Vero-osasto

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Lausunto hallituksen esityksestä HE 29/2016 vp (verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi) annettujen asiantuntijalausuntojen johdosta

Valtiovarainministeriön vero-osasto lausuu seuraavaa:

Esityksen tavoitteet

Hallituksen esityksen tavoitteena on yhtenäistää eri verolajien verotusmenettelyitä ja purkaa päällekkäistä sääntelyä. Esityksen tavoitteena on parantaa verovelvollisten oikeusturvaa ja lisätä verotuksen ennakoitavuutta sekä mahdollistaa Verohallinnon toiminnan tehostaminen. Esityksen tavoitteita on kannatettu laajasti myös esitystä koskevissa lausunnoissa.

Kaikki verolajit kattava verotusmenettelyjen uudistaminen esitetyssä laajuudessa on mahdollista käytännössä ilman merkittäviä lisäkustannuksia, kun uudistukset toteutetaan samanaikaisesti Verohallinnossa käynnissä olevan tietojärjestelmäuudistuksen (*Valmis-hanke*) yhteydessä. Valmis-hanke yhdessä verotusmenettelyuudistusten kanssa mahdollistaa Verohallinnosta 100 henkilötyövuoden säästön vuoteen 2021 mennessä. Ehdotetut menettelyuudistukset ja sääntelyn yhtenäistäminen ja selkeyttäminen ovat yhteiskunnallisesti merkittäviä uudistuksia, joilla turvataan Verohallinnon toiminnan tehokkuus ja verotulojen kertyminen.

Hallituksen esitys sisältää toimia, joilla parannetaan verotuksen ennakoitavuutta ja verovelvollisen oikeusturvaa. Esityksessä ehdotetaan muun muassa, että viranomaisaloitteinen yleinen verotuksen oikaisuaika olisi kolme vuotta kaikissa verolajeissa, mikä lyhentäisi oikaisuaikaa esimerkiksi tuloverotuksen nykyisestä viidestä vuodesta merkittävästi. Ehdotus lisää verotuksen ennakoitavuutta, kun varmuus verotuksen lopullisuudesta saadaan nykyistä aikaisemmin. Tällä on vaikutusta laajasti kaikkiin verovelvollisiin.

Verotuksen toimittamisen painopistettä siirretään kohti reaaliaikaisempaa verotusta niin säännönmukaisessa verotuksessa kuin verotarkastuksissa. Nykyistä reaaliaikaisempi ja uudistuksen seuraavissa vaiheissa toteutettava joustavammin valmistuva verotus mahdollistavat osaltaan nykyisistä pitkistä määräajoista luopumisen. Kun varmuus verotuksen lopullisuudesta saadaan aikaisemmin, lisää se kattavasti verovelvollisten oikeusturvaa ja verotuksen oikeusvarmuutta ja vähentää verotukseen liittyviä epävarmuustekijöitä.

Verovelvollisen muutoksenhakuaika

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi verovelvollisen muutoksenhakuaika yhtenäiseksi kaikissa verolajeissa. Muutoksenhakuaika olisi kolme vuotta verovuoden tai tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Ehdotettu muutoksenhakuaika vastaa osassa verolajeissa jo nykyisin sovellettua muutoksenhakuaikaa. Välillisessä verotuksessa on yleisesti käytössä kolmen vuoden määräaika. Määräaikaa sovelletaan muun muassa arvonlisäverotuksessa ja Verohallinnon tehtäväalaan ensi vuoden alussa siirtyvissä auto- ja valmisteverotuksessa. Muutoksenhakuaikaa on näissä verolajeissa pidetty oikeusturvan kannalta tarkoituksenmukaisena ja riittävänä.

Niiden verolajien osalta, joiden määräaikaa ehdotetaan lyhennettäväksi, kolmen vuoden muutoksenhakuaika olisi kansainvälisesti vertaillen edelleen pitkä. Hallituksen esityksessä tehdyn kansainvälisen vertailun mukaan OECD-maissa verovelvollisen muutoksenhakuaika tuloverotukseen on keskimäärin 60 päivää. Muutoksenhakuaika olisi myös huomattavan pitkä verrattuna yleiseen hallintolain mukaiseen hallintopäätöstä koskevaan 30 päivän muutoksenhakuaikaan.

Yhtenäinen muutoksenhakuaika kaikissa verolajeissa mahdollistaisi muutoksenhaun samaa taloudellista tapahtumaa koskevista asioista kaikkien verolajien osalta. Nykyisin eripituiset muutoksenhakuajat eri verolajeissa voivat johtaa siihen, että toisen verolajin osalta muutosta voi hakea mutta toisen ei, vaikka kyse olisi samasta taloudellisesta tapahtumasta. Vastaava koskee myös viranomaisaloitteista verotuksen oikaisuaikaa ja sen eroja eri verolajien välillä. Eri verolajien määräaikoihin liittyvä yhteensovittamisongelma ilmenee myös korkeimman hallinto-oikeuden tuoreesta vuosikirjaratkaisusta KHO 2015:157.

Kaikissa verolajeissa yhtenäinen muutoksenhakujärjestelmä olisi selkeä ja hallinnollisesti tehokas. Yhtenäinen menettely alentaisi verovelvollisten muutoksenhaun kustannuksia ja mahdollistaisi muutoksenhaun kokonaiskäsittelyaikojen lyhentymisen.

Verovelvollisella on lähtökohtaisesti tiedossa hänen verotukseensa vaikuttavat tosiseikat heti verotuspäätöksen jälkeen, jolloin tavoite on, että muutoksenhakutarpeen ilmettyä muutosta haetaan mahdollisimman nopeasti. Muutoksenhakua koskevien tilastojen mukaan suurin osa tuloverotuksen oikaisuvaatimuksista tehdään ehdotetun kolmen vuoden määräajan kuluessa jo nykyisin. Yhteisöillä muutoksen hakeminen mahdollisimman nopeasti verotuspäätöksen saamisen jälkeen on jo yritystoiminnan kannalta tärkeää. Muutoksenhakuajan lopussa tehdyistä oikaisuvaatimuksista suurin osa koskee henkilöasiakkaiden vähennysvaatimuksia, joissa verotukseen vaikuttava tieto olisi ollut verovelvollisen käytettävissä jo verovuoden päätyttyä. Muutoksenhakuajan lopussa tehdyistä oikaisuvaatimuksista useat koskevat myös esimerkiksi verotarkastuksen jälkeisiä oikaisupäätöksiä, jolloin kyse ei ole säännönmukaisen verotuksen muutoksenhausta.

