

**Kimmo Nieminen**

*HTM, jatko-opiskelija Itä-Suomen yliopisto, Tax Manager PricewaterhouseCoopers Oy*

---

# OIKEUDENMUKAINEN VEROTUKSEN OIKAISUVAATIMUSMENETTELY

---



**Edilex 2020/27**

Referee-artikkeli

Julkaistu 30.7.2020

[www.edilex.fi/artikkelit/21222](http://www.edilex.fi/artikkelit/21222)

# SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	2
2	VEROTUKSEN OIKAISUVAATIMUSMENETTELY.....	4
3	HALLINTOMENETTELYÄ VAI OIKEUDENKÄYNTIÄ.....	6
3.1	HALLINTOLAINKÄYTTÖ.....	6
3.2	PERUSTUSLAKI.....	8
3.3	EU JA PERUSOIKEUSKIRJA.....	10
3.4	EUROOPAN IHMISOIKEUSSOPIMUS.....	13
3.4.1	<i>Tehokas oikeussuoja artikloissa 6 ja 13.....</i>	13
3.4.2	<i>Siviilioikeuksista ja -velvollisuuksista päättäminen.....</i>	14
3.4.3	<i>Rikossyytteistä päättäminen.....</i>	15
3.4.4	<i>Tuomioistuimelta vaadittavat edellytykset.....</i>	17
3.5	VEROTUKSEN OIKAISULAUTAKUNNAN ASEMESTA.....	18
4	HYVÄN HALLINNON PERIAATTEET.....	19
4.1	HALLINTOLAKI.....	19
4.2	EUROOPPALAINEN HYVÄ HALLINTO.....	20
4.3	VEROTUKSEN OIKAISULAUTAKUNNAN MENETTELY JA HYVÄN HALLINNON VAATIMUKSET.....	22
5	OIKAISUVAATIMUSMENETTELY MUUALLA – VERTAILUSSA SOSIAALITURVAN MUUTOKSENHAKU JA VEROTUSMENETTELY NAAPURIMAISSAMME.....	23
5.1	YLEISTÄ.....	23
5.2	SUOMALAINEN SOSIAALITURVAN MUUTOKSENHAKU.....	23
5.3	RUOTSI.....	26
5.4	NORJA.....	27
5.5	VIRO.....	28
6	LOPUKSI.....	29
6.1	OIKEUDENMUKAISUUDEN KOKEMINEN OIKAISUVAATIMUSMENETTELYSSÄ – SYITÄ JA SEURAUKSIA.....	29
6.2	JOHTOPÄÄTÖKSET.....	33
	LÄHTEET.....	34

## 1 JOHDANTO

*Verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyllä* tarkoitetaan oikaisuvaatimuksen tutkimista ja käsittelyä Verohallinnossa ja verotuksen oikaisulautakunnassa. Verotuksessa ensimmäinen muutoksenhakusaste on verotuksen oikaisulautakunta. Ennen mahdollista valitusta hallinto-oikeuteen verovelvollisen tulee tehdä oikaisuvaatimus, jos hän ei ole tyytyväinen Verohallinnon tekemään päätökseen. Oikaisuvaatimus tutkitaan ensin Verohallinnossa, ja jos päätöstä ei siellä oikaista, vaatimus tutkitaan verotuksen oikaisulautakunnassa.

Verotuksen oikaisulautakunnan asemaa ja menettelyn oikeudenmukaisuutta on julkisesti arvosteltu. Arvostelun mukaan verotuksen oikaisuvaatimusmenettely ei täytä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksia, koska verotuksen oikaisulautakunta ei ole riippumaton muutoksenhakuelin, ja sama päätöksen tehnyt viranomaistaho valmisteleo asian lautakunnalle. Lisäksi käsittely oikaisulautakunnassa on salaista, esittelymuistiosta ei saa esittää näkemyksiä eikä suullisia käsittelyjä käytännössä järjestetä.<sup>1</sup> Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksen täyttyminen ei siten kritiikin perusteella toteudu Suomessa.

Verotuksen oikaisulautakunnan johtavan puheenjohtajan *Terttu Lepauksen* mukaan oikaisuvaatimusmenettely on kuitenkin muutosta hakevalle helppo ja nopea.<sup>2</sup> Oikaisuvaatimuksia tehdään vuosittain n. 100 000. Verohallinto hyväksyy niistä n. 80 000, eli ratkaisut ovat suurelta osin oikaisuvaatimuksen mukaisia. Vain pieni osa päättyo valituksena tuomioistuimiin, sillä verotuksen oikaisulautakunnassa käsitellyistä n. 20 000 tapauksesta n. 1 200–1 300 päättyo valituksena hallinto-oikeuteen (HaO).<sup>3</sup> Tästä huolimatta verovelvollisilta itselleni tulleen palautteen mukaan oikaisuvaatimusmenettelyä ei koeta oikeudenmukaiseksi, asioiden käsittely kestää liian kauan ja Verohallinnon päätökset muuttuvat tulkinnallisissa asioissa verovelvollisille edullisempaan suuntaan turhan harvoin.<sup>4</sup>

Perinteisesti verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyä ei ole pidetty oikeudenkäyntimenettelynä vaan hallintomenettelynä. On katsottu, että hallintomenettelyä eivät koske oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset samassa määrin kuin oikeudenkäyntimenettelyä. Muuttuva yhteiskunta, Euroopan unionin oikeus, EU:n perusoikeuskirja<sup>5</sup> ja Euroopan ihmisoikeussopimus (EIS)<sup>6</sup> ovat kuitenkin tuoneet tähän ajatteluun uusia näkökulmia, joita ei ole ennen osattu ottaa huomioon. Etenkin Euroopan ihmisoikeussopimuksen ja unionin perusoikeuskirjan merkitys on korostunut myös veroasioissa viime vuosikymmenenä.<sup>7</sup> Onko esimerkiksi riittäväo, että hallinnollisessa oikaisuvaatimusmenettelyssä annetusta päätöksestä on valitusoikeus tuomioistuimeen?

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyn oikeudenmukaisuuden vaatimusta. Tutkimuksen kohteena on erityisesti se, onko muuttunut yhteiskunta ja oikeudellinen

<sup>1</sup> *Juusela Libera* 24.10.2016, *Juusela Helsingin Sanomat* (HS) 4.11.2016, *Juusela LinkedIn* 22.2.2017.

<sup>2</sup> *Lepaus HS* 14.11.2016.

<sup>3</sup> Lisäksi vuosittain n. 400 tapausta päättyo korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joista valituslupa myönnetään n. 20 % tapauksista eli n. 100:lle, *Rauhala*, 7.1.2020. Ks. v. 2016 luvut, *Lepaus HS* 14.11.2016.

<sup>4</sup> Kirjoittaja toimi yli 20 vuotta Verohallinnossa arvonlisäveron asiantuntijatehtävissä mm. Konserniverokeskuksessa ja keskusverolautakunnan esittelijänä, hetken kirjoittaja toimi määräaikaisena veroasiamiehenä Veronsaajien oikeudenvalvontayksikössä ja toimii nyt neljättä vuotta verokonsulttina PwC:llä. Kirjoittaja on siten pääsyt näkemään verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyä eri näkökulmista.

<sup>5</sup> Euroopan unionin perusoikeuskirja (2012/C 326/02).

<sup>6</sup> Euroopan ihmisoikeussopimus (63/1999).

<sup>7</sup> *Männistö* 2018, s. 189. Ks. myös *Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko* 2010, s. 54; *Äimä* 2011, s. 4–7.

ympäristö tuonut menettelylle uusia vaatimuksia ja toteutuvatko nämä vaatimukset nykyisessä menettelyssä. Lisäksi tarkastellaan, riittääkö muodollinen lainmukaisuus, vai tulisiko ottaa huomioon myös se, millaisena menettely verovelvolliselle ja yhteiskunnalle näyttäytyy: heijastuvatko muutokset yhteiskunnassa myös siihen, miten oikeudenmukaiseksi oikaisuvaatimusmenettely koetaan? Entä millä tavoin oikaisuvaatimusmenettelyä tulisi uudistaa, jotta yhteiskunnasta tuleva muutospaine voitaisiin huomioida (oikeuden *responsiivisuus*)? Vai täyttääkö oikaisuvaatimusmenettely yhä ulkoisesta paineesta huolimatta sille asetetut oikeudelliset vaatimukset, jolloin muutokseen ei olisi tarvetta (oikeuden *refleksiivisyys*)? Entä mitä aiheeni kautta voidaan sanoa oikeusjärjestelmän ja yhteiskunnan vuorovaikutussuhteesta yleisemmin?<sup>8</sup>

Tutkimuksen lähtökohtien erittelyn jälkeen esittelen luvussa 2 tarkemmin verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyä. Tätä seuraavassa luvussa 3 tutkin, onko oikaisuvaatimusmenettelyssä kyse hallintomenettelystä vai oikeudenkäynnistä. Tätä tarkastellaan kansallisen lainsäädännön, EU:n perusoikeuskirjan ja EIS:n näkökulmasta. Samalla yhteydessä selvitetään näissä säädöksissä säädettyt oikeusturvan takeet, joiden tulisi oikaisuvaatimusmenettelyssä täytyä. Tämän jälkeen luvussa 4 tarkastelen hyvän hallinnon periaatteita, jotka tuovat oikaisuvaatimusmenettelyyn omat edellytyksensä. Luvussa 5 teen oikeusvertailua sosiaaliturvan muutoksenhakuun ja muiden maitten verotusmenettelyihin. Pyrin löytämään vertailukohtia kotimaiselle verotuksen muutoksenhauulle näyttämällä, miten oikaisuvaatimusmenettelystä on muualla ajateltu. Luvussa 6 pohdin, mitä on se oikeudenmukaisuus, jota verovelvolliset menettelyltä kaipaavat ja millaisia puutteita he siinä kokevat. Lopuksi esitän tutkimuksen johtopäätökset.

Tutkimuksessa oikeudenkäyntimenettelyllä tarkoitetaan prosessia, joka tapahtuu tuomioistuimissa, eli veroasioiden ollessa kyseessä joko hallinto-oikeudessa tai korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Osassa lähteistä tästä voidaan käyttää myös termejä tuomioistuinmenettely tai lainkäyttö.<sup>9</sup> Oikeudenkäyntimenettely ja verotuksen oikaisuvaatimusmenettely ovat ikään kuin vastakohtia tässä tutkimuksissa, sillä niitä koskevat erilaiset prosessikysymykset ja erilaiset oikeudenmukaisuuden vaatimukset.

Verotus on osin kansallista ja osin verotusta koskeva sääntely on Euroopan unionin (EU) harmonisoimaa erilaisin asetuksin ja direktiivein.<sup>10</sup> Suoraan sovellettavalla asetuksen tasoisella tullitariffilla tullimaksut on harmonisoitu jäsenvaltioissa. Kulutusverotusta on harmonisoitu pääasiassa direktiivein. Tärkein harmonisoitu kulutusvero on arvonlisävero. Tutkimuksen kohteen näkökulmasta harmonisoinnilla on merkitystä siihen, tulevatko perusoikeuskirja ja muut EU-oikeudelliset oikeuslähteet sovellettaviksi. Tutkimuksen luku 3.3, EU ja perusoikeuskirja, koskee siten verotusta vain harmonisoiduilta osilta.

---

<sup>8</sup> Tutkimuksen runko perustuu alustukseeni Lapin yliopiston Refleksiivisyys ja responsiivisuus oikeudessa -tutkimusseminaarissa 13.3.2019.

<sup>9</sup> Lainkäyttö on HE 72/2002 vp, s. 51 määritelty niin, että se on osa jälkikäteistä oikeusturvan antamista, jonka tehtävänä on ratkaista oikeusriidat sekä varmistaa, että aineellisen oikeuden normeja sovelletaan oikein. Lainkäyttö jakautuu oikeudenalojen välillä siviili- ja rikosoikeudelliseen oikeudenkäyntimenettelyyn ja hallinto-oikeudelliseen hallintolainkäyttöön.

<sup>10</sup> Verotuksessa myös verosopimusoikeudella on merkitystä.

## 2 VEROTUKSEN OIKAISUVAATIMUSMENETTELY

Verotusmenettelyssä ensisijainen muutoksenhakuaste on *verotuksen oikaisulautakunta*.<sup>11</sup> Jos verovelvollinen on tyytymätön Verohallinnon antamaan päätökseen, hän voi tehdä siitä kirjallisen oikaisuvaatimuksen. Vaatimus osoitetaan verotuksen oikaisulautakunnalle, mutta oikaisuvaatimuksen tutkii ensin Verohallinto. Jos oikaisuvaatimus sisältää sellaisia perusteita, joiden pohjalta päätöstä voidaan Verohallinnon mieleistä oikaista, Verohallinto oikaisee aiempaa päätöstään. Jos päätöstä ei Verohallinnon käsityksen mukaan voida oikaista, oikaisuvaatimus siirretään verotuksen oikaisulautakunnalle käsiteltäväksi. Vaikka Verohallinto ei suoraan oikaisuvaatimusta hyväksyisi, se voi myös esittää verotuksen oikaisulautakunnalle vaatimuksen hyväksymistä<sup>12</sup>. Myös Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö voi tehdä Verohallinnon päätöksestä oikaisuvaatimuksen verotuksen oikaisulautakuntaan. Verohallinnon virkamiehet esittelevät asiat verotuksen oikaisulautakunnassa.<sup>13</sup>

Oikaisuvaatimusmenettelyä koskevat säännökset sisältyvät verotusmenettelystä annetun lain (VML, 18.12.1995/1558) 61–65 a §:ään ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (OVML, 9.9.2016/768) 58–63 §:ään. Oikaisuvaatimusmenettelyä koskevia säännöksiä on myös eräissä muissa verolaeissa, mutta keskeiseltä sisällöltään ne vastaavat edellä mainittujen lakien säännöksiä. Myös hallintolailla on merkitystä oikaisuvaatimusmenettelyyn, sillä siinä kuvataan muun muassa hyvän hallinnon periaatteet. Hallintolain (HL, 6.6.2003/434) tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa (HL 1 §). Hallintolaki on yleislaki, joka väistyy, jos muussa lainsäädännössä esitetään hallintolain säännöksistä poikkeavia säännöksiä (HL 5 § 1 mom.). Siten HL 7 a luvun oikaisuvaatimusmenettelyä koskevat säännökset vain täydentävät menettelyä siltä osin kuin menettelystä ei ole verolainsäädännössä toisin säädetty.<sup>14</sup> Yhtenä esimerkkinä voidaan mainita se, että oikaisuvaatimuksen muodosta ja sisällöstä säädetään tarkemmin HL 49 d §:ssä.<sup>15</sup>

Oikaisulautakunta on verotuksen muutoksenhaussa ollut tuloverotusasioissa käytössä jo vuodesta 1994 alkaen.<sup>16</sup> Verotuksen muutoksenhakusäännöksiä muutettiin kuitenkin 1.1.2017 voimaantulleilla säännöksillä (HE 29/2016).<sup>17</sup> Muutoksen seurauksena oikaisulautakuntamenettelystä tuli yleinen

<sup>11</sup> Purosen mukaan verotuksen oikaisulautakunta on luonteeltaan lakiin perustuva itseoikaisuelin. Erotuksena muista itseoikaisumenettelyistä laissa säädeltyä hallintopäätöksen oikaisumenettelyä kutsutaan oikaisuvaatimusmenettelyksi. *Puronen Verotus 1/1999*, s. 14.

<sup>12</sup> *Räbinä ym.* 2017, s. 238–239.

<sup>13</sup> Ks. esim. *HE 85/2012 vp*, s. 12–13, *HE 45/2017 vp*, s. 23.

<sup>14</sup> *Halila – Aer* 2014, s. 68. Ks. HL:n säännöksistä tarkemmin *Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko* 2010, s. 353–367. Halilan mukaan verotuksen omat menettelysäännökset palvelevat osin sitä lähtökohtaa, että verotuksen oikaisulautakunnan on katsottu rinnastuvan oikeusturvasyistä pitkälti lainkäyttöviranomaiseen. *Halila* 2006, s. 70–71.

<sup>15</sup> Ks. verolakien ja hallintolain suhteesta tarkemmin VH:n ohje: *Hallintolaki ja verolainsäädäntö*, 21.11.2019, diaarinumero Vh/3667/00.01.02//2019.

<sup>16</sup> *Puronen Verotus 1/1999*, s. 14–15: Verotuksen oikaisulautakuntaa koskevat säännökset otettiin verotuslakiin (12.12.1958/482) sen muutoksella 19.11.1993/963, joka tuli voimaan 1.1.1994. Säännökset siirrettiin VML:iin verotuslain kumoamisen yhteydessä ja niitä sovellettiin ensi kerran vuodelta 1996 toimitetussa verotuksessa. KHO:n valituslupamenettelyyn siirtyminen edellytti poliittisesti sitä, että muutosta ”kompensoitii” verovelvollisille uudella muutoksenhakukeinolla. Ks. tarkemmin verotuksen oikaisulautakunnan synnystä, *Puronen Verotus 1/1999*, s. 13 ss. Ks. myös *HE 230/2014 vp*, s. 21.

<sup>17</sup> Ks. edellisestä v. 1994 muutoksesta *Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko* 2010, s. 437.

menettely haettaessa muutosta Verohallinnon verotusta koskeviin päätöksiin ennakkoratkaisuja lukuun ottamatta.<sup>18</sup> Oikaisulautakuntamenettely koskee siten nykyisin myös arvonlisäverotusta.

Verohallinnosta annetun lain (verohallintolaki, 11.6.2010/503) 5 §:n mukaan oikaisulautakunnalla on tehtävässään itsenäinen ratkaisovalta. Lautakunta voi siten ratkaista käsiteltävänä olevat asiat riippumatta esimerkiksi Verohallinnon yhtenäistämisohjeissa esitetyistä kannanotoista.<sup>19</sup> Muilta osin oikaisulautakunnan toiminnasta säädetään tarkemmin verohallintolain 4 luvussa. Esimerkiksi oikaisulautakunnan työjärjestyksessä annetaan verohallintolain 23 §:n perusteella tarkemmat määräykset lautakunnan jaostojen tehtäväjaosta, puheenjohtajien tehtäväjaosta ja sijaisjärjestelyistä sekä muusta toiminnan järjestämisestä. Lisäksi yleisemmällä tasolla on samasta asiasta säädetty myös Verohallinnon työjärjestyksen (16.12.2019, VH/3702/00.02.02.01/2019) 17–19 §:ssä. Työjärjestyksen 16 §:n 1 momentin mukaan verotuksen oikaisulautakunnan johtava puheenjohtaja järjestää oikaisulautakunnan toiminnan siten, että sen ratkaisuisa toteutuu ratkaisukäytännön yhdenmukaisuus.

Verotuksen oikaisulautakunnassa on johtavan puheenjohtajan ja puheenjohtajien virkoja. Näihin tehtäviin valitut nimittää virkoihinsa Verohallinnon pääjohtaja (Valtioneuvoston asetus Verohallinnosta, 17.6.2010/562, 10 §:n 3 momentti). Lisäksi oikaisulautakunnassa on Verohallinnon, kuntien sekä eri veronmaksajia edustavien järjestöjen ehdottamia jäseniä. Oikaisulautakunta ei siten ole pelkästään virkamiehistä koostuva vaan myös edustuksellinen elin. Verohallinto määrää ei-virkamiesjäsenet ja heidän henkilökohtaiset varajäsenensä viideksi kalenterivuodeksi tehtäviinsä. Huomionarvoista on, ettei lain tasolla säädetä siitä, että lautakunnan jäsentä olisi yhtä vaikeaa erottaa tehtävästään kuin tuomaria.<sup>20</sup> Organisatorisesti oikaisulautakunnan toimialueena on koko maa, mutta käytännössä se toimii 16 jaostoon jakautuneena. Jaostot käsittelevät pääsääntöisesti henkilö- tai yritysverotusta koskevia oikaisuvaatimusasioita, sillä arvonlisäverotusta koskevat asiat on keskitetty yhteen jaostoon.<sup>21</sup>

Lainsäätäjän näkökulmasta oikaisuvaatimusmenettelyn päämääränä on vähentää valitusten määrää hallinto-oikeuksissa. Tavoitteena on, että hallinto-oikeuksien käsittelyyn päätyisi vain todellisia oikeuskysymyksiä, ja yksinkertaisimmat asiat tai virheet korjattaisiin jo ennen tuomioistuinvaihetta.<sup>22</sup> Tilastojen valossa oikaisuvaatimusmenettely täyttää sille asetetut vaatimukset. Tuomioistuimiin valituksina päätyy vain murto-osa (1–2 %) kaikista oikaisuasioista.<sup>23</sup> Näiden voidaan olettaa olevan lähinnä kaikkein tulkinnanvaraisempia asioita. Toisaalta näissä asioissa oikaisuvaatimusmenettely on

---

<sup>18</sup> Ennakkoratkaisuista valitetaan suoraan hallinto-oikeuteen. Lautakuntamenettelyä ei kuitenkaan vielä ole valmiste- ja autoverotuksessa. Tätä kirjoittaessa hallituksen esitys, jossa näiden verolajien muutoksenhakua uudistetaan, on ollut lausuntokierroksella. Suunnitelmissa on siis ottaa käyttöön lautakuntamenettely myös näille verolajeille.

<sup>19</sup> Ks. verotuksen oikaisulautakunnan asemasta myös *Haarala*, Verotus 2013, s. 295.

<sup>20</sup> EUT katsoi tuomiossa asiaan C-222/13 *TDC* (2014), ettei Tanskan televiestinnän valituslautakunta Teleklagenævnetin ollut SEUT 267 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin, joka voisi pyytää siltä ennakkoratkaisua ensinnä sen vuoksi, että Teleklagenævnetin oli vastaajan asemassa, jos sen päätöksestä valitettiin hallintotuomioistuimeen. Se ei siten ollut edellytetyllä tavalla puolueeton. Toiseksi EUT myös epäili, ettei Teleklagenævnetin jäsenten erottamattomuudesta oltu säädetty riittävällä tavalla.

<sup>21</sup> Ks. verotuksen oikaisulautakunnan toiminnasta ja menettelystä tarkemmin VH:n ohje: *Oikaisulautakuntamenettelyn ohjeet*, antopäivä 15.1.2018, diaarinumero A9/200/2018.

