

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Oikeusturva ja verotus

1. Oikeusturvan takaaminen on valtiovallan keskeisiä tehtäviä. Hallinnon oikeussuojajärjestelmää kehitettäessä on olennainen merkitys verolainsäädäntöä, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevilla uudistuksilla. *Lassi Kilpi* on selvitellessään tuloverolainsäädäntömme monimutkaisuutta todennut, että tuskin mikään muu lainsäädäntö yhtä paljon koskettaa yksityistä kansalaista. Vaikka ongelmien juuret ovat lainsäädännön monimutkaisuudessa ja käytetyn käsitteistön epäjohtamukaisuudessa¹, myös menettelyä ja virheiden korjaamisjärjestelmää koskevilla uudistuksilla on merkitystä pyrittäessä entistä tasapuolisempaan oikeusturvaan.

2. Kansanvaltaisen oikeusvaltion perusteet, lainalaisuusperiaate ja lainsäätäjän aseman korostaminen, vakiintunut hallinto sekä yleinen muutoksenhakuoikeus antavat periaatteellisesti hyvät lähtökohdat myös verotuksen oikeussuojajärjestelmän kehittämiseen. Verolaeilta voidaan hallitusmuodon 61 §:n mukaisesti edellyttää paitsi selkeyttä, mikä turvaa ennalta arvattavuuden soveltamistilanteissa, myös riittävien oikeusturvakeinojen takaamista. Toisaalta eduskunnan perustuslakivaliokunta on todennut, että riittävä oikeusturva ei toteudu pelkästään muutoksenhakumahdollisuudella. Muutoksenhaun on oltava sekä asiallisesti että ajallisesti tehokas. Tähän nähden perustuslakivaliokunta on katsonut, että verovalitusten lisääntyvä ruuhkautuminen ei ole kansalaisten yleisen oikeusturvan, verolainsäädännössä edellytetyn riittävän oikeussuojan vaatimuksen eikä hyvän hallinnon periaatteiden kanssa yhteensovitettavissa. Tältäkin kannalta on kiireellisesti selvi-

¹ Kirjoituksessaan Oikeusturva ja verolaki, *Lassi Kilpi*, Aarne Nuorvalan juhlaulkaisu, SLY:n julkaisuja C-sarja s. 95 ss., on todennut tuloverojärjestelmäämme vaivaavan monimutkaisuuden ja sen seurauksena lakien liiallisen laajuuden.

Lainsäädännölle asetettaviin vaatimuksiin hän on kiinnittänyt huomiota myös korkeimman hallinto-oikeuden Hallituskonselji — Senaatin toiminnan aloittamisen 175-vuosisimuiston johdosta järjestämässä tilaisuudessa 5. 10. 1984, LM 1985 s. 673 ss.

tettava mahdollisuudet nykyisinkin vielä esiintyvien epäkohtien korjaamiseksi.²

3. Oikeusturvakysymyksissä on korostettava toiminnallista näkökulmaa, jonka mukaisesti hallinto eri viranomaisasteissa ja hallintolainkäyttö muodostavat kokonaisuuden. Pääpaino on lainsäädännössä. Eduskuntalait määrittävät yhteiskunnallisen toiminnan perustan. Jos lainsäädäntö on käsitteellistä tai monimutkaista, sen toimivuus kärsii. Tieto säännöksistä ei mene perille, ja päätöksiä joudutaan tekemään puutteellisen informaation pohjalta.³ Verolainsäädäntö asettaa suuria vaatimuksia niin verovelvollisille kuin veroviranomaisillekin.⁴

Verotusmenettelyssä on säännöksiin turvattu yleiset muutosidonnaisuuden ja tasapuolisuuden periaatteet. Verotuslain 55 §:n mukaisesti verotuksessa on »tunnollisesti sekä valtion ja kunnan että verovelvollisen etua silmälläpitäen» selvitettävä verotukseen vaikuttavat tosiseikat ja tarvittaessa verotusasetuksen 39 §:n mukaisesti vaadittava verovelvolliselta myös täydentäviä tietoja. Käytännössä ongelmana onkin usein ilmoitettujen tietojen puutteellisuus.

