



14.1.2020

Diaarinumero
H 621/19

Valtiovarainministeriölle

VM:n lausuntopyyntö 13.11.2019 dnro VM003:00/2019

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI VALMISTEVEROTUSMENETTELYN JA AUTOVEROTUSMENETTELYN UUDISTAMISTA KOSKEVAKSI LAINSÄÄDÄNNÖKSI

Valtiovarainministeriö on pyytänyt korkeimman hallinto-oikeuden lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Korkein hallinto-oikeus esittää lausuntonaan seuraavaa:

Yleisiä näkökohtia ja lausunnon rajaus

Lausuntopyynnön mukaan esityksen tavoitteena on yhdenmukaistaa valmiste- ja autoverotuksen verotus- ja veronkantomenettelyjä sekä muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmiä muita Verohallinnon kantamia veroja koskevien menettelyiden kanssa. Tämä mahdollistaisi Verohallinnon uuden tietojärjestelmän käyttöönoton myös valmiste- ja autoverotuksessa. Valmiste-verojen ja autoveron määrään tai veron perusteisiin ei ehdoteta muutoksia.

Tässä lausunnossa käsitellään lähinnä eräitä muutoksenhakumenettelyyn ja viranomaisten toimivallan jakoon liittyviä näkökohtia.

Muutoksenhakujärjestelmä, jossa verotusta koskevista ensiasteen päätöksistä haetaan muutosta oikaisuvaatimuksella verotuksen oikaisulautakunnalta ja Verohallinnon antamista ennakkoratkaisuista valituksella hallinto-oikeudelta, on rakenteeltaan selkeä. Valitusvaihetta edeltävä *kaikki verolajit ja kaikki asiat* kattava oikaisuvaatimusmenettely ja oikaisuvaatimusten käsittely verotuksen oikaisulautakunnassa (tai Verohallinnossa) edistävät vero- ja maksuvelvollisten oikeusturvan toteutumista mahdollisimman varhaisessa vaiheessa. Samalla tämä menettely luo hallintotuomioistuimien näkökulmasta yhtenäisen ja selkeän perustan valitusvaiheelle.

Eduskunnan apulaisoikeusasiamies antoi 20.11.2019 ratkaisun EOAK/3379/2018, joka koski Verohallinnon automaatiomenettelyssä tehtävien verotuspäätösten oikeudellista perustaa. Sama kysymys oli esillä perustuslakivaliokunnassa (PeVL 7/2019 vp) sen käsitellessä Maahanmuuttoviraston tehtävien automaatioasteen lisäämistä koskevaa hallituksen esitystä (HE 18/2019 vp). Korkein hallinto-oikeus toteaa, että nyt esillä oleva hallituksen esitys sisältää

samat automaattista päätöksentekomenettelyä koskevat säännökset kuin muissakin verola-
jeissa: valmisteverotuksessa sovellettaisiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä an-
nettua lakia (OVML) ja autoverolain 67 § sisältäisi viittaussäännöksen muun ohella verotusme-
nettelystä annetun lain (VML) 26.6 §:ään. Tämä otettaneen esityksen jatkovalmistelussa huo-
mioon.

Muutoksenhaku autoverotusta koskeviin säännöksiin

Voimassa olevista autoverolain 69 ja 70 §:istä ilmenee, että Verohallinnon tekemät ensiasteen
päätökset jaetaan muutoksenhakumenettelyn näkökulmasta *kahteen ryhmään*: veron mää-
räämistä ja palauttamista koskeviin päätöksiin sekä muihin päätöksiin (ns. erillispäätökset).
Haettaessa muutosta ensiksi mainittuihin päätöksiin oikaisuvaatimuksen määräaika on kolme
vuotta ja jälkimmäisissä 60 päivää säännöksistä tarkemmin ilmenevällä tavalla (69.3 §). Vas-
taava erottelu ilmenee muutoksenhaussa hallinto-oikeuteen (70.3 §). Tällä jaottelulla on siten
olennainen merkitys muutoksenhakumenettelyn näkökulmasta.

Mainitut säännökset on säädetty nykyiseen muotoonsa lailla 16.12.2016/1192 (HE 159/2016
vp). Tämän lain säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen 69 §:n yksityiskohtaisista perus-
teluista ilmenee pykäläkohtaisesti lueteltuna ne päätökset, joita pidetään ns. erillispäätöksinä.

Esitysehdotukseen sisältyvissä autoverolain 100 ja 102 §:ssä on laintasoisena vastaava oikai-
suvaatimusvaiheen muutoksenhakua koskeva jaottelu yhtäältä ”verotukseen”/”verotuspää-
tökseen”/”veron palauttamista koskevaan päätökseen” ja toisaalta ”muuhun kuin verotuspää-
tökseen”. Esitysehdotuksen mukaisista lain säännöksistä tai niiden perusteluista ei kuitenkaan
ilmene täsmällisesti se, mitkä päätökset ovat verotuspäätöksiä ja mitkä erillispäätöksiä.

