KORKEIN HALLINTO-OIKEUS
HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN

Hallintoneuvos Vesa-Pekka Nuotio
29.3.2016

HE 29/2016 vp - Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

Eduskunnan verojaostolle

Eduskunnan verojaosto on varannut korkeimmalle hallinto-oikeudelle tilaisuuden antaa kirjallisen asiantuntijalausunnon hallituksen esityksestä eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi. Lausuntonaan korkein hallinto-oikeus toteaa seuraavaa.

Verotusmenettelystä annettu laki

Verovelvollisten muutoksenhaun määräajan lyhentäminen

Nykyisin voimassa olevien säännösten mukaan verovelvollinen voi pääsääntöisesti hakea muutosta verotukseensa viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavasta vuodesta lukien. Pitkä muutoksenhakuaika on tehnyt mahdolliseksi sen, että verovelvollinen on voinut hakea muutosta useankin vuoden jälkeen saamansa uuden selvityksen perusteella. Tällaista uutta selvitystä on voinut olla esimerkiksi tieto verovuoden veronalaisiin tuloihin luetun kauppahinnan peruuntumisesta tai tieto uudesta verovelvollisen kannalta edullisesta, kyseessä olevaa verovuotta koskevasta kotimaisesta oikeuskäytännöstä tai Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisusta. Verovelvolliset ovat usein käyttäneet tätä oikeuttaan, koska neljäsosa oikaisuvaatimuksista on tullut vireille muutoksenhakuajan kolmen viimeisen vuoden aikana.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että kaikkien verolajien verotuksen muuttamista ja muutoksenhakua koskevat säännökset yhtenäistettäisiin verolajikohtaisia välttämättömiä poikkeuksia lukuun ottamatta. Verotusmenettelystä annetun lain osalta tämä tarkoittaa, että verovelvollisten muutoksenhakuaika lyhenisi kolmeen vuoteen kyseessä olevan verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Verovelvollisten muutoksenhaun määräaika lyhenisi siten kolmella vuodella.

Vastaavasti on ehdotettu, että verotuksen oikaisun yleinen määräaika olisi kolme vuotta. Koska kolmen vuoden määräaika saattaa erityisissä tilanteissa muodostua verotuksen oikeellisuuden varmistamisen kannalta liian lyhyeksi, ehdotetuissa säännöksissä on verovelvollisen vahingoksi tehtäviä oikaisuja koskevat, jäljempänä tässä lausunnossa tarkasteltavat verotuksen oikaisuajan jatkamista ja pidennettyä oikaisuaikaa koskevat erityissäännökset, joiden nojalla verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi yhdellä vuodella jatketussa tai pidennetyssä kuuden vuoden määräajassa.

Muutoksenhaun määräajan lyhentäminen heikentää verovelvollisen mahdollisuuksia hakea muutosta verotukseensa. Verovelvollisen näkökulmasta voidaan perustellusti katsoa, ettei määräaikojen uudistus ole tasapuolinen, koska veronsaajalle esitetään hyvin laajoja ja tarkemmin rajaamatta jääviä mahdollisuuksia kolmea vuotta pidempiin oikaisuaikoihin. Uudistuksen tästä seikasta aiheutuvan tasapainottomuuden lisäksi olennainen kysymys on, miksi uusi järjestelmä on ylipäätänsä tarpeen. *Näiden seikkojen vuoksi korkein hallinto-oikeus esittää, että selvitettäisiin, onko aihetta lyhentää nykyisiä verovelvollisen muutoksenhaun ja verovelvollisen eduksi tehtävän oikaisun määräaikoja, jos kolmen vuoden oikaisuajasta on poikettava verovelvollisen vahingoksi niin suuressa määrässä tapauksia kuin ehdotetaan.*

