

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)

Hallintomenettelylain sovellettavuudesta verotuslaissa säännellyssä verotusmenettelyssä

1. Yleistä

Hallintomenettelylakia (598/82) sovelletaan hallintomenettelyyn, jolla tarkoitetaan hallintoasian käsittelyä viranomaisessa, ei kuitenkaan hallintolainkäyttöä (HMenL 1 §). Verotuslaissa (482/58), jäljempänä VerL, säännelty ensi asteen päätöksenteko veroviranomaisissa on HMenL:ssä tarkoitettua hallintomenettelyä.

HMenL on kuitenkin toissijainen siten, että jos muussa laissa tai ennen HMenL:n voimaantuloa annetussa asetuksessa on HMenL:sta poikkeavia säännöksiä, noudatetaan niitä HMenL:n sijasta (HMenL 2 §). Todettu säännös ilmaisee lakitekstien sisäistä etusijajärjestystä koskevan vakiintuneen tulkintaperiaatteen: *lex specialis derogat legi generali*.¹ Tätä säännöstä ei ehkä olisi ollut tarpeellista sisällyttää lakiin, jos siinä olisi säädetty vain laintasoisten erityissäännösten ensisijaisuudesta. HMenL 2 §:ssä on kuitenkin säädetty myös asetuksessa oleva erityissäännös ensisijaisesti noudatettavaksi. Hallituksen esityksessä HMenL:ksi (HE 88/81) ehdotettiin säädettäväksi, että asetuksen antamisajankohdasta riippumatta siinä oleva HMenL:sta poikkeava säännös olisi ensisijainen puheena olevaan yleislakiin nähden. Eduskunnassa lain sisällöksi kuitenkin tuli, että vain ennen sen voimaantuloa, siis ennen vuoden 1983 alkua, asetuksella annetut erityissäännökset ovat HMenL:n sijasta noudatettavia.

Tässä yhteydessä voitaneen lyhyesti todeta, ettei hallituksen esityksessä hallintomenettelylaiksi ollut kysymys siitä, että laki olisi tullut sisältämään valtuuden antaa asetuksella siitä poikkeavia säännöksiä. Tuon säännösehdotuksen tarkoituksena oli vain osoittaa HMenL:n

¹ Ks. esim. Aulis Aarnio, Oikeussäännösten tulkinnasta, Helsinki 1982, s. 101.

ja tällaisten asetustasoisten säännösten suhde. Näiden asetusten antamiseen tuli siis olla erilliset, muualta johdettavat perusteet.²

HMenL:n ja muun lain tai asetuksen säännösten poikkeaminen toisistaan voi merkitä joko sitä, että säännökset ovat ristiriidassa keskenään tai että ne täydentävät toisiaan. HMenL:n säännökset syrjäytyvät vain siltä osin kuin ne jäävät ristiriitaan erityissäännösten kanssa. Siksi joudutaan tulkinnalla ratkaisemaan, kattaako erityissäännös sillä tavoin HMenL:ssa säännellyn menettelyvaatimuksen alan, ettei HMenL:n säännökselle jää sovellettavuutta, vai saako erityissäännös aikaan vain sellaisen osittaisen poikkeamisen vastaavasta yleissäännöksestä, että molempia tulee soveltaa toisiaan täydentävinä rinnakkain. Jos jonkin hallintoasian käsittely on tarkoitettu säännellä erityissäännöksiin tyhjentävästi, on mahdollista, että HMenL syrjäytyy kokonaan.

VerL:n säännökset veroasioiden käsittelystä ovat varsin yksityiskohtaisia ja kattavat suurimmalta osalta ne menettelyyn liittyvät vaiheet ja tehtävät, joista HMenL:ssa säädetään. Joiltakin osin VerL:n menettelysäännökset, kuten ulkopuolisten velvollisuus esittää selvitystä (44—47 §), menevät HMenL:n sääntelyalueen yli. Lähtökohtana voidaankin ilman muuta pitää sitä, että VerL:ssa veroasioiden ensi asteen käsittely on säännelty tai ainakin tarkoitettu säännellä tyhjentävästi. Tämä merkitsee siis sitä, ettei HMenL tulisi sovellettavaksi sellaisessaakaan sanotun lain sääntelemässä tilanteessa, jossa VerL ei sisällä minäkäänlaista sitä koskevaa säännöstä. Vaikka menettelyyn näin jää aukko HMenL:n kannalta, niin VerL:ia sovellettaessa voidaan katsoa, ettei asianomainen menettelyvaatimus kuulu veroasian käsittelyyn.