Osa lausunnonantajista on arvioinut, että määräajan lyhentäminen tuloverotuksessa johtaisi enenevässä määrin tilanteisiin, joissa verotuksessa huomioituihin olosuhteisiin vaikuttaa jokin siviilioikeudellinen seikka, joka ilmenisi myös verovelvolliselle vasta säännönmukaisen muutoksenhakuajan jälkeen. Muutosverotusta koskevien tilastojen perusteella ei ole havaittavissa siinä määrin tapauksia, joissa muutoksenhaun taustalla olisi nimenomaisesti uusi verotukseen vaikuttava tieto, että verotuksen muutoksenhakuajan lyhentäminen olisi

ongelmallista. Yleiseen hallintomenettelyyn nimenomaisesti poikkeustilanteita varten säädetyt ylimääräiset muutoksenhakukeinot olisivat verovelvollisten käytössä verotuksen säännönmukaisen muutoksenhakuajan päätyttyä. Huomattava on myös, että muutokset siviilioikeudellisissa suhteissa tapahtuvat verotuksesta riippumatta, eikä vastaavaa tilannetta ole esimerkiksi välillisessä verotuksessa pidetty ongelmallisena, vaikka sovellettava määräaika on kolme vuotta.

Yllä mainittujen näkökohtien perusteella valtiovarainministeriön veroosasto katsoo, että ehdotettua kolmen vuoden muutoksenhakuaikaa voidaan pitää verovelvollisten oikeusturvan kannalta tarkoituksenmukaisena ja riittävänä, sekä yhtenäisen muutoksenhakujärjestelmän kannalta tarpeellisena. Arvonlisäverotuksessa verotuksen ennakoitavuus on veron välillinen luonne huomioon ottaen keskeinen siihen sovellettavaa verotusmenettelyä ohjaava periaate, minkä vuoksi on tärkeää jatkossakin säilyttää nykyinen kolmen vuoden määräaika.

Viranomaisaloitteinen verotuksen oikaisu tai veron määrääminen

Viranomaiselle säädetty määräaika ja sen suhde verovelvollisen muutoksenhaun määräaikaan

Hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi yhtenäisestä viranomaisaloitteisesta verotuksen oikaisumenettelystä kaikissa verolajeissa. Viranomaisaloitteisen verotuksen oikaisun, päätöksen oikaisun tai veron määräämisen yleinen määräaika olisi kolme vuotta. Lisäksi ehdotetaan, että viranomaisella olisi eräissä tarkoin rajatuissa tilanteissa mahdollisuus oikaista verotusta pidemmän määräajan kuluessa (jatkettu määräaika, pidennetty määräaika ja rikosperusteinen määräaika).

Hallituksen esitystä koskevissa lausunnoissa on kritisoitu pidempien määräaikojen tuomaa "epäsymmetriaa" verovelvollisen muutoksenhakuajan ja viranomaisen oikaisuajan välillä. Lausunnonantajat ovat esittäneet myös erisuuntaisia näkemyksiä siitä, miten muutosverotuksen ja muutoksenhaun määräaikoja koskeva kokonaisuus tulisi ratkaista.

Viranomaiselle ja verovelvolliselle säädettyjä määräaikoja tulee arvioida eri lähtökohdista, sillä kysymys on oikeudellisesti eri tilanteista. Viranomaiselle säädetyn päätöksen oikaisemisen määräajan ja päätöksen kohteena olevan asianosaisen päätöstä koskevan muutoksenhaun määräajan asettaminen eri tavoin on tyypillistä myös kansallisessa hallintomenettelyssä, jossa asianosaisen muutoksenhakuaika hallintopäätökseen on 30 päivää, kun vastaavasti viranomainen voi oikaista päätöksessä olevan virheen pidemmän ajan kuluessa.

Verotuksessa viranomaiselle säädetty pidempi määräaika on tarpeen sen vuoksi, että viranomainen ja verovelvollinen ovat verotusta koskevien tietojen osalta tiedollisesti eriarvoisessa asemassa. Verovelvollisella on käytännössä tiedossa verovuoden päätyttyä häntä itseään koskevat tosiseikat, mutta viranomaisella on vain se tieto, jonka verovelvollinen on ilmoittanut tai sivullisilta on saatu. Jos verovelvollinen laiminlyö verotukseen vaikuttavien tietojen antamisen, veroviranomainen voi saada tiedon asiasta vasta esimerkiksi verotarkastuksessa. Myös verotuksen massaluonteisuuden vuoksi viranomaiselle ehdotetut pidemmät määräajat ovat hallinnonalalla erityisen tarpeellinen.

Myös kansainvälinen vertailu osoittaa, että OECD-maissa viranomaisilla on tuloverotuksessa selvästi pidemmät verotuksen oikaisuajat suhteessa verovelvollisen muutoksenhakuaikaan. Verovelvollisen ja viranomaisen yhtä pitkät muutoksenhaku- ja oikaisuajat ovat olleet tyypillisiä vain Suomen ja Ruotsin verojärjestelmissä. Myöskään arvonlisäverotuksessa ehdotettu sääntely ei ole kansainvälisesti vertaillen poikkeuksellinen.

Oikaisun edellytykset

Osassa lausunnoista on nostettu esiin tuloverotuksen nykyisten verotuksen oikaisua koskevien niin sanottujen muodollisten edellytysten poistaminen. Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että verotusta voitaisiin oikaista kaikissa verolajeissa kolmen vuoden määräajassa virheen laadusta ja sen aiheuttajasta riippumatta. Tuloverotuksen nykyisistä yhden, kahden ja viiden vuoden oikaisusäännöksistä luovuttaisiin.