Kuulemisvelvollisuudesta on erityissäännöksiä lähinnä arvio- ja harkintaverotuksen osalta (verotuslain 72 §:n 1 momentin 4 kohta ja 74 §). Oikeuskäytännössä kuulemisvelvollisuutta on korostettu.⁵ Selvitettäessä mahdollisuuksia kuulemismenettelyn kehittämiseen on kiinnitetty huomiota myös verotuksen massaluonteeseen, mistä johtuen pakollinen kuuleminen kaikissa tapauksissa muodostuisi kankeaksi menettelyksi. Tähän nähden on pidetty tavoitteena ilmoitusmenettelyn muodostamista mahdollisimman yksinkertaiseksi ja selkeäksi sekä tarpeeseen informoida verovelvollisia verovalmistelun kuluessa. Tällaiseen lisätyyn tiedottamiseen voitaisiin liittää mahdollisuus reagoida niissä tapauksissa, joissa verovalmistelun tulos ei verovelvollista tyydytä.⁶ Kuulemismenettelyn kehittämistä onkin syytä tarkastella laajemmin verotuksen informaatiojärjestelmän kannalta. Tästä huolimatta voidaan edellyttää kuulemisvelvollisuuden järjestämistä myös asianmukaisin säännöksiin niissä tapauksissa, joissa verotus tulisi huomattavasti poik-

² Eduskunnan perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 25/1979 vp. Hallituksen toimenpiteistään 1978 antaman kertomuksen johdosta.

³ Norjalainen oikeussosiologi Vilhelm Aubert, *Rettens sosiale funksjon* 1976 s. 129 ss., on kehittänyt lainsäädäntötiedon välittymismallin, joka osoittaa havainnollisesti tiedonvälityksen lukuisia vaiheita ja niihin vaikuttavia tekijöitä. Mallia on Suomessakin käytetty mm. oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuissa.

⁴ Lassi Kilpi, em. julkaisu s. 99, on todennut nimenomaan EVL:n toimivan sitä huonommin, mitä alemmaksi yrittäjäportaassa siirrytään. EVL rakentuu paljolti kirjanpito-käsityksiin eikä toimi pienyrittäjän yksinkertaisemmassa järjestelmässä.

⁵ Ks. aikaisemmista ratkaistuista mm. KHO 1963 B II 407 ja 423.

⁶ Ks. Hallintolainkäyttötoimikunta 1973: 114 s. 241.

keamaan ilmoitetuista tiedoista. Teknisten apuvälineiden, lähinnä automaattisen tietojenkäsittelyn lisääntyminen verovalmistelussa antavat tällaiseen kuulemiseen käytännön mahdollisuudet.

4. Verotuksen oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmää on kehitetty osittaisuudistuksin. Mahdollisuuksia veronoikaisuun verolautakuntaportaassa lisättiin lainmuutoksella 1974 (1024/74). Aikaisemmat veronoikaisusäännökset antoivat vain rajoitettuja mahdollisuuksia virheiden korjaamiseen. Verotuksenkin alalla yleisillä oikeusvoimaperiaatteilla oli hallitseva asema.⁷ Uudistuksen avulla saatiin verovalitusten määrää lääninoikeuksissa samoin kuin korkeimmassa hallinto-oikeudessa alenemaan. Laajentunut veronoikaisu jäi tässä vaiheessa kuitenkin sopeuttamatta tutkijalautakuntamenettelyyn, jolla on tähän asti ollut enemmän merkitystä verotuksen virheiden korjaamisessa. Myöhemmissäkin uudistuksissa (399/82 ja 74/87) veronoikaisu- ja tutkijalautakuntamenettely ovat jääneet osin rinnakkaisiksi.

