

VALTIOVARAINMINISTERIÖ

YHTEENVETO

VM033:00/2012
528/03.01.00/2012

Vero-osasto

18.5.2012

Lausuntoyhteenveto luonnoksesta hallituksen esitykseksi**VEROTUSTA KOSKEVASTA ENNAKKOPÄÄTÖSVALITUKESTA SEKÄ
ERÄISTÄ MUISTA VEROTUSMENETTELYÄ JA MUUTOKSENHAKUA KOSKEVISTA
MUUTOKSISTA**

Luonnos hallituksen esitykseksi verotusta koskevasta ennakkopäätösvalituksesta sekä eräistä muista verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevista muutoksista on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Verosta vapauttamista koskevat ehdotukset on valmisteltu yhteistyössä Suomen Kuntaliitto ry:n kanssa, joka on myös hankkinut Helsingin, Espoon, Vantaan, Kaarinan ja Hyvinkään kaupunkien lausunnot. Esityksestä on lisäksi pyydetty lausunto seuraavilta tahoilta: oikeusministeriö, Korkein hallinto-oikeus, Helsingin hallinto-oikeus, Hämeenlinnan hallinto-oikeus, Turun hallinto-oikeus, Rovaniemen hallinto-oikeus, Verohallinto, Tulli, Liikenteen turvallisuusvirasto, Kansaneläkelaitos, Kirkkohallitus, Ortodoksisen kirkkokunnan kirkollishallitus, AKAVA ry, Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Keskuskauppakamari, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, Suomen Ammattiliittojen keskusjärjestö SAK ry, Suomen Kuntaliitto ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry, Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry ja Veronmaksajain Keskusliitto ry.

Keskeiset ehdotukset:

Ennakkopäätösvalituksen tekeminen suoraan korkeimmalle hallinto-oikeudelle

Tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa oikaisuvaatimusmenettelyssä annetusta verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä voitaisiin tehdä ennakkopäätösvalitus suoraan korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Asian käsittely ennakkopäätösvalituksena edellyttäisi korkeimman hallinto-oikeuden antamaa valituslupaa, joka myönnettäisiin vain ennakkopäätösperusteella. Menettely edellyttäisi myös sitä, että muutoksenhakijan vastapuoli antaisi suostumuksensa asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena.

Ennakkoratkaisumenettely

Verotuksen ennakkollista oikeusturvajärjestelmää yhtenäistettäisiin siten, että tuloverotuksen ennakkotietomenettely korvattaisiin ennakkoratkaisumenettelyllä. Verohallinnon antamat tuloverotuksen ennakkoratkaisut säädettäisiin valituskelpoisiksi samalla tavoin kuin muut Verohallinnon antamat ennakkoratkaisut. Valitus tehtäisiin hallinto-oikeudelle, ja muutoksenhaku vastaisi muutoinkin muiden Verohallinnon ennakkoratkaisujen menettelyjä. Samalla kaikkiin Verohallinnon antamiin ennakkoratkaisuihin sisällytettäisiin menettely, jossa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voisi jo valitusajan kuluessa sitovasti ilmoittaa muutoksenhakuoikeutensa käyttämättä jättämisestä.

Valituksen käsitteleminen oikaisuasiaina arvonlisäverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja arpajaisverotuksessa

Arvonlisäverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja arpajaisverotuksessa otettaisiin otettavaksi käyttöön menettely, joka siirtäisi prosessin johdon nykyistä selkeämmin hallinto-oikeudelle. Verohallinto käsittelee kaikki verovelvollisen tekemät valitukset oikaisuasiaina. Jos Verohallinto hyväksyisi valituksessa esitetyn vaatimuksen kokonaan, valitus raukeaisi. Siltä osin kuin verovelvollisen valituksessaan esittämä vaatimus ei antaisi aihetta päätöksen oikaisemiseen, Verohallinnon tulisi antaa valituksen johdosta lausuntonsa ja siirtää valitus tältä osin hallinto-oikeudelle käsiteltäväksi. Hallinto-oikeus johtaisi muutoksenhakuprosessia siirron jälkeen vastaavasti kuin muissakin verovalitusasioissa.

Muutoksenhakumenettelyn uudistukset

Eräisiin verotuksen muutoksenhakumenettelyihin ehdotetaan yhtenäistäviä ja selkeyttäviä muutoksia. Valituslupajärjestelmä laajennettaisiin niihin veroasioihin, joissa muutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen ei nykyisin ole luvanvaraista. Tällaisia asiaryhmiä ovat eräät hakemusasiat, kuten tappioiden vähentämistä koskevat poikkeuslupa-asiat sekä sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevat päätökset.

Verotusta koskevat ensiasteen muutoksenhakusäännökset lisättäisiin niihin veroasioihin, joihin sovelletaan nykyisin yksinomaan hallintolainkäyttölain säännöksiä. Tuloverotuksen muutoksenhakusäännöksiä muutettaisiin siten, että päätöksen arvioverotusten kumoamisesta voisi tehdä myös Verohallinto. Muutoksenhakua koskeva erityissäännös, jonka mukaan Konserniverokeskuksen tekemästä verotuspäätöksestä valitetaan Helsingin hallinto-oikeudelle, kumottaisiin.

Muutoksia kuulemismenettelyyn

Valitusvaiheeseen liittyviä kuulemismenettelyjä yhtenäistettäisiin. Päätöksen tehneen Verohallinnon yksikön kuulemista ei lähtökohtaisesti edellytettäisi. Hallintotuomioistuimien voisi kaikissa verotukseen liittyvissä asioissa ratkaista valituksen Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä kuulematta, jos veron määrä voi verovelvollisen valituksen johdosta muuttua enintään 6 000 euroa, eikä asia ole tulkinnanvarainen tai epäselvä. Vastaavasti verotuksen oikaisulautakunta voisi ratkaista puheenjohtajan ja yhden jäsenen kokouksessa sellaisen asian, jossa veron määrä voisi oikaisuvaatimuksen johdosta muuttua enintään 6 000 euroa.

Verosta vapauttamista koskevien säännösten siirtäminen veronkantolakiin

Verosta vapauttamista koskevia säännöksiä muutettaisiin siten, että Verohallinnon tehtävälleen kuuluvat verosta vapauttamista koskevat säännökset lisättäisiin veronkantolakiin ja verotililakiin. Erillislakien säännökset kumottaisiin. Verohallinto ratkaisisi verosta vapauttamista koskevat hakemusasiat, kuitenkin siten, että kunta ratkaisisi kunnallisverosta tai kiinteistöverosta vapauttamista koskevat asiat, jos kunta pidättää ratkaisuvallan itselleen. Kunnan ratkaisuvallasta olisi voimassa kolme kalenterivuotta kerrallaan, jonka aikana kunta ratkaisisi kaikki kunnallisveroa tai kiinteistöveroa koskevat asiat.

Seurakunnan asema verosta vapauttamista koskevassa menettelyssä säilyisi ennallaan. Myös Tullihallituksen mahdollisuus veron huojentamiseen säilyisi nykyisellään. Autoverotuksessa Verohallinnon sijasta Liikenteen turvallisuusvirasto ratkaisisi autoveron vapauttamista ja lykkäämistä koskevan asian niissä tapauksissa, joissa se on määrännyt veron.

Lykkäysmenettelystä luopuminen ja maksujärjestelyyn siirtyminen

Verohallinnon kantamien verojen ja maksujen lykkäystä sekä maksujärjestelyä koskevat säännökset yhdistettäisiin. Lykkäysmenettelyn asemesta sovellettaisiin maksujärjestelyä, josta säädetään nykyisin veronkantolaissa erikoisperintätoimena. Erillislakien säännökset

lykkäysmenettelystä kumottaisiin, ja veronkantolakiin lisättäisiin säännökset edellytyksistä, joiden mukaisesti Verohallinto harkitsisi maksujärjestelyyn ryhtymistä.

Voimaantulo

Lait tulisivat voimaan vuoden 2013 alusta. Ennakkopäätösvalitusta koskevat säännökset tulisivat kuitenkin voimaan vasta vuoden 2014 alusta. Verohallinnon pääjohtajan kelpoisuusvaatimuksia koskeva muutos tulisi voimaan mahdollisimman pian. Esitys sisältää eräiden muutosten soveltamista koskevia siirtymäsäännöksiä.

SISÄLLYSLUETTELO

	sivu
Yleistä	5
Ennakkoratkaisumenettely	24
Valituksen käsitteleminen oikaisuasiana arvonnlisäverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja arpajaisverotuksessa	27
Muutoksenhakumenettelyn uudistukset	32
Muutoksia kuulemismenettelyyn	35
Verosta vapauttamista koskevien säännöksiin siirtäminen veron- kantolakiin, Huojennustoimivallan siirto Verohallinnolta Trafille	38
Lykkäysmenettelystä luopuminen ja maksujärjestelyyn siirtyminen	39
Voimaantulo	40

YLEISTÄ

Korkein hallinto-oikeus

Ennakkopäätösvalitusta koskevien ehdotusten tavoitteet ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden parantamisesta ovat erittäin tärkeitä. Samoin esityksen lähtökohtana oleva ennakkopäätösten nopeampi saaminen on kannatettavaa. Myös pyrkimys tehostaa korkeimman hallinto-oikeuden roolia veroasioiden prejudikaattituomioistuimena on sinänsä myönteinen.

Korkein hallinto-oikeus ei kuitenkaan pidä ennakkopäätösvalituksen käyttöönottoa koskevia ehdotuksia toteuttamiskelpoisina muun muassa seuraavista syistä:

Menettelyyn, jossa asia käsitellään ensin ylemmässä tuomioistuimessa – vaikkakin vain rajoitetusta näkökulmasta – ja sen jälkeen alemmassa oikeusasteessa, liittyisi useita ongelmia. Hallinto-oikeuden olisi vaikea arvioida sille siirtyvää asiaa vapaasti ja ilman ennakkokäsityksiä tilanteessa, jossa korkein hallinto-oikeus olisi hylännyt ennakkopäätösperusteella tehdyn valituslupahakemuksen. Myöskään resurssien käytön kannalta ei voida perustella mekanismeja, jossa asia voi siirtyä ensin hallinto-oikeuden kautta korkeimpaan hallinto-oikeuteen, sieltä valituslupan hylkäämisen jälkeen hallinto-oikeuteen ja sen jälkeen uudella valituslupahakemuksella toiseen kertaan korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Hallintolainkäytön järjestelmää ei ylipäänsäkään ole syytä kehittää suuntaan, jossa korkein hallinto-oikeus toimisi nykyistä laajemmin ensimmäisenä tuomioistuinasteena.

Ennakkopäätösvalitusta koskevaan ehdotukseen sisältyy lisäksi vakavia valtiosääntöoikeudellisia ongelmia liittyen muun muassa siihen, että hallintoviranomainen (veronsaajien oikeudenvallvonta) ratkaisisi, voiko korkein hallinto-oikeus ottaa verovelvollisen valituslupahakemuksen käsiteltäväkseen.

Esitysluonnoksen tavoitteita onkin mahdollista edistää ilman vastaavia ongelmia nykyjärjestelmän puitteissa.

Muilta kuin ennakkopäätösvalitusta koskevin osin esitysluonnokseen sisältyy useita sellaisenaan kannatettavia ehdotuksia sekä joukko jatkokehittämistä vaativia osia.

Yleistä hallinto-oikeudellisesta muutoksenhakujärjestelmästä

Suomalaisen oikeusturvajärjestelmän peruseriaatteisiin kuuluu laaja mahdollisuus hakea muutosta erilaisiin hallintopäätöksiin ensi asteessa hallinto-oikeudelta tai muulta hallintolainkäyttöelimeltä. Valtaosa (n. 87 %) korkeimman hallinto-oikeuden käsittelemistä asioista onkin muutoksenhakuja (joko ilman valituslupaa tai valituslupa perustuen) alueellisten hallinto-oikeuksien päätöksistä, jolloin korkein hallinto-oikeus toimii toisena oikeusasteena. Hallintotuomioistuimet, toisin kuin yleiset tuomioistuimet, muodostavat siten kaksiportaisen tuomioistuinjärjestelmän.

Verotuksen alalla keskusverolautakunnan ennakkotietopäätöksiin haetaan muutosta ensimmäisenä tuomioistuinasteena korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Keskusverolautakunnan päätösten muutoksenhaku on laissa säädetty kiireellisesti käsiteltäväksi. Muutoksenhaku keskusverolautakunnan ratkaisuihin ei edellytä valituslupaa. Valituslupaa ei toisaalta edellytetä muissakaan niissä tilanteissa, joissa korkein hallinto-oikeus toimii ainoana muutoksenhakuasteena.

Näitä muita hallintolainkäytön muutoksenhakuelimiä, joiden päätöksistä valitetaan tällä hetkellä suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen, ovat muun muassa maaseutuelinkeinojen valituslautakunta ja patentti- ja rekisterihallituksen valituslautakunta, joiden kummankin lakkauttamista on suunniteltu. Samoin korkeimpaan hallinto-oikeuteen haetaan suoraan muutosta valtion virkamieslautakunnan päätöksistä, joka myös on ehdotettu lakkauttavaksi (HE 61/2011 vp). Muutoksenhaku muuttuisi muutoksen jälkeen johdonmukaiseksi kaksiportaiseksi hallintotuomioistuinkäsittelyksi.