Verohallitus on kirjeessään lääninverovirastoille ja verotoimistoil-

² HMenL:ssa ei siis säädetä, että asetuksella saadaan poiketa laista. Hallitusmuodon 92 §:n 2 momentista johtuu, että asetuksentasoinen poikkeaminen lain säännöksistä ei yleensä olekaan sallittua. Vakiintuneessa lainsäädäntökäytännössä on kuitenkin pidetty mahdollisena valtuuttaa tavallisella lailla antamaan asetuksella tai vielä alemmanasteisin säännöksin normeja, jotka muuten kuuluisivat lain sääntelyalaaan (valtiosääntöikeudellinen käytäntö praeter legem).

HMenL 2 § ei sen enempää ehdotetussa kuin laiksi vahvistuneessa muodossaan merkitse myöskään poikkeusta hallitusmuodon 92 §:n 2 momentista niin, että siinä sallittaisiin soveltaa lain kanssa ristiriidassa olevaa asetusta. Kun HMenL 2 §:ssä tarkoitulla tavalla sovelletaan asetuksen säännöstä HMenL:n säännöksen sijasta, ei hallitusmuodon 92 §:n 2 momentissa tarkoitettua ristiriitaa voi syntyä, koska tällainen soveltaaminen nimenomaan on HMenL:n mukaista. Tähän nähden erilaisen käsityksen on esittänyt Aarre Tähti, Oikeus 1988 s. 426—432.

Aivan eri ongelman muodostaa kysymys siitä, millä säädöstasolla hallintomenettelyä koskevat erityissäännökset voidaan antaa ja missä tapauksessa tarvitaan erityinen laissa oleva valtuutus asetuksella säätämiseen. Enemmälti tähän puuttumatta on todettava, että joka tapauksessa menettelyn keskeisiin oikeusturvatakeisiin liittyvät vaatimukset, kuten esteettömyys, kuuleminen, asian riittävä selvittäminen ja päätöksen perusteleminen, ovat sellaisia, joista poikkeamisen peruste on oltava laissa.

le (24. 2. 1983 n:o 3222/31/83) katsonut, että VerL:n mukainen verotusmenettely on tyhjentävästi säänneltyä hallintomenettelyä. VerL:n tai verotusasetuksen (530/59), jäljempänä VerA, yksittäisten säännösten täydentäminen HMenL:n yksittäisellä säännöksellä ei siten mainitun kirjeen mukaan yleensä tule kysymykseen.

Verohallituksen kirjeessään ilmoittamaa kantaa ei ole lähtökohtien osalta syytä asettaa kyseenalaiseksi. Saattaa kuitenkin olla paikallaan yksityiskohtaisemmin tarkastella VerL:n menettelysäännösten ja HMenL:n suhdetta ja pyrkiä sen jälkeen arvioimaan hieman tarkemmin sitä, jättääkö VerL HMenL:lle mitään sovellettavuutta verotusmenettelyssä.

2. Verotuslain sisällöstä menettelysäännösten osalta

VerL sisältää organisaatio- ja toimivaltasäännökset sekä hallinto- ja lainkäyttömenettelyä koskevat säännökset valtion- ja kunnallisveroa, kirkollisveroa sekä kansaneläkevakuutusmaksua määrättäessä ja niiden maksuunpanoa ja kantoa toimitettaessa.

Seuraavassa on suppea katsaus mainitun lain ja myös VerA:n hallintomenettelysäännöksiin.

Verolautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan ja muun jäsenen sekä valtion- ja kunnanasiameiehen *esteellisyydestä* säädetään VerL 13 §:ssä (74/87). Sen mukaan esteellisyyteen sovelletaan HMenL 10 ja 11 §:n säännöksiä. Lääninverolautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajien, jäsenten ja verotusasiameiesten esteellisyyteen noudatetaan 22 §:n viittaussäännösten perusteella, mitä verolautakunnan osalta on säädetty. Lääninverojohdajan ja lääninveroviraston sekä verotoimiston muun viran tai toimen haltijan esteellisyydestä ei ole säädetty VerL:ssa, vaan sitä koskevat säännökset olivat välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnosta annetun asetuksen (171/76) 27 §:ssä (76/87), jossa myös säädettiin HMenL:n esteellisyyssäännökset noudatettavaksi. Mainittu asetus on nyttemmin kumottu asetuksella verohallinnosta (278/88), jossa ei ole säännöksiä esteellisyydestä. Ilmeisesti HMenL:n esteellisyyssäännösten noudatettavuutta on pidetty itsestään selvänä. Tämän täytyy merkitä sitä, että verovalmistelijoina toimivien verotoimiston virkamiesten esteellisyys määräytyy VerL:n jättämästä aukosta huolimatta HMenL:n mukaan. Myöskään keskusverolautakunnan puheenjohtajan, jäsenten ja sihteerin esteellisyydestä ei ole säädetty VerL:ssa vaan asetuksessa keskusverolautakunnasta (448/59), jonka 5 §:ssä (77/87) on viittaus HMenL:n esteellisyyssäännöksiin.

VerL 33 §:ssä säädetään veroilmoituksen jättämisvelvollisuudesta. Vallitsevan käsityksen mukaan veroilmoitus ei ole verovelvollisen antama tahdonilmaisu, vaan se sisältää vain tietoja tosiasiallisista olosuhteista.³ Näin ollen veroilmoituksen jättäminen ei merkitse HMenL 7 §:ssä tarkoitettua asianosaisaloitteista *vireillepanoa*. Sen sijaan veroilmoituksen jättämällä verovelvollinen täyttää erityisesti säännellyn selvittämisvelvollisuutensa veroviranomaisen vireillepanemassa verotuksessa. Tämän *selvittämisvelvollisuuden* laajuudesta ja siinä noudatettavista menettelytavoista on yksityiskohtaisia säännöksiä VerL 34—43 a §:ssä sekä lisäksi VerA 5 luvussa. Mainitut säännökset ovat niin seikkaperäiset, ettei HMenL 17 §:n säännöksille selvittämisvelvollisuudesta eikä 12 §:n säännöksille selvittämispyyntöä jää sovellettavuutta. VerL 44—47 §:ssä selvittämisvelvollisuus asetetaan myös muille kuin käsittelevälle viranomaiselle ja asianosaiselle, mistä HMenL:ssa ei ole säännöksiä.

Veroilmoitus voidaan VerL 34 §:n 1 momentin mukaan jättää verovelvollisen oleskelukunnan verotoimistoon toimitettavaksi edelleen verovelvollisen kotikunnan verotoimistoon. Kysymyksessä oleva *asian siirto* ei siis riipu sellaisista ehdoista kuin HMenL 8 §:ää sovellettaessa. Myös määrääjän noudattamiseen riittää veroilmoituksen antaminen ajoissa siirtävälle verotoimistolle.

VerL 35 §:n 1 momentti, jonka mukaan verovelvollisen on omakäsitsesti allekirjoitettava ilmoituksensa, merkitsee poikkeusta HMenL 6 §:n mukaisen *asiamiehen käytön* sallittavuudesta. Kuitenkin VerL 51 §:n 5 momentin mukaan saa sellainen henkilö, joka poissaolon tai muun laillisen esteen tähden on estynyt täyttämästä ilmoitusvelvollisuuttaan, asettaa sijaansa soveliaan henkilön.