Välittömän verotuksen alalla on verolautakunnille viime vuosina tehty keskimäärin 40 000 oikaisuvaatimusta sekä tutkijalautakuntiin noin 120 000 veromuistutusta eli yhteensä noin 4 %:ssa verotuspäätöksiä. Veronoikaisuvaatimuksista on hyväksytty noin 90 % ja veromuistutuksista vastaavasti runsaat 70 %, mikä osoittaa tarvetta ensiasteen oikaisumahdollisuuksien laajenemiseen.

5. Verovalitusten osuus hallintolainkäytössä on huomattavan suuri. Aikaisempina vuosina lääninoikeuksien käsiteltävistä asioista jopa 80 % oli veroasioita ja korkeimmassa hallinto-oikeudessaakin lähes 50 %. Lääninoikeuksien veroasioiden ruuhka, joka on hidastanut hallintolainkäytön yleistä kehittämistä, on viime vuosien toimenpiteillä⁸ saatu suurelta osin purettua. Vuosia valmisteltu, lääninoikeuksien aseman yleisinä hallintotuomioistuimina selkeyttänyt lainsäädäntöuudistus (242—270/89) tuli voimaan 1. 11. 1989. Tämän jälkeen on entistä paremmat edellytykset kehittää hallintolainkäyttöä kokonaisuutena.

6. Eräs keino verovalitusten määrän vähentämiseen on ollut vuonna 1968 käyttöön otettu valituslupajärjestelmä. Järjestelmä pyrittiin nimenomaisesti rajaamaan sellaisiin asiaryhmiin, jotka ovat oikeudellisesti laadultaan yksinkertaisia tai muutoin vähäisiä.⁹ Valituslupajärjestelmän kohteeksi valikoitiin siten merkitykseltään vähäisiksi määritellyt asiat. Uudistusta valmisteltaessa kiinnitettiin huomiota siihen, että

⁷ Lassi *Kilpi*, Veronoikaisun edellytyksistä, *Verotus* 1962 s. 3.

⁸ Käytännön toimenpiteitä verovalitusten määrän vähentämiseksi lääninoikeuksissa on sisältynyt oikeusministeriön, sisäasiainministeriön ja valtiovarainministeriön sekä KHO:n ja lääninoikeuksien kesken laadittuun muistioon 30. 1. 1980 samoin kuin KHO:n lääninoikeuskäynneistä laadittuun kertomukseen, KHO:n julkaisusarja 1/1981.

⁹ HE n:o 52/1968 vp. s. 2.

valitukset korkeimmassa hallinto-oikeudessa painottuvat enemmän kuin korkeimmassa oikeudessa oikeuskysymyksiin eikä näyttökysymyksiin. Tältä kannalta korostettiin alemmanasteiselle lainkäytölle asetettavia vaatimuksia.¹⁰

Valituslupajärjestelmän toimivuutta ja vaikutuksia oikeusturvan kannalta ei ole perusteellisesti tutkittu. Valituslupan myöntämisen edellytyksistä todettakoon, että käytännössä näyttää vain ns. prejudikaattidispenssi tulleen kysymykseen. Sen mukaisesti valituslupa voidaan myöntää vain, jos lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeitä saatava asia korkeimman hallinto-oikeuden tutkittavaksi. Edellinen peruste viittaa lähinnä niihin tilanteisiin, jolloin samanlaisia tapauksia on odotettavissa ja joissa on kysymys usein esiintyvistä kysymyksistä. Jälkimmäinen peruste suuntautuu aikaisemman käytännön mahdolliseen ristiriitaisuuteen tai yleensäkin oikeuskäytännön epäyhtenäisyyteen tai ohjaamistarpeeseen. Valituslupaa ei ole käytännössä myönnetty niissä tapauksissa, joissa tosiseikastoa ei ole pidetty riittävästi selvitettyinä. Näyttökysymyksissä valituslupia ei yleensä ole myönnetty.

