osaa muutoksenhaun kohteena olevaa HaO:n päätöstä kuten VML 70§:ssä säädetään. Mikäli KHO ei päätöksellään myönnä HaO:n ratkaisuun valituslupaa, niin tähän päätökseen ei sisälly myöskään kannanottoa itse asiaan tai sen perusteluihin. Luvan myöntämättä jättäminen ei siten sisällä KHO:n kannanottoa asiassa esiintyneisiin oikeuskysymyksiin. Perustelles-

saan luvan myöntämättä jättämispäätöstään KHO tyytyy viittaamaan vain VML 70§:n säädökseen. (Myrsky, Räbinä 2011, 302–303.)

6.3 Valituslupahakemus

Pääsääntöisesti KHO:lle tehtävän valituslupajärjestelmän piiriin kuuluvat kaikki verovalitukset, joissa valituksen kohteena on HaO:n antama ratkaisu. Aivan kaikkia HaO:n tekemiä päätöksiä tämä ei kuitenkaan koske, vaan poikkeuksista on säädetty lainsäädännössä. Kuten verotuksen oikaisulautakunnan päätökseen niin myös hallinto-oikeuden antamaan päätökseen, tulee hallintoviranomaisen liittää valitusositus. Valitusosoituksesta on säädetty HLL 14§:ssä. Sen mukaan HaO:n antamassa valitusosoituksessa on mainittava, että asiasta valitettaessa KHO:n niin tarvitaan valituslupa, valituslupaa koskeva lainkohta sekä perusteet, joilla valituslupa voidaan myöntää. (Äimä 2011, 326–327).

KHO:lle tehtävästä valituskirjelmän sisällöstä säädetään HLL 23§. KHO:lle tehtävän valituskirjelmän tulee olla saman sisältöinen ja siinä on samat vaatimuksen kuin HaO:lle tehtävässä kirjelmässä. ”Säädöksen tarkoituksena on edesauttaa valittajaa harkitsemaan valituksen tekemistä ja tuomaan esille sellaiset näkökannat, jotka voivat tukea valituksen menestymistä.” Haettaessa valituslupaa KHO:lta verovalitusasiassa, varsinaisesti erillistä valituslupahakemusta ei tarvita, vaan valittaja voi yhdistää valituslupahakemuksen ja itse valituksen samaan kirjelmään. Valituskirjelmässään muutoksenhakijan tulee esittää valitukseen kuuluvien seikkojen lisäksi syitä, joiden vuoksi hän katsoo valitusperusteen olevan olemassa. Kunnolliset perustelut voivat tietysti vaikuttaa positiivisesti valitusluvan myöntämiseen. Muutoksenhakijan tulee lisäksi perustella valituslupahakemuksessaan, miksi valituslupa tulisi hänen mukaansa myöntää. Valittajan ei kuitenkaan tarvitse osata selostaa tarkoin niitä oikeudellisia perusteita, joilla hän valituslupaa hakee tai miksi peruste on olemassa. Valittajalta ei myöskään edellytetä, että hän kirjoittaisi valituskirjelmään pyytävänsä valituslupaa. (Myrsky, Räbinä 2011, 298.)

Pelkkä valituksen tekeminen KHO:lle riittää siihen, että valituslupa-asia tulee viereille tuomioistuimessa. VML 70§:n mukaiset valituslupaperusteet ovat keskenään rinnakkaisia. Tämä käytännössä tarkoittaa sitä, että verovelvollisen kannattaa vali-

tuksessaan vedota näihin kaikkiin perusteisiin, vaikka valituslupa voidaan myöntää näistä yhdenkin perusteen täytyessä. (Äimä 2011, 327–328.)

VML 71§:n mukaan korkeimpaan hallinto-oikeuteen valitettaessa, valitus tulee tehdä 60 päivän kuluessa HaO päätöksen tiedoksisaannista. Valituskirjelmä on toimitettava KHO:n tai päätöksen antaneeseen HaO:n valitusajan kuluessa. KHO ei välttämättä tarvitse kuulla asianosaisia ennen lupahakemukseensa antamaa ratkaisua. Käytännössä kuitenkin on tavallista, että verovelvollista tai Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä pyydetään lausunto ennen asian ratkaisemista.

7 EMPIIRINEN OSUUS

7.1 Taustatietoja tutkimukseen

Alustava tarkoitukseni oli tutkia henkilötuloverotukseen liittyvää muutoksenhakuprosessia siten, että olisin verrannut verotuksen oikaisulautakunnan antamia verotuspäätöksiä, hallinto-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden antamiin verovalituspäätöksiin. Tämän vertailun avulla tarkoituksena olisi ollut löytää sellaiset asiaryhmät, jotka mahdollisesti muuttuvat useimmin valitusprosessin aikana. Alkuperäinen ajatukseni kuitenkin kariutui siihen, että Verohallinnolta oli kohtuullisen vaikea saada tilastotietoja käytettäväksi ammattikorkeakoulun opinäytetyötä varten ja niiden käyttöön saaminen olisi vaatinut opiskelijabudjettiin nähden kohtuuttoman suurta sijoitusta. Tämän lisäksi samaisten oikeustapausten löytäminen pitkään kestäväen valitusprosessin aikana olisi saattanut olla vaikeaa. Toisaalta muina rajoittavina tekijöinä tulivat vastaan myös yksityisyydensuoja ja tietosuojakysymykset, koska eri päätösviranomaisten antamien päätösten vertailu olisi vaatinut päätöisasiakirjojen tutkimista. Nämä asiakirjat puolestaan sisältävät henkilötietoja sekä muita salassa pidettäviä tietoja.

Edellä mainituista syistä johtuen päädyin rajaamaan tutkimusaiheittani hieman toisin alkuperäisestä suunnitelmasta poiketen. Tutkimuksessani keskityn tutkimaan Länsi-Suomessa annettuja verovalituspäätöksiä henkilökohtaisen tulon verotuksesta vuosina 2005–2010. Käytännössä tämä tarkoittaa Turun ja Vaasan hallinto-oikeuksien antamien päätösten tutkimista ja vertaamista toisiinsa. Tutkimukseen kuuluu osaksi myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen tutkiminen Turun ja Vaasan hallinto-oikeuksissa käsiteltyjen päätösten osalta.

Valitettavasti käyttämistäni tilastoista ei käy ilmi, minkä takia jokin yksittäinen valitus on nostettu ja mikä siinä on valituksen perusteena. Tällä tarkoitan sitä, että onko valituksen kohteena ollut esimerkiksi palkkatulosta tehtävät verovähennykset ynnä muut vastaavat syyt vai vaihtoehtoisesti jälkiverotuksesta tai verontarkastuksesta aiheutunut kiista. Toisaalta tilastoista ei käy myöskään ilmi, kuka valituksen on nostanut vireille. Näiden tietojen olemassa olo olisi voinut selvittää hieman

tarkemmin muun muassa verotuksen oikaisulautakunnan toimintaa ja syitä mitkä kysymykset aiheuttavat eniten tulkinnanvaraisuutta ja mistä syistä kannattaa useiten valittaa tuomioistuimeen asti.

Vaikka minulla ei ole mahdollisuutta käyttää kaikkia olemassa olevia tilastoja sekä niiden mukanaan tuomia tutkimusmahdollisuuksia hyväksi, tavoitteenani on kuitenkin löytää yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia Turun ja Vaasan hallinto-oikeuksien välillä sekä eri valitusasteiden välillä. Samalla pyrin testaamaan löytämiäni ennakkotietoja koskien verotuksen muutoksenhakuprosessia. Tutkimusmahdollisuuksiini jäävät puutteet voivat toimia myöhemmässä vaiheessa mahdollisina jatkotutkimuskohteina. Lisäksi Verohallinnossa tapahtuvan verotuksen oikaisulautakuntamenettelyn uudistamisen jälkeen tämä sama tutkimus voi tulla ajankohtaiseksi.

