

30.4.2020

EOAK/3447/2019

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin

Esittelijä: Esittelijäneuvos Ulla-Maija Lindström

Verohallinnon ilmoitus verotuksen päättymisajankohdan muuttumisesta

1 KANTELU

Kantelija pyysi tutkimaan Verohallinnon menettelyn. Kantelun mukaan Verohallinto lähetti veroehdotuksen keväällä 2019 kantelijalle ja hänen vaimolleen. Hei eivät tehneet muutoksia veroehdotuksiin, jotka näyttivät asianmukaisilta. Verohallinto lähetti toukokuun alussa verotuspäätökset. Niissä kerrottiin seuraavaa "Verotuksenne päättymispäivä on 31.5.2019. Maksamme veronpalautukset tilillemme 4.7.2019." Palautuksen määrä oli kantelijan osalta hieman yli 9 000 euroa ja vaimon osalta hieman yli 1 000 euroa. Lisäksi päätöksissä oli maininta, että mikäli korjaatte veroilmoitustanne tai Verohallinto saa muualta verotukseen vaikuttavia tietoja niin verotuksen päättymispäivä voi siirtyä. Sovellettavana oikeusohjeena ilmoitettiin laki verotusmenettelystä 49 §. Kantelijan ja hänen puolisonsa eivät tämän jälkeenkään korjanneet veroilmoituksiinsa, koska niissä ei heidän mielestään ollut mitään vikaa.

Verohallinnolta saapui 5.6.2019 kirje kantelijan kotiin. Kirjeeseen merkitty postituspäivä oli 4.6.2019. Päätöspäivämäärä oli 31.5.2019.

Kirjeessä kerrottiin, että "verotuksesi päättymispäivä muuttuu". Tätä ei perusteltu millään lailla. Kirjeessä ei myöskään kerrottu, milloin kantelijan verotus päättyy ja milloin palautukset maksetaan. Tämä ymmärrettävästi harmitti, koska kantelija ja hänen puolisonsa olivat edellisen päätöksen ja siinä käytettyjen sanamuotojen myötä siinä uskossa, että he saavat veronpalautukset tileillensä 4.7.2019, kuten päätöksessä oli kerrottu.

Kantelija soitti Verohallintoon tiedustellakseen, miksi verotuksen päättymispäivä oli muuttunut. Hän olisi ymmärtänyt tämän paremmin, jos hän ja hänen puolisonsa olisivat tehneet muutoksia veroilmoitukseen tai heidän työkuvionsa olisivat jotenkin erikoiset. Verohallinnon virkailija ei pystynyt sanomaan, miksi näin oli. Kantelija ei siis saanut perustelua sille, miksi heidän verotuksensa päättymispäivä muuttui. Hän ei myöskään saanut vastausta siihen, mikä on uuden verotuksen päättymispäivämäärä tai palautusten maksupäivämäärä. Lisäksi virkailija ei pystynyt kertomaan, oliko palautuksen summa kuitenkin edelleen sama. Tällä hetkellä oikeastaan kaikki oli siis epäselvää.

Kantelija piti tulkinnanvaraisena Verohallinnon menettelyä. Hänen mielestään Verohallinnolla on velvollisuus ilmoittaa verovelvolliselle, jos verotuksen päättymispäivä muuttuu ennen edellisen päätöksen mukaista verotuksen päättymispäivää. Hänen kotiinsa tullessa kirjeessä päätöspäivämäärä oli 31.5.2019, joka oli täsmälleen sama päivä kuin edellisen päätöksen mukaisesti olisi ollut verotuksen päättymispäivämäärä. Kirjeessä oleva postituspäivämäärä oli 4.6.2019 ja se saapui kotiin 5.6.2019. Hän siis sai ilmoituksen vasta viiden päivän kuluttua verotuksen päättymispäivästä. Verohallinnon puhelinpalvelussa ei ollut virkailijaa, joka olisi pystynyt perustelemaan kantelijalle, miksi tällainen päätös tehtiin.

2 SELVITYS

Kantelun johdosta hankittiin Verohallinnon Henkilöverotusyksikön selvitys sekä lausunto Esitutkinta- ja oikeusyksikön lausunto (liitteinä).

