

Juulia Varpaluoma

**OIKEUSTURVAN TOTEUTUMINEN  
VEROTUKSEN OIKAISULAUTAKUNNASSA  
OSANA PAKOLLISTA MUUTOKSENHAUN  
ESIVAIHETTA – VEROVELVOLLISEN  
NÄKÖKULMASTA**

Johtamisen ja talouden tiedekunta  
Kandidaatintutkielma  
Huhtikuu 2021

# TIIVISTELMÄ

Juulia Varpaluoma: Oikeusturvan toteutuminen verotuksen oikaisulautakunnassa osana pakollista muutoksenhaun esivaihetta – verovelvollisen näkökulmasta

Kandidaatin tutkielma

Tampereen yliopisto

Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma

Huhtikuu 2021

---

Tämä tutkielma avaa lainsäädännön tilaa verotuksen muutoksenhakuprosessin kokonaiskuvasta verovelvollisen oikeusturvan näkökulmasta. Pakollisen esivaiheen verotuksen muutoksenhaussa muodostaa verotuksen oikaisulautakunta, jonka tehtävänä on toimia itsenäisenä ja riippumattomana toimielimenä. Verotuksen oikaisulautakunnassa noudatettava menettely ei ole hallintolainkäyttöä, vaan hallintomenettelyä. Verotuksen oikaisulautakunnan asema osana oikaisuvaatimusjärjestelmää on merkittävässä roolissa, sillä tämä muutoksenhakuaste on useimpien verovelvollisten kohdalla ainoa toimielin, joka oikaisuvaatimusta käsittelee.

Tutkielmassa syvennytään järjestelmää ohjaavan hallintomenettelyn sisältöön ja tarkastellaan muutoksenhakuprosessissa nousevia verovelvollisen oikeusturvakeinojen toteutumisen edellytyksiä. Tutkielmassa avataan keskeiset muutoksenhakuprosessissa konkretisoituvat oikeusturvan osa-alueet. Erityisesti tutkielmassa keskitytään perustuslain 21 § mukaan turvattuun oikeuteen viivytyksettömään asian käsittelyyn sekä verovelvollisen oikeussuojakeinojen hyödynnettävyyteen, mikäli käsittely viivästyy viranomaisen passiivisuudesta johtuen. Verotuksen oikaisuvaatimusten käsittelyajat ovat pidentyneet ja lainsäädännössä määritelty noudatettava kohtuullinen käsittelyaika sallii viranomaiselle liukuvan aikarajan ryhtyä toimenpiteisiin.

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää, miten oikaisuvaatimusjärjestelmää ohjaava hallintomenettely mahdollistaa verovelvollisen oikeusturvan ja oikeudenmukaisuuden edellytysten täyttymisen muutoksenhakuprosessissa. Tutkielmassa lähestytään oikaisuvaatimusprosessin menettelyä ohjaavaa lainsäädännön kokonaisuutta, joka koostuu yleislaista eli hallintolaista sekä erityislainsäätelyn tasolla olevasta verotusmenettelylaista. Tutkielmassa haetaan selvyyttä näiden kahden lain, yleislain sekä erityislainsäätelyn suhteesta toisiinsa lainvalmisteluaineistojen avulla. Hallintomenettelyn sisältöön syvennytään oikeuskirjallisuuden avulla. Menettelyssä noudatettavan oikeusturvan tarkasteluun konkreettista näkökulmaa tuovat tutkimuksessa esitetyt ylimpien laillisuusvalvojen kannanotot sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomiot.

Tutkimuksen johtopäätöksissä tunnistetaan todellinen oikeusturvaongelma verotuksen oikaisuvaatimusten asian käsittelyn kestossa. Ongelma esiintyy erityisesti niissä tilanteissa, joissa viranomaisen passiivisuuteen puuttuakseen verovelvollisella ei ole käytettävissään tehokasta oikeussuojakeinoja. Oikaisuvaatimusjärjestelmän asema on ollut hallintolainkäytön sekä hallintomenettelyn rajapinnalla pitkään. Tutkimuksessa käy ilmi, että hallintolainkäyttöön kohdistuvat vaatimukset oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä voivat tulla sovellettavaksi myös oikaisumenettelyvaiheessa, kun se luetaan osaksi oikeudenkäynnin kokonaiskestoja. Tästä syystä verovelvollisen näkökulmasta katsottuna oikaisulautakuntaa ohjaava hallintomenettely ei täytä kaikkia lainmukaisia oikeusturvaa ja oikeudenmukaisuutta turvaavia etuja muutoksenhakuprosessissa.

Avainsanat: Verotuksen muutoksenhaku, oikeusturva, hallintomenettely, oikaisuvaatimus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla

# SISÄLLYS

<b>LÄHDELUETTELO</b>	<b>III</b>
<b>1 JOHDANTO</b>	<b>1</b>
1.1 TUTKIMUSAIHEEN ESITTELY	1
1.2 TUTKIMUSKYSYMYKSET JA AIHEEN RAJAUKSET	4
1.3 METODI JA TUTKIMUSAINESTO	6
<b>2 OIKEUSTURVA MUUTOKSENHAUSSA</b>	<b>8</b>
2.1 YLEISESTI OIKEUSTURVAN SISÄLLÖSTÄ ENSI ASTEEN MUUTOKSENHAUSSA	8
2.2 KÄSITTELYAJAT OIKEUSTURVAN TOTEUTUMISEN NÄKÖKULMASTA	13
2.3 VIRANOMAISTEN PASSIIVISUUS ASIAN KÄSITTELYSSÄ	15
2.4 KÄSITTELYAIKOJEN TOTEUTUMISESTA EU:N NÄKÖKULMASTA	17
<b>3 VEROTUKSEN OIKAISULAUTAKUNTA</b>	<b>19</b>
3.1 TOIMIELIMEN ASEMESTA MUUTOKSENHAUSSA	19
3.2 TOIMINTAA OHJAAVA LAINSÄÄDÄNTÖ	20
3.3 MIKSI TÄLLAINEN OIKAISUVAATIMUSJÄRJESTELMÄ ON OLEMASSA?	22
<b>4 JOHTOPÄÄTÖKSET</b>	<b>25</b>

# LÄHDELUETTELO

## Virallislähteet

AOA 31.12.2015 dnro 976/4/15 AOA Sakslinilta huomautus ja hyvitysehdotus Verohallinnolle.

HE 72/2002 vp Hallituksen esitys eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

HE 226/2009 vp Hallituksen esitys eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

HE 117/2003 vp Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolain edellyttämiksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.

HE 50/2013 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi hallintolain muuttamisesta.

KK 65/2008 vp Kirjallinen kysymys verotuksen oikaisulautakunnalle tehtävästä oikaisuvaatimuksesta syntyvien kulujen korvaaminen.

OMML 78/2010. Tehtävien jako hallintotuomioistuinten kesken. Hallintolainkäytön tasotyöryhmän mietintö.

OMLS 2009:5. Lausunnot oikaisuvaatimustoimikunnan mietinnöstä.

OKA 17.6.2020 dnro 40/10 Apulaisoikeuskanslerin sijaisen laatima ratkaisu 17.6.2020.

Passiivisuustyöryhmän Mietintö 2008:5: Käsittelyn joutuisuus hallinnossa ja oikeussuojakeinot käsittelyn viivästyessä.

SopS 18–19/1990. Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusoikeuksien suojaamiseksi (Euroopan ihmisoikeussopimus).

## Oikeuskäytäntö

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntö

KHO: 2008:32

KHO: 2004:82

KHO: 2014:90

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytäntö

Janosevic v. Ruotsi (23.7.2002)

Västberga Taxi Ab ja Vulic v. Ruotsi (23.7.2002)

Vilho Eskelinen ja muut v. Suomi (19.04.2007)

## **Kirjallisuus**

*Aer, Janne:* Oikeussuojan ulottuvuus hallinnossa: hallintolainkäytön antaman oikeussuojan merkitys viranomaistoiminnan auktoriteetin kannalta. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 2000.

*Halila, Leena:* Oikaisuvaatimusjärjestelmän luonteesta ja kehittämisestä oikeusturvakeinona. Oikeustiede–Jurisprudentia 2006:XXXIX. s. 5–96.

*Halila, Leena – Aer, Janne:* Oikaisumenettely hallinnossa. WSOYpro 2011.

*Halila, Leena:* Onko hallintoprosessilla tulevaisuutta? Lakimies 2/2016, s. 291–296.

*Hirvonen, Ari:* Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. 2011.

*Kellas, Sebastian – Vuokila, Ulla:* Uuden hallintoprosessilain vaikutus muutoksenhakuun verotuksessa. Verotus 3/2019, 330–345.

*Koivisto, Ida:* Oikeusturva –kehittyvä perusoikeus? Lakimies 6/2013, s. 1032–1054.

*Letto-Vanamo, Pia-Tellervo:* Oikeudenmukaisuus ja lainoppi. julkaisussa M Häyry, T Takala & J Ahola-Launonen (toim), Oikeudenmukaisuuden ongelma. Gaudeamus, Helsinki, 2018, s. 273–285.

*Mäenpää, Olli:* Hallinto ja oikeus. Helsinki. 2010.

*Mäenpää, Olli:* Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. Edita 2016.

*Mäenpää, Olli:* Yleinen hallinto-oikeus. Alma Talent, 2017.

*Nieminen, Kimmo:* Oikeudenmukainen verotuksen oikaisuvaatimusmenettely. Edilex 3.8.2020. [<http://www.edilex.fi/artikkelit/21222>].

*Niemivuo, Matti - Keravuori-Rusanen, Marietta, Kuusikko – Kirsi:* Hallintolaki. WSOYpro 2010.

*Puronen, Pentti:* Verohallintoviranomainen ja verotuksen ohjaaminen. Verotus 5/2008, 480–487.

*Puronen, Pentti:* Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. WSOYpro 2010.

*Räbinä, Timo – Myrsky, Matti – Myllymäki, Janne:* Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Alma Talent. Helsinki. 2015.

*Vigren, Elena – Ritari, Henna:* Verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamisen ensimmäinen vaihe. Verotus 1/2017, 19–28.

*Väätänen, Ulla:* Joutuisuus virkavelvollisuutena. – Teoksessa *Julkista – yksityistä; millaisissa rakenteissa?* Juhlakirja professori Eija Mäki-sen 60-vuotispäiväksi (toim. Jan-Erik Helenelund, Ilpo Luoto, Niina Mäntylä ja Kristian Siikavirta), s. 164–178. Acta Wasaensia 265. Vaasa 2012.

*Väätänen, Ulla:* Oikein ja joutuisasti. Joutuisuus hyvän hallinnon ja oikeusturvan takeena hallintotoiminnassa. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 2011.

## **Verkkolähteet**

*Juusela, Janne:* Perustuslaki-raportti II: Perustuslain periaatteet eivät toteudu verotuksessa. [Libera 24.10.2016]. (Vierailtu 20.02.2021) <https://www.libera.fi/2016/10/24/perustuslain-periaatteet-eivat-toteudu-verotuksessa/>

*Juusela, Janne:* Verotuksen muutoksenhaku tulee uudistaa oikeudenmukaiseksi. [Edilex 18.12.2020]. (Vierailtu 13.02.2021) <https://www.edilex.fi/uutiset/67025>

*Nieminen, Kimmo:* Osa oikaisuvaatimuksista käsitellään Verohallinnossa liian hitaasti. [Edilex 28.01.2021]. (Vierailtu 10.02.2021) <https://www.edilex.fi/uutiset/67489>

*Verohallinto:* 2019. Hallintolaki ja verolainsäädäntö. Verohallinnon ohje, dnro. Vh/3667/00.01.02//2019 [Verohallinto 2019]. (Vierailtu 15.02.2021) <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/84774/muutoksenhaku-verohallinnon-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6kseen/>

*Verohallinto:* 2018. Oikaisulautakuntamenettelyn ohjeet. Verohallinnon ohje, dnro VH/A9/200/2018. [Verohallinto 2018]. (Vierailtu 15.02.2021) <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47966/oikaisulautakuntamenettelyn-ohjeet/>

*Verohallinto:* 2017. Esteellisyysasian käsitteleminen ja ratkaiseminen. Verohallinnon ohje, dnro A61/200/2017. [Verohallinto 2017]. (Vierailtu 20.02.2021) [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48613/esteellisyysasian\\_kasitleminen\\_ja\\_rat/#4.2-esteellisyyden-arviointi](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48613/esteellisyysasian_kasitleminen_ja_rat/#4.2-esteellisyyden-arviointi)

*Verohallinnon strategia 2019–2024.* (Vierailtu 28.03.2021) Sähköisesti osoitteessa: [https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon\\_esittely/verohallinnon\\_strategia/](https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/verohallinnon_strategia/)

*Vesa Korpela:* Joko olisi aika luopua veroasiamiehistä? [Blogi-kirjoitus 13.05.2020]. (Vierailtu 24.02.2021) Sähköisenä osoitteessa: <https://www.taloustaito.fi/blogit/vesa-korpela/joko-olisi-aika-luopua-veroasiamiehista/#50a82342>

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimusaiheen esittely

Oikaisuvaatimusjärjestelmällä on oma erityinen paikkansa oikeusjärjestelmän toiminnan sujuvuuden sekä tehokkaan yksilön oikeusturvan kannalta. Odotukset oikeusturvajärjestelmän tehokkuudesta sekä joustavuudesta ovat kasvaneet samaa tahtia hallinnon määrärahan laajentuessa. Edellytys tehokkuudesta saattaa asettua oikeusturvan vaatimuksen kanssa toisinaan vastakkain, mutta oikeusturvanäkökohdat tulee aina saattaa etusijalle<sup>1</sup>. Hallinnon kasvu on näkynyt myös muutoksenhakujärjestelmien ruuhkautumisena. Vero-oikeudellinen sääntely on perinteisesti tunnettu kyvystään reagoida yhteiskunnasta nouseviin tarpeisiin. Viimeisimmät verotusmenettelyä koskevat linjaukset tulivat voimaan vuonna 2017 Sipilän hallitusohjelman myötä. Uudistuksilla pyrittiin yhdenmukaistamaan ja yksinkertaistamaan verotuksen muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää. Muutoksien tavoitteena oli parantaa verovelvollisten oikeusturvaa sekä verotuksen ennakoitavuutta.<sup>2</sup> Muutoksenhakujärjestelmän ruuhkautuminen sekä verotusmenettelyn muutokset heijastuvat kokonaisuudessaan laajalti myös Verohallinnon päätöksentekomenettelyn muutokseen. Nykyään päätöksentekomenettely Verohallinnossa on yhä suuremmissa määrin massahallintoa ja päätöksiä syntyy automaatioissa, joka johtaa väistämättä myös virheiden syntyyn.