Esityksen tavoitteena on yhtenäistää eri verolajien muutosverotussääntelyä ja mahdollistaa kattavasti verotuksessa olevien virheiden korjaaminen yleisen nykyistä lyhyemmän määräajan puitteissa. Ehdotettu säännös vastaisi arvonlisäverotuksessa nykyisin sovellettua veron määräämistä koskevaa säännöstä ja veron määräämisen määräaikaa. Myös verotuksen oikaisun määräajan laskenta muuttuisi tuloverotuksessa siten, että määräaika laskettaisiin verotuksen päättymisen sijaan jo verovuoden päättymisestä. Tämä tarkoittaisi sitä, että verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi vastaisi käytännössä nykyistä kahden vuoden oikaisuaikaa. Yhden ja kahden vuoden oikaisun puitteissa on jo nykyisin voitu oikaista tuloverotuksessa olevia virheitä laajasti.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi johtuu tyypillisesti verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Verotuksen oikaisulle ei kuitenkaan olisi tarpeen säätää erityisiä muodollisia edellytyksiä vaan verotuksessa olevat virheet tulisi voida oikaista kattavasti ottaen huomioon virheen oikaisulle säädetyn määräajan lyhentyminen ja rajautuminen sekä viranomaisaloitteista verotuksen oikaisua rajoittava uudelleen harkinnan kieltoa koskeva sääntely. Kaikissa verolajeissa yhtenäinen sääntely selkeyttäisi oikaisun edellytyksiä ja vähentäisi oikeusriitoja.

Jatkettu ja pidennetty määräaika

Jatkettua määräaikaa koskevalle säännökselle on erityinen tarve ensinnäkin siksi, että viranomaisen oikaisuaikaa lyhennetään tuloverotuksessa merkittävästi. Tästä johtuen tilanteita, joissa verotukseen vaikuttava tieto saadaan aivan oikaisuajan lopussa, voidaan arvioida olevan nykyistä enemmän. Viranomaiselle säädetty kolmen vuoden oikaisuaika tarkoittaa sitä, että viranomaisen on tehtävä verotuspäätös, eli selvitettävä ja ratkaistava asia kolmen vuoden määräajan aikana. Säännöksen tavoitteena on turvata nimenomaisesti se, että vanhentuva kolmas vuosi saadaan asianmukaisesti käsiteltyä, kun verotuksessa ilmenee uutta tietoa aivan oikaisuajan lopulla.

Säännöksen perusteena oleva viranomaisyhteistyö liittyy lähtökohtaisesti harmaan talouden tarkastuksiin, joissa tehdään muun muassa poliisiyhteistyötä. Kyse on harmaan talouden torjunnan ja verovalvonnan kannalta merkittävistä tapauksista, joissa tietojen saanti on riippuvainen toisen viranomaisen toimista. Jatketun määräajan perusteena olevia muualta saatuja tietoja voivat olla esimerkiksi Verohallinnon saamat impulssitiedot, joita saadaan vuosittain noin 10 000. Impulsseista noin 10 prosenttia johtaa verovalvontatoimiin, esimerkiksi verotarkastukseen. Tämä on merkittävä määrä suhteutettuna verotarkastusten

kokonaismäärään (n. 4 000 tarkastusta/vuosi). Verovalvonnan näkökulmasta säännös turvaa tietojen hyödyntämisen.

Lisäksi on huomattava, että arvonlisäverotuksessa ehdotetaan luovuttavaksi nykyisistä palautushakemuksista, joilla arvonlisäveron palautusta on voinut hakea tilikauden päättymisen jälkeen. Palautushakemusten käsittelylle ei nykyisin ole säädetty määräaikaa. Jatkossa, jos verovelvollinen tekisi ehdotuksen mukaisesti veron palautusvaatimuksen oikaisuilmoituksella aivan kolmen vuoden määräajan lopussa, veroviranomaisella ei olisi ilman ehdotettua jatketun määräajan säännöstä mahdollisuutta selvittää oikaisuilmoituksen oikeellisuutta ja poiketa tarvittaessa vaatimuksesta.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi verotuksen oikaisun pidennetystä kuuden vuoden määräajasta, joka koskisi tuloverotuksessa siirtohinnoittelua, konserniyritysten yritys- ja rahoitusrakennejärjestelyitä sekä kansainvälisen tietojenvaihdon kautta muutoin kuin automaattisessa tietojenvaihdossa saatuja tietoja. Viranomaisen yleisen oikaisuajan lyhentämisen vuoksi on tarpeen, että asian riittävää selvittämistä ja verotulojen turvaamista varten viranomaisella on näissä rajatuissa tilanteissa mahdollisuus oikaista verotusta pidemmän määräajan kuluessa.

Säännöksessä säädetyissä tilanteissa on yleensä kysymys merkittävistä verointresseistä, asian ratkaiseminen vaatii lähes aina laajaa selvitystyötä tai tieto on luonteeltaan sellaista, että se saadaan usein yleisten määräaikojen päätyttyä. Pidennettyä määräaikaa koskevan säännöksen soveltamisalaan kuuluvilla asiaryhmillä on myös usein liityntä kansainvälisiin kysymyksiin ja rajat ylittäviin tilanteisiin, jolloin tietojen saaminen on riippuvainen esimerkiksi toisessa valtiossa sovellettavista määräajoista tai toisessa valtiossa tehtävästä verotarkastuksesta. Etuyhteydessä olevien osapuolten välisiä yritys- ja rahoitusrakenteita koskevien järjestelyiden osalta säännös kattaisi hallituksen esityksen mukaisesti kaikki järjestelyä koskevat veroseuraamukset, joita olisivat muun muassa lausunnoissa esille nostetut kauppahinnan markkinaehtoisuutta ja kohdentamista koskevat kysymykset.

Ehdotettu kuuden vuoden oikaisuaika vastaa määräajan laskennan alkuajankohdan muutoksesta johtuen nykyistä tuloverotuksen viiden vuoden oikaisuaikaa. Viranomaisaloitteisen verotuksen oikaisun määräaika tuloverotuksessa ei siten pitenisi tällä perusteella kenenkään verovelvollisen osalta vaan nimenomaisesti supistuisi koskemaan vain rajattuja tilanteita.