Korkein hallinto-oikeus katsoo, että joko suoraan lain säännöksistä tai joka tapauksessa lain
perusteluista tulisi täsmällisesti luetellen ilmetä, mitä muutoksenhakumenettelyä sovelletaan
mihinkin päätökseen. Korkein hallinto-oikeus pitää perusteluna sellaista lainsäädäntötekniik-
kaa, joka on omaksuttu OVML 61 ja 62 §:issä ja vastaavasti VML 64 ja 65 a §:issä. Tällöin eril-
lispäätösten muutoksenhakusäännöksessä on myös mahdollisuus tarvittaessa täsmällisesti
määritellä, kuka on muutoksenhakuun oikeutettu. Esitystä tulisi tältä osin täydentää ja tarken-
taa.

Muutoksenhaku valmisteverotusta koskeviin päätöksiin

Vastaavasti kuin autoverotuksessa voimassa olevista valmisteverotuslain 107 a ja 107 b §:istä
ilmenee, että Verohallinnon tekemät ensiasteen päätökset jaetaan muutoksenhakumenette-
lyn näkökulmasta *kahteen ryhmään*: veron määräämistä ja palauttamista koskeviin päätöksiin
sekä muihin päätöksiin (ns. erillispäätökset). Haettaessa muutosta ensiksi mainittuihin päätök-
siin oikaisuvaatimuksen määräaika on kolme vuotta ja jälkimmäisissä 60 päivää säännöksistä
tarkemmin ilmenevällä tavalla. Vastaava erottelu ilmenee muutoksenhaussa hallinto-oikeu-
teen (107 b.2 §). Tällä jaottelulla on siten olennainen merkitys muutoksenhakumenettelyn nä-
kökulmasta.

Mainitut säännökset on säädetty nykyiseen muotoonsa lailla 16.12.2016/1178 (HE 159/2016
vp) ja sitä edeltäen lailla 7.8.2015/939 (HE 230/2014 vp). Näiden lakien säätämiseen johta-
neissa hallituksen esityksissä on määritelty, joskaan ei aivan täsmällisesti, mitkä lain mukaan
tehdyt päätökset olivat yhtäältä veron määräämistä ja palauttamista koskevia päätöksiä ja toi-
saalta erillispäätöksiä.

Mainitut valmisteverotuslain 107 a ja 107 b § ehdotetaan kumottaviksi. Muutoksenhausta säädettäisiin OVML 10 luvussa. Mainitun luvun säännöksiä ehdotetaan muutettavaksi ainoastaan lain 62 ja 64 §:ien osalta, joista lain 62 §:n perusteluista ilmenee, että valmisteverotuksen rekisteröintiä ja sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevista päätöksistä haettaisiin muutosta erillispäätöstä koskevien periaatteiden mukaan. Tämän lisäksi ainakin valmisteverotuslain 21.3 §:ään (vastaavasti arvonlisäverolain 72 k.5 §) lisättäisiin muutoksenhakusäännös, joka vastaa erillispäätöstä koskevaa muutoksenhakumenettelyä. Mainituista kumottaviksi tai muutettaviksi ehdotetuista säännöksistä tai niiden perusteluista ei selvästi ilmene, onko jaottelulla veron määräämistä ja palauttamista koskeviin päätöksiin sekä erillispäätöksiin edellä mainittujen säännösten lisäksi vielä merkitystä valmisteverotuksessa vai onko erillispäätöksiä koskeva sääntely edellä mainittujen ja mahdollisesti muiden säännösten johdosta jo kattava.

Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan esityksen jatkovalmistelussa olisi, vastaavasti kuin edellä autoverotuksen yhteydessä todettiin, täsmällisesti säädettävä tai perusteluissa määriteltävä se, mitä päätöksiä verokausisidonnainen kolmen vuoden ja toisaalta 60 päivän oikaisuvaatimusaika koskee, ja tarvittaessa säädettävä siitä, kenellä on muutoksenhakuoikeus. Korkein hallinto-oikeus katsoo, että muutoksenhakua koskevat säännökset olisi mahdollisuuksien mukaan koottava kattavasti verotusmenettelystä annetun lain ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain muutoksenhakua koskeviin säännöksiin viime kädessä viittaussäännöksiin, eikä sisällyttää niitä yksittäisten säännösten yhteyteen hajanaisesti (kuten valmisteverotuslain 21.3 § ja arvonlisäverolain 72 k.5 §).

Viranomaisten välistä toimivallanjakoa koskeva sääntely

Sekä auto- että valmisteverotuksessa viranomaisen toimivalta on jaettu kahden viranomaisen kesken. Lisäksi näihin veroihin liittyvä valvontatoimivalta kuuluu usealle viranomaiselle ja on myös osittain päällekkäistä.