<sup>22</sup> *Halila* 2006, s. 22, 24–25, 43, 45, 86; *HE 230/2014 vp*, s. 21, 43. Ks. myös *Halila – Aer* 2014, s. 34.

<sup>23</sup> *Rauhala* 7.1.2020.

vain tarpeeton välivaihe ennen lopullisen lainvoimaisen ratkaisun saamista.<sup>24</sup> Oikaisuvaatimusmenettely ei myöskään voi toimia pelkästään sen ajatuksen pohjalta, että tärkeintä on saada selvät virheet pois rasittamasta tuomioistuinten toimintaa. Järjestelmän tulee itsessään tarjota asioiden käsittelylle asianmukaiset ja laadultaan riittävät oikeusturvatakeet.<sup>25</sup>

### 3 HALLINTOMENETTELYÄ VAI OIKEUDENKÄYNTIÄ

#### 3.1 HALLINTOLAINKÄYTTÖ

Tässä tutkimuksessa selvitetään ensin, onko verotuksen oikaisuvaatimusmenettely hallinto- vai oikeudenkäyntimenettelyä hallintoprosessilain, perustuslain sekä kansainvälisten säädösten näkökulmasta. Samalla selvitetään näissä säädöksissä säädetyt oikeusturvan takeet, joiden tulisi myös oikaisuvaatimusmenettelyssä täytyä. Oikeuskirjallisuudessa verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyä ei ole pidetty viime vuosina ennen *Juuselan* kirjoituksia oikeudenkäyntinä vaan hallintomenettelynä.<sup>26</sup> Siten tämän oikeuskirjallisuuden mukaan siihen ei suoraan sovelleta oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksia tai hallintolainkäyttölain ja sittemmin hallintoprosessilain säädöksiä.

Asia ei kuitenkaan ole ollut näin selvä ennen hallintolainkäyttölain säätämistä (HLL, 26.7.1996/586).<sup>27</sup> Esimerkiksi hallinnon oikeusturvakomitean mietinnössä vuonna 1981 todettiin, että oikaisuvaatimusmenettely oli kvalifioitua itseoikaisua, joka lähestyi varsinaista muutoksenhakua.<sup>28</sup> Mietinnössä todettiin lisäksi, että ensiasteen valituksen korvaava oikaisuvaatimusmenettely voitiin monessa suhteessa rinnastaa valituksen käsittelyyn.<sup>29</sup> Rajanveto tehtiin HLL 1 §:n 2 momentissa, jonka mukaan kyseistä lakia sovelletaan myös, kun haetaan muutosta *valittamalla* hallintoviranomaiselta tai muutoksenhakuasioita käsittelemään perustetulta lautakunnalta. HLL:n esitöissä todetaan lisäksi nimenomaan, että *oikaisuvaatimusmenettely* jäisi lain soveltamisen ulkopuolelle.<sup>30</sup> Myöhemmin säädetyssä hallintolaissa sen soveltamisalan ulkopuolelle rajataan lainkäyttö (HL 4 § 1 mom.), ja sen esitöissä todetaan, ettei oikaisuvaatimusasioita lueta lainkäytön piiriin, vaan ne kuuluvat hallintolain soveltamisalaan.<sup>31</sup> *Halila* kuitenkin muistuttaa, ettei järjestelmän luonteesta kerro kaikkea se, että oikai-

<sup>24</sup> Halilan mukaan tämän on ollut argumentti, jolla oikaisujärjestelmän laajentamista on pyritty rajaamaan, *Halila* 2006, s. 46.

<sup>25</sup> *Halila* 2006, s. 90.

<sup>26</sup> Ks. esim. *Äimä* 2011, s. 21–22; *Haarala Verotus* 2013, s. 298.

<sup>27</sup> Ks. oikaisuvaatimusjärjestelmän luonteesta ja kehityksessä yleisesti, *Halila* 2006, s. 9 ss ja erityisesti veroasioissa s. 57–63; *Halila – Aer* 2014, s. 8–26 ja erityisesti veroasioissa s. 12–13.

<sup>28</sup> *KM 1981:64*, s. 175.

<sup>29</sup> *KM 1981:64*, s. 328. Halilan mukaan mietinnöstä saattoikin saada sen käsityksen, että oikaisuvaatimusmenettelystä tulisi säätää hallintolainkäyttöä koskevan yleislain (tulevan hallintolainkäyttölain) yhteydessä, *Halila* 2006, s. 28. Ks. myös *Halila* 2006, s. 50–51.

<sup>30</sup> *HE 217/1995 vp*, s. 33; *Halila* 2006, s. 50, 88. Halilan mukaan rajanveto-ongelmat kuitenkin nähtiin, kun esityksessä oikaisuvaatimusmenettelyn todettiin jäävän lain ulkopuolelle siitä huolimatta, että eräissä säädöksissä oikaisuvaatimussäännökset sisältyivät muutoksenhakua koskevaan lukuun, *Halila* 2006, s. 50 alav. 114. Näinhän on asia HLL:n kanssa samoihin aikoihin säädetyssä verotusmenettelylaissa, luku 5 Muutoksenhaku.

<sup>31</sup> *HE 72/2002 vp*, s. 51. Ks. myös *Halila – Aer* 2014, s. 49–51.

suvaatimuksen ratkaiseminen tapahtuu hallintolain piirissä. Oikaisuvaatimus luetaan järjestelmäsämme jälkikäteisiin oikeussuojakeinoihin.<sup>32</sup>

Lakia oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (hallintoprosessilaki, 5.7.2019/808) sovelletaan 1.1.2020 alkaen oikeudenkäynnissä yleisissä hallintotuomioistuimissa, joita ovat korkein hallinto-oikeus ja alueelliset hallinto-oikeudet (2 § 1 mom.).<sup>33</sup> Hallintoprosessilain tarkoituksena on sen 1 §:n mukaan säätää oikeusturvan ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeista hallintoasiaa ja muuta julkisoikeudellista oikeussuhdetta koskevassa oikeudenkäynnissä.<sup>34</sup>

Hallintoprosessilaki tulee sovellettavaksi siinä vaiheessa, jos verotuksen oikaisulautakunnan antamasta päätöksestä *valitetaan* hallinto-oikeuteen. Se ei koske hallinto-oikeuskäsittelyä edeltävää vaihetta eli hallinnollista oikaisuvaatimusmenettelyä. Siten asianomainen voi vaatia *oikeudenkäyntikuluja* korvattavaksi vasta oikaisumenettelyä seuraavassa oikeudenkäyntimenettelyssä (hallintoprosessilain 10 luku).<sup>35</sup>

Menettelyjen erilainen lainsäädännöllinen perusta tarkoittaa myös sitä, että esimerkiksi oikaisuvaatimuksessa esitetyt perusteet eivät myöskään rajoita oikeutta esittää uusia perusteita vaatimuksille valituksessa hallinto-oikeuteen (hallintoprosessilain 15 §:n 4 mom.), eli niin sanottu *kanteenmuutos* on mahdollinen.<sup>36</sup> Näin siitä huolimatta, että alkuperäinen Verohallinnon päätös rajaa sitä, missä laajuudessa asiassa voi vaatia oikaisua. Jos esimerkiksi alkuperäinen päätös koskee tiettyä verokautta, oikaisua ei voi hakea samalla muille verokausille. Hallinto-oikeudelta puolestaan muutosta haetaan valittamalla verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä. Siltä osin kun asia ei ole ollut oikaisuvaatimuksen johdosta ratkaistavana oikaisulautakunnassa, alkuperäinen Verohallinnon päätös on voimassa ja se jää lainvoimaiseksi kun aika oikaisuvaatimuksen tekemiselle umpeutuu. Uusien aineellisten vaatimusten esittäminen ei yleensä ole mahdollista.<sup>37</sup> Verotuksen oikaisulautakunnalle tehty oikaisuvaatimus ei kuitenkaan rajoita oikaisulautakuntaa puuttumasta myös muihin selviin lainvastaisuuksiin. Tätä puoltavat hallinnon lainalaisuus- ja palveluperiaatteet sekä valittajan oikeusturva. Myös hallintolain 8 luvun virheen korjaamista koskevat säännökset tulee huomioida<sup>38, 39</sup>

<sup>32</sup> Halila 2006, s. 89. Oikeusturvan takeet jaetaan ennalta vaikuttaviin eli preventiivisiin takaisiin, jotka liittyvät ennen päätöksentekoa edeltävään toimintaan, ja jälkikäteiseen eli korjaaviin takaisiin, joiden tarkoitus on korjata päätöksessä, siinä käytetyssä menettelyssä tai suoritetussa toiminnassa tapahtunut virhe tai oikeuden loukkaus, Mäenpää 2018, s. 843, Mäenpää 2019, s. 5. Ks. myös Halila – Aer 2014, s. 1.

<sup>33</sup> Hallintoprosessilaki korvasi hallintolainkäyttölain.

<sup>34</sup> Ks. hallintoprosessin oikeudellisista perusteista ja sääntelystä tarkemmin Mäenpää 2019, s. 27–58. Mäenpää muistuttaa, että oikeusturvaa tai oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä ei määritellä hallintoprosessilaissa, vaan niiden perussisältö määräytyy perus- ja ihmisoikeuksia koskevan sääntelyn ja doktriinin mukaan, Mäenpää 2019, s. 48.

<sup>35</sup> Asianomaisille syntyy aivan vastaavat kulut jo oikaisuvaatimusvaiheessa, joten tätäkin asiaa olisi syytä tarkastella nykyaikana kriittisesti.

<sup>36</sup> Ks. Halila – Aer 2014, s. 121, 248–252; Mäenpää 2018, s. 603. Jos asiaa ei ole tutkittu eikä siihen otettu aiemmin kantaa, HaO kuitenkin helposti palauttaa asian Verohallinnolle, eikä ota asiaa ensiasteena ratkaistavaksi. Ks. kanteenmuutoskiellosta Myrsky – Rabinä 2015, s. 531–545; Rabinä ym. 2017, s. 274–279. Ks. palauttamisesta Pikkujämsä Verotus 1/2020, s. 4 ss.

<sup>37</sup> Hallintoprosessilain 15 §:n 4 mom. mukaan uusi vaatimus voidaan esittää vain, jos se perustuu olosuhteiden muutokseen tai oikaisuvaatimuksen tekemisen määräajan päättymisen jälkeen valittajan tietoon tulleeseen seikkaan.

<sup>38</sup> Halila – Aer 2014, s. 212–213. Virheen korjaaminen on hallinto-oikeudessa oikaisumenettelystä erillinen menettely, ks. Halila – Aer 2014, s. 37–43, 288–290. Verotuksessa nämä menettelyt on kuitenkin yhdistetty, sillä



Prosessuaalisen sääntelyn eroista johtuen oikaisumenettelyvaiheeseen eivät sovellu samat *esteellisyyssäännökset* kuin oikeudenkäyntivaiheeseen tuomioistuimissa. Tämä on tullut esille korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ratkaisuisissa. Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään KHO 2004:82, että verotuksen valmisteluun osallistuminen ei aiheuttanut esteellisyyttä verovalmistelijalle, joka oli valmistellut saman asian myöhemmin verotuksen oikaisulautakunnalle.<sup>40</sup> Myöskään päätöksessään KHO 2008:32 virkamies ei ollut esteellinen, vaikka hän päätöksen tehtyään osallistui oikaisuvaatimuksen käsittelyyn.<sup>41</sup> Sitä vastoin päätöksessään KHO 2010:83 korkeimman hallinto-oikeuden tuomaria pidettiin esteellisenä, kun hän oli asian hallinto-oikeusvaiheessa jo esitelty sen.<sup>42</sup>

Verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyyn sovelletaan verotusmenettelylakeja sen vuoksi, että oikaisu-prosessin on katsottu olevan *hallintomenettelyä*.<sup>43</sup> Verotusmenettelylakien lisäksi perustuslaki, hallintolaki, muu lainsäädäntö ja hyvän hallinnon periaatteet vaikuttavat verotuksen toimittamiseen ja näiden suhdetta toisiinsa arvioidaan tapauskohtaisesti.<sup>44</sup>

### 3.2 PERUSTUSLAKI

Suomen perustuslain (PL, 11.6.1999/731) 21 §:ssä säädetään oikeusturvasta. Säännöksen 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Lisäksi säännöksen 2 momentin mukaan *oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet* turvataan lailla. PL 22 §:n mukaan julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen.

PL 21 §:n tulkinta määräytyy pitkälti EIS 6 artiklan tulkintojen mukaisesti.<sup>45</sup> PL tarjoaa kuitenkin laajemman muutoksenhakuoikeuden kuin EIS 6 artikla, joka tarjoaa minimisuojan. Kansallisella oikeusjärjestelmällä voidaan tarjota verovelvolliselle EIS:ta laajempi oikeussuoja.<sup>46</sup> EIS 6 artiklan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset eivät koske tiettyjä veroasioita, joita tarkastelen lähemmin luvussa 3.4. PL 21 § tuo kuitenkin myös nämä asiat oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimusten piiriin.<sup>47</sup>

---

virheen korjaamiselle ei ole erillisiä menettelysäännöksiä, ks. VML 56 §, OVML 40–41 §:t. HL 8 luvun säännöksillä on kuitenkin verotuslakeja täydentävä vaikutus. Ks. HL:n korjausmenettelyn soveltamisalasta verotuksessa, *Räbinä ym.* 2017, s. 202–203. Ks. myös KHO 23.10.2009 t. 2602.

<sup>39</sup> Ks. tarkemmin tutkimisvallan laajuudesta eri muutoksenhakuvaiheissa *Halila – Aer* 2014, s. 56–61.

<sup>40</sup> Weckström ei pidä KHO:n kantaa esteellisyyssäännösten tulkinnasta hyväksyttävänä, *Weckström Verotus* 2005, s. 165 ss.

<sup>41</sup> Ks. *Mäenpää* 2016, s. 407. Ks. myös KHO 8.6.2000 t. 1894; KHO 1.3.2001 t. 344.

<sup>42</sup> Ks. esteellisyydestä oikaisuvaatimusmenettelyssä myös *Halila* 2006, s. 78–81; *Halila – Aer* 2014, s. 169–179; *Mäenpää* 2018, s. 602.

<sup>43</sup> *Äimä* 2011, s. 79. Halila ja Aer katsovat oikaisuvaatimusmenettelyn sijoittuvan hallintomenettelyn ja hallintolainkäyttömenettelyn välimaastoon, *Halila – Aer* 2014, s. 54, 147. Ks. myös *Mäenpää* 2019, s. 28.

<sup>44</sup> *Äimä* 2011, s. 76.

<sup>45</sup> *Äimä* 2011, s. 149. Ks. myös *Mäenpää* 2019, s. 45–46.

<sup>46</sup> *Ervo* 2008, s. 3 alav. 3; *Äimä* 2011, s. 19. Ks. myös *Halila – Lankinen – Nilsson* 2018, s. 61.

<sup>47</sup> *Mäenpää* 2018, s. 855; *Mäenpää* 2019, s. 33, 63.

Perustuslaissa säädetään menettelyllisistä perusoikeuksista (oikeudenmukainen oikeudenkäynti, muutoksenhaku, oikeusturva ja hyvä hallinto), jotka kuuluvat myös oikeushenkilöille.<sup>48</sup> *Äimän* mukaan PL 81 §:n ja 121 §:n 3 momentin mukainen legaliteettiperiaate edellyttää korostettua perus- ja ihmisoikeuksien suojaa verotuksessa.<sup>49</sup>

Perustuslakivaliokunta (PeVL) on lausunnoissaan ottanut kantaa eräiden muutoksenhakulautakuntien perustuslainmukaisuuteen PL 21 §:n kontekstissa. Lausunnossa PeVL 25/2004 vp perustuslakivaliokunta otti kantaa hallituksen esitykseen HE 155/2003 vp, jossa ehdotettiin muutettavaksi työntekijäin eläkelain ja tapaturmavakuutuslain säännöksiä muutoksenhakujärjestelmästä. Tarkoituksena oli vahvistaa ensimmäisinä valitusasteina olevien eläkelautakunnan ja tapaturmalautakunnan asemaa riippumattomina ja itsenäisinä muutoksenhakueliminä.<sup>50</sup> Perustuslakivaliokunta totesi lausunnossaan, että valituslautakunnat ovat sellaisia muutoksenhakuelimiä, joista on perustuslain 98 §:n 3 momentin ilmentämän periaatteen mukaisesti säädettävä lailla ja joiden toiminnassa perustuslain 21 §:n 2 momentissa tarkoitettujen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden tulee täytyä.<sup>51</sup> Erotuksena verotuksen oikaisulautakuntaan voi todeta, että näiden valituslautakuntien jäsenet toimivat tuomarinvastuulla ja heidän oikeudestaan pysyä tehtävässään on voimassa, mitä tuomarinviran haltijasta säädetään. Lisäksi toisin kuin verotuksen oikaisulautakunnassa, näissä valituslautakunnissa asioiden käsittelyyn sovelletaan hallintoprosessilakia.

Sen sijaan lausunnossa PeVL 14/2000 vp perustuslakivaliokunta ei pitänyt ongelmana perustuslain 21 §:n 1 momentin kannalta sitä, voitiinko valtion elokuvalautakuntaa pitää riippumattomana lainkäyttöelimenä, koska lautakunnan päätöksistä oli rajoitukseton valitusmahdollisuus korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Voidaan siis todeta, että eräät tuomiovaltaa käyttävät lautakunnat ovat rinnastettavissa PL 21 §:n 1 momentissa mainittuihin muihin riippumattomiin lainkäyttöelimiin, jolloin niiden itsensä täytyy pysyä täyttämään perustuslain takaamat oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet.<sup>52</sup> Jos lautakunta ei täytä tuomioistuimen edellytyksiä esimerkiksi riippumattomuuden osalta, on perustuslain kannalta riittävää, jos sen päätöksistä on valitusmahdollisuus nämä edellytykset täyttävään tuomioistuimeen. Muutoksenhakulautakunnat voidaan siis jakaa lainkäyttöelimiin, jotka käsittelevät valituksia ja joissa sovelletaan hallintoprosessilakia, ja toisaalta oikaisuvaatimuksia käsitteleviin oikaisulautakuntiin, joissa menettelyyn sovelletaan joko hallintolain säännöksiä tai erityisiä menettelysäännöksiä. Verotuksen oikaisulautakunta kuuluu jälkimmäisiin.<sup>53</sup>

---

<sup>48</sup> *Äimä* 2011, s. 67.

<sup>49</sup> *Äimä* 2011, s. 70. Toisaalta Saraviitan mukaan PL 81 § koskee vain ns. aineellisia eli maksuvelvollisuuden asettavia verolakeja, *Saraviita* 2011, s. 713. Ks. tästä myös *Männistö* 2018, s. 23 alav. 101. Mäenpään mukaan PL 81 §:n maininta verovelvollisen oikeusturvasta takaa sen, ettei verotuspäätöstä koskevasta valituskiellosta tai muusta muutoksenhaun rajoituksesta voida säätää verolaissa tai muussa verotusta koskevassa laissa, *Mäenpää* 2019, s. 47. Tulisiko viranomaisaloitteisten ohjausten, joita annetaan esim. verotarkastuskertomuksilla, valituskieltoa pohtia tästä näkökulmasta vielä uudelleen?

<sup>50</sup> Ks. sosiaaliturvan muutoksenhausta tarkemmin jäljempänä luku 5.2.

<sup>51</sup> Ks. myös *PeVL 22/2005 vp*; *PeVL 35/2006 vp*.

<sup>52</sup> Mäenpään mukaan tällaisia lautakuntia ei asemaltaan kuitenkaan voida rinnastaa yleisiin tai erityisiin hallintotuomioistuimiin, eivätkä ne virallisesti kuulu tuomioistuinlaitokseen, *Mäenpää* 2018, s. 876.

<sup>53</sup> Ks. vastaavasti *Mäenpää* 2018, s. 876.

### 3.3 EU JA PERUSOIKEUSKIRJA

Perusoikeudet kuuluvat unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin.<sup>54</sup> Vuonna 1992 Maastrichtissa allekirjoitettuun Euroopan unionin perustamissopimukseen sisällytettiin perusoikeudet keskeiseksi osaksi unionin oikeutta. Unioni perustuu sopimuksen 6 artiklan (nykyinen SEU<sup>55</sup> 2 art.) mukaan jäsenvaltioille yhteisiin vapauden, kansanvallan, ihmisoikeuksien ja perusvapauksien kunnioittamiseen sekä oikeusvaltion periaatteisiin.<sup>56</sup> Unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytännön mukaan EIS:ta vastaavat perusoikeusperiaatteet sisältyvät perustamissopimuksen 6 artiklaan.<sup>57</sup>

Jäsenvaltioiden muutoksenhaun prosessuaalisesta ja menettelyllisestä autonomiasta huolimatta EU-oikeus määrittää näille *puitteet* ja asettaa tiettyjä vaatimuksia. Yksi vaatimuksista on *oikeusturvan takaaminen*.<sup>58</sup> EU-oikeudelliset saatavuus-, vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet määrittävät siten kansallisia prosessisäännöksiä.<sup>59</sup>

Jäsenvaltioiden on nykyisen SEU 19 artiklan 1 kohdan mukaan säädettävä tarvittavista oikeusturvakeinoista tehokkaan oikeussuojan takaamiseksi unionin oikeuteen kuuluvilla aloilla, joista yksi on harmonisoiduilta osiltaan verotus.<sup>60</sup> Tarvittavilla oikeusturvakeinoilla tarkoitetaan menettelyä, jolla viranomaisen päätös voidaan saattaa riippumattoman tuomioistuimen uudelleen käsiteltäväksi.<sup>61</sup> Muutoksenhaussa voidaan kuitenkin ennen tuomioistuin käsittelyä käyttää esimerkiksi oikaisuvaatimusmenettelyä, kunhan asia voidaan viime kädessä saattaa myös tuomioistuin käsittelyyn.<sup>62</sup>

EU:n oikeusturvan perusvaatimuksia voidaan jaotella monin tavoin. *Mäenpää* jakaa oikeusturvan EU-oikeudelliset perusvaatimukset neljään pääryhmään:

---

<sup>54</sup> *Äimä* 2011, s. 46. Puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen on unionin oikeuden perustavanlaatuisen periaate, ks. esim. yhdistetyt asiat C-129/13 ja C-130/13 *Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics* (2014) kohta 28 ja siinä mainittu muu oikeuskäytäntö. Viimeaikaisessa oikeuskäytännössä mm. C-619/18 *komissio v. Puola* (2019), kohta 49. EU-oikeusperiaatteet kuuluvat primäärioikeuteen, ja niitä tulee soveltaa sitovina oikeuslähteinä sellaisenaan, *Nissinen* 2019, s. 78.

