

**PERUSTUSLAKIVALIOKUNNAN
LAUSUNTO 35/2005 vp**

**Hallituksen esitys eräiden verotusmenettelyyn
liittyvien säännösten muuttamisesta**

Valtiovarainvaliokunnalle

JOHDANTO

Vireilletulo

Eduskunta on 8 päivänä syyskuuta 2005 lähettäessään hallituksen esityksen eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta (HE 91/2005 vp) valmistelevasti käsiteltäväksi valtiovarainvaliokuntaan samalla määrännyt, että perustuslakivaliokunnan on annettava asiasta lausunto valtiovarainvaliokunnalle.

Asiantuntijat

Valiokunnassa ovat olleet kuultavina

- hallitusneuvos Kirsi Seppälä ja ylitarkastaja Panu Pykönen, valtiovarainministeriö
- lainsäädäntöneuvos Eija Siitari-Vanne, oikeusministeriö
- professori Veli-Pekka Viljanen.

Lisäksi kirjallisen lausunnon ovat antaneet

- professori Mikael Hidén
- professori Olli Mäenpää.

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelyä annettua lakia. Esityksen pääasiallinen tarkoitus on säätää henkilöverotuksessa käyttöön otettavasta esitäytetystä veroilmoituksesta. Lakiehdotus sisältää lisäksi säännöksiä muun ohella verotuksen toimittamisesta ja verotuksen oikaisusta samoin kuin sähköisestä asioinnista ja allekirjoituksesta. Verovelvollisen hyväksi verotusta voidaan oikaista siitä huolimatta, että hallinto-oikeus on lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian. Esitys sisältää ehdotuksia myös useiden muiden verotusmenettelyyn liittyvien lakien muuttamisesta.

Ehdotetut lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Niitä on tarkoitus soveltaa osaksi vuoden 2005, osaksi vuoden 2006 ja 2007 alusta.

Esityksen säätämisyjärjestysperusteluissa arvioidaan ehdotuksia säännöksiksi viranomaisen määräystenantovallassa perustuslain 80 §:n 2 momentin kannalta. Säätelyä arvioidaan myös perustuslain 81 §:n näkökulmasta valtion verosta samoin kuin oikeusvaltioperiaatetta ja valtiollisten tehtävien jakoa koskevien perustuslain 2 ja 3 §:n kannalta. Perustelujen mukaan lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

VALIOKUNNAN KANNANOTOT

Perustelut

Verotuksessa noudatettavat periaatteet

Verotusta toimittavan veroviranomaisen on verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n uuden 6 momentin perusteella tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Säännöksellä on esityksen perustelujen mukaan tarkoitus ilmaista, että veroviranomainen voi soveltaa asioihin erilaisia tutkimistapoja esimerkiksi verotustietojen koneellisessa käsittelyssä ilmenneiden seikkojen perusteella. Kysymys voi tapauksittain olla asian summaarisemmasta tai perusteellisemmasta tutkinnasta. Säännöksessä luetellaan ne yleiset perusteet, joiden mukaan asioiden tutkimistapa määräytyy.

Valiokunta kiinnittää perustuslain 21 ja 81 §:n 1 momentin näkökulmasta huomiota siihen, ettei verotuksen kaltaisessa massaluonteisessa toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai verovelvollisen oikeusturvaa. Lakiehdotus sisältää asianmukaiset säännökset verovelvollisen mahdollisuudesta korjata ja täydentää veroviranomaisen esittänyt veroilmoitus (7 §:n 2 mom.) samoin kuin oikeudesta tulla kuulluksi (26 §:n 3 mom.) ja saada perusteltu päätös (51 §). Tästä huolimatta verovelvollisen oikeusturva ja vaatimus hyvästä hallinnosta tulee valiokunnan mielestä lisätä lakiehdotuksen 26 §:n 6 momentissa mainittaviin verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi

Verotusta voidaan 1. lakiehdotuksen 55 §:n 3 momentin nojalla oikaista verovelvollisen hyväksi, vaikka hallinto-oikeus on lainvoimaisella päätöksellä ratkaissut asian. Edellytyksenä on, että hallinto-oikeuden päätös poikkeaa korkeimman hallinto-oikeuden samanlaisessa asiassa myöhemmin antamasta ratkaisusta. Tähän liittyen verotusmenettelylain 63 §:n uudessa 3 momentissa on säännös verovelvollisen oikeudesta

hakea verotukseen oikaisua hallinto-oikeuden lainvoimaisesta päätöksestä huolimatta.