3 RATKAISU

3.1 Oikeusohjeita

Verohallinnon lausunnosta ilmenee sovellettavia oikeusohjeita. Niiden lisäksi viitataan seuraaviin oikeusohjeisiin.

Hallintolain 2 luvussa säädettyihin hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvat lain 6 §:ssä säädetyt hallinnon oikeusperiaatteet. Pykälän 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.

Hallintolain esitöiden (HE 72/2002 vp) yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan luottamuksen suojaamisesta muun ohella seuraavaa.

Luottamuksen suojaamisen keskeisenä sisältönä on, että yksityisten tulee voida luottaa viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen sekä viranomaisten tekemien hallintopäätösten pysyvyyteen. Periaatteen soveltamisessa on kysymys siitä, millä edellytyksillä yksityinen oikeussubjekti voi luottaa julkista valtaa käyttäen tehdyn päätöksen pysyvyyteen ja minkälainen turva tällä on viranomaisten toiminnan odottamattomia muutoksia vastaan. Luottamuksensuojan periaate rajoittaa edunsuovien päätösten peruuttamista taannehtivin vaikutuksin ja yleensäkin päätösten muuttamista yksityiselle haitalliseen suuntaan.

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:ssä säädetään verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista. Pykälän 1 momentin mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimituksissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Pykälän 2 momentin mukaan, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminnut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu.

Verotusmenettelystä annetun lain 26 c §:ssä säädetään tiedoksiannosta. Pykälän mukaan verotuspäätös, päätös oikaisuvaatimukseen ja muu asiakirja on toimitettava tiedoksi verovelvolliselle. Pykälän 3 momentin mukaan verohallinnon tai verotuksen oikaisulautakunnan päätös, jonka tiedoksisaannista alkaa kulua muutoksenhaku-aika, sekä muut Verohallinnon asiakirjat voidaan antaa tiedoksi hallintolain 59 §:ssä tarkoitettuna tavallisena tiedoksiantona.

Verotusmenettelystä annetun lain 49 §:ssä säädetään verotuksen päättymisen ajankohdasta. Pykälän 1 momentin mukaan verovelvollisen verotus päättyy verotuspäätökseen merkittynä päivänä. Pykälän 2 momentin mukaan, jos verovelvollinen täydentää tai korjaa verotustietoja ennen verotuksen päättymistä, verotus päättyy uuteen verotuspäätökseen merkittynä päivänä. Pykälän 3 momentin mukaan Verohallinto voi verotuksen päättymispäivän estämättä jatkaa verovelvollisen verotusta, jos valvontatoimi on keskeneräinen. Verohallinnon on lähetettävä verovelvolliselle ilmoitus verotuksen jatkamisesta ennen verotuksen päättymistä. Verotus päättyy tällöin uuteen verotuspäätökseen merkittynä päivänä. Pykälän 4 momentin mukaan verotus voi päättyä verovalvontaan liittyvistä syistä verovelvollisilla eri aikaan. Puolisoiden verotus päättyy

kuitenkin samaan aikaan. Jos puolisoiden verotus päättyisi 2 tai 3 momentin nojalla eri ajankohdina, puolisoiden verotus päättyy sinä ajankohtana, joka on myöhäisempi.

Verotusmenettelystä annetun lain 49 § sai nykyisen sanamuotonsa 1.5.2018 voimaan tulleella lailla 15/2018.

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa (HE 97/2017 vp) todettiin muun ohella seuraavaa.

Pykälässä säädettäisiin verotuksen verovelvolliskohtaisesta päättymisestä ja verotuksen toimittamiselle säädetystä määräajasta.

Pykälän 1 momentin mukaan verovelvollisen verotus päättyisi verotuspäätökseen merkittynä päivänä. Verotuspäätös katsottaisiin tehdyksi verotuksen päättymispäivänä.

Yhteisölle ja yhteisetuudelle lähetettäisiin verotuspäätös sen jälkeen, kun verovelvollisen verotus on toimitettu. Verotuspäätöksessä ilmoitettaisiin verovelvollisen verotuksen päättymispäivä. Verotuspäätös ja sillä ilmoitettu verotuksen päättymispäivä olisivat lopullisia, jos verovelvollinen ei korjaisi tai täydentäisi verotustietoja tai Verohallinto ei lähettäisi ilmoitusta verotuksen jatkamisesta 3 momentissa tarkoitetulla tavalla.

Luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle lähetettäisiin esitetyt veroilmoituksen mukana esitetyt tietojen perusteella tehty verotuspäätös, jossa ilmoitettaisiin verotuksen päättymispäivä. Verotuspäätös ja siinä ilmoitettu verotuksen päättymispäivä olisivat lopullisia, jos verovelvollinen ei korjaisi tai täydentäisi verotustietoja tai Verohallinto ei ilmoittaisi verotuksen jatkamisesta.

Esitetyt veroilmoitus ei sisältäisi verotuspäätöstä ja tietoa verotuksen päättymispäivästä, jos Verohallinnolla olevien tietojen perusteella olisi ilmeistä, että verovelvollisen tai hänen puolisonsa verotustiedot tulisivat muuttumaan. Näin olisi esimerkiksi silloin, kun verovelvollisella on ollut arvopaperimyyntejä, joista saadun luovutusvoiton tai luovutustappion määrä hänen tulisi selvittää veroilmoituksella, tai yhtymän osakkaana oleva verovelvollinen saa yhtymästä tulo-osuuden, joka ei ole Verohallinnon tiedossa esitetyt veroilmoituksen muodostamishetkellä. Myöskään elinkeinonharjoittajille ei pääsääntöisesti lähetettäisi verotuspäätöstä ja siten ilmoitettaisiin verotuksen päättymispäivää esitetyt veroilmoituksen yhteydessä, koska elinkeinotoiminnan verotustiedot eivät vielä olisi käytettävissä esitetyt veroilmoituksen muodostamishetkellä. Verotuksen päättymispäivä ilmoitettaisiin vasta verotuksen toimittamisen jälkeen tehdyssä verotuspäätöksessä.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että verotus päättyisi uudessa verotuspäätöksessä ilmoitettavana päivänä myös siinä tapauksessa, että Verohallinto jatkaisi verovelvollisen verotusta valvontatoimen keskeneräisyyden vuoksi. Verohallinnon tulisi näissä tilanteissa lähettää ilmoitus verotuksen jatkamisesta verovelvolliselle ja tämän puolisolle ennen verotuksen päättymistä. Verotuksen jatkamisesta voitaisiin ilmoittaa verovelvolliselle esimerkiksi tälle lähetetyssä selvityspyynnössä tai erillisellä ilmoituksella. Verotuksen jatkaminen voitaisiin käytännössä ilmoittaa myös uudessa verotuspäätöksessä, jos se ehdittäisiin tehdä ja lähettää verovelvolliselle ja tämän puolisolle ennen aiemmin ilmoitettua verotuksen päättymisajankohtaa. Ilmoituksen tiedoksiintoon sovellettaisiin verotusmenettelylain 26 c §:n säännöksiä Verohallinnon muun asiakirjan tiedoksiannosta. Ilmoituksen tarkoituksena on, että verovelvollinen saisi riittävän ajoissa tiedon verotuksen jatkamisesta eikä siten esimerkiksi aiheettomasti maksaisi verotuspäätöksen mukaista jäännösveroa. Ajankohdalla, jolloin verovelvollinen tosiasiallisesti saa ilmoituksen tiedokseen, ei olisi kuitenkaan vaikutusta verovelvollisen verotuksen päättymisajankohtaan.

Tarve säännönmukaisen verotuksen jatkamiseen liittyisi useimmiten tilanteisiin, joissa verotuksen verovelvolliskohdainen päättymispäivä olisi ilmoitettu esitetyt veroilmoituksen perusteella tehdyssä verotuspäätöksessä, koska Verohallinnolla ei ole ollut tiedossa esitetyt veroilmoituksen muodostamishetkellä sellaisia tietoja, joita verovelvollisen tulisi ilmoittaa tai korjata. Säännönmukaisen verotuksen jatkaminen Verohallinnon aloitteesta voisi olla tarpeen esimerkiksi, jos verovelvollinen ei olisi itse täydentänyt tai korjannut esitetyt tietoja, mutta verovelvollisen verotusta koskeva asia kuitenkin valikoituisi verovalvonnassa tapauskohtaiseen käsittelyyn ja asian selvittämiseksi tulisi varata aikaa. Säännönmukaista verotusta voitaisiin jatkaa myös esimerkiksi, jos Verohallinto saisi sivulliselta tiedonantovelvolliselta uusia tai korjattuja tulo- tai vähennystietoja esitetyt veroilmoituksen lähettämisen jälkeen. Säännönmukaisen verotuksen jatkaminen Verohallinnon aloitteesta saattaisi olla tarpeen lisäksi silloin, jos tapauskohtaiseen käsittelyyn nousisi sellainen toisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön verotusta koskeva asia, jossa tehtävä ratkaisu vaikuttaisi myös muiden konserniin kuuluvien yhtiöiden verotukseen.