7. Verotuksen oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmän kehittämiseksi on tehty lukuisia ehdotuksia. Korkein hallinto-oikeus perusteli valtiovarainministeriölle 1981 osoittamassaan kirjelmässä¹¹ tarvetta tutkijalautakuntien toimivallan laajentamiseen ja niiden muodostamiseen mahdollisuuksien mukaan muutoksenhakuasteiksi. Samoin hallinnon oikeusturvakomitea¹² päätyi esittämään paitsi veronoikaisun laajentamista ja verovelvollisten kuulemisen lisäämistä myös tutkijalautakuntien muodostamista pakolliseksi muutoksenhakuasteeksi. Verotuslakia onkin muutettu edellä jo mainituin tavoin tarkistamalla lain 82 §:n säännöksiä veronoikaisusta (399/82 ja 74/87). Mietinnöstä antamassaan lausunnossa korkein hallinto-oikeus¹³ totesi, ettei tutkijalautakunt uudistuksen pikainen toteutuminen ollut näköpiirissä.

Alemman asteen menettelyn kehittämisestä sisältyi sittemmin ehdotus verohallinnon lautakuntatoimikunnan mietintöön (1984: II 28), minkä mukaisesti verotuspäätökseen olisi aina ensin haettava muutosta verolautakunnalle tehtävällä veronoikaisuvaatimuksella. Hallintolain-

¹⁰ KHO-komitea 1967: B 93 s. 12. Valituslupajärjestelmällä arveltiin alunperin vähennettävän noin 700:lla korkeimpaan hallinto-oikeuteen tulevia verovalituksia. Työtilastot osoittivatkin muutoksenhaun lupajärjestelmän alaisissa asiaryhmissä seuraavina vuosina olennaisesti vähentyneen. Samoin aikaisempaa monimutkaisempien valitusosoitusten laatimisesta aiheutuneet pulmat tasaantuivat.

¹¹ KHO:n kirje 1. 6. 1981 n:o 2585 a.

¹² Hallinnon oikeusturvakomitea 1981: 64 ss. 102, 227 ja 326.

¹³ KHO:n lausunto, vuosikirja 1983 III s. 330.

käyttökomitea pitikin tätä ehdotusta oikaisuvaatimusmenettelyn kehittämisestä kiireellisenä. Samalla komitea kiinnitti huomiota siihen, että oikaisumenettelyssä turvattaisiin riittävä asiantuntemus ratkaisevan viranomaisen kokoonpanossa, asioiden valmistelussa ja esittelyssä sekä menettelymuodoissa. Valituslupajärjestelmän laajentamisen edellytykseksi komitea asetti lääninoikeusuudistuksen toteuttamisen. Korkein hallinto-oikeus asettui lausunnossaan samalle kannalle.¹⁴

8. Kehittämistyön painopiste on esitetyin tavoin ensiasteessa. Ennen muutoksenhakua lääninoikeuteen tulisi olla käytettävissä riittävät ja johdonmukaiset oikaisumahdollisuudet, jolloin asianosaiset saamaan perustellun ja joka suhteessa moitteettoman päätöksen vaatimukseensa voivat harkita muutoksenhaun tarpeellisuuden.

Eräs mahdollisuus olisi kehittää järjestelmää mainitun verohallinnon lautakuntatoimikunnan ehdotuksen mukaisesti niin, että lääninoikeuteen voitaisiin valittaa vasta verolautakunnan veronoikaisupäätöksestä. Jos verolautakunta ei joltain osin hyväksyisi tehtyä oikaisuvaatimusta, asiaa ei viran puolesta nykyiseen tapaan siirrettäisi lääninoikeuden ratkaistavaksi. Verolautakunta antaisi perustellun ja valitusosoituksella varustetun oikaisupäätöksen, joka lähetettäisiin mahdollista muutoksenhakua varten verovelvolliselle. Asianosaisen olisi erikseen tehtävä valitus lääninoikeuteen.