Ehdotus merkitsee, että hallintoviranomainen voi korvata tuomioistuimen lainvoimaisen ratkaisun omalla päätöksellään. Ehdotusta on arvioitava perustuslain 3 ja 21 §:n säännösten kannalta valtiollisten tehtävien jaosta ja yksilön oikeusturvasta.

Perustuslain 3 §:n säännös perustuu perinteiseen käsitykseen vallan kolmijaosta, jossa valtiollinen valta jaetaan lainsäädäntövaltaan, hallitusvaltaan ja tuomiovaltaan. Tuomiovaltaa käyttävät perustuslain 3 §:n 3 momentin perusteella riippumattomat tuomioistuimet, ylimpinä tuomioistuin korkein oikeus ja korkein hallinto-oikeus. Tuomioistuinten riippumattomuudella tarkoitetaan perustuslain esitöiden (HE 1/1998 vp, s. 76/I) mukaan sitä, että tuomioistuinten tulee olla lainkäyttötoiminnassaan riippumattomia muiden tahojen, kuten lainsäädäntö- tai hallitusvallan käyttäjien samoin kuin viranomaisten vaikutuksesta.

Tuomioistuinten riippumattomuus liittyy kiinteästi perustuslain 21 §:n säännöksiin oikeusturvasta ja oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Merkityksellisiä ovat myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleen määräykset jokaisen oikeudesta oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin lailla perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa. Käsitteeseen "tuomioistuin" sisältyy Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen kannan mukaan toimivalta antaa sellaisia sitovia päätöksiä, joita viranomainen ei voi muuttaa yksityisen asianosaisen vahingoksi, minkä lisäksi sitovien päätösten antamisvalta on ymmärrettävä osaksi tuomioistuimen riippumattomuutta.¹

Viranomaisen mahdollisuus korvata tuomioistuimen ratkaisu omalla päätöksellään ja siten välillisesti muuttaa tuomioistuimen ratkaisua on

¹ Van de Hurk v. Alankomaat (19.4.1994), kohta 45. Ks. myös Pellonpää, Euroopan ihmisoikeussopimus, Helsinki 2005, s. 351.

periaatteellisilta lähtökohdiltaan varsin ongelmallinen yhtä hyvin valtiollisten tehtävien jakoa kuin tuomioistuinten riippumattomuutta koskevien perustuslain säännösten kannalta olkoonkin, että ehdotuksessa on kysymys ylimmän oikeusasteen ratkaisun mukaisen oikaisun tekemisestä yksityisen asianosaisen hyväksi. Tällaisen jossain määrin nurinkurisen sääntelyn perusteella viranomaisen näyttäisi valvovan tuomioistuinten ratkaisutoiminnan lainmukaisuutta eikä päinvastoin. Sääntelystä voi lisäksi saada käsityksen, että viranomaisella olisi jonkinlainen mahdollisuus puuttua myös ennakolta tuomioistuimen lainkäyttötoimintaan.

Viranomaisen oikaisutoimivallan edellytyksenä on ehdotuksen mukaan korkeimman hallinto-oikeuden samanlaisessa asiassa antama hallinto-oikeuden päätöksestä poikkeava ratkaisu. Tältä osin ehdotus on ongelmallinen tuomioistuinten välisten suhteiden näkökulmasta, sillä kukin tuomioistuin on riippumaton myös oikeuslaitoksen sisällä. Ylempi tuomioistuin ei perustuslain 3 §:n 3 momentin esitöiden mukaan saa pyrkiä vaikuttamaan alemman tuomioistuimen ratkaisuun yksittäistapauksessa. Ylimpien tuomioistuinten ennakkopäätöksillä on lähinnä oikeuskäytännön yhtenäisyyttä turvaavaa tuomioistujia ohjaavaa merkitystä, mutta ei välitöntä oikeudellista sitovuutta yksittäisten oikeustapausten ratkaisussa (HE 1/1998 vp, s. 76).

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun ennakkopäätösarvo muodostuu ehdotetussa sääntelyssä viranomaisen oikaisutoimivallan välityksellä olennaisesti perustuslakiesityksessä tarkoitettua merkittävämmäksi. Tämän lisäksi viranomaisen — eikä tuomioistuimen — toimivallassa on ehdotuksen perusteella päättää, onko ylempään oikeusasteeseen myöhempi ratkaisu ylipäätään annettu "samanlaisessa asiassa" ja onko sillä siten prejudikaattiarvoa suhteessa alemman tuomioistuimen päätökseen.