7.2 Yleistä muutoksenhakumääristä tuloverotuksessa

Verohallinto. Verohallinto ratkaisee vuosittain noin 80 000 tuloverotusta koskevaa oikaisuvaatimusta. Tästä määrästä Verohallinto hyväksyy itse suoraan noin 50 000 oikaisuvaatimusta eli noin 2/3 kaikista oikaisuvaatimuksista. Näin ollen verotuksen oikaisulautakunnan käsiteltäväksi jäävät loput noin 30 000 oikaisuvaatimusta eli toisin sanoen noin 1/3 kaikista oikaisuvaatimuksista. Viime vuosina oikaisulautakunnan käsittelemien oikaisuvaatimusten määrä on alentunut. Oikaisulautakunnan ratkaisuista noin 8 – 10 %:sta valitetaan HaO:n. (Myrsky, Räbinä 2011, 275.)

Hallinto-oikeus. Vuosittain hallinto-oikeuksiin saapuu yhteensä noin 24 000 valitusta. HaO:n valittaminen on kuitenkin vähentynyt ainakin veroasioiden osalta viime vuosina. Veroasioiden osuus kaikista hallinto-oikeuksiin saapuvista valituksista on nykyisin noin 15 % luokkaa. Kaikista hallinto-oikeuteen saapuvista valituksista 2800 – 3300 valitusta, ovat sellaisia verotusta koskevia asioita, joissa Verohallinto on toiminut alemman asteisena päätöksentekijänä. HaO:n tehtävistä valituksista suurin osa koskee tuloverotusta. Huomattavaa valitusprosessissa on myös se, että HaO:n valitettaessa verotuksen oikaisulautakunnan antamien päätösten pysyvyys on ollut korkeaa luokkaa. Valituksista vain noin 30 % muuttuu joko

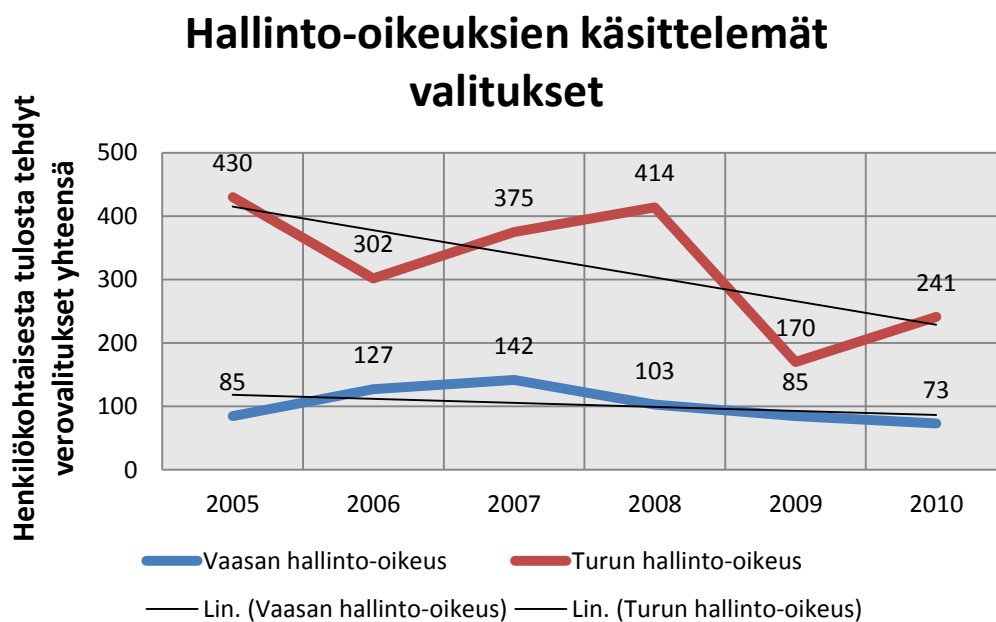
osittain tai kokonaan HaO:ssa. Vähäinen päätösten muuttumisprosentti osoittaa vain sitä, että verotuksen oikaisuvaatimusmenettely on toimiva systeemi. (Myrsky, Rabinä 2011, 275 ja 283.)

Korkein hallinto-oikeus. Korkein hallinto-oikeus ratkaisee noin 4000 valitus asiaa vuosittain. KHO:n ratkaisemista asioista veroasiat muodostavat suurimman yksittäisen asiaryhmän. Kaikista ratkaisuista verotuspäätösten osuus on KHO:ssa noin 20 – 25 % luokkaa. KHO julkaisee vuosittain noin 50 verotusta koskevaa päätöstä, mikä on kaikista julkaisuista noin 1/3. KHO:n valitettaessa veroasiat ovat pääsääntöisesti valitusluvan alaisia. Noin 1/5:n tapauksista KHO myöntää valitusluvan. Pitkällä aikavälillä tarkasteltaessa myös KHO:n valittaminen on vähentynyt selkeästi. (Myrsky, Rabinä 2011, 296–297.)

7.3 Itse tutkimus

Yleistä tuomioistuimista. Tutkimuskohteiden käsittely on hyvä aloittaa tarkastelemalla hieman yleisesti Turun ja Vaasan hallinto-oikeuksia. Oikeuslaitoksen Internet-sivujen mukaan Turun hallinto-oikeuden tuomiopiiriin kuuluu Varsinais-Suomen ja Satakunnan maakunnat. Tilastokeskuksen tietojen mukaan näiden kahden maakunnan alueella asui 31.12.2010 noin 692 000 asukasta. Samaisten lähteiden mukaan veroasioissa Vaasan hallinto-oikeuden tuomiopiiriin kuuluvat Etelä-Pohjanmaan, Pohjanmaan ja Keski-Pohjanmaan maakunnat. Näiden kolmen maakunnan muodostamalla alueella asui 31.12.2010 noin 439 000 asukasta. Turun HaO:n tuomiopiiriin veroasioissa kuuluu siis huomattavasti enemmän ihmisiä kuin Vaasan HaO:n. Vuosien 2005 – 2010 aikana Turun HaO:n on saapunut noin 2200 – 2400 valitusta per vuosi. Samaan aikaan Vaasan HaO:n käsiteltäväksi on saapunut noin 1900 – 2100 valitusta vuosittain eli hieman vähemmän kuin Turkuun. Huomioitavaa kuitenkin on, että tässä määrässä ovat mukana myös vesi- ja ympäristöasiat, joita Vaasan HaO ainoana käsittelee Manner-Suomessa.