Verovelvollisen muutoksenhaun määräajan muuttamisen vaikutukset

Verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun määräajan jatkamista ja tällaisen oikaisun pidennettyä määräaikaa koskevat säännökset osoittavat, että on useita tilanteita, joissa esitetty yleinen kolmen vuoden määräaika on liian lyhyt, koska Verohallinto voi saada uutta selvitystä vasta kolmen vuoden määräajan ollessa lopuillaan tai kun määräaika on jo päättynyt. Vastaavasti verovelvolliset voivat saada verotukseensa vaikuttavia lisätietoja, kun kolmen vuoden määräaika on lopuillaan tai kun määräaika on jo päättynyt. On esimerkiksi mahdollista, että verovelvollisen tekemä oikeustoimi purkautuu pätevästä syystä tai että Euroopan unionin tuomioistuin antaa sellaisen uuden ratkaisun, jonka nojalla verovelvollinen on oikeutettu veroilmoitusta antaessaan olettamaansa edullisempaan verokohteluun. *Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus esittää, että ehdotettuja säännöksiä täsmennettäisiin sen osalta, mitä oikeusturvakeinoja verovelvollisella on, mikäli verovelvollinen muutoksenhakuoikeutta rajoitetaan ehdotetulla tavalla ja mikäli verovelvollinen saa kolmen vuoden määräajan päättyessä tai määräajan jo päätyttyä uutta, verotukseensa vaikuttavaa selvitystä.*

Jos ehdotettuja muutoksenhakumenettelyä koskevia säännöksiä ei edellä kuvatulla tavalla täsmennetä, seurauksena todennäköisesti on, että korkeimmalle hallinto-oikeudelle tehtävien, lainvoimaisten verotusten purkamista koskevien hakemusten määrä lisääntyy. Tämä ei ole oikeusjärjestelmän rakenteen kannalta tarkoituksenmukaista. Korkein hallinto-oikeus on vuosikirjaratkaisussaan 2010:44 katsonut, että oikeusvarmuuden periaate edellyttää, ettei lainvoimaisiin päätöksiin yleensä puututa. Lainvoimaisen hallintopäätöksen purkaminen on viime kädessä korkeimman hallinto-oikeuden kokonaisharkintaan perustuva toimenpide, jota ei ole kansallisesti tarkoitettu säännönmukaisen muutoksenhaun laajuiseksi oikeussuojakeinoksi. Purkujärjestelmän avulla voidaan sen sijaan yksittäistapauksittain korjata erilaisia oikeuden loukkauksia, joissa yksityinen tai yleinen etu vaatii lainvastaisen tai lainvastaiseksi osoittautuneen päätöksen purkamista. Korkein hallinto-oikeus on puolestaan vuosikirjaratkaisussaan 2016:33 katsonut, ettei muuttunut Euroopan unionin tuomioistuimen tai kansallinen oikeuskäytäntö ole ainakaan lähtökohtaisesti perusteena tätä ennen vallinneen tulkintakäytännön mukaisesti tehdyn päätöksen purkamiselle.

On myös mahdollista, että muutoksenhakua koskevan määräajan lyhentämisen takia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen tähtääviä sopimusvaltioiden viranomaisten välisiä neuvotteluja pyritään saattamaan lisääntyvässä määrin vireille ja että verosta vapauttamista koskevien hakemusten määrä kasvaa. Nämä menettelyt kuitenkin soveltuvat vain erityistilanteisiin. Esimerkiksi verosta vapauttaminen on tarkoitettu hallituksen esityksessä ehdotetun veronkantolain 50 §:ssä mainittuihin perimisen kohtuuttomuuteen liittyviin tilanteisiin. *Korkein hallinto-oikeus katsoo, etteivät purku ja sanotut hallinnolliset menettelyt voi korvata säännönmukaista muutoksenhakua.*

Verohallinnon oikeus oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi

Verohallinnon oikeus oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi olisi ilmeisesti hyvin laaja, koska oikaisun estää vain se, että Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Koska Verohallinto on siirtymässä yhä enemmän tietojen automaattiseen käsittelyyn, tällaiset tilanteet saattavat olla vähälukuisia jo nyt tai ainakin tulevaisuudessa. Ennakkoratkaisumenettelyllä ei tältä osin ole ratkaisevaa merkitystä, koska on hyvin mahdollista, että veroilmoitus on jätettävä ja verotus toimitettava ennen kuin ennakkoratkaisua koskevaan muutoksenhakuun on saatu lainvoimainen ratkaisu.