Edellä esitetyn perusteella 1. lakiehdotuksen 55 §:n 3 momentin säännös viranomaisen mahdollisuudesta oikaista hallinto-oikeuden lainvoimaiseen päätökseen perustuva verotus on valiokunnan mielestä ristiriidassa perustuslain 3 §:n

kanssa. Momentti on siksi poistettava lakiehdotuksesta, jotta se voidaan näiltä osin käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä. — Sama säätämisyjärjestyshuomautus koskee 55 §:n 3 momenttiin liittyvää 63 §:n 3 momenttia.

Ehdotetun sääntelyn taustalla on sinänsä ymmärrettävä ja hyväksyttävä pyrkimys mahdollistaa verotuksen vaivaton ja nopea oikaisu useiden verovelvollisten hyväksi sellaisissa tapauksissa, joissa korkein hallinto-oikeus on ennakkopäätöksensä mukaisesti ratkaissut verotukseen vaikuttavan oikeuskysymyksen alemmissa oikeusasteissa omaksutusta kannasta poikkeavasti. Tavoitteeseen tulee valiokunnan mielestä kuitenkin pyrkiä kehittämällä sääntelyä ylimääräisestä muutoksenhausta muun ohella esimerkiksi niin, että hallinto-oikeus voi — verovelvollisen tai veroviranomaisen hakemuksesta — poistaa samanlaisessa asiassa aiemmin antamansa lainvoimaisen päätöksen ja ratkaista asian uudelleen.

Verohallituksen määräystenantovaltuudet

Lakiehdotuksiin sisältyviä säännöksiä Verohallituksen määräystenantovallasta on arvioitava perustuslain 80 §:n 2 momentin kannalta. Sen mukaan muu kuin pykälän 1 momentissa mainittu asetuksenantaja voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määräytyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee lisäksi olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu.

Määräystenantovaltuuksien säätämistä viranomaiselle rajoittaa myös perustuslain 80 §:n 1 momentin säännös lain alasta. Lailla on sen perusteella säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Verotusmenettelyyn kohdistuvan sääntelyn arvioinnissa merkityksellinen on myös perustuslain 81 §:n 1 momentti. Valtion verosta säädetään sen mukaan lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Lainsäädäntövaltaa ei perustuslain 80 §:n säännöksistä ilmenevän periaatteen mukaan tule

yleensä siirtää ministeriötä alemmalle viranomaisosalolle. Muulle viranomaiselle voidaan osoittaa oikeussääntöjen antamisvaltaa vain poikkeuksellisesti (PeVM 10/1998 vp, s. 23/II). Erityinen syy säättää viranomaisen määräysten-antovallasta on perustuslakiesityksen perusteella käsillä lähinnä silloin, kun kysymyksessä on tekninen ja vähäisiä yksityiskohtia koskeva sellainen sääntely, johon ei liity merkittävää har- kintavallan käyttöä (HE 1/1998 vp, s. 133/II).

Lakiehdotuksiin sisältyvässä valtuussäännök- sissä on yleisesti ottaen kysymys sellaisesta tek- nislouhteisesta normiannosta, joka perustuslain 80 §:n kannalta valiokunnan mielestä soveltuu verotuksen toimeenpanosta vastaavan asiantun- tijaviraston tehtäväksi. Valtuudet täyttävät yleensä myös sääntelyn täsmällisyyteen ja tark- kuuteen perustuslakivaliokunnan käytännössä kohdistetut vaatimukset.

Verovelvollisen on 1. lakiehdotuksen 7 §:n 6 momentin perusteella annettava verotusta var- ten myös muita kuin pykälässä tarkoitettuja il- moituksia sen mukaan kuin Verohallitus mää- rää. Tältä osin säännös näyttäisi perustavan vi- ranomaiselle avoimen valtuuden laajentaa la- kiehdotuksen 7 §:n 1 momentissa säädettäväksi ehdotettua verovelvollisen ilmoitusvelvollisuut- ta. Valiokunnan mielestä kysymys voi kuitenkin olla vain viranomaisen toimivallasta antaa 7 §:n 1 momentin säännöstä tarkempia määräyksiä asiasta. Valtuussäännöksen kirjoitusasu on syy- tä tarkistaa tätä vastaavaksi. — Samaan tapaan on syytä tarkistaa 1. lakiehdotuksen 10 §:ssä ole- van valtuussäännöksen sanamuotoa Verohalli- tuksen toimivallasta antaa määräyksiä verotusta varten tarpeellisten tietojen ja selvitysten anta- misesta.