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa ratkaistaan vuosittain noin 4 000 lainkäyttöasiaa. Pääasiaryhmiä on kahdeksan. Lähes neljäsosa asioista koskee ulkomaalaisasioita ja lähes viidesosa kuuluu pääasiaryhmiin maankäyttö- ja ympäristöasiat. Viime vuosina veroasioiden osuus on vaihdellut 15 – 25 % välillä. Muut pääasiaryhmät ovat valtio-oikeus ja yleishallinto, itsehallinto, sosiaali- ja terveydenhuolto ja taloudellinen toiminta. Diaari-kaavaan sisältyy kaikkiaan lähes 300 tarkempaa asianimikettä edellä tarkoitetuissa pääasiaryhmissä. Lainsäädännössä on säädetty runsaasti asiaryhmiä, joiden käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa ja sitä ennen hallinto-oikeudessa on suoraan lain mukaan kiireellistä. Viime vuonna korkeimpaan hallinto-oikeuteen saapui ensimmäistä kertaa enemmän valituslupa-asioita kuin valitusasioita. Viimeksi mainittu johtuu erityisesti valitusluvanvaraisten ulkomaalaisasioiden määrän huomattavasta lisääntymisestä.

Koska korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja hallinto-oikeuksiin saapuu asioita useilta hallinnon aloilta, lainsäädännössä tai hallinnon rakenteissa tehtävät muutokset näkyvät hallintotuomioistuimissa asiamäärien muutoksina tai uusina oikeudellisina tulkintaongelmina. Sektorilainsäädännössä tehtävät lainsäädäntöratkaisut ovatkin merkityksellisiä nimenomaan hallintolainkäytön kannalta, kuten joulukuussa 2009 julkaistu hallintolainkäytön vaikuttavuutta koskeva tutkimus osoittaa (verkkojulkaisu: www.kho.fi/36399.htm).

Hallinto-oikeuksien asema ensiasteen tuomioistuimina on lainsäädännön johdonmukaisen kehittämisen seurauksena tätä nykyä vahva. Myös vireillä olevissa kehittämishankkeissa tätä linjaa on johdonmukaisesti jatkettu (esim. Tehtävien jako hallintotuomioistuinten kesken. Hallintolainkäytön tasotyöryhmän mietintö, OMML 78/2010).

Helsingin hallinto-oikeus

Suunnitellut uudistukset koskevat laajalti veroprosessin eri muotoja ja käsittävät huomattaviakin muutosehdotuksia voimassa oleviin säännöksiin. Muutoksiin sisältyisi monia tavoiteltavia ja periaatteellisesti kannatettavia päämääriä. Samalla ne kuitenkin toteutessaan johtaisivat monilta osin muutoksenhakumenettelyjen hajautumiseen tilanteessa, jossa verotusta koskevia muutoksenhakusäännöksiä tulisi kaikkien verolajien osalta pyrkiä ennemminkin entisestään yhtenäistämään. Tämä tulisi ottaa huomioon muutoksenhakusäännöksiä kokonaisuutena tarkasteltaessa.

Muutokset sisältävät myös lukuisia jäljempänä esille nostettuja ongelmakohtia, joihin tulisi kiinnittää huomiota asian jatkovalmistelussa. Suunniteltujen uudistusten taustalla on monissa kohdin ja erityisesti ennakkotapausarvoa käsittävissä asioissa pyrkimys tehostaa ja nopeuttaa verotusta koskevaa muutoksenhakua. Tämä perusteltu tavoite olisi mahdollista toteuttaa myös tarkentamalla ja kehittämällä edelleen jo voimassa olevia muutoksenhakua koskevia säännöksiä. Tällöin välitöntä tarvetta tavanomaisesta muutoksenhakutiestäkään poikkeamiselle ei sanotuissa kiireellisissä asioissa syntyisi.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko

Tavoitteet yhtenäistää ja selkeyttää verotuksen muutoksenhakumenettelyitä ovat tarkoituksenmukaisia. Samoin esityksen tavoitteita parantaa verovelvollisten oikeusturvaa ja nopeuttaa muutoksenhakuprosesseja voidaan pitää perusteltuina.

Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry

Luonnoksessa ei esitetä muutoksia keskusverolautakunnassa käsiteltäviin tapauksiin. Esitysluonnoksessa todetaan useaan otteeseen, että on tärkeää saada asia tulkinnanvaraisissa kysymyksissä mahdollisimman nopeasti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Tämän vuoksi keskusverolautakunnan ratkaisuvalltaa tulee laajentaa siten, että se voi ottaa käsiteltäväkseen myös ennakoperintää ja varainsiirtoverotusta koskevia kysymyksiä. Muutos tulisi sisällyttää esitykseen.

Keskuskauppakamari

Ehdotetut muutokset ovat tarkoituksenmukaisia ja perusteltuja.

Suomen Veroasiantuntijat ry

Lainsäädäntöhanketta, jonka pyrkimyksenä on nopeuttaa lainvoimaisen verotusratkaisun saamista sekä normaalissa verotusprosessissa että ennakkoratkaisuasioissa, voidaan pitää hyvänä ja tavoiteltavana uudistuksena. Esitykseen sisältyy myös muita verotusasioiden prosessiekonomian parantamiseen tähtääviä tarkistuksia, joita voidaan pitää hyvinä. Tiettyihin esityksen kohtiin on kuitenkin syytä säädöshanketta valmisteltaessa kiinnittää erityistä huomiota.

Akava ry, Suomen Ammattiliittojen keskusjärjestö SAK ry, Suomen Ortodoksinen kirkollishallitus ja Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry ilmoittivat, ettei niillä ole huomautettavaa ehdotuksen johdosta.

Ennakkopäätösvalituksen tekeminen suoraan korkeimmalle hallinto-oikeudelle

Tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa oikaisuvaatimusmenettelyssä annetusta verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä voitaisiin tehdä ennakkopäätösvalitus suoraan korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Asian käsittely ennakkopäätösvalituksena edellyttäisi korkeimman hallinto-oikeuden antamaa valituslupaa, joka myönnettäisiin vain ennakkopäätösperusteella. Menettely edellyttäisi myös sitä, että muutoksenhakijan vastapuoli antaisi suostumuksensa asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena.

Oikeusministeriö

Merkittävä ero korkeimmassa hallinto-oikeudessa käytössä olevaan ennakkopäätösvalitusmenettelyyn on siinä, että nyt esillä olevassa ehdotuksessa ylin oikeusaste toimisi ensimmäisenä ja ainoana tuomioistuinaasteena, joka käsittelee asian. Oikeusministeriö on lähtökohtaisesti vastustanut valitusten ohjaamista suoraan hallintoviranomaisen päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Ylimmän oikeusasteen toiminnan kannalta on tärkeää, että sen käsiteltävänä olevaan valitusasiaan liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset kysymykset on perusteellisesti selvitetty ennen kuin asia saapuu korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Hallinto-oikeusvaiheen ohittaminen ja valitusasian ohjaaminen suoraan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi voi siten tulla kyseeseen vain erittäin poikkeuksellisissa tilanteissa.

Hallintolainkäyttö perustuu kaksiasteiseen hallintotuomioistuinten järjestelmään. Muutoksenhakua ylimpään tuomioistuinasteeseen on tosin useissa asiaryhmissä – kuten veroasioissa – rajoitettu valitusluvalla. Muutoksenhaun ensimmäisenä vaiheena on nykyisin usein hallintomenettelyyn sisältyvä oikaisuvaatimusvaihe, jolloin muutoksenhakumenettelyä voidaan kokonaisuutena tarkastellen pitää kolmiasteisena, vaikka tuomioistuinasteita onkin vain kaksi.

Korkein hallinto-oikeus toimii nykyisin ainoana muutoksenhakuasteena silloin, kun muutosta haetaan keskusverolautakunnan antamaan ennakkoratkaisuun. Tällöin käytettävissä ei ole edes oikaisuvaatimusmenettelyä.

Esitysluonnoksessa ennakkopäätösvalituksen käyttömahdollisuuksia on rajattu niin, että käytännössä hallinto-oikeuden ohittaminen olisi mahdollista ainoastaan tärkeissä laintulkintakysymyksissä, joissa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen puuttuminen aiheuttaisi merkittäviä ongelmia verotuskäytännön yhtenäisyydelle ja ennakoitavuudelle. Menettelyn tavoitteena olisi välttää ristiriitaisen ratkaisukäytännön muodostumista ja hallinto-oikeuksien ruuhkaantumista tilanteissa, joissa tulkintakysymys on kertaantunut. Kun otetaan huomioon menettelyn soveltamisedellytykset, menettely tulisi sovellettavaksi vain harvoin. Menettelyn käyttöönotto ei siten käytännössä heikentäisi hallinto-oikeuden asemaa muutoksenhakuprosessissa.

Ennakkopäätösvalitus otettaisiin ehdotuksen mukaan käyttöön vain asioissa, joissa muutoksenhaun ensimmäisenä vaiheena on oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle. Asian käsittely verotuksen oikaisulautakunnassa eroaa merkittävästi tavanomaisesta oikaisuvaatimusmenettelystä, jossa muutoksenhaun kohteena olevan hallintopäätöksen tehnyt viranomainen käsittelee myös oikaisuvaatimuksen. Verotuksen oikaisulautakunta on kolleginen elin, jonka kaikki jäsenet ovat verotukseen perehtyneitä. Oikaisulautakuntien antamista päätöksistä vain noin vajaasta kymmenestä prosentista valitetaan hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeus muuttaa verotuksen oikaisulautakunnan päätöksiä vain harvoin, sillä yli 70 prosenttia valituksen kohteena olleista oikaisulautakuntien päätöksistä pysyy hallinto-oikeudessa sisällöltään muuttumattomina. Käytännössä asian käsittely verotuksen oikaisulautakunnassa rinnastuu monessa suhteessa tuomioistuinkäsittelyyn, vaikka kyse ei ole asian käsittelemisestä riippumattomassa tuomioistuimessa.

Kun ennakkopäätösvalitus otettaisiin käyttöön vain niissä veroasioissa, joissa muutoksenhaun ensimmäisenä vaiheena on oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle, asia olisi jo ennen korkeinta hallinto-oikeutta käsitelty niin, että oikeudelliset kysymykset olisivat useimmiten riittävästi täsmentyneet. Korkein hallinto-oikeus voisi evätä valitusluvan esimerkiksi silloin, kun kyseessä oleva tapaus ei soveltuisi ennakkopäätökseksi sen vuoksi, että tosiseikkoja ei ole selvitetty riittävästi.

Ennakkopäätösvalituksen käsittely edellyttäisi valittajan hakemusta ja toisen osapuolen kirjallista suostumusta. Näin ollen sekä verovelvollisen että veronsaajien asema asian viereille panossa olisi lähtökohtaisesti tasapuolinen. Käytännössä Veronsaajien oikeudenvalvontayksiköllä on kuitenkin paremmat mahdollisuudet arvioida asian ennakkopäätösluontoisuutta, koska heillä on laajasti tietoa kaikista hallintotuomioistuinten aikaisemmin

ratkaisemista asioista. Jatkossa olisikin syytä selvittää, onko luotavissa menettely, jolla verovelvolliset voisivat saada nykyistä helpommin tietoa veroasioita koskevista hallintotuomioistuinten muista kuin julkaistuista ratkaisuista siten, että salassapitosäännökset otetaan huomioon.

Korkein hallinto-oikeus ratkaisee lopulta, otetaanko asia ennakkopäätösvalituksena ratkaistavaksi. Näin ollen korkein hallinto-oikeus voi aina harkita, onko esillä oleva oikeuskysymys ennakkoratkaisuna ratkaisukypsä, vai vaatisiko sen ratkaiseminen esimerkiksi useampia hieman erilaisia tapauksia, jotka avaisivat oikeusongelmaa myös muista näkökulmista.

Ehdotettu menettely turvaa asianosaiselle oikeuden saada verotustaan koskeva päätös käsiteltäväksi oikaisulautakunnan lisäksi myös vähintään yhdessä tuomioistuinasteessa, koska asia siirrettäisiin hallinto-oikeuden ratkaistavaksi siinä tapauksessa, että korkein hallinto-oikeus ei myönnä ennakkopäätösvalitusta koskevaa valituslupaa. Asianosaisella olisi joka tapauksessa käytettävissään kaksi muutoksenhakuastetta, joten ehdotus ei merkitse kovin olennaista muutosta muutoksenhakuasteiden määrään.

Valtiontalouden tilanne huomioon ottaen tuomioistuinten resurssit ovat jatkossakin varsin rajalliset. Kun veroasioiden keskimääräiset käsittelyajat sekä hallinto-oikeuksissa että korkeimmassa hallinto-oikeudessa ovat muodostuneet pitkiksi, on etsittävä keinoja saada tarvittaessa nykyistä nopeammin ennakkoratkaisuja ohjaamaan sekä hallintotuomioistuinten että verohallinnon ratkaisukäytäntöä. Näin estetään suurien valitusmäärien ohjautumista tuomioistuinmenettelyyn tilanteessa, jossa nopeasti annettulla ennakkoratkaisulla tämä voitaisiin välttää.