Arvonlisäverotuksessa ja muussa oma-aloitteisessa verotuksessa pidennetty määräaika olisi hallituksen esityksen mukaan mahdollinen vain kansainvälisen valvontatiedon perusteella. Oikaisu olisi tällöin mahdollista vain verotukseen vaikuttavan asian tosiseikastoa koskevan tiedon perusteella. Esimerkiksi oikeuskäytäntöä tai direktiivin oikeudellista tulkintaa koskeva tieto ei olisi tällainen tieto. Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan lisäksi, että kun otetaan huomioon oma-aloitteisten verojen luonne ja siihen liittyvät verotuksen ennakoitavuuden vaatimukset, säännös tulisi käytännössä sovellettavaksi tilanteissa, joissa verovelvollisen kansainvälisessä tietojenvaihdossa saatua tietoa koskeva ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti on ollut ilmeinen.

Hallituksen esitystä koskevissa lausunnoissa on arvioitu, että pidennettyjä määräaikoja koskevat säännökset kattaisivat suuria määriä verotustapauksia. Säännökset koskevat kuitenkin tosiasiassa vain harvoja tilanteita, jotka liittyvät sellaisiin olosuhteisiin, joissa oikeustoimet ovat vaiheittaisia, viranomaisesta riippumattomista syistä vaikeasti havaittavissa ilman verovelvollisen omaa ilmoitusta tai muutoin luonteeltaan sellaisia, että niiden selvittäminen on aikaa vievää. Pidennettyjen oikaisutilanteiden ensisijaisena tavoitteena on verotuk-

sen asianmukaisen ja riittävän selvittämisen turvaaminen, mikä parantaa myös verovelvollisen oikeusturvaa juuri näissä verointressiltään tai vero- ja muilta seuraamuksiltaan merkittävissä tapauksissa.

Arvonlisäverotuksen osalta jatketun ja pidennetyn määräajan käyttöönottoa puoltavat etenkin yhdenmukaisesta verotusmenettelystä saatavat hallinnolliseen tehokkuuteen liittyvät hyödyt. Jatketun ja pidennetyn määräajan käyttöönottoa puoltavat myös samat edellä kuvatut verovalvontaan liittyvät syyt kuin muidenkin verolajien osalta. Toisin kuin eräissä lausunnoissa on oletettu, arvonlisäverotuksen seurannaismuutosta ja niin sanottua sitoumusmenettelyä koskeva sääntely soveltuisi myös silloin, kun vero määrätään jatketun tai pidennetyn määräajan kuluessa. Kuten edellä on todettu, uudistus toteutettaisiin siten, että arvonlisäverotuksessa keskeinen verotuksen ennakoitavuuden vaatimus ei vaarantuisi.

Osassa lausunnoista on jäänyt huomioimatta verotusmenettelylain ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain säännökset viranomaisen mahdollisuudesta oikaista verotusta verovelvollisen hyväksi. Jatkettua, pidennettyjä ja rikosperusteista verotuksen oikaisua koskevia säännöksiä voidaan soveltaa verotusmenettelylain 55.3 §:n ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 41.2 §:n perusteella myös verovelvollisen eduksi. Säännökset mahdollistavat valvontatoimeen liittyvässä asiassa verotuksen oikaisun verovelvollisen hyväksi. Säännöksen tarkoituksena on parantaa verovelvollisen oikeusturvaa paitsi siten, että oikaistaessa verotusta verovelvollisen vahingoksi verotuksessa otetaan huomioon myös verovelvollisen eduksi olevat seikat kysymyksessä olevassa asiassa, mutta myös siten, että verotusta voidaan oikaista säännösten nojalla pelkästään verovelvollisen eduksi. Tällöin esimerkiksi kansainvälisen tietojenvaihdon kautta saatavan tiedon perusteella verotusta voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi kuuden vuoden määräajassa.

Osassa lausunnoista on todettu, että verovelvollisen muutoksenhakuajan tulisi olla vastaava viranomaisen pidempien määräaikojen kanssa. Hallinto-oikeuden alan asiantuntijalausunnon mukaan vero-oikeudellisen suhteen osapuolten menettelyllisen aseman tasapuolisuus ei kuitenkaan edellytä tällaista sääntelyä, vaan ainoastaan sitä, että viranomaisaloitteinen oikaisu voidaan tehdä verovelvollisen hyväksi yhtä pitkän määräajan kuluessa kuin verovelvollisen vahingoksi. Kun otetaan huomioon hyväksi tehtävää oikaisua koskevat säännökset sekä perusteet verovelvollisen muutoksenhakuajalle ja viranomaisaloitteisen verotuksen oikaisun pidennettyjen määräaikojen säätämiselle, ei verovelvollisella katsota olevan vastaavaa erityistä tarvetta pidemmälle muutoksenhakuajalle. Verovelvollisen oikeussuojan tarve liittyy tilanteisiin, joissa veroviranomainen poikkeaa verotuksesta. Verovelvollisella on muutoksenhakuoikeus verotuksen oikaisua koskevaan päätökseen kaikissa tilanteissa. Lausunnoissa viitataan erityisesti kansainvälisiin tilanteisiin, jossa toisen valtion verotuksella, esimerkiksi siirtohintaoikaisulla, on vaikutusta Suomessa toimivan yrityksen verotukseen. Tällainen tilanne saattaa ilmetä myös verovelvollisen muutoksenhakuajan päätyttyä. Näissä tilanteissa oikaisut (myös hyväksi oikaisut) suomalaisen yhtiön verotukseen voidaan tehdä määräajoista riippumatta seurannaismuutoksena.

Selvää on, että verotuksen oikaisun perusteiden ja edellytysten riittävä ja asianmukainen todentaminen ovat edellytys verotuksen eri osapuolten ja muutoksenhakuasteiden mahdollisuudelle arvioida verotuksen oikaisun edellytysten täyttymistä. Verohallinnon tuleekin huolehtia oikaisun edellytysten huolellisesta dokumentoinnista sovellettaessa erityisesti jatketun ja pidennetyn määräajan säännöstä.

Valtiovarainministeriö haluaa korostaa, että yleinen verotuksen oikaisua koskeva kolmen vuoden määräaika koskee kattavasti kaikkia verovelvollisia ja on merkityksellinen verotuksen ennakoitavuutta lisäävänä tekijänä yhdessä veronsaajan muutoksenhakuajan lyhentämisen kanssa. Näin verovelvolliset saavat tuloverotuksessa varmuuden lopullisesta verotuksesta selvästi nykyistä aikaisemmin.