<sup>55</sup> Sopimus Euroopan unionista (SEU), EUVL C 326, 26.10.2012, s. 13–45, konsolidoitu toisinto 2012.

<sup>56</sup> *Äimä* 2011, s. 46–47.

<sup>57</sup> C-274/99 *Connolly v komissio* (2001). Ks. myös *Äimä* 2011, s. 47.

<sup>58</sup> C-619/18 *komissio v. Puola* (2019), kohta 52. Ks. myös *Mäenpää* 2011, s. 422–423; *Mäenpää* 2018, s. 858.

<sup>59</sup> C-574/15 *Scialdone* (2018), kohta 29. Ks. myös *Mäenpää* 2011, s. 422–424, 444; *Mäenpää* 2016, s. 25–26.

<sup>60</sup> *Mäenpää* 2011, s. 422.

<sup>61</sup> Tuomiossa asiaan C-619/18 *komissio v. Puola* (2019) todettiin, että Puolassa annettu laki tuomareiden eläkeiän alentamisesta vaaransi tuomioistuimen riippumattomuuden, jolloin SEU 19(1) artiklaa loukattiin. Sen sijaan tuomiossa asiaan C-64/16 *Associação Sindical dos Juizes Portugueses* (2018) loukkausta ei tapahtunut, kun tuomareiden palkkojen alennus oli tilapäinen ja se oli osa koko julkisen hallinnon palkkojen alentamista Portugalin talousarvion liiallisen alijäämäisyyden poistamiseksi, joka liittyi EU:n rahoitustukiohjelmaan. Riippumattomuuden vaaransi Puolassa myös mahdollisuus jatkaa tuomarin tehtäviä eläkeiän jälkeen vain silloin, jos oikeusministeri myönsi tähän luvan, asia C-192/18 *komissio v. Puola* (2019).

<sup>62</sup> *Mäenpää* 2011, s. 427. Esim. EU:n tullikoodeksin (Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013, 9.10.2013, unionin tullikoodeksista) artiklan 44 mukaan tullauspäätökseen voidaan hakea ensin muutosta tulliviranomaisilta, oikeusviranomaiselta tai muulta toimielimeltä. Vasta toisessa vaiheessa muutoksenhakutoimielimen tulee olla riippumaton. Asiaan C-73/16 *Puškar* (2017) annetun tuomion mukaan perusoikeuskirjan 47 artikla ei estä kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan ennen asian saattamista tuomioistuimeen edellytetään hallinnollisen oikaisuvaatimuksen tekemistä, kunhan tämä ei suhteettomasti vaikuta oikeuteen tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin tuomioistuimessa esimerkiksi merkittävänä viivästymisenä, kohdat 54–76.

1. oikeusturvan riittävä saatavuus,
2. oikeusturvamenettelyn syrjimättömyys ja oikeussuojakeinojen vastaavuus kansallisiin oikeusturvakeinoihin,
3. oikeusturvakeinojen tehokkuus ja oikeusturvan toteuttamiskelpoisuus sekä
4. oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.

Oikeusturvan saatavuudella (*access to justice*) tarkoitetaan mahdollisuutta ja oikeutta saattaa omaa oikeuttaan tai velvollisuuttaan koskeva asia tuomioistuimen ratkaistavaksi. Tämä edellyttää myös asianmukaista kansallista sääntelyä.<sup>63</sup> Myös oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin määrittää peruskriteerit oikeusturvan laadulle ja menettelyvaatimuksille EU-oikeuden soveltamisessa.<sup>64</sup> Pelkkä oikaisuvaatimusmenettely ei siten yksinomaan ole riittävä keino oikeusturvan takaamiseksi.<sup>65</sup> EIS ei suoraan koske sellaisia veroasioita, joissa sanktioita ei ole määrätty. Tästä huolimatta EU-oikeus saattaa tuoda veroasiat muiltakin osin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin piiriin.<sup>66</sup>

EU:n perussopimusten ja yleisten oikeusperiaatteiden lisäksi oikeusturvakeinoista säädetään EU:n perusoikeuskirjassa. EU:n perusoikeuskirja hyväksyttiin poliittisena julistuksena Nizzassa vuonna 2000. Lissabonin sopimuksen tultua voimaan 1.1.2009 perusoikeuskirjasta tuli oikeudellisesti sitova (SEU 6 artikla 1 kohta).<sup>67</sup>

Perusoikeuskirjan 51 artiklan sanamuodon mukaan perusoikeuskirja koskee unionin toimielimiä, elimiä ja laitoksia toissijaisuusperiaatteen mukaisesti. Perusoikeuskirja koskee kuitenkin myös jäsenvaltioita ja niiden viranomaisia, kun ne soveltavat EU-oikeutta.<sup>68</sup> Harmonisoidun verojärjestelmän vuoksi esimerkiksi arvonlisäverotuksessa ja tulliasioissa sovelletaan aina EU-oikeutta.<sup>69</sup> Sen sijaan puhtaasti kansalliseen tilanteeseen, kuten tuloverotukseen<sup>70</sup>, perusoikeuskirja ei tule sovellettavak-

---

<sup>63</sup> *Mäenpää* 2011, s. 429–430; *Mäenpää* 2018, s. 859; *Mäenpää* 2019, s. 40.

<sup>64</sup> *Mäenpää* 2011, s. 432, 446–447.

<sup>65</sup> Ks. *Mäenpää* 2011, s. 433.

<sup>66</sup> Ks. tästä tarkemmin luku 3.4.

<sup>67</sup> Perusoikeuskirjalla on sama oikeudellinen arvo kuin EU:n perussopimuksilla, *Mäenpää* 2018, s. 84.

<sup>68</sup> *Äimä* 2011, s. 49; *Mäenpää* 2016, s. 35; *Mäenpää* 2018, s. 90; *Mäenpää* 2019, s. 38–39. Alun perin otaksuttiin artiklan koskevan vain henkilöiden kontakteja unionin kanssa, ks. tästä *Kuusikko* 2001, s. 391.

<sup>69</sup> Tuomiossa asiaan C-617/10 *Åkerberg Fransson* (2013) EUT katsoi, että arvonlisäveropetoksen vuoksi vireille pannussa rikosoikeudenkäynnissä oli kysymys unionin oikeuden soveltamisesta. Sitä vastoin asiassa C-469/18 *Belgische Staat* (2019), kun arvonlisäveron karusellipetoksen tutkinnan yhteydessä saatuja tietoja käytettiin hyväksi tuloveropäätöksen perusteena, kyseessä ei ollut unionin oikeuden soveltaminen. Sen määrittämiseksi, onko kansallisen säännösten osalta kyse perusoikeuskirjan 51 artiklassa tarkoitettusta unionin oikeuden soveltamisesta, on muiden seikkojen ohessa tarkastettava se, onko sen tavoitteena unionin oikeuden säännöksen täytäntöönpano, tämän säännösten luonne sekä se, tavoitellaanko sillä eri päämääriä kuin niitä, joita unionin oikeus koskee, vaikka se voikin vaikuttaa välillisesti viimeksi mainittuun, sekä se, onko olemassa erityinen alaa koskeva tai siihen mahdollisesti vaikuttava unionin oikeuden säännöstö, ks. C-206/13 *Siragusa* (2014), kohta 25 ja siinä mainittu oikeuskäytäntö.

<sup>70</sup> Tiettyjä direktiivein harmonisoituja yksityiskohtia lukuun ottamatta.

si.<sup>71</sup> *Tehokkuusperiaate* edellyttää, että verovelvollisilla on vastaavat oikeusturvakeinot käytettävissään EU-oikeuden soveltamistilanteissa kuin kansallisissa tilanteissa.<sup>72</sup>

EU:n perusoikeuskirjan 47 artiklassa säädetään oikeudesta tehokkaihin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen. Artiklan mukaan jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin riippumattomassa ja etukäteen laillisesti perustetussa puolueettomassa tuomioistuimessa.<sup>73</sup> Lisäksi jokaisella on oltava mahdollisuus saada neuvontaa ja antaa toisen henkilön puolustaa ja edustaa itseään.

Perusoikeuskirjan 47 artikla koskee oikeudenkäyntejä laajasti, joten myös verotusta koskevat oikeudenkäynnit kuuluvat sen soveltamisalaan.<sup>74</sup> Kun perusoikeuskirja ei kuitenkaan rajoita EIS:ssa tai kansallisessa oikeudessa säädettyjä perus- ja ihmisoikeuksia, perusoikeuskirja tulee meillä harvoin veroasioissa suoraan sovellettavaksi. PL 21 §:n ja EIS 6 artiklan säännökset sisältävät jo vastaavat oikeudet. Perusoikeuskirjan voidaan kuitenkin katsoa täydentävän näitä säännöksiä.<sup>75</sup>

Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään arvioinut sitä, täyttääkö jokin toimielin tuomioistuinten edellytykset. Näissä arvioissaan EUT on käyttänyt samoja kriteerejä kuin Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (EIT). Arvioinnissa huomioitavia seikkoja ovat olleet muun muassa elimen lakisääteisyys ja pysyvyys, sen tuomiovallan pakottavuus, menettelyn kontradiktorisuus, toimiminen oikeussääntöjen soveltajana ja riippumattomuus.<sup>76</sup> Jos verotuksen oikaisulautakunnan todettaisiin näiden edellytysten täytyessä olevan ”tuomioistuin”, tarkoittaisi se muun ohessa sitä, että sillä olisi SEUT<sup>77</sup> 267 artiklan mukainen oikeus esittää ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle. Tämä muuttaisi nykyistä tulkintaa.<sup>78</sup>

Tuomiossa asiaan C-274/14 *Banco de Santander* EUT pohti Espanjan keskushallinnon hallinto- ja veroasioiden valituslautakunnan oikeutta pyytää siltä ennakkoratkaisua, toisin sanoen sitä, onko tämä elin SEUT 267 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin.<sup>79</sup> EUT:n oikeuskäytännön mukaan *riippumattomuuden käsitteeseen* liittyy kaksi osatekijää: ulkoinen ja sisäinen osatekijä. Ulkoinen osatekijä edellyttää, että kyseessä oleva elin huolehtii tehtävistään itsenäisesti olematta missään hierarkkisessa tai alisteisessa suhteessa mihinkään tahoon ja ottamatta vastaan määräyksiä tai ohjeita miltään taholta. Ulkoiseen osatekijään kuuluu myös jäsenten erottamattomuus eli virkojen erityinen pysyvyys. Lain-säädännön tulee taata jäsenten erottamiselle väärinkäytöstilanteissa tarkemmat perusteet kuin pelkät hallinto- ja työoikeuden yleisluontoiset säännökset takaavat.

<sup>71</sup> *Äimän* mukaan myös harmonisoimattoman vero-oikeuden soveltamistilanteissa voi perusoikeuksien kautta olla kysymys EU-oikeuden soveltamisesta, *Äimä* 2011, s. 49. Vrt. toisin C-469/18 *Belgische Staat* (2019) ja erityisesti julkisasiamies *Kokott* ratkaisuehdotuksen (2019) kohdat 38–39.

<sup>72</sup> Ks. takautuvan verolainsäädännön kannalta, *Männistö* 2018, s. 70.

<sup>73</sup> Tältä osin säännös vastaa EIS 6 art. 2 kohtaa, ks. C-682/15 *Berlioz Investment Fund* (2017), kohta 54.

<sup>74</sup> *Äimä* 2011, s. 150.

<sup>75</sup> Ks. *Äimä* 2011, s. 150.

<sup>76</sup> C-503/15 *Margarit Panicello* (2017), kohta 27 oikeuskäytäntöviittauksineen; C-274/14 *Banco de Santander* (2020), kohta 51 oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. riippumattomuudesta tarkemmin *Margarit Panicello* tuomion kohdat 37–38.

<sup>77</sup> Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) EUVL C 326, 26.10.2012, s. 47–200, konsolidoitu toisinto 2012.

<sup>78</sup> Ks. esim. *Äimä* 2011, s. 301–302.

<sup>79</sup> C-274/14 *Banco de Santander* (2020). Asia käsiteltiin suurella jaostossa, koska EUT oli aiemmin pitänyt kyseistä lautakuntaa tuomioistuimena. Uudempi oikeuskäytäntö antoi kuitenkin aiheen arvioida sen riippumattomuutta uudelleen.

Sisäinen osatekijä taas liittyy puolueettomuuden käsitteeseen. Se merkitsee sitä, että elin ylläpitää yhtäläistä etäisyyttä asian asianosaisiin ja siihen, mitkä ovat heidän intressinsä asian kohteeseen. Tämä osatekijä edellyttää siis objektiivisuuden noudattamista ja sitä, ettei elimellä ole muuta intressiä asian ratkaisun lopputulokseen kuin oikeussääntöjen tiukka soveltaminen. Kyseisen elimen tulee olla ulkopuolinen siihen viranomaiseen nähden, joka on tehnyt päätöksen, johon on haettu muutosta.

EUT päätyi *Banco de Santander* -tapauksessa siihen, ettei kyseinen lautakunta täyttänyt tuomioistuimen edellytyksiä sen vuoksi, ettei sen jäsenten erottamattomuudesta säädetty erikseen lailla. Lautakunta ei silloin ollut täysin riippumaton huolimatta siitä, että laissa todettiin heidän olevan ”toiminnallisesti riippumattomia” hoitaessaan tehtävää. Lisäksi eräissä ylimääräiseen muutoksenhakuun liittyvissä tilanteissa Espanjan talous- ja valtiovarainministeriön pääjohtajalla, joka oli lautakunnan jäsen, oli mahdollisuus hakea muutosta lautakunnan päätökseen. Siten myöskään sisäisen osatekijän riippumattomuuden edellytys ei täysin täyttynyt.

EU-oikeus ei kuitenkaan edellytä muutoksenhakua suoraan tuomioistuimesta, vaan se mahdollistaa hallinnollisen oikaisuvaatimusmenettelyn ennen tätä. EU-oikeus ei siten verotuksessa ole lautakuntamenettelyn esteenä, vaikka se ei täyttäisi ”tuomioistuimen” edellytyksiä. Käsittelen EIS:n tuomioistuimelle asettamia kriteerejä tarkemmin seuraavassa luvussa.

### 3.4 EUROOPAN IHMISOIKEUSSOPIMUS

#### 3.4.1 Tehokas oikeussuoja artikloissa 6 ja 13

*Tehokas oikeussuoja* on vahvistettu EIS 6 ja 13 artikloissa. EIS 6 artiklan 1 kohdan mukaan jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin laillisesti perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa silloin, kun päätetään hänen oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan tai häntä vastaan nostetusta rikossyyttestä.

Artiklan 6 kohdat 2 ja 3 koskevat vain rikossyytteitä. Kohdan 2 mukaan jokaista rikoksesta syytettyä on pidettävä syyttömänä, kunnes hänen syyllisyytensä on laillisesti näytetty toteen. Kohdassa 3 luetellaan rikoksesta syytetyn vähimmäisoikeuksia. Näitä vähimmäisoikeuksia ovat oikeus saada viipymättä yksityiskohtainen tieto syytteiden sisällöstä ja perusteista ymmärtämällään kielellä, oikeus saada riittävästi aikaa ja edellytykset valmistella puolustusta ja oikeus puolustautua henkilökohtaisesti tai itse valitsemansa oikeudenkäyntiavustajan välityksellä. Näiden lisäksi vähimmäisoikeuksia ovat oikeus saada tarvittaessa oikeusapua, oikeus kuulustella todistajia ja saada puolestaan esiintyvät todistajat kutsutuiksi ja kuulustelluiksi samoissa olosuhteissa kuin vastapuolen todistajat, sekä oikeus saada maksutta tulkin apua.

Jokaisella, jonka EIS:ssa tunnustettuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on EIS 13 artiklan mukaan oltava käytettävissään tehokas oikeussuojakeino kansallisen viranomaisen edessä siinäkin tapauksessa, että oikeuksien ja vapauksien loukkauksen ovat tehneet virantoimituksessa olevat henkilöt. Tämä artikla 13 on yleissäännös, joka väistyy siinä tilanteessa, jos *lex specialis* artikla 6 tulee sovellettavaksi<sup>80</sup>. EIS 13 artikla turvaa yksilölle oikeusturvan kansallisella tasolla EIS:n loukkauksien osalta. Sen soveltaminen edellyttää kuitenkin, että jotain EIS:n substanssinormia eli aineellista oikeutta tai

<sup>80</sup> *Leanza – Pridal* 2014, s. 75–77. Ks. myös *Mäenpää* 2018, s. 857.

vapautta väitetään loukatun. Näissä tilanteissa asia tulee voida saattaa kansallisten viranomaisten arvioitavaksi.<sup>81</sup> Artikla 13 ei edellytä tuomioistuinmenettelyä, toisin kuin 6 artikla.<sup>82</sup>

Artikla 13 takaa verotuksen osalta sen, että esimerkiksi omaisuuden suojan loukkauksia tai oikeudenkäyntien kestoja koskevat asiat tulee voida saattaa viranomaisten arvioitaviksi. Artikla ei kuitenkaan suoraan takaa oikeusturvaa veroasioissa, jotka eivät lainkaan tule EIS:n soveltamisalaan.

Jos verotuksen oikaisulautakuntaa pidettäisiin EIS:n tarkoittamana tuomioistuimena, johon tulisi soveltaa 6 artiklan takaamia oikeuksia, tämä tarkoittaisi sitä, että oikaisuvaatimusmenettelyyn tulisi soveltaa 6 artiklan sanamuodonmukaisia oikeuksia. Kun veroasiat voivat olla myös rikosprosesseja silloin kuin niissä on määrätty sanktioita, voitaisiin tällöin vaatia, että sovelletaan lisäksi 6 artiklan 2 ja 3 momentissa lueteltuja rikosprosessin erityisiä takeita.<sup>83</sup>

EIT:n oikeuskäytännössä oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin on lisäksi katsottu kuuluvan elementtejä, joita ei suoraan ole luettavissa 6 artiklan sanamuodosta. Näitä ovat muun muassa pääsy tuomioistuimeen (*access to court*), kuulemisperiaate, itsekriminointikielto<sup>84</sup>, osapuolten tasavertaisuus ja oikeus saada perusteltu ratkaisu.<sup>85</sup> Myös nämä tulevat sovellettavaksi, jos verotuksen oikaisulautakuntaa pidetään EIS:n tarkoittamana tuomioistuimena.

#### 3.4.2 Siviilioikeuksista ja -velvollisuuksista päättäminen

EIS 6 artiklan 1 kohtaa sovelletaan ensinnäkin *civil rights and obligations* -tyyppisiin oikeuksiin ja velvollisuuksiin. Käsitettä sovelletaan autonomisesti kansallisesta oikeusjärjestyksestä riippumatta.<sup>86</sup> EIT on ratkaisuissaan soveltanut käsitettä laajasti, muttei ole antanut sille tarkkaa määritelmää. Siviilioikeudellisten riita-asioiden lisäksi käsitettä on sovellettu eräisiin hallinto-oikeudellisiin riitoihin.<sup>87</sup> Viranomaispäätökset koskevat tämän tyyppisiä oikeuksia ja velvollisuuksia silloin, kun hallintopäätöksellä on vaikutusta myös yksityisoikeudellisiin suhteisiin. Nämä EIS 6 artiklan tarkoittamat (siviili)oikeudet ja velvollisuudet eivät suoraan sovellu veroasioihin. Vaikka veroasioissa on kyseessä valtion ja oikeussubjektin välinen rahamääräinen oikeus tai velvollisuus, valtio toimii tässä alueella, jossa sillä on suvereniteettinsa takia erioikeuksia. Verot ja maksut kuuluvat julkisoikeuden alaan, eivätkä *civil rights and obligations* -tyyppisiin oikeuksiin ja velvollisuuksiin. EIS 6 artiklan tarkoittamat (siviili)oikeudet ja velvollisuudet eivät siten koske sellaisia oikeudenkäyntejä, joiden kohteina ovat esimerkiksi verovelvollisuuden tai veron määrän määrittäminen.<sup>88</sup> Huomionarvoista on, että (siviili)

<sup>81</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 1137–1138. Ks. myös Mäenpää 2019, s. 37.

<sup>82</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 378.

<sup>83</sup> Ks. Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 356.

<sup>84</sup> Itsekriminointisuojaan saamisen kriteerinä on, että suojattavaan on jo kohdistunut rikosepäily. Siten se ei estä esim. verotusmenettelyssä vaatimasta sanktion uhalla verovelvollista antamaan oikeat tiedot verotettavista tuloistaan, Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 429. Ks. itsekriminointisuojusta myös Vuorenpää Verotus 2011, s. 504 ss.; Mäenpää 2016, s. 238–241; Halila – Lankinen – Nilsson 2018, s. 217–218. Ks. sääntelystä ja käytännöstä Ruotsissa, Halila – Lankinen – Nilsson 2018, s. 283–286.

<sup>85</sup> Clayton – Tomlinson 2010, s. 121; Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 429.

<sup>86</sup> Clayton – Tomlinson 2010, s. 120; Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 308, 313; Pellonpää ym. 2018, s. 567; Halila – Lankinen – Nilsson 2018, s. 61.

<sup>87</sup> Ks. käsitteen soveltamisalasta laajemmin Clayton – Tomlinson 2010, s. 128–135; Leanza – Pridal 2014, s. 31–48; Pellonpää ym. 2018, s. 567–577.