Lakiehdotuksen mukaan ennakkopäätösvalituksen käyttöala on rajattu ja sen voidaan arvioida käytännössä tulevan kysymykseen varsin harvoin. Menettely ei siten horjuta tavanomaista kaksiasteista muutoksenhakujärjestelmää, jossa verovalitukset ratkaisee ensiasteena hallinto-oikeus. Ennakkopäätösvalituksen käyttäminen olisi korkeimman hallinto-oikeuden harkinnassa, eikä verovelvollisen oikeusturva kärsisi siinäkään tapauksessa, että korkein hallinto-oikeus ei myöntäisi ennakkopäätösvalituslupaa. Oikeusministeriö katsoo, että ehdotetun menettelyn käyttöön ottoa on mahdollista puoltaa.

Ehdotukseen ei sisälly valitusosoitusta koskevaa säännöstä, josta ilmenisi, että verotuksen oikaisulautakunnan päätökseen liitettävässä valitusosoituksessa olisi annettava myös ohjeet siitä, miten asianosaisen tulee menetellä muutoksen hakemiseksi suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta, sekä selostettava ennakkopäätösvalitusmenettely pääpiirteittäin. Oikeusministeriön käsityksen mukaan tällainen säännös olisi tarpeen sen turvaamiseksi, että verovelvollinen saa ennakkopäätösvalituksen tekemiseen tai suostumuksen antamiseen tarvittavan informaation.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikön aloitteesta ennakkopäätösvalitusmenettelyyn tulevat asiat jäänevät määrältään vähäisiksi, mutta on mahdollista, että verovelvolliset ryhtyvät asiansa käsittelyn nopeuttamiseksi vaatimaan sen käsittelyä ennakkopäätösvalitusmenettelyssä. Tämän vuoksi tulisikin vielä harkita, voitaisiinko ennakkopäätösvalitusmenettelyn edellytykset selvittää ensin veronsaajien ja verovelvollisen kesken verohallinnossa eikä hallinto-oikeuden johtamassa menettelyssä. Näin välttyttäisiin siltä riskiltä, että menettely lisäisi muutenkin ruuhkaisten hallinto-oikeuksien työmäärää. Tällöin valitusajan kulumisen tulisi kuitenkin katketa siinä vaiheessa, kun tehdään hakemus ennakkopäätösvalitusmenettelyyn ryhtymisestä.

Korkein hallinto-oikeus

Yleisiä näkökohtia

Ehdotusta ennakkopäätösvalituksen käyttöön ottamisesta on perusteltu erityisesti sillä, että kansallisesta verojärjestelmästä muodostuu entistä ennustettavampi ja oikeusvarmempi. Tällä tavalla myös lisättäisiin Suomen kansainvälistä verokilpailukykyä. Luonnoksen yleisperusteluissa ennakkopäätösvalitusta perustellaan myös sillä näkemyksellä, että näin ehkäistäisiin ristiriitaisen oikeuskäytännön muodostumista ja hallintotuomioistuinten ruuhkautumista. Mainitut tavoitteet ovat kannatettavia.

Asian valmisteluvaiheiden osalta ei ole selostettu komiteamietinnössä (KM 1992:7, Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietintö) esitettyä, jonka mukaan ohivalitusmenettely voisi merkitä joko oikaisuvaatimusvaiheen tai silloisen lääninoikeusvaiheen ohittamista, ja se voitaisiin järjestää lähinnä veroviranomaisen tai lääninoikeuden aloitteesta. Mainitussa komiteamietinnössä päädyttiin kuitenkin siihen, että ohivalitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen olisi merkinnyt hyvin suurta poikkeamaa yleisestä oikeusastejärjestyksestä. Tällaiseen poikkeamaan olisi tullut olla erityisen vahvat perusteet. Mietinnössä pidettiin ensisijaisena keinona selvittää mahdollisuudet nopeuttaa prejudikaattien saamista normaalin oikeusastejärjestyksen puitteissa. Tällaista kehittämislinjaa korkein hallinto-oikeus on edelleen valmis puoltamaan.

Nyt kysymyksessä olevassa luonnoksessa ei viitata myöskään ns. OHI-työryhmän 7.12.2010 laatimaan esiselvitykseen ”Ennakkopäätösluonteisten veroasioiden nopeutettu käsittely”, vaikka siinä on kiinnostavia ja tärkeitä näkökohtia asiaan. Esiselvityksessä esitetyn perusteella voidaankin tässä vaiheessa tehdä seuraavat kaksi kysymystä: Onko osoitettavissa, että missään EU:n jäsenmaassa, jossa olisi Suomen kaltainen kaksiportainen hallintotuomioistuinjärjestelmä, olisi mahdollista ohittaa ensimmäinen tuomioistuin? Onko tuomioistuimen ohittamista koskeva kysymyksenasettelu ylipäänsä luontevaa valtiovarainministeriön hallinnonalalla vaiko ensisijaisesti oikeusministeriön hallinnonalalla, ministeriön, joka muutoinkin vastaa tuomioistuimia ja hallintotuomioistuimia koskevista uudistuksista?

Korkein hallinto-oikeus katsoo, että tehtyjen selvitysten perusteella ennakkopäätösvalitukselle ei ole osoitettu kansainvälisesti vertailukelpoista tarvetta eikä järjestämistapaa. Malli ei ole myöskään laajennettavissa muihin asiaryhmiin, toisin kuin ehdotuksen perusteluissa nyt todetaan.

Kaksiportainen hallintotuomioistuinjärjestelmä johtaa jo rakenteensa vuoksi ratkaisujen saamiseen lähtökohtaisesti nopeammin ja halvemmalla kuin kolmiportaisessa yleisten tuomioistuinten järjestelmässä. Tätä kaksiportaisuutta ei ole syytä murentaa sellaisilla lainsäädännöllisillä innovaatioilla, jotka ovat vieraita Suomen hallintolainkäyttäjärjestelmälle.

Ennakkopäätösvalitus olisi ehdotuksen mukaan mahdollinen tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa tilanteessa, jossa asia on ratkaistu verotuksen oikaisulautakunnassa.

Yleisperusteluissa on pohdittu vaihtoehtoa, jossa vastaavat tavoitteet saavutettaisiin ohittamalla oikaisuvaatimusvaihe, jolloin Verohallinnon tekemästä oikaisuvaatimuksesta haettaisiin muutosta suoraan hallinto-oikeudelta. Perusteluissa esitetyistä syistä korkein hallinto-oikeus ei pidä menettelyn tällaista kehittämistä kannatettavana.

Yleisperusteluissa ei sijaan ole pohdittu sellaisia vaihtoehtoja, joissa hallinto-oikeusvaiheessa voitaisiin päätyä nykyistä selkeämpään periaatteellisesti tärkeän tulkintaratkaisun tekemisen priorisointiin. Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan valmistelu on tältä osin merkittävästi puutteellista, koska tällaisia vaihtoehtoja on mahdollista kehittää. Tällaiset vaihtoehdot soveltuisivat myös paremmin perustuslain mukaiseen hallinto-oikeudelliseen oikeussuojajärjestelmään sekä yleisemmin hallintotuomioistuinjärjestelmään ja korkeimman hallinto-oikeuden perustuslaissa turvattuihin tehtäviin.

Verohallinnolla on jo tällä hetkellä käytössään epävirallisia keinoja kiinnittää hallinto-oikeuden huomiota siihen, että jonkin verovelvollisen asiassa tai yleisemmin jonkintyyppisestä ratkaisusta olisi syytä tehdä ennakkopäätösluonteinen ratkaisu oikeustilan selkeyttämiseksi. Jos nämä epäviralliset yhteydenotot halutaan tehdä avoimemmiksi, verotusmenettelystä annetussa laissa voitaisiin säätää Verohallinnolle/Veronsaajien oikeudenvallontayksikölle mahdollisuus tehdä tässä tarkoituksessa esimerkiksi nimenomainen kiirehtimispyyntö. Tämä pyyntö voisi olla kohdennettu tietylle hallinto-oikeudelle tai yleisemmin hallinto-oikeuksille. Hallinto-oikeudelle voitaisiin vastaavasti säätää velvollisuus ilmoittaa päätöksessään, että asiassa on tehty tämänsisältöinen pyyntö.

Korkeimmalle hallinto-oikeudelle selviäisi mahdollisessa jatkovalitustilanteessa nopeasti ja vaivatta, että Verohallinto/Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö pitää tiettyä asiaa ennakkopäätösluonteisena ja erityisen kiireellisesti ratkaistavana. Kun on lisäksi todennäköistä, että eri hallinto-oikeuksista saapuu suhteellisen samanaikaisesti samaan tulkintakysymykseen annettuja ratkaisuja, korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi jäisi normaalissa valituslupamenettelyssä, missä asiassa mahdollisesti tehtäisiin ennakkopäätösluonteinen tulkintaratkaisu, joka myös julkaistaisiin. Menettelyssä ei olisi siten elementtejä, joissa Verohallinnon rooli ikään kuin tuomioistuintoimintaa ohjaavana tahona nousisi häiritsevästi esiin.

Ennakkopäätösvalituksen voisi käsillä olevan ehdotuksen mukaan tehdä kumpikin veroprosessin osapuoli (verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö). Muilla veronsaajilla eli kunnilla, seurakunnilla ja Kansaneläkelaitoksella ei sen sijaan olisi oikeutta tehdä tätä valitusta eikä myöskään niillä muilla tahoilla, joilla verovelvollisen ohella normaalisti olisi oikeus hakea muutosta. Näiden menettelyn ulkopuolelle jäävien tahojen asema rinnastuisi siis tilanteeseen, jossa heidän muutoksenhakunsa olisi kielletty. Tätä muutoksenhakukieltoon rinnastuvaa rajoitusta ei ole arvioitu ehdotuksen säätämisyjärjestysperusteluissa.

Ehdotuksesta ei myöskään käy suoraan ilmi, edellyttääkö muutoksenhaku hallintolainkäyttöjärjestelmään kuuluvaa oikeudellista intressiä saada tehtyyn päätökseen muutos. Ehdotettu säännös on muotoiltu valitusoikeussäännöksi ilman, että säännöksessä tai sen perusteluissa kävisi ilmi tämä perusvaatimus. Korkein hallinto-oikeus vastustaa järjestelmää, jossa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voisi saattaa ennakkopäätösvalituksena asian korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäväksi ilman, että sillä olisi samalla oikeudellista intressiä saada muutosta oikaisulautakunnan päätöksen lopputulokseen. Luonnollisesti myös yksityiseltä taholta on edellytettävä oikeudellista intressiä ja oikeussuojan tarvetta.

Korkein hallinto-oikeus voisi ehdotuksen mukaan myöntää ennakkopäätösvalituksessa valitusluvan vain prejudikaattiperusteella. Menettelyssä edellytettäisiin aina, että veroprosessin toinen osapuoli antaa siihen suostumuksensa kirjallisesti.

Korkein hallinto-oikeus kiinnittää huomiota siihen, että asetelma ei ole näennäisestä tasapuolisuudesta huolimatta prosessin osapuolille tasavertainen. Tämä johtuu erityisesti

siitä, että Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä on tiedossaan kaikki verotuspäätökset, oikaisuvaatimuksiin annetut ratkaisut, tuomioistuinratkaisut sekä myös tieto vireillä olevista asioista. Verovelvollisella on vain rajoitetut mahdollisuudet saada tietoonsa toista verovelvollista koskevia aikaisempia ratkaisuja tai tietoa toisen verovelvollisen samanlaisesta vireillä olevasta asiasta.¹

Näissä oloissa, joissa verotuksen eri osapuolten välillä vallitsee huomattava tiedollinen epätasapaino seikoista, joihin oikeustilan mahdollinen tulkinnanvaraisuus ja siten ennakkoratkaisun tarve perustuu, suostumusmenettelyn käyttöä menettelyn käynnistämisedellytyksenä on arvioitava suhteessa ainakin perustuslain 21 §:ssä turvattuun oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Tällaista arviota hallituksen esitysluonnoksessa ei ole tehty.

Asiassa ei voida myöskään yksiselitteisesti arvioida, että ennakkopäätösvalituksen käyttömahdollisuus vähentäisi asioiden käsittelyaikaa yleisesti tai edes ennakkopäätösvalituksessa tarkoitettussa asiassa. On täysin mahdollista, että ennakkopäätösvalituksessa ei myönnetä valituslupaa, jolloin asia palautuu hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Jos taas myöhemmin ilmenee unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella tarvetta pyytää ennakkoratkaisua, mahdollinen välivaihe on vain lisännyt asian ja mahdollisesti samankaltaisten muiden asioiden käsittelyaikaa. Samoin kävisi ehdotuksen mukaisessa tilanteessa, jossa korkein hallinto-oikeus myöntäisi ennakkopäätösvalitukseen valitusluvan vain osittain ja siirtäisi asian muilta osin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi.