7.3.1 Verovalitukset henkilökohtaisen tulon verotuksesta HaO:ssa



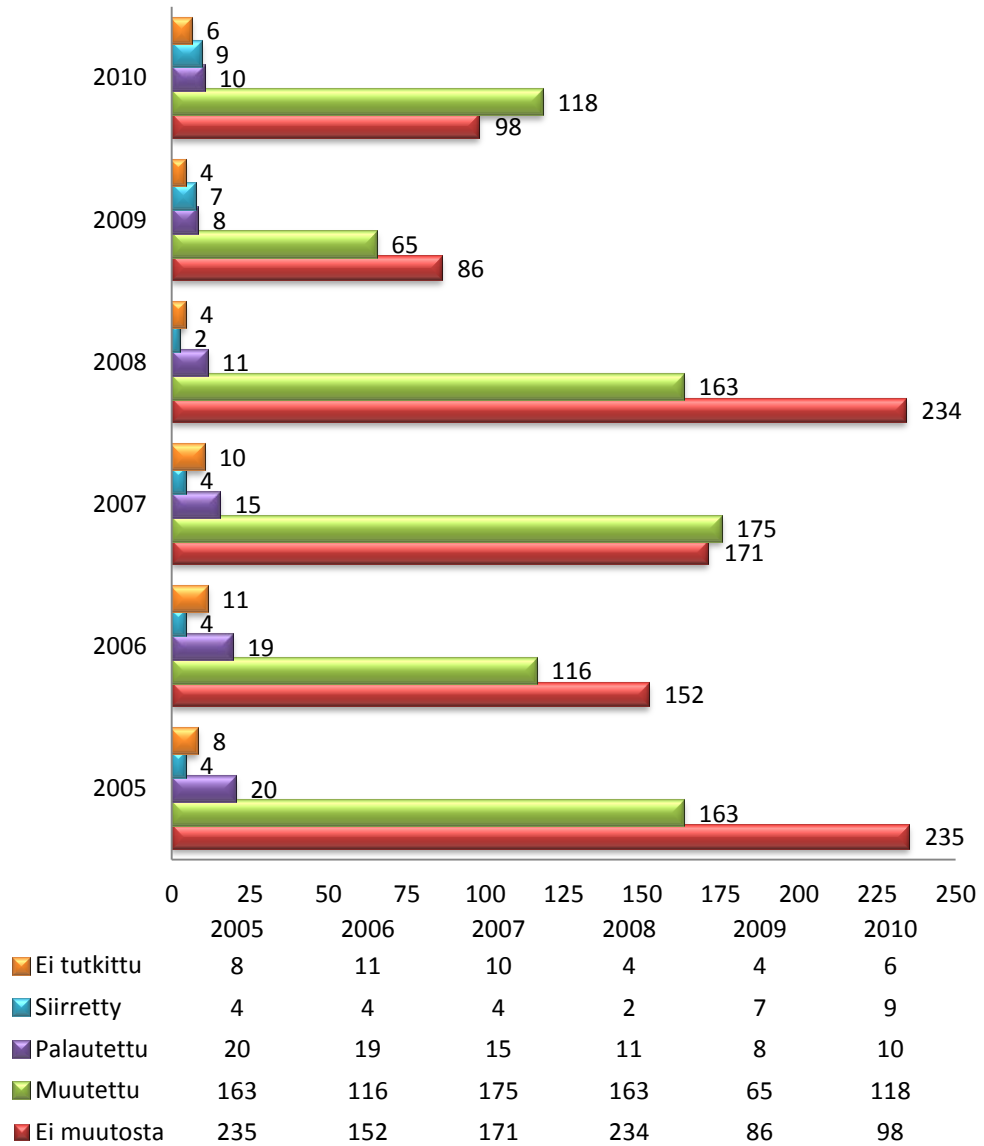
Kuvio 1.

Ensimmäisenä tutkimuksessa vertaillaan Turun ja Vaasan hallinto-oikeuksia. Kuvion 1. viivadiagrammissa on kuvattuna näiden kahden hallinto-oikeuden antamat päätökset verovalituksista henkilökohtaisen tulon verotuksessa. Kuvaajasta voimme havaita, että Turun HaO:n käsiteltävänä on ollut huomattavan paljon enemmän verovalituksia tutkittavan ajanjakson aikana. Toisaalta tämä on ymmärrettävää, sillä Turun HaO:n tuomiopiiriin kuuluu suurempi joukko ihmisiä kuin verrattuna Vaasan HaO:n tuomiopiiriin. Huomattavaa on myös se, että vaihtelut käsiteltävien asioiden määrässä on ollut Turussa paljon voimakkaampaa. Vaasassa tämä vaihtelu on ollut maltillisempaa eikä käsiteltävien valitusten määrä ole vaihdellut edes takaisin kuuden vuoden aikavälillä tarkasteltuna. Turussa on käsiteltävänä ollut enimmillään 430 tuloverotuksesta tehtyä verovalitusta ja alimmillaan 170. Vastaavasti Vaasassa valituksia on enimmillään ollut 142 ja alhaisemmillaan vain 73. Käsiteltävien asioiden välillä vallitseva määrällinen ero tuomioistuinten välillä ei sekään ole pysynyt vakiona, vaan se on myös vaihdellut vuosien aikana. Tilastollista vertailua eri alueiden välillä helpottaisi tieto siitä, kuinka paljon verotuksen oikaisulautakunnalle on tehty oikaisuvaatimuksia tuomiopiireittäin.

Vaikka tuomioistuinten välillä on monia eroavaisuuksia, niin eräs yhtäläisyys on myös havaittavissa näiden kahden tuomioistuimen välillä. Kummallekin tuomioistuimelle on yhteistä se, että pitkällä aikavälillä tarkasteltuna käsiteltävien valitusten määrä on ollut laskevan trendin mukainen. Tämän havaitaan muun muassa edellä esitetystä kuvaajasta, johon on piirretty trendiviiva osoittamaan yleistä suuntaa valitusten käsittelymääristä. Näin ollen tämän havainnon perusteella voimme todeta, että alussa esittämäni hypoteesi pitää paikkansa Turun ja Vaasan hallinto-oikeuksien osalta. Valitusmäärissä vallitseva trendi on siten samansuuntainen kuin keskimäärin koko maassa muutenkin on ollut verovalitusten osalta.

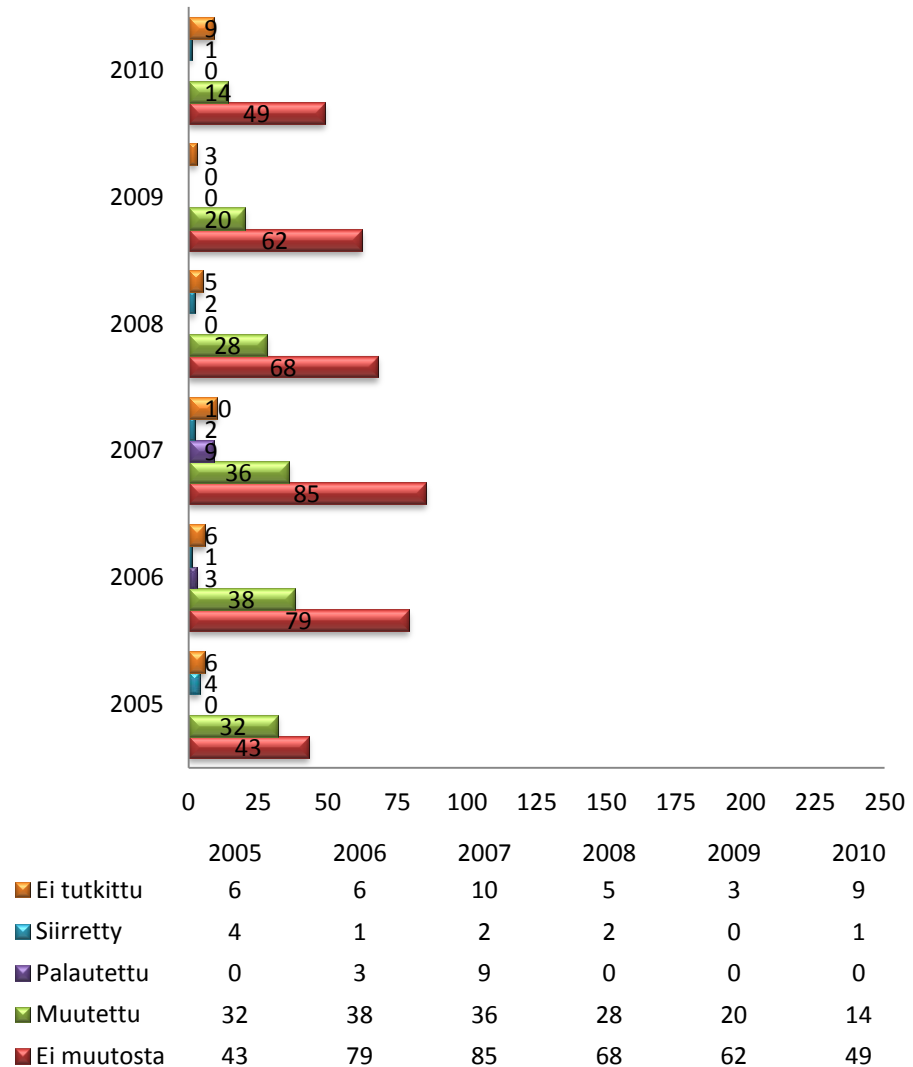
Kun molempien hallinto-oikeuksien käsittelemien valitusten kokonaismäärää on tutkittu, seuraavaksi tarkastellaan verovalituksista annettuja päätöksiä yksityiskohtaisemmin. Tutkimukseen mukaan kuuluu viisi valituksen käsittelyssä annettavaa päätöstyyppeä: valitusta ei muuteta, valitusta muutetaan kokonaan tai osittain, valitus palautettu alemmalle viranomaiselle, valitus siirretty toisen viranomaisen käsiteltäväksi, valitusta ei tutkittu. Hallinto-oikeuksien antamien päätösten yhteismäärä koostuu näistä viidestä valituksen ratkaisu tyypistä. Kuvioissa 2 ja 3 on esitettyinä palkkidiagrammeina Turun ja Vaasan hallinto-oikeuksien ratkaisukäytäntöä. Näillä kuvaajilla pyritään havainnollistamaan tuomioistuinten ratkaisukäytäntöä yksityiskohtaisemmin ensiksi kappalemäärinä.