Uudessa verotuspäätöksessä ilmoitettava verotuksen päättymispäivä olisi yleensä myöhäisempi kuin aikaisemmin ilmoitettu verotuksen päättymispäivä. Verovelvolliselle voitaisiin tehdä useampikin uusi verotuspäätös. Verovelvollisen verotus päättyisi viimeisimpään verotuspäätökseen merkittynä päivänä.

Säännönmukaisen verotuksen jatkaminen ennen säädettyä verotuksen viimeistä mahdollista päättymispäivää olisi luonteeltaan asian valmisteluun ja käsittelyyn liittyvä hallintotoimi, joka ei ole muutoksenhakukelpoinen päätös.

Eduskunnan valtiovarainvaliokunta totesi esityksestä antamassaan mietinnössä (VaVM 26/2017vp) verotuksen päättymisestä seuraavaa.

Verotuksen päätyminen verovelvolliskohtaisesti

Verotuksen reaaliaikaisuuden keskeinen elementti on se, että verotus päättyy mahdollisimman pian sen jälkeen, kun se on toimitettu. Koska valtaosalla tulo- ja kiinteistöverovelvollisista verotus valmistuu käytännössä jo kesäkuussa ja pienellä joukolla heinä—lokakuun aikana, verovelvolliskohtaiselle päättymisajalle on selvät perusteet.

Päättymisajan muutos ei myöskään vaikuta verovelvollisten oikeusturvaan, koska menettely säilyy pitkälti nyky-muodossaan. Henkilöverotuksessa verovelvollisille vain ilmoitetaan henkilökohtainen verotuksen päättymispäivä esitäytetyllä lomakkeella tai eräissä tilanteissa verotuksen toimittamisen jälkeen tehdyssä verotuspäätöksessä. Muille verovelvollisille, kuten yhteisöille, verotuksen päättymispäivä ilmoitetaan verotuksen toimittamisen jälkeen tehtävällä verotuspäätöksellä.

Menettely mahdollistaa myös esitäytetyllä ilmoituksella olevien tietojen korjauksen joustavasti ennen verotuksen päättymistä, kuten nykyisin. Verovelvollinen saisi silloin uuden korjatun verotuspäätöksen, jolloin verotus päättyisi siinä mainittuna päivänä.

Jatkossa verotuksen päättymisellä tarkoitettaisiin siis verovelvolliskohtaista päättymisaikaa, joka on mainittu verotuspäätöksessä. — Tästä erikseen on perusteltua säätää siitä, milloin verotuksen tulee viimeistään päättyä eli mihin mennessä Verohallinnon tulee toimittaa verotus. Nämä ajankohdat vastaisivat pääosin nykyisiä.

Valiokunta pitää sääntelyä yksittäisen verovelvollisen kannalta lopulta varsin selvänä. Itse kukin saisi tiedon päivästä, jolloin verotus valmistuu hänen kohdaltaan ja johon mennessä esimerkiksi tahdonvaltaiset vaatimukset tulee viimeistään esittää. Verotuksen päättymispäivä määräisi myös sen, milloin veronpalautus tai -maksu tulee suorittaa. Siitä alkaisi myös juosta veronsaajan muutoksenhakuaika.

Verotuksen päättymisen ajallinen hajonta on valiokunnan mielestä sekin niin vähäinen, ettei se heikennä yhdenvertaisuutta verovelvollisten kesken. Olennaista on, että Verohallinto varaa riittävän ajan verovelvollisille tarkistaa ja tarvittaessa täydentää omaa ilmoitustaan. Näin on myös tarkoitus toimia, minkä lisäksi verotusmenettelylakiin ja kiinteistöverolakiin otettaisiin siitä nimenomaiset säännökset. Mahdollisimman oikea lopputulos jo ensivaiheessa on kaikkien osapuolten yhteinen etu.