VerL 52 ja 53 §:n säännökset viranomaisen kehotuksesta tiedon tai asiakirjojen antamiseen vastaavat tarkoitukseltaan myös niitä säännöksiä, joita HMenL 9 §:ssä on *asiakirjassa olevan puutteen poistamisesta*.

VerL 54 §:n 1 momentissa säädetään oikeudesta saada *neuvontaa* ilmoittamisvelvollisuutta ja ilmoittamistapaa koskevissa kysymyksissä sekä maksutonta avustusta ilmoituksen laadinnassa. Eräs tähän liittyvä käytännön menettelytapa on vuosittainen verovelvollisten käyttöön jaettava veroilmoituksen täyttämisohje. Mainittu lainkohta toteuttaa näin ollen sitä tarkoitusta, josta säädetään viranomaisen neuvontavelvollisuutta koskevassa HMenL 4 §:ssä. VerL:n sanonnassa neuvontavelvollisuus rajautuu ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä koskeviin

³ Ks. esim. Edward Andersson, *Kommentar till beskattningslagen*, Helsingfors 1988, s. 25—26, ja Lassi Kilpi, *Veroilmoitus — tahdonilmaisu vai tosiasialuettelo*, Suomalainen lakimiesyhdistys 75 vuotta, Helsinki 1973, s. 206—213.

seikkoihin. Sen perusteella ei esimerkiksi arvioverotuksen tai jälkiverotuksen kohteeksi joutuva voi vaatia neuvoja kuulemisvelvoitukseensa laatimista varten.

Lain 54 §:n 2 momentissa on säännöksiä ilmoittamisvelvollisen oikeudesta esittää tietoja viranomaiselle suullisesti ja viranomaisen velvollisuudesta dokumentoida suullisesti vastaanotetut tiedot. Tältä osin mainitut säännökset vastaavat HMenL 18 §:n säännöksiä *asianosaisen suullisesta lausumasta* ja 20 §:n säännöksiä eräiden *tietojen merkitsemisestä asiakirjaan*.

Asianosaisen kuulemista koskevat säännökset ovat VerL:ssä sen 56 §:ssä (ns. veronkiertopykälän soveltaminen), 72 §:n 1 momentin 3 kohdassa (arvioverotuksen toimittaminen), mainitun momentin 4 kohdassa (harkintaverotuksen toimittaminen), 74 §:ssä (verottaminen selvittämättömän omaisuuden lisäyksen johdosta), 82 §:n 2 momentissa (veronoikaisun suorittaminen verovelvollisen vahingoksi), 82 a §:ssä (maksuunpanon oikaiseminen verovelvollisen vahingoksi), 83 §:ssä (jälkiverotuksen toimittaminen) ja 89 §:n 2 momentissa (muunkin henkilön kuin veroluetteloon merkityn verovelvollisen määrääminen vastuuseen verosta).

Mainittujen lainkohtien mukaan asianosaiselle on varattava tilaisuus esittää selvitystä, *mikäli mahdollista*, arvioverotusta, veronoikaisua, maksuunpanon oikaisua ja jälkiverotusta toimitettaessa. Muihin kuulemisäännöksiin ei sanottua kuulemisen käytännöllisiin ongelmiin viittaavaa ehdonvaraisuutta ole sisällytetty. Tosin harkintaverotusta koskien VerL 72 §:n 4 momentissa on erikoislaatuinen säännös, jonka mukaan verovelvollinen voi veroilmoituksessaan oikeuttaa viranomaisen toimittamaan häntä kuulematta sanotun verotuksen. Lisäksi on katsottu, että verotettaessa satunnaisesta omaisuuden lisäyksestä ei riitä pelkästään se tavanomaisen käsityksen mukaan kuulemisvelvollisuuden toteuttava viranomaisen toimenpide, että kuultavalle annetaan mahdollisuus selityksen antamiseen.⁴ Tuolloin kuultavalta siis tulisi aina myös saada selitys.