Turun hallinto-oikeus: henkilökohtaisen tulon verotus



Kuvio 2.

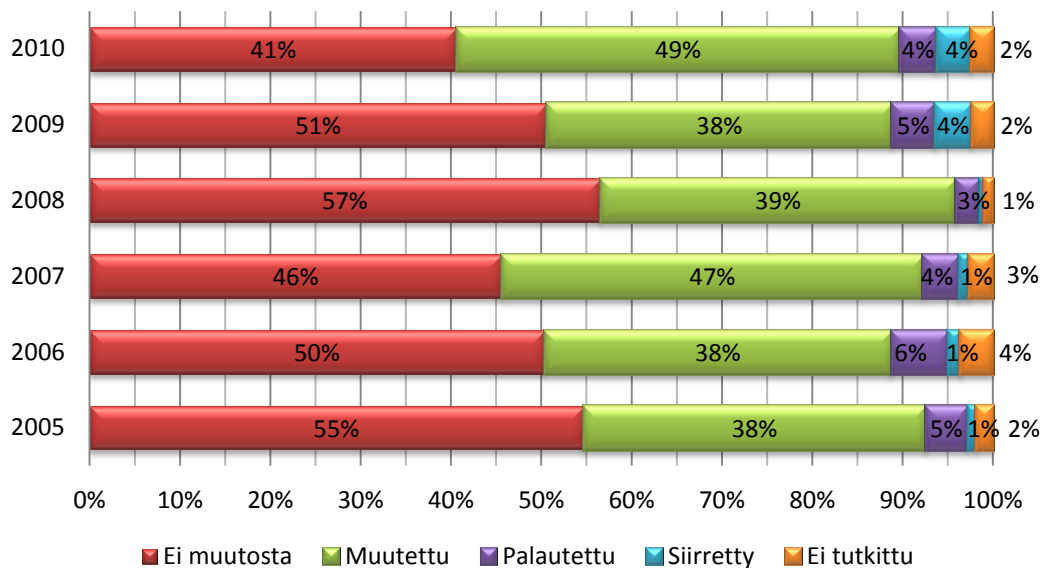
Vaasan hallinto-oikeus: henkilökohtaisen tulon verotus



Kuvio 3.

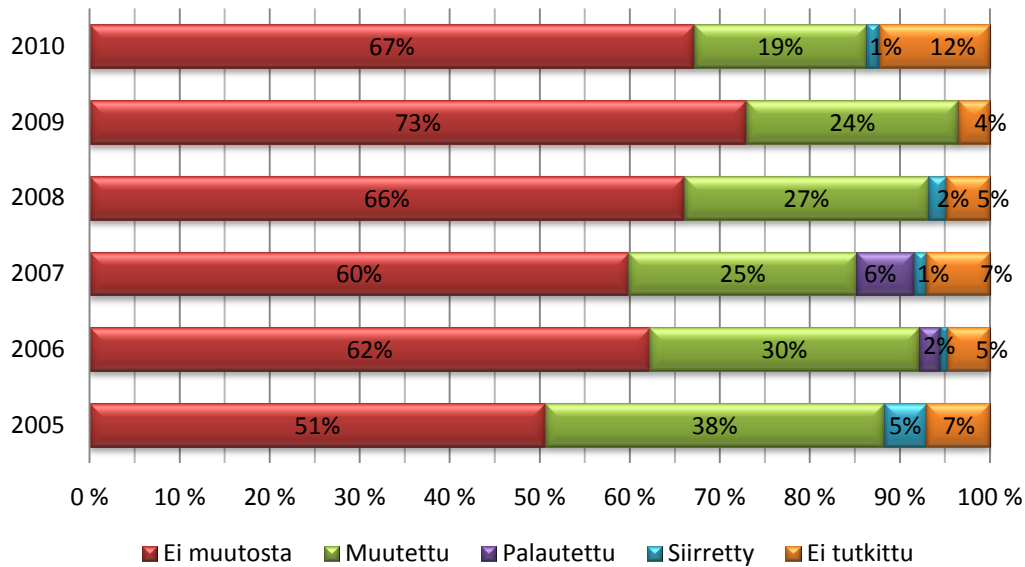
Kuten kuvaajista voidaan havaita sekä, Turun että Vaasan hallinto-oikeuksien useimmin antamat ratkaisut ovat joko valituksen kohteena olevan asian muuttaminen tai ei muutosta päätös. Selvästi harvinaisempia ratkaisuja ovat asian palauttaminen, siirtäminen tai tutkimatta jättäminen. Näiden kolmen pienen ratkaisutyyppin osuus kaikista päätöksistä on enimmillään 14 % luokkaa ja useimmin sitä vähemmän. Pieniä eroja vuoden ja tuomioistuinten välillä löytyy. Se, mikä ratkaisutyyppi näistä kolmesta on yleisin, riippuu vuodesta ja paikkakunnasta. Turussa näitä ratkaisuja on annettu yleisesti ottaen hieman enemmän, mutta tämä on ymmärrettävää, koska siellä valitusmäärätkin on hieman suurempia. Lisäksi huomattavaa on se, että Turussa kaikkia ratkaisutyyppijä annetaan vuosittain, mutta Vaasassa on ollut vuosia, jolloin asiaa ei ole siirretty tai palautettu ollenkaan.

Turun hallinto-oikeus: henkilökohtaisen tulon verotus



Kuvio 4.

Vaasan hallinto-oikeus: henkilökohtaisen tulon verotus



Kuvio 5.