Henkilöasiakkaiden oikaisuvaatimukset tuloverotuksessa ovat tilastollisesti korkealla tasolla, ja suunta on ollut nousussa viime vuosien aikana. Vuoden 2020 osalta oikaisuvaatimusten määrä oli yli 120 000 kappaletta<sup>3</sup>. Oikaisuvaatimuksista Verohallinto hyväksyy suurimman osan, ja loppuosa siirtyy oikaisulautakunnan käsiteltäväksi. Verotusmenettelyä koskevan muutoksehakujärjestelmän oikeudenmukaisuus on ollut julkisen keskustelun alaisena viime aikoina, jolloin sen toimintaa on arvosteltu. Oikeudenmukaisuus on koko muutoksenhakuprosessissa verovelvollisen merkittävin arvo. Edellytykset ja odotukset oikeudenmukaisuudesta ovat rakentuneet jo useiden vuosikymmenien ajan yksityisen suojaksi suhteessa julkiseen valtaan ja viranomaisten päätöksentekoon. Kyseessä ei

---

<sup>1</sup> Rabinä – Myrsky 2015, s. 827.

<sup>2</sup> Ritari – Vigren 2017, s. 19.

<sup>3</sup> Nieminen 2021.

ole viranomaisen yksinoikeus vallankäyttöön. Jotta oikeudenmukaisuus prosessissa toteutuu, on verovelvollisella oltava yhtä vahvat oikeussuojakeinot käytettävissään.

Edilexin artikkelissaan Janne Juusela on tuonut muutoksenhakumenettelyä koskevan ongelman laajuuden esiin. Hänen mukaansa oikaisulautakunnassa oleva menettely ei täytä oikeusvaltioperiaatteen edellyttämää vaatimusta oikeudenmukaisesta muutoksenhakumenettelystä<sup>4</sup>. Kasvaneet muutoksenhakutarpeet ovat myös pidentäneet valitusten käsittelyaikoja siinä määrin, että on perusteltua kyseenalaistaa oikaisuvaatimusjärjestelmän osalta hyvän hallinnon vaatimusten toteutuminen. Vaatimukset ovat asetettu perustuslain 21 § mukaan seuraavasti:

*Jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.*

*Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.*

Oikaisuvaatimusjärjestelmä on rakennettu hallintolain (434/2003) sekä hallintoprosessilain (808/2019) pohjalta, sillä uusi hallintoprosessilaki kumosi aiemman 1996 voimaan tulleen hallintolainkäyttölain. Oikaisuvaatimusjärjestelmä on merkittävä jälkikäteinen oikeussuojakeino, jossa asian käsittelyn joutuisuudesta sekä oikeusturvasta huolehtii asianomainen viranomainen. Huomioitavaa on, ettei hallintolain valmistelussa alkujaan otettu oikaisuvaatimusta sen erityisemmin huomioon<sup>5</sup>. Oikaisuvaatimusta koskeva pykälä on lisätty lakiin myöhemmin, mutta se ei selvästi ole ollut keskiössä hallintolain sisällössä, joka ohjaa oikaisuvaatimusjärjestelmän muutoksenhakuprosessia.

Oikaisuvaatimusjärjestelmään kohdistuva laajentuva tarve sekä tehokkuusvaatimukset ovat tämän jälkikäteisen oikeusturvan osa-alueella kasvaneet. Oikaisuvaatimusjärjestelmää onkin kehitetty ja laajennettu 1970-luvulta eteenpäin ja etenkin veroasioissa uudistuksia on alusta lähtien tehty laajoilla alueilla. Vuonna 1994 perustettiin oma erityinen toimielin, verotuksen oikaisulautakunta<sup>6</sup>. Valituksen osalta oikaisulautakunnan rooli on merkittävä sen muodostaessa pakollisen esivaiheen

---

<sup>4</sup> Juusela 2020.

<sup>5</sup> Halila – Aer 2011, s. 16.

<sup>6</sup> Halila – Aer 2011, s. 13.



muutoksenhakujärjestelmässä, ellei Verohallinto itse hyväksy verovelvollisen esittämää oikaisua päätökseen.

Hallinnossa asioivia henkilöitä ei enää pidetä alamaissuhteessa hallintokoneistoon nähden, vaan heidät nähdään yhä keskeisemmin asiakasnäkökulmasta. Asiakaslähtöisyys on ollut käsitteenä pinnalla viime vuosien ajan. Tämä on määritelty myös Verohallinnon toimintaa ohjaavana linjauksena<sup>7</sup>. Jälkikäteisessä muutoksenhaussa on viime kädessä kysymys yksilön näkökulmasta hänen oikeutensa toteutumisesta.

Verotuksen oikaisulautakunnan oikeudenmukaisuutta tutkinut Kimmo J. Nieminen on tuonut esiin tärkeän näkökulman yhteiskunnan ja oikeuden koherenssista. Verovelvollisen kokemus oikeudenmukaisuudesta on tarve, joka on noussut pintaan yhteiskunnan muuttuneiden arvojen myötä. Viranomaisten toimintaa kohtaan kasvaneet odotukset eivät rajaudu enää vain asianmukaisuuteen ja laillisuuteen. Nämä tarpeet olisi tärkeää tunnistaa ja pyrkiä rinnastamaan oikeudellisten prosessien kehitystä ohjaaviksi tekijöiksi.<sup>8</sup> Näkökulma on tärkeä, sillä viime kädessä oikeusjärjestelmämme olemassaolon voi nähdä perustuvan yhteiskunnan tarpeiden ja edellytysten varaan. Tässä tutkielmassa muutoksenhaun oikeudenmukaisuutta tarkastellaan lainsäädännön näkökulmasta, mutta empiirisellä tutkimuksella olisi varmasti myös oma paikkansa tämän aihealueen piirissä.

Huomionarvoista verotuksen muutoksenhaussa on myös verovelvollisen kannalta siihen liittyvä mahdollinen suuri taloudellinen riski. Päätös, johon haetaan muutosta, voi koskea kymmeniä tuhansia euroja. Jo itsessään muutoksenhakuprosessi tulee verovelvollisen taloudelliseksi taakaksi, sillä vaikka oikaisulautakunnassa oikaistu virhe ei johtuisi veronmaksajasta, tulee hänen vastattavakseen silti menettelystä aiheutuneet kulut. Kulujen rahallinen määrä voi olla hyvinkin suuri, joka verovelvollisella menee oikaisulautakunnalle esitettävään lainsäädännölliseen selvitystyöhön.

Eduskunnan puhemiehelle esitettyssä kirjallisessa kysymyksessä pyydettiin vastausta hallituksen toimiin, joihin tulisi ryhtyä kulukorvausjärjestelmän muuttamiseksi. Hallituksen vastauksen perusteella edes aiheellinen verovalitus, jossa verotus on oikaisuvaatimuksen perusteella muutettu, ei aiheuta toimenpiteitä kulukorvausjärjestelmän menettelyn korjaamiseksi. Vastauksessa

---

<sup>7</sup> Verohallinnon strategia 2019–2024.

<sup>8</sup> Nieminen 2020, s. 32–33.

hallintolain 64 § mukaan kukin vastaa hallintoasioissa omista kuluistaan, mikä pätee myös veroasioissa.<sup>9</sup> Hallinto-oikeudessa oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus on hallintoprosessilain 95 § mukaan oikeudenkäynnin toisella osapuolella kokonaan tai osaksi, jos erityisesti asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen on kohtuutonta, että tämä joutuu itse vastaamaan oikeudenkäyntikuluistaan. Jos verovelvollisella ei ole mahdollisuutta saada korvausta oikaisulautakunnassa aiheutuneista kuluista, ei prosessuaalisesta näkökulmasta ole tarkoituksenmukaista, että oikaisulautakunnassa esitettävä selvitystyö jätetään vasta täysin hallinto-oikeuteen, jonka ruuhkautumista on pyritty välttämään tällä ensiasteen muutoksenhakumahdollisuudella. Menettelyssä vallitsee selkeä epäkohta, sillä oikaisuvaatimuksen luonne on pakollinen osa muutoksenhakua<sup>10</sup>, sekä kulut voivat tässä vaiheessa olla jopa suuremmat kuin tuomioistuinkäsittelyssä.

## 1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaukset

Tämän tutkielman tarkoituksena on pohtia verotuksen oikaisulautakunnan menettelyä suhteessa verovelvollisen oikeusturvaan. Tarkoitukseni on syventyä oikaisuvaatimusjärjestelmän muutoksenhakua ohjaavaan lainsäädännön sisältöön. Asianmukainen lainsäädäntö muutoksenhaun tarkastelun kohteeksi muodostuu hallintolaista (434/2003) sekä verotusmenettelystä annetusta laista (1558/1995). Lainsäädäntö on rakentunut kulkemaan rinnakkain tämän yleislain tasoisen sääntelyn sekä erityislainsäätelyn myötä. Tarkastelen oikaisuvaatimusjärjestelmää ohjaavaa yleislakia, hallintolakia sekä erityissääntelyn muodostamaa verotusmenettelylakia. Pyrkimyksenäni on selvittää kuinka pitkälle sekä missä tilanteissa oikaisuvaatimusmenettelyä lähtökohtaisesti ohjaava hallintolaki<sup>11</sup> mahdollistaa verotusmenettelylain säännösten soveltamisen. Todellisuudessa tilanne näyttäytyy ristiriitaisena nykytilan osalta, sillä huomionarvoista on, että verotuksen muutoksenhaku poikkeaa jopa suureltakin osin siitä, millainen yleishallinto-oikeudellinen muutoksenhaku kokonaisuutena on<sup>12</sup>. Tulkinnanvaraisuutta lisää myös se, että hallintolaki itsessään jättää tulkinnallisia aukkoja lain ollessa kirjoitettu väljään muotoon johtuen siitä, että kyseessä on yleislaki. Yleislaissa joudutaan väistämättä käyttämään varsin abstraktia kieltä, jota tavallisen kansalaisen voi olla haastava ymmärtää. Tutkielmassani pyrin pohtimaan myös sitä, miksi ylipäätään tämänkaltainen

---

<sup>9</sup> KK 65/2005 vp.

<sup>10</sup> Halila 2006, s. 85.

<sup>11</sup> HE 226/2009.

<sup>12</sup> Kellas – Vuokila 2019, s.345.

oikaisuvaatimusjärjestelmä on olemassa sekä miten järjestelmän olisi ideaalisti tarkoitus palvella hallinnon asiakkaita.

Esiin tuomani perustuslain 21 § ilmentää hyvää hallintoa ja koskettaa yksilön oikeutta viivyttyksettömään ja oikeudenmukaiseen viranomaiskäsittelyyn. Tutkimuksen keskeisenä tavoitteena on selvittää lainsäädännön näkökulmasta verovelvollisen oikeusturvan toteutuminen suhteessa verotuksen oikaisulautakunnan toimintaan. Kuten edellä on todettu, muutoksenhakujärjestelmä muodostuu tosiasiallisesti kolmiportaisesta järjestelmästä. Tässä tutkielmassa ei kuitenkaan ole tarkoitus tutkia näitä ylemmän oikeusasteen tuomioistuimia, vaan tarkoitus on syventyä muutoksenhaun ensivaiheen menettelyyn, joka tapahtuu verotuksen oikaisulautakunnassa. Aihetta on relevanttia tarkastella, sillä oikaisulautakunnan muutoksenhakukäsittely ei prosessuaalisesta näkökulmasta ole tapauskohtainen välivaihe, vaan pääsäännön mukaan pakollinen osa menettelyä. Tämä saattaa useidenkin verovelvollisten kohdalla jäädä ainoaksi muutoksenhakua käsitteleväksi toimielimeksi.