Muissa kuin edellä mainituissa tilanteissa VerL:n mukaisessa menettelyssä päätös saadaan siis tehdä asianosaista kuulematta, kun omaksutaan käsitys VerL:n tyhjentävästä sääntelystä. Tähän nähden voidaan toisaalta todeta, ettei HMenL 15 §:n kuulemisäännöksiäkään olisi sovellettava esimerkiksi pelkästään siitä syystä, että verovelvolliselle annetaan hänen ilmoituksestaan epäedulliseen suuntaan poikkeava ratkaisu. Jos nimittäin verovalmistelussa ja päätöksenteossa ei ole

⁴ Ks. Edward Andersson, mt. s. 94.

käytetty muita kuin veroilmoituksen mukaisia selvityksiä, kysymys on vain siitä, että päätösharkinnassa näille selvityksille annetaan toisen-sisältöistä merkitystä kuin mitä asianomainen verovelvollinen on itse katsonut. Asiaan ei ole siten tullut sellaisia uusia selvityksiä tai vaatimuksia, joiden johdosta häntä tulisi kuulla.⁵ Sitä vastoin esimerkiksi VerL 72 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisessa laskelmaverotuksessa viranomaisen tulo- ja omaisuuslaskelmaan tekemä oikaisu on ymmärrettävissä sellaiseksi uudeksi vaatimukseksi, josta HMenL:ia sovellettaessa tulisi kuulla. Samoin laskelmaverotuksessa viranomainen voi ottaa päätöksensä perustaksi muunsisältöisiä tosiseikkoja kuin mitä verovelvollinen on ilmoittanut, ja kysymys voi tuolloin olla sellaisista uusista selvityksistä, joista HMenL edellyttäisi kuultavan verovelvollista.

Siitä, miten kuuleminen suoritetaan, ei ole VerL:ssa säännöksiä. Sen sijaan VerA 43 §:n 1 momentissa (175/69) on säännös, jonka mukaan kuultaessa VerL 72 §:n 1 momentin 3 tai 4 kohdan mukaan (arvio- tai harkintaverotus), 73 §:n 1 momentin mukaan (ulkomaalaisesta riippuvan yrityksen verottaminen) tahi 74 §:n mukaan (selvittämättömästä omaisuuden lisäyksestä verottaminen) viranomaisen on annettava verovelvolliselle selvityksen esittämistä koskeva ilmoitus tarpeeksi yksilöitynä kirjallisesti ja toimitettava verovelvolliselle siten kuin tiedoksiannosta hallintoasioissa on säädetty. Tästä asetuksen säännöksestä, joka koskee siis vain osaa VerL:ssa säännellyistä kuulemistilanteista, ei käy ilmi samalla tavalla kuin HMenL 15 §:n 1 ja 3 momentista viranomaisen velvollisuus kommunikoida menettelyaineisto kuultavalle. Joka tapauksessa yleisten asiakirjain julkisuudesta annetun lain (83/51) 19 § (601/82) turvaa verovelvolliselle, joka kuulemisensa yhteydessä sitä vaatii, oikeuden vastaavien tietojen saamiseen asiakirjoista kuin mitä HMenL 15 §:n 3 momentin mukaan edellytetään annettavan kuultavalle viranomaisen aloitteesta. VerA 43 §:n 1 momenttiin sisältyvänä epäjohdonmukaisuutena on havaittavissa, että siinä säänneltyjä kuulemisen menettelytapoja sovelletaan tuon asetuksenkohdan mukaan VerL 73 §:n 1 momentissa tarkoitettuun kuulemiseen. Kuitenkaan VerL:n sanotussa momentissa ei, kuten ei muuallakaan asianomaisessa 73 §:ssä, säädetä lainkaan kuulemisesta.⁶

Verotusmenettely päättyy VerL 80 §:n 1 momentissa tarkoitetun veroluettelon laatimiseen ja sen nähtävillepanoon 81 §:n 1 momentin mukaisesti. Veroluettelo sisältää tiedot kunkin verovelvollisen verotetta-

⁵ Vrt. Edward Andersson, mt. s. 19.