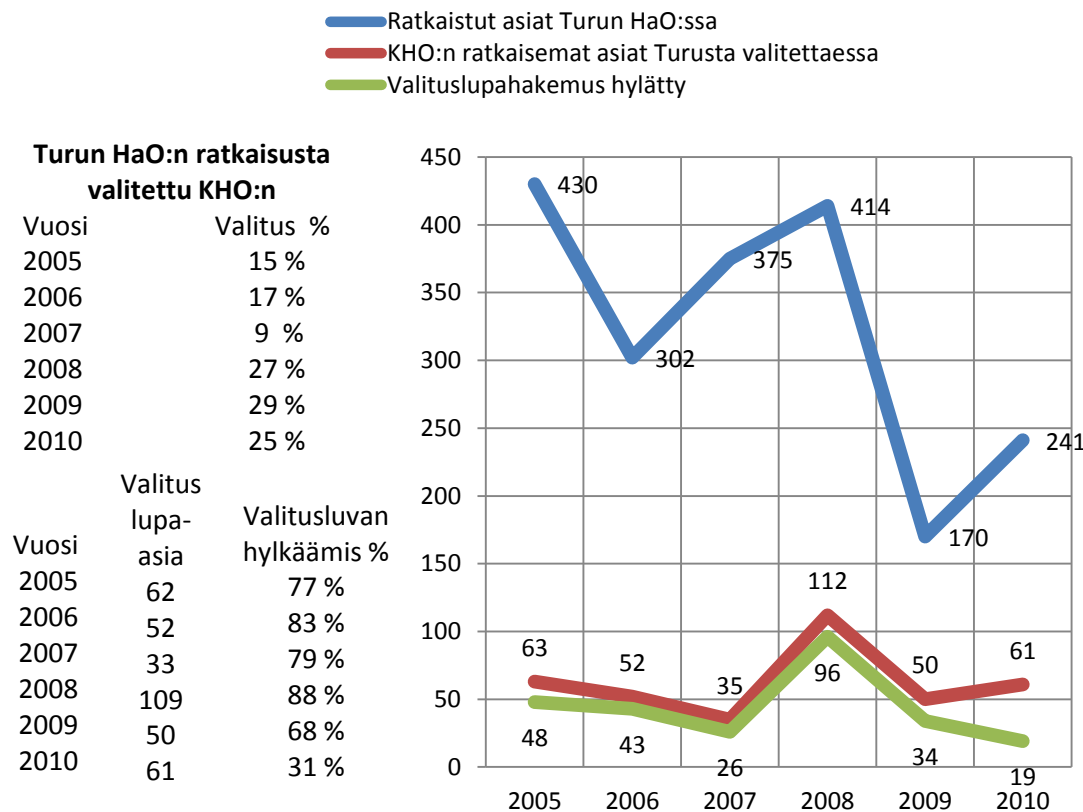
Jos tuomioistuinten oikeuskäytäntö pienempien päätösr ryhmien osalta oli suurin piirtein saman kaltainen toisiinsa verrattuna, niin huomattava tilastollinen ero muodostuu valitus muutettu, ei muutettu -ratkaisuista. Vaasan hallinto-oikeudessa on ollut ehdottomana pääsääntönä se, että verotuspäätöstä ”ei muutettu ratkaisu” on annettu suurimpaan osaan kaikista päätöksistä. Päätösten muuttumattomuus vuosien 2005–2010 välillä on ollut 51–73 %. Samaisen ajanjakson aikana päätöksiä on muutettu 19–38 % tapauksista. Esimerkiksi vuonna 2005 hieman yli puolet päätöksistä eli 51 % pysyi muuttumattomana. Samaan aikaan päätökset muuttuivat 38 % valituksista. Suurimmillaan päätösten pysyvyys on ollut vuonna 2009, jolloin 73 % valituksista ei menestynyt muutoksenhaku yrityksessään. Kuitenkin päätöksiä on muutettu vähiten vuonna 2010, jolloin vain 19 % annetuista päätöksistä muuttui. Kuvaajasta voimme myös havaita sen, että tarkasteltavan ajanjakson aikana Vaasan hallinto-oikeudessa valitukset ovat muuttuneet keskimäärin entistä harvemmin. Toisaalta päinvastoin katsottuna alemman asteisen viranomaisen päätökset ovat keskimäärin pysyneet samoina entistä useammin.

Turun hallinto-oikeudessa verrattuna Vaasaan ei ole vastaavasti havaittavissa yhtä voimakkaita trendejä päätöstyyppeiden välillä. Päätösten muuttaminen tai pysyvyys on ollut enemmän riippuvainen vuosittaisista vaihteluista kuin selkeästä linjasta. Vuosien 2005–2010 välillä ”ei muutosta ratkaisu” on annettu 41 – 55 % tapauksista, mikä on selkeästi keskimääräistä vähemmän kuin Vaasassa. Toisaalta päätökset ovat muuttuneet yleisesti ottaen huomattavasti useammin verrattuna Vaasaan. Turussa tarkasteluvälin aikana valituksen johdosta annetulla päätöksellä on muutettu 38–49 % tapauksista. Useimmin tapaukset ovat pysyneet samoina vuonna 2008 ja vähiten vuonna 2010. Päinvastoin katsottuna asiat ovat useimmiten muuttuneet vuonna 2010.

Tutkimuksesta voimme päätellä, että Turun ja Vaasan hallinto-oikeuksien ratkaisukäytännössä vallitsee kohtuullisen suuri ero. Näin ollen henkilökohtaisesta tulosta annetusta verotuspäätöksestä kannattaisi valittaa suuremmalla todennäköisyydellä Turussa kuin Vaasassa. Toisaalta Vaasan alueella voitaisiin ajatella, siten että verovelvolliset voivat olla luottavaisia verotuksensa olevan oikeassa. Se miksi tuomioistuinten välillä vallitsee tällainen ero voi johtua monesta tekijästä, jotka eivät käy tarkemmin ilmi tässä tutkimuksessa.