Tutkielmassa syvennytään kolmiportaisen verotuksen oikaisuvaatimusjärjestelmän ensimmäiseen vaiheeseen tuloverotuksen osalta, jonka tarkasteluun on tarkoitus keskittyä rajaten muut verolajit. Oikaisulautakunta, hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus muodostavat oikaisujärjestelmän kokonaisuuden. Oikaisulautakunnan toimintaa ohjaava menettely on hallintomenettelyä, eikä lainkäyttöä. Tässä valossa verovelvollisen oikeusturva näyttäytyy kyseenalaisena, sillä on katsottu, etteivät vaatimukset oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä kosketa yhtä suurissa määrin hallintomenettelyä kuin oikeudenkäyntimenettelyä.<sup>13</sup>

Jotta verovelvollisen oikeusturvan näkökulmaan olisi mahdollista syventyä tarkoituksenmukaisesti, olen rajannut tarkastelun koskemaan muutoksenhakuprosessin kannalta tärkeää elementtiä, asian käsittelyaikoja. Oikaisuvaatimusten käsittelyajat ilmenevät verovelvollisen osalta tärkeänä oikeusturvan toteuttajana, sillä perustuslaissa mainittu viivyttyksetön asioiden käsittely on täsmennetty muutoksenhakua ohjaavassa hallintolaissa sekä verotusmenettelylaissa. Lainsäädännön edellytysten myötä myös oikeusturvaodotukset luonnollisesti kasvavat. Jotta kokonaisuuden hahmottamisen kannalta verovelvollisen oikeusturvan käsite ei jää avoimeksi, tulen avaamaan myös yleisemmällä tasolla muita oikeusturvan toteutumisen kannalta keskeisiä tekijöitä. Kandidaatin työn pituuden sekä tutkielman johdonmukaisuuden vuoksi olen rajannut tarkasteluni ulkopuolelle

---

<sup>13</sup> Nieminen 2020, s.2.

oikaisulautakunnan päätöstä koskevan ennakkopäätösvalituksen, jonka valitustie poikkeaa kolmiportaisesta muutoksenhakujärjestelmästä.

Verohallinto on pyrkinyt verotuksessa kehittämään mahdollisimman reaaliaikaista virheen havaitsemista ja puuttumista. Tämä ei kuitenkaan poista jälkikäteen päätöksen korjaamisen merkitystä, vaan päinvastoin tässä tilanteessa verovelvollisen oikeussuojan tarpeen voidaan nähdä kasvavan. Tutkielmassa onkin tarkoitus paneutua tähän oikeussuojan toteutumiseen, onko oikaisulautakunnassa toteutuva hallintomenettely oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimusten toteutumisen esteenä? Oikaisuvaatimuksen muutoksenhakujärjestelmän hahmottamisen avuksi tutkielmasta on rajattu ulkopuolelle viranomaisen tekemä itseoikaisu. Itseoikaisu on hallintolain mukaan erotettu omaksi vaihtoehtoiseksi muutosmahdollisuudekseen erityissääntelyn varaan<sup>14</sup>. Tutkielmassa on tarkoituksena keskittyä verovelvollisen oikeusturvan toteutumiseen erityisesti siitä näkökulmasta, kun tarve viranomaisen päätöksen oikaisemiseen on peräisin verovelvollisen tarpeesta.

### **1.3 Metodi ja tutkimusaineisto**

Tutkimuksen metodi on lainopillinen. Lainopin eli oikeusdogmatiikan avulla tarkoituksena on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältöä.<sup>15</sup> Tarkoitukseni on systematisoinnin avulla pyrkiä jäsentämään hallintolain sekä verotusmenettelylain oikeusnormien kokonaisuutta mahdollisimman ristiriidattomaksi muodostaen näistä eheän kokonaisuuden, joka toteutuu verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyssä. Tässä tutkielmassa oikeusnormien tulkinta nojaa verovelvollisen näkökulmaan oikeusturvan toteutumisesta tarkastelun keskittyessä oikaisulautakunnan toimintaan verotuksen muutoksenhaussa. Tutkielmani lopussa tulen pohtimaan mahdollisia ratkaisuehdotuksia tulkintani pohjalta. Näiden pohjalta myöhemmissä tutkimuksissa on mahdollista luoda syväluotavampaa tarkastelua oikaisulautakunnan toiminnan mahdollisiksi muutosehdotuksiksi.

Tutkielmani keskittyessä kansalaisen oikeusturvaan ja erityisesti oikeuteen asian viivytyksettömään käsittelyyn, argumentointini tukena hyödynnän ylimpien laillisuusvalvojien sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tulkintaa käytännön tilanteiden ratkaisuissa. Näiden tahojen kannanotoissa konkretisoituu käytännössä käsite oikeusturva ja käsittelyaikojen keston liittyvät ongelmat. Käytännön oikeustapausten liittäminen osaksi tutkielmaa tuo tarkasteluun myös empiirisen

---

<sup>14</sup> Kellas – Vuokila 2019, s. 335.

<sup>15</sup> Hirvonen 2011, s.21.

näkökulman. Nämä laillisuusvalvojille eteenpäin viedyt kantelut ovat lähtöisin verovelvollisen tarpeesta saada apua ja toimintaa ohjaavaa kannanottoa asiansa käsittelyyn.

Tutkielmani sisältö kohdistuu hallinto-oikeuden sekä prosessioikeuden piiriin, sillä tutkielmassa syvennytään hallinnollisten ratkaisujen lainmukaisuuteen eli hallintomenettelyyn suhteessa yksilön oikeusturvaan. Tutkimuksen tarkoituksena on pyrkiä ottamaan selvää verotuksen oikaisulautakunnan toiminnasta peilaten tätä kokonaisuutta oikeusturvaan, joka verovelvolliselle perustuslain mukaan prosessissa kuuluisi. Tästä syystä analyysi rakentuu oikaisulautakunnan toimintaa ohjaavan hallinnollisen menettelyn tarkasteluun sekä prosessissa tapahtuvaan oikeusturvan toteutumisen tarkasteluun. Oikaisulautakunnan toiminnasta ei ole löydettävissä kunnollista tutkimusta, joten tältä osin tutkielmassani analyysini tukena hyödynnän artikkeleita sekä oikeuskirjallisuutta, jotka käsittelevät oikaisulautakunnan toimintaa yleisemmällä tasolla.

Tutkielman rakenne koostuu neljästä pääluvusta. Johdannossa avataan tutkimuksen taustaa sekä tutkimusongelman kokonaisuutta. Tämän jälkeen toisessa pääluvussa on tarkoituksena avata oikeusturvan käsitettä alkuun yleisemmällä tasolla osana muutoksenhakuprosessia verovelvollisen näkökulmasta. Oikeusturvan käsitteeseen on tarkoitus perehtyä syvemmin rajaten näkökulmaa erityisesti yksilön perustuslailliseen oikeuteen, viivytyksettömään asian käsittelyyn. Luvussa syvennytään myös päätöksenteossa tapahtuvaan viranomaisten passiivisuuteen. Passiiviset ajanjaksot asian käsittelyssä saattavat viivästyttää oikaisuvaatimuksen käsittelyä useita kuukausia, jopa vuoden. Kolmannessa pääluvussa tarkastellaan verotuksen oikaisulautakunnan toimielimen kokonaisuutta erityisesti tätä ohjaavan lainsäädännön näkökulmasta. Tarkoituksena on myös pohtia oikaisuvaatimusjärjestelmän olemassaoloa etenkin oikeussuojan varmistajana. Tutkielman lopuksi tulen esittämään johtopäätöksiä verovelvollisen oikeusturvan toteutumisesta ensivaiheen muutoksenhakua käsittelevän oikaisulautakunnan toimintaan peilaten sekä mahdollisia ratkaisuehdotuksia toiminnan kehittämisestä.

## 2 OIKEUSTURVA MUUTOKSENHAUSSA

### 2.1 Yleisesti oikeusturvan sisällöstä ensi asteen muutoksenhaussa

Tutkielman keskiössä oleva käsite oikeusturva on syytä avata alkuun laajemmin, ennen syventymistä käsittelyaikojen tarkasteluun oikeusturvan toteutumisen kannalta. Oikeusturva voidaan nähdä erityislaatuiseina käsitteenä, joka on yksi koko hallinto-oikeudellisen oikeusjärjestelmämme kantavia systeemiperiaatteita<sup>16</sup>. Mikäli verovelvollinen kokee hänelle saapuneen verotuspäätöksen virheellisenä, on hänellä oikeus hakea siihen oikaisua. Tyytymättömyys päätökseen voi johtua monesta eri syystä. Päätös ei välttämättä vastaa verovelvollisen odotuksia tai heijastu hänen asemaansa kielteisesti. Erimielisyyttä voi olla asiaan vaikuttavista tosiseikoista tai yksinkertaisesti viranomaisen osaamattomuus asian perustelussa päätöksen lainmukaisuudesta.<sup>17</sup>

Verovelvollisen tärkein jälkikäteinen oikeussuoja julkista valtaa käyttävään viranomaista vastaan on oikeus muutoksenhakuun. Tässä menettelyssä verovelvollisen turvana ovat erilaiset normit ja periaatteet. Vaatimus oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä on johdettavissa myös Euroopan unionin tasolta, sillä yksilön oikeusturvaa ja oikeusturvamenettelyä käsitellään myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen (SopS 18—19/1990) 6 artiklassa. Unionin sekundäärioikeus eli asetukset ja direktiivit velvoittavat kansallisella tasolla yksittäisiä hallinnollisia menettelysäännöksiä syrjäyttäen ristiriidassa olevat säännökset. Näitä menettelyoikeudellisia periaatteita ovat esimerkiksi asianmukaista oikeusturvan toteuttamista korostavat tehokkuus - ja tasapuolisuusperiaatteet.<sup>18</sup>

Vaikka vaatimuksia oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä ei ole yhdistetty osaksi hallintomenettelyä, ovat velvoitteet oikeusturvan toteuttamiseksi kuitenkin johdettavissa Euroopan unionin asetusten sekä direktiivien myötä. Tosiasiassa oikeusturvaa ja oikeudenmukaisuutta on hankala erottaa toisistaan. Tarkastellessa kumman tahansa käsitettä, nousee toinenkin samassa asiayhteydessä esiin. Verovelvollisen oikeusturva on turvattu perustuslain osalta, erityisen huomioarvoinen säännös on PL 81 § 1 momentti, jonka mukaan lailla tulee säätää verovelvollisen oikeusturvasta samoin kuin veron määrästä tulee säätää lainsäädännöllä. Samalla tavoin oikeudenmukaisuus on ennen kaikkea lainmukaisuutta. Oikeuden sisältöön kohdistuvien pohdintojen

---

<sup>16</sup> Koivisto 2013, s. 1033.

<sup>17</sup> Halila – Aer 2011, s. 31.

<sup>18</sup> Niemivuo ym. 2010, s. 52.

myötä on myös painotettu merkitystä menettelyihin tai muotoihin liittyvästä oikeudenmukaisuudesta.<sup>19</sup>

Verotuksen oikaisussa jälkikäteisen oikeusturvan periaate konkretisoituu, ja perustuslaillisten oikeuksien tulisi olla turvattuina jo oikaisulautakunnan käsitellessä muutoksenhakua<sup>20</sup>. Tärkeitä oikeusturvan takeita verovelvollisen näkökulmasta muutoksenhakuprosessin ensivaiheen osalta ovat esteellisyysäännökset, muutoksenhakuelimen puolueettomuus, oikeus suulliseen ja kirjalliseen käsittelyyn, oikeus tulla kuulluksi sekä oikeus asianmukaiseen käsittelyyn. Edellä mainitut periaatteet ja normit ovat osa hyvää hallintoa, joka saa sisältönsä perustuslain 21 §:n kokonaisuuden mukaan. Nämä periaatteet ja normit ilmentävät näin myös menettelyllisen oikeudenmukaisuuden toteutumista. Prosessissa vastakkaisilla puolilla, verovelvollisella sekä verotuksen oikaisulautakunnalla on ristiriitatilanteessa eriävät näkemykset siitä, mikä olisi päätöksen kannalta oikea ratkaisu. Vaikka ratkaisu olisi verovelvollisen kannan vastainen – olisi se helpompi hyväksyä kiinnittäen huomiota prosessissa tapahtuneeseen itse menettelylliseen oikeudenmukaisuuteen. Menettelyllinen oikeudenmukaisuus heijastuu erityisesti siitä, mikä on verovelvollisen mahdollisuus osallistua häntä koskevan asian käsittelyyn. Kokemus oikeudenmukaisuuden tunteesta syntyy siitä, että verovelvollinen on ollut mukana myötävaikuttamassa asian ratkaisuun ja näin asia on ratkaistu yhteisymmärryksessä.<sup>21</sup>

Esteellisyysperiaate kytkeytyy hallintolain 27 § pykälään, jonka mukaan esteellinen virkamies ei saa olla osallisena missään asiankäsittelyvaiheessa. Ei vireillepanossa, valmistelussa tai päätöksenteossa. Käsittely kattaa kaikki virkamiehen suoritettavat toimet, joilla voi olla merkitystä ratkaisun sisältöön. Näin käsittelyyn luetaan asian valmistelemisen lisäksi päätöksentekoa varten myös sen esitleminen ja ratkaiseminen.<sup>22</sup> Tämä on ristiriidassa oikaisuvaatimusmenettelyä koskevan prosessuaalisen sääntelyn kanssa. Oikaisumenettelyvaiheessa esteellisyysäännökset eivät tule sovelletuiksi samassa mittakaavassa kuin tuomioistuinkäsittelyssä. Hallintolain säännös esteellisyydestä on yleislauseke, sillä on katsottu, ettei virkamiehen esteellisyydestä tarvita erityistä sääntelyä. Hallintolaista on havaittavissa olettamus siitä, ettei esteellisyyttä voi syntyä oikaisuvaatimuksen käsittelyssä. Hallintolaki on tarkoituksenmukaisesti muotoiltu avoimeksi esteellisyyspykälän osalta jättäen siihen tulkinnallisen aukon.<sup>23</sup> Tästä syystä esteellisyyden arviointi

---

<sup>19</sup> Letto-Vanamo 2018, s. 273.

<sup>20</sup> Juusela 2016.

<sup>21</sup> Letto-Vanamo 2018, s.283.

<sup>22</sup> Niemivuo ym. 2010, s. 227.