3.2 Tapahtumat ja oikeudellinen arviointi

Verohallinnon selvityksen ja lausunnon mukaan kantelija kuuluu elinkeinotoimintaa harjoittavaan asiakasryhmään. Hän sai vuoden 2019 tammikuussa elinkeinotoiminnan veroilmoituksen ja saatekirjeen sekä helmikuussa esitäytetyn veroilmoituksen ja alustavan verotuslaskelman, mutta ei verotuspäätöstä. Esitäytetyllä veroilmoituksella kerrottiin, että verotuksen lopputulos voi vielä muuttua ja että mukana seurannut alustava verotuslaskelma oli laadittu tämän hetken tietojen mukaan. Edelleen todettiin, että koska verotukseen vaikuttavat tiedot voivat vielä muuttua, saat verotuspäätöksen vasta, kun sinun ja puolisoasi veroilmoitukset on käsitelty.

Kantelijan elinkeinotoiminnan veroilmoituksen palauttamisen ja esitäytetyn veroilmoituksen täydentämisen määräaika oli 2.4.2019. Kantelija oli palauttanut elinkeinotoiminnan veroilmoituksen, mutta ei täydentänyt esitäytettyä veroilmoitusta. Kantelijan verotuspäätös tehtiin 3.5.2019.

Siinä ilmoitettiin veronpalautuksen määrä, veronpalautuksen maksupäivä 4.7.2019 ja kantelijan verotuksen päättymispäivä 31.5.2019. Verotuksen päättymispäivämäärän alla ilmoitettiin ”Jos verotustietoihin tulee muutoksia ennen verotuksen päättymistä, verotuksen päättymispäivä, veronpalautuksen tai jäännösveron määrät sekä maksu- tai eräpäivät voivat vielä muuttua”.

Verohallinnon selvityksen ja lausunnon mukaan kantelijalle luotiin kirje verotuksen päättymispäivän muuttumisesta 31.5.2019. Kirjeessä kerrottiin, että verotuksen käsittely on vielä kesken, minkä vuoksi verotuksen päättymispäivä muuttui. Kirjeessä kerrottiin, että ”Uuden verotuksesi päättymispäivän näet uudelta verotuspäätökseltä, jonka saat kun verotuksesi on toimitettu. Verotuksesi päättyy viimeistään 31.10.2019. Kirjeen postituspäivä oli 4.6.2019.

Verohallinnon Henkilöverotusyksikkö selvityksen mukaan menettely on asiakkaiden edun kannalta parasta, kun asian mahdollinen selvittäminen voidaan aiemmin ilmoitettuun päättymispäivään saakka ottaa huomioon ja näin välttää verotuksen valmistumisen siirtyminen. Henkilöverotusyksikön mukaan menettely täyttää lain vaatimuksen ilmoituksesta verotuksen jatkamisesta ennen sen päättymistä, kun ilmoitus oli lähetetty asiakkaalle 31.5.2019 eli ennen verotuksen päättymistä. Kirjettä ei yksikön mukaan ole tarkoituksenmukaista laatia ennen verotuksen päättymistä, koska Verohallinto voi käsitellä usean asiakkaan verotuksen loppuun vielä päättymispäivänä, jolloin verotuksen alkuperäinen päättymispäivä pysyy ennallaan. Yksikön näkemyksen mukaan, kun otetaan huomioon hallintolaissa säädetty tiedoksiannolle varattava seitsemän päivän aika, asiakkaalle voi syntyä odotus siitä, että verotuspäätös jää lopulliseksi vasta tämän seitsemän päivän kuluttua verotuspäätökselle merkitystä arvioidusta valmistumispäivästä. Näistä syistä asiakkaalle ei Henkilöverotusyksikön näkemyksen mukaan ole voinut syntyä oikeutettua odotusta siitä, että verotuspäätös ei muutu.