7.3.2 Verovalitukset henkilökohtaisen tulon verotuksesta KHO:ssa

Valittaminen Turun HaO:sta KHO:n



Turun HaO:n ratkaisusta valitettu KHO:n

Vuosi	Valitus %
2005	15 %
2006	17 %
2007	9 %
2008	27 %
2009	29 %
2010	25 %

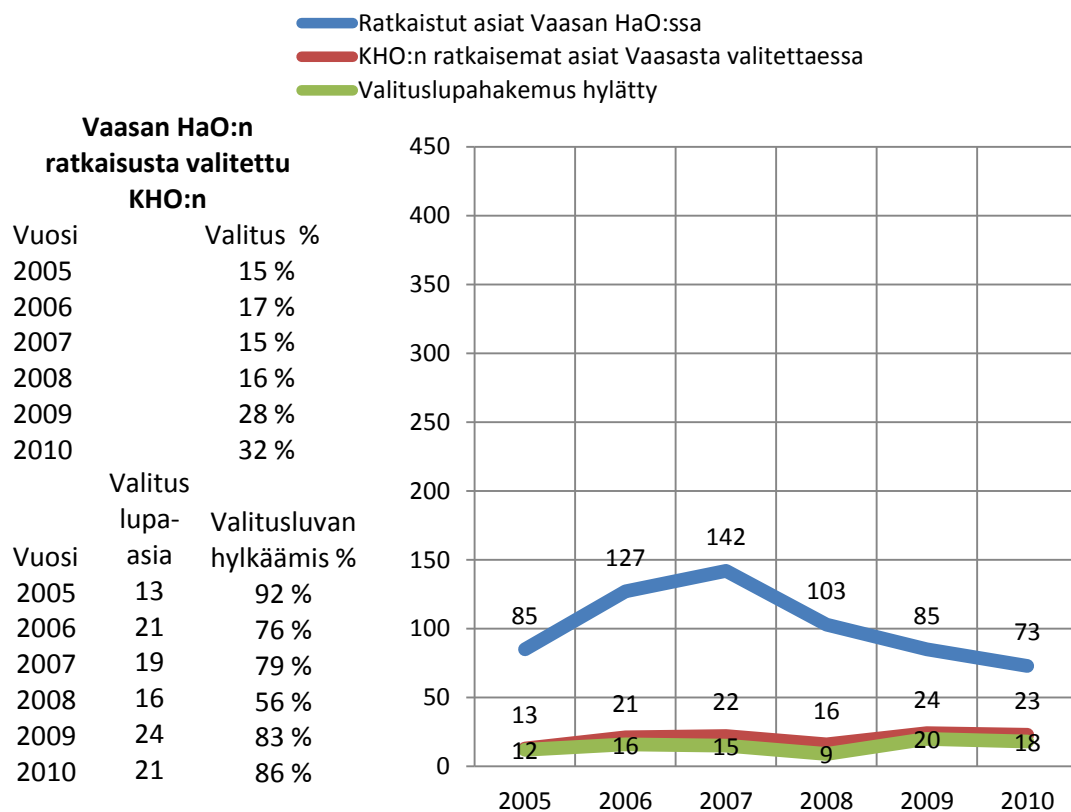
Vuosi	Valitus lupasia	Valituslupan hylkäämis %
2005	62	77 %
2006	52	83 %
2007	33	79 %
2008	109	88 %
2009	50	68 %
2010	61	31 %

Kuvio 6.

Seuraavaksi tutkimuksessa tarkastellaan hallinto-oikeuksien päätöksistä valittamista korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Kuten kuviosta 6 havaitaan, niin Turun HaO:n antamien päätösten lukumäärä näkyy myös KHO:n valituslupahakemusten määrässä. Asioiden käsittelymäärissä näyttää olevan yhtäläisyyksiä, vaikka tosin valitusmäärien vaihtelut eivät näy yhtä voimakkaasti KHO:ssa kuin Turun HaO:ssa. Se, kuinka usein prosentuaalisesti verotuspäätöksistä lähdetään valittamaan, ei ole muodostunut vakiota, vaan tässä prosenttiosuudessa on vuosittaisia vaihteluita. Vuosien 2005–2010 välillä valittamisaktiivisuus KHO:n Turusta HaO:sta on ollut 9–29 % välillä. Tutkimusajan kolmena viimeisimpänä vuotena valittamisaktiivisuus on ollut hieman korkeampi verrattuna kolmeen ensimmäiseen vuoteen. Se, kuinka usein KHO hylkää valituslupahakemuksen, näyttää myös olevan vuodesta riippuvainen. Valituslupahakemusten hylkäämisprosentti vaihte-

lee Turusta valitettaessa 31–88 % välillä. Tosin vuosi 2010 on ollut tilastollinen poikkeus Turussa. Tuona vuonna valituslupia myönnettiin ennätysellinen määrä ja valituslupahakemuksia hylättiin vain tuo 31 % tapauksista.

Valittaminen Vaasan HaO:sta KHO:n



Kuvio 7.

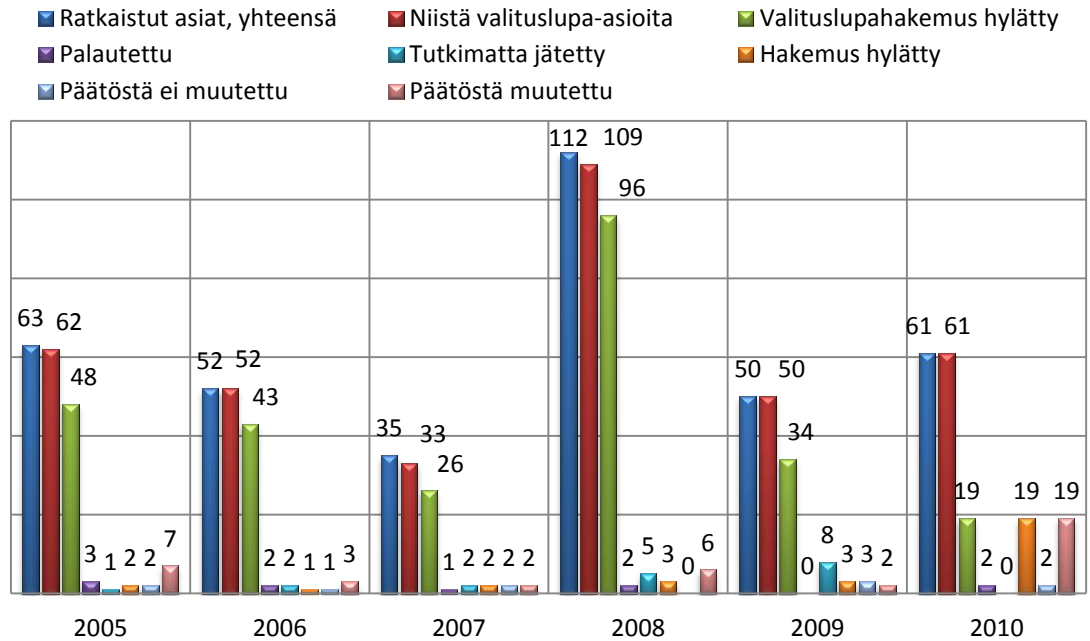
Kuten kuviosta 7 havaitaan, KHO:n käsittelemien asioiden lukumäärä Vaasan HaO:n päätöksistä valitettaessa on ollut vakaammalla tasolla kuin verrattuna Turkuun. Koska Vaasassa käsitellään muutenkin vähemmän verotusta koskevia valituksia, on luonnollista, että myös KHO:n käsiteltäväksi tulee lukumäärällisesti vähemmän asioita Vaasasta. Myös prosentuaalisesti tarkasteltuna valittaminen on ollut tasaisempaa neljän ensimmäisen vuoden aikana Vaasassa. Huomattavaa kuitenkin on, että vuosina 2009 ja 2010 valittamisaktiivisuus Vaasan HaO:n antamista päätöksistä on kasvanut voimakkaasti. Valittamisaktiivisuus on vaihdellut vuosien 2005–2010 välillä 15–32 %. Mikäli kummankin tuomioistuimen päätöksistä valittamista tarkastellaan koko kuuden vuoden aikavälillä, niin molempien pää-

töksistä on keskimäärin valitettu yhtä aktiivisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että hieman yli 20 % hallinto-oikeuksien antamista päätöksistä päättyy tavalla tai toisella KHO:n käsiteltäväksi. Yksittäiset vuodet voivat tehdä tilastollisia poikkeuksia, mutta nämä erot tasoittuvat pidemmällä aikavälillä.

Se kuinka useasti KHO hylkää tai hyväksyy Vaasan alueelta tehdyn valituslupahakemuksen vaihtelee vuosittain. Vuosien välillä saattaa olla suuriakin vaihteluita. Vuosina 2005–2010 valituslupan hylkäämisprosentti on ollut 56–92 %. Kun tuomioistuimia verrataan keskenään, niin näyttää olevan sattuman varaista kumman HaO:n päätöksistä KHO myöntää useimmin valituslupan. Todennäköisyys vaihtelee vuosittain kummankin tuomioistuimen eduksi. Mutta mikäli tarkastellaan keskimäärin mahdollisuutta saada valituslupa HaO:n päätökseen, niin hieman todennäköisempää on saada valituslupa Turun antamasta päätöksestä kuin Vaasasta. Turun päätöksestä valituslupa hylätään keskimäärin 71 % tapauksista, kun Vaasassa vastaava luku on 79 %.