Esitetyt laajat oikeudet oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi eivät ole verovelvollisten oikeuksien kanssa tasapainossa, ellei verovelvollisella ole oikeutta saattaa haluamaansa oikeuskysymystä Verohallinnon tutkittavaksi siinä vaiheessa, kun verotusta toimitetaan. Verohallinto on yritysten veroilmoituksia koskevan täyttöoppaan kohdassa 180 esittänyt, että verovelvollisten on vältettävä sellaisten vapaamuotoisten liitteiden antamista, joita ei mainita täyttöoppaassa, ellei liitteen antaminen ole välttämätöntä jonkin verotukseen vaikuttavan seikan selventämiseksi. Korkein hallinto-oikeus sen sijaan on vuosikirjaratkaisussaan 2016:15 katsonut, että oikeudellisesti on selvää, että verovelvollinen voi aina halutessaan liitteillä vapaamuotoisesti selvittää epäselviä kysymyksiä, vaikka tästä ei ole verotusmenettelystä annetussa laissa nimenomaisesti säädetty. *Korkein hallinto-oikeus esittää, että lakia täsmennettäisiin niin, että laissa todettaisiin verovelvollisten oikeus saattaa veroilmoituksen antamisen yhteydessä Verohallinnon tutkittavaksi tärkeinä pitämänsä verotukseen vaikuttavat kysymykset.*

Verovelvollisen vahingoksi tehtävien verotuksen oikaisujen jatketut ja pidennetyt määräajat

Ehdotettujen säännösten mukaan Verohallinto voisi jatkaa verovelvollisen vahingoksi tehtävien oikaisujen määräaikaa yhdellä vuodella, jos Verohallinto saa toiselta viranomaiselta tai verovelvolliselta tai muualta tietoja poikkeuksellisen myöhään tai jos valvontatoimi vaatii viranomaisyhteistyötä. Määräajan jatkamisen edellytykset ovat myös yleisluontoisia. Verovelvollisen oikeusturvan näkökulmasta ehdotettu määräajan jatkamisjärjestely vaikuttaa ongelmalliselta, koska edellytysten täyttymiselle tuskin voidaan esittää konkreettisia perusteita, jotka olisivat myös Verohallinnon ulkopuolisen tahon, kuten verovelvollisen tai hallintotuomioistuimen todettavissa. Ehdotetut säännökset myös jättävät avoimeksi millaisia tietoja ja kuinka varmoja tietoja Verohallinnon on saatava, jotta verotuksen oikaisun määräaikaa voidaan jatkaa. *Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus esittää, että ehdotettuja verotusmenettelystä annetun lain säännöksiä täsmennettäisiin sen osalta, millä edellytyksillä määräaikaa verovelvollisen vahingoksi tehtävälle oikaisulle voidaan jatkaa.*

Määräaika verovelvollisen vahingoksi tehtävien oikaisujen osalta voisi myös olla pidennetty kuuteen vuoteen. Kyseessä olevassa säännöksissä on tyhjentäväksi tarkoitettu luettelo edellytyksistä, joiden täyttyessä sanottua määräaikaa sovellettaisiin. Edellytyksenä on, että verotuksen oikaisun perusteena on lain 31 §:ssä säädetty siirtohinnoitteluoikaisu tai 31 §:ssä tarkoitetussa etuyhteydessä olevien osapuolten välinen yritys- tai rahoitusrakenteita koskeva järjestely taikka sellainen verovelvollisen verotukseen vaikuttava tieto, joka on saatu kansainvälisessä tietojenvaihdossa muutoin kuin automaattisessa tietojenvaihdossa. Kyseeseen tulevat yritys- ja rahoitusrakenteita koskevat järjestelyt olisivat esimerkiksi kaupat, yhtiöiden purut, liiketoimintojen järjestelyt, sulautumiset, jakautumiset, liiketoimintasiirrot, osakevaihdot, rahoitusrakenteeseen liittyvät järjestelyt, verotuksellisen kotipaikan siirrot, muut rajat ylittävät järjestelyt sekä muut verovaikutuksiltaan näihin verrattavat tai näihin liittyvät järjestelyt.

