

Verohallinnolle

Viite: 13.5.2026 päivätty lausuntopyyntö (diaarinumerot VH/2354/00.01.00/2026, VH/2355/00.01.00/2026 ja VH/2356/00.01.00/2026)

Lausunto luonnoksista Verohallinnon ohjeiksi: Muutoksenhaku Verohallinnon päätökseen, Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti ja Verotuksen yleiset menettelysäännökset

Verohallinto on pyytänyt lausuntoa (lausuntopyyntö VH/2354/00.01.00/2026, VH/2355/00.01.00/2026 ja VH/2356/00.01.00/2026) luonnoksista Verohallinnon ohjeiksi: Muutoksenhaku Verohallinnon päätökseen, Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti ja Verotuksen yleiset menettelysäännökset.

Suomen Veroasiantuntijat ry ("SVA") kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiasta seuraavaa:

Muokkaukset ohjeisiin "Verotuksen yleiset menettelysäännökset" (diaarinumero VH/2356/00.01.00/2026) ja "Muutoksenhaku Verohallinnon päätökseen" (diaarinumero VH/2354/00.01.00/2026) ovat mielestämme perusteltuja eikä niissä ole kommentoitavaa.

SVA esittää seuraavat kommentit ohjeesta Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti (diaarinumero VH/2355/00.01.00/2026).

Kommentit ohjeluonnoksesta Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti

Kohdassa 3.3 Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain mukainen määräaikojen laskenta, sivulla 8 esimerkin 4 jälkeen todetaan seuraavaa: *"Jos verokautta ei ole lainkaan, määräaika lasketaan sen kalenterivuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta, jolle verotettava tapahtuma kohdistuu. Verokautta ei ole oma-aloitteisessa verotuksessa esimerkiksi silloin, kun luonnollinen henkilö toimii satunnaisena työnantajana, eikä silloin, kun kyseessä on valmisteverotusta koskeva sääntöjenvastaisuus tai kulutukseen luovutettuja tuotteita koskeva erityistilanne."* Kohdassa olisi hyvä tarkemmin avata, mitä tarkoitetaan valmisteverotuslain (182/2010) mukaisella sääntöjenvastaisuudella tai kulutukseen luovutettujen tuotteiden erityistilanteella. Lisäksi kohtaan tulisi selkeyden parantamiseksi lisätä konkreettinen esimerkkitalanne esimerkiksi yksityishenkilön maahantuonnista.

Sivun 11 keskivaiheilla käsitellään oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 50 §:n 2 momentin mukaista sitoumusmenettelyä. Johdonmukaisuuden varmistamiseksi arvonlisäverotusta käsittelevään kohtaan olisi hyvä lisätä viittaukset Verohallinnon ohjeisiin "Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa" (antopäivä 1.9.2023, diaarinumero VH/3634/00.01.00/2023) ja "Arvonlisäverovelvollisen opas" (antopäivä 1.1.2026, diaarinumero VH/6955/00.01.00/2025), koska kyseisissä ohjeissa käsitellään kuittausmenettelyä tarkemmin ja laajemmin.

Kohtaan 4.3 Uudelleen harkinnan kielto ei ole tehty muutoksia aikaisempaan ohjeeseen verrattuna. Ohjeeseen tulisi kuitenkin tältä osin tehdä seuraavat muutokset tai tarkennukset. Kohdan 4.3 kolmannessa kappaleessa todetaan seuraavaa: *"Uudelleen harkinnan kieltä arvioidaan verolajikohtaisesti. Esimerkiksi tuloverotuksessa tehty nimenomainen ratkaisu ei estä samaan taloudelliseen tapahtumaan perustuvaa veron määräämistä tai päätöksen oikaisua arvonlisäverotuksessa."* Verotuksen toimittaa ja verotuspäätökset tekee Verohallinto, joka on yksi viranomainen. Verohallinnon ratkaisut samasta taloudellisesta tapahtumasta eivät voi olla erilaisia ainakaan tilanteissa, joissa on nimenomainen viittaus toista verolajia koskevaan lainkohtaan (esim. arvonlisäverolain 1 §:n viittaus ennakoperintälain 13 §:n palkan käsitteeseen ja arvonlisäverolain 4

§:n viittaus tuloverolaissa tarkoitettuun yleishyödylliseen yhteisöön). Sama viranomainen ei voi tehdä keskenään ristiriitaisia ratkaisuja.