Valituslupahakemuksen hylkäämistä pidetään ehdotuksessa sellaisena seikkana, jolla ei olisi heijastusvaikutuksia hallinto-oikeudessa tapahtuvaan asiaan myöhempään käsittelyyn. Oikeudellisesti arvioituna näin onkin eli korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu olisi myöntämättä lupaa ei sido asiaa ratkaisevaa hallinto-oikeutta sen omassa myöhemmässä kannanmuodostuksessa. Käytännön tasolla hallinto-oikeuden ratkaisutoiminnassa voi kuitenkin ilmetä rajoitteita, joita ei olisi ilman tällaista ennakkovaihetta. Viime kädessä kysymys on luottamuksesta siihen, pystyykö hallinto-oikeus ratkaisemaan asian vaikutteista vapaana suhteessa asiassa jo aikaisemmassa vaiheessa tapahtuneeseen.

¹ *Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1346/1999) 1 §:n 1 momentin mukaan lakia sovelletaan verotusta varten verohallinnolle annettuihin ja verohallinnossa laadittuihin yksittäistä verovelvollista koskeviin asiakirjoihin (verotusasiakirjat) ja niihin sisältyviin tietoihin (verotustiedot). Saman pykälän 2 momentin mukaan lakia sovelletaan myös muutoksenhaku- ja muulle viranomaiselle annettuihin tai siellä laadittuihin asiakirjoihin, joihin sisältyy 1 momentissa tarkoitettuja tietoja. Lain 2 §:n mukaan verotusasiakirjoihin ja -tietoihin sovelletaan viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) ja henkilötietolain (523/1999) säännöksiä, ellei tässä laissa toisin säädetä. Lain 4 §:n 1 momentin mukaan verotusasiakirjat, jotka koskevat verovelvollisen taloudellista asemaa, sekä muut sellaiset verotusasiakirjat, joista ilmenee tunnistettavissa olevaa verovelvollista koskevia tietoja, on lain 5 - 9 ja 21 §:ssä säädetyin poikkeuksin pidettävä salassa. Lain 4 §:n 3 momentin mukaan asianosaisten oikeudesta saada tieto salassa pidettävästä verotusasiakirjasta säädetään viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa.*

Oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa annetun lain (381/2007) mukaan tuossa laissa tarkoitettuna oikeudenkäyntiasiakirjana pidetään muun ohella hallintotuomioistuimen antamaa päätöstä. Oikeudenkäyntiasiakirjoilla tarkoitetaan myös hallintotuomioistuimessa vireillä olevaan asiaan liittyviä valituskirjelmia ja muita asiakirjoja.

Viimeksi mainitun lain 8 §:n mukaan oikeudenkäyntiasiakirjan julkisuuteen ja salassapitoon sovelletaan viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettua lakia tai muuta lakia, jollei tässä laissa toisin säädetä. Edellä tarkoitettun pykälän mukaan hallintotuomioistuin voi salassapitosäännösten estämättä antaa oikeudenkäyntiasiakirjasta tiedon siinä laajuudessa kuin se on tarpeen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin taikka asiaan liittyvän yleisen tai yksityisen edun turvaamiseksi. Tämä päätöksenteko koskee muun ohella tilanteita, joissa tuomioistuimessa on vireillä tai ratkaistu samantyyppinen asia, jossa on eri muutoksenhakija.

Asianosaisen tiedonsaantioikeudesta oikeudenkäyntiasiakirjoihin säädetään edellä mainitun lain 9 §:ssä. Tämän tiedonsaantioikeuden soveltaminen toisen osapuolen oikeudenkäyntiä varten hankkimaan valmisteluaineistoon on epäselvää, jos valmisteluaineistoa ei ole toimitettu asiaa käsittelevän tuomioistuimen käyttöön.

Korkein hallinto-oikeus toteaa vielä, että ennakkopäätösvalituksesta voi aiheutua hallinto-oikeuksille ja myös korkeimmalle hallinto-oikeudelle merkittävä työtaakka. Tämä johtuu siitä, että ennakkopäätösvalituksen voisi tehdä rajoituksetta verotuksen yksityinen osapuoli. Tuolloin asian käsittelytoimet jäisivät hallinto-oikeuden tehtäväksi. Lukuisat ennakkopäätösvalitukset kuormittaisivat näin ollen hallinto-oikeuksia, vaikka vain jotkut niistä otettaisiinkin korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäväksi ja ratkaistavaksi. Torjuntamekanismi, joka perustuu Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön suostumukseen, on puolestaan valtiosääntöoikeudellisesti erittäin ongelmallinen. Tätä seikkaa käsitellään jäljempänä erikseen tarkemmin.

Käytännössä ennakkopäätösvalituksen käyttöön ottaminen johtaisi myös menettelyyn, jossa valituslupa tulisi ratkaista korkeimmassa hallinto-oikeudessa erikseen ja myös julkaista tieto, mitä kysymystä valituslupan myöntäminen koskee. Vain näin asian käsittelyvaihe voitaisiin saattaa kaikkien mahdollisten osapuolten tietoon. Luonnoksessa esitetty arvio mahdollisuudesta ratkaista asia vasta välitoimien jälkeen ei ole arvioitavissa menettelyn perusluonteeseen hyvin soveltuvaksi.

Korkein hallinto-oikeus katsoo, että tässä vaiheessa luontevampi vaihtoehto olisi kehittää keskusverolautakunnan ennakkoratkaisumenettelyä. Toinen vaihtoehto olisi kehittää keinoja, joilla hallinto-oikeudet voivat entistä tehokkaammin poimia periaatteellisesti tärkeitä asioita ratkaistavakseen.

Valtiosääntöoikeudellisia arvioita

Ehdotuksen suhdetta perustuslakiin on arvioitu pitkälti käyttäen hyväksi perustuslakivaliokunnan lausuntoa *PeVL 4/2010 vp*, joka koskee hallituksen esitykseen (HE 105/2009 vp) sisältynyttä ohivalitusta käräjäoikeudesta korkeimpaan oikeuteen (asiasta säädetään nykyisin oikeudenkäymiskaaren 30 a luvussa).

Edellä tarkoitettu muutoksenhakujärjestelmä ei ole kuitenkaan perusoikeuksien rajoittamismielessä vertailukelpoinen ehdotetun ennakkopäätösvalituksen kanssa, koska yleisten tuomioistuinten järjestelmässä tuomioistuimet toimivat kolmessa asteessa ja hallintolainkäytössä vain kahdessa asteessa. Perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkintakäytännön mukaan muutoksenhakua hallintoviranomaisen päätöksestä tarkastellaan perustuslain 21 §:n 1 momentin kannalta. Edellä tarkoitettussa lausunnossa tarkastelu hovioikeusvaiheen ohittamisesta on sen sijaan perustunut perustuslain 21 §:n 2 momenttiin.

Asian valtiosääntöoikeudellisessa arvioinnissa on otettava huomioon ainakin seuraavat perustuslain säännökset:

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia.

Perustuslain 3 §:n 3 momentin mukaan tuomiovaltaa käyttävät riippumattomat tuomioistuimet, ylipäätään tuomioistuimina korkein oikeus ja korkein hallinto-oikeus.

Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä.

Perustuslain 21 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.

Perustuslain 21 §:n 2 momentin mukaan muun ohella oikeus saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veronsuuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Perustuslain 98 §:n 2 momentin mukaan yleisiä hallintotuomioistuimia ovat korkein hallinto-oikeus ja alueelliset hallinto-oikeudet.

Perustuslain 99 §:n 1 momentin mukaan ylintä tuomiovaltaa hallintolainkäyttöasioissa käyttää korkein hallinto-oikeus. *Perustuslain 99 §:n 2 momentin* mukaan ylimmät tuomioistuimet valvovat lainkäyttöä omalla toimialallaan.

Asiassa merkitykselliset perustuslakivaliokunnan aikaisemmat tulkintakannanotot ovat löydettävissä perustuslakivaliokunnan lausunnoista *PeVL 35/2005 vp* ja *PeVL 5/2008 vp*. Molemmat lausunnot koskevat osaltaan verotuspäätösten muuttamista. Ensiksi mainittu lausunto annettiin hallituksen esityksestä *HE 91/2005 vp*, joka koski muun ohella verohallinnon mahdollisuutta korjata korkeimman hallinto-oikeuden myöhemmän prejudikaattiratkaisun perusteella hallinto-oikeusvaiheessa lainvoimaisesti ja toisella tavoin ratkaistuja päätöksiä. Jälkimmäisessä lausunnossa oli kysymys nykyisen Verohallinnon järjestämisestä (*HE 148/2007 vp*) ja yksityiskohtana muun ohella erityisperusteisen veronhuojennuksen säätämisestä tilanteessa, jossa Verohallinto on valikoinut jonkin verovelvollisen asian ns. pilottiratkaisuksi.

Ensiksi mainitussa lausunnossaan perustuslakivaliokunta totesi muun ohella seuraavaa tuomioistuinten riippumattomuudesta:

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

Tuomioistuinten riippumattomuus liittyy kiinteästi perustuslain 21 §:n säännöksiin oikeusturvasta ja oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Merkityksellisiä ovat myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleen määräykset jokaisen oikeudesta oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin lailla perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa. (---)

Viranomaisen mahdollisuus korvata tuomioistuimen ratkaisu omalla päätöksellään ja siten välillisesti muuttaa tuomioistuimen ratkaisua on periaatteellisilta lähtökohdiltaan varsin ongelmallinen yhtä hyvin valtiollisten tehtävien jakoa kuin tuomioistuinten riippumattomuutta koskevien perustuslain säännösten kannalta olkoonkin, että ehdotuksessa on kysymys ylimmän oikeusasteen ratkaisun mukaisen oikaisun tekemisestä yksityisen asianosaisen

hyväksi. Tällaisen jossain määrin nurinkurisen sääntelyn perusteella viranomaisen näyttäisi valvovan tuomioistuinten ratkaisutoiminnan lainmukaisuutta eikä päinvastoin. *Sääntelystä voi lisäksi saada käsityksen, että viranomaisella olisi jonkinlainen mahdollisuus puuttua myös ennakolta tuomioistuimen lainkäyttötoimintaan.*

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

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

Perustuslakivaliokunta on tämän jälkeen lausunnossaan *PeVL 5/2008 vp* todennut erityisen veronhuojennuksen suhteessa perustuslain 6 §:n 1 momentissa tarkoitettuun yhdenvertaisuuteen seuraavaa:

Ehdotetussa pykälässä on kyse uudentyyppisestä menettelystä, jossa Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö saattaa tulkinnallisen asian hallintotuomioistuimissa ratkaistavaksi. *Perustelujen mukaan tarkoituksena on, että muutoksenhakuoikeutta käytettäisiin vain muutamissa eikä kaikissa tiedossa olevissa tapauksissa. Valittuja tapauksia voisi olla vain yksi tai muutama, vaikka oikeudellisesti tulkinnallinen kysymys koskisi laajaa joukkoa verovelvollisia.*

Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Perustuslain 21 §:n 1 momentissa puolestaan turvataan jokaiselle oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa. Saman pykälän 2 momentin mukaan oikeus hakea muutosta turvataan lailla.

Perustuslakivaliokunnan käytännössä on vakiintuneesti korostettu, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn (ks. esim. PeVL 1/2006 vp, s. 2/I). Valiokunta pitää ehdotetun sääntelyn päämääriä sinänsä ymmärrettävinä ja hyväksyttävinä pyrittäessä erityisesti verotuksen kaltaiseen massamenettelyyn väistämättä liittyvien, suurta verovelvollisten joukkoa koskettavien oikeudellisten tulkintaongelmien jouluun ratkaisemiseen. Osaltaan säännös tukeekin jokaisen oikeutta saada asiansa ratkaistuksi ilman aiheetonta viivytystä.

Edellä mainittujen perustuslain säännösten muodostamaan kokonaisuuteen nähden on valiokunnan mielestä kuitenkin arveluttava nyt esillä olevan sisältöinen säännös, jonka soveltamisedellytykset ainakin sanonnallisesti näyttävät rakentuvan yhdenvertaisuuden loukkauksen syntymisen varaan. Edelleen säännöksen kyseenalaisuutta lisää se, että tällaisen loukkauksen syntymämahdollisuudesta huolimatta huojenuspäätöstä koskee pykälän 3 momenttiin sisältyvä valituskielto. Siksi valiokunta pitää valtiosääntöoikeudellisista syistä tärkeänä, että pykälän 1 momentin 4 kohdasta poistetaan yhdenvertaisuuden loukkaukseen viittaava maininta kohtuuttomuudesta ja että kohta muotoillaan verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun turvaamista koskevaksi. Tällä tavoin perustuslain yhdenvertaisuussäännös tulee valiokunnan mielestä huojennusvaltuutta käytännössä sovellettaessa asianmukaisesti huomioon otetuksi (ks. PeVL 44/2005 vp, s. 3/II).

Ehdotettu erityinen veronhuojennus poikkeaa luonteeltaan muista veronhuojennussäännöksistä siinä, että järjestelmän varsinainen tarkoitus on ennakkoratkaisun luonteisen päätöksen saaminen oikeudellisesti tulkinnanvaraiseen kysymykseen. Muutoksenhaun kohteeksi otettavat asiat valitaan erikseen. Sääntelyllä on tällaisessa yhteydessä valiokunnan mielestä sellainen kytkentä verovelvollisten yhdenvertaisuuden oikeudelliseen toteutumiseen, että pykälän 3 momenttiin sisältyvä valituskielto on tarpeen poistaa.”

Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan ehdotuksen valtiosääntöoikeudellista hyväksyttävyyttä ei voida ratkaista sivuuttamatta sitä seikkaa, että verotuksen eri osapuolten ovat tiedollisesti olemassa olevan muun lainsäädännön mukaan niin eri asemassa, että yksityisellä osapuolella ei ole aitoa mahdollisuutta harkita suostumuksensa antamisen merkitystä. Korkein hallinto-oikeus joutuisi samalla ratkaisutilanteeseen, jossa sen mahdollisuudet asian selvittämiseen riippuisivat ratkaisevasti veronsaajapuolen esittämistä tiedoista koskien oikeustilan yleistä kehitystä.

Koska ennakkopäätösmahdollisuus olisi sinänsä verotuksen kummankin osapuolen käytössä, valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallisena on pidettävä myös sitä, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voisi suostumuksensa epäämällä estää asian saattamisen korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Ehdotettu menettely olisi vähintäänkin yhtä ongelmallinen kuin perustuslakivaliokunnan lausunnossa PeVL 35/2005 vp käsitelty tilanne, jossa hallinto olisi määrittänyt uudelleen tuomioistuinten lainvoimaisia verotusratkaisuja. Käsillä olevassa ehdotuksessa hallinto päättäisi suoraan tuomioistuimen puolesta, mitä asioita tuomioistuin ottaa käsiteltäväkseen. Ehdotus ei ole tältä osin valtiosääntöoikeudellisesti hyväksyttävissä.

Lisähuomioita säännösehdoituksista

Verotusmenettelystä annetun lain uuden 71 c §:n 1 momentista käy ilmi, että ennakkopäätösvalitus, jossa asian käsittelyn edellytyksenä on siis korkeimman hallinto-oikeuden prejudikaattiperusteella myöntämä valituslupa, tehtäisiin hallinto-oikeudelle momentissa tarkoitettussa 60 päivän valitusajassa. Pykälän 2 momentin mukaan hallinto-oikeuden olisi varattava toiselle osapuolelle tilaisuus suostumuksen antamiseen. Määräaika suostumuksen antamiselle olisi 30 päivää siitä, kun suostumusta koskeva kuulemiskirje on annettu toiselle osapuolelle tiedoksi. Suostumuksen saatuaan hallinto-oikeus siirtäisi asian korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Momentissa säädettäisiin myös siitä, että suostumuksena antaja voisi peruuttaa suostumuksensa ”30 päivän määräajan kuluessa” hallinto-oikeuteen toimitetulla kirjallisella ilmoituksella.

Ehdotetun sääntelyn ongelmia on muun ohella se, että ennakkopäätösvalitus tehdään eri paikkaan kuin missä ennakkopäätösvalitus valituslupa-asiana käsitellään. Prosessitoimista (so. suostumuksen hankkimisesta) vastaisi myös eri tuomioistuin kuin asian ratkaisemisesta. Menettelyyn näyttäisi kuluvan lisäksi runsaasti aikaa, eikä kaikilta osin ole selvää, mistä eri määräajat lasketaan. Esimerkiksi viimeksi mainittu peruuttamisen määräajan samuus suhteessa suostumuksen antamisaikaan ei käy ilmi säännösehdotuksesta. Asia käy ilmi vain perusteluista (s. 40). Ehdotusten perusteella voi sinänsä arvioida, että asian ”esikäsittelystä” aiheutuisi hallinto-oikeuksille huomattavasti ylimääräistä työtä.

Jos suostumusta ei saataisi edellä tarkoitettussa määräajassa, hallinto-oikeus oli velvollinen käsittelemään asian sille osoitettuna normaalina valituksena. Tuolloin asiassa ei tehtäisi myöskään erillistä päätöstä ennakkopäätöstä koskevan valituslupahakemuksen tutkimatta jättämisestä (lakiehdotuksen 71 c §:n 3 momentti). Ehdotuksesta ei käy selville, tarkoittaako tämä tilanne sitä, että asiasta ei ylipäätään edes ilmoiteta mitään korkeimmalle hallinto-oikeudelle.

Toisaalta tilanteessa, jossa ennakkopäätöstä koskevan valituslupahakemuksen tekijä peruuttaa itse hakemuksensa, asian käsittely raukeaisi myös valituksena (71 c §:n 5 momentti). Menettely vaikuttaa mitä epätarkoituksenmukaisimmalta, sillä asian käsittely valituksena vaatisi ehdotuksen perustelujen mukaan uudestaan valituksen tekemistä hallinto-oikeudelle. Tältä osin on sivuutettu kysymys siitä, että normaalisti samassa asiassa ei saa kahta kertaa valitusta vireille samassa tuomioistuinasteessa.

Valitusaika

Verotusmenettelystä annetun lain 71 §:n mukaan, joka koskee valitusaikaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen, valitus on tehtävä 60 päivän kuluessa hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista. Valituskirjelmä, johon on sisällytettävä valituslupahakemus, on toimitettava valitusajassa korkeimmalle hallinto-oikeudelle tai päätöksen tehneelle hallinto-oikeudelle.

Sääntely ei ole yhdenmukainen hallintolainkäyttölaissa (HLL 22 §) olevan yleisen 30 päivän valitusajan kanssa. 60 päivän pituinen valitusaika on hyvin poikkeuksellinen.

Korkeimman hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan olisikin selvitettävä, voitaisiinko 60 päivän sijasta siirtyä 30 päivän valitusaikoihin myös veroasioissa. Vastaava valitusajan lyhentäminen on toteutettu ongelmitta ympäristönsuojelulainsäädännön uudistamisen yhteydessä jo aikaisemmin. Huomattava on, että viimeksi mainitussa asiaryhmässä asian käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa ei edellytäkään valituslupaa ja valituksenalaisella Vaasan hallinto-oikeuden päätöksellä usein myös muutetaan ympäristöluvan tai vesitalouslupan ehtoja.

Helsingin hallinto-oikeus

On lähtökohtaisesti kannatettavaa, että verotuksen ennakoitavuutta, yhtenäisyyttä ja oikeusvarmuutta pyritään edistämään muutoksenhakumenettelyn nopeuttamisella ennakkopäätösluonteisen selkeän oikeuskysymyksen sisältävien asioiden osalta. Muutoksenhakujärjestelmän tulisi kuitenkin olla näissä ennakkopäätösvalitusasioissa ja kaikissa verovalitusasioissa ylipäätään mahdollisimman yksinkertainen ja selkeä.

Muutoksenhakujärjestelmän selkeyden kannalta on tavoiteltavaa, että muutoksenhaku sen kaikissa vaiheissa tapahtuisi mahdollisimman samalla tavalla kaikkien veroasioden osalta. Tällä hetkellä yhtenäiset säännökset koskevat vain hallinto-oikeuskäsittelyn jäl-

keistä muutoksenhakuvaihetta tietyin poikkeuksin. Luonnoksen mukaisella esityksellä ennakkopäätösvalitusten osalta muutoksenhakujärjestelmään muodostuisi merkittävä poikkeus. Tämä monimutkaistaisi myös muutoksenhakuosoituksia ilmeisesti kaikissa oikaisulautakunnan päätöksissä (vuosittain noin 80 000), joissa ennakkopäätösvalitus olisi periaatteessa mahdollinen. Tämä voi johtaa lukuisiin ennakkopäätösvalituksiin, jotka eivät tule täyttämään säädettyjä ennakkopäätösvalituksena käsittelyn edellytyksiä, mutta jotka on kierrätettävä lakiehdotuksen luonnoksen mukaisesti vastapuolen ja korkeimman hallinto-oikeuden kautta.

Esitetyssä ennakkopäätösvalitusmenettelyssä on olennaisena puutteena myös se, että menettely ei koskisi sellaisia veroasioita, joihin ei haeta ensi vaiheessa muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta. Esimerkiksi arvonnlisäverotuksessa ilmenee tilanteita, joissa olisi perusteltua saada ylimmän oikeusasteen ratkaisu nykyistä nopeammin.

Käsittelyajat

Luonnoksen sivuilla 24 – 25 käsitellään veroasioiden käsittelyaikoja verotuksen oikaisulautakunnassa, hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Näistä luvuista ilmenee, että muutoksenhakuprosessi kestää kokonaisuudessaan keskimäärin noin 4 – 5 vuotta eli 48 – 60 kuukautta. Tapausten käsittelyajan keskiarvo hallinto-oikeudessa oli 15,1 kuukautta. Edellä mainittuun kokonaiskäsittelyaikaan nähden hallinto-oikeuskäsittelyyn kuluneella ajalla ei ole ratkaisevaa merkitystä. Kun otetaan huomioon hallinto-oikeuden päätösten merkitys ja nykyisen muutoksenhakujärjestelmän selkeys, Helsingin hallinto-oikeus katsoo, että ylimmän oikeusasteen prejudikaattien saamiseen mahdollisimman nopeasti tulisi lähtökohtaisesti pyrkiä muilla tavoin kuin hallinto-oikeuskäsittelyn ohittamisella. Tältä osin voidaan huomata, että esimerkiksi kiireellisinä käsiteltävät arvonnlisäverotuksessa, autoverotuksessa tai tulli- ja valmisteverotuksessa annettuja ennakkoratkaisuja koskevat valitusasiat on pystytty ratkaisemaan Helsingin hallinto-oikeudessa keskimäärin 4 – 5 kuukauden käsittelyajassa. Vertailun vuoksi voidaan todeta, että esimerkiksi vankeinhoitoasioissa on päästy jopa alle 2 kuukauden keskimääräisiin käsittelyaikoihin.

Veroasioiden keskimääräisiin käsittelyaikoihin hallinto-oikeudessa vaikuttaa muun muassa se, että useat muut hallinto-oikeudessa käsiteltävät asiaryhmät on säädetty kiireellisesti käsiteltäviksi tai käsitellään muutoin luonteensa vuoksi kiireellisinä (esimerkiksi turvapaikka-asiat, lastensuojeluasiat ja vankeinhoitoasiat). Helsingin hallinto-oikeuden käsityksen mukaan hallituksen esityksen luonnoksessa asetettu lopullisen ratkaisun nopeuteen liittyvä tavoite voitaisiin saavuttaa myös esimerkiksi siten, että veroasiat säädetäisiin käsiteltäväksi kiireellisesti kaikissa muutoksenhakuvaiheissa, jos verovelvollinen tai Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö esittää sitä koskevan perustellun vaatimuksen ja muutoksenhakuviranomainen pitää asian kiireellistä käsittelyä välttämättömänä esimerkiksi verotus- ja oikeuskäytännön yhdenmukaisuuden kannalta. Tämän uuden kiireellisyysperusteen tulisi koskea myös niitä veroasioita, joissa ei haeta ensi vaiheessa muutosta verotuksen oikaisulautakunnalle tehtävällä oikaisuvaatimuksella. Toisin kuin luonnoksessa esitetty ennakkopäätösvalitusmenettely, kiireellisenä käsittely edistäisi osaltaan myös pyrkimystä yhtenäiseen ja yksinkertaiseen muutoksenhakumenettelyyn koko verotuksen alalla. Asian käsittelyä voitaisiin kiirehtiä kaikissa käsittelyvaiheissa, ja kiirehtimistä koskeva pyyntö voitaisiin esittää joustavasti silloin, kun kiirehtimisperuste ilmeni. Mikäli laissa säädetäisiin tällaisesta uudesta kiireellisyysperusteesta, se tulisi ottaa huomioon hallinto-oikeuksien henkilöresursseissa, jotta käsittelyn nopeus voitaisiin taata näissä tapauksissa ilman, että muiden veroasioiden käsittely viivästyisi entisestään.

Oikeusturvaan ja lainkäytön riippumattomuuteen liittyviä kysymyksiä

Luonnoksessa esitetyn kaltainen ennakkopäätösluonteisten asioiden erillinen muutoksenhakujärjestelmä monimutkaistaisi verotuksen muutoksenhakujärjestelmää. Uudistus merkitsisi, että asia tulisi käsitellyksi vain yhdessä tuomioistuimessa eli korkeimmassa hallinto-oikeudessa silloin kun valituslupa myönnetään. Kysymys olisi siten erittäin poikkeuksellisesta menettelystä, jossa asia tulisi tuomioistuinkäsittelyyn ensi kerran ylimmässä tuomioistuimessa ja sielläkin valituslupa-asiana. Ehdotetussa muodossaan uudistus saattaisi muodostaa myös eräänlaisen ”välitapausten” ongelman. Jos verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö pitäisivät asiaa merkittävänä, mutta korkein hallinto-oikeus ei ottaisi valitusta suoraan ratkaistavakseen, valituksen käsittely palautuisi hallinto-oikeudelle. Tämä merkitsisi sitä, että asian käsittely ei olisi tosiasiallisesti lainkaan edennyt korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyn aikana. Tällaisella valituksella ei sen siirtyessä hallinto-oikeuden ratkaistavaksi olisi sellaisenaan erityisasemaa käsittelyn kiireellisyyden suhteen. Kun hallinto-oikeuden päätökseen voisi tuolloinkin hakea muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta, muutoksenhakuvaiheen alussa toteutunut muutoksenhakulupakierros korkeimman hallinto-oikeuden kautta tulisi mahdollisesti pidentämään kokonaiskäsitelyaikaa asiassa, jossa Verohallinnon mielestä on tarve saada nopeasti lopullinen ratkaisu verotuskäytännön yhtenäistämiseksi.