Kuten esimerkkiluettelo osoittaa, kuuden vuoden määräaika voi koskea moninaisia etuyhteydessä olevien osapuolten välisiä toimia. Näihin toimiin voi myös liittyä useita erilaisia vero-oikeudellisia kysymyksiä. Esimerkiksi liiketoimintakaupan osalta esille voi nousta kysymys maksetun kauppahinnan sekä muiden kauppaehtojen markkinaehtoisuudesta, kysymys kauppahinnan kohdentamisesta eri ostettujen yritysvarallisuuden erien kuten liikearvon, maapohjan, rakennusten sekä koneiden ja kaluston hankintamenoiksi ja kysymys hankintamenojen jaksottamisesta ostajan tuloverotuksessa. Epäselvää on, voidaanko kuuden vuoden määräaikaa soveltaa kaikkien näiden kysymysten osalta. Kansainvälisessä tietojenvaihdossa saatujen tietojen osalta epäselväksi jää, kuinka olennaista tiedon on oltava, jotta verotuksen oikaisun määräaika olisi pidennetty. Näin ollen vaikuttaa siltä, että kuuden vuoden määräaika käytännössä soveltuisi laajaan ja epäselvästi määritettyyn asiaryhmään. *Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus esittää, että ehdotettuja verotusmenettelystä annetun lain säännöksiä täsmennettäisiin sen osalta, milloin määräaika verovelvollisen vahingoksi tehtävälle oikaisulle on pidennetty.*

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettava laki

Veronkorotukset

Korkein hallinto-oikeus ei ota kantaa kysymykseen, mikä veronkorotusten tason uudessa järjestelmässä tulisi olla. Ongelmaksi voi kuitenkin muodostua, että veronkorotus määräytyy liian kaavamaisesti, jos se on ehdotetulla tavalla kaikissa perustilanteissa 10 prosenttia ja kaikissa arviotilanteissa 25 prosenttia. *Korkein hallinto-oikeus katsoo esittää tämän vuoksi, että selvitettäisiin mahdollisuutta omaksua jokin muu lähtökohta kuin kaavamaisen prosentin mukaan määräytyvä veronkorotus tai vaihtoehtoisesti, vaikka veronkorotus tulisikin pääsäännön mukaan määrättäväksi kaavamaisen prosentin mukaan, mahdollisuutta tapauskohtaisesti tästä poiketen määrätä korotus esimerkiksi tietyn liukuvan asteikon mukaan.*

Ehdotetun oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettavan lain 6 §:ssä säädetään luottamuksensuojasta. Säännöksen 2 momentin nojalla jos vero luottamuksensuojasta huolimatta määrätään, veronkorotus voidaan jättää määräämättä kokonaan tai osittain, jos veronkorotuksen määrääminen olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta. Lakiehdotuksen 38 §:n 4 momentin mukaan kuitenkin jos kyse on 6 §:ssä tarkoitetulla tavalla tulkinnanvaraisesta tai epäselvästä asiasta, veronkorotus on 3 prosenttia verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta. Säännöksien perusteella on epäselvää, onko veronkorotuksen 6 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa aina oltava 3 prosenttia vai onko veronkorotus 3 prosenttia, jos veronkorotusta ei kokonaan jätetä määräämättä. *Korkein hallinto-oikeus esittää, että ehdotettuja säännöksiä täsmennettäisiin sen osalta, kuinka suureksi veronkorotus on 6 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa määrättävä.*

Muita seikkoja

Korkein hallinto-oikeus esittää seuraavia täsmennyksiä:

Lakiehdotuksen 25 §:ssä säädetään menettelystä, jota verovelvollinen noudattaa, kun verovelvollinen korjaa veroilmoituksessaan olevan virheen. Säännöksen 2 momentissa todetaan muun ohella, että Verohallinto voi kohdistaa virheen korjauksen oikealle verokaudelle, jos tämä on verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen erityisestä syystä perusteltua. Säännöstä tulisi täsmentää siltä osin, miten asiassa on meneteltävä, jos Verohallinto ei tee verovelvollisen esittämää korjausta. Korkein hallinto-oikeus katsoo, että hallintolainkäytön järjestämiseksi on tärkeää tietää, onko Verohallinnon tällöin tehtävä asiassa pää-

tös, johon verovelvollinen voi hakea muutosta, vai miten tilanne eri oikeussuojakeinojen käyttämisen näkökulmasta hahmottuu.