<sup>23</sup> Halila 2006, s. 78–79.

on aina tapauskohtaista. Verotuksen oikaisulautakunnan monijäsenisessä toimielimessä päätetään siitä, onko asioita esittelevä tai ratkaisuehdotuksen tekevä virkamies esteellinen.<sup>24</sup> Punninta oikaisulautakunnan esittelijän puolueettomuudesta tulisi verovelvollisen oikeusturvan näkökulmasta olla yksiselitteistä ja lakiin sidottua, ei tapauskohtaista arviointia.

Menettelyä esteellisyyden tulkinnassa ovat muovanneet KHO:n ratkaisut. Esimerkiksi ratkaisussa 2004:82 KHO katsoi, ettei verotuksen valmisteluun osallistuneen virkailijan kohdalle katsottu sovellettavan esteellisyyssäännöksiä, vaikka hän myöhemmin valmisteli saman asian verotuksen oikaisulautakunnalle.<sup>25</sup> Toinen KHO:n ratkaisema tapaus 2008:32 kuvaa samankaltaisen tulkinnan jatkumoa virkamiehen esteellisyyden arvioinnille. Tapauksessa verovelvollinen hallinto-oikeudelle laatimassaan vaatimuksessaan kyseenalaisti oman oikeusturvansa toteutumisen asian käsittelyssä. Sama henkilö, joka verovirastossa teki verotuspäätöksen, osallistui myös oikaisu päätöksen tekemiseen. Hallinto-oikeus katsoi kyseisen virkamiehen esteelliseksi. HAO:n mukaan ei ollut uskottavaa, että kyseinen virkamies voisi ainoana päätöksentekijänä oikaisumenettelyssä puolueettomasti tarkastella sen päätöksen oikeellisuutta, jonka hän on aikaisemmin esitellyt toiselle virkamiehelle. KHO kuitenkin kumosi HAO:n päätöksen vedoten muun muassa aiempaan oikeuskäytäntöön, jossa vastaavassa tilanteessa virkamiestä ei katsottu esteelliseksi asian uudelleen käsittelyn osalta. Oikaisuvaatimusviranomaisen tehtävänä olisi ottaa kantaa siihen, onko hallintopäätöksen sisältämä viranomaisen näkemys asiasta oikea<sup>26</sup>. Jos kyseessä on alkuperäisen päätöksen tekijän uudelleen arviointi oman päätöksensä oikeudellisuudesta, asettaa tämä oikaisulautakunnan puolueettomuuden sekä verovelvollisen oikeusturvan todellisen toteutumisen kyseenalaiseen valoon.

Verotuksen oikaisulautakunnan esteellisyydestä on erikseen säädetty verohallintolain 4 §:ssä, jonka mukaan oikaisulautakunnan puheenjohtajan tai muun jäsenen käsiteltävä verotuspäätöstä, hän ei saa käsitellä samaa asiaa uudelleen oikaisulautakunnassa. Tässä tapauksessa oikeuskäytännön ja lainsäädännön tulkinta esteellisyydestä on ristiriidassa. Ratkaisussaan 2008:32 KHO sivuutti verohallintolain 4 §:ssä mainitut esteellisyyssäännökset sen nojalla, että kyseessä oli ennakkoperintää koskeva tapaus, eikä ennakkoperintälain 48 §:ssä ole vastaavaa säännöstä oikaisuvaatimuksen

---

<sup>24</sup> Myrsky – Rabinä 2015, s. 257. Hallintolain 28.1 §:n 7 kohdassa olevan yleislausekkeen mukaan nimenomainen esteellisyyden syy voi olla, että virkamies on käsitellyt samaa asiaa alemmassa viranomaisessa. Säännöstä tulisi soveltaa niin että kansalaisten luottamusta virkamiesten puolueettomuudesta suojellaan. Ks. tarkemmin s.259.

<sup>25</sup> Nieminen 2020, s. 8.

<sup>26</sup> Aer 2000, s.98.



käsittelyyn osallistuvan henkilön esteellisyydestä. Laki verohallinnosta tosin tulisi mielestäni olla myös ennakkoperinnän käsittelyssä toimintaa ohjaavana, tai vähintään täydentävänä siltä osin, mitä ennakkoperintälaissa ei ole erikseen säädelty. Lisäksi Verohallinnon syventävissä ohjeissa on todettu, että oikaisulautakunnan päätösesityksiä esittelevät virkamiehet ovat verrattavissa lähinnä asiantuntijoihin, eikä heillä ole samankaltaista esittelijän vastuuta kuin perustuslaissa tarkoitetuilla esittelijöillä<sup>27</sup>.

Hallinto-oikeudelle tyypillinen lainsäädäntö on väljää sekä puiteluontoista. Näin ollen sen tulkinnan kannalta oikeuskäytäntö on nähty suorastaan ratkaisevan tärkeänä hallintoprosessuaalisten säännösten soveltamisen kannalta.<sup>28</sup> Kuitenkin, jos menettelyä katsotaan perinteisen oikeuslähdeopin mukaan, olisi tulkinta toinen. Laki eli tässä tapauksessa oikaisuvaatimusmenettelyä ohjaava hallintolaki sekä laki verohallinnosta luetaan osaksi vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä. Sen sijaan oikeuskäytäntö on oikeuslähdeopin mukaisesti jaoteltu heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Hallintolain 27 § pyrkii turvaamaan esteellisyyttä yleislain nojalla. Erityissääntelyn avulla vahvistettu verohallintolain 4 §, jossa erityisesti oikaisulautakuntaa koskeva esteellisyysperiaate on muotoiltu selkeästi eikä väljään muotoon jättäen tulkinnanvaraisuutta. Näin ollen oikeuskäytännön muovaama tulkinta esteellisyyden säännösten soveltamisesta näyttäytyy kyseenalaisena.

Toinen merkittävä oikeusturvan ulottuvuus verovelvollisen näkökulmasta oikaisulautakunnan toimintaan nähden on oikeus suulliseen käsittelyyn. Oikeus suulliseen käsittelyyn on osa perus- ja ihmisoikeuksia, joka turvaa oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä. Kuitenkin suullinen käsittely veroasioissa on harvinaista.<sup>29</sup> Suullisesta käsittelystä säädetään hallintoprosessilain 36 §:ssä sekä hallintolain 37 §:ssä, jonka mukaan viranomaisen on asianosaisen pyynnöstä varattava tälle tilaisuus esittää vaatimus suullisesti, jos se on tarpeen asian selvittämiseksi ja kirjallinen menettely tuottaa asianosaiselle kohtuuttomia vaikeuksia. Hallintolain tulkinnan mukaan oikaisulautakuntamenettelyssä olisi mahdollista hyödyntää suullista käsittelyä. Peilaten verotuksen oikaisulautakunnan toimintaan, ei suullisen vaatimuksen tai selvityksen vastaanottamiselle ole säännöksessä asetettu erityisiä menettelytapavaatimuksia. Suullisen lausuman vastaanottamisesta vastaa yksin oikaisulautakunnan puheenjohtaja, mutta jos lausuma ei hänen mielestään ole tarpeellinen, ei tätä silloin verovelvollisen ole mahdollista hyödyntää.<sup>30</sup> Toisin sanoen, verotuksen

---

<sup>27</sup> A61/200/2017, kohta 4.2 Esteellisyyden arviointi.

<sup>28</sup> Mäenpää 2010, s. 156.

<sup>29</sup> Myrky – Rabinä 2015, s.557.

<sup>30</sup> A9/200/2018, kohta 4.3 Asianosaisen vaatimus ja selvitys.

oikaisulautakunnalla olisi asianosaisen pyynnöstä mahdollisuus suulliseen käsittelyyn, mutta näitä käsittelyitä ei käytännössä koskaan järjestetä.<sup>31</sup>

Kysymys suullisen käsittelyn järjestämiseksi voi tulla ajankohtaiseksi erityisesti näkökulmasta, jossa verovelvolliselle ollaan määräämässä huomattava veronkorotus.<sup>32</sup> Yleisesti ottaen veroasioissa näkemuserot verovelvollisen ja viranomaisen välillä johtuvat tosiasioiden tulkinnan eriävistä näkökulmista. Tästä syystä olisi ensiarvoisen tärkeää, että verovelvollisella olisi jo oikaisulautakuntamenettelyssä mahdollisuus suulliseen asian käsittelyyn, jotta tosiseikkojen näkemuserot eivät olisi lopullisen päätöksenteon kohteena.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 mukaan jokaisen oikeutena on pääsy julkiseen oikeudenkäyntiin riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa silloin, kun hänen oikeutensa ja velvollisuutensa ovat päätöksenteon kohteena. Verotuksen oikaisulautakunnan puolueettomuus on ollut tapetilla julkisessa keskustelussa siitä syystä, että kyseessä on Verohallinnon alaisena toimiva organisaatio. Puolueettomuus voidaan kyseenalaistaa erityisesti oikaisulautakunnan intressin kannalta, onko lautakunnan käsittely vain Verohallinnon päätöksen toimeenpanon jatkoa. Oikaisulautakunnan käsittelyn tulisi olla objektiivisesti puolueetonta, jossa korostuu yleinen luottamus asian käsittelyyn sekä päätöksenteon riippumattomuuteen<sup>33</sup>. Puolueettoman muutoksenhakutoimieliimen aseman asettaa kyseenalaiseen valoon oikaisulautakunnan lainsäädännöllistä menettelyä ohjaavat Verohallinnon sisäiset työmenettelyohjeet<sup>34</sup>. Hallinnon sisäinen ohjaus on laajentunut kokonaisuudessaan hallinnon aloilla, joten verotus ei ole tässä poikkeus.

Lähtökohtaisesti verotuksen oikaisulautakunta ja Verohallinto ovat neutraaleja osapuolia muutoksenhaussa, eivätkä ole verovelvollisen vastapuolella. Lainsäätäjän tahto painottaa verotusmenettelyssä puolueettomuusperiaatetta näkyvästi, kuinka erityislakiin on haluttu lisätä erityinen säännös tästä periaatteesta verotuksen piirissä<sup>35</sup>. Puolueettomuusperiaatetta on haluttu järjestelmän uskottavuuden vuoksi korostaa kaksiasianosaissuhteen myötä. Tällä tarkoitetaan, että verovelvollisen vastapuolella muodollisesti muutoksenhaussa on verotuksen kaksiasianosaissuhteen

---

<sup>31</sup> Juusela 2016.

<sup>32</sup> Myrsky – Rabinä 2015, s. 559.

<sup>33</sup> Mäenpää 2016, s.178.

<sup>34</sup> Puronen 2008, s. 485.

<sup>35</sup> Puronen 2010, s.89 ja HE 72/2002.

mukaan ainoastaan Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (VOVA), jolla on valitusoikeus oikaisulautakunnan päätökseen<sup>36</sup>.

Todellisuudessa tämä kaksiasianosaisuhde näyttyy verovelvollisen näkökulmasta kyseenalaisena. Verotuksen oikaisulautakunnassa tilannetta arvioivat verotuksen asiantuntijat muodollisesti neutraalissa asemassa, mutta VOVA on valituksen edessä hallinto-oikeuteen uusi verovelvollisen näyttöä arvioiva taho<sup>37</sup>. Kaksiasianosaisuhde ei siis käytännössä toteudu, sillä prosessuaalisesta näkökulmasta katsottuna tässä vaiheessa osallisia ovat niin verovelvollinen, oikaisulautakunta sekä VOVA, jonka intressinä on harvoin viedä hallinto-oikeuteen oikaisulautakunnan verovelvollisille asettamaa kielteistä päätöstä. Kaksiasianosaisuuden merkitystä on vähätelty, sillä oikeuskirjallisuudessa usein puhutaan *heikosta kaksiasianosaisuudesta*<sup>38</sup>. Toimivalle kaksiasianosaisuudelle on osoitettu vaatimus siitä, että asianosaiset ovat tasavertaisessa asemassa<sup>39</sup>. Tosiasiassa ainut henkilö, jolla tässä prosessissa on oikeussuojan tarve, on verovelvollinen, ei VOVA<sup>40</sup>, joka koostuu verotuksen ammattilaisista.

## 2.2 Käsitteajat oikeusturvan toteutumisen näkökulmasta

Suomen perustuslain mukaan jokaisen oikeus on saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivästystä toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa. EU:n ihmisoikeussopimuksen artiklan 6 on katsottu muodostavan tärkeän keskiön oikeudenkäytön näkökulmasta. Artiklan sisältö näyttyy kuitenkin tulkinnanvaraisena, sillä sen on katsottu määrittävän hallintolainkäytön keskeisiä piirteitä, mutta artiklan ei ole katsottu ulottuvan kaikkialle oikeusturvajärjestelmään tai veloitteet eivät kosketa kaikkia hallintolainkäyttöelimiä.<sup>41</sup> Niemisen tulkinnan mukaan artiklan 6 kohdan tehokas oikeussuoja koskettaa vain rikossyytteitä, mutta artikla 13 mukainen yleissäännös tarjoaa verovelvolliselle oikeussuojakeinon viranomaistahon loukkausta vastaan<sup>42</sup>.

Sopimusmääräysten laaja tulkinta tosin on korostanut oikeusturvan menettelyllisiä takeita, kun kyseessä on viranomaisten ja yksityisen välisestä suhteesta. Ihmisoikeustuomioistuimen

---

<sup>36</sup> Puronen 2010, s.90.

<sup>37</sup> Kellas – Vuokila 2019, s. 335.

<sup>38</sup> Puronen 2010, s.90.

<sup>39</sup> Puronen 2010, s.231.

<sup>40</sup> Korpela 2020.

<sup>41</sup> Niemivuo ym.2010, s.55.