Esitetyn ennakkopäätösvalitusmenettelyn osalta voidaan myös kysyä, sisältäisikö korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätösvalitusta koskevaan lupahakemukseen antama kielteinen päätös jo tuossa vaiheessa korkeimman hallinto-oikeuden epäsuoran kannanoton säännösten soveltamisesta. Vaikka päätös ei sisältäisi varsinaisia perusteluja, sitä voisi olla mahdollista tulkita kannanotoksi lupahakemuksessa esitettyihin seikkoihin siten, ettei käsiteltävänä olevalla asialla katsottaisi olevan ennakkotapausarvoa asianomaisen lain tarkoittamassa mielessä. Tällä voisi olla merkitystä esimerkiksi tilanteissa, joissa joudutaan harkitsemaan aikaisemman oikeuskäytännön muuttamista koskevia perusteita.

Muita havaintoja

Hallituksen esityksen luonnoksen mukaan hallinto-oikeuden tehtävänä olisi varata oikeudenkäynnin toiselle osapuolelle tilaisuus ennakkopäätösvalitusta koskevan suostumuksen antamiseen. Tämä poikkeaa yleisellä puolella sovellettavasta ennakkopäätösvalitusmenettelystä, jossa muutosta haetaan suoraan korkeimmalta oikeudelta. Jos ennakkopäätösvalitusmenettely toteutetaan, Helsingin hallinto-oikeuden mielestä tätä käsittelevä vaihetta ei ole syytä määritellä hallinto-oikeuden tehtäväksi siinä ilmenevien tulkintatilanteiden vuoksi.

Koska oikeudenkäyntikirjelmiä on hyvin eri tasoisia, ennakkopäätösvalituksen kierrättäminen hallinto-oikeuden kautta voisi aiheuttaa tulkintatilanteita esimerkiksi siitä, onko hallinto-oikeuden mahdollisesti täydennytettävä muutoksenhakukirjelmää vaatimusten yksilöimiseksi. Jos hallinto-oikeuden tehtävänä ennakkopäätösvalitusmenettelyssä on vain vastapuolen suostumuksen kysyminen, ei valituksen täydennyttäminen kuulune hallinto-oikeuden tehtäviin. Jos vastapuoli antaa luonnoksessa tarkoitetun suostumuksen, valituksen käsittely siirtyy korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Mahdollinen valituksen täydennyttäminen kuulune silloin korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Toisaalta valituksen täydennyttäminen voi täsmentää muutoksenhaun kohdetta, joka puolestaan on olennainen arvioitaessa esimerkiksi vastapuolen antamaa suostumusta ja sitä, missä laajuudessa asia siirtyy korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Hallituksen esityksessä olisi aiheellista myös arvioida esimerkiksi epäselvien ja ehdollisten ennakkopäätösvalitushakemusten ja –suostumusten merkitystä menettelyssä ja hallinto-oikeuden toimivaltaa näiden täydennyttämiseen.

Luonnoksessa todetaan, että ennakkopäätösvalitusta koskevan lupahakemuksen tutkimatta jättämisestä ei tehtäisi erillistä päätöstä, mutta hallinto-oikeus ilmoittaisi valituksen käsittelyjärjestyksestä muutoksenhakijalle. Tältä osin on todettava, että hallinto-oikeuden lainkäyttöä koskevat ratkaisut tapahtuvat lainkäyttökokoonpanossa. Asiaan voi sisältyä tulkintaa siitä, miltä osin asiassa on lopulta pyydetty ennakkopäätösvalituksena käsittelyä ja onko vastapuoli antanut tähän suostumusta ja miltä osin. Asia voi siten ainakin joissain tilanteissa edellyttää välipäätöksen tekemistä.

Turun hallinto-oikeus

Ei kannata esitettyä ohivalitusjärjestelmää. Sen taustalla oleva huoli jälkikäteisen oikeusturvan hitaasta toteutumisesta on sinänsä aiheellinen. Tavoitteena tulee olla verovalitusten kokonaiskäsittelyajan merkittävä lyhentäminen. Valittu keino ei kuitenkaan ole oikea.

Hallintolainkäytön muutoksenhakujärjestelmää ei voida verrata yleisten tuomioistuimien järjestelmään, koska muutoksenhaku on vain kaksipuolinen. Ohivalitus (ennakkopäätösvalitus) merkitsisi sitä, että hallintopäätös etenisi suoraan hallintoviranomaisesta ylimpään ja samalla ainoaan tuomioistuinasteeseen. Tämä olisi vastoin yleistä pyrkimystä siirtää muutoksenhaun painopistettä alempiin tuomioistuinasteisiin.

Korkein hallinto-oikeus ei hallintolainkäytön järjestelmässä ole myöskään vastaavanlainen ennakkopäätöstuomioistuin kuin korkein oikeus. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksillä on sinänsä tosiasiallisesti hallintoviranomaisia ohjaava merkitys. Ohivalitukseen annettujen ratkaisujen julistaminen muodollisesti ennakkopäätöksiksi merkitsisi kuitenkin huomattavaa periaatteellista muutosta hallintolainkäytön järjestelmään, jossa tuomioistuimet ovat toisistaan riippumattomia eivätkä KHO:n päätökset muodollisesti sido alempaa tuomioistuinastetta.

Esitetyn ohivalitusjärjestelmän ongelma tulisi olemaan myös korkeimman hallinto-oikeuden vähäinen mahdollisuus arvioida valituslupavaiheessa itsenäisesti sitä, milloin haettu ennakkopäätös olisi tarpeen antaa. Jo ohivalituksen tekemismahdollisuus olisi kokonaan veronsaajien oikeudenvallontayksikön harkinnan varassa, koska verovelvollinen voisi vain sen suostumuksella saada asiansa suoraan KHO:n käsiteltäväksi. KHO:lla ei olisi myöskään mitään vertailuaineistoa, esimerkiksi useampia alempien oikeusasteiden ratkaisuja, arvioida, onko asiassa koko verojärjestelmän kannalta niin merkittävä ja tulkinnanvarainen oikeuskysymys, että ennakkopäätös olisi tarpeen antaa.

Verotuksen oikaisulautakuntien päätökset eivät perustelujensa puolesta aina anna mahdollisuutta asian riittävän monipuoliseen arviointiin. Myöskään sellaista järjestelmää ei voida tasapuolisuutta loukkaamatta luoda, jossa erityisesti ohivalitukseen ajatellut ratkaisut perusteltaisiin poikkeuksellisella tavalla. Järjestelmä olisi myös erittäin epätasapuolinen, koska verohallinnolla on periaatteessa tieto kaikista vireillä olevista tapauksista, verovelvollisella yleensä vain oma tapauksensa. Ehdotettu järjestelmä näyttäytyykin melko yksipuolisesti veronsaajan tehokkuus- ja säästötarpeita varten kehitellyltä.

Korkeimman hallinto-oikeuden voimavarojen riittävyys joutuisi myös koetukselle ehdotetussa järjestelmässä. Korkein oikeus antaa vuosittain vain noin 150 ennakkopäätöstä, joten se voi perehtyä niihin hyvin perusteellisesti. Korkein hallinto-oikeus tekee vuosittain 4 000 päätöstä, joista 2 600 asiaratkaisua, joten on oletettavissa, ettei se kykene ainakaan nykyisillä voimavaroillaan yhtä perusteelliseen ennakkoratkaisujen käsittelyyn kuin korkein oikeus.

On erittäin tärkeää, että verovalitusten kokonaiskäsittelyaikaa lyhennetään. Esitys-luonnoksessa esitettyjen lukujen mukaan oikaisuvaatimusten keskimääräinen käsittelyai-ka verotuksen oikaisulautakunnassa on 10 kuukautta. Se on hämmästyttävän pitkä, kun huomioon otetaan, että oikaisuvaatimusinstituutin luonne edellyttäisi nopeaa ja yksinker-taista virheiden korjaamista. Tässä suhteessa verohallinnon toimintaa olisi olennaisesti parannettava.

Tuomioistuinkäsittelyn tavoitteena on kunkin vireille tulleen asian monipuolinen selvit-täminen sekä tosiasioiden että oikeudellisten kysymysten osalta. Kirjallinen oikeuden-käyntimenettely vie aina jossain määrin aikaa. Tavoitteellisena verovalituksen käsittely-aikana hallinto-oikeuksissa voidaan pitää noin 6 kuukauden käsittelyaikaa. Tähän pääse-misen mahdollistaisi hallinto-oikeuksien voimavarojen mitoittaminen sille tasolle, jota osapuolten oikeusturvavaateet edellyttävät. Tuomioistuinlaitoksen voimavarojen kehitys-suunta on viime vuosina ollut kuitenkin päinvastainen.

Rovaniemen hallinto-oikeus

Pääsääntöisesti asia on ennen korkeimpaan hallinto-oikeuteen saapumista ollut tuomiois-tuinkäsittelyssä joko hallinto-oikeudessa tai muussa hallintotuomioistuimessa. Käsittely verotuksen oikaisulautakunnassa on hallintomenettelyä. Valitustien avaaminen oikaisu-lautakunnan päätöksestä suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen merkitsisi sitä, että korkein hallinto-oikeus toimisi ensimmäisenä tuomioistuinasteena, mikä ei ole suotava kehityssuunta, varsinkin kun otetaan huomioon se hallintolainkäytön kehityslinja, että hallinto-oikeuksien asemaa on vahvistettu ja vahvistetaan yleisinä hallintotuomioistuimi-na.

Ennakkopäätösluontoisten asioiden käsittelyaikoja voitaisiin lyhentää säätämällä asia kii-reellisesti ratkaistavaksi hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa silloin kun verovelvollinen ja veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ovat suostuneet siihen, että asia käsitellään ennakkopäätösvalituksena. Tällöin kokonaiskäsittelyaika muodostuisi vain muutamaa kuukautta pitemmäksi verrattuna nyt esitettyyn vaihtoehtoon. Näin väl-tyttäisiin myös puuttumasta muutoksenhakujärjestelmän rakenteisiin.

Verohallinto

Ehdotetussa VML 71c §:n 5 momentissa todetaan, että: ”Jos hakija peruuttaa ennakko-päätösvalitusta koskevan lupahakemuksen, asian käsittely myös valituksena raukeaa.” Sanamuodosta olisi hyvä käydä selvyiden vuoksi ilmi, että siinä tarkoitetaan valituksen käsittelyn raukeamista myös hallinto-oikeudessa. Tällöin ei synny käsitystä, että asian käsittely jatkuu hallinto-oikeudessa lupahakemuksen peruuttamisesta huolimatta.

Tulli

Ennakkopäätösvalitusta koskeva menettely ei sovellu valmisteverotukseen, koska valmis-teverotuksessa ei ole käytössä valitusvaihetta edeltävää itsenäistä oikaisuvaatimusmenet-telyä, kuten ehdotettu menettely edellyttää. Tullihallitus on esittänyt käsityksensä oi-kaisuvaatimusmenettelyn tarpeellisuudesta valmisteverotuksen osalta mm. lausunnoissa VM:lle (22/930/07), 12/350/07) ja OM:lle (81/950/07).

Valmisteverotuspäätöksiin kohdistuvia valituksia tulee vireille vuosittain 80 – 90 kappaletta, Niistä kaupallista toimintaa harjoittavien rekisteröityjen asiakkaiden tms. tekemiä valituksia on vain muutama vuosittain.

Koska valmisteverotukseen kohdistuvat valitukset on valmisteverotuslain (182/219) 107 §:n nojalla keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen, jossa on valmisteverotukseen perehtynyttä henkilöstöä, toteutuvat verotuksen yhdenmukaisuuden, ennakoitavuuden ja oikeusturvan vaatimukset jo hallinto-oikeuskäsittelyssä. Hallinto-oikeuden päätöksistä valitetaan korkeimpaan hallinto-oikeuteen erittäin harvoin. Ennakkopäätösvalitusmenetelmälle ei ole tarvetta.

Odotettavissa oleva valmisteverotuksen menettelysäännösten uudistamishanke saattaa johtaa siihen, että on syytä harkita valmisteverotuksen ja arvonlisäverotuksen muutoksenhakusäännösten yhdenmukaistamista.

Autoveron ja maahantuonnista suoritettavan arvonlisäveron osalta ei ehdotuksesta ole lausuttavaa.

Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry

Uudistus on perusteltu ja tarpeellinen. Tulkinnallisiin kysymyksiin pystytään saamaan ratkaisu entistä nopeammin. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön tulisiikin lähtökohtaisesti suhtautua verovelvollisten valituspyyntöihin myönteisesti ja jättää valitusluvan myöntäminen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

Suomen Kuntaliitto ry

Muutosta voidaan pitää kannatettavana ja toivottavana uudistuksena niin veronsaajien kuin veronmaksajienkin kannalta.