Lakiehdotuksen 64 §:n 2 momenttiin sisältyy arvonlisäveroa ja vakuutusmaksuveroa koskeva oikeuspaikkasäännös. Nykyisin voimassa olevan arvonlisäverolain 193 §:n mukaan Verohallinnon ”tämän lain”, siis arvonlisäverolain, nojalla tekemään arvonlisäverotusta koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen. Vakuutusmaksuverolain 7 §:ään sisältyy puolestaan viittaussäännös, jonka mukaan vakuutusmaksuveroon sovelletaan kattavasti, mitä arvonlisäverolaissa säädetään arvonlisäverosta. Korkeimman hallinto-oikeuden havaintojen mukaan käytännössä on esiintynyt horjuvuutta sen suhteen, mikä on toimivaltainen hallinto-oikeus haettaessa muutosta verotililaissa säädettyyn myöhästymismaksuun silloin, kun myöhästymismaksu liittyy arvonlisäveroon tai vakuutusmaksuveroon. Lakiehdotuksen 64 §:n 2 momenttia olisikin syytä täsmentää niin, että siinä nimenomaisesti todettaisiin, että arvonlisäveron ja vakuutusmaksuveron ohella niitä koskevien lakiehdotuksen 7 luvussa tarkoitettujen kaikkien eri seuraamusmaksujen osalta haettaisiin aina muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen. Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan tätä koskeva lausuma pelkästään hallituksen esityksen perusteluissa ei ole riittävä.

Lakiehdotuksen 66 §:ssä käytetään ilmaisua ”hallintotuomioistuin”. Siinä tulisi kuitenkin säätää hallintuomioistuimen sijasta menettelystä vain hallinto-oikeudessa. Koska kyseessä olevissa asioissa voidaan hakea muutosta korkeimmasta hallinto-oikeudesta vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan, tarkoituksena ei voine olla, että lain 66 § koskisi menettelyä myös korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

Veronkantolaki

Ehdotetun veronkantolain 11 §:n 3 momentin mukaan (verovelvollisen tekemä) maksu käytetään muiden kuin 7 §:ssä tarkoitettujen verojen suoritukseksi aikaisintaan sen kalenterikuukauden viimeisenä päivänä, jona maksu on suoritettu. Ehdotettu määräaika on lyhyt, mikä voi varsin vähäisissäkin kausiveroilmoituksen myöhästymistilanteissa johtaa siihen, että verovelvollisen tekemä maksu tulee käytetyksi hänen tarkoituksensa vastaisesti. Korkein hallinto-oikeus on vuosikirjaratkaisussaan 2014:26 kiinnittänyt huomiota maksun uudelleen kohdentamisen myötä verovelvolliselle syntyvään rikosoikeudellisten seuraamusten uhkaan ja katsonut, ettei ehdotetussa säännöksessä tarkoitetulla tavalla voitu menetellä helmikuussa tehdyn maksun osalta, kun kausi-veroilmoitus tammikuulta oli annettu myöhässä maaliskuun 7. päivänä. Tämän vuoksi *korkein hallinto-oikeus esittää harkittavaksi, että lakiehdotusta muutettaisiin siten, että maksu voidaan käyttää muiden verojen suoritukseksi aikaisintaan esimerkiksi vasta sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka toiseksi seuraa maksupäivän jälkeen*. Tämä merkitsisi vuosikirjaratkaisussa tarkoitetussa tilanteessa sitä, että maksu olisi voitu käyttää muiden verojen suoritukseksi huhtikuun ensimmäisenä päivänä.