⁶ Andersson katsoo, että verovelvollista on puheena olevassa tilanteessa kuitenkin kuultava, mt. s.106.

vasta tulosta ja omaisuudesta, maksuunpannuista valtion-, kunnallis- ja kirkollisveroiista sekä kansaneläkevakuutusmaksuista ja niiden suoritukseksi käytettävistä ennakoista. VerL 80 §:n 3 momentin mukaan verovelvolliselle annetaan verotustodistus selvityksenä toimitetusta verotuksesta. Lisäksi lain 88 §:n 1 momentin mukaan jokaiselle, jolle on maksuunpantu veroa tai kansaneläkevakuutusmaksua tahi määrätty palautettavaksi veron ennakkoa, on lähetettävä veroluettelon mukainen verolippu, jossa on muutoksenhakuosoitus. Veroluetteloa voidaan pitää verotusmenettelyssä annettuna verovelvollisia koskevana päätöksenä ja verolippua siitä kullekin verovelvolliselle annettuna otteena.⁷ Todetut säännökset kattavat *hallintopäätöksen sisältöä ja päätöksen tiedoksi antamisen* vaatimusta sääntelevät HMenL 23 ja 25 §:n.

Päätöksen perustelemisesta VerL:ssa ei ole säännöksiä. Kuitenkin VerA 12 §:ssä säädetään verolautakunnan ja sen jaoston kokouksissa pidettävästä pöytäkirjasta. Sanotun pykälän 4 momentin mukaan pöytäkirjan otteeseen on, jollei verovelvollinen ole vaatinut pöytäkirjasta tai sen liitteistä muunlaista otetta, merkittävä, miten veroilmoitukselta on poikettu, sekä 3 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa myös poikkeamisen syy ja lainkohta, johon poikkeaminen perustuu. Lääninverolautakunnan on asetuksen 17 §:n mukaan pidettävä vastaavalla tavalla pöytäkirjaa. Näiden säännösten mukaan toimittaessa verotusmenettelyssä tulevat varsin pitkälle täytetyiksi ne vaatimukset, jotka HMenL 24 §:ssä asetetaan päätöksen perustelemiselle. Verotusmenettelyssä päätöksen perustelut eivät kuitenkaan ole päätöksen sisältyvässä asiakirjassa, vaan ne ilmenevät menettelyn muusta asiakirja-aineistosta.

VerL 82 §:n säännökset veronoikaisusta vastaavat HMenL 26 ja 27 §:ssä säänneltyä *asia- ja kirjoitusvirheen korjaamista*. Veronoikaisu poikkeaa päätöksessä olevan virheen korjaamisesta lähinnä neljässä suhteessa. Veronoikaisua, toisin kuin asiavirheen korjaamista, ei voi suorittaa sen vuoksi, että päätös perustuu ilmeisen väärään lain soveltamiseen. Korjaamismenettely ei ole sidottu määräaikoihin kuten veronoikaisu. Veronoikaisu on suoritettava, jos edellytykset siihen ovat, eikä se vaadi asianosaisen suostumusta. Sitä vastoin asiavirhettä ei saa korjata asianosaisen suostumuksetta, ja vaikka korjaamisen edellytykset ovat olemassa, siihen ryhtyminen on viranomaisen harkinnassa.

⁷ Jos verolippu ei ole veroluettelon mukainen, on jälkimmäinen määräävä. Edward Andersson, mt. s. 112.

3. Verotuslain suhde hallintomenettelylakiin

VerL:ssa on säännöksiä lähes kaikista niistä menettelyyn kuuluvista vaatimuksista, joista HMenL:ssakin säädetään. Siitä puuttuvat oikeastaan vain sen laatuiset säännökset, kuten vireilläolosta ilmoittaminen ja asioiden yhdessä käsitteleminen (HMenL 13 ja 14 §), jotka eivät voisi tulla sovellettavaksikaan verotusmenettelyssä. VerL:n säännökset eivät kuitenkaan kata kauttaaltaan verotusmenettelyn eri osalualueita. Näissä säännöksissä on keskitytty sääntelemään veroilmoituksen käsittelemiseen liittyvää menettelyä, eivätkä monet niistä koske lainkaan esimerkiksi veronoikaisuasian ja jälkiverotusasian käsittelyä.

