Olli Mäenpää
22.4.2016

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

**Hallituksen esitys verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi (HE 29/2016 vp)**

***Muutokset verotusmenettelylakiin (5. lakiehdotus)***

Tämä arvio kohdistuu verojaoston pyynnöstä 5. lakiehdotuksen 55-85 a §:ään.

*Verotuksen oikaisuajan jatkaminen (56 a §)*

Verohallinnolla olisi 56 a §:n mukaan toimivalta jatkaa yhdellä vuodella 56 §:ssä säädettyä kolmen vuoden määräaikaa, jonka kuluessa Verohallinto lähtökohtaisesti oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi. Oikaisuajan pidentämiselle olisi kaksi erillistä ja laissa määriteltyä perustetta. Näitä perusteita voidaan pitää hyväksyttävinä ja riittävän painavina. Oikaisuajan jatkaminen on muutenkin asiallisesti perusteltua.

Oikaisuajan pidentäminen olisi esityksen mukaan mahdollista vain oikaistaessa verotusta verovelvollisen vahingoksi. Oikaisuajan jatkaminen ei säännösehdotuksen sen sijaan koskisi tilanteita, joissa on perusteita sille, että Verohallinto oikaisee verotusta 55 §:n nojalla verovelvollisen hyväksi. Perusteet tällaiselle rajoitukselle eivät käy ilmi esityksen perusteluista.

Verohallinto ei sääntelyn ehdotetunlaisen kohdentamisen vuoksi ilmeisesti voisi ottaa huomioon sellaista yhden vuoden lisäajan kuluessa saatua informaatiota, joka perustelee verotuksen oikaisemista verovelvollisen eduksi. Oikaisuajan jatkamista koskeva sääntely rajoittaisi siten verovelvollisen oikeusturvan kannalta merkityksellä tavalla selvitystä, jota Verohallinto voi käyttää oikaisua koskevan päätöksenteon perusteina. Säännös voisi ehdotetulla tavalla määriteltynä olla käytännössä yksipuolisesti verotuksen yhtä osapuolta, veronsaajaa, hyödyttävää.

Menettelyllistä ja oikeusturvaan vaikuttavaa oikaisun kohdentamista on paikallaan arvioida siltä kannalta, että verotusmenettely on perinteisesti ymmärretty kahden osapuolen, veronsaajan ja verovelvollisen, välisenä oikeussuhteena. Hyvän hallinnon ja voidaan katsoa edellyttävän, että tämän oikeussuhteen osapuolten asema määritellään verotusmenettelyn asianmukaisuuden takaavalla tavalla. Verotuksen turvaamiseksi oikeussuhteen toiselle osapuolelle, yleensä Verohallinnolle, voidaan sinänsä määritellä laajemmat oikeudet ja toimivalta kuin verovelvolliselle. Verotusmenettelyä määrittelevässä lainsäädännössä tulisi kuitenkin pyrkiä molempien osapuolten menettelyllisen aseman tasapuoliseen määrittelyyn.

Ehdotettu oikaisuajan jatkamista koskeva sääntely ei ilmeisesti takaisi verotusmenettelyn osapuolten tasapuolista kohtelua. Epätasapuoliselle menettelyoikeuksien määrittelylle ei ole esitetty perusteita. Ehdotus ei tämän vuoksi näyttäisi takaavan verovelvolliselle oikeutta asianmukaiseen veroasian käsittelyyn sillä tavoin kuin perustuslain 21 §:n 1 momentti edellyttää. Sääntelyä olisi siksi perustuslaista johtuvista syistä perusteltua laajentaa niin, että verotuksen oikaisuajan jatkaminen kohdistuu myös lakiehdotuksen 55 §:ssä säädettyyn oikaisuaikaan.