Esikunta- ja oikeusyksikön lausunnon mukaan ilmoitus kantelijan verotuksen päättymispäivän muuttumisesta oli tehty verotuspäätöksessä merkittynä päättymispäivänä eli 31.5.2019. Verotusmenettelystä annetun lain 49 §:n perustelujen mukaan sillä, koska kantelija on saanut tiedon päättymispäivän muutoksesta ei ole merkitystä. Yksikön mukaan ilmoitus oli tehty ja lähetetty verotuspäätöksen päättymispäivänä eikä postituspäivällä ollut asiassa merkitystä. Yksikkö toteaa, että ilmoitukselle merkitystä postituspäivästä on kantelijalle saattanut syntyä virheellinen käsitys ilmoituksen lähettämisen ajankohdasta. Yksikö toteaa edelleen, että hallituksen esityksen mukaan kirjeen saapumisen ajankohdalla on merkitystä ainoastaan, jos asiakas on verotuspäätöksellä merkitty maksamaan jäännösveroa, jonka asiakas ehtii maksaa ennen ilmoituksen saapumista. Yksikön mukaan kantelijalle oli ilmoitettu, että hänen verotuksensa päättyy viimeistään 31.10.2019. Verohallinnon puhelinneuvonnan virkailijoilla ei ollut välitettävänä kantelijalle ilmoituksen sisältöön liittyen muuta tietoa kuin mitä ilmoituksessa oli esitetty. Ilmoituksessa kantelijaa ohjataan odottamaan uutta verotuspäätöstä, jossa ilmoitetaan verotuksen lopputulos tietoineen mahdollisen veronpalautuksen määrästä ja maksupäivästä.

Verotusmenettelystä annetun lain 49 §:ssä säädetään verotuksen päättymisestä verovelvolliskohtaisesti. Pykälän 1 momentin mukaan verotus päättyy verotuspäätökseen merkittynä päivänä. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan verotuspäätös katsotaan tehdyksi verotuksen päättymispäivänä. Verotuspäätös ja siinä ilmoitettu verotuksen päättymispäivä olisivat lopullisia, jos verovelvollinen ei korjaisi tai täydentäisi verotustietoja tai Verohallinto ei ilmoittaisi verotuksen jatkamisesta. Pykälän 3 momentin mukaan Verohallinto voi verotuksen päättymispäivän estämättä jatkaa verotusta, jos valvontatoimi on keskeneräinen. Verohallinnon on lähetettävä verovelvolliselle ilmoitus verotuksen jatkamisesta ennen verotuksen päättymistä. Hallituksen esityksessä viitataan verotusmenettelystä annetun lain tiedoksiannosta koskevaan säännökseen ja todetaan, että ilmoituksen tarkoituksena on, että verovelvollinen saisi riittävän ajoissa tiedon

verotuksen jatkamisesta eikä siten esimerkiksi aiheettomasti maksaisi verotuspäätöksen mukaista jäännösveroa. Ajankohdalla, jolloin verovelvollinen saisi tosiasiallisesti tiedon verotuksen päättymisestä ei olisi vaikutusta verotuksen päättymisajankohtaan.

Eduskunnan valtiovarainvaliokunta totesi mietinnössään, että verotuksen päättymisellä tarkoitetaan verovelvolliskohtaista päättymisaikaa, joka on mainittu verotuspäätöksessä. Valiokunnan mukaan itse kukin saa tiedon päivästä, jolloin verotus valmistuu ja johon mennessä esimerkiksi tahdonvaltaiset vaatimukset tulee viimeistään esittää. Verotuksen päättymispäivä määräisi myös sen, milloin veronpalautus tai –maksu tulee suorittaa. Siitä alkaisi myös juosta veronsaajien muutoksenhaku aika.