<sup>88</sup> Ferrazzini v. Italia, 12.7.2001; Äimä 2011, s. 151. Ks. myös Ervo 2008, s. 4–5; Clayton – Tomlinson 2010, s. 132–133; Leanza – Pridal 2014, s. 53; Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 316–317; Pellonpää ym. 2018, s. 558–577. Sama

li) oikeuksista tai -velvollisuuksista päätettäessä ei ole vaadittu, että päätöksen tekevä hallintoelin itsessään täyttäisi 6 artiklan tuomioistuimelle asettamat edellytykset. Riittävää on, että päätöksistä on mahdollisuus valittaa nämä edellytykset täyttävään tuomioistuimeen.<sup>89</sup>

Vaikka tavanomaiset veroasiat eivät tule 6 artiklan soveltamisalaan, tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteivätkö EIS:n muut artiklat voisi tulla niihin sovellettavaksi. Esimerkiksi 1. lisäpöytäkirjan 1 artiklassa taattu omaisuuden suoja soveltuu arvonlisäveron palautuksiin. Palautusten tulee tästä syystä muun muassa tapahtua ilman aiheetonta viivytystä<sup>90</sup>, eikä ostajan vähennysoikeutta voida viedä myyjän tekemien virheiden vuoksi.<sup>91</sup>

### 3.4.3 Rikossyytteistä päättäminen

Siviilioikeuksien ja -velvollisuuksien lisäksi EIS 6 artiklaa sovelletaan myös rikossyytteisiin, joita veroasiat ovat silloin, kun niissä on määrätty veronkorotus tai muu vastaava *hallinnollinen sanktio*. Veronkorotukset EIT on rinnastanut rikossyytteistä päättämiseen, jolloin menettelyä tarkastellaan EIS 6 artiklan rikoshaaraa vasten. Prosessuaaliset vaatimukset, joita rikosprosesseilta vaaditaan, eivät kuitenkaan ole hallinnollisten sanktioiden osalta aivan yhtä tiukkoja.<sup>92</sup>

Rikossyyte on EIS 6 artiklan tarkoittama autonominen käsite, joka tarkoittaa sitä, että sillä on itsenäinen kansallisesta oikeudesta riippumaton sisältö.<sup>93</sup> Kysymys siitä, onko kyseessä hallinnollinen menettely vai rikossyyte ratkaistaan EIT:n kehittämien ns. *Engel-kriteerien*<sup>94</sup> pohjalta, eikä kansallisesti tehdyn jaon perusteella.<sup>95</sup>

Ensimmäinen *Engel*-kriteeri koskee rikettä ja sitä, millaiseksi se on luonnehdittu kansallisessa valtiosisäisessä oikeudessa. Jos rike on valtiosisäisessä oikeudessa katsottu rikokseksi, sovelletaan artiklaa 6, eikä kahta seuraavaa kriteeriä tarvitse enää tarkastella.<sup>96</sup> Soveltamisalaa koskeva kysymys on siten tällaisessa tilanteessa selvä.

Toisena *Engel*-kriteerinä on teon laatu suhteessa rangaistuksen laatuun. Tällöin on tarkasteltu mm. sitä, onko sanktio tarkoitettu tietyille ryhmälle vai onko kyseessä käyttäytymistä yleisesti sanktioiva normi. Riittävää tällöin on jo se, että sanktio koskee laajempaa henkilökategoriaa, kuten esimerkiksi

---

periaate koskee tullimaksuja: *Emesa Sugar NV v. Alankomaat*, 13.1.2005; *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 324; *Pellonpää ym.* 2018, s. 574 alav. 645. Ks. EIS 6 artiklan ulottuvuuksista laajemmin *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 308–342.

<sup>89</sup> *Le Compte, Van Leuven ja DeMeyere v. Belgia*, 23.6.1981, kohta 51; *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 333; *Pellonpää ym.* 2018, s. 590.

<sup>90</sup> *Intersplav v. Ukraina*, 9.1.2007.

<sup>91</sup> *Bulves AD v. Bulgaria*, 22.1.2009. Ks. EIS:n muiden artiklojen soveltumisesta myös *Pikkujämsä* 2001, s. 13–37. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet vero-oikeudenkäynneissä taataan kuitenkin perusoikeuskirjalla ja perustuslailla.

<sup>92</sup> *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 324–325; *Pellonpää ym.* 2018, s. 573. Hallinnollisista sanktioista on tehty oikeusvertaileva selvitys: *Halila – Lankinen – Nilsson* 2018: *Administrativa sanktionsavgifter: En nordisk komparativ studie*, joka on ladattavissa osoitteesta: [www.norden.org/nordpub].

<sup>93</sup> *Clayton – Tomlinson* 2010, s. 120; *Leanza – Pridal* 2014, s. 24; *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 316; *Pellonpää ym.* 2018, s. 637.

<sup>94</sup> *Engel ym. v. Alankomaat*, 8.6.1976.

<sup>95</sup> *Pellonpää ym.* 2018, s. 638. Ks. *Engel*-kriteereistä tarkemmin: *Leanza – Pridal* 2014, s. 20–30; *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 342–355.

<sup>96</sup> *Clayton – Tomlinson* 2010, s. 136; *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 343; *Pellonpää ym.* 2018, s. 638.



veronmaksajia, autoa kuljettavia henkilöitä tai tienkäyttäjiä. Sanktio on katsottu rikosprosessin piiriin kuuluvaksi myös silloin, jos se on tarkoitettu rankaisuksi, pelotukseksi tai sillä on ennaltaehkäisevä tarkoitus.<sup>97</sup>

Kolmantena *Engel*-kriteerinä on seuraamuksen luonne ja ankaruus. Tällöin tarkastelun kohteena on todellisuudessa kärsittävä rangaistus. Esimerkiksi jo lyhytkin vapauden menetys tuo sanktion 6 artiklan soveltamisalaan. Yleisesti vankeusrangaistuksen tarkoitus on aina toimia pelotteena.<sup>98</sup>

Jälkimmäiset *Engel*-kriteerit 2 ja 3 ovat vaihtoehtoisia, joten kun ensimmäinen kriteeri jo suoraan tuo sanktion 6 artiklan soveltamisalaan, yhdenkin kriteerin täyttyminen voi merkitä sitä, että kyseessä on "rikosasia". Lisäksi EIT voi tarkastella asiaa myös kokonaisuutena ja päätyä siihen, että 6 artikla soveltuu, vaikka yksikään kriteeri yksinään ei selvästi osoittaisi kyseessä olevan "rikosasian".<sup>99</sup>

Suomen verolainsäädännön *veronkorotus*<sup>100</sup> ja vastaavat seuraamukset, kuten *myöhästymismaksu*, kuuluvat EIS 6 artiklan soveltamisalaan.<sup>101</sup> Suomea koskevassa EIT:n suuren jaoston käsittelemässä tapauksessa *Jussila v. Suomi* 300 euron suuruinen veronkorotus rinnastettiin 6 artiklan näkökulmasta rikosasiaan.<sup>102</sup> EIT:n ratkaisun mukaan veronkorotus voidaan määrätä kaikille veronmaksajille, eikä se ole korvausta vahingosta, vaan sillä on rangaistus- tai pelotetarkoitus.<sup>103</sup>

Veronkorotuksen sijaan tietyissä tilanteissa määrätään myöhästymismaksu.<sup>104</sup> Pidän selvänä, että tällainen laajasti verovelvollisiin sovellettava sanktio tulee rinnastaa *Engel*-kriteerien nojalla 6 artiklan rikoshaaraan asioihin. Veronkorotuksen tavoin myöhästymismaksulla on rangaistus- tai pelotetarkoitus eli se, että verovelvolliset antavat veroilmoituksensa ajoissa ja oikeanlaisina.<sup>105</sup>

Sanktiot tuovat veroasiat 6 artiklan soveltamisalaan, jolloin niihin sovelletaan myös 2 ja 3 kohtien rikoshaaraa. Kun lähes kaikissa verojen maksuunpanoissa määrätään myös veronkorotus, tulisi suurin osa veroasioista tätä kautta kuitenkin EIS:n soveltamisen piiriin. *Jussila v. Suomi* -tuomion oikeusohjeen perusteella 6 artiklan soveltamisen piiriin tulevat siten esimerkiksi oikeudenkäynnin kestoja koskevat asiat<sup>106</sup>, jos asiassa on määrätty veronkorotus tai muu vastaava sanktio. Artiklan ajalliseen

<sup>97</sup> Clayton – Tomlinson 2010, s. 136–137; Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 344; Pellonpää ym. 2018, s. 638–639.

<sup>98</sup> Clayton – Tomlinson 2010, s. 137–138; Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 351; Pellonpää ym. 2018, s. 639.

<sup>99</sup> Clayton – Tomlinson 2010, s. 136; Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 343; Pellonpää ym. 2018, s. 640; Halila – Lankinen – Nilsson 2018, s. 83.

<sup>100</sup> Ks. veronkorotusasioista esim. EIT:n tuomiot *Janosevic Västberga Taxi Aktiebolag* ja *Vulic v. Ruotsi*, 23.7.2002, *Jussila v. Suomi*, 23.11.2006. Ks. myös HE 233/2008 vp, s. 5; KHO 2011:41.

<sup>101</sup> Ks. Ervo 2008, s. 10; Äimä 2011, s. 43, 152–153; Leanza – Pridal 2014, s. 54–55. *Jussila*-tapauksen jälkeen veronkorotuksia koskevaa sääntelyä on muutettu ja mm. veroviranomaisen harkintavaltaa korotusten määräämisessä on kavennettu. Tällä ei kuitenkaan ole merkitystä niiden luokitteluun *Engel*-kriteerien kannalta. Ks. tästä myös PeVL 39/2017 vp.

<sup>102</sup> Clayton – Tomlinson 2010, s. 138; Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 349–350; Pellonpää ym. 2018, s. 644.

<sup>103</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 350.

<sup>104</sup> Esim. silloin kuin veroilmoitus annetaan myöhässä, VML 33 § ja OVML 35 §.

<sup>105</sup> Sama koskee mielestäni laiminlyöntimaksuja, joista säädetään ainakin VML 22 a §:ssä ja OVML 39 §:ssä sekä valmisteverotuslain (19.3.2010/182) 44 §:n mukaista virhemaksua. Sen sijaan tilanne on toinen sellaisten viivästyseuraamusten osalta, joissa on korkoelementti, kuten viivästyskorko, viivekorko ja veronlisäys, jotka määrätään veron maksun myöhästymisen vuoksi. Myös perustuslakivaliokunta piti lausunnossa PeVL 39/2017 vp myöhästymismaksua hallinnollisena sanktiona, vaikka hallituksen esityksessä HE 97/2017 vp, jota lausunto käsitteli, vain veronkorotus rinnastettiin suoraan rikosoikeudelliseen seuraamukseen.

<sup>106</sup> Ks. näistä tarkemmin Frände ym. 2017, s. 215–219.

soveltamisalaan lasketaan koko muutoksenhakuun kuluva aika, johon luetaan myös oikaisuvaatimusmenettelyyn sekä oikeudenkäynnin päättymisen jälkeen täytäntöönpanoon kuluva aika.<sup>107</sup> Tuomion täytäntöönpanoon kuluva aika lasketaan mukaan siksi, että EIS 6 artiklan mukainen tuomioistuimeen pääsy (*access to court*) tarkoittaa myös oikeuksiin pääsyä (*access to justice*). Tämä menee pidemmälle kuin pelkkä tuomioistuimeen pääsy. Tuomioistuimen päätös tulee myös tosiasiallisesti panna täytäntöön, jotta oikeudet voidaan saavuttaa.<sup>108</sup>

Toisin kuin *civil rights* -asioissa, rikosprosessissa on sovellettava pääsääntöisesti 6 artiklan mukaista menettelyä heti ensimmäisessä muutoksenhakuasteessa. Hyvin vähäisissä rikosasioissa, kuten liikenerikkomuksissa<sup>109</sup>, voidaan kuitenkin rangaistus määrätä hallinnollisessa menettelyssä edellyttäen, että asia on valituksella mahdollista saattaa tuomioistuimen ratkaistavaksi.<sup>110</sup> Tapauksessa *Jussila v. Suomi* EIT on veronkorotuksen osalta todennut, että prosessuaaliset vaatimukset eivät veronkorotusten osalta ole samat kuin rikosprosessin ydinalueella.<sup>111</sup>

Vaikka siis veronkorotus ja muut vastaavat verotuksen sanktiot tulevat 6 artiklan rikosoikeudellisen haaran soveltamisalaan, EIT:n oikeuskäytännön perusteella on katsottava, että Suomen oikaisuvaatimusmenettely soveltuu verotuksen muutoksenhakuun ensiasteena sillä edellytyksellä, että prosessissa taataan valitusoikeus EIS:n tuomioistuin-kriteerit täyttävään tuomioistuimeen.<sup>112</sup> Näitä tuomioistuimelle asetettuja edellytyksiä tarkastellaan seuraavassa alaluvussa.

#### 3.4.4 Tuomioistuimelta vaadittavat edellytykset

EIS 6 artikla takaa oikeuden tuomioistuin-käsittelyyn jokaisen (siviili)oikeuksia ja velvollisuuksia koskevassa asiassa sekä rikossyytteenä päätettäessä. Merkitystä ei ole sillä, millä nimellä toimielintä kutsutaan. Tuomioistuimen käsitettä tulkitaan autonomisesti EIS:n kontekstissa. Siten myös lautakunnan nimikkeellä työskentelevä toimielin voi olla EIS:n tarkoittama tuomioistuin, jos tuomioistuimen kriteerit sen osalta täyttyvät.<sup>113</sup>

Toimielimeltä vaaditaan pysyvyyttä, riittävää toimivaltaa, riippumattomuutta ja puolueettomuutta, jotta kyse olisi EIS:n mukaisesta tuomioistuimesta.<sup>114</sup> Vastaavasti organisatorisesti ja riippumattomuutensa puolesta tuomioistuimeksi luokiteltava toimielin ei välttämättä takaa tuomioistuin-käsittelyn vaatimuksia, ellei siellä noudatettava menettely täytä tiettyjä vähimmäisvaatimuksia.<sup>115</sup> Vähimmäisvaatimuksena on pidetty sitä, että toimielimellä tulee olla oikeus kumota alemman viranomai-

<sup>107</sup> Ervo 2008, s. 1–3. Ks. myös HE 85/2012 vp, s. 4; *Ekholmit v. Suomi*, 24.7.2007; *Kaura v. Suomi*, 23.6.2009.

<sup>108</sup> Ervo 2008, s. 22; *Clayton – Tomlinson* 2010, s. 176.

<sup>109</sup> Ks. *Öztürk v. Saksa*, 21.2.1984.

<sup>110</sup> *Pellonpää ym.* 2018, s. 657; *Halila – Lankinen – Nilsson* 2018, s. 77, 81. *Halilan ym.* mukaan tämä koskee kaikkia hallinnollisia sanktioita, *Halila – Lankinen – Nilsson* 2018, s. 72. Ks. veronkorotuksen osalta *Janosevic Västberga Taxi Aktiebolag ja Vulic v. Ruotsi*, 23.7.2002.

<sup>111</sup> *Jussila v. Suomi*, 23.11.2006, kohta 43. Tapauksessa voitiin suullinen käsittely jättää pitämättä, *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 454. Ks. myös *Pellonpää ym.* 2018, s. 659; *Halila – Lankinen – Nilsson* 2018, s. 71. *Halilan ym.* mukaan ydinalueeseen kuuluvat sellaiset rikokset, joihin sisältyy rikoksen uhreja, ts. kantajan asemassa olevia henkilöitä, *Halila – Lankinen – Nilsson* 2018, s. 355. Ks. myös itsekriminointisuojan kannalta aiemmin alav. 71.

<sup>112</sup> Ks. samansuuntaisesti hallinnollisista päätöksistä yleisesti *Leanza – Pridal* 2014, s. 58–61. Ks. myös *Mäenpää* 2018, s. 857.

<sup>113</sup> Ervo 2008, s. 42; *Pellonpää ym.* 2018, s. 527.

<sup>114</sup> Ervo 2008, s. 42; *Clayton – Tomlinson* 2010, s. 169; *Pellonpää ym.* 2018, s. 527.

<sup>115</sup> *Pellonpää ym.* 2018, s. 527.

sen päätös tai muuttaa sitä. Toimielimellä tulee myös olla oikeus vastaanottaa todisteita ja järjestää suullinen kuuleminen, sekä mahdollisuus järjestää osapuolen kuuleminen ja läsnäolo henkilökohtaisesti oikeudenkäynnissä.<sup>116</sup>

Tuomioistuimen pysyvyydellä tarkoitetaan sitä, että tuomioistuimen tulee olla lailla perustettu, eikä se voi olla *ad hoc* -tyyppinen satunnainen toimielin. Tuomioistuimen toimivallan tulee myös olla riittävä, jotta asia voidaan käsitellä niin oikeus- kuin tosiasiakysymysten osalta. Tuomioistuimen riippumattomuudella tarkoitetaan tuomioistuimen itsenäisyyttä suhteessa lainsäädäntö- ja toimeenpanovaltaan. Riippumattomuuden tulee toteutua niin organisatorisesti kuin tosiasiallisesti. Riippumattomuutta tukevia tekijöitä ovat muun muassa tuomioistuimen jäsenten erottamattomuus ja nimitämistapa sekä se, onko olemassa takeita ulkopuolista painostusta vastaan. Tuomioistuimen puolueettomuudella tarkoitetaan kykyä ja mahdollisuutta ratkaista asia objektiivisesti.<sup>117</sup> Puolueettomuus ja riippumattomuus ovat läheisessä suhteessa toisiinsa. Tuomioistuin, joka ei ole riippumaton, ei todennäköisesti ole myöskään puolueeton. EIT onkin usein tutkinut molemmat kriteerit samanaikaisesti käyttäen samoja perusteluja. Näiden lisäksi tuomioistuimen tekemien ratkaisujen tulee olla oikeudellisesti sitovia.<sup>118</sup>

EIT on ratkaisukäytännössään tulkinnut tuomioistuinikäsitettä laajasti. EIT:n mukaan olennaista on ollut, että lainkäyttöelimen käsittelemiin asioihin voidaan soveltaa EIS 6 artiklaa.<sup>119</sup> Verotuksen oikaisulautakunnan kannalta tämä EIT:n tulkinta on hankala, sillä verotusasiat eivät pääsääntöisesti kuulu EIS 6 artiklan soveltamisalaan. Vain sanktioiden seurauksena veroasiat tulevat 6 artiklan soveltamisalaan.

EIS ei edellytä muutoksenhakumahdollisuutta tuomioistuimen antamasta päätöksestä. Tuomioistuinikäsitteilyä ei vaadita useammassa kuin yhdessä asteessa. Jos kuitenkin kansallinen oikeus takaa muutoksenhaun, myös muutoksenhakutuomioistuimen tulee täyttää EIS:n mukaiset tuomioistuin-kriteerit.<sup>120</sup>

### 3.5 VEROTUKSEN OIKAISULAUTAKUNNAN ASEMASTA

Verotuksen oikaisulautakuntaa ei voida EIS:n, perusoikeuskirjan ja PL:n tarkoittamalla tavalla pitää tuomioistuinena, koska verotuksen oikaisulautakunta ei ole tuomioistuin-kriteerien täyttymisen näkökulmasta riippumaton toimielin.<sup>121</sup> Kun riippumattomuus ei täyty, ei tällaista toimielintä voida

<sup>116</sup> Halila – Lankinen – Nilsson 2018, s. 86.

<sup>117</sup> Ervo 2008, s. 42–44. Ks. lisäksi tuomioistuimen esteettömyydestä, Ervo 2008, s. 44–76. Ks. myös Clayton – Tomlinson 2010, s. 169–174; Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 474–492; Pellonpää ym. 2018, s. 578–598; Mäenpää 2018, s. 877; HE 29/2018 vp, s. 38. Pellonpää ja muut huomauttavat, että muutoksenhakulautakuntien sivutoimisten jäsenten sidonnaisuudet ovat aiheuttaneet toistuvasti esteellisyyskysymyksiä, Pellonpää ym. 2018, s. 527. Ks. tästä myös Ylönen, Matti: Talouselämä 12.5.2013: Verokonsultit miehittävät veroriitoja ratkaisevia lautakuntia [https://www.talouselama.fi/uutiset/verokonsultit-miehittavat-veroriitoja-ratkaisevia-lautakuntia/be0f5e84-f996-37db-8c9c-7445cfd25137] (13.7.2019).

<sup>118</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 474–475. Hirvelä ja Heikkilä huomauttavat lisäksi, että tuomioistuimen tulee myös näyttää riippumattomalta, Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 479. Ks. myös Mäenpää 2018, s. 857; Mäenpää 2019, s. 36.

<sup>119</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 578.

<sup>120</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 336–337; Pellonpää ym. 2018, s. 533, 594; Mäenpää 2018, s. 855; Mäenpää 2019, s. 33, 36.

<sup>121</sup> Muun muassa lautakunnan jäsenten erottamattomuudesta ei erikseen säädetä lainsäädännössä niin, että erottaminen olisi hankalampaa kuin työ- ja virkamiesoikeudessa yleensä. Tuomarien erottamattomuus on taattu PL 103 §:ssä. Ks. tuomarien virkamiesoikeudellisesta erityisasemasta myös Mäenpää 2018, s. 1341–1344.

pitää myöskään puolueettomana. Verotuksen oikaisulautakunnan päätöksistä on kuitenkin aina valitusoikeus tuomioistuinkriteerit täyttävään hallinto-oikeuteen. Oikeudenkäyntimenettelyä edeltävältä muutoksenhaulta ei ole edellytetty oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimusten täyttymistä, kunhan *access to court* ja *access to justice* täyttyvät.<sup>122</sup> Siten verotuksen oikaisulautakunnan tyyppisen muutoksenhakuelimen käyttämistä muutoksenhaun ensiasteena voidaan pitää sallittuna, kunhan näistä kahdesta periaatteesta pidetään kiinni. Riittävää siis on, kun verotuksen oikaisulautakunnan päätöksistä on valitusoikeus hallinto-oikeuteen, ja hallinto-oikeuden päätökset pannaan täytäntöön tehokkaasti.