<sup>42</sup> Nieminen 2020, s. 13.

oikeuskäytännön mukaan artikla 6 voi kuitenkin soveltua myös hallintoasian käsittelyyn.<sup>43</sup> EIS 6 artiklan tulkinnan mukaan kohtuullisena aikana ei voida pitää oikeudenkäyntiä edeltävän oikaisulautakuntamenettelyn 12 kuukauden keskimääräistä kestoja. Ihmisoikeustuomioistuin on Ruotsia koskevissa tapauksissa Västberga Taxi Ab ja Vulic (tuomio 23.7.2002) sekä Janosevic (tuomio 23.7.2002) todennut ettei valittajilla ollut oikeusturvan edellyttämää tehokasta pääsyä tuomioistuimeen, sillä asian edeltävä veroviranomaisessa tapahtunut oikaisumenettely oli kestänyt 2–3 vuotta.<sup>44</sup> Oikaisuvaatimusmenettely ja tuomioistuinkäsittely muodostavat siis jatkumon, jonka mukaan artikla 6 voi tulla sovelletuksi myös oikaisulautakunnan käsittelyssä. EIT:n tulkinnan mukaan oikaisulautakuntamenettely luetaan pakolliseksi osaksi tätä jatkumoa ennen tuomioistuimen käsittelyä, näin oikaisuvaatimusvaihe sekä tuomioistuinkäsittely nähdään oikeusturvan kannalta ikään kuin tasavertaisina. EIT:n mukaan tapauksessa riidatonta oli se, ettei asianosaisilla ollut käytettävissään EIS 13 artiklan mukaista tehokasta oikeussuojakeinoa, jolla he olisivat voineet jouduttaa tapauksen käsittelyä. Lisäksi katsottiin, ettei oikeuskanslerille tehty kantelu ollut tehokas keino EIS 13 artiklan kannalta; Suomen lain mukaan viivästyksestä aiheutunutta korvausta ei ollut mahdollista myöntää, joten artiklaa 13 rikottiin.<sup>45</sup>

Myös Suomessa apulaisoikeuskanslerin sijainen on ratkaisussaan (dnro 40/10/2020) kiinnittänyt huomiota käsittelyaikojen keston verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyssä. Kantelijan oikaisuvaatimuksen käsittely oli kestänyt yhteensä 1 vuoden ja 11 kuukauden ajan. Verohallinnon selitys käsittelyaikojen pitkittymiselle oli asiaa hoitavien käsittelijöiden vaihtuminen useampaan kertaan sekä näiden siirtyminen toisiin työtehtäviin. Oikeuskansleri ei katsonut kahden vuoden käsittelyajan pitämistä kohtuullisena. Verohallinnon antamaa selvitystä organisaatiomuutoksesta tai henkilöstövaihdoksista ei vakiintuneen laillisuusvalvonnankäytännössä katsottu hyväksyttävänä esteenä tehtävien asianmukaiselle hoitamiselle. Näin oikaisuvaatimuksen käsittely ei noudattanut laissa säädettyjä edellytyksiä asian käsittelylle ilman aiheutonta viivästystä.<sup>46</sup> Apulaisoikeusasiamiehen Maija Sakslinin antamassa ratkaisussa oli kyse Verohallinnossa tapahtuneesta hallinto-oikeuden päätöksen täytäntöönpanon lainvastaisesta viivästyksestä, joka kesti kokonaisuudessaan 17 kuukautta.<sup>47</sup> 17 kuukautta ilman aktiivisia toimenpiteitä on kohtuuton aika asian käsittelylle, jossa yhtiön tapauksessa kyseessä oli merkittävä rahamääräinen summa, yli 700 00

---

<sup>43</sup> Tapauksessa Wiesinger v. Austria (30.10.1991 A 213) oli kyse siitä, ettei hakijan oikeus saada asiansa käsitellyksi artiklan 6 mukaan kohtuullisessa ajassa ollut toteutunut. Ks. tarkemmin Niemivuo ym, 2010 s.56

<sup>44</sup> Työryhmämietintö 2008, s.10.

<sup>45</sup> Vilho Eskelinen ja muut v. Suomi (19.04.2007).

<sup>46</sup> OKA. 17.06.2020 (dnro 40/10/2020).

<sup>47</sup> AOA 31.12.2015 (dnro 976/4/2015).

euron suuruinen veronpalautus. Yhteydenotoista konserniverokeskukseen asian jouduttamiseksi ei ollut apua, vaikka asian selvittämiseksi oli luvattu kiirehtiä<sup>48</sup>. Tämä ilmentää tilannetta, jossa verovelvollisen oikeussuojakeinot viranomaisen passiivisuutta vastaan ovat olemattomat, sillä yhtiölle ei ollut maksettu veronpalautusta kantelua kirjoittaessa, jossa hallinto-oikeuden päätöksestä palautuksen maksulle oli kulunut jo vuosi ja kolme kuukautta. Kantelu ei tarjoa ajallisesta näkökulmasta päätöksen ratkaisua edistävää tehokkuutta, sillä kun tähän vaiheeseen on edetty, takana on jo todennäköisesti monien kuukausien pitkä odotus.

Verohallinnon sivuilla kerrotaan tuloverotuksen oikaisuvaatimuksen keston olevan tällä hetkellä 16–18 kuukautta. Tieto on viime päivien aikana päivitetty vastaamaan enemmän todellisuutta nähden edelliseen arvioon käsittelyaikojen kestosta, joka oli 12 kuukautta. Verohallinnon saamat yhteydenotot asiakkailta koskien käsittelyn viivästyksiä ovat varmaankin ajaneet asiakaspalvelussa työskennelleet virkailijat vaikeaan asemaan. Tilannetta on voinut olla vaikea perustella asiakkaalle, joka on odottanut päätöksensä käsittelyä jo vuoden ajan. Tilanteen perusteleminen verovelvolliselle tulee erityisesti hankalaksi siinä kohden, mikäli oikaisuvaatimus on seissyt Verohallinnon käsittelyjonolla 9 kuukautta ilman, että sitä on kukaan edes vilkaissut aiemmin.

### **2.3 Viranomaisten passiivisuus asian käsittelyssä**

Viranomaisen toiminnassa ilmenevään passiivisuuteen on puututtu Eduskunnan oikeusasiamiehen toimesta. EOA ratkaisussaan (dnro 716/4/03) puuttui asian viivytyksettömän käsittelyn oikeussuojaan. Viranomaisen toiminta toimeentulohakemuksen käsittelyssä katsottiin lainvastaiseksi yli kahden kuukauden passiivisuuden vuoksi.<sup>49</sup> Lisääntyvien kanteluiden määrä kuvaa viivytyksettömään käsittelyyn liittyvää todellista perustuslaillista oikeusturvaongelmaa, joka konkretisoituu ylimpien laillisuusvalvojen ratkaisujen myötä.

Ylimmät laillisuusvalvojat eivät ole olleet ainoita, jotka ovat kiinnittäneet viranomaisten passiivisuuteen huomiota. Oikeusministeriö asettaman työryhmän tarkoituksena oli avustaa hallintolainkäytön kehittävää toimikuntaa. Työryhmä keskitti tarkastelunsa tilanteisiin, joissa hallintopäätöksen tekeminen on viivästynyt tai viranomaisen on laiminlyönyt päätöksen tekemisen. Heidän tavoitteenaan oli kartoittaa näissä tilanteissa käytettävissä olevien oikeussuojakeinojen

---

<sup>48</sup> AOA 31.12.2015 (dnro 976/4/2015).

<sup>49</sup> Nieminen 2021.

hyödynnettävyys.<sup>50</sup> Työryhmä valmisteli työnsä hallituksen esityksen muotoon korostaen oikeussuojajärjestelmässä ilmenevää puutetta hallintolainkäyttölain tarjoamista oikeussuojakeinoista. Hallintopäätöksen saaneella asianosaisella ei ole käytettävissään ainoatakaan oikeussuojakeinoa, mikäli viranomaisen osalta asian käsittely viivästyy<sup>51</sup>. Tämä johtuu siitä, ettei yksilölle ole edes muodostunut viranomaisen passiivisuuden johdosta hallintopäätöstä, johon hän voisi hakea muutosta. Näin ainoaksi keinoksi jää lähinnä virkavastuun peräänkuuluttaminen sekä turvautuminen kanteluinstituutioon. Virkavastuun asettaminen ei kuitenkaan ole oikeussuojakeinona samalla tavalla käytettävissä kaikkien virkamiehille asetettujen virkavelvollisuuksien kohdalla.<sup>52</sup> Etenkin verotuksen muutoksenhaussa tämä tilanne näkyy ongelmallisena, sillä yksittäistä virkamiestä on mahdoton asettaa vastuuseen tilanteessa, jossa oikaisuvaatimus on seissyt yhteisellä työjonolla pitkän aikajakson ilman, että kukaan olisi ottanut asian käsittelyyn itselleen. Kanteluinstituution kohdalla oikeussuojakeinon tehokkuus jää yhtä vajavaiseksi. Kuten edellä esitetty, Suomea koskevassa ratkaisussaan EIT on todennut, ettei oikeuskanslerille tehty kantelu ole riittävän tehokas oikeussuojakeino, sillä tämän hyödyntäminen ei tosiasiallisesti nopeuttanut asian käsittelyä lainkaan.

Viranomaisten passiivisuuden takana tuskin on tiedostettu viivästely toiminta. Enemminkin taustalla vaikuttavien voimavarojen määrä on asian ytimessä. Julkista valtaa käyttävien viranomaisten voimavarojen tulee olla sellaisia, että niiden avulla viranomainen kykenee täyttämään asianmukaisesti sille säädetty tehtävät. Yksittäisen virkamiehen asettaminen vastuuseen ei ole konkreettinen keino tilanteen ratkaisemiseksi, kun kyseessä on laajempi resurssipuute ja töiden ruuhkautuminen.<sup>53</sup>

Kuten jo aiemmin on todettu, verovelvollisen näkökulmasta viivästyksen asian käsittely korostuu huomioiden tilanteeseen vaikuttavan taloudellisen ulottuvuuden. Kysymyksessä saattaa olla rahallisesti suuri summa, josta verovelvollinen joutuu vastaamaan, vaikka oikaistu päätös asiasta ei olisi vielä valmis. Lainvalmistelutöissä on painotettu nopeamman käsittelyn tärkeyttä erityisesti tilanteissa, missä muutoksenhakijan päätökseen heijastuu taloudellisten vaikutuksien merkitys jokapäiväisen elämän kannalta<sup>54</sup>. Vaikeat veroasiat saattavat sisältää paljon tulkinnanvaraisuutta, josta syystä asian käsittely voi viivästyä. Tilanne ei tosiasiallisesti tue verovelvollisen oikeusturvan

---

<sup>50</sup> Työryhmämietintö 2008, s.30.

<sup>51</sup> Työryhmämietintö 2008, s.3.

<sup>52</sup> Väättänen 2012, s.379.

<sup>53</sup> Väättänen 2012, s.391 & 392.

<sup>54</sup> HE 72/2002 vp, s. 81.

tarvetta asian ripeässä käsittelyssä. Tästä syystä viranomaisen passiivisuus ja viivyttely asian käsittelyssä näyttäytyvät merkittävänä oikeusturvaongelmana asianosaisen näkökulmasta<sup>55</sup>.

#### **2.4 Käsittelyaikojen toteutumisesta EU:n näkökulmasta**

Euroopan ihmisoikeussopimuksessa on määräys asian joutuisasta käsittelystä. Tämän yhteydessä esiintyvä termi ”kohtuullinen aika” on itsessään joustava normi. Kohtuullinen aika vaihtelee tapauskohtaisesti, ja arvioinnissa on otettava huomioon kunkin prosessin ja tapauksen erityispiirteet<sup>56</sup>. Ihmisoikeustuomioistuin on katsonut yleisien määräaikojen asettamisen asioiden käsittelylle ongelmalliseksi, sillä oikeudenkäynnin kohtuullinen kesto ratkaistaan kunkin tapauksen olosuhteiden kokonaisarvioinnin perusteella<sup>57</sup>. Todellisuudessa kaavamainen määräaika tapauksen ratkaisemiseen voisi olla jopa oikeusturvaa vaarantava tekijä, jos kaikki asiat pyritäisiin ratkaisemaan yhtä joutuisassa aikataulussa<sup>58</sup>.

Suomessa ei toistaiseksi olemassa ihmisoikeustuomioistuimen edellyttämää tehokasta kansallista oikeussuojakeinoa, jonka avulla olisi mahdollista puuttua oikeudenkäynnin viivästymiseen<sup>59</sup> muuta kuin mahdollisuus tehdä kantelu hallinnon valvontaviranomaisille tässä vaiheessa jo mahdollisesti hyvin paljon pitkittyneestä asian käsittelyn viivästyksestä.

Myös yhdenvertaisuuden näkökulmasta olisi tärkeää, että prosessissa myös asian toisella osapuolella olisi mahdollisuus puuttua viranomaisen toimintaan, vaikka tietty määräaika ei tätä asian käsittelyä sitoisikaan. Verovelvollista puolestaan sitovat aina tietyt määräajat: missä ajassa muutoksenhaku on toimitettava päätöksen saapumisesta, sekä velvoite vastata viranomaisen pyytämiin lisätietoihin määräajassa. Suomi on saanut ihmisoikeustuomioistuimelta kaksi tuomiota, jotka ovat koskeneet oikeudenkäynnin viivästymistä. Artiklan 13 mukainen tehokkuusvaatimus ei täyttynyt. Aiemmin mainitsemani Vilho Eskelinen -tapaus ja Kangasluoma v. Suomi osoittaa hallintomenettelyssä olevan aukon, artiklan 13 kaltaisen oikeussuojakeinon hyödynnettävyys tulisi konkretisoitua jo tuomioistuinkäsittelyä edeltävässä hallintomenettelyvaiheessa, kun tämä katsotaan osaksi oikeudenkäynnin kokonaiskestoja.<sup>60</sup> EIT:n oikeuskäytäntö on tärkein lähde yleisen hallinto-oikeuden yhtenäistämistä ajatellen; sen osa-alueeksi voidaan lukea hallintomenettelyn perusteet ja

---

<sup>55</sup> Väättänen 2012, s. 379.