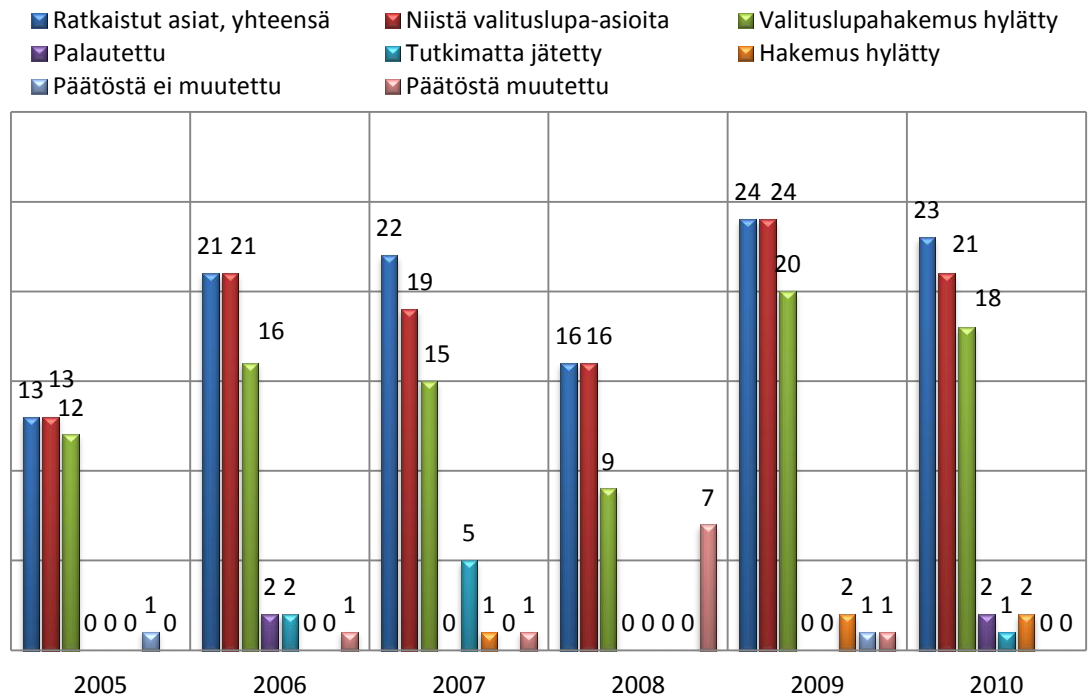
Tutkimuksen lopuksi tarkastellaan vielä tarkemmin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöä. Tarkastelussa mukana ovat ne KHO:n antamat päätökset, joihin Turun ja Vaasan hallinto-oikeudet ovat kertaalleen antaneet päätöksen, ja jotka koskevat henkilökohtaisen tulon verotusta vuosien 2005–2010 aikana. Seuraavalla sivulla on esitettyinä pylväsdiagrammeina tämä KHO:n ratkaisukäytäntö. Ensinnäkin kuvaajasta on hyvä huomata, että valtaosa KHO:n käsitteilyyn tulleista asioista on valituslupanvaraisia. Lisäksi kuten tutkimuksessa on jo aikaisemmin todettu, paljon todennäköisempää on, että KHO epäilee valituslupan kuin, että se myöntäisi sen. Tämä ei kuitenkaan ole poikkeuksetonta. Esimerkkinä tilastollisesta poikkeamasta voidaan mainita vuosi 2010, jolloin valituslupa hylättiin vain noin joka kolmannessa Turusta HaO:sta käsiteltäväksi tulleessa valituksessa.

KHO:n antamat ratkaisut Turun HaO:ssa käsitellyistä valituksista



Kuvio 8.

KHO:n antamat ratkaisut Vaasan HaO:ssa käsitellyistä valituksista



Kuvio 9.

Kuvaajista voimme myös havaita sen, että koska KHO:n valitusluvan myöntäminen on kohtuullisen tiukkaa, myös muiden ratkaisutyyppien määrä jää vähäiseksi verrattuna kaikkiin käsiteltävänä olleisiin asioihin. Toisaalta valitusluvan saaneen tapauksen menestyminen KHO:n käsittelyssä, riippuu aivan vuodesta. Tilastoista pistää silmään esimerkiksi vuodet 2008 ja 2010, jolloin sekä Turusta että Vaasasta tulleet ratkaisut ovat muuttuneet kohtuullisen useasti vielä KHO:n käsittelyssä.

8 LOPPUPÄÄTELMÄT

Teoria: Verotuspäätökseen muutoksenhakeminen poikkeaa omalla tavallaan muusta hallintopäätösten muutoksenhausta. Lisäksi verotuksesta ja veromenettelystä on säädetty useita erityislakeja, jotka poikkeavat muusta hallintolainsäädännöstä verotuksen erityispiirteiden vuoksi. Henkilötuloverotukseen muutosta haettaessa valitusprosessin ensi vaiheena toimii oikaisuvaatimusmenettely, mikä on olennainen osa koko muutosprosessia. Oikaisuvaatimuksen tekeminen on ensinnäkin edellytyksenä sille, että verotuspäätöksestä voidaan ylipäätään valittaa hallintotuomioistuimeen. Lisäksi oikaisuvaatimusmenettely on hieman nopeampi tapaa saada muutos virheellisesti toimitettuun verotukseen, kun vältytään raskaammalta tuomioistuin prosessilta.

Koska hallintomenettely on pääsääntöisesti kirjallista, valittajan mahdollisuudet vaikuttaa käsittelyn kulkuun muutoin kuin kirjallisilla esityksillä ovat vähäiset ja siten rajoitetut. Toki asianosaisten ja muiden todistajien suullinen kuuleminen on mahdollista, mutta tämä on ehdottomasti harvinaisempaa. Tästä syystä on tärkeää, että se joka ryhtyy valittamaan ja laatimaan oikaisuvaatimusta tai valituskirjelmää, panostaa tekstin sisältöön ja ulkoasuun riittävästi. Muutoksenhakukirjelmän tulee olla riittävän yksityiskohtainen ja selkeä, jotta muutoksenhakijan tarkoitus käy ilmi asiakirjoista. Tämä edistää ehdottomasti oikeellisen verotuspäätöksen tekemistä. Tämän huomasin myös itse käsitellessäni oikaisuvaatimuksia, silloin kun olin työharjoittelussa Verohallinnossa. Selkeä ja hyvin kirjoitettu vaatimus nopeuttaa päätöksen tekemistä, kun viranomaisen ei tarvitse arvuutella, mitä vaatimuksella on oikein haettu. Toinen tärkeä juttu on se, että muutosta haettaessa vaatimusten mukaan liitetään kaikki tarvittavat tiedot, liitteet sekä muu selvitys. Tämä nopeuttaa asian käsittelyä huomattavasti, kun viranomaisen ei tarvitse pyytää lisäselvityksiä jälkikäteen päätöksenteon tueksi.