Kantelijan verotuspäätöksessä 3.5.2019 oli ilmoitettu, että hänen verotuksensa päättymispäivä oli 31.5.2019 ja veronpalautuksen maksupäivä oli 4.7.2019. Verohallinto ilmoitti kantelijalle 31.5.2019 tehdyllä ilmoituksella, että kantelijan verotuksen päättymisen ajankohta muuttuu. Kantelija sai ilmoituksen 5.6.2019. Kysymys oli säännönmukaisen verotuksen jatkamisesta Verohallinnon aloitteesta. Verotusmenettelystä annetun lain mukaan verotus päättyy verotuspäätökseen merkittynä päivänä ja hallituksen esityksen mukaan verotuspäätös katsotaan tehdyksi verotuspäätökseen merkittynä päivänä. Lain mukaan Verohallinto voi jatkaa verotuksen toimitamista verovalvonnallisista syistä. Tällöin Verohallinnon tulee ilmoittaa verotuksen jatkamisesta ennen verotuksen päättymistä. Hallituksen esityksessä viitataan tiedoksi antoa koskevaan säännökseen. Hallintolain mukaan vastaanottajan katsotaan saaneen asiasta tiedon seitsemäntenä päivänä kirjeen lähettämistä. Hallituksen esityksen mukaan ilmoituksen tarkoituksena on, että verovelvollinen saisi riittävän ajoissa tiedon verotuksen jatkamisesta ja esimerkkinä mainitaan jäännösveron maksu. Valtiovarainvaliokunta totesi, että verotuksen päättymispäivä määräisi, milloin viimeistään tahdonvaltaiset vaatimukset tulee esittää ja siitä alkaisi myös juosta veronsaajien muutoksenhaku aika.

Käsitykseni mukaan ilmoitus säännönmukaisen verotuksen jatkamisesta Verohallinnon aloitteesta ei voi tapahtua enää sinä päivänä, jolloin verotuspäätöksessä verotus on todettu päättyneeksi. Verotusmenettelystä annetun lain mukaan ilmoitus verotuksen jatkamisesta tulee lähettää ennen verotuksen päättymistä. Sääntelyn tarkoituksena on hallituksen esityksen mukaan, että verovelvollinen saisi riittävän ajoissa tiedon verotuksensa jatkamisesta.

Hallituksen esityksessä eikä myöskään valtiovarainmietinnössä mietinnössä perustella sääntelyä Verohallinnon vetoamalla verotuksen toimittamiseen liittyvillä tarkoituksenmukaisuussyillä. Hallituksen esityksen mukaan verotuspäätöksessä ilmoitetusta verovelvollisen verotuksen päättymisen ajankohdan muuttamisesta tulee ilmoittaa riittävän ajoissa ennen päätöksessä todettua päättymisajankohtaa. Hallintolain mukaan vastaanottajan katsotaan saaneen asiasta tiedon seitsemäntenä päivänä kirjeen lähettämistä. Toisin kuin Verohallinto esittää, mielestäni hallituksen esityksessä todettu sääntelyn tarkoitus ja viittaus tiedoksi antoa koskevaan säännökseen, korostavat Verohallinnon velvollisuutta lähettää ilmoitus riittävän ajoissa ennen verotuksen päättymistä.

Edellä viitatuista verotusmenettelystä annetun lain säännöksen sanamuodot ja lain esityöt sekä hallintolain hallinnon oikeusperiaatteisiin kuuluva luottamuksen suojaaminen edellyttävät, että lähtökohtana on, että verovelvollisen verotus päättyy verotuspäätöksessä ilmoitettuna päivänä. Verovelvollisella on oikeus luottaa saamansa hallintopäätöksen pysyvyyteen ja lopullisuuteen. Verohallinto voi omasta aloitteestaan jatkaa säännönmukaista verotusta vain säännöksessä todetuilla perusteilla ja kun se ilmoittaa tästä verovelvolliselle riittävän ajoissa ennen verotuksen päättymistä. Ilmoituksen tarkoituksena on, että verovelvollinen saa tiedon verotuksen jatkami-

sesta riittävän ajoissa. Käsitykseni mukaan verotuspäätöksen luonteen ja verovelvollisen oikeuttujen odotusten suojan vuoksi Verohallinto voi muuttaa verotuspäätöksessä todettua verotuksen päättymisajankohtaa vain, jos se ilmoittaa säännönmukaisen verotuksen jatkamisesta riittävän ajoissa ja viitatus tiedoksisaantia koskevan säännöksen puitteissa.

Edellä todetuilla perusteilla katson, että Verohallinnon menettely kantelijan säännönmukaisen verotuksen jatkamisessa oli lainvastainen.

Muilta osin kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

4 TOIMENPITEET

Saatan edellä esittämäni käsityksen Verohallinnon menettelyn lainvastaisuudesta Verohallinnon tietoon.

Tässä tarkoituksessa lähetän jäljennöksen tästä päätöksestäni Verohallinnolle.