<sup>56</sup> Väättänen 2011, s.150.

<sup>57</sup> Työryhmämietintö 2008, s.11.

<sup>58</sup> HE 50/2013 vp, s.14.

<sup>59</sup> Työryhmämietintö 2008, s.12.

<sup>60</sup> Vilho Eskelinen ja muut v. Suomi (19.04.2007).

oikeusturvajärjestelmä hallintoasioissa <sup>61</sup>. Tästä syystä voisi olla perusteltua tarkastella konkreettisia keinoja oikeudenkäynnin viivästymisen estämiseksi myös oikaisuvaatimusmenettelyä koskevan asian käsittelyssä.

Tässä suhteessa meidän oikeusjärjestelmämme Suomessa eroaa useampien muiden Euroopan maiden käytännöistä. <sup>62</sup> Näkisin erityisesti veroasioissa asianosaisen tärkeäksi oikeusturvakeinoksi saattaa hallintopäätöksen joutuisan käsittelyn myös viranomaista oikeudellisesti velvoittavaksi tapauskohtaisen arvioinnin mukaan. Nykytilassa verovelvollinen voi joutua käymään läpi monen vuoden oikeudenkäyntiprosessin korkeiden kustannuksien kanssa selvittääkseen viranomaisen käsittelyn viivästymistä. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2014:90 määrätty veronkorotus poistettiin kokonaan asian käsittelyn viivästymisen takia, kun todettiin, ettei viivästymisen johtunut verovelvollisesta. Verovelvollisella ei ole tässä tilanteessa kuitenkaan hyödynnettävissään mitään konkreettista keinoja, jolla vastuun viivästymisestä voisi asettaa viranomaisen vastattavaksi.

Työryhmän esittämät ehdotukset tehokkaista oikeussuojakeinoista noudattivat harmonisesti samanlaisia periaatteita kuin muut Euroopan maat. Oikeusturvan tehokkuuden piiri näyttäytyikin laajana EU:n tasolla, sillä lähtökohtaisesti on katsottu, että myös hallinnon toimimattomuuden suojaksi asianosaisella tulisi olla tehokkaita oikeusturvakeinoja<sup>63</sup>. Hallituksen esityksen valmistelussa esiin nousi kolme sääntelyvaihtoehtoa, joiden avulla asianosainen olisi oikeutettu saattamaan viivästystä koskevan asiansa riippumattoman toimielimen käsiteltäväksi. Ehdotetut oikeussuojakeinot olivat viivästysvalitus, viivästyshallintoriita sekä viivästyskantelu.<sup>64</sup> Työryhmän esityksestä lausunnonantaneista tahoista lähes kaikki yhtyivät ymmärrykseen työryhmän esittämien tavoitteiden tärkeydestä turvata asian viivytyksetön käsittely hallinnon viivästystilanteissa sekä parantaa yksilön oikeusturvaa. Viivästysvalitusmenettely kuitenkin nähtiin liian raskaana sekä menettely vaatisi kohtuuttomasti voimavaroja etenkin massaluonteisia asioita käsittelevässä viranomaisessa. Hallituksen esityössä oikeusministeriö esitti lopuksi, että viivästyksestä aiheutuneiden oikeusturvaongelmien ratkaisu olisi hyvä olla osa erityislainsäädäntöä.<sup>65</sup>

---

<sup>61</sup> Mäenpää 2017, s.131.

<sup>62</sup> Työryhmämietintö 2008, s. 21.

<sup>63</sup> Työryhmämietintö 2008, s. 15.

<sup>64</sup> Työryhmämietintö 2008, s. 23.

<sup>65</sup> HE 50/2013 vp, s.19.



## 3 VEROTUKSEN OIKAISULAUTAKUNTA

### 3.1 Toimielimen asemasta muutoksenhaussa

Verotuksen oikaisulautakunta organisaationa haastaa ulkopuolisen näkökulmasta perinteisen käsityksen puolueettomasta muutoksenhakutoimielimestä. Toiminnan uskottavuuden haasteina ovat olleet edellä esittelemäni esteellisyyden ongelmat ja toiminta on nähty hallinnon sisäisenä jatkokäsittelynä. Oikaisuvaatimusmenettely on aito muutoksenhakukeino lainsäädännön mukaan, vaikka sen menettely luonteeltaan vastaa enemmän hallintoa. Oikaisulautakunnan luonne itsessään velvoittaa huomioimaan ja takaamaan verovelvollisen oikeusturvan voimakkaammin kuin muussa verotuksen vaiheissa.<sup>66</sup> Oikaisuvaatimusmenettely on rakennettu vähentämään tarvetta raskaampaan hallintotuomioistuimissa tapahtuvaan asian selvittelyyn. Vain 20 prosenttia oikaisulautakunnan päätöksistä muuttuu hallinto-oikeuksissa. Matala prosentti valitusten käsittelystä hallinto-oikeudessa ilmentää oikaisuvaatimusmenettelyn toimivan hyvin sekä päätösten pysyvyys on korkeaa luokkaa.<sup>67</sup>

Veroviranomaisen ja yksityisen verovelvollisen välinen suhde on luonteeltaan julkisoikeudellinen. Sama asettelu asianosaisten välillä on voimassa myös verotuksen oikaisulautakunnassa. Prosessissa viranomaisen on julkista valtaa käyttävä päätöksentekijä. Toisena osapuolena on verovelvollinen, kenen oikeuksiin ja velvollisuuksiin päätöksellä on merkitystä. Huomiota on annettava myös sille, että verovelvollisen näkökulmasta oikeussuojan tarve muutoksenhaussa on luonteeltaan erilainen, kun vastassa on julkisyhteisö, eikä oikeudenkäynnin erimielisyyksiä selvitetä kahden yksityisen välillä. Siviiliprosessia palvelevat oikeusturvavaatimukset eivät välttämättä sovellu julkisoikeudellisten oikeusriitojen tarpeisiin. Tiukat muutovaatimukset, saattavat hallintomenettelyssä kääntyä jopa päinvastaiseen tilanteeseen eli yksilön oikeusturvan heikkenemiseen. Näin on käynyt Saksassa, jossa siviiliprosessin kaltaista menettelyä on myöhemmin pyritty keventämään.<sup>68</sup>

Hallintotuomioistuinjärjestelmän käyttöönottoa on perusteltu erityisasiantuntemuksen tarpeella<sup>69</sup>. Perustelu konkretisoituu myös verotuksen oikaisulautakunnan toiminnassa. Oikaisulautakunta koostuu puheenjohtajasta sekä jäsenistöstä. Erityisesti puheenjohtajalta edellytetään hyvää

---

<sup>66</sup> Puronen 2011, s. 20.

<sup>67</sup> Rabinä– Myrsky 2015, s.459.

<sup>68</sup> Halila 2000, s.316–317.

<sup>69</sup> Halila 2016, s.294.

perehtyneisyyttä verotukseen, minkä vuoksi puheenjohtajat ovat Verohallinnon virastaan virkavapaalla tehtävää hoitaessaan. Myös jäsenistö koostuu verotukseen hyvin perehtyneistä asiantuntijoista.<sup>70</sup> Oikaisulautakunnan puolueettomuus on yleisessä keskustelussa kyseenalaistettu, ja aiemmin esiin tuomani asiaa käsittelevän viranomaisen esteellisyyden tulkinta sisältää järjestelmän puolueettomuuden kannalta kyseenalaisia aukkoja. Kuitenkin toisaalta tämä erityisasiantuntemuksen määrä saattaa olla verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen kannalta myös tärkeä piirre. Hallintopäätöksiä tehdään kuitenkin 20–30 miljoonaa erilaisissa toimintaympäristöissä<sup>71</sup>. Mikäli yleinen hallinto-oikeus olisi vastuussa myös vero-oikeudellisten tapauksen ratkaisusta, ei tätä hyödyllistä erityisasiantuntemusta verotuksesta välttämättä asian käsittelijällä löytyisi. Tämä voisi johtaa jopa heikompaan oikeusturvan varmistamiseen.

### 3.2 Toimintaa ohjaava lainsäädäntö

Oikaisuvaatimusjärjestelmää ohjaa yleislain asemassa oleva hallintolaki (myöhemmin HL), jossa säädetään asian käsittelystä hallintoviranomaisessa. Hallintolain tarkoituksena on edistää hallinnossa asioivan oikeusturvaa sekä hyvän hallinnon periaatteiden noudattamista. Lisäksi lain tarkoituksena on myös edistää tuloksellisuutta sekä palveluiden laatua. Yleislain asemassa oleva HL ohjaa myös verotusta koskevaa menettelyä, hallintolain säännökset tulevat sovelletuksi ensisijaisesti, ellei verolakien menettelysäännöksissä toisin säädetä. Hallintolaista poikkeavasti verotusmenettelylaissa (myöhemmin VML) on säädetty myös muun muassa selvittämisvelvollisuudesta, asianosaisen kuulemisesta, päätöksen perustelemisesta ja tiedoksiannosta. Myös oikaisuvaatimusmenettelyä koskevissa säännöksissä poiketaan hallintolaista.<sup>72</sup> Oikaisuvaatimusta koskevat keskeiset menettelysäännökset sisältyvät VML 61–65 §:ään. Nämä ovat oikaisuvaatimusjärjestelmää koskevaa erityissääntelyä, jotka tulevat ensisijaisesti näin sovellettavaksi verotusta koskevassa oikaisuvaatimusmenettelyssä.

VML 64 § oikaisuvaatimusta koskeva 3 vuoden määräaika eroaa esimerkiksi suuresti HL 49 c § säädetystä 30 päivän määräajasta oikaisuvaatimuksen tekemiseen päätöksen tiedoksisaannista. Verohallinnon syventävissä ohjeissa hallintolain säännöksiä tarkoituksena olisi täydentää erityislainsäädännössä säädettyä oikaisuvaatimusmenettelyä. Tilanne ei kuitenkaan aina ole yksiselitteisen selkeä, sillä joissain tapauksissa sekä verotusmenettelylakia että hallintolakia voidaan

---

<sup>70</sup> Puronen 2011, s. 22.

<sup>71</sup> Halila 2016, s. 294.

<sup>72</sup> VH/3667/00.01.02/2019.

joutua soveltamaan rinnakkain. Lain esitöissä hallintovaliokunta on lausunnossaan korostanut hallintolain asemaa osana oikeusjärjestystä. Pyrkimys sovittaa yhteen hallintolakia sekä erityislainsäädäntöä olisi toteuttava niin, että tarve hallintolain säännöksistä poikkeamiseen olisi vähäinen. Lisäksi hallintolaista poikkeavaa sääntelyä tulee käyttää harkiten ja ainoastaan tilanteissa, joissa poikkeavaan sääntelyyn on olemassa asiallisesti hyväksyttävät ja riittävät perusteet.<sup>73</sup>

Tilannetta tulisi kuitenkin erityisesti oikaisuvaatimusten kannalta tarkastella yksityiskohtaisemmin. Hallintomenettelylain lakiin liittyvät säännökset poikkeavat melko laajalti Verotukseen liittyvästä menettelystä. Huomioiden verotuksessa käsiteltävien asioiden luonteen ja laajuuden tavanomaiseen yksittäiseen hallintopäätökseen, ei lain esitöiden mukaan ole tarkoituksenmukaista kohtuulliset resurssit ja kustannukset huomioon ottaen että, verotusta koskevan päätöksen menettelyn tulisi olla yhtenäisessä linjassa yksittäiseen hallintoasiaan suoritettavaan päätökseen”. Verotusmenettelyn toimivuuden kannalta sekä nykyisten resurssien varjossa, on tietyistä menettelytavoista säädettävä hallintolaista poikkeavasti.<sup>74</sup> Vaikka hallintolaki nojaa vahvasti hyvän hallinnon periaatteiden toteuttamiseen, joka on verovelvollisen oikeusturvaa palveleva, on silti verotuksen erityissääntelyllä oma paikkansa oikaisuvaatimusjärjestelmässä. Täytyy kuitenkin pitää mielessä se, ettei oikaisuvaatimus ole ollut alun perin hallintolain sisältöön kytkettynä ja nykypäivänäkin se hakee paikkaansa hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön välillä.

Hallintolain laaja-alaista asemaa hallintoasioiden käsittelyssä korostanut hallintovaliokunnan lausunto HaVL 60/2006 poikkeaa hallituksen esityksen perusteluissa HE 117/2003 hallintolain hahmotetusta asemasta oikaisuvaatimusjärjestelmässä. Siinä missä hallintovaliokunta puoltaa huomattavasti välttämään hallintolaista poikkeavaa sääntelyä tarkan harkinnan varassa, tuodaan hallituksen esityksessä ilmi toinen näkökulma. Hallituksen esityksen mukaan toiminnan lähtökohtana tulisi olla oikaisuvaatimusjärjestelmän rakentuminen erityislainsäädännön varaan. Perusteluissa erityislainsäädännön nähdään mahdollistavan perusta keskeisimmille oikaisuvaatimuksen tekemiseen liittyville edellytyksille. Oikaisuvaatimusta ohjaavaa rinnakkainen lainsäädäntö erityissääntelyn ja yleislain varjolla voi olla kokonaisuutena hankala hahmottaa. Erityissääntelykin voi näyttäytyä paikoin puutteellisena sekä hajanaisena. Tämä voi myös viranomaisen näkökulmasta vaikeuttaa tilannetta oman roolinsa tunnistamiseen asian käsittelyssä oikean menettelyn sekä

---

<sup>73</sup> HaVL 60/2006 vp, s.3–4.