Se kysymys, kehitetäänkö ensiasteen virheiden korjaaminen veronoikaisun vai aikaisemmin ehdotetun tutkijalautakuntamenettelyn varaan, on lopullisesti vielä ratkaisematta. Oleellisempaa on se, miten menettelyä voidaan vahvistaa ja muodostaa oikaisusta todellinen muutoksenhaku. Vaikka tällainen muutoksenhakuvaihe olisi mahdollista kehittää tutkijalautakuntien ympärille, tähän vaihtoehtoon ei ole päädytty uusimmissa selvityksissä. Etualalla on ollut veronoikaisumenettelyn kehittäminen, jolloin kiinnitetään huomiota myös tällaisissa oikaisuasioissa noudatettavaan menettelyyn ja ratkaisukokoonpanolle asetettaviin vaatimuksiin. Oikaisuasioiden todellinen erottautuminen riippuisi myös siitä, missä määrin verotuksen toimittamista painotetaan vero-toimistojen tehtäväksi.

9. Harkittaessa valituslupajärjestelmän laajentamista on syytä muistaa myös periaatteelliset lähtökohdat. Yleinen muutoksenhakuoikeus on nimenomaan muotoutunut hallinnon lainalaisuuden varmistamiseksi yksittäisissä tapauksissa. Hallintotuomioistuinelaitos on pääosaltaan kaksiasteinen ja korkein hallinto-oikeus toimii suuressa osassa asioita ensimmäisenä tuomioistuinasteena. Korkeimman hallinto-oikeuden

¹⁴ KHO:n lausunto, vuosikirja 1986 III s. 286 ss.

muodostaminen korkeimman oikeuden tavoin yleisin säännöksi enakkopääöstuomioistuimeksi ei sovi ratkaisumalliksi.

Näihin periaatteellisiin näkökohtiin on hallintolainkäyttökomitea-kin¹⁵ kiinnittänyt huomiota. Onko sitten veroasioissa, tehtyjen ehdotusten tavoin toteutettava yleinen valituslupajärjestelmä? Vastaus edellyttää selvityksiä. Siihen saadaan lisäaineistoa verotusmenettelyn ja veronoinaisun kehittämisestä, lääninoikeuksien aseman ja työskentelyn vakaantumisesta entisestäään sekä verovalituksen lukumäärän kehityksestä. Lähtökohdaksi on asetettava oikeusturvan toteutumisen varmistaminen alemmissa asteissa. Selvitettäessä valituslupajärjestelmän uudistamista on samalla tarpeen kiinnittää huomiota luvan myöntämisen perusteisiin sekä mahdollisuuksiin poistaa markkamääräisistä rajoituksista aiheutuvia epäoikeudenmukaisuuksia verovelvollisten välillä ja korostaa muutoinkin painavia syitä lupaharkinnassa. Tässä suhteessa on vertailukohtia vesiasioissa ja eräissä sosiaaliasioissa toteutettuihin valituslupajärjestelmiin. Käytännön kokemusta ns. painavan syyn toivuudesta lupaedlytyksenä ei tosin vielä ole käytettävissä.

10. Edellä on tarkasteltu vain eräitä verotuksen oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmään liittyviä kysymyksiä yrittäen liittää ne *Lassi Kilven* hahmottamiin, lainsäädännön monimutkaisuudesta aiheutuviin ongelmiin ja niiden poistamistarpeeseen. Oikeussuojajärjestelmää voidaan kehittää muun lainsäädäntötyön ohella parantamalla verotuksen tietojärjestelmää, käyttämällä automaattista tietojenkäsittelyä myös kuulemismenettelyn lisäämiseen, karsimalla osittaisuudistuksin syntyneen oikaisumenettelyn epäjohtonmukaisuuksia ja muodostamalla todellinen muutoksenhakumenettely ennen lääninoikeutta. Tältä pohjalta voidaan parantaa hallintotuomioistuinten edellytyksiä verovalituksen joutuisean ratkaisemiseen ja toteuttaa muutoksenhakuakin koskevia uudistuksia. Näin tarpeelliset uudistukset voidaan sovittaa oikeussuojajärjestelmämme periaatteellisiin lähtökohtiin sekä lisääntyviin käytännön tarpeisiin.

¹⁵ Ks. hallintolainkäyttökomitea 1985: 48 lähinnä s. 38.