Silloin kun verovelvollinen harkitsee muutoksenhakuun ryhtymistä, hänen kannattaa myös harkita ammattilaisen avun käyttämistä. Tämä ei kuitenkaan ole aina välttämätöntä ja lainsäätäjänkin tarkoitus on ollut tehdä valitusprosessista riittävän yksinkertainen, että muutoksenhaku onnistuu ilman ulkopuolista avustajaa. Vero-

tusasiat saattavat kuitenkin olla muutoksenhakijalle vieraita sekä lainsäädännön ja oikeuskäytännön tuntemus voi olla puutteellista. Eli yksinkertaisissa tapauksissa tavallinen palkansaaja voi itse lähteä muutoksenhakuprosessiin, mutta kun kyseessä on tulkinnallinen tai intresseiltään suuri veroasia, niin tällöin ulkopuolisen avun käyttäminen voi olla paikallaan. Ulkopuolinen voi myös antaa objektiivisen arvioin siitä kannattaako muutoksenhakuun ylipäättään ryhtyä. Lisäksi ammattilaisen laatiman vaatimuskirjelmä voi olla laadullisesti parempi kuin tavallisen palkansaajan.

Tutkimus: Tutkimuksessa voitiin ensinnäkin havaita, että Turun HaO:ssa käsitelään huomattavasti enemmän henkilökohtaista tuloa koskevia verovalituksia ja vaihtelut valitusmäärissä olivat myös suurempia eri vuosien välillä. Tutkimuksessa saatu tulos on tältä osin ymmärrettävä, koska Turun HaO:n tuomiopiirikin on suurempi verrattuna Vaasan HaO:n. Kun tarkasteltiin kummankin tuomioistuimen käsiteltäväksi tulleita valitusmääriä, voitiin todeta, että pitkällä aikavälillä tarkasteluna valitusmäärät olivat hieman laskeneet. Lasku oli ollut Turun HaO:ssa voimakkaampaa kuin Vaasan HaO:ssa. Tutkimuksessa saatu tulos on yhdenmukainen sen tiedon kanssa mitä on aikaisemmin esitetty koko Suomen osalta eli yleisesti ottaen muutoksenhakumäärät ovat olleet laskussa.

Seuraavaksi tutkimuksen kohteena olivat hallinto-oikeuksien antamat ratkaisut, josta muodostuikin merkittävin havainto koko tutkimuksessa. Vaasan HaO:ssa ehdoton pääsääntö oli, että käsiteltävänä olleet asiat muuttuivat harvemmin kuin verrattuna siihen, että ne olisivat muuttuneet. Turun HaO:ssa tämä ei ollut olleenaan niin selvää ja oli vuosia jolloin päätökset muuttuivat useammin kuin että ne eivät muuttuneet. Tästä voimmekin päätellä, että Vaasan alueella valittaminen HaO:n ei kannata läheskään niin usein kuin Turussa. Tässä tutkimuksessa on vaikea arvioida syitä sille, mistä nämä eroavaisuudet tuomioistuinten välillä johtuvat. Tämä voisikin olla hyvä jatkotutkimuskohde, jossa vertailtaisiin tarkemmin valituksen alaisia asioita ja niistä annettuja päätöksiä keskenään näiden tuomioistuinten välillä.

Seuraavaksi tutkimuksen kohteena olivat HaO:n ratkaisusta valittaminen KHO:n. Tässä tutkimuksessa voitiin huomata, että valittamisaktiivisuus oli enemmänkin kiinni vuodesta kuin, että sille olisi löytynyt jokin säännönmukaisuus tuomioistuinta verrattaessa eri vuosien välillä. Kuitenkin keskimäärin, pitkällä aikavälillä tarkasteltuna voitiin havaita, että Vaasasta ja Turusta asioista yritettiin vielä valittaa noin 20 % tapauksista KHO:n. Lisäksi tutkimuksesta voitiin havaita se, että pääsääntöisesti kaikki KHO:n käsittelemät asiat olivat valitusluvan alaisia ja suurin osa valituslupahakemuksista sai kielteisen päätöksen. Tästä voimmekin päätellä, että valituksen saaminen KHO:n käsiteltäväksi on vaikeaa saati että muutoksenhaku onnistuisi tuomioistuimessa. Vuosien välillä on toki eroja. KHO:n tiukka ratkaisukäytäntö on ymmärrettävää, sillä sen tarkoituksena on ylipäätään yhtenäistää oikeuskäytäntöä. Lisäksi muutoksenhakutarve vielä kolmanteen valituselimeen ei voida katsoa olevan enää niin tarpeellista kuin vain poikkeuksellisissa tapauksissa. Tältä osin jatkotutkimusaiheena voisi toki olla KHO:n käsiteltäväksi tulleet valitukset ja millä perusteilla ne onnistuvat.

LÄHTEET:

Kirjat

Myrsky, M., Linnakangas, E. 2007. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 5. painos. Helsinki. Talentum.

Myrsky, M., Rabinä, T. 2011. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 6. uudistettu painos. Helsinki. Talentum.

Äimä, K. 2011, Veroprosessioikeus. 1 painos. Helsinki. WSOYpro Oy

Verohallinnon ohje. Diarinumero 1920/03/2007, Oikaisulautakuntamenettelyyn liittyvät ohjeet.

Artikkelit

Myrsky, M., 2007. Muutoksenhaun kysymyksiä verotuksessa. Defensor Legis N:o 3/2007. 343-364

10/2011 Taloustaito. Älä hutilo i verotuksen oikaisuvaatimuksessa. 19-22

Elektroniset lähteet

Oikeuslaitos 01.03.2012 <http://oikeus.fi/4319.htm>, <http://www.oikeus.fi/5713.htm>

Tilastokeskus, Hallinto-oikeuksien käsittelemät asia 2005–2010, lainattu 01.03.2012

http://pxweb2.stat.fi/Dialog/varval.asp?ma=010_haloikr_tau_101_fi&ti=Hallinto%20Doikeuksien+k%E4sitlem%E4t+asiat+2005%2D2008&path=../Database/StatFin/oik/haloikr/&lang=3&multilang=fi

Tilastokeskus, Korkeimman hallinto-oikeuden käsittelemät asiat 1991–2010, lainattu 01.03.2012,

http://pxweb2.stat.fi/Dialog/varval.asp?ma=010_khaloikr_tau_101_fi&ti=Korkeimman+hallinto%20Doikeuden+k%E4sitlem%E4t+asiat+1991%2D2008&path=../Database/StatFin/oik/khaloikr/&lang=3&multilang=fi

Verohallinto, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö 11.03.2012

<http://arkisto.vero.fi/vesa/>

Verohallinto, Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä, Diarinumero 569/38/2000

http://vero.fi/fiFI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Luottamuksensuojasta_verotusmenettelyssa%289968%29

LIITTEET

OIKAISUVAATIMUS VEROTUKSEN OIKAISULAUTAKUNNALLE

Nimi		Henkilö- tai Y-tunnus
Lähiosoite	Postinumero ja -toimipalkka	Puhelin
Verotuskunta		
Puolison nimi		Henkilö- tai Y-tunnus

Verotus, johon haetaan muutosta	Verovuosi/verovuodet	
	Verotuspäätöksen/Verolipun numero	Verovuosi
<input type="checkbox"/> Säännönmukainen verotus	-	
<input type="checkbox"/> Verotuksen oikaisu / Veronmaksu / Jälkiverotus	-	
<input type="checkbox"/> Uudelleen toimitettu verotus	-	
<input type="checkbox"/> Perintö-/lahjaverotus Perinnönjättäjän/lahjanantajan nimi	-	
<input type="checkbox"/>	-	
<input type="checkbox"/>	-	

Vaatimukset

Jatkuu käsitöpuolella

Perustelut

VEROK-3008 9.2011

Liitteitä	kpl	<input type="checkbox"/> Jatkuu käsitöpuolella
Päivämäärä	Allekirjoitus	JäleTTY
		/ 20

Liite 1. Verohallinnon valmiiksi laatima oikaisuvaatimuslomake.