<sup>74</sup> HE 117/2003 vp, s.4–5.

ratkaisun kannalta.<sup>75</sup> Etenkin verotuksessa, jossa tulkintaan ja ratkaisumenettelyyn on olemassa suuri määrä Verohallinnon sisäistä ohjeistusta.

Hallintolain 49 e § mukaan oikaisuvaatimus on käsiteltävä kiireellisesti. VML 63 § ohjaa oikaisuvaatimuksen käsittelyn tapahtuvan ilman aiheetonta viivästystä. VML sanamuoto jättää vielä suuremman aukon viranomaisen mahdollisuuteen tulkita asian käsittelyn ajallista kestoja. Asian käsittelyyn käytettävää kestoja olisi mahdollista alleviivata tarkemmin. Joillakin erityisalioilla on säädetty oikaisuun käsittely todellisuudessa kiireellisemmäksi, sillä oikaisuvaatimuksen käsittelylle on säädetty määräaika<sup>76</sup>. Erityissääntelyn nojalla tällainen järjestely olisi siis mahdollista toteuttaa. Jos asiaa pohtii verovelvollisen oikeussuojakeinojen kannalta, olisi perusteltua kyseenalaistaa mahdollisuus sääntelyn täsmentämistä.

### **3.3 Miksi tällainen oikaisuvaatimusjärjestelmä on olemassa?**

Hallinnon alan laajentuminen on johtanut luonnollisesti myös hallintopäätöksien suureen määrään. Ensiasteen hallinnossa tehtävien päätöksien määrä on arvioilta jopa 20–30 miljoonaa kappaletta vuodessa, joista 30 000 etenee hallintotuomioistuimiin oikaisuvaatimusmenettelyn jälkeen<sup>77</sup>. Oikaisuvaatimusjärjestelmä on osaltaan rakentunut vastaamaan laajentuneen hallinnon haasteisiin. Erityisesti haasteisiin massahallintoasioissa, joissa päätöksenteon pohjana oleva aineisto saattaa jo järjestelmän luonteen vuoksi olla puutteellista<sup>78</sup>. Tässä konkretisoituu hallinnon tehokkuusvaatimus, mikä kohtaa yksilön oikeusturvaodotukset, joiden toteutumisen varmistaminen on oikaisuvaatimusjärjestelmän tehtävä. Oikaisuvaatimusjärjestelmän tehtävänä on arvioida yksityiskohtaisemmin sekä huolellisemmin uudestaan ensi asteen päätöksen sisältöä ja korjata massahallinnossa syntyneet selvät puutteet ja virheellisyydet<sup>79</sup>. Yksilön oikeutena on saattaa saamansa päätös uudelleen arvioitavaksi, mikäli on kokenut päätöksen virheellisenä. Oikaisuvaatimusjärjestelmän voi nähdä rakentuneen yksilön oikeusturvan varmistajaksi jälkikäteisen oikeussuojakeinon näkökulmasta.

Oikaisuvaatimusjärjestelmä on laajentunut useilla hallinnon aloilla, sillä erityissääntelyä löytyy veroasioiden lisäksi muun muassa kuntalaista. Kokonaisuudessaan oikaisuvaatimusjärjestelmän

---

<sup>75</sup> HE 226/2009, s.29.

<sup>76</sup> Kts. tarkemmin Halila, 2006 s.77.

<sup>77</sup> OMMML 78/2010, s.57.

<sup>78</sup> Halila 2006, s. 82.

<sup>79</sup> Halila 2006, s.30.

kehittyminen on tapahtunut ilman kokonaisvaltaisempaa suunnitelmaa. Järjestelmän hajanaisuus on muotoutunut pirstaloituneen erityissäätelyn myötä. Lain esitöiden mukaan tilanne on koettu ongelmalliseksi, sillä hajanainen yleiskuva oikaisuvaatimusta koskevasta päätöksenteosta heikentää yksilön oikeusturvan toteutumisen edellytyksiä.<sup>80</sup> Oikaisuvaatimusjärjestelmän tärkeimmän tavoitteen, eli aineellisen oikeuden toteutumisen tulisi heijastua asianosaisten tietoon hänen oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan menettelyssä, jotta järjestelmä voi parhaalla tavalla palvella yksilön oikeusturvan toteutumista.

Toisaalta järjestelmä on rakentunut myös keventämään hallintotuomioistuimien taakkaa ja tarjoamaan osaltaan ketteryyttä ja joustavuutta muutoksenhakuun. Järjestelmän tarkoituksena on myös viranomaisen mahdollisuus oikaista joustavasti ja nopeasti selvimmät hallintopäätösten virheellisyydet<sup>81</sup>. Mikäli kaiken tyyppiset valitukset etenisivät suoraan hallinto-oikeuteen, olisi käsittely hyvin ruuhkaista sekä jokaisen tapauksen käsittely todennäköisesti pidempi kestoaltaan. Tuomioistuimiin ei ole myöskään tarkoitus ohjata asioita, jotka eivät ole ajautuneet vielä varsinaisen oikeusriidan tasolle. Oikealla tavalla toimiessaan oikaisuvaatimusjärjestelmän tulisi lyhentää muutoksenhaun kokonaiskestoa. Kuitenkin jos kyseessä on tällainen tulkinnanvarainen oikeusriidaksi luonnehdittava tapaus, on enemmän kuin todennäköistä, että päätös kiertää sekä hallinto-oikeuden että korkeimman hallinto-oikeuden tuomioistuin käsittelyssä. Tässä kohden oikaisuvaatimusjärjestelmä pakollisena esivaiheena pidentää asian käsittelyä jopa yli vuodella. Kuten aiemmin todettu, tulee oikaisuvaatimusvaiheessa verovelvollisen esittää mahdollisimman kattava aineisto oman näkemyksensä tueksi, miksi päätös olisi oikaistava. Aineiston kerääminen ei ainoastaan vaadi lisäkustannuksia, vaan on myös aikaa vievää selvitystyötä.

Oikaisuvaatimusjärjestelmän olemassaolon aikana järjestelmän luonteeseen on kiinnitetty useamman kerran huomioita ja vielä nykypäivänäkin järjestelmän asema oikeussuojakeinona jää jossakin määrin avoimeksi<sup>82</sup>. Oikaisuvaatimusjärjestelmän toimintaa on arvioitu ja pyritty kehittämään useiden hallitusten esitysten ja työryhmämietintöjen avulla. Hallinnon oikaisumenettelyä laajalti tutkineen lainsäädäntäneuvoksen Leena Halilan vuonna 2006 valmistunut kattava tutkimus oikaisuvaatimusjärjestelmästä oikeusturvakeinona painotti oikaisuvaatimuksen aitoa merkitystä oikeussuojan mahdollisena tehostajana. Tutkimuksessaan Halila tarkasteli vuonna 1981 julkaistua hallinnon oikeusturvakomitean jättämää komiteamietintöä. Komitea painotti mietinnössään

---

<sup>80</sup> HE 226/2009 vp, s. 27.

<sup>81</sup> Halila 2006, s. 86.

<sup>82</sup> Halila 2006, s. 88.

oikaisuvaatimusjärjestelmää koskevien uudistusehdotusten lisäksi erityisesti verotuksen oikaisuvaatimusinstituution kehittämistä. Mietinnössä uutta oli se, että oikaisuvaatimuksen käsitteli viranomaisen yhteyteen perustettu erityiselin. Oikaisuvaatimus nähtiin irrotetuksi ensi vaiheen päätöksentekoviranomaisesta ja muodoltaan olevan lähellä valitusta. Halilan mukaan komitean mietinnöstä sai käsityksen, että oikaisuvaatimusasioiden käsittely olisi tilanteesta riippuen hallinnon toimintaa, mutta erityiselimen käsitellessä oikaisuvaatimusta kallistui menettelyn luokittelu enemmän lainkäytön piiriin.<sup>83</sup> Vaikka komitean mietintö on jo useamman vuoden takaa, ja painoarvo järjestelmän kehittämiseen nojasi viranomaisen itseoikaisun tehostamiseen, osoittaa se nykypäivänkin osalta hyvin ajankohtaista pohdintaa oikaisuvaatimusjärjestelmän luonteesta ja sen sääntelyn tarpeista. Verotuksen oikaisulautakunta on nimenomaisesti tällainen viranomaisen yhteyteen perustettu erityiselin. Mikäli oikaisuvaatimusjärjestelmän kehittäminen olisi komitean mietinnön kaltaisesti edennyt enemmän lainkäytön piiriin erityiselimen käsitellessä valitusta, voisivat oikaisuvaatimusjärjestelmän tarjoamat oikeussuojakeinot olla verovelvollisen oikeusturvan kannalta vahvempia.

Oikaisuvaatimusjärjestelmän olemassaolon sekä järjestelmän kehityksen taustalla on ollut yhteiskunnasta kumpuava tarve saada tukea viranomaisen toimivallan suojaksi. Oikaisuvaatimusmenettely on osoittanut paikkansa tärkeyden osana oikeussuojajärjestelmää. Parhaimmillaan menettely tapahtuu joustavasti sekä nopeasti, ja massahallinnossa syntyneet selkeät virheet korjataan. Kuitenkin järjestelmän kehittämiskohteet ovat tulleet esiin esimerkiksi ylimpien laillisuusvalvojille saapuneiden kanteluiden myötä. Oikaisuvaatimusjärjestelmän tehokkuuden kannalta pinnalle nousee kysymys siitä, tulisiko myös viranomaisen vastuuta prosessin oikeusturvan varmistamiseksi peräänkuuluttaa laajemmin. Oikaisuvaatimusjärjestelmän tärkeys heijastuu myös siihen kohdistuvien odotuksien myötä. Kun ensi asteen päätöksen haetaan muutosta, ovat oikeusturvaodotukset melkein suurimmillaan, sillä päätöksen sisältöä tarkastellaan ensi kertaa huolellisemmin. Lisäksi oikaisulautakunta saattaa usean muutoksenhakijan kohdalla olla ainoa päätöstä käsittelevä taho. Jotta oikaisuvaatimusjärjestelmän voisi katsoa täyttävän sen toimivuudelle asetetut ehdot, tulisi jo ensivaiheen muutoksenhaussa oikeusturvakeinojen konkretisoitua.

---

<sup>83</sup> Halila 2006, s. 22 & 27.

## 4 JOHTOPÄÄTÖKSET

Oikaisuvaatimusjärjestelmä muodostaa kiistatta potentiaalisen oikeussuojakeinon. Yhtäaikaaisesti järjestelmässä on kuitenkin havaittavissa aukkoja, joiden täyttäminen oikeilla toimenpiteillä voisi olla mahdollista tehostaa tämän oikeussuojakeinon potentiaalia. Tutkielmani keskiössä oli erityisesti kysymys verovelvollisen oikeusturvan toteutumisesta ensi vaiheen muutoksenhaussa, oikaisulautakunnan käsitellessä asiaa. Tutkielman asetelma nojasi alkujaan siihen, kuinka muutoksenhaku oikaisulautakunnassa on hallintomenettelyä, eikä lainkäyttöä. Hallintolainkäyttölaki itsessään rajaa oikaisuvaatimuksen pois lainkäytön piiristä. Hallintolainkäyttölain 1 § 2 momentin mukaan laki tulee sovellettavaksi, kun hallintoasiassa tehtyyn päätökseen haetaan muutosta valittamalla tai ylimääräisellä muutoksenhakukeinolla hallintoviranomaiselta tai muutoksenhakuasioita perustetulta lautakunnalta tai muulta erityiseltä viranomaiselta. Oikaisuvaatimusteitse tapahtunut muutoksenhaku ei ole mukana tässä listassa.<sup>84</sup> Tässä kohden on kuitenkin aiheellista miettiä myös verotuksen oikaisulautakunnan asemaa. Organisatorisesti verotuksen oikaisulautakunnan asemaa on korostettu omana erityisenä muutoksenhakuasioita käsittelevänä toimielimenä puolueettomuusperiaatetta korostaen. Näin verotuksen oikaisulautakuntaa ohjaavan menettelyn tulisi perustua lainkäyttöön. Menettelyn ei ole katsottu kuuluvan aivan yksipuolisesti hallintotoiminnan tai hallintolainkäytön piiriin, sillä tämä kokonaisuus on aina ollut kelluva näiden kummankin välillä.

Tutkielmani keskiössä oli erityisesti oikeusturvan toteutumisen tarkastelu käsittelyaikojen näkökulmasta. Ongelmallinen lähtökohta tutkielmassa oli se, ettei oikeudenmukaisien oikeudenkäynnin edellytyksien ole voitu katsoa soveltuvan täysimääräisinä asian käsittelyyn hallintomenettelyssä. Keskeiseksi havainnoksi kuitenkin nousi se, että ensiasteen oikaisuvaatimusmenettelyn voidaan katsoa olevan osa oikeudenkäynnin kokonaisuudesta ja näin myös vaatimukset oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä realisoituvat myös oikaisuvaatimusmenettelyssä. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on Suomea koskevassa tuomiossaan todennut, että oikaisulautakuntamenettelyn muodostaessa pakollisen esivaiheen ennen tuomioistuinkäsittelyä, asian käsittelyssä tarkasteltava ajanjakso alkaa jo oikaisuvaatimusvaiheesta.<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> Halila– Aer 2011, s. 49 & 50.