Verotuksen oikaisulautakunnassa tapahtuva oikaisuvaatimusmenettely on siis *hallintomenettelyä*, jota eivät suoraan koske EIS:n, perusoikeuskirjan ja PL:n tarkoittamat oikeudenkäynti- tai tuomioistuimenmenettelyä koskevat säännökset. Menettelyn muuttamiseen ei muuttuvan yhteiskunnan paineista huolimatta ole siis suoranaisia oikeudellisia syitä. *Refleksiivisyys*<sup>123</sup> vielä toistaiseksi näyttäisi torjuvan ulkoiset paineet. Kaikesta huolimatta, verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyltä on lupa odottaa hyvän hallinnon periaatteiden täyttymistä, vaikka kyse ei ole sellaisesta oikeudenkäyntimenettelystä, johon EIS, perusoikeuskirja ja PL suoraan vaikuttaisivat. Näitä hyvän hallinnon periaatteita tarkastellaan seuraavassa luvussa.

## 4 HYVÄN HALLINNON PERIAATTEET

### 4.1 HALLINTOLAKI

Tutkimuksen seuraavassa vaiheessa tarkastellaan *hyvän hallinnon periaatteita*, jotka tulee huomioida verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyssä. Kysymys on siitä, miten nämä periaatteet toteutuvat oikaisuvaatimusmenettelyssä. Hyvällä hallinnolla tarkoitetaan hallinnon oikeudenmukaisuutta. Koska oikeusturvan ylläpitäminen on sekä tuomioistuinten että Verohallinnon tavoite, oikeudenmukainen oikeudenkäynti ja hyvä hallinto rinnastuvat toisiinsa.<sup>124</sup>

Kansallisesti hyvän hallinnon periaatteista säädetään hallintolain (HL, 6.6.2003/434) 2 luvussa, ja ne koskevat kaikissa viranomaisissa tapahtuvaa menettelyä. Hyvän hallinnon periaatteet ohjaavat siten myös verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyä, vaikka se ei olisikaan oikeudenkäyntimenettelyä. Näillä HL:n säädöksillä toteutetaan osaltaan perustuslain vaatimusta hyvän hallinnon takeiden turvaamisesta lailla (PL 21 § 2 mom.)<sup>125</sup>. HL 6 §:n mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Lisäksi lain 2 luvussa säädetään palveluperiaatteesta ja palvelun asianmukaisuudesta (7 §), neuvonnasta (8§), hyvän kielen vaatimuksesta (9 §) ja viranomaisten yhteistyöstä (10 §).<sup>126</sup> Tämä HL:n oikeusperiaatteiden luettelo ei

<sup>122</sup> EIT on todennut muutoksenhaun toteuttamisen tapojen kuuluvan valtion harkintamarginaaliin, ks. tarkemmin Ervo 2008, s. 455–457. Mäenpään mukaan oikaisuvaatimusmenettely täyttää oikeusturvan saatavuuden ensimmäisen vaiheen vaatimuksen, koska oikaisuvaatimukseen annettu päätös on aina valituskelpoinen, Mäenpää 2019, s. 61–62.

<sup>123</sup> Oikeuden refleksiivisyydellä tarkoitetaan mm. oikeuden vastustuskykyä ulkoiisiin vaikutteisiin.

<sup>124</sup> Halila – Aer 2014, s. 27. Ks. myös Mäenpää 2019, s. 41–42.

<sup>125</sup> Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko 2010, s. 409; Mäenpää 2016, s. 5.

<sup>126</sup> Ks. säännösten taustoista Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko 2010, s. 119–125.

ole tyhjentävä. Esimerkiksi lainalaisuusperiaatetta ei katsottu tarpeelliseksi toistaa HL:ssa, koska se on kirjattu jo PL 2 §:n 3 momenttiin.<sup>127</sup>

HL 6 §:n säännökset heijastelevat yhdenvertaisuusperiaatetta ja syrjäntäkieltoa, tarkoitussidonnaisuuden periaatetta ja objektiivisuus-, suhteellisuus- ja luottamuksensuojaperiaatetta.<sup>128</sup> HL 1 §:ssä säädetyllä hyvällä hallinnolla tarkoitetaan säännöksen 1 momentissa säädettyjä viivytyksetöntä ja asianmukaista viranomaistoimintaa sekä 2 momentin luetteloa, jossa mainitaan mm. kuuleminen, päätösten perustelu, muutoksenhakumahdollisuus ja muut hyvän hallinnon takeet. Hyvän hallinnon takeet on tarkoitettu turvattavan lailla kokonaisuutena.<sup>129</sup> Hallintolain perusteluissa viitataan EU:n perusoikeuskirjan hyvää hallintoa koskevaan 41 artiklaan.<sup>130</sup> Hallintolakia sovelletaan hallintoasian käsittelyn kaikkiin vaiheisiin.<sup>131</sup> Nämä hyvän hallinnon periaatteet sitovat siten myös verotuksen oikaisulautakunnan työskentelyä.

#### 4.2 EUROOPPALAINEN HYVÄ HALLINTO

Eurooppaoikeudelliset säännökset hyvästä hallinnosta ja hallintotoiminnan julkisuudesta on sanamuotonsa mukaan osoitettu vain unionin toimielimille, elimille ja laitoksille. Näitä säännöksiä ovat perusoikeuskirjan 41 ja 42 artikla ja SEUT 298(1) artikla. Hyvä hallinto on kuitenkin unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytännössä tunnustettu unionin oikeuden yleiseksi oikeusperiaatteeksi<sup>132</sup>.

Kirjallisessa muodossa edellä mainittujen säännösten ja oikeuskäytännön lisäksi hyvän hallinnon periaatteita on ilmaistu eurooppaoikeudellisissa soft law -lähteissä, jotka eivät kuitenkaan ole oikeudellisesti sitovia asiakirjoja. Merkittävä on eurooppalaista hallintotapaa koskeva komission laatima EU:n valkoinen kirja (2001).<sup>133</sup> Euroopan oikeusasiamies on puolestaan laatinut Euroopan hyvän hallintotavan säännöstön, jonka Euroopan parlamentti hyväksyi vuonna 2001. Se pyrkii konkretisoimaan hyvän hallintotavan periaatteita. Säännöstö selvittää kansalaisille, mitä EU:n toimielimiltä voidaan niiden hallinnossa edellyttää.<sup>134</sup> Euroopan neuvosto on kodifioinut keskeisimmät hallinnon oikeusperiaatteet suositukseen ”Hyvän hallinnon perussääntö” (*Code of Good Administration*,

<sup>127</sup> Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko 2010, s. 124–125, Mäenpää 2016, s. 35–36.

<sup>128</sup> Ks. näiden periaatteiden sisällöistä tarkemmin Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko 2010, s. 125–133; Mäenpää 2016, s. 83–103. Ks. hyvän hallinnon periaatteista ja niiden sisällöistä myös Mäenpää 2018, s. 90–92, jossa edellä mainittujen lisäksi mainitaan mm. julkisuusperiaate.

<sup>129</sup> Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko 2010, s. 89.

<sup>130</sup> HE 72/2002 vp, s. 48.

<sup>131</sup> Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko 2010, s. 92.

<sup>132</sup> 32/62 Alvis (1963), ks. esim. puolustautumisoikeuksien kunnioittamisesta lisäksi C-419/14 WebMindLicenses (2015), kohdat 83–84. Ks. yleisistä oikeusperiaatteista EU-oikeudessa esim. Raitio 2016, s. 195 ss. ja erityisesti s. 258–262. Ks. näistä myös PeVL 3/2002 vp, s. 3, jossa perustuslakivaliokunta toteaa: ”Unionin hallinto-oikeuden alalla on yleisillä oikeusperiaatteilla keskeinen merkitys, koska kirjoitettu yhteisöoikeus ei sisällä yhtenäistä ja kattavaa hallinto-oikeudellista säännöstöä.”

<sup>133</sup> Valkoinen kirja, 25.7.2001, KOM (2001) 428 lopullinen; ks. myös PeVL 3/2002 vp; Mäenpää 2011, s. 289; Mäenpää 2016, s. 18.

<sup>134</sup> Euroopan oikeusasiamies: Euroopan hyvän hallintotavan säännöstö (the Code of Good Administrative Behaviour), uusin laitos 4.11.2015. Säännöstön s. 14 todetaan, että oikeus hyvään hallintoon perustuu EUT:n oikeuskäytäntöön yleisenä oikeusperiaatteena. Tällaiset yleiset oikeusperiaatteet velvoittavat myös jäsenvaltioita niiden toimiessa EU:n lainsäädännön puitteissa. Ks. myös Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko 2010, s. 448–450; Mäenpää 2018, s. 330.

2007).<sup>135</sup> Hyvän hallinnon perussääntö määrittelee yhdeksän keskeistä periaatetta: lainmukaisuus, yhdenvertaisuus, suhteellisuus, puolueettomuus, oikeusvarmuus, viivytyksetön menettely, osallistumisperiaate, yksityisyyden suoja ja avoimuus.<sup>136</sup>

Eurooppaoikeudelliset hyvän hallinnon periaatteet tulevat sovellettaviksi vain silloin kuin hallintoviranomaisessa käsitellään EU-oikeuden alaan kuuluvaa tapausta. Tällainen voisi olla esimerkiksi harmonisoituja kulutusveroja koskeva kysymys. Tästä huolimatta eurooppaoikeudellisten periaatteiden välillinen vaikutus on ollut suuri myös niihin asioihin, joilla ei ole suoraa EU-oikeudellista liityntää. Kun suomalaisessa hallintotoiminnassa hyvän hallinnon periaatteilla on ollut jo ennestään vahva asema, ei eurooppaoikeudellisten periaatteiden huomioon ottaminen kuitenkaan tuo suomalaiseen hallintotoimintaan olennaista muutosta.<sup>137</sup>

Eurooppaoikeus piirtää hallintomenettelyyn omat vaatimuksensa ja rajansa siitä huolimatta, että jäsenvaltioilla on menettelyautonomia.<sup>138</sup> *Mäenpää* on systematisoinut näitä rajoja seuraavasti:

1. materiaalsen lainsäädännön menettelylle asettamat vaatimukset,
2. sovellettavan EU-oikeuden etusija,
3. EU-oikeuden tavoitteet sekä
4. hyvän hallinnon hallintomenettelylle asettamat laatuvaatimukset.<sup>139</sup>

EUT:n oikeuskäytännössä on määritelty mm. edellä mainitun luettelon hallintomenettelyn laadullisia vähimmäisvaatimuksia ja konkreettisia menettelyvaatimuksia. Oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan ole juuri muodostunut esimerkiksi hallintopäätöksen itseoikaisusta.<sup>140</sup>

Hyvän hallinnon *laadullisista perusvaatimuksista* perusoikeuskirjan 41 artiklan 1 kohta mainitsee kolme. Ne ovat puolueettomuus, oikeudenmukaisuus ja käsittely kohtuullisessa ajassa.<sup>141</sup> Nämä sisältyvät myös hallintolakiin. Laadullisten vaatimusten lisäksi hyvään hallintoon kuuluu perusoikeuskirjan 41 artiklan 2 kohdan mukaan myös *kolme menettelyllistä oikeutta*: oikeus tulla kuulluksi, oikeus tutustua asiakirjoihin ja oikeus saada perusteltu päätös. Nämä ovat ns. puolustautumisoikeuksia (*rights of the defence*). Myös nämä oikeudet sisältyvät hallintolakiin. Luettelo ei kuitenkaan ole tyhjentävä ja EUT:n oikeuskäytännön perusteella muita periaatteita ovat mm. viranomaisten huolellisuusvelvollisuus, menettelyllisen tasa-arvon periaate ja kontradiktorinen periaate.<sup>142</sup> Verotusta koskevassa oikaisuvaatimusmenettelyssä nämä periaatteet tulisi ottaa huomioon ainakin silloin, kun Verohallinto tai verotuksen oikaisulautakunta käsittelee EU-oikeuden alaan kuuluvaa veroasiaa, ku-

<sup>135</sup> Code of Good Administration. Recommendation CM/Rec(2007)7 of the Committee of Ministers to member states on good administration. Ks. myös Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko 2010, s. 442–446; *Mäenpää* 2011, s. 290; *Mäenpää* 2016, s. 19–20; Halila – Lankinen – Nilsson 2018, s. 63; *Mäenpää* 2018, s. 331–332. Ks. Euroopan neuvoston ja EU:n muista hyvää hallintoa koskevista soft law -suosituksista Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko 2010, s. 440–451.

<sup>136</sup> Ks. näistä tarkemmin *Mäenpää* 2011, s. 290–292; *Mäenpää* 2016, s. 19–20.

<sup>137</sup> *Mäenpää* 2011, s. 292, *Mäenpää* 2016, s. 9.

<sup>138</sup> Ks. *Mäenpää* 2011, s. 299–302.

<sup>139</sup> Ks. näistä tarkemmin *Mäenpää* 2011, s. 302–305.

<sup>140</sup> *Mäenpää* 2011, s. 312.

<sup>141</sup> Ks. tarkemmin *Mäenpää* 2011, s. 315–320; *Mäenpää* 2018, s. 325–327.

<sup>142</sup> *Mäenpää* 2011, s. 327. Ks. näistä tarkemmin *Mäenpää* 2011, s. 327–345. Ks. myös *Mäenpää* 2016, s. 8–16.

ten arvonlisäverotusta, tai kun Tulli käsittelee tullimaksujen tai maahantuonnin arvonlisäveron oikaisuvaatimuksia.<sup>143</sup>

#### 4.3 VEROTUKSEN OIKAISULAUTAKUNNAN MENETTELY JA HYVÄN HALLINNON VAATIMUKSET

Verotusta koskeva oikaisuvaatimusmenettely vaikuttaisi kokonaisuutena tarkasteltuna täyttävän hyvän hallinnon vaatimukset.<sup>144</sup> Menettelyssä asia selvitetään ja verovelvollista kuullaan jo verotuspäätöstä tehtäessä hyvän hallinnon vaatimusten edellyttämällä tavalla. Jos oikaisuvaatimusvaiheessa verovelvollinen esittää uusia seikkoja, Verohallinto selvittää asiaa ja kuulee verovelvollista tarvittaessa uudelleen oikaisuvaatimuksen käsittelyvaiheessa.<sup>145</sup> Lisäksi verovelvollisella on oikeus tutustua omaa asiaansa koskeviin asiakirjoihin.

*Juusela* on esittänyt, että verovelvollisen tulisi pystyä tutustumaan verotuksen oikaisulautakunnan esittelijän laatimaan esittelymuistioon. Esitetyn väitteen mukaan verovelvollisen tulisi tarvittaessa saada oikeus esittää näkemyksiään siitä.<sup>146</sup> Verovelvollisella ei kuitenkaan ole mahdollisuutta tutustua tuomioistuinten esittelijöiden muistioihin, koska ne kuuluvat päätöksentekoa koskeviin asiakirjoihin. Ne kuuluvat neuvottelusalaisuuden piiriin. Ei ole täysin selvää, miksi esitetyn kritiikin perusteella verotuksen oikaisulautakunnan esittelymuistioista tulisi olla oikeus lausua ja perustuuko näkemys siihen, että oikaisulautakuntaa ei koeta muutoksenhakuprosessissa puolueettomaksi toimielimeksi vaan verovelvollisen vastapuoleksi. Myös EIT:n oikeuskäytännössä on katsottu, että esittelymuistio jää asianosaisjulkisuuden ulkopuolelle siltä osin, kun se sisältää neuvottelusalaisuuden piiriin kuuluvia tietoja.<sup>147</sup> Esittelymuistio on asianosaisjulkinen sen jälkeen, kun oikaisulautakunta on antanut päätöksensä. Jos asiaa on lykätty ja toista käsittelykertaa varten mahdollisesti laaditusta muistioista käy ilmi edellisessä kokouksessa käytyjä neuvottelusalaisuuden piiriin kuuluvia keskusteluja, ei muistio tältä osin ole asianosaisjulkinen.<sup>148</sup>

Verotuksen oikaisulautakunta ja Verohallinto eivät ole muutoksenhaussa verovelvollisen vastapuolia. Verotuksessa on lähtökohtaisesti kaksiasianosaissuhde. Verovelvollisen vastapuolena on veronsaaja, jota edustaa muutoksenhaussa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Vova). Vova käyttää veronsaajien äänivaltaa muutoksenhaussa ja sillä on mm. valitusoikeus hallinto-oikeuteen verotuksen oikaisulautakunnan päätöksistä. Kaksiasianosaissuhteen näkökulmasta tarkasteltuna tässä asetelmassa Verohallinto ja verotuksen oikaisulautakunta ovat jo lähtökohtaisesti, jos eivät puolueettomia ja riippumattomia, niin ainakin osapuolista erillisiä ja neutraaleja.<sup>149</sup> Verohallinnon ja verotuksen

<sup>143</sup> Ks. puolustautumisoikeuksista ja oikeudesta tulla kuulluksi oikaisuvaatimusmenettelyssä yhdistetyt asiat C-129/13 ja C-130/13 *Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics* (2014), C-648/16 *Fontana*, (2018) ja C-189/18 *Glencore Agriculture Hungary* (2019). Ks. myös *Mäenpää* 2016, s. 12–13.

<sup>144</sup> Mikä ei tarkoita sitä, etteikö yksittäisissä tapauksissa voisi tapahtua virheitä ja puutteita esim. kuulemisen suhteen.

<sup>145</sup> Ks. kuulemisesta tarkemmin *Räbinä ym.* 2017, s. 240–241.

<sup>146</sup> *Juusela* HS 4.11.2016.

<sup>147</sup> *Reinhardt ja Slimane-Kaid v. Ranska*, 31.3.1998, kohta 105; valitus 28941/95 (Suomi), päätös 1997; KHO 2011:73. Ks. myös *Pellonpää ym.* 2018, s. 675.

<sup>148</sup> *Oikaisulautakuntamenettelyn ohjeet*, luku 7. Kaikista tapauksista ei edes tehdä esittelymuistiota. Alv-jaostossa muistio tehdään ainoastaan Konserniverokeskuksen tapauksissa. Muiden virastojen tapauksissa se tehdään vain poikkeuksellisesti. Valtaosassa alv-jaoston tapauksista ei siten ole esittelymuistiota lainkaan, *Taipalus*, 3.2.2020.

<sup>149</sup> Tätä kuvaa myös hallintoprosessilain 37 §:n 3 mom., jonka mukaan viranomaisen on oikeudenkäynnissä otettava huomioon tasapuolisesti yleiset ja yksityiset edut.

oikaisulautakunnan tulee toiminnassaan ottaa huomioon myös edellä todetut hyvän hallinnon periaatteet. Oikaisulautakunnan toiminnassa ja sen edustuksellisten jäsenten nimityksissä on pyritty siihen, että lautakunnassa on myös veronmaksajien edustajia.

Verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyssä verovelvollisen oikaisuvaatimukseen ei lähtökohtaisesti pyydetä Vovan lausuntoa. Jos näin kuitenkin tehdään, on verovelvollista kuultava lausunnon johdosta. Tuomioistuinten oikeudenkäyntimenettelyssä vastapuolta kuullaan aina Vovan valituksista tai vastineista. Kritiikille siitä, ettei verovelvollista kuulla verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyssä, ei tältä osin tunnu olevan todellista aihetta.

## 5 OIKAISUVAATIMUSMENETTELY MUUALLA – VERTAILUSSA SOSIAALITURVAN MUUTOKSENHAKU JA VEROTUSMENETTELY NAAPURIMAISSAMME

### 5.1 YLEISTÄ

Lautakuntia on käytössä monilla eri hallinnonaloilla. Osa lautakunnista antaa sitovia ratkaisuja, ja osan ratkaisut ovat suosituksenluonteisia. Esimerkiksi tapaturma-asioiden muutoksenhakulautakunta, eläkelautakunnat, työneuvosto ja työehtosopimuksen yleissitovuuden vahvistamislautakunta antavat *sitovia ratkaisuja*, kun taas esimerkiksi kuluttajariitalautakunnan, liikennevahinkolautakunnan, potilasvahinkolautakunnan ja tekijänoikeusneuvoston ratkaisut ovat *suosituksia*. Osaan muutoksenhakulautakunnista on sovellettu hallintolainkäyttölakia. Jatkossa asioiden käsittelyyn niissä sovelletaan hallintoprosessilakia<sup>150</sup>. Tällaisia ovat mm. kutsunta-asian keskuslautakunta, kuvaohjelmalautakunta ja tilintarkastuslautakunta<sup>151</sup>.

Tässä luvussa tarkastellaan, miten sosiaaliturvan muutoksenhaku on järjestetty ja miten oikeuskirjallisuudessa on sosiaaliturvan muutoksenhakulautakuntia luonnehdittu. Sosiaaliturvan muutoksenhaku on valittu vertailtavaksi sen massaluonteisuuden vuoksi. Siten se lienee lähimpänä verotusta koskevaa muutoksenhakua.<sup>152</sup>

Lisäksi tässä luvussa tarkastellaan, miten verotuksen muutoksenhaku on järjestetty osassa naapurimaistamme. Tarkastelun kohteena ovat Ruotsi, Norja ja Viro, joissa käytössä on varsin erilainen verotuksen muutoksenhakumenettely.

### 5.2 SUOMALAINEN SOSIAALITURVAN MUUTOKSENHAKU

Yleisen valtiollisen sosiaaliturvan muutoksenhakua uudistettiin vuonna 2007. Uudistuksessa muutoksenhaun lautakuntamenettely kuitenkin säilytettiin. Lautakunnat on jaettu sektoreittain eri sosiaaliturva-asioita koskevia muutoksenhakuasioiden käsittelyä varten. Sektorikohtaiset lautakunnat ovat sosiaaliturva-asioiden, opintotuen, tapaturma-asioiden ja työeläkeasioiden muutoksenhakulautakunnat.<sup>153</sup> Lautakunnat toimivat ensimmäisenä muutoksenhakuasteena työttömyysturva koskeissa asioissa, Kansaneläkelaitoksen hoitamissa toimeentuloturva-asioissa sekä työeläkelaitosten eläkkeitä

<sup>150</sup> PL 21 §:n oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin menettelyvaatimuksia tulee noudattaa valitusasioissa niissä lautakunnissa, joissa sovelletaan hallintoprosessilakia, *Mäenpää* 2019, s. 46.

<sup>151</sup> *HE 29/2018 vp*, s. 24.

<sup>152</sup> Ks. tästä esim. *Koulu* 2014, s. 192–194. Juuri massaluonteisuuden vuoksi lautakuntia on pidetty sosiaaliturvan muutoksenhaussa tarpeellisina.