Lisäksi Ohjeen sisältöä tulisi tarkentaa korkeimman hallinto-oikeuden antaman ennakkopäätöksen KHO 2025:68 perusteella. Ohjeluonnoksen sivun 12 neljännessä kappaleessa todetaan: "*Uudelleen harkinnan kieltoa arvioidaan myös itsenäisesti verotuksen eri vaiheissa. Uudelleen harkinnan kielto ei estä esimerkiksi tuloverotuksen oikaisemista verovelvollisen vahingoksi, vaikka asiassa olisi tehty päätös saman verovuoden ennakoperinnässä.*" Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä KHO 2025:68 käy ilmi, että ennakoperinnässä voidaan ottaa kantaa tulon veronalaisuuteen ja menon vähennyskelpoisuuteen siten, että kannanotto on suoraan merkityksellinen myös verotusta toimitettaessa. Varsinaisesti päätös koski muutoksenhakuviranomaisen mahdollisuutta ratkaista ennakoperintää koskeva asia sen jälkeen, kun ratkaisu ei voinut johtaa enää itse ennakon muuttamiseen. Päätöksestä ilmenevä periaate soveltuu myös Verohallinnon tekemään ennakoperintää koskevaan päätökseen uudelleen harkinnan kieltona. Jos asia on nimenomaisesti ennakoperinnässä ratkaistu, tuloverotuksessa ei voida tulla toisen suuntaiseen ratkaisuun verovelvollisen vahingoksi. Koska ennakoperintää koskevassa ratkaisussa tuloverovelvollista ei ole kuultu, ja hän voi antaa asiassa lisäselvitystä verotuksen toimittamisen yhteydessä, verovelvolliselle myönteisen ratkaisun tulisi olla mahdollinen lopullista verotusta toimitettaessa.

Kohtaan 6.2 Seurannaismuutoksen tekeminen olisi hyvä saada lisää selkiyttäviä esimerkkejä. Kohdan 6.2 toisessa kappaleessa todetaan: "*Seurannaismuutos voi muuttaa verotusta joko verovelvollisen eduksi tai vahingoksi. Muissa oma-aloitteisissa veroissa kuin varainsiirtoverossa toisen verovelvollisen eduksi tehtävä seurannaismuutos edellyttää tämän toisen verovelvollisen vaatimusta.*" Verovelvollisen vaatimus perustuu suoraan OVML 73 §:n 4 momentissa olevaan säännökseen, mikä olisi hyvä todeta ohjeessa. Lisäksi ohjeeseen olisi toivottavaa saada esimerkki tällaisesta tilanteesta, jossa edellytetään verovelvollisen omaa aktiivisuutta (vaatimusta).

Kohdan 6.2 viidennessä kappaleessa todetaan: "*Seurannaismuutoksen tekemistä eivät myöskään estä uudelleen harkinnan kielto tai luottamuksensuoja.*" Samanlainen lausuma on myös Ohjeen nykyisessä versiossa. Lausuma on aivan liian tulkinnanvarainen ja verovelvollisten oikeusturvaa kohtuuttomasti vaarantava. Varsinkin tilanteissa, jossa seurannaismuutos kohdistuisi toiseen verovelvolliseen, sen tekeminen olisi jo nimenomaisesti ratkaistussa asiassa kohtuutonta. Ohjeessa tulisi vähintäänkin mainita luottamuksensuoja ja uudelleen harkinnan kielto kohtuuttomuuteen vaikuttavina tekijöinä.

Helsingissä 2. päivänä kesäkuuta 2026

SUOMEN VEROASiantuntijat RY

Marko Ojala
puheenjohtaja