Ehdotetut pidemmät määräajat verotuksen oikaisemiseksi ja veron määräämiseksi puolestaan ovat kokonaisuutena arvioiden tarkoin rajattuja ja koskevat käytännössä vain vähäistä verovelvollisjoukkoa ja säännöksessä määriteltyjä erityisiä tilanteita. Kysymys on verovalvonnan ja verotulojen turvaamiseksi välttämättömästä sääntelystä, joka mahdollistaa ehdotetussa laajuudessa viranomaisen yleisen oikaisuajan lyhentämisen ja muutosverotussäännösten yhtenäistämisen.

Jos tuloverotuksen nykyisestä viiden vuoden määräajasta ei luovuttaisi, esityksen keskeisiä tavoitteita yhtenäisestä menettelystä, oikeusvarmuuden ja verotuksen ennakoitavuuden lisäämisestä ja muutoksenhakuprosessien tehostumisesta ei saavutettaisi. Tämä ei myöskään tukisi verotuksen reaaliaikaistamista.

Perustevalitus

Osassa lausunnoista on pidetty ongelmallisena perustevalituksen poistamista ja ehdotettu perustevalitusmahdollisuuden säilyttämistä ulosottotilanteissa. Perustevalitus on vanhaa sääntelyä ja päällekkäinen muutoksenhakukeino verolainsäädännössä säädetyn muutoksenhaun kanssa. Perustevalitusta ei nykyisinkään sovelleta kaikissa verolajeissa. Perustevalitusta ei sovelleta esimerkiksi arvonlisäverotuksessa, johon sovelletaan verovelvollisen kolmen vuoden muutoksenhakuaikaa. Nykytilassa ei tältä osin ole havaittu ongelmia. Verolajeissa, joihin perustevalitusta sovelletaan, valitusmahdollisuus on jäänyt erittäin vähän käytetyksi oikeussuojakeinoksi.

Perustevalituksen rajaamista ulosottotilanteisiin on arvioitu myös hallituksen esityksessä, jonka perustelujen mukaan perustevalitus näin rajattuna kohtelisi kuitenkin verovelvollisia eriarvoisesti. Verovelvolliset, jotka eivät maksa veroja määräajassa pääsisivät muutoksenhakuoikeuden näkökulmasta edullisempaan asemaan kuin verovelvolliset, jotka ovat huolehtineet velvoitteiden hoitamisesta. Jättämällä osankin veroista maksamatta verovelvollinen säilyttäisi laajan mahdollisuuden verotusta koskevaan muutoksenhakuun.

Perustevalituksen säilyttäminen tarkoittaisi käytännössä sitä, että verotuksen muutoksenhakuaikojen yhtenäistämistavoitetta ei saavutettaisi. Tilanne, jossa muutosta voisi säännönmukaisen muutoksenhakuajan jälkeen aina hakea suoraan hallinto-oikeudelta perustevalituksena, olisi vastoin tuomioistuinten toiminnan kehittämisen ja verotuksen yhtenäisen muutoksenhakujärjestelmän tavoitteita. Verotusta koskeva muutoksenhaku tulee järjestää verolainsäädännössä ja muutosta tulee ensiasteena hakea verotuksen oikaisulautakunnalta.

Ehdotettu muutoksenhakujärjestelmä ilman perustevalitusta olisi kaikissa verolajeissa yhtenäinen ja vastaisi jo nykyisin osassa verolajeista käytössä olevaa ja siten oikeusturvavaatimukset täyttävää mallia.

Korjaamismenettely

Korjaamismenettelyn yhtenäistäminen ja palautushakemuksesta luopuminen

Esityksessä ehdotetaan yhtenäistettäväksi, yksinkertaistettavaksi ja selkeytettäväksi oma-aloitteisten verojen veroilmoituksessa olevien virheiden korjaamismenettelyt. Taloudelliselta merkitykseltään vähäisen virheen voisi korjata muuttamalla seuraavilta verokausilta ilmoitettavan veron määrää tai muuta tietoa vastaavasti. Muutoin veroilmoituksessa oleva virhe korjattaisiin kaikissa tilanteissa antamalla oikaisuilmoitus. Arvonlisäverotuksessa nykyisin käytössä olevasta menettelystä, jossa verovelvollisen vahingoksi oleva virhe korjataan tilikauden päätyttyä palautushakemuksen tai muun saadun selvityksen perusteella, ehdotetaan luovuttavaksi.

Eräät lausunnonantajat ovat katsoneet, että palautushakemuksesta ei tulisi luopua. Lausunnonantajien mukaan palautushakemuksesta luovuttaessa verovelvollisella ei enää olisi vastaavaa keinoa, jolla verotusta koskevan tulkinnallisen asian voisi saattaa Verohallinnon ratkaistavaksi.

Kuten hallituksen esityksessä todetaan, arvonlisäveromenettelyssä palautushakemusta ei ole kuitenkaan tarkoitettu keinoksi, jolla tulkinnalliset kysymykset voidaan saattaa Verohallinnon ratkaistavaksi. Palautushakemusmenettelylle on ollut ainoastaan verovalvonnallinen tarkoitus. Vain pieni osa nykyisistäkin palautushakemuksista koskee tulkinnallisia kysymyksiä. Verohallinnon tulkintaratkaisun saamiseksi verovelvollinen voi arvonlisäveromenettelyssä pyytää ennakkoratkaisua tai maksutonta kirjallista ohjausta. Näin ollen verovelvollisella on jatkossakin riittävät oikeusturvakeinot käytettävissä.

Palautushakemusmenettely on erityinen vain arvonlisäverotuksessa sovellettu oikaisuilmoitukselle rinnakkainen menettely. Hallituksen esityksen tavoitteiden mukaisesti veroilmoituksessa olevan virheen korjaaminen tulee toteuttaa kaikkien oma-aloitteisten verojen osalta yhtenäisesti. Menettelystä luopumisen keskeinen tavoite on sekä Verohallinnon että verovelvollisen hallinnollisen taakan alentaminen.