<sup>85</sup> Työryhmämietintö 2008, s. 22 & Vilho Eskelinen ja muut v. Suomi (19.04.2007).

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimessa syntyy jatkuvasti hallintotoimintaa koskevaa oikeuskäytäntöä. Vaikka tällä lainkäyttöelimellä ei ole välitöntä valtaa kumota tai muuttaa kansallista päätöstä, on oikeuskäytännön painoarvo kasvussa. EIS:n oikeuskäytännön velvoittavuutta on myös oikeuskirjallisuudessa luonnehdittu erityisen vahvaksi. Kysymyksessä on myös Suomea sitovien kansainvälisten velvoitteiden sisältöä koskevan tulkinnan noudattamisesta. Näiden tulkintojen ja velvoitteiden noudattamisen tulisi heijastua laajemminkin myös hallintotoimintaan. Edellytys asianosaisen käytettävissä olevalle tehokkaalle oikeussuojakeinolle oikeudenkäynnin viivästyminen vastaan nousee sekä EIS:n että EIT:n taholta<sup>86</sup>. Hallintotoiminnan kehittämiseksi tulisi ottaa näiden EU:n lainkäytön valvojen soveltamiskäytäntö perusteellisemmin huomioon. Mahdollisuus kannella ylimmille laillisuusvalvojille asian käsittelyn viivästyisestä ei ole riittävän tehokas keino. Asianosaisen tulisi kyetä asettamaan vaikuttavampi vastuu viranomaisille ja oikeutena tulisi olla myös mahdollisuus saattaa viranomaisen laiminlyönti tuomioistuimen tutkittavaksi.

Tutkielmassa esiteltyjen esimerkkitapausten myötä voidaan mielestäni todeta, että osa verotuksen oikaisuvaatimuksista käsitellään liian hitaasti, eikä toiminta täytä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytyksiä. Järjestelmä ei kaikilta osin täytä sille asetettuja edellytyksiä toiminnan tehokkuudesta. Ongelmakohta kuitenkin arvioinnissa on se, ettei lainsäädännössä ole yksiselitteisesti määritelty tehokkuuden ja asian käsittelyssä sovellettavan kohtuullisen keston käsitettä. Tästä syystä määrittely on aina tapauskohtaista. Mikäli käsittelyn kesto on viivästynyt viranomaisen passiivisuuden seurauksena, ei tätä voida katsoa hyväksyttäväksi edes tapauskohtaisien seikkojen tarkastelun varassa. Erityisen ongelmallisia ovat aiemmin esittämäni esimerkkitapaukset, joissa oikaisuvaatimus vain odottaa työjonossa käsittelyvuoroaan, jopa yli vuoden ajan.

Edellytykset oikeussuojakeinon hyödynnettävyyteen viranomaisen passiivisuutta vastaan tulevat EU:n tasolta. Passiivisuustyöryhmän tekemä työ oikeussuojakeinojen voimaansaattamiseksi osaksi Suomen oikeusjärjestelmää sisälsi tärkeitä piirteitä, jotka lisäisivät oikeusturvan tehokkuutta sekä vahvistaisivat myös tunnetta järjestelmän oikeudenmukaisuudesta. Passiivisuustyöryhmän yksi valmistelemista ehdotuksista oli viivästykskantelu.

*”Viivästykskantelumallissa asianosainen voisi asian käsittelyn viivästyessä tehdä viivästys kantelun ensimmäisenä muutoksenhakuasteena toimivalle lainkäyttöelimelle (hallinto-oikeus tai muutoksenhakulautakunta). Lainkäyttöelin voisi todeta käsittelyn*

---

<sup>86</sup> Työryhmämietintö 2008, s.12.



*viivästyneen, jos asiaa ei olisi ratkaistu laissa asetetussa määräajassa tai jos käsittely olisi perustuslain 21 §:n ja hallintolain 23 §:n yleisten säännösten mukaan viivästynyt. Kantelu olisi ratkaistava kiireellisesti ja viimeistään kuukauden kuluttua kantelun vireille tulosta.”*

Viivästyskantelumenettely ei edennyt jatkovalmistelun kohteeksi oikeusministeriössä<sup>87</sup>. Ehdotettu menettely näyttäytyy kuitenkin toimivana ratkaisuna sen kannalta, ettei kyseinen sääntely sitoisi viranomaisia alun perin tiettyjen määräaikojen noudattamiseen. Näin asian käsittelyn kiireellisyyttä ei määrittäisi yhdensuuntainen viiva alusta alkaen, vaan tapauskohtaiset erityispiirteet pystyttäisiin ottamaan huomioon. Tällöin kiireellisyysedellytys ei kääntyisi tätä kautta asianosaisen etua vastaan<sup>88</sup>.

Passiivisuustyöryhmä näki myös mahdollisena, että hallintolainkäyttölain 69 § mukaista hallintoriita-asiaa menettelyä koskevaa käyttöalaa voitaisiin laajentaa myös muihin viivästystilanteisiin. Hallintoriita-asiana tutkittuihin tapauksiin on haettu ratkaisua yksilön tai viranomaisen velvollisuuden olemassaoloon. Menettely mahdollistaisi viivästystilanteissa saattaa hakemuksen hallinto-oikeuden käsiteltäväksi, jolloin viranomaisen velvollisuus toimia prosessissa olisi myös mahdollista kyseenalaistaa. Tuomioistuimen todetessa käsittelyn viivästyneen voisi se asettaa viranomaiselle määräajan asian ratkaisuun, ja ellei tämä toteudu katsottaisiin viranomaisen tehneen hylkäävän ratkaisun.<sup>89</sup> Kuvio palvelisi tosiasiaa myös virkavastuun realisoitumista, sillä käänteisesti viranomaisen toimimattomuus aiheuttaisi myös lainmukaisen päätöksen, jotta muutoksenhakuprosessi ei jäisi paikoilleen.

Esitetyn ehdotuksen ei katsottu kuitenkaan soveltuvan uudistuksen lähtökohdaksi. Menettelyn ongelmana katsottiin olevan sääntelyn niukkuus ja rajanveto hallintovalitukseen koettiin vaikeana, kun asiaa pohdittiin yksityisen asianosaisen kannalta. Asian vireillepano edellyttäisi asianosaiselta laajaa omaa aktiivisuutta, erityisesti valitusosoitukseen sisältyvän ohjauksen puuttuessa.<sup>90</sup> Siitä huolimatta, etteivät nämä esitetyt ehdotukset edenneet pidemmälle, on tilanteen ongelmallisuus toistunut kanteluiden myötä. Apulaisoikeusasiamies Sakslin antoi ratkaisussaan (dnro 976/4/15) hyvitysehdotuksen Verohallinnolle koskien Verohallinnon lainvastaista päätöksen täytäntöönpanon viivästyminen kiinnittäen huomiota kansallisen oikeussuojakeinoon puutteeseen. Sakslinin antaman ehdotuksen mukaan ihmisoikeussopimuksen edellyttämällä tavalla asianosaiselle tulisi tarjota

---

<sup>87</sup> Työryhmämietintö 2008, s.25.

<sup>88</sup> HE 226/2009, s. 58.

<sup>89</sup> Työryhmämietintö 2008, s. 23 & 24.

<sup>90</sup> Työryhmämietintö 2008, s. 24.

oikeussuojakeino hyvityslain nojalla, jota tulisi soveltaa myös silloin, kun hallintoasiaa koskeva oikeudenkäynti viivästyy.<sup>91</sup>

Oikeussuojakeinojen laajentamiselle on tunnistettavissa oleva tarve. Tämän tarpeen täyttämiseksi olisi kuitenkin vielä tehtävä lainsäädännöllistä työtä ja tarkastelua myös käytössä olevien resurssien suhteen. Olli Mäenpään mukaan hallintoprosessi ei mahdollista viranomaisen menettelyvelvoitteen noudattamisen valvontaa eikä korjaamista, vaan oikeusturvafunktion toteutumiseen liittyviä rajoituksia. Rajoituksen taustalla on oikeusturvan määrittely suppeasti, suojaksi viranomaisen oikeusasemaan puuttuvia toimia vastaan.<sup>92</sup> Rakenteellisiin laajamittaisiin hallinnon viipymisongelmiin ei välttämättä löydy ratkaisua suoraan oikeussuojakeinoista. Ensiarvoisesti tärkeämpää on hallintoviranomaisten riittävien resurssien takaaminen kohtuullisten käsittelyaikojen saavuttamiseksi. Tämä on syytä huomioida lainsäädäntöä kehittäessä. Edellytys on johdettavissa perustuslain 22 § luvusta, jonka mukaan julkisen vallan velvollisuutena on turvata perus- ja ihmisoikeuksien toteutuminen.<sup>93</sup>

Tässä tutkielmassa pohjustin oikeusturvan kokonaisuutta myös laajemminkin osana oikeuslaitoksen toimintaa. Näiden havaintojen perusteella myös muihin oikeusvaatimusjärjestelmän menettelyllisiin säännöksiin tulisi kiinnittää huomiota. Prosessissa noudatettavien esteellisyyssäännösten soveltaminen ei verovelvollisen näkökulmasta näyttäytyisi oikeudenmukaisena ja oikeusturvaa takaavana. Pelko siitä, että oikeusvaihe muodostuu pelkäksi oikeusturvan saamista hidastavaksi välivaiheeksi puoltaa sitä, ettei ensi asteen päätöksentekijä olisi osallisena päätöksentekoon myös oikeusvaatimusvaiheessa.<sup>94</sup> Myös Halila on tuonut esiin oikeusvaatimusjärjestelmän luotettavuutta koskevan kysymyksen. Päätöksentekoon ottaa osaa samoja henkilöitä käsittelyaiheesta riippumatta; voidaanko tällöin edes olettaa saavutettavan asian todellista uudelleenkäsittelyä? Yleisesti saatetaan ajatella, ettei sama tai samoista henkilöistä edes osittain koostuva viranomainen ryhdy muuttamaan aikaisempaa kantaa asiassa. On perusteltua kyseenalaistaa esteellisyyden sääntelyn väljä avoimuus ja kapea määrittely, kun pohditaan oikeusvaatimuksen luonnetta oikeusturvakeinona.<sup>95</sup>

---

<sup>91</sup> AOA 31.12.2015 (dnro 976/4/2015).

<sup>92</sup> Mäenpää 2010, s. 167.

<sup>93</sup> Työryhmämietintö 2008, s.22.

<sup>94</sup> OMSL 2009, s.15.

<sup>95</sup> Halila 2006, s.81.

Oikaisuvaatimusjärjestelmän myötä syntyneet hallintopäätökset sisältävät suuremman painoarvon oikeusturvaodotuksiin kohdistuen suhteessa ensi asteen hallintopäätökseen. Hallintoprosessin perusarvona voidaan pitää prosessin oikeudenmukaisuutta. Menettelyn oikeudenmukaisuus ei ole ainoastaan arvo, vaan sillä on myös tärkeä välineellinen merkitys toiminnan objektiivisuuden kannalta. Keskeinen tavoite on, että prosessin molemmat osapuolet kokevat menettelyn oikeudenmukaisena.<sup>96</sup> Verovelvollisen mahdollisuus myötävaikuttaa päätöksen lopputulokseen esimerkiksi suullisen käsittelyn mahdollisuuden myötä kasvattaa osallisuuden tunnetta. Tämänkaltainen muutos voisi osaltaan myös nopeuttaa ja joustavoittaa asian käsittelyä. Kokemus epäoikeudenmukaisuudesta on kiistatta tärkeä hallintoprosessin kehittämiskohde. Lainsäädännön kehittäminen ja laajempi uudelleenarviointi oikeussuojakeinojen tehokkuudesta käsittelyaikojen viivästyistä ja viranomaisen passiivisuutta koskevasta oikeusturvaongelman aukosta edellyttäisi lisätutkimusta.

Verotuksen oikaisulautakunnassa sovellettava menettely on hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön rajapinnassa. Verotuksen oikaisulautakunnan asemasta olisi mahdollista muodostaa tuomioistuimen kaltainen erillinen lainkäyttöelin hallintomenettelyn jatkeen sijasta. Tämä tosin edellyttäisi muutoksia nykyisiin resursseihin ja toiminnan funktioihin. Siirtymisestä hallintolainkäytön piiriin ei ole toistaiseksi ilmennyt viitteitä. Suuntausta hallintolainkäytön piiriin on mahdollista tosin viedä toimintaa ohjaavan erityissäätelyn avulla, tässä tapauksessa yleislain tulisi joustaa. Näin pystyttäisiin kohdentamaan myös oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytyksiä konkreettisemmin sovellettavaksi myös oikaisuvaatimusmenettelyssä. Toisaalta voisi olla mahdollista pohtia vaihtoehtoa oikaisulautakuntaa sitovan sisäisen ohjauksen määrään; voisiko oikaisulautakunnan noudattamiin Verohallinnon ohjeisiin olla mahdollista saada ulkopuolista kontrollia<sup>97</sup> ja näin järjestelmä olisi mahdollista saada irrallisemmaksi hallintoiminnan jatkeen asemasta? Näiden toimenpiteiden kehittämisen ohella on tärkeää varmistaa järjestelmän vahvuuksien säilyminen, joustavuus sekä asiantuntijuuden määrä ovat tärkeitä elementtejä. Kokonaisuudessaan oikaisuvaatimusjärjestelmä sisältää jo ensi asteen muutoksenhaussa laajan tuomiovallan käytön alueen, joten prosessiin liittyvän oikeudenmukaisuuden ja verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen tulisi olla enemmänkin arvioivan ja kriittisen keskustelun kohteena.

---

<sup>96</sup> Mäenpää 2010, s.177.

<sup>97</sup> Puronen 2011, s.231.