Veroasiat ovat laadultaan ja menettelyllisiltä tarpeiltaan erityistyyppisiä hallintoasioita, joille on ominaista suuri lukumäärä ja vuosittainen toistuvuus. Siksi on ollut tarve VerL:ssa ja -A:ssa säännellä niiden käsittely mahdollisimman yksityiskohtaisesti. Näiden jo 30 vuotta voimassa olleiden, joskin lukuisia muutoksia läpikäyneiden säädösten pohjalta on muotoutunut yhtenäinen ja vakiintunut menettelykäytäntö. Hallintomenettelyä veroasioita käsiteltäessä voidaan tosiaan täydellä syyllä kutsua verotusmenettelyksi.

VerL:ssa ja -A:ssa on siis verotusmenettely säädetty tai ainakin tarkoitettu säätää täydellisesti. Niin ollen HMenL syrjäytyy nimenomaan siinä mielessä, *mitä* menettelyvaatimuksia verotusmenettelyyn kuuluu. Sen sijaan voidaan vielä erikseen asettaa kysymys, syrjäytyykö HMenL kokonaan myös siltä osin kuin on ratkaistava, *millä tavoin* menettelytoimet tulee suorittaa. Verotusmenettelyn erityissäännökset jättävät ainakin jossain mitassa avoimeksi muun muassa sen, miten verovelvollista kuullaan ja millä tavoin päätökset perustellaan. Esimerkiksi kuulemiseen liittyen voi tältä kannalta tulla ratkaistavaksi, mikä on kuultavalle tiedoksi annettavan menettelyaineiston laajuus. Tältä osin vastausta tulisi etsiä HMenL:sta, jonka 15 §:stä ilmenevät kuulemisen yleiset sisältövaatimukset.

On kuitenkin ilmeistä, että verotuskäytännössä on omaksuttu menettelytavat, jotka toteuttavat kuulemisen ja muidenkin menettelytoimien sisältövaatimukset myös HMenL:ssa olevien mittapuiden mukaisesti, eikä HMenL:n soveltamisen tarve puheena olevassa mielessä tule useinkaan esiin. Sitä vastoin verotusmenettelyn niiden tarpeiden ja vaatimusten osalta, joissa on kysymys *ns. hallinnon palveluperiaatteen* toteuttamisesta, HMenL:lla voinee olla enemmänkin vaikutusta. Muissa kuin ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen liittyvissä tehtävissä asianosaisten oikeus saada viranomaiselta opastusta ja neuvontaa on paljolti vailla säännösperustaa. Tällaisen palvelun tarve korostuu esimer-

kiksi veronoikaisun ja jälkiverotuksen yhteydessä, jolloin verovelvollisen olisi tiedettävä, mistä seikoista hänen on esitettävä selvitystä ja millä tavoin selvitys pitäisi esittää, jotta se voitaisiin katsoa luotettavaksi. VerL:ssa ja -A:ssa ei ole HMenL 22 §:ää vastaavaa säännöstä vieraskieliselle ja aisti- tai puhevammaiselle annettavasta tulkitsemisavusta. Jos omaksutaan käsitys HMenL:n täydellisestä syrjäytymisestä verotusmenettelyssä, veroviranomaisella ei siis olisi velvollisuutta antaa sanotunlaista tulkitsemisapua.

Kun otetaan huomioon VerL:n ja -A:n säätämisaikakohta ja sen jälkeinen erityisesti 1980-luvulla tapahtunut hallinnon yleinen kehitys, jossa on vakiinnutettu käsitys kansalaisen oikeudesta saada tietynasteista virastopalvelua, ei verotusmenettelyn erityissäännöksiä ole syytä tulkita siten, että niillä haluttaisiin poiketa hallinnon yleisestä palvelutaloudesta. Näin voitaneen katsoa siitä huolimatta, että VerL:n ja -A:n lukuisissa muutoksissa niiden palvelusäännöksiä ei ole erityisemmin kehitetty. Kun HMenL:ssa säännellään asian käsittelyyn sisältyvän palvelun vähimmäistaso, ei siitä tule verotusmenettelyssä tinkiä. Myös tässä yhteydessä on todettavissa, että verotusmenettelyn käytännöllisessä toteutuksessa viranomaisten palvelutehtävät hoidetaan tavalla, jossa ristiriitaa HMenL:n kanssa ei juuri voine olla.⁸