<sup>153</sup> *Koulu* 2014, s. 28–29; *HE 29/2018 vp*, s. 24.



koskevista asioissa. Asioiden käsittelyyn lautakunnissa sovelletaan *hallintoprosessilakia*. Sektorikoh- taisten lautakuntien antamista päätöksistä on valitusoikeus vakuutus-oikeuteen. Valtiollisesta sosiaa- liturvasta poiketen kunnallisen sosiaalihuollon oikaisuvaatimuksesta annettuun päätökseen puoles- taan haetaan muutosta hallinto-oikeudesta (sosiaalihuoltolaki, 30.12.2014/1301, 51 §).<sup>154</sup>

Verotuksen tapaan valtiollisessa sosiaaliturvassa on käytössä oikaisuvaatimusmenettely. Menettely poikkeaa verotuksessa käytössä olevasta järjestelmästä siten, että sosiaaliturva-asioissa *oikaisuva- atimus on sidottu valitukseen*. Valituskirjelmä toimitetaan päätöksen tehneelle sosiaaliturvalaitokselle. Jos sosiaaliturvalaitos hyväksyy vaatimukset kaikilta osin, se tekee asiassa oikaisupäätöksen. Jos vali- tuskirjelmän vaatimuksia ei kaikilta osin hyväksytä, sosiaaliturvalaitos toimittaa kirjelmän lausuntoi- neen muutoksenhakulautakunnalle. Sosiaaliturvalaitoksen oikaisupäätöksen tekemiselle on säädetty valitusajan päättymisestä laskettava 30 päivän määräaika. Asiat muutoksenhakulautakunnissa esitte- levät lautakuntiin palkatut esittelijät. Muutoksenhakulautakuntien jäsenet toimivat tuomarin vastuul- la. Heidän oikeudestaan pysyä tehtävässään on voimassa, mitä tuomarinviran haltijoista on säädetty (PL 103 §).<sup>155</sup>

Toisin kun verotuksen oikaisulautakunta, sosiaaliturvan muutoksenhakulautakunnat käsittelevät *valituksia*. Sosiaaliturvan muutoksenhakulautakunnat ovat siten hallintoprosessilain 2 §:n 3 momen- tissa tarkoitettuja valitusasioita käsittelemään perustettuja lautakuntia.<sup>156</sup> Verotuksessa vasta vero- tuksen oikaisulautakunnan antamasta oikaisupäätöksestä voi erikseen tehdä valituksen hallinto- oikeuteen. Hylätty oikaisuvaatimus ei siirry automaattisesti hallinto-oikeuden käsiteltäväksi.

Ennen vuoden 2007 muutoksenhaun uudistusta<sup>157</sup> esimerkiksi Kansaneläkelaitoksen toimeenpane- man sairausvakuutuksen muutoksenhaku tapahtui suljetussa kaksipuolisessa lautakuntamenettelys- sä. Kaksipuolisessa menettelyssä ensiasteen muutoksenhaku tapahtui pääsääntöisesti sosiaaliva- kuutuslautakunnissa, ja näiden päätöksistä haettiin muutosta tarkastuslautakunnalta. Toisen asteen tarkastuslautakunnan päätös jäi lopulliseksi.<sup>158</sup>

EIT on tapauksessa *H.A.L. v. Suomi*<sup>159</sup> tarkastellut menettelyä tarkastuslautakunnassa.<sup>160</sup> Tuomion mukaan, kun osapuolet pitivät tarkastuslautakuntaa artiklassa 6 tarkoitettuna tuomioistuimena, EIT ei nähnyt perustetta tulkita asiaa toisin, kun se ei muitakaan vasta-argumentteja asiassa löytänyt.<sup>161</sup> Nimestään huolimatta tarkastuslautakunta voisi menettelyltään vertautua tuomioistuimeen tai muu-

<sup>154</sup> Ks. sosiaaliturvan muutoksenhausta yleisesti *Tuori – Kotkas* 2016, s. 425–476.

<sup>155</sup> *Tuori – Kotkas* 2016, s. 453–456. Ks. myös valitukseen sidotusta oikaisusta käsitteenä *Halila – Aer* 2014, s. 7.

<sup>156</sup> Ks. myös *Mäenpää* 2018, s. 876.

<sup>157</sup> Ks. uudistuksesta tarkemmin *Koulu* 2014, s. 155–194.

<sup>158</sup> *Koulu* 2014, s. 158–159. Ks. myös *Halila* 2006, s. 63–65. Ks. tarkastuslautakunnan asemasta tarkemmin *HE 167/2006 vp*, s. 7: Tarkastuslautakunta toimi 1. muutoksenhakuasteena kansaneläkettä, perhe-eläkettä, eläk- keensaajien hoitotukea, lapsen hoitotukea ja vammaistukea koskevista asioissa, sekä Kansaneläkelaitoksen käsittelemissä kuntoutusasioissa, eläkkeensaajan asumistukea ja yleistä asumistukea, maahanmuuttajien erityis- tukea ja pitkäaikaisesti työttöminä olleiden henkilöiden eläketukea koskevista asioissa. Näissä asioissa oli mah- dollista valittaa tarkastuslautakunnan päätöksestä vakuutus-oikeuteen. Ylimpänä muutoksenhakuasteena tarkas- tuslautakunta toimi sairausvakuutusasioissa, lasten kotihoidon tukea ja yksityisen hoidon tukea, lapsilisiä, äitiys- avustusta ja sotilasavustusta koskevista asioissa. Näissä asioissa sosiaalivakuutuslautakunnat olivat ensimmäi- senä muutoksenhakuasteena. Ks. myös *KM 2009:1*, s. 68–70, 98–100.

<sup>159</sup> *H.A.L. v. Suomi*, 27.1.2004.

<sup>160</sup> Vrt. toisin *Pellonpää ym.* 2018, s. 578, jonka mukaan asiassa tarkasteltiin menettelyä sosiaalivakuutuslauta- kunnassa.

<sup>161</sup> *H.A.L. v. Suomi*, 27.1.2004, kohta 43.

hun riippumattomaan lainkäyttöelimeen. Tarkastuslautakunta oli tuolloin eräissä asioissa sosiaaliturvan ylin muutoksenhakuaste. Vuoden 2007 uudistuksessa tarkastuslautakunnan nimi muutettiin sosiaaliturvan muutoksenhakulautakunnaksi ja alemman muutoksenhakulautakunnan eli sosiaalivakuutuslautakunnan tehtävät siirrettiin sille. Samassa yhteydessä säädettiin valitusoikeudesta vakuutus-oikeuteen.<sup>162</sup>

Sosiaaliturvan muutoksenhakulautakuntien asemaa ovat viime aikoina tutkineet muun muassa *Risto Koulu* ja *Jari Vaitoja*.<sup>163</sup> He ovat tulleet siihen päätelmään, että sosiaaliturvan muutoksenhakulautakunnat eivät ole tuomioistuimia. Heidän argumentaationsa ei perustu niinkään mihinkään yksittäiseen seikkaan, kuin kokonaisarviointiin lautakuntien luonteesta.<sup>164</sup> Vaitojan mielestä lautakuntiin tulisi kuitenkin suhtautua tuomioistuimina silloin, kun tarkastellaan lautakuntamenettelyn edellyttämiä oikeusturvan takeita. Tämä johtuu siitä, että lautakuntien päätöksenteolle asetetaan yleisön taholta samat vaatimukset kuin tuomiovallan käytölle yleensäkin.<sup>165</sup> Vaitojan mukaan olisi asianosaisen kannalta kohtuutonta, jos täysimääräinen oikeudenmukainen prosessi toteutuisi vasta toisessa muutoksenhakuasteessa.<sup>166</sup>

*Koulu* toteaa yleiseurooppalaisessa vertailussaan, että intressiedustuksesta ja asiantuntijajäsenistä ollaan luopumassa useissa maissa sosiaaliturvan muutoksenhaussa. Syynä tähän on näiden kielteinen vaikutus tuomioistuinten riippumattomuuteen, ja osin myös niiden puolueettomuuteen.<sup>167</sup> *Koulu* näkee lautakunnissa myös hyviä puolia, mutta hänen mukaansa järjestelmän taloudellinen edullisuus ei ole pystynyt kompensoimaan syntyvää luottamusvajetta.<sup>168</sup> Lautakunnat koetaan edelleen toimeenpanoelimen jatkona.<sup>169</sup> Tämä vastaa *Juuselan* näkemystä siitä, miten verotuksen oikaisulautakunnan asema verotuksen muutoksenhaussa koetaan.

*Koulu* ja *Vaitoja* ovat tarkasteluissaan päätyneet siihen, että sosiaaliturvan lautakuntamenettely periaatteessa täyttää EIS:n vaatimuksen sillä perusteella, että sosiaaliturva-asioissa on valitusoikeus tuomioistuin-kriteerit täyttävään vakuutus-oikeuteen. Siten lähinnä yleinen oikeudenmukaisuuden tunto ja luottamuspula lautakuntia kohtaan puoltaisivat prosessin muuntamista enempi tuomioistuinprosessin kaltaiseksi.<sup>170</sup>

---

<sup>162</sup> HE 167/2006 vp. Komiteamietinnössä yhtenä lautakuntien yhdistämisen ja valitusoikeuden avaamisen vakuutus-oikeuteen etuna nähtiin se, että valitustie olisi samanlainen kuin muissakin toimeentuloturva-asioissa. Yhdistämistä ei suoraan perusteltu PL tai EIS näkökulmalla, vaikka näitäkin asioita mietinnössä nostettiin esiin, KM 2009:1, s. 153.

<sup>163</sup> Heidän kirjansa ovat osa ”Oikeussuojan takeet sosiaaliturvan muutoksenhaussa – sairausvakuutus esimerkkinä” -tutkimushanketta. Kumpikaan tutkija ei kirjassaan viittaa EIT:n tapaukseen *H.A.L. v. Suomi*.

<sup>164</sup> *Koulu* 2014, s. 28–29; 112.

<sup>165</sup> *Vaitoja* 2016, s. 134–135; 138.

<sup>166</sup> *Vaitoja* 2016, s. 137.

<sup>167</sup> *Koulu* 2014, s. 174.

<sup>168</sup> *Koulu* 2014, s. 99.

<sup>169</sup> *Koulu* 2014, s. 103; 302.

<sup>170</sup> *Vaitoja* 2016, s. 132–155. Vaitojalla on kirjassaan myös ehdotuksia siitä, miten tämä voitaisiin käytännössä toteuttaa.

## 5.3 RUOTSI

Ruotsissa ei verotuksen muutoksenhaussa ole käytössä lautakuntia. Ruotsin tuomioistuinjärjestelmä on kuitenkin kolmiportainen (förvaltningsrätten, kammarrätten, Högsta förvaltningsdomstolen).<sup>171</sup> Suurimmasta osasta verotusta koskevista päätöksistä vaaditaan jo kamarioikeuteen (kammarrätten) pääsyyn valituslupa.<sup>172</sup>

Skatteverket tekee valituksen johdosta "pakollisen oikaisupäätöksen" (ett obligatoriskt omprövningsbeslut).<sup>173</sup> Jos Skatteverket hyväksyy verovelvollisen vaatimuksen sellaisenaan, valitus raukeaa.<sup>174</sup> Jos taas Skatteverket ei hyväksy verovelvollisen vaatimusta, asia siirtyy "pakollisen oikaisupäätöksen" jälkeen hallinto-oikeuteen.<sup>175</sup>

Verovelvollisen ei kuitenkaan ole pakko tehdä valitusta, vaan hän voi myös vaatia oikaisua (en omp-rövning) asiaansa verohallinnolta.<sup>176</sup> Oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä on edelleen valitusoikeus hallinto-oikeuteen.<sup>177</sup> Verovelvollinen voi Ruotsissa siis käytännössä valita, valittaako hän suoraan hallinto-oikeuteen vai hakeeko hän ensin oikaisua verohallinnolta.<sup>178</sup>

Ruotsin perustuslaissa ei ole säädetty oikeudesta tuomioistuinmenettelyyn. Hallitusmuotoon lisättiin vuonna 2010 maininta siitä, että oikeudenkäynnin tulee olla oikeudenmukainen ja sen on tapahduttava kohtuullisessa ajassa. Lisäksi käsittelyn on oltava julkinen.<sup>179</sup>

Hyvän hallinnon periaatteet kodifioitiin Ruotsissa 1.7.2018 voimaan tullessa uudessa hallintolaissa (förvaltningslagen 2017:900). Nämä periaatteet ovat laillisuus-, objektiivisuus- ja suhteellisuusperiaatteet sekä palvelu, saatavuus ja yhteistyö muiden viranomaisten kanssa (FL 5–8 §). Hallintolaki ja hallintoprosessilaki (förvaltningsprocesslagen 1971:291) edellyttävät myös asianosaisille kattavaa oikeutta tutustua asiaan, viranomaisen viestintävelvollisuutta ja muita hyvän hallinnon elementtejä.<sup>180</sup>

Ruotsin hallintolakiin sisältyy mahdollisuus vaatia asian ratkaisua, jos sen käsittely on merkittävästi viivästynyt. Jos Skatteverket katsoo, että sen päätöksen tekeminen yksittäisen osapuolen aloittamas-

<sup>171</sup> Förvaltningslag (FL, 2017:900) 33 §. Ks. Ruotsin järjestelmästä myös *HE 230/2014 vp*, s. 33–35; *HE 29/2018 vp*, s. 25–27.

<sup>172</sup> Skatteförfarandelag (SFL, 2011:1244) 67:19 § 1 mom.

<sup>173</sup> SFL 67:20 §.

<sup>174</sup> SFL 67:21 §.

<sup>175</sup> SFL 67:22 §.

<sup>176</sup> Oikaisumenettelystä säädetään SFL 66 luvussa. Ks. myös Skatteverketin ohje: *På begäran av enskild* [<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/340370.html>] (19.4.2020).

<sup>177</sup> SFL 67:2 §:n mukaan Skatteverketin päätöksistä voi valittaa ja tätä sovelletaan myös oikaisuvaatimukseen annettuihin päätöksiin. Ks. valitusoikeudesta myös Skatteverketin ohje: *Överklagande av den beslutet gäller och besluts överklagbarhet* [<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/340952.html>] (18.4.2020). Suora valitusoikeus hallinto-oikeuteen perustuu myös SFL 67:2 §:n sanamuotoon Skatteverkets beslut – – får överklagas.

<sup>178</sup> Ks. oikaisuvaatimusmenettelystä Ruotsissa yleisesti *Halila* 2006, s. 34–38; *HE 226/2009 vp*, s. 15–16.

<sup>179</sup> *Kungörelse* (1974:152) om beslutad ny regeringsform, 2 kap. 11 § st 2: En rättegång ska genomföras rättvist och inom skälig tid. Förhandling vid domstol ska vara offentlig (2010:1408). Ks. *Halila – Lankinen – Nilsson* 2018, s. 254.

<sup>180</sup> Ks. tarkemmin *Ribbing* 2018, s. 35 ss.

sa asiassa viivästyy merkittävästi, viraston on ilmoitettava asiasta osapuolelle. Skatteverketin on tällöin ilmoitettava viivästymisen syy (FL 11 §).

Jos Skatteverket ei ole ratkaissut asiaa kuuden kuukauden kuluessa, verovelvollinen voi pyytää siltä kirjallisesti asiansa ratkaisemista. Viraston on neljän viikon kuluessa ratkaisupyynnön vastaanottamisesta joko ratkaistava asia tai hylättävä pyyntö erillispäätöksellä. Ratkaisupyynnön annettava erillispäätös on valituskelpoinen (FL 12 §).<sup>181</sup>

Toisin kuin Suomessa, Ruotsissa ei ole verotuksen muutoksenhaussa käytössä lautakuntia. Tuomioistuinjärjestelmän ollessa Ruotsissa kolmiportainen, alin tuomioistuinaste förvaltningsrätten saa vastattavakseen suurimman muutoksenhakumassan, joka meillä jää verotuksen oikaisulautakuntaan.<sup>182</sup> Koska Ruotsissa muutoksenhaku tapahtuu suoraan tuomioistuimeen, siellä ei ole jouduttu pohtimaan alimman muutoksenhakuasteen asemaa eikä sitä, täytyvätkö verovelvollisen oikeusturvan takeet. Hyvän hallinnon periaatteet ovat puolestaan Ruotsissa kirjattu lakiin huomattavasti myöhemmin kuin meillä.

Huomionarvoista on, että Ruotsissa jo kuuden kuukauden mittaista hakemuksen käsittelyaikaa pidetään siinä määrin pitkänä, että verovelvollinen voi tämän jälkeen vaatia asiansa ratkaisemista. Tämä viivästyneen käsittelyn ratkaisuvaatimus koskee myös oikaisuvaatimuksia.

#### 5.4 NORJA

Suomen ja Ruotsin järjestelmistä poiketen Norjan lainsäädännössä todetaan selvästi, että hallinnolliset seuraamukset, kuten veronkorotus, kuuluvat "rikossyytteen" käsitteeseen EIS 6 artiklan tarkoittamalla tavalla. Seuraamusten ja prosessien on siksi noudatettava kyseisen artiklan vähimmäisvaatimuksia, sellaisina kuin niitä on tulkittu EIT:n oikeuskäytännössä. Tämä tarkoittaa muun ohella oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä, joka on myös suojattu perustuslain<sup>183</sup> 95 §:ssä.<sup>184</sup> Norjassa painotetaan siten jo lainsäädännössä sitä, että veronkorotus on rikosprosessuaalinen sanktio, jonka muutoksenhaun prosessuaaliset vaatimukset poikkeavat puhtaasti hallinnollisista asioista.

Norjassa ei ole ollut oikaisulautakuntia, eikä siellä ole erityisiä hallintotuomioistuimia, vaan muutosta haetaan ensisijaisesti ylemmältä viranomaiselta.<sup>185</sup> Ylemmän viranomaisen päätöksistä on laillisuusperusteella valitusoikeus yleiseen tuomioistuimeen.<sup>186</sup> Norjassa on katsottu, että tämä menettely täyttää EIS:n vaatimukset. Toisaalta Norjassa on puhututtanut se, onko tuomioistuimen laillisuusvalvonta riittävän laaja, jotta tuomioistuimella olisi "täysi toimivalta" tutkia asia. Tämän vuoksi forvaltningsloven<sup>187</sup> (Skftvl) 50 § muutettiin siten, että hallinnollisissa seuraamuksissa tuomioistuimet saa-

<sup>181</sup> Ks. myös Skatteverket:n ohje: *Åtgärder om handläggningen försenas* [<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.1/364866.html#>] (18.2.2020).

<sup>182</sup> Lepauksen mukaan vain joka kymmenes tapaus eli n. 2000 tapausta päätyi oikaisulautakunnasta valituksena hallinto-oikeuteen, *Lepaus* HS 14.11.2016.

<sup>183</sup> Kongeriket Norges Grunnlov, LOV-1814-05-17.

<sup>184</sup> Ks. *Halila – Lankinen – Nilsson* 2018, s. 315.

<sup>185</sup> Ylemmälle viranomaiselle valittaminen oli pääsääntöinen menettely myös Suomessa ennen hallintolainkäytölain säätämistä 1996, ks. *HE 29/2018 vp*, s. 11.

<sup>186</sup> Ks. *Halila – Lankinen – Nilsson* 2018, s. 315.

<sup>187</sup> Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) LOV-2016-05-27-14.

vat tutkia asian kaikilta osin. Keskustelua on herättänyt myös oikeusavun saaminen jo oikaisuvaatimusvaiheessa.<sup>188</sup>

Norjassa verotuksen muutoksenhakuprosessia koskevia säännöksiä muutettiin vuonna 2016. Norjassa perustettiin 1.7.2016 Verovalituslautakunta (Skatteklagenemnda). Verohallinto (Skatteetaten) harkitsee ensin päätöksen oikaisemista, jos verovelvollinen on tehnyt oikaisuvaatimuksen verotuksesta. Jos verohallinto ei harkintansa jälkeen muuta päätöstään, se lähettää vaatimuksen Verovalituslautakunnalle. Aivan pienillä verointresseillä Verovalituslautakunnan käsittelyyn ei kuitenkaan pääse. Silloin oikaisuvaatimuksen käsittelee verohallinto. Esimerkiksi arvonlisäverotusta koskeviin päätöksiin tehdyt valitukset käsittelee Verovalituslautakunta vain silloin, kun valituksen intressi on yli 25 000 NOK (Sktfvl § 13–3).

Verovalituslautakunnan sihteeristö valmistelee asiat Verovalituslautakunnalle (Sktfvl § 13–3.2). Sihteeristön riippumattomuus on laissa vahvistettu, joten ministeriö tai verohallinto eivät voi antaa Verovalituslautakunnan sihteeristölle ohjeita (Sktfvl § 2–9.3 §). Uuden Verovalituslautakunnan tarkoituksena oli muun muassa varmistaa, että sihteeristö asian uutena käsittelijänä tarkistaa valitusasiat riippumattomana aikaisemmista päätöksistä.<sup>189</sup> Pääsiallinen kritiikki vanhaa järjestelmää vastaan oli juuri se, että verovirastot valmistelivat valitusasiat itse huolimatta siitä, että ne käsitelivät asian myös ensimmäisenä muutoksenhakuasteena. Uuden valitusjärjestelmän oli tarkoitus vahvistaa oikeusvarmuutta.<sup>190</sup>

Norjassa lautakunta on verotuksen muutoksenhaussa vielä uusi instanssi. Mielenkiintoista on, että se perustettiin vähentämään erityisesti juuri sitä ongelmaa, jota meillä oikaisuvaatimusmenettelyssä koetaan eli sitä, että muutoksenhakuasian valmistelee jo päätöksen tehnyt taho. Toisin kuin Suomessa, lautakunnan riippumattomuus onkin lailla säädetty, ja esittelijät ovat lautakunnassa vakinaisessa virassa.