Korjaamismenettelyn rajoittaminen

Hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi kevennetystä vähäisen virheen korjaamismenettelystä, jossa veroilmoituksessa olevan vähäisen virheen voisi korjata seuraavilta verokausilta annettavalla veroilmoituksella. Ehdotusta on kannatettu useissa lausunnoissa. Sääntelyn ensisijaisena tavoitteena on helpottaa oma-aloitteisten verojen ilmoittamisessa tapahtuvien vähäisten virheiden korjaamista siten, ettei verovelvolliselle aiheutuisi vähäisen virheen korjaamisesta myöhästymismaksua tai muita viivästysseuraamuksia. Lisäksi tavoitteena on mahdollistaa hallinnollisesti keveämpi korjaaminen ja välttää tarpeetonta edestakaista rahaliikennettä. Oma-aloitteisia veroja koskevista ilmoitusvirheistä nykyisin yli puolet on vähäisiä, alle 500 euron virheitä, jolloin säännös keventäisi merkittävästi verovelvollisten hallinnollista taakkaa ja kustannuksia.

Verohallinnon uuden tietojärjestelmän käyttöönoton yhteydessä on havaittu, että vähäisen virheen korjaaminen hallituksen esityksessä kuvatussa laajuudessa ei olisi kaikissa tilanteissa kuitenkaan mahdollista. Kyse on tilanteista, joissa veroilmoituksessa on virhe verovelvollisen vahingoksi (esimerkiksi ilmoitettu liikaa veroa). Säännöksen mukaan vähäinen virhe tulisi korjata ilman aiheetonta viivytystä, jolloin virhe voisi tulla korjatuksi

myös sellaiselle verokaudelle, jolta verovelvolliselle ei olisi suoritettavaa veroa kyseisestä verolajista. Esimerkiksi ennakonpidätyksen osalta miinusmerkkisen ilmoituksen tekeminen ei olisi kuitenkaan mahdollista, koska työnantajasuoritus ei voi olla negatiivinen. Vähäisen virheen korjaaminen tulisikin näissä tilanteissa tehdä pääsäännön mukaan oikealle verokaudelle. Vähäisen virheen korjaamisen rajoittaminen ei tällöin kuitenkaan vaaranna verovelvollisen mahdollisuutta tehdä korjausta ilman seuraamusta, koska rajoitus koskisi vain verovelvollisen vahingoksi olleen virheen korjaamista. Verovelvollinen saisi edukseen hyvityskoron oikealle verokaudelle tehdystä korjauksesta.

Vastaavasti myöskään virheen korjaaminen pääsäännön mukaisesti oikealle verokaudelle ei olisi mahdollista silloin, kun verokauden vero ei riitä vähennyksen kattamiseen. Oikean verokauden vero voi olla riittämätön esimerkiksi jos verokaudella on sovellettu aiemman verokauden vähäisen virheen korjausta tai huomioitu työnantajan sairausvakuutusmaksujen palautuksia (Laki työnantajan sairausvakuutusmaksusta 9 §:n 3 momentti).

Edellä mainittujen tilanteiden vuoksi valtiovarainministeriön vero-osasto katsoo, että virheen korjaamista koskevaa valtuussäännöstä tulisi tarkentaa, jotta virheen korjaamista voitaisiin näissä tilanteissa rajoittaa. Valtuussäännöksen tarkentaminen mahdollistaisi sen, että virhe voitaisiin korjata Verohallinnon päätöksellä tarkemmin määrätyllä tavalla esimerkiksi niiltä myöhemmiltä verokausilta annettavalla veroilmoituksella, joilta verovelvollisella on suoritettavaa veroa. Virheen korjaaminen olisi tällöin esityksessä tarkoitetulla tavalla hallinnollisesti joustavaa. Valtiovarainministeriön vero-osaston näkemyksen mukaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 25 §:n 5 momentin säännöstä tulisi tarkentaa seuraavasti:

> OVML 25.5 §
> ---
> Verohallinto antaa tarkemmat määräykset siitä, milloin virhettä on pidettävä 2 momentissa tarkoitetulla tavalla vähäisenä, ja virheen korjaamisessa noudatettavasta menettelystä. *Verohallinto voi lisäksi rajoittaa korjaamismenettelyä, jos virheen korjaamiselle ei ole verokauden veron määrästä johtuen edellytyksiä.*

Veronkorotus

Hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi kaikille oma-aloitteisille veroille yhtenäinen veronkorotussäännös. Veronkorotussäännöksen uudistamisen tavoitteena on rajoittaa veronkorotuksen määräämiseen liittyvää viranomaisharkintaa ja siten yhtenäistää soveltamiskäytäntöä ja edistää veronkorotuksen ennakoitavuutta ja verovelvollisen oikeusturvaa. Veronkorotussäännöksen yksinkertaistaminen ja rakenteen selkeyttäminen edistäisi myös hallinnollista tehokkuutta. Ehdotusta veronkorotussäännösten uudistamiseksi edellä mainituin tavoin on kannatettu useissa lausunnoissa. Osassa lausunnoista ehdotettua veronkorotuksen perustasoa on pidetty korkeana.

Hallituksen esityksessä ehdotetun oma-aloitteisten verojen perusveronkorotuksen (10 %) taso vastaa keskimäärin nykyistä verotuskäytäntöä, kun otetaan huomioon kaikki uudistuksen piiriin kuuluvat verolajit. Veronkorotusta koskevien tilastojen mukaan veronkorotuksen määrä on ollut alle 10 prosenttia 25 prosentissa tapauksista ja 10 prosenttia tai enemmän 65 prosentissa tapauksista (lisäksi tilastossa on tapauksia, joissa veronkorotusta ei ole tullut määrättäväksi). Esimerkiksi lausunnoissa esitetty näkemys Konserniverokeskuksen

määräämästä kahden prosentin yleisestä veronkorotustasosta on virheellinen. Veronkorotusta koskevien tilastojen mukaan Konserniverokeskuksen asiakasyrityksille määrätyistä veronkorotuksista 10 prosentin veronkorotuksia on 40 prosenttia kaikista veronkorotuksista ja viiden prosentin veronkorotuksia 41 prosenttia. Kahden prosentin veronkorotuksia on määrätty noin 10 prosentissa tapauksista kaikissa verolajeissa ja noin 15 prosentissa tapauksista arvonlisäverotuksessa. Edellä mainitut tilastot eivät sisällä arvioverotuksen yhteydessä määrättäviä veronkorotuksia. Arvioverotuksen yhteydessä määrättävän veronkorotuksen (25 %) taso vastaa nykyistä arvioverotuksessa noudatettavaa Verohallinnon ohjauksen mukaista verotuskäytäntöä.