Samalla, kun Verohallinnon tehtäväalaan kuuluvan verotuksen menettelyjä ja muutoksenhakujärjestelmää sisäisesti yhtenäistetään, niiden ero Tullin sekä Liikenne- ja viestintäviraston tehtäväalaan kuuluvan verotuksen menettelyiden ja muutoksenhakujärjestelmän välillä korostuu. Usean viranomaisen toimiminen samalla tehtäväalueella ja menettelyiden (mukaan luettuna valvontatoimivaltaa koskevien menettelysäännösten) erot voivat aiheuttaa epäselvyyttä vero- ja maksuvelvollisissa. Tämänkin vuoksi viranomaisten toimivallan jakoa koskevan sääntelyn tulisi olla säännöksistä selvästi havaittavaa.

Toimivallanjako Verohallinnon ja Tullin välillä on lainsäädännössä kehittynyt vaihteittain: HE 159/2016 vp, HE 45/2017 vp ja nyt esillä oleva hallituksen esitys, joka sisältää täsmentäviä säännöksiä myös toimivallanjaosta. Erityisesti maahantuontiveroja koskeva viranomaisten välinen toimivallanjako ja sitä koskeva sääntely on vaikeasti hahmotettavaa. Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus esittää, että tämän hallituksen esityksen perusteluissa tuotaisiin esiin kattavasti se sääntelykokonaisuus, joka näiden säännösten voimaantulon jälkeen määrittää Verohallinnon ja Tullin toimivallanjaon ja samalla kuvattaisiin tyypillisimpien tehtävien osalta, mitä kummankin viranomaisen tehtäväalaan (verotuspäätökset ja valvontatehtävät) kuuluu. Tällä on merkitystä myös sen arvioimisessa, miten päätöksiin haetaan muutosta.

Eräitä muita näkökohtia

Ehdotetussa AutoVL 80 §:ssä säädettäisiin siitä, että veroviranomaisen olisi tehtävä valtion oikeudenvalvojan pyynnöstä päätös, jos viimeksi mainittu katsoo, että verovelvollisen maksettavaksi olisi määrättävä veroa. Säännös vastaisi voimassa olevan autoverolain 78 §:ää. Korkein

hallinto-oikeus toteaa, että autovero olisi ns. maksuunpantava vero. Muissa maksuunpantavissa veroissa tällaista säännöstä ei ole vaan veron luonteesta johtuen on katsottu, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikön pyynnöstä tällainen päätös on voitu esimerkiksi verotuksen oikaisun yhteydessä tehdä. Sen sijaan oma-aloitteisissa veroissa tällainen säännös on (esim. OVML 54 § ja varainsiirtoverolain 38 §), koska oma-aloitteisessa verossa päätöksiä tehdään vain tapauskohtaisesti. Korkein hallinto-oikeus esittää, että säännöksen tarpeellisuus arvioidaan jatkovalmistelun yhteydessä ottaen myös huomioon sääntelyn yhtenäisyys kaikissa maksuunpantavissa veroissa. Jos nimenomaiselle säännökselle olisi muista maksuunpantavista veroista poiketen erityisiä tarpeita autoverotuksessa, tämän tulisi ilmetä säännöksen perusteluista.

Esitysluonnoksen mukaan kaikkien verolajien verotarkastusta koskeviin säännöksiin lisättäisiin nykyisen valmisteverotuslain 96 §:ää (lisäksi vastaava säännös lain 97.3 §:ssä) ja AutoVL 81 §:ää mukaileva säännös, jonka mukaan ”Toisen viranomaisen edustaja voi avustaa asiantuntijana verotarkastuksessa” (OVML 24 §, VML 14 § ja AutoVL 66 §). Esitysluonnoksessa viimeksi mainittujen menettelylakien säännösten yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan, että tämä toinen viranomainen ”toimisi Verohallinnon tarkastusoikeuksilla”. Autoverolain perusteluissa puolestaan todetaan: ”Avustavana asiantuntijalla olisi kuitenkin yhtäläiset oikeudet tiedonsaantiin kuin veroviranomaisilla, jotta mahdollisuus esittää asiassa perusteltu ja asiantunteva näkemyksensä toteutuisi. Avustavana asiantuntijana toimivaa koskisi toisaalta myös samat vaitiolo- ja vahingonkorvaussäännökset kuin verotarkastusta toimittavaa viranomaista”.

Korkein hallinto-oikeus toteaa, että säännösten sanamuodoissa korostuu toisen viranomaisen avustava rooli. Sen sijaan vaikuttaa siltä, että perusteluissa toisen viranomaisen toimivalta kuvataan avustavaa roolia laajempaan, jo lähes itsenäisenä toimijana. Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan tämä sääntely edellyttäisi perusteellisempaa tarkastelua.

Ehdotetun AutoVL 79 §:n otsikko on ”Veronkierto”. Korkein hallinto-oikeus ehdottaa, että otsikon nimi muutetaan vakiintuneesti lainsäädännössä käytettyyn muotoon ”Veron kiertäminen” (vrt. VML 28 § ja OVML 10 §).

Lausunnon ovat valmistelleet oikeusneuvos Timo Rabinä ja esittelijäneuvos Stina-Maria Lund. Lausunto on käsitelty korkeimman hallinto-oikeuden kansliaistunnossa 13.1.2020.

Presidentti


Kari Kuusiniemi

Kansliapäällikkö


Emil Waris