## 5.5 VIRO

Virossa hallintopäätökseen saa vaatia oikaisua, mutta siihen turvautuminen ei ole tuomioistuinkäsittelyn edellytyksenä.<sup>191</sup> Verovelvollinen voi siten valita suoran tuomioistuinkäsittelyn tai oikaisuvaatimusmenettelyn väliltä. Oikaisuvaatimus osoitetaan verohallinnolle (Maksu- ja Tolliamet), joka käsittelee sen. Oikaisuvaatimusmenettelyä suositellaan, koska sen katsotaan olevan yksinkertaisempi, halvempi ja nopeampi kuin tuomioistuinkäsittely.<sup>192</sup> Nopeutta korostaa se, että verotuslaissa (Maksukorralduse seadus) on asetettu määräajat oikaisuvaatimusten käsittelylle. Pääsääntöisesti oikaisuvaatimukset tulee käsitellä 30 päivän kuluessa.<sup>193</sup>

<sup>188</sup> Halila – Lankinen – Nilsson 2018, s. 317–319.

<sup>189</sup> Banoun ym.: *Gjennomgang av Skatteklagenemnda*, Rapport 1. april 2019, s. 20–21. Norjan valtiovarainministeriön tilaama tutkimus on saatavilla osoitteesta: [[https://www.regjeringen.no/globalassets/departementene/fin/2019/gjennomgang\\_-skatteklagenemnda.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/departementene/fin/2019/gjennomgang_-skatteklagenemnda.pdf)] (2.10.2019).

<sup>190</sup> *Prop 1 LS* (2014–2015) punkt 13.6.2.; Banoun ym.: *Gjennomgang av Skatteklagenemnda*, Rapport 1. april 2019, s. 21.

<sup>191</sup> HE 226/2009 vp, s. 15.

<sup>192</sup> Maksukorralduse seadus (verotuslaki, RT I 2002, 26, 150), luku 14, 137–151 §. Ks. myös *Maksu- ja Tolliamet*: Haldusakti või toimingu vaidlustamine [<https://www.emta.ee/et/vaidlustamine>] (28.12.2019).

<sup>193</sup> Verotuslaki, luku 14, 147 §.

Verovelvollinen voi missä vaiheessa tahansa kääntyä myös hallintotuomioistuimen puoleen. Myös hylätystä oikaisuvaatimuksesta voi valittaa hallintotuomioistuimeen.<sup>194</sup> Tuomioistuinjärjestelmä Virossa on kolmiportainen (halduskohtu, Ringkonnakohtu, Riigikohtu).<sup>195</sup>

Verotuslaki sisältää myös hyvän hallinnon periaatteita. Siinä lueteltuja periaatteita ovat mm. velvollisuus kuulla verovelvollista, neuvontaperiaate, tehokkuusperiaate ja toimien oikeasuhteisuus.<sup>196</sup>

Virossa ei ole verotuksen muutoksenhaussa käytössä oikaisulautakuntaa, mutta Ruotsin tapaan tuomioistuinjärjestelmä on tällöin kolmiportainen. Virossa on annettu verovelvollisille itselleen mahdollisuus valita, haluavatko he käyttää ”nopeaa, halpaa ja yksinkertaista” oikaisuvaatimusmenettelyä vai haluavatko he mennä suoraan hallintotuomioistuimeen. Tällöin tulkinnanvaraisissa tai monimutkaisimmissa asioissa, joissa verovelvollinen arvioi joka tapauksessa joutuvansa valitusmenettelyyn, voidaan ”turha” välivaihe jättää väliin. Toisin kuin Suomessa, Virossa oikaisuvaatimusten nopea käsittely on varmistettu säätämällä käsittelyajoille määräajat. Ero Viron 30 päivän ja Suomen keskimääräisen yli kymmenen kuukauden käsittelyajan välillä on huomattava.

## 6 LOPUKSI

### 6.1 OIKEUDENMUKAISUUDEN KOKEMINEN OIKAISUVAATIMUSMENETTELYSSÄ – SYITÄ JA SEURAUKSIA

Pelkkä muodollinen lainmukaisuus ei välttämättä ole riittävää. Myös sillä on merkitystä, miten oikeudenmukaiseksi asiat mielletään.<sup>197</sup> Menemättä tässä oikeudenmukaisuuden määritelmään tai yrittämättä selittää käsitettä filosofisista, moraalisisista, oikeudellisista<sup>198</sup> tai teologisista näkökulmista, pohdin tässä luvussa niitä syitä, joiden vuoksi tietyt verovelvolliset kokevat oikaisuvaatimusmenettelyn epäoikeudenmukaiseksi.<sup>199</sup> Esitän samalla muutoksia, joilla oikeudenmukaisuuden kokemusta voitaisiin lisätä.

Verovelvolliset kokevat verotuksen muutoksenhaun *kokonaisuutena*.<sup>200</sup> He eivät erottele muutoksenhakua hallintomenettelyyn ja lainkäyttöön tuomioistuimissa. He kokevat epäoikeudenmukaisena sen, että alkuperäisen verotuspäätöksen tehnyt virkamies tai samaan yksiköön kuuluva toinen virkamies voi esitellä heidän asiansa verotuksen oikaisulautakunnassa. Verotuksen oikaisulautakunta

<sup>194</sup> Verotuslaki, luku 14, 151 §.

<sup>195</sup> Kohtute seadus (tuomioistuinlaki, RT I 2002, 64, 390), luvut 2–4, 18–34 §.

<sup>196</sup> Verotuslaki, luku 1, 10–16 §.

<sup>197</sup> Aarnio on todennut, että laki ei ole samaa kuin oikeus, eikä oikeutta koskaan voida toteuttaa ilman oikeudenmukaisuutta, *Aarnio Niin & näin* 3/1998, s. 68. Juice puolestaan kritisoi verottajaa Illan päätteeksi -ohjelmassa: ”Niillä on aina laki puolellaan, mulla on ainoastaan oikeus”, *Huhtinen* 2020, s. 68.

<sup>198</sup> Ks. oikeudenmukaisuudesta oikeudessa *Nissinen* 2019, s. 74–128. Nissinen mukaan verotuksen oikeudenmukaisuus pitää sisällään etuperiaatteen, veronmaksukykyperiaatteen, verotuksen syrjintäkiellon, verotusvallan ja symmetriaperiaatteen, ks. näistä tarkemmin *Nissinen* 2019, s. 94–111. Ks. myös oikeudenmukaisuudesta verotuksessa *Myrsky* LM 5/2009, s. 739–760.

<sup>199</sup> Nissisen mukaan oikeudenmukaisuutta on melko mahdotonta määritellä yksiselitteisesti, *Nissinen* 2019, s. 80. Myrskyn mukaan siinä onkin kyse enemmän moraalifilosofisesta näkemyksestä ”mikä on oikein?”, *Myrsky* LM 5/2009, s. 739.

<sup>200</sup> Kuten EIT on asiaa tarkastellut oikeudenkäynnin kokonaisuutena koskeissa ratkaisuissaan. Ks. vastaavasti myös *Halila – Aer* 2014, s. 147.

toimii Verohallinnon organisaation alaisuudessa, vaikka se onkin muodollisesti itsenäinen yksikkö. Vaikka oikaisulautakuntaan valitaan jäseniä Verohallinnon ulkopuolelta, ei sitä koeta siinä määrin itsenäiseksi kuin tuomioistuinlaitosta.<sup>201</sup> Myös Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö toimii organisatorisesti Verohallinnon alaisuudessa, vaikka se onkin muodollisesti riippumaton yksikkö. Vovan asema heikentää siten myös Verohallinnon uskottavuutta puolueettomana toimijana. Verovelvolliset saattavat kokea, että Verohallinto ja Vova toimivat yhdessä.

Mahdollinen parannus puolueettomuuden tunteen kohottamiseksi voisi olla Verohallinnon viroista erillisten *ammattiesittelijöiden* virkojen perustaminen verotuksen oikaisulautakuntaan vastaavasti kuin Norjassa on tehty. Ammattiesittelijöitä käyttämällä esitys tapahtuisi aina erillään alkuperäisen päätöksen tehneestä yksiköstä. Tämä lisäisi puolueettomuuden tunnetta oikaisulautakunnan esittelyä kohtaan.

Tulevaisuudessa voidaan pohtia, olisiko mahdollista siirtää oikaisulautakunta, veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ja keskusverolautakunta Verohallinnosta *erillisen viraston* alaisuuteen.<sup>202</sup> Verohallinnon kanssa hallinnollisesti eri organisaatiossa toimiminen voisi lisätä verovelvollisten luottamusta puolueettomaan käsittelyyn muutoksenhaussa. Ehkä voisi harkita jopa kokonaan uuden *muutoksenhakuviraston* perustamista, johon voitaisiin organisatorisesti koota eri hallinnonalojen muutoksenhakulautakuntia.

*Oikeudenkäyntikulujen korvattavuus* oikaisulautakunnassa on erilainen kuin muutoksenhaun myöhemmissä vaiheissa.<sup>203</sup> Verovelvollisten on hyvin vaikea käsittää sitä, ettei oikaisuvaatimusmenettelyn kuluja voida heille korvata (HL 64 § 1 mom.), vaikka he voitaisivatkin asiansa oikaisulautakunnassa.<sup>204</sup> Huomionarvoista on se, että monesti kulut ovat heille tässä muutoksenhakuprosessin alkuvaiheessa jopa suuremmat kuin myöhemmin tuomioistuinvaiheessa. Tämä johtuu siitä, että tässä vaiheessa asian oikeudelliset argumentit, kuten oikeuskäytäntö, on avattava juurta jaksen.<sup>205</sup>

Verovelvolliset eivät koe oikaisuvaatimusmenettelyä *riittävän nopeaksi*.<sup>206</sup> Oikaisulautakuntavaihe on uusi arvonlisäverotuksessa. Ennen arvonlisäveroasioissa oikaisuvaatimus siirrettiin suoraan valitukseksi hallinto-oikeuteen, jos vaatimusta ei Verohallinnossa hyväksytty. Oikaisulautakuntavaihe on tuonut muutoksenhaun kokonaisuikaan lähes vuoden lisää<sup>207</sup> silloin, kun asia joudutaan viemään vielä

<sup>201</sup> Eikä ehkä tulisikaan kokea, koska kyse ei ole tuomioistuimesta.

<sup>202</sup> Tämä ei saisi kuitenkaan lisätä oikaisuvaatimusten käsittelyaikaa.

<sup>203</sup> Ks. oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta yleisesti, *Autio – Rabinä* Verotus 1/2016, s. 38 ss. Yleisesti on otaksuttu, että hallintoprosessilain voimaan tulon jälkeen oikeudenkäyntikuluja korvattaisiin jatkossa entistä herkemmin, koska tällöin lain sanamuotoa muutettiin siten, että mm. vaatimus viranomaisen virheestä poistui.

<sup>204</sup> Ks. *Mäenpää* 2016, s. 165; *Halila – Aer* 2014, s. 112. Halilan mukaan kulujen korvaamismahdollisuuden puuttuminen on selkeä epäkohta, varsinkin kun otetaan huomioon oikaisuvaatimuksen luonne pakollisena vaiheena ennen varsinaista muutoksenhakua, *Halila* 2006, s. 85.

<sup>205</sup> Valituksessa hallinto-oikeuteen voidaan käyttää jo pohjana sitä, mitä asiassa on oikaisuvaatimuksessa esitetty.

<sup>206</sup> Vrt. toisin *Lepaus* HS 14.11.2016. Koulu toteaa sosiaaliturvan muutoksenhakulautakunnista, että lautakuntamenettely ei ole halpa eikä nopea, *Koulu* 2014, s. 132 alav. 255. Ks. myös *Taloushallintoliitto*: Oikaisuvaatimusten pitkät käsittelyajat verotuksessa aiheuttavat ongelmia, [<http://uutiset.taloushallintoliitto.fi/news/oikaisuvaatimusten-pitkaet-kaesittelyajat-verotuksessa-aiheuttavat-ongelmia-393919>] (16.2.2020).

<sup>207</sup> VH:n käsittelyaikataulukon mukaan käsittelyaikaennuste ALV:n oikaisuvaatimuksissa on 10 kk ja tuloverotuksessa 12 kk. Oman kokemuksen mukaan tämä on minimiaika, mutta todennäköisesti oma kokemuspiiriini rajoittuu aineellisesti vaikeimpiin tapauksiin, jossa käsittelyaika on keskimääräistä pidempi. Käsittelyaikataulukko on nähtävillä VH:n internetsivuilla: [<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja>

tuomioistuimeen. Tätä ei voida pitää mitenkään hyväksyttävänä.<sup>208</sup> Euroopan hyvän hallintotavan säännöstössä (2001) asian kohtuullisena käsittelyaikana pidetään kahta kuukautta (artikla 17). *Mäenpään* mukaan EU:n perusoikeuskirjan tarkoittamaa kohtuullista käsittelyaikaa ei ilmeisesti ole mahdollista kiinnittää mainittuun kahteen kuukauteen. Tätä voidaan hänen mielestään kuitenkin pitää suuntaa antavana vaikeimmissa tapauksissa. Tavallisimmissa asioissa voidaan edellyttää jopa ripeämpää käsittelyaikaa.<sup>209</sup> Myös hallintovaliokunta kiinnitti mietinnössään (HaVM 3/2010 vp) hallituksen esitykseen hallintolain ja hallintolainkäyttölain muuttamisesta huomiota ihmisoikeuksien toteutumisen kannalta muutoksenhaun kokonaisuuteen. Niissä tapauksissa, joissa oikaisuvaatimuksen jälkeen haetaan muutosta, oikaisuvaatimusvaihe pidentää asian kokonaiskäsittelyaikaa. Valiokunta piti tähdellisenä esitykseen sisältyvää säännöstä siitä, että oikaisuvaatimus on käsiteltävä kiireellisesti.<sup>210</sup> *Halilan* ja *Aerin* mukaan oikaisuvaatimusjärjestelmältä edellytettävä tehokkuus on suurempi kuin tavanmukaisessa hallinnon päätöksenteossa, jossa jo senkin tulee perustuslain 21 §:n mukaan täyttää viivytyksettömän käsittelyn vaatimukset. Jos oikaisuvaatimusmenettely ei toimi riittävän tehokkaasti, sen asema oikeussuojakeinona heikentyy. Halila ja Aer muistuttavat, että juuri tällöin sitä vastaan voidaan esittää kritiikkiä siitä, että se on vain tarpeeton välivaihe ennen varsinaista oikeudenkäyntiä.<sup>211</sup>

On syytä kysyä, kenelle lautakuntamenettely on nopeaa ja halpaa. Menettelyprosessi oikaisulautakunnassa on nopeaa ja halpaa yhteiskunnalle tai viranomaisille, muttei suinkaan verovelvollisille. Taloudelliset näkökulmat puoltavat lautakuntamenettelyä, eivät niinkään kansalaisten oikeusturvanäkökulmat.<sup>212</sup> Jos todella haluttaisiin, että oikaisuvaatimusmenettely olisi nopea, voitaisiin selvittää Virosta, miten siellä onnistutaan oikaisuvaatimukset käsittelemään 30 päivässä. Tulisiko ehkä Suomeenkin säätää käsittelylle *sitovat määräajat*?<sup>213</sup> Ehkäpä Ruotsin hallintolain mukainen kuuden kuukauden käsittelyaika, jonka jälkeen verovelvollinen voi vaatia asiansa ratkaisemista, sopisi meille paremmin. Tämä ei kuitenkaan saisi johtaa siihen, että vaikeat tulkinnanvaraiset asiat saisivat ylittää kuuden kuukauden aikarajan. Sitovan määräajan sijaan voisi olla mahdollista säätää yli kuuden kuukauden kestävästä oikaisuvaiheesta *korkeampi korko* tilanteissa, joissa verovelvollinen joutuu odottamaan verojensa palauttamista tätä pidempään. Palautuskorko voisi olla esimerkiksi kaksinkertainen ajalta, jolta oikaisuvaatimuksen käsittely ylittää kuuden kuukauden. Tämä toisaalta ohjaisi viranomaisia toimimaan ripeästi ja toisaalta kompensoisi verovelvolliselle käsittelyn kestosta aiheutuvaa haittaa.

---

asiointi/k%C3%A4sittelyajat/] (4.7.2020). Ks. keskimääräisistä käsittelyajoista yleisesti käsittelyn viivytyksettömyyden kriteerinä, *Väätänen* 2011, s. 292–295.

<sup>208</sup> Ks. joutuisuusvaatimuksesta oikaisuvaatimuksen käsittelyssä, *Väätänen* 2011, s. 486–491. Ks. myös *Mäenpää* 2018, s. 381–386.

<sup>209</sup> *Mäenpää* 2018, s. 327.

<sup>210</sup> Verolainsäädännössä kiireellisyysvaatimus on kuitenkin lieventynyt muotoon ”ilman aiheetonta viivytystä”, VML 63 § 3 mom. ja OVML 60 § 3 mom. Tällä ei ole kuitenkaan merkitystä EIS:n määrittelemän oikeudenkäynnin kokonaisuuden kannalta, johon luetaan mukaan myös oikaisuvaatimusvaihe.

<sup>211</sup> *Halila – Aer* 2014, s. 153–154.

<sup>212</sup> Vastaavasti *Vaitoja* 2016, s. 139, alav. 330.

<sup>213</sup> Ks. säädetyistä käsittelyajoista yleisesti, *Väätänen* 2011, s. 265–268. Nopea käsittely ei kuitenkaan saa vaarantaa verovelvollisen oikeusturvaa. Siten käsittelyaikaa ei voida laissa säätää liian tiukaksi. Myös EU:n tullikoodin 22 artiklassa hakemusten perusteella annettaville päätöksille on asetettu määräajat.



Vuoden 2016 alussa voimaan tulleet *oikeudenkäyntimaksut* ovat vähentäneet hallinto-oikeuteen saakka eteneviä veroasioita huomattavasti.<sup>214</sup> Oikeudenkäyntimaksu on 260 euroa hallinto-oikeudessa ja 510 euroa korkeimmassa hallinto-oikeudessa (tuomioistuinemaksulaki, 11.12.2015/1455; oikeusministeriön asetus tuomioistuinten ja eräiden oikeushallintoviranomaisten suoritteista perittävistä maksuista vuosina 2019–2021, 31.12.2018/1385). Aivan pienistä veronkorotusasioista ei siis kannata lähteä oikeuteen, koska käsittelymaksu saattaa ylittää maksuunpannun veronkorotuksen määrän.<sup>215</sup> Tämä saatetaan kokea epäoikeudenmukaisena. EIT:n oikeuskäytännön perusteella tällaiset maksut ovat kuitenkin sallittuja eivätkä ne ole oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin tai oikeuteen pääsyn este.<sup>216</sup>

Tulisiko Suomessa harkita Ruotsin ja Viron mallia verovelvollisen *valinnanmahdollisuudesta*? Silloin verovelvollinen voisi itse harkita, haluaako hän ”halvan ja nopean” ratkaisun oikaisulautakunnasta vai ”kalliin ja hitaan” ratkaisun suoraan hallinto-oikeudesta. Monesti tulkinnanvaraisissa asioissa on selvää, että oikaisulautakunnan päätöksestä tulee valittamaan joko Vova tai verovelvollinen sen mukaan, mikä lopputulos on.<sup>217</sup> Tällöin oikaisulautakunta on vain *turha välivaihe*, joka tuo muutoksenhakuprosessiin lähes vuoden lisääikaa. Tällaisissa tapauksissa verovelvolliset mielellään maksaisivat oikeudenkäyntimaksun välttääkseen turhan viivytyksen lainvoimaisen ratkaisun saamiseksi. Lisäksi tulee muistaa, ettei oikeudenkäyntikulujen korvaaminen koske verovelvolliselle syntyneitä kuluja oikaisulautakuntavaiheessa. Jos oikaisulautakuntavaihe on pakollinen, tulisi pohtia myös mahdollisuutta saada siitä aiheutuvat *kulut verovelvolliselle korvatuksi*.<sup>218</sup>

Jos valintamahdollisuutta ei haluta myöntää, tulisi kuitenkin asioissa, joissa verointressi on suuri, harkita mahdollisuutta *suoraan valitukseen* hallinto-oikeuteen. Näissä tilanteissa verovelvollisella on erityinen intressi saada nopeasti lopullinen lainvoimainen ratkaisu. Tulisi punnita oikeusturvaspektia suhteessa asian kokonaiskäsitelyaikaan.<sup>219</sup>

Yhteiskunnan arvojen muutoksen seurauksena ei enää riitä se, että viranomaiset toimivat laillisesti ja asianmukaisesti, vaan vaatimukset ulottuvat pidemmälle.<sup>220</sup> Ervo toteaa nyrkkisääntönä EIS 6 artiklan tulkinnasta, että oikeudenmukaisen ratkaisun tuntee siitä, että se ei rajoita asianosaisen osallistu-

<sup>214</sup> Vovan toimintakertomuksen mukaan HaO:een saapuneiden verovalitusten määrä näyttää vakiintuneen noin 1200–1300 tapaukseen vuoden 2013 2255 tapauksesta. Verovalitusten vähentymisen syinä voidaan Vovan mukaan nähdä mm. oikeudenkäyntimaksut, verotuksen ja verotarkastuksen ohjauspainotteisuus, ensiasteen verotuksen valikoinnit, muutoksenhakujärjestelmän kehittyminen ja väljät muutoverotussäännökset, *Toimintakertomus 2018*, s. 7.

<sup>215</sup> Oikeudenkäyntimaksua ei peritä, jos tuomioistuin muuttaa valituksenalaista päätöstä muutoksenhakijan eduksi.

<sup>216</sup> Ks. EIT:n oikeuskäytännöstä *HE 29/2015 vp*, s. 16–17. Ks. myös *Ervo* 2008, s. 24–25; *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 362–363. Kohtuuttoman korkeat oikeudenkäyntimaksut saattavat kuitenkin olla este tuomioistuimeen pääsulle, ks. tästä *Pellonpää* 2018, s. 557–558.

<sup>217</sup> Vova teki v. 2019 verotuksen oikaisulautakunnan päätöksistä yhteensä 29 valitusta HaO:een, *Rauhala*, 7.1.2020.

<sup>218</sup> Myös Halila pitää tätä epäkohtana, *Halila* 2006, s. 90.