Veronkorotuskäytäntö vaihtelee laajasti, mikä johtuu nykyisistä laajan harkintavallan sisältävistä ja verolajikohtaisista veronkorotussäännöksistä. Käytännössä veronkorotuksen taso on keskimääräistä korkeampi määrältään pienempää veroa määrättäessä ja alenee veron määrän kasvaessa. Myös verolajien välillä on eroja, ja esimerkiksi arvonlisäverotuksessa veronkorotusten yleistaso on ollut jonkin verran muita oma-aloitteisia veroja matalampaa. Sääntelyn yhtenäistäminen tarkoittaisi osassa tilanteita veronkorotuksen lieventymistä ja osassa korottumista.

Veronkorotusta koskevaa säännöstä on hallituksen esityksen valmistelun yhteydessä saatujen lausuntojen perusteella täydennetty alemmalla veronkorotusportaalla (3 %), joka mahdollistaisi perusveronkorotuksen alentamisen ja kohtuullistamisen. Veronkorotuksen vähimmäistaso on perusteltua asettaa siten, että veronkorotus olisi aina ehdotettua oma-aloitteisesta virheen korjaamisesta määrättävän myöhästymismaksun tasoa (2 %) korkeampi. Säännös mahdollistaisi perustasoa alemman veronkorotuksen silloin, kun kyse on tulkinnanvaraisesta ja epäselvästä asiasta tai perusveronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan pääsäännön mukainen veronkorotus voisi olla kohtuuton esimerkiksi silloin, kun kyseessä olisi tahaton virhe veron jaksottamisessa tai muu tahaton ja olosuhteisiin nähden vähäinen virhe. Säännös mahdollistaisi seuraamuksen kohtuullistamisen myös esimerkiksi silloin, kun virhe on tahaton ja olosuhteisiin nähden vähäinen ottaen huomioon liiketapahtumien suuren lukumäärän. Säännöksen tarkempi soveltaminen tulisi arvioitavaksi verotus- ja oikeuskäytännössä.

Valtiovarainministeriön vero-osasto korostaa, että säännöksen kolmen prosentin suuruisen veronkorotuksen soveltaminen ei edellytä luottamuksensuojan edellytysten täyttymistä vaan ainoastaan sitä, että asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä. Säännöstä sovellettaessa tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden käsitteitä tulee arvioida samalla tavalla kuin luottamuksensuojasäännöksessä.

Uudistuksen ei kokonaisuudessaan arvioida aiheuttavan olennaista veronkorotuksen ankaroitumista missään verolajissa. Viranomaisharkinnan rajoittamisesta huolimatta ehdotetulla sääntelyllä turvattaisiin verovelvollisten oikeusturva ja sanktion oikeasuhtaisuus kaikissa tilanteissa.

Yhteenvetoilmoituksen laiminlyöntimaksu

Osassa lausunnoista on kritisoitu yhteenvetoilmoituksen laiminlyöntimaksun enimmäistason korottamista. Yhteenvetoilmoituksen laiminlyöntimaksun sääntely ehdotetaan hallituksen esityksessä yhtenäistettäväksi sivullisen tiedonantovelvollisen laiminlyöntimaksun kanssa. Ehdotus yhtenäistäisi laiminlyöntimaksujen seuraamuksia. Säädöstasolla sanktion enimmäismäärä korottuisi nykyisestä 1 700 eurosta verotusmenettelylain 22 a §:n 3 momentissa säädetyn sivullisen tiedonantovelvollisen laiminlyöntimaksun

15 000 euron enimmäismäärän tasolle. Muutoksella ei ole tarkoitus ankaroittaa yhteenvetoilmoituksen nykyistä sanktiokäytäntöä, vaan saattaa yhteenvetoilmoitus yhtenäisen sanktiojärjestelmän piiriin. Säännös mahdollistaisi sen piiriin kuuluvien eri laiminlyöntien eritasoisen sanktioinnin. Verohallinnon nykyisessä sivullisilmoittajan laiminlyöntimaksun koskevassa ohjeessa laiminlyöntimaksun enimmäismäärä on säännöksestä huolimatta 3000 euroa. Laiminlyöntimaksun enimmäismääriä sovelletaan käytännössä vain harvoin.

Sähköinen ilmoittaminen

Hallituksen esityksen tavoitteita sähköisen ilmoittamisen laajentamisesta on kannatettu lausunnoissa laajasti. Sähköinen ilmoittaminen on hallinnollisesti tehokasta ja alentaa sekä verovelvollisen että Verohallinnon kustannuksia. Lausunnoissa on nostettu esiin ilmoittajaryhmiä, joiden osalta sähköinen ilmoittaminen ei olisi ehdotetulla tavalla mahdollista. Nämä erityistilanteet on huomioitu veroilmoituksen antamista koskevassa säännöksessä siten, että Verohallinto voisi erityisestä syystä hyväksyä ilmoituksen antamisen myös paperilla.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan ensimmäisen kerran lainsäädäntötasolla säädettäväksi pakollisesta sähköisestä ilmoittamisesta. Ensivaiheessa sähköinen ilmoittaminen koskisi oma-aloitteisia veroja, joissa on jo nykyisin erityisesti verotilimenettelystä johtuen korkea sähköisen ilmoittamisen käyttöaste. Sähköisen ilmoittamisen tilastoista on nähtävissä, että kaikissa ilmoittajaryhmissä on verovelvollisia, jotka antavat veroilmoituksensa sähköisesti. Tästä johtuen minkään ilmoittajaryhmän rajaaminen pakollisen sähköisen ilmoittamisen ulkopuolelle ei olisi tarpeen, vaan erityistilanteita koskeva oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 18 §:n 2 momentti mahdollistaisi paperi-ilmoittamisen kaikille ilmoittajaryhmille. Koko ilmoittajaryhmän rajaaminen sääntelyn ulkopuolelle ei myöskään edistäisi sähköisen ilmoittamisen käytön laajentumista. Lausunnoissa esiin nostetut tilanteet, kuten uuden yrittäjän tai ulkomaisen verovelvollisen Katso-tunnisteen puuttuminen ovat niitä nimenomaisia erityistilanteita, joita paperi-ilmoittamisen mahdollisuus koskisi.