4. Loppunäkökohtia

Edellä on tarkasteltu VerL:n ja -A:n suhdetta HMenL:iin. Muiden kuin mainituissa verotussäädöksissä tarkoitettujen veroasioiden käsittelyssä noudatettavien erityissäännösten suhdetta HMenL:iin ei ole mahdollista tässä yhteydessä lähemmin arvioida. Aivan yleisesti saatettaneen kuitenkin todeta, että ainakaan lähtökohtaisesti ei voida tulkita noiden veroasioiden käsittelyä säännellyn niin täydellisesti erityissäännöksin, ettei HMenL:lle jää sovellettavuutta. Esimerkiksi KHO on katsonut, että HMenL:n 26 §:n säännöksiä asiavirheen korjaamisesta voitiin soveltaa perintöverotuksessa.⁹ Ennakkoperintäasiaa koskevassa päätöksessään KHO on ottanut kantaa lääninveroviraston selvittämisvelvollisuuteen tavalla, josta ilmenee viranomaiselle asetetun HMenL 17 §:n mukaiset vaatimukset.¹⁰

⁸ Vrt. eräiden julkisen hallinnon organisaatioiden ja henkilöstöjärjestöjen palvelujulistus 28. 3. 1988.

⁹ KHO 1988 B II 596. Ks. lisäksi verohallituksen kirje lääninverovirastoille ja vero toimistoille 24. 2. 1983 n:o 3222/31/83.

¹⁰ KHO 1987 B II 612.

Samalla kun verotuksen sisältöä uudistetaan, on kehitettävä myös verotusmenettelyä. Sitä koskevia suunnitelmia onkin laadittu. Tavoitteina ovat erityisesti verotusmenettelyn yksinkertaistaminen sekä palveluiden saatavuuden ja laadun parantaminen ja monipuolistaminen. Näin verotuksesta pyrittäisiin saamaan verovelvollista ajatelleen helppömpi, selkeämpi ja suuremman oikeusvarmuuden takaava. Tätä tarkoittavan suunnitelman toteuttamiseen liittyen on ehdotettu myös selvittäväksi, kuinka laajalti HMenL:ia voitaisiin soveltaa VerL:n erityissäännösten sijasta.¹¹

On ilman muuta selvää, että sitä mukaa kun verotusmenettelyssä siirrytään käyttämään verovelvollisen ilmoituksessaan antamien tietojen sijasta viranomaisen suoraan esimerkiksi työnantajilta ja toisilta viranomaisilta hankkimia tietoja, asianosaisten kuulemisen tarve korostuu. Vastaavanlaisia verotusmenettelyn uudistamisen tarpeita voi heijastua mistä tahansa verotuksen sisällön ja sen teknisen toteutuksen muuttumisesta. Verotusmenettelyä koskeva lainsäädäntö on pidettävä tämän kehityksen tasalla, tai paremminkin kehitystä olisi ohjattava säädöksiä uudistaen. Miksikään itsetarkoitukseksi ei tuolloin ole tarpeen asettaa HMenL:n mahdollisimman laajaa noudatettavuutta. Tärkeintä on, että verotusmenettely toteuttaa mahdollisimman hyvin verotuksen tarkoitusta sekä samalla täyttää hyvän, palvelevan hallinnon vaatimukset ja takaa HMenL:iin rinnasteisen menettelyllisen oikeusturvatason.

¹¹ Verohallituksen työryhmän 588 muistio 31. 3. 1989: Tulostavoitteiseen palveluhallintoon. Verotoimistojen toiminnan kehittämissuunnitelma.