<sup>219</sup> Halila muistuttaa, että olisi tarkoitus säilyttää varsinaisten oikeusriitojen ratkaiseminen ensi sijassa hallinto-tuomioistuinten tehtävänä, *Halila* 2006, s. 89. Asiaa tulisi harkita etenkin, koska ennakkopäätösvalitus ei ole lyönyt itseään läpi ja sen käyttö on jäänyt varsin vähäiseksi. Näin muun muassa sen vuoksi, että menettelyn soveltaminen vaatii toisen osapuolen, käytännössä Vovan, suostumusta ja KHO:n valituslupaa (VML 71 a–71 d §, OVML 68 §). Ks. myös *Pankka* 2019, s. 19 ss.

<sup>220</sup> Ks. vastaavasti *Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko* 2010, s. 88.

misoikeutta, vaan päinvastoin edistää sen toteutumista.<sup>221</sup> On selvää, että tällä hetkellä joukko verovelvollisia ei koe verotuksen muutoksenhakujärjestelmää tällaiseksi.<sup>222</sup> Tätä epäoikeudenmukaisuuden kokemusta heijastelevat *Juuselan* kirjoitukset.

## 6.2 JOHTOPÄÄTÖKSET

Perustuslakiuudistus samoin kuin hallintolain uudistus tapahtuivat 2000-luvun alussa. Näistä alkaa olla jo parikymmentä vuotta aikaa. Yhteiskunnan muutokset ja kasvava perusoikeustietoisuus alkavat asettamaan paineita oikeusjärjestelmälle. Vaikka yhteiskunta nykyaikana muuttuu nopeasti, saattaa vielä olla liian aikaista tehdä näihin rakenteisiin uutta suurta remonttia. Oikeudellisessa ympäristössä ei vielä ole tapahtunut sellaisia muutoksia, jotka pakottaisivat muuttamaan kansallista oikeuttamme.

Suomen verotuksen muutoksenhakujärjestelmä täyttää EIS:n ja PL:n sille asettamat vaatimukset. Verotuspäätösten oikaisua voi vaatia verotuksen oikaisulautakunnalta ja oikaisulautakunnan päätöksistä voi valittaa hallinto-oikeuteen.<sup>223</sup> PL 21 §:n perusteella valitusoikeus on jopa laajempi kuin EIS 6 artiklan 1 kappale edellyttää, koska PL:ssä taataan oikeus hakea muutosta.<sup>224</sup>

Kun EIS 6 artikla ei lähtökohtaisesti koske verotusasioita, ei esitetty kritiikki täysin osu kohdalleen.<sup>225</sup> Siltäkin osin, kun määrättyjen sanktioiden vuoksi veroasiat tulevat EIS 6 artiklan rikoshaaran soveltamisalaan, on katsottu olevan riittävää, jos oikaisuvaatimusmenettelyssä annettua päätöksestä on valitusoikeus riippumattomaan tuomioistuimeen. Näin *access to court* täyttyy Suomessa. Myöskään perusoikeuskirja ei ole esteenä oikaisuvaatimusmenettelylle tässä muodossaan, kun sen jälkeen taataan valitusoikeus tuomioistuimeen. Tämä täyttää myös PL:n edellytykset muutoksenhauille. Verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyltä odotetaan myös hyvän hallinnon periaatteiden täyttymistä. Kokonaisuutena arvioiden myös hyvän hallinnon periaatteita noudatetaan oikaisuvaatimusmenettelyssä.

Oikaisulautakunta istuu ikään kuin kahdella tuolilla. Toisaalta se pyrkii olemaan uskottava muutoksenhakuelin, toisaalta taas oikaisumenettely on hallinnon sisäistä asian jatkokäsittelyä, johon sovelletaan hallintolakia, ei hallintoprosessilain säännöksiä. Silloin eivät esimerkiksi esteellisyyssäännökset tule täysimääräisesti sovellettaviksi, eivätkä ne estä samaa virkailijaa käsittelemästä asiaa ensivaiheessa ja oikaisuvaiheessa. Tällöin on varsin ymmärrettävää, että verovelvollisen usko asian puolueettomaan käsittelyyn horjuu. Jatkossa tulisikin kiinnittää huomiota verovelvollisten kokemaan oikeudenmukaisuuden kokemukseen verotuksen muutoksenhaussa. Ei voida pitää samantekevänä sitä, kokevatko verovelvolliset oikaisuvaatimusmenettelyn oikeudenmukaiseksi.

Oikaisuvaatimusmenettely, ulkoisista paineista huolimatta, täyttää sille asetetut oikeudelliset vaatimukset. Muutoksiin ei siten ole välitöntä oikeudellista tarvetta (oikeuden *refleksiivisyys*). Esittämillään muutoksilla voisi kuitenkin olla mahdollista tehdä näkyväksi oikeuden pyrkimys vastata yhteiskunnan kehitykseen ja osoittaa oikeuden *responsiivisuutta*.

Yleisemmin oikeusjärjestelmän ja yhteiskunnan suhteesta voidaan aiheeni johdosta sanoa, että muuttuva yhteiskunta luo paineita oikeudellisille prosesseille. Vaikka välitöntä muutostarvetta ei olisikaan, niin *oikeusjärjestelmän tulee jollain aikavälillä vastata yhteiskunnan oikeudenmukaisuuden*

<sup>221</sup> *Ervo* 2008, s. 19.

<sup>222</sup> Ks. oikeudenmukaisuuden kokemisesta sosiaaliturvaprozessissa, *Koulu* 2014, s. 200–206.

<sup>223</sup> Näin myös *Äimä* 2011, s. 159.

<sup>224</sup> *Äimä* 2011, s. 160–161.

<sup>225</sup> *Juusela Libera* 24.10.2016, *Juusela HS* 4.11.2016, *Juusela LinkedIn* 22.2.2017.

*kokemukseen.* Oikeus kuitenkin jossain määrin heijastelee yleistä mielipidettä siitä, mitä oikeuden tulisi olla.

## LÄHTEET

### KIRJALLISUUS

*Aarnio, Aulis:* Laki, oikeus ja oikeudenmukaisuus. Niin & näin 3/1998, s. 65–70.

*Autio, Salla – Råbinä, Timo:* Oikeudenkäyntikulut veroprosessissa – keskeiset periaatteet ja tutkimus kulujen korvaamista koskevasta oikeuskäytännöstä. Verotus 2/2016, s. 38–64.

*Banoun, Bettina – Bragdø-Ellenes, Sunniva Christina – Hansen, Tor Borgar – Hoff, Per Trygve – Norlin, Aud – Viblemo, Tor Egil – Weigel, Bernhard – Zimmer, Frederik:* Gjennomgang av Skatteklagenemnda, Rapport 1. april 2019. Ladattavissa osoitteesta [[https://www.regjeringen.no/globalassets/departem-entene/fin/2019/gjennomgang\\_-skatteklagenemnda.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/departem-entene/fin/2019/gjennomgang_-skatteklagenemnda.pdf)](2.10.2019). (*Banoun ym.:* Gjennomgang av Skatteklagenemnda, Rapport 1. april 2019)

*Clayton, Richard – Tomlinson, Hugh:* Fair Trial Rights. 2<sup>nd</sup> Edition. Oxford University Press. 2010.

*Ervo, Laura:* Oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuusvaatimus – käsikirja lainkäyttäjille. WSOYpro 2008.

*Frände, Dan – Helenius, Dan – Hietanen-Kunwald, Petra – Hupli, Tuomas – Koulu, Risto – Lappalainen, Juha – Lindfors, Heidi – Niemi, Johanna – Rautio, Jaakko – Saranpää, Timo – Turunen, Santtu – Virolainen, Jyrki – Vuorenpää, Mikko:* Prosessioikeus. 5. uudistettu painos. Alma Talent 2017. (*Frände ym.* 2017)

*Haarala, Marjaana:* Uudistunut verotuksen oikaisulautakunta. Verotus 3/2013, s. 294–298.

*Halila, Leena:* Oikaisuvaatimusjärjestelmän luonteesta ja kehittämisestä oikeusturvakeinona. Oikeus-tiede-Jurisprudentia XXXIX, Suomalaisen lakimiesyhdistyksen vuosikirja 2006, s. 5–96.

*Halila, Leena – Aer, Janne:* Oikaisumenettely hallinnossa. 2. painos. Sanoma Pro Oy 2014.

*Halila, Leena – Lankinen, Veronica – Nilsson, Annika:* Administrativa sanktionsavgifter: En nordisk komparativ studie. Copenhagen: Nordisk Ministerråd, 2018. Ladattavissa myös osoitteesta: [[www.norden.org/nordpub](http://www.norden.org/nordpub)] (6.7.2019)

*Hirvelä, Päivi – Heikkilä, Satu:* Ihmisoikeudet – Käsikirja EIT:n oikeuskäytäntöön. 2. uudistettu painos. Alma Talent 2017.

*Huhtinen, Linda (toim.):* Toisinajattelija – Näin lausui Leskinen. Docendo 2020.

*Juusela, Janne:*

- Perustuslaki-raportti II: Perustuslain periaatteet eivät toteudu verotuksessa. Libera 24.10.2016. [<https://www.libera.fi/blogi/perustuslain-periaatteet-eivat-toteudu-verotuksessa/>] (2.3.2019)
- Muutoksenhakuja pitäisi uudistaa veroasioissa. Helsingin Sanomat 4.11.2016 pääkirjoitus. [<https://www.hs.fi/paakirjoitukset/art-2000002928608.html>] (2.3.2019)

- Verotuksen muutoksenhakumenettely ei täytä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksia. LinkedIn 22.2.2017. [<https://www.linkedin.com/pulse/verotuksen-muutoksenhakumenettely-ei-t%C3%A4yt%C3%A4-janne-juusela>] (2.3.2019)

*Koulu, Risto*: Sosiaaliturvan muutoksenhakulautakunta lainkäyttäjänä. COMI 2014.

*Kuusikko, Kirsi*: Oikeus hyvään hallintoon. Teoksessa Nieminen, Liisa (toim.) Perusoikeudet EU:ssa. Kauppakaari 2001, s. 389–447.

*Leanza, Piero – Pridal, Ondrej*: The Right to a Fair Trial – Article 6 of the European Convention on Human Rights. Kluwer Law International BV, 2014.

*Lepaus, Terttu*: Verotukseensa muutosta hakevalle menettely on helppo ja nopea. Helsingin Sanomat 14.11.2016 mielipide. [<https://www.hs.fi/mielipide/art-2000002930060.html>] (2.3.2019)

*Myrsky, Matti*: Oikeudenmukaisuus ja verotus. Lakimies 5/2009 s. 739–760.

*Myrsky, Matti – Rabinä, Timo*: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 7. uudistettu painos. Alma Talent Oy 2015.

*Mäenpää, Olli*:

- Eurooppalainen hallinto-oikeus. 3. uudistettu painos. Talentum 2011.
- Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. 5. uudistettu painos. Edita 2016.
- Hallinto-oikeus. Alma Talent Oy 2018.
- Oikeudenkäynti hallintoasioissa. Alma Talent Oy 2019.

*Männistö, Eero*: Takautuva verolainsäädännön hyväksyttävyyttä – erityisesti EU-oikeuden ja perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta tarkasteltuna. Kauppakamari 2018.

*Niemivuo, Matti – Keravuo-Rusanen, Marietta – Kuusikko, Kirsi*: Hallintolaki. 2. uudistettu laitos. WSOYpro 2010.

*Nissinen, Mika*: Suomessa harjoitettavan yritystoiminnan kansallinen tuloverotusoikeus: kontekstina nykytila ja hyvän verojärjestelmän kriteerit. Publications of the University of Eastern Finland. Dissertations in Social Sciences and Business Studies, no 193. Itä-Suomen yliopisto 2019.

*Pankka, Niko*: Ennakkopäätösvalitus verotuksen muutoksenhakumenettelyinä. Pro Gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto 2019.

*Pellonpää, Matti – Gullans, Monica – Pölonen, Pasi – Tapanila, Antti*: Euroopan ihmisoikeussopimus. 6. uudistettu painos. Alma Talent 2018. (*Pellonpää ym. 2018*)

*Pikkujämsä, Mikko*:

- Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Lakimiesliiton kustannus 2001.
- Verojutun palauttamisesta ja palautumisesta. Verotus 1/2020, s. 4–15.

*Puronen, Pertti*: Uudistettu verotuksen oikaisulautakunta. Verotus 1/1999, s. 13–23.

*Raitio, Juha*: Euroopan unionin oikeus. Talentum Pro 2016.

*Rauhala, Sulevi*, Verosaajien oikeudenvilvontayksikkö, sähköposti 7.1.2020.

*Räbinä, Timo – Myrsky, Matti – Myllymäki, Janne*: Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent Oy 2017. (Räbinä ym. 2018)

*Ribbing, Michaela*: Förvaltningsprocessen och rättegångsbalken. Jure 2018.

*Saraviita, Ilkka*: Perustuslaki. 2. uudistettu painos. Talentum 2011.

*Taipalus, Päivi*, verotuksen oikaisulautakunta, sähköposti, 3.2.2020.

*Talouhallintoliitto*. Oikaisuvaatimusten pitkät käsittelyajat verotuksessa aiheuttavat ongelmia. [<http://uutiset.talouhallintoliitto.fi/news/oikaisuvaatimusten-pitkaet-kaesittelyajat-verotuksessa-aiheuttavat-ongelmia-393919>] (16.2.2020)

*Tuori, Kaarlo – Kotkas, Tuomas*: Sosiaalioikeus. 5. uudistettu painos. Talentum Pro 2016.

*Vaitoja, Jari*: Sosiaaliasioiden muutoksenhakulautakunnat – riippumattomia tuomioistuimia vai hallinnon sisäisiä lainkäyttäjiä? COMI 2016.

*Vuorenpää, Mikko*: Verovelvollisen oikeudellinen asema verotarkastuksessa. Verotus 5/2011, s. 504–510.

*Vätäinen, Ulla*: Oikein ja joutuisasti – Joutuisuus hyvän hallinnon ja oikeusturvan takeena hallinto-toiminnassa. Lakimiesliiton kustannus 2011.

*Weckström, Jouni*: Verovalmistelijan esteellisyys verotuksen oikaisulautakunnassa. Verotus 2/2005, s. 165–176.

*Ylönen, Matti*: Verokonsultit miehittävät veroriitoja ratkaisevia lautakuntia. Talouselämä 12.5.2013. [<https://www.talouselama.fi/uutiset/verokonsultit-miehittavat-veroriitoja-ratkaisevia-lautakuntia/be0f5e84-f996-37db-8c9c-7445cfd25137>] (13.7.2019).

*Äimä, Kristiina*: Veroprosessioikeus. WSOYpro 2011.

## VIRALLISLÄHTEET

*Code of Good Administration*. Recommendation CM/Rec(2007)7 of the Committee of Ministers to member states on good administration.

*Estonian Tax and Customs Board* [<https://www.emta.ee/eng/business-client/taxation-payment-taxes/filing-challenge-against-administrative-act-or-measure>](11.8.2019).

Euroopan oikeusasiamies: *Euroopan hyvän hallintotavan säännöstö* (the Code of Good Administrative Behaviour), uusin laitos 4.11.2015 [ <https://op.europa.eu/s/n8y1>](24.6.2020).

*Eurooppalainen hallintotapa* – Valkoinen kirja, KOM(2001) 428 lopullinen.

*HaVM 3/2010 vp*: Hallintovaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä (HE 226/2009 vp) hallintolain ja hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

*HE 217/1995 vp*: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lain-säädännöksi.

*HE 72/2002 vp*: Hallituksen esitys eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttami-sesta.

*HE 167/2006 vp:* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi sosiaaliturvan muutoksenhakulautakunnasta ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.

*HE 233/2008 vp:* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnin viivästymisen hyvittämisestä ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

*HE 226/2009 vp:* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi hallintolain ja hallintolain käyttölain muuttamisesta.

*HE 85/2012 vp:* Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi oikeudenkäynnin viivästymisen hyvittämisestä annetun lain ja hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

*HE 230/2014 vp:* Hallituksen esitys eduskunnalle eräiden hallintoasioiden muutoksenhakusäännösten tarkistamisesta.

*HE 29/2015 vp:* Hallituksen esitys eduskunnalle tuomioistuinmaksulaiksi sekä laeiksi hallinto-oikeuslain 12 a §:n ja riita-asioiden sovittelusta ja sovinnon vahvistamisesta yleisissä tuomioistuimissa annetun lain 28 §:n muuttamisesta.

*HE 29/2016 vp:* Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

*HE 45/2017 vp:* Hallituksen esitys eduskunnalle tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtämistä Verohallinnolle koskevaksi lainsäädännöksi.

*HE 29/2018 vp:* Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

*KM 1981:64:* Hallinnon oikeusturvakomitean mietintö. Oikeusministeriö. Helsinki 1982.

*KM 2001:9:* Toimeentuloturvan muutoksenhaku. Toimeentuloturvan muutoksenhakukomitean mietintö. Oikeusministeriö. Helsinki 2008.

*Maksu- ja Tolliament:* Haldusakti või toimingu vaidlustamine [<https://www.emta.ee/et/vaidlustamine>] (28.12.2019).

*PeVL 14/2000 vp:* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä (HE 2/2000 vp) laiksi kuvaohjelmien tarkastamisesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

*PeVL 3/2002 vp:* Perustuslakivaliokunnan lausunto valtioneuvoston selvityksestä (E 86/2001 vp) komission valkoisesta kirjasta "eurooppalainen hallintotapa".

*PeVL 25/2004 vp:* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä (15/2002 vp) yksityisten alojen ja valtion sekä kunnallisen eläkejärjestelmän tietojen saamista, antamista ja salassapitoa koskevien sekä eräiden muiden lainsäädännösten muuttamisesta.

*PeVL 22/2005 vp:* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä toimeentuloturvan muutoksenhakua koskevaksi lainsäädännöksi annetun hallituksen esityksen (HE 155/2003 vp) täydentämisestä.

*PeVL 35/2006 vp:* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä työeläkeasioiden muutoksenhakulautakunnasta annetun lain muuttamisesta.

*PeVL 39/2017 vp:* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä (HE 97/2017 vp) veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

*Prop. 1 LS (2014 – 2015)*, Skatter, avgifter og toll 2015. Proposisjon til Stortinget med forslag til lovvedtak og stortingsvedtak.

Skatteverket: *På begäran av enskild* [<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/340370.html>] (19.4.2020).

Skatteverket: *Åtgärder om handläggningen försenas* [<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.1/364866.html#>] (18.2.2020).

Skatteverket: *Överklagande av den beslutet gäller och besluts överklagbarhet* [<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.4/340952.html>] (18.4.2020).

*Valkoinen kirja*, 25.7.2001, KOM (2001) 428 lopullinen

Verohallinnon ohje: *Hallintolaki ja verolainsäädäntö*, ohje Vh/3667/00.01.02//2019, 21.11.2019.

Verohallinnon ohje: *Oikaisulautakuntamenettelyn ohjeet*, ohje A9/200/2018, 15.1.2018.

*Verohallinnon työjärjestys*, 16.12.2019, VH/3702/00.02.02.01/2019.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö. *Toimintakertomus 2018*, 18.3.2019.

## OIKEUSTAPAUKSET

### Unionin tuomioistuin

32/62 *Maurice Alvis v Euroopan talousyhteisön neuvosto*, EU:C:1963:15.

C-274/99 *Bernard Connolly v Euroopan yhteisöjen komissio*, EU:C:2001:127.

C-617/10 *Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105.

Yhdistetyt asiat C-129/13 ja C-130/13 *Kamino International Logistics BV ja Datema Hellmann Worldwide Logistics BV v Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2014:2041.

C-206/13 *Cruciano Siragusa v Regione Sicilia*, EU:C:2014:126.

C-222/13 *TDC A/S v Erhvervsstyrelsen*, EU:C:2014:2265.

C-274/14 *Banco de Santander SA*, EU:C:2020:17.

C-419/14 *WebMindLicenses kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*, EU:C:2015:832.

C-503/15 *Ramón Margarit Panicello v Pilar Hernández Martínez*, EU:C:2017:126.

C-574/15 *Mauro Scialdone*, EU:C:2018:295.

C-682/15 *Berlioz Investment Fund S.A. v Directeur de l'administration des contributions directes Cour administrativen*, EU:C:2017:373. C-64/16 *Associação Sindical dos Juizes Portugueses v Tribunal de Contas*, EU:C:2018:117.

C-73/16 *Peter Puškár v Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ja Kriminálny úrad finančnej správy Najvyšší súd Slovenskej republiky*, EU:C:2017:725.

C-648/16 *Fortunata Silvia Fontana v Agenzia delle Entrate*, EU:C:2018:932.

C-189/18 *Glencore Agriculture Hungary Kft. v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság*, EU:C:2019:861.

C-192/18 *Euroopan komissio v Puolan tasavalta*, EU:C:2019:924.

Yhdistetyt asiat C-469/18 ja C-470/18 IN ja JM v *Belgische Staat*, EU:C:2019:895.

Yhdistetyt asiat C-469/18 ja C-470/18 IN ja JM v *Belgische Staat* julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus, EU:C:2019:597. C-619/18 *Euroopan komissio v Puolan tasavalta*, EU:C:2019:615.

### **Euroopan ihmisoikeustuomioistuin**

*Engel ym. v. Alankomaat*, 8.6.1976

*Le Compte, Van Leuven ja DeMeyere v. Belgia*, 23.6.1981

*Öztürk v. Saksa*, 21.2.1984

*Reinhardt ja Slimane-Kaïd v. Ranska*, 31.3.1998

*Ferrazzini v. Italia*, 12.7.2001

*Janosevic Västberga Taxi Aktiebolag ja Vulic v. Ruotsi*, 23.7.2002

*H.A.L. v. Suomi*, 27.1.2004

*Emesa Sugar NV v. Alankomaat*, 13.1.2005

*Jussila v. Suomi*, 23.11.2006

*Intersplav v. Ukraina*, 9.1.2007.

*Ekholm v. Suomi*, 24.7.2007

*Bulves AD v. Bulgaria*, 22.1.2009

*Kaura v. Suomi*, 23.6.2009

### **Ihmisoikeustoimikunta**

28941/95 (Suomi), 3.12.1997

### **Korkein hallinto-oikeus**

KHO 8.6.2000 t. 1894 (ATK)

KHO 1.3.2001 t. 344 (ATK)

KHO 2004:82

KHO 2008:32

KHO 23.10.2009 t. 2602 (LRS)

KHO 2010:83

KHO 2011:41

KHO 2011:73