Suomen Veroasiantuntijat ry

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö muutoksenhakijana

Lähtökohtaisesti on hyvä, että ennakkopäätösluonteisiin kysymyksiin saadaan nopeuteissa menettelyssä korkeimman hallinto-oikeuden kannanotto. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön hakiessa muutosta tiettyyn verotusratkaisuun ennakkopäätösvalitusmenettelyssä on kuitenkin kiinnitettävä korostetusti huomiota asioiden objektiiviseen valikoitumiseen ko. menettelyn piiriin. Tämä on erittäin tärkeää sen vuoksi, että hallituksen esitysluonnoksen mukaisesti Verohallinnolla ja Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä on prejudikaattitapauksia valittaessa käytettävissään kaikki Verohallinnon tietoon tulleet yksittäistapaukset, kun taas verovelvollisilla on tieto lähinnä omasta tilanteestaan.

Kuten on tunnettua, verolakeihimme sisältyy monin paikoin tulkinnanvaraisia normeja. Tulkintaa puolestaan ohjaavat veroteknisten seikkojen ohella yksittäisen tapauksen faktaympäristö ja myös esimerkiksi tapauksen ekonomiset tosiseikat. Yksittäistapauksessa tilanne saattaa olla esimerkiksi se, että ennakkopäätösvalitukseen ohjautuu poikkeuksellisissa olosuhteissa toteutettu toimenpide, jolloin olosuhteilla saattaa olla korostunut merkitys ennakkopäätökselle. Tämän vuoksi on myös lainsäädännöllisesti varmistettava se, että ennakkopäätösvalitukseen ohjautuvat Veronsaajien oikeudenvallontayksikön toimesta ainoastaan sellaiset tapaukset, jotka edustavat - paitsi tulkinnanvaraista verotuslistasta ilmiötä - myös muilta olosuhteiltaan ja ekonomialtaan keskivertotilanteita. Yksittäisellä verovelvollisella ei vastaavaa arviointimahdollisuutta ole samalla tavoin kuin Ve-

ronsaajien oikeudenvalvontayksiköllä Verohallinnon osana on. Jos olosuhteiltaan poikkeuksellinen tapaus esitettäisiin verovelvollisen toimin ennakkopäätösvalitukseen, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö voisi esitysluonnoksessa todetuin tavoin olla hyväksymättä tällaista tapausta ko. menettelyyn.

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön hakiessa ennakkopäätösvalitusmenettelyn soveltamista verovelvollisen ainoana intressinä on monessa tapauksessa ainoastaan nopean lainvoimaisen ratkaisun saaminen, ja tällä perusteella verovelvollinen monessa tapauksessa antanee suostumuksensa ennakkopäätösvalitusmenettelyn soveltamiseen – ymmärtämättä välttämättä ratkaisun laajempia vaikutuksia verolain tulkinnalle.

Edellä mainituilla perusteilla tulisi varmistaa se, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön tulee kiinnittää erityistä huomiota tapausten kokonaisarviointiin ja objektiivisuuden valitessaan tapauksia, joiden osalta ennakkopäätösvalitusmenettelyn soveltamista haetaan. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön tulisi lisäksi pyrkiä yhdistämään useampi samaa tulkintakysymystä koskeva tapaus samanaikaiseen ennakkopäätösvalitusprosessiin, jotta korkein hallinto-oikeus saisi riittävän kokonaiskuvan yksittäiseen tulkintakysymykseen liittyvistä tilanteista. Näitä ohjaavia periaatteita koskeva lisäys voitaisiin tehdä esim. ehdotettuun verotusmenettelylain 71 a §:ään.

Ennakkopäätösvalitukseen annettujen päätösten julkisuus

Esityksessä mainittujen tavoitteiden toteuttaminen edellyttäisi sitä, että korkein hallinto-oikeus julkaisee kaikki ennakkopäätösvalituksiin antamansa ratkaisut. Samalla tulisi varmistaa sääntelyn keinoin myös se, että ennakkopäätösvalitukseen ohjatut tulkintakysymykset saatetaan myös verovelvollisten tietoon oikea-aikaisella ja riittävällä tiedottamisella. Ratkaisut olisi lisäksi julkaistava sellaisina versioina, joista käy riittävällä tarkkuudella ilmi asian aiemmat käsittelyvaiheet ja muut asian arvioimiseksi tarpeelliset seikat. Vireillä olevien ja lopullisten ennakkopäätösvalituksen keinoin haettujen ratkaisujen riittävän laaja julkisuus on keskeinen edellytys sille, että verovelvollisten oikeusturva paranee ja oikeuskäytäntö yhtenäistyy hallituksen esitysluonnoksessa tavoitelluin tavoin.

Ennakkopäätösluonteisten asioiden käsittely kiireellisenä

Ehdotettu ennakkopäätösvalitus osaltaan nopeuttaisi lainvoimaisen ratkaisun saamista ennakkopäätösluonteisessa asiassa, kun oikaisulautakunnan päätöksestä voisi tietyin edellytyksin valittaa suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Ennakkopäätösluonteisten asioiden käsittelyä tulisi yleisemminkin asioiden käsittelyjärjestystä määritettäessä pyrkiä priorisoimaan suhteessa sellaisiin asioihin, joissa on kyse ainoastaan yksittäisen verovelvollisen asiasta, jolla ei ole laajempaa vaikutusta. Ennakkopäätösluonteisten tapausten priorisointi tulisi ottaa lähtökohdaksi käsiteltäessä asioita niin Verohallinnossa kuin myös hallintotuomioistuimissa.

Veronmaksajain Keskusliitto ry

Ottaen huomion ennakkopäätösvalitusmenettelyn rajoitettu käyttö ja sen edellyttämä veronmaksajan suostumus ehdotusta voidaan pitää kannatettavana.

Ennakkoratkaisumenettely

Verotuksen ennakkollista oikeusturvajärjestelmää yhtenäistettäisiin siten, että tuloverotuksen ennakkotietomenettely korvattaisiin ennakkoratkaisumenettelyllä. Verohallinnon antamat tuloverotuksen ennakkoratkaisut säädettäisiin valituskelpoiksi samalla tavoin kuin muut Verohallinnon antamat ennakkoratkaisut. Valitus tehtäisiin hallinto-oikeudelle, ja muutoksenhaku vastaisi muutoinkin muiden Verohallinnon ennakkoratkaisujen menettelyjä. Samalla kaikkiin Verohallinnon antamiin ennakkoratkaisuihin sisällytettäisiin menettely, jossa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voisi jo valitusajan kuluessa sitovasti ilmoittaa muutoksenhakuoikeutensa käyttämättä jättämisestä.

Korkein hallinto-oikeus

Muutosehdotus on tältä osin hyvin perusteltu ja toteuttamiskelpoinen.

Helsingin hallinto-oikeus

Tavoitteita ennakkotieto- ja ennakkoratkaisumenettelyjen yhtenäistämisestä ja muutoksenhaun mahdollistamisesta voidaan pitää oikeina. Tuloverovalitusten oikeuspaikka on kuitenkin verovelvollisen kotipaikan mukaan määräytyvä alueellinen hallinto-oikeus mutta arvonlisäverovalitusten oikeuspaikka Helsingin hallinto-oikeus. Muutoksenhaku samaan oikeustoimeen liittyvistä tulo- ja arvonlisäverotuksen ennakkoratkaisuista ohjautuisi usein eri hallinto-oikeuksiin. Tämä saattaisi lisätä tarvetta jatkovalituksiin korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Kysymystä tulovero- ja arvonlisäverovalitusten ohjautumisesta samaan hallinto-oikeuteen käsitellään myös jäljempänä kohdassa 8.

Tuloverotuksen ennakkoratkaisumenettely koskisi suurta verovelvollisjoukkoa. Tuloverotuksen ennakkoratkaisuja koskevien valitusten määrää on vaikea arvioida. Samoin on vaikea arvioida, kuinka paljon menettely ehkä vähentäisi jälkikäteistä valittamista. On kuitenkin todennäköistä, että ehdotettu menettely lisäisi hallinto-oikeuksien työmäärää. Ennakkoratkaisua koskevat valitukset tulisivat käsiteltäväksi kiireellisinä. Uusi kiireellinen asiaryhmä saattaa entisestään hidastaa muiden verovalitusten käsittelyä.

Rovaniemen hallinto-oikeus

Kannattaa Verohallinnon ennakkollisia kannanottoja koskevien menettelyjen yhtenäistämistä esitetyin tavoin niin, että tuloverotuksen ennakkotieto korvataan ennakkoratkaisulla, joka on aikaisemmasta poiketen muutoksenhakukelpoinen. Lainmuutoksen yhteydessä on myös verovelvollisen kannalta tärkeää ottaa käyttöön tuloverotuksenkin osalta menettely, jossa veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voisi valitusajan kuluessa sitovasti ilmoittaa muutoksenhakuoikeutensa käyttämättä jättämisestä. Asiaa koskevan säännöksen siirtäminen erilleen Verohallinnosta annetun lain 26 §:ään nykyisestä verotusmenettelystä annetun lain 85 §:n 4 momentista ei kuitenkaan tunnu perustellulta. Verovelvollisen tiedonsaannin kannalta on tärkeätä, että kaikki muutoksenhakuun olennaisesti liittyvät seikat käyvät ilmi samasta lainkohdasta. Näin verovelvollisen olisi helpompi esimerkiksi tehdä aloite oikeudenvallontayksikölle muutoksenhakuoikeuden käyttämättä jättämisestä. Kysymyksessä olevan säännöksen siirtäminen erilleen asiayhteydestään ei liene tarpeen.

Verohallinto

Verohallinnon olisi verotusta toimitettaessa noudatettava lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua verovelvollisen tai yhtymän vaatimuksesta. Vaatimus voitaisiin yleensä tehdä esimerkiksi veroilmoituksen antamisen yhteydessä. Ennakkoratkaisun ja toimitetun verotuksen muutoksenhaun yhteensovittamisen kannalta voi kuitenkin syntyä ongelmallinen tilanne, jossa verovelvollinen tai yhtymä hakee muutosta ennakkoratkaisuun ja muutoksenhaun käsittelyn pitkittyessä muutoksenhakijalle myönteinen ennakkoratkaisu tulee lainvoimaiseksi vasta sen jälkeen, kun verotus on saanut lainvoiman. Verovelvollisen oikeuksien toteuttamiseksi olisi tarpeen säätää mahdollisuudesta tehdä seurannaismuutos ennakkoratkaisun perusteella.

VML:n 85 §:n 4 momenttiin voitaisiin tehdä seuraava lisäys: Jos toimitettu verotus on saanut lainvoiman, verotusta voidaan kuitenkin oikaista verovelvollisen tai yhtymän vaatimuksesta ennakkoratkaisun mukaisesti. Tällöin noudatetaan soveltuvien osin mitä seurannaismuutoksesta 75 §:ssä säädetään.

Suomen Kuntaliitto ry

Ehdotus on merkittävä muutos, jossa sekä veronmaksajan että veronsaajan oikeudet turvataan paremmin kuin nykyjärjestelmässä. Nykyjärjestelmä on ongelmallinen, koska tulkinnallisissa tapauksissa sitovaa ratkaisua ei välttämättä saada ennen verotuksen toimitamista ja sen jälkeistä valitusmenettelyä. Kaivattu uudistus lisää molempien osapuolien oikeusturvaa ja parantaa verotuksen ennakoitavuutta sekä edesauttaa tulkinnallisiin asioihin liittyvän oikeuskäytännön syntyä.

Suomen Veroasiantuntijat ry

Verovelvollisten näkökulmasta ennakkotieto/-ratkaisumenettelyn keskeinen hyöty on saada verotuskysymykseen ennakolta ja kohtuullisessa, korkeintaan muutaman kuukauden mittaisessa prosessiaikataulussa sitova ratkaisu. Jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä ennakkotieto/ratkaisu tarvitaan käytännössä 2 – 4 kuukaudessa, jotta sillä olisi ylipäätään merkitystä ennakkollisena ratkaisuna. Lienee kohtuullista todeta, että ennakkotieto/-ratkaisu, jonka saaminen vie yli 6 kk, ei ole enää kovinkaan käyttökelpoinen yritysten liiketoiminnan tarpeiden näkökulmasta.

Ennakkoratkaisumenetelmien yhdenmukaistaminen eri verolajien kesken on sinänsä hyvänä kehityssuuntana. Kuitenkin on korostettava, että ennakkoratkaisujen kytkeminen normaaliin valitusprosessiin kaikilta osin, ei tue niitä käytännön tarpeita, joita ennakkoratkaisumenettelyjen kehittämiseen tällä hetkellä liittyy. Kehittämisen suunnan pitäisi pikemminkin johtaa ennakkoratkaisuprosessien nopeutumiseen ja sen varmistamiseen, että kysymyksiin ylipäätään saadaan ennakkollinen ratkaisu Verohallinnolta tai Keskusverolautakunnalta.