Ehdotettu sääntely ei myöskään sisältäisi sanktiointia väärällä tavalla annetun veroilmoituksen osalta. Paperinen ilmoitus olisi tarkoitus hyväksyä matalalla kynnyksellä ja edetä sähköisen ilmoittamisen osalta vaiheittain laajentamalla sähköistä ilmoittamista myös muihin verolajeihin.

Sähköisten toimintatapojen edistäminen on pitkään ollut keskeinen julkisen hallinnon kehittämistavoite. Verohallinnon palvelujen järjestämisessä on otettu huomioon, että kaikilla verovelvollisilla ei ole nykyisin eikä välttämättä jatkossakaan mahdollisuutta sähköiseen ilmoittamiseen tai muihin sähköisiin toimintatapoihin. Verohallinnon palveluja hyödyntäen verovelvollisten on jatkossakin mahdollista täyttää verovelvoitteensa silloinkin, kun niiden täyttäminen sähköisesti ei ole mahdollista.

Apteekkivero

Lausunnoissa on korostettu apteekkiveron suhdetta sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalaan kuuluvan lääkealan sääntelyn ja apteekkipalveluiden turvaamisen osana. Apteekkiverolakia koskeva esitys on valmisteltu yhteistyössä sosiaali- ja terveysministeriön kanssa. Sekä sosiaali- ja terveysministeriö että nykyiset apteekkimaksuun liittyvistä tehtävistä vastaavat

viranomaiset kannattavat tehtävien siirtämistä Verohallinnolle. Ehdotus edistää verotustehtävien koontia Verohallinnolle ja selkeyttää viranomaisten välistä tehtävänjakoa ja lisää hallinnollista tehokkuutta. Apteekkiverolaki Verohallinnon toimialaan kuuluvana verolakina olisi jatkossa valtiovarainministeriön hallinnonalan säädös. Koska apteekkiverolla on kiinteä yhteys lääkesektorin sääntelyyn, olisi apteekkiveron määräytymisen perusteet ja taso hallituksen esityksessä kuvatulla tavalla tarkoitus jatkossakin valmistella sosiaali- ja terveysministeriössä.

Arvonlisäveroasioiden käsittely hallinto-oikeudessa

Arvonlisäverovalitukset käsitellään nykyään keskitetysti Helsingin hallinto-oikeudessa. Arvonlisäverovalitusten keskittämiseen ja hajauttamiseen liittyviä näkökohtia on selvitetty muun muassa välillisen verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamista käsitelleessä työryhmässä (VM:n työryhmämuistioita 4/2007). Valtiovarainministeriön työryhmässä esittämän näkemyksen mukaan valitusten käsittelyn hajauttaminen edellyttää verovelvollisen oikeusturva huomioon ottaen, että riittävän resursoinnin ja jatkuvan koulutuksen avulla voidaan varmistaa välillisen verotuksen erityisasiantuntemuksen kehittyminen ja sen ylläpitäminen kaikissa hallinto-oikeuksissa. Työryhmän jälkeisenä aikana tuomioistuinlaitosta ja oikeudenkäyntimenettelyä on uudistettu monin tavoin. Vireillä on myös edelleen hankkeita, jotka voivat vaikuttaa tuomioistuinlaitoksen rakenteeseen ja eri tuomioistuinten toimintaedellytyksiin ja resursseihin merkittävällä tavalla. Arvonlisäverovalitusten hajauttamista ei ole pidetty oikeushallinnon uudistamisen ensisijaisena ja keskeisenä tavoitteena. Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan edellytyksiä valitusten hajauttamiselle on syytä tarkastella vielä erikseen oikeushallinnossa toteutuneiden ja vireillä olevien uudistusten valossa.

Metsätalouden harjoittajien ilmoitusvelvollisuus arvonlisäverotuksessa

Verohallinto toimittaa yhdessä valtiovarainministeriön vero-osaston kanssa laaditun erillisen ehdotuksen oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakiin otettavaksi säännökseksi koskien eräiden metsätalouden harjoittajien vapauttamista ilmoitusvelvollisuudesta arvonlisäverotuksessa.

Eräät muut huomiot

Valtiovarainministeriön vero-osasto esittää, että hallituksen esityksessä ehdotetun oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 47 §:n 2 momentin virheellinen säädösviittaus korjattaisiin ja ehdotettuihin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 64 §:n 1 momentin ja verotusmenettelylain 66 §:n 2 momentin säännöksiin tehtäisiin tarkennukset muutoksenhakuun oikeutettujen osalta, jotta säännökset olisivat kattavat:

OVML 47.2 §

Rikosperusteinen veron määrääminen ja oikaisu

Verohallinto oikaisee 1 momentissa tarkoitetun päätöksen siltä osin kuin syyttäjä on peruuttanut syytteen taikka syyte on lainvoimaisella tuomiolla tai päätöksellä hylätty tai jätetty tutkimatta.

Menettelyssä noudatetaan, mitä päätöksen oikaisusta verovelvollisen hyväksi säädetään *41* §:ssä.

OVML 64.1 §

Valitus hallinto-oikeuteen

Verohallinnon antamaan ennakkoratkaisuun ja tässä laissa tarkoitetun oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen saa hakea muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen *tai tiedonantovelvollisen* kotikunta Verohallinnon päätöstä tehtäessä oli.

VML 66.2 §

Valitus hallinto-oikeuteen

Edellä 65 a §:ssä tarkoitettu päätöksen hakija, tiedonantovelvollinen, verovelvollinen ja muu muutoksenhakuun oikeutettu sekä Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö saavat hakea muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiiriin hakijan, tiedonantovelvollisen *tai verovelvollisen* kotikunta Verohallinnon päätöstä tehtäessä kuului.

Osastopäällikkö,
ylijohtaja — Terhi Järvikare

Ylitarkastaja — Henna Ritari