Lakiehdotuksen 56 a §:n 1 momentissa määritellyt oikaisuajan pidentämisen perusteet on ilmeisesti tarkoitettu vaihtoehtoisiksi. Tämä tärkeä lähtökohta olisi selvyyden vuoksi välttämätöntä tuoda esiin myös lain tasoisesti esimerkiksi lisäämällä tai-sana 1) ja 2) kohdan väliin. Erikseen olisi mahdollisesti arvioitava, olisiko näitä edellytyksiä täydennettävä edellytyksellä, joka ottaisi erityisesti huomioon oikaisuajan pidentämisen silloin, kun verotusta voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi.

Oikaisuajan jatkaminen perustuisi 56 a §:n mukaan Verohallinnon eli oikaisun kohteena olevan verotuspäätöksen tehneen viranomaisen päätökseen. Tällaista sääntelyä voidaan puoltaa etenkin ennakoitavuuden kannalta sillä, että päätös oikaisuajan jatkamisesta olisi 2 momentin mukaan annettava tiedoksi. Jatkamispäätökseen olisi mahdollista hakea muutosta pääasian yhteydessä, mikä mahdollistaa Verohallinnon harkintavallan käytön oikeudellisen arvioinnin.

*Pidennetty verotuksen oikaisuaika (56 b §)*

Verotusta voitaisiin 56 b §:n nojalla oikaista kuuden vuoden kuluessa verovelvollisen vahingoksi säännöksessä mainituin, toisilleen vaihtoehtoisin edellytyksin. Kuuden vuoden pidennettyä oikaisuaikaa voidaan pitää varsin pitkänä, mutta säännöksessä tarkoitetuissa tilanteissa sille voitaneen katsoa olevan asianmukaiset ja riittävän painavat perusteet.

Myös tämä säännös sallisi ainoastaan verovelvollisen vahingoksi tapahtuvan verotuksen oikaisun kuuden vuoden aikana. Verohallinto ei siten esimerkiksi voisi oikaista verotusta verovelvollisen hyväksi, vaikka kansainvälisessä tietojenvaihdossa saatu tieto sisältäisi painaviakin perusteita tällaiselle oikaisulle. Edellä esitetyt näkökohdat huomioon ottaen tätä lähtökohtaa ei voida pitää menettelyllisesti riittävän tasapuolisena sääntelynä, eikä säännöksen rajoitetulle soveltamisalalle ole esitetty myöskään erityisiä perusteita.

*Seurannaismuutosta koskeva sääntely*

Lakiehdotuksessa ei puututtaisi ns. seurannaismuutosta koskevaan säännökseen verotusmenettelylain 75 §:ssä. Erityisesti pykälän 2 momentti sisältää varsin väljän säännöksen, jonka mukaan ”Verohallinto voi muuttaa verovelvollisen verotusta silloinkin, jos verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla.” Säännös sallii väljästi harkinnanvaraisen ja määräaikaan sitomattoman verovelvollisuutta koskevan päätösvallan käytön. Toimivalta seurannaismuutoksen tekemiseen perustuu yksinomaan toisen valtion verotusvallan

käyttöön ja siihen, että tällaisella toisessa valtiossa tehdyllä muutoksella on jonkinlaista vaikutusta Suomen verotukseen. Seurannaismuutoksen tekemistä ei ole sidottu myöskään oikaisun lakisääteisiin perusteisiin (VML 78.3 §), joskaan tälläkään perusteella tehty seurannaismuutos ei saisi 1 momentin mukaan olla erityisestä syystä kohtuutonta.

Seurannaismuutosta määrittelevälle sääntelylle on verotuksen erityispiirteistä johtuvia hyväksyttäviä perusteita. Tässä sääntely-yhteydessä erittäin väljää säännöstä ei kuitenkaan voida pitää täysin ongelmattomana. Sääntelyn väljyys ja tulkinnanvaraisuus korostuvat, kun otetaan huomioon, että verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista on perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan säädettävä lailla. Säännöksen riittävä täsmällisyys vaikuttaa myös verotuksen ennakoitavuuteen ja verovelvollisen oikeusturvan edellytyksiin.