Valiokunta kiinnittää valtiovarainvaliokun- nan huomiota lakiehdotuksen 7 §:n 6 momentin, 10 §:n ja 13 §:n 4 momentin valtuussäännösten päällekkäisyyteen. Sääntelyä on aiheellista ke- hittää niin, että laissa on riittävän selkeä sään-

nös verovelvollisen ilmoitus- ja tietojenantovel- vollisuuden perusteista ja sitä täydentävä yksi valtuussäännös Verohallituksen toimivallasta antaa asiasta lakia tarkempia määräyksiä.

Elinkeinotoimintaa, maataloutta tai metsäta- loutta harjoittavan verovelvollisen on 1. lakieh- dotuksen 7 §:n 3 momentin perusteella palautet- tava veroilmoitus, jollei Verohallitus toisin mää- rää. Säännöksessä on kysymys viranomaisen ra- joituksettomasta toimivallasta antaa laista poik- keavia määräyksiä. Jotta lakiehdotus voidaan tältä osin käsitellä tavallisen lain säätämisjärjes- tyksessä, on valtuutta täsmennettävä määräys- tenantovallan käyttämistä rajaavin tai ohjaavin maininnoin esimerkiksi siitä, missä tarkoituk- sessa tai millaisia tilanteita silmällä pitäen viran- omaisen voi määrätä momentissa tarkoitettusta asiasta toisin (esim. PeVL 20/2004 vp, s. 4/II ja siinä mainitut valiokunnan lausunnot).

Ehdotetuissa valtuussäännöksissä on usein käytetty sellaista sanamuotoa, jonka perusteella on hankala päätellä, onko kyse viranomaisen toi- mivallasta antaa yleisiä oikeussääntöjä vai yksit- täistapauksessa noudatettava määräys ("jollei vi- ranomainen toisin määrää", "sen mukaan kuin viranomaisen määrää", "viranomaisen voi ra- joittaa silloin, kun"). Valiokunta huomauttaa, että norminasettamisvaltuudet tulee lainsäädän- nössä pyrkiä muotoilemaan valtuussäännösten nykyaikaisen kirjoittamistavan mukaisesti ylei- sesti sovellettavien — ja yleensä lakia tarkem- pien — määräysten antamista tarkoittaviksi (ks. esim. 1. lakiehdotuksen 12 §:n 2 mom.).

Valiokunta muistuttaa vielä siitä, että perus- tuslain 80 §:n säännökset rajoittavat suoraan val- tuussäännösten tulkintaa samoin kuin valtuuk- sien nojalla annettavien määräysten sisältöä. Vi- ranomaisen määräyksellä ei siten voida antaa yleisiä oikeussääntöjä esimerkiksi sellaisista seikoista, joista perustuslain mukaan on säädet- tävä lailla tai asetuksella (esim. PeVL 17/2004 vp, s. 4/I, PeVL 25/2005 vp, s. 4/II).

Lausunto

Lausuntonaan perustuslakivaliokunta esittää,

että lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä, 1. lakiehdotus kuitenkin vain, jos valio-

kunnan sen 7 §:n 3 momentista sekä 55 §:n 3 momentista ja 63 §:n 3 momentista tekemät valtiosääntöoikeudelliset huomautukset otetaan asianmukaisesti huomioon.

Helsingissä 14 päivänä lokakuuta 2005

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

pj.	Kimmo Sasi /kok	Markku Rossi /kesk
jäs.	Hannu Hoskonen /kesk	Arto Satonen /kok
	Sinikka Hurskainen /sd	Seppo Särkiniemi /kesk
	Roger Jansson /r	Ilkka Taipale /sd
	Irina Krohn /vihr	Jan Vapaavuori /kok
	Annika Lapintie /vas	vjäs. Esko Kiviranta /kesk
	Reino Ojala /sd	Veijo Puhjo /vas.
	Klaus Pentti /kesk	

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Sami Manninen.