Verohallinto on viime aikoina merkittävästi uudistanut organisaatiotaan ja prosessejaan toimintansa tehostamiseksi ja osaamisen keskittämiseksi. Nämä toimenpiteet ovat jo nyt lisänneet oikeusvarmuutta ja Verohallinnon valmiuksia ratkaista monimuotoisiakin ennakkotietoja/-ratkaisuja. Voidaankin olettaa, että verotuspäätösten ja verotusta koskevien ennakkollisten kannanottojen laatu tulee Verohallinnon organisaatiouudistuksen myötä edelleen paranemaan. Ennakkoratkaisuinstituution kannalta Veronsaajien oikeudenvallontayksikön laaja valitusoikeus on ongelmallinen, koska se johtaa väistämättä ennakkoratkaisuprosessin kestoajan pitenemiseen siten, ettei valitusreitillä päättöksi saatavalla ennakkoratkaisulla ole verovelvolliselle enää merkitystä. Tilanne voidaan nähdä myös si-

ten, että käytännössä Verohallinto keskittää vaikeita ennakkoratkaisukysymyksiä esim. valtakunnallisesti organisoitujen johtavien asiantuntijoiden arvioitaviksi. Yksittäiseen ennakkoratkaisuhakemukseen saadaan näin varmistettua varsin kattava näkemys Verohallinnon sisältä. Jos Verohallinto normaaliprosessissa antaa verovelvolliselle myönteisen ennakkoratkaisun, olisi ristiriitaista, mikäli siihen kohdistuisi vielä Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön puolelta rajoittamaton valitusoikeus. Tämän vuoksi sääntelyssä tulisikin lähteä siitä, että Verohallinto pystyy resurssiaan hyödyntäen antamaan riittävän nopealla prosessilla ja aineellisesti riittävän oikeansisältöisiä ennakkoratkaisuja, joihin Veronsaajien oikeudenvilvontayksiköllä ei enää yleisen muutoksenhakuoikeuden kautta olisi tarvetta puuttua.

On syytä huolellisesti harkita, missä määrin ja millaisin edellytyksin Veronsaajien oikeudenvilvontayksikölle on ylipäättään tarpeen varata erikseen mahdollisuus hakea muutosta Verohallinnon antamasta ennakkoratkaisusta. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön valitusoikeudesta voitaisiin täysin avoimen valitusoikeuden sijaan säännellä esim. siten, että Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö voi hakea muutosta annettuun ennakkoratkaisuun, mikäli siihen on erityisen painavia syitä, kuten esim. prejudikaattitarve. Analogia voitaisiin hakea korkeimman hallinto-oikeuden muutoksenhakuluvan kriteereistä. Tällainen sääntely antaisi ennakkoratkaisuvalituksissa myös Veronsaajien oikeudenvilvontayksikölle selkeän mandaatin keskittyä prejudikaattitilanteisiin ja se nopeuttaisi oikeusvarmuuden syntymistä ennakkoratkaisuasioissa.

Suomen Veroasiantuntijat ry

Esityksen mukaan tavoitteena on yhdenmukaistaa ennakkoratkaisuja koskevat menettelytavat verolajien kesken. Vastaavasti tulisi yhdenmukaistaa ja kehittää Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuprosessia siten, että sen toimivaltaan sisällytettäisiin myös esim. ennakkoperintä ja varainsiirtoveroasiat.

Menettelytapoja yhdenmukaistettaessa tulisi ottaa huomioon myös se, että tällä hetkellä Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisukäytäntö ei tunnu toimivan toivotulla tavalla. Osittain tämä johtuu ilmeisesti Keskusverolautakunnan käytössä olevien resurssien vähydestä, johon pitäisi sen toiminnan kehittämisessä kiinnittää erityistä huomiota. Keskusverolautakunnan toimintaa voitaisiin kehittää esimerkiksi siten, että tiedeyhteisön edustajia nimettäisiin asiantuntijoiksi tuomaan keskusteluun sen tyyppistä näkökulmaa, jota veroprofessorit edustavat myös verosääntelyn kehittämisessä.

Ennakkoratkaisuasioiden sääntelyä yhdenmukaistettaessa tulisi harkita myös, että Keskusverolautakunnan päätös olla antamatta ennakkoratkaisua säädettäisiin valituskelpoiseksi, jolloin selkeästi prejudikaattia edellyttäviin tilanteisiin saataisiin nykyistä useammin aidosti ennakkollinen ratkaisu.

Veronmaksajain Keskusliitto ry

Ehdotus lisää oikeusturvaa ja on perusteltu.

Valituksen käsitteleminen oikaisuasiaina arvonnäverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja arpajaisverotuksessa

Arvonnäverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja arpajaisverotuksessa otettaisiin otettavaksi käyttöön menettely, joka siirtäisi prosessin johdon nykyistä selkeämmin hallinto-oikeudelle. Verohallinto käsittelee kaikki verovelvollisen tekemät valitukset oikaisuasioina. Jos Verohallinto hyväksyisi valituksessa esitetyn vaatimuksen kokonaan, valitus raukeaisi. Siltä osin kuin verovelvollisen valituksessaan esittämä vaatimus ei antaisi aihetta päätöksen oikaisemiseen, Verohallinnon tulisi antaa valituksen johdosta lausuntonsa ja siirtää valitus tältä osin hallinto-oikeudelle käsiteltäväksi. Hallinto-oikeus johtaisi muutoksenhakuprosessia siirron jälkeen vastaavasti kuin muissakin verovalitusasioissa.

Oikeusministeriö

Oikeusministeriön käsityksen mukaan menettely, jossa valitus siirretään automaattisesti hallinto-oikeuteen siltä osin kuin valituksessa esitettyjä vaatimuksia ei ole kokonaan hyväksytty oikaisumenettelyssä, johtaa siihen, että valitus siirtyy hallinto-oikeuteen silloinkin, kun verovelvollinen olisi tyytynyt perusteltuun oikaisupäätökseen. Tällaisia tilanteita syntyy esimerkiksi silloin, kun Verohallinto on oikaissut päätöstään pääosin valituksessa esitettyjen vaatimusten mukaisesti ja hyväksymättä jätettyjen vaatimusten merkitys asianosaiselle on vähäinen.

Hallinto-oikeuden tehokkaan toiminnan kannalta olisi tärkeää, ettei hallinto-oikeuden käsiteltäväksi saavu automaattisesti valituksia tilanteissa, joissa verovelvollinen olisi tyytynyt Verohallinnon oikaisupäätökseen. Oikeusministeriössä on hallitusohjelman mukaisesti vireillä hanke, jonka tavoitteena on laajentaa oikaisuvaatimuksen käyttöalaa uusiin asiaryhmiin. Oikeusministeriön käsityksen mukaan arvonnäverotus on tyypillisesti sellainen asiaryhmä, johon oikaisuvaatimusmenettely soveltuisi.

Korkein hallinto-oikeus

Ehdotus on sinänsä oikeansuuntainen kehittämishanke nykytilanteeseen verrattuna. Prosessin johdon kuulemismenettelyineen tulisi kuitenkin olla hallinto-oikeudella jo valituksen vireilletulosta. Tätä linjausta tukisi paremmin sellainen oikaisuvaatimusmenettely, joka on verovalitusta edeltävä ja siitä erillinen menettely. Voitaaisiinko siirtyä sellaiseen muutoksenhakuun, jossa Verohallinnon tekemästä arvonnäverotusta, varainsiirtoverotusta ja arpajaisverotusta koskevasta päätöksestä haettaisiin ensi vaiheessa muutosta päätöksen tehneeltä viranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella siten kuin valtiovarainministeriön asettama välillisen verotuksen muutoksen hakutyöryhmä esitti muistiossaan (VM 4/2007). Päällekkäisessä oikaisuvaatimuksen ja valituksen käsittelyssä oikaisuvaatimuksen käsittely lisää hallinto-oikeuden käsittelyaikaa ilman, että hallinto-oikeus voi vaikuttaa asiaan.

Säädösehdotuksien kirjoitustapa, jonka mukaan, "jos Verohallinto oikaisee päätöstään...tarkoitettulla tavalla verovelvollisen vaatimuksen mukaisesti, valitus raukeaa", on ongelmallinen valtiosääntöoikeudellisista syistä. Menettelyssä, jossa oikaisu tehdään valitusvaiheessa, vain tuomioistuimien voi ratkaista, onko valitus rauennut ja miltä osin.

Helsingin hallinto-oikeus

1. Muutoksenhaku arvonnalisäveroasioissa

Verohallinnon velvollisuus päätöksen oikaisemiseen ja asianosaisten kuulemisen vaikutus siihen

Nykyinen menettely, jossa Verohallinto on oikaissut tekemiään päätöksiä valituksen johdosta suoraan tai mahdollisesti Veronsaajien oikeudenvaltavayksikön vastineen tai muutoksenhakijan antaman vastaselityksen jälkeen, on hallinto- oikeuden käsityksen mukaan ollut sinänsä toimiva. Valituksen johdosta lausunnon antavalla Verohallinnon yksiköllä on ollut kertyneiden asiakirjojen, siis myös Veronsaajien oikeudenvaltavayksikön antaman vastineen, perusteella hyvät edellytykset arvioida onko valituksenalainen päätös suoraan oikaistavissa Verohallinnon päätöksellä, ilman että asia tulee hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Verohallinto on myös tosiasiallisesti käyttänyt tätä oikaisumahdollisuuttaan.

Ehdotettu prosessinjohdon siirtäminen nykyistä aikaisemmassa vaiheessa hallinto- oikeudelle tulisi mahdollisesti vähentämään Verohallinnon tekemiä oikaisupäätöksiä. Verohallinto tekisi arvion päätöksen oikaisemisesta ennen Veronsaajien oikeudenvaltavayksikön vastinetta. Ehdotuksen mukaisen menettelyn toteutuessa on mahdollista, että Verohallinto varsin automaattisesti aikaisempaan päätökseensä viitaten siirtäisi valituksen hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Tämä lisäisi valitusten käsittelymäärää hallinto-oikeudessa ja pidentäisi valitusten käsittelyaikoja.

Asian selvittäminen

Ehdotuksessa on viitattu asian selvittämiseen hallinto-oikeuden toimesta. Myös Verohallinnon ja Veronsaajien oikeudenvaltavayksikön tulisi pyrkiä aineelliseen totuuteen verotuksen yhteydessä. Tähän nähden, jos verotus perustuu näytön puuttumiseen, tulisi lähtökohtaisesti nimenomaan Verohallinnon ohjata verovelvollista siinä, mitä näyttöä tai selvitystä Verohallinto edellyttää asiassa. Tähän nähden nykyinen tilanne, jossa Verohallinto lausunnollaan ja Veronsaajien oikeudenvaltavayksikkö vastineellaan selvittävät esimerkiksi mitä näyttöä verovelvollisen tulisi asiassa esittää, on asianmukainen. Virallisperiaatteesta huolimatta hallinto-oikeuden mahdollisuudet muutoksenhakijan ohjaamiseen ovat Verohallintoa ja Veronsaajien oikeudenvaltavayksikköä rajatummalla, eikä hallinto-oikeus voi antaa verovelvolliselle ohjausta esimerkiksi aikaisemmasta oikeuskäytännöstä ilmenevistä periaatteista.

Nykyinen menettely, jossa Verohallinto tai Veronsaajien oikeudenvaltavayksikkö esittävät näkemyksiä verovelvolliselta edellytettävästä näytöstä, merkitsee samalla sitä, että jos uutta näyttöä näiden perusteella esitetään, asia on vielä Verohallinnon käsittelyssä ja oikaistavissa helposti. Sen sijaan jos uusiin selvityksiin liittyvä ohjausvelvoite siirretään yleisesti hallinto-oikeudelle, seurauksena voi olla aikaisempaa useammassa tapauksessa asioiden palauttaminen ilman varsinaista ratkaisua sillä perusteella, että asiassa on esitetty sellaista uutta selvitystä, joka ei ole ollut Verohallinnon käytettävissä sen ratkaistessa asian tai arvioidessa velvollisuutta valituksenalaisen päätöksen oikaisemiseen. Tämä voi viivyttää aineellista ratkaisua ja siten oikeusturvan toteutumista merkittävästi.

Työmäärään liittyvä viittaus

Lakiehdotuksen luonnoksessa todetaan, että kuulemismenettelyn muutoksen tavoitteena on nopeuttaa asioiden käsittelyä hallinto-oikeudessa ja vähentää hallinnossa päällekkäistä työtä.

Kuulemiseen kuluva aika ja työmäärä eivät riipu juurikaan siitä, kuka kuulemiseen liittyvän prosessin hoitaa. Kuulemisen järjestäminen Verohallinnon toimesta voi joissain tapauksissa päinvastoin lyhentää todellista käsittelyaikaa, koska Verohallinto voi suoraan oikaista päätöstään vielä kuulemiskierroksen jälkeenkin.

Työmäärällisesti kuulemiseen liittyvän prosessin siirtäminen Verohallinnolta hallinto-oikeudelle merkitsee merkittävää lisätyötä hallinto-oikeudelle (noin 450 arvonlisäverovalitusta, joihin liittyviä vastine ja vastaselityskuulemisia tulisi olemaan noin 700-800 vuodessa).

Edellä olevan perusteella asianosaisten kuulemiseen liittyvää prosessinjohtoa ei tulisi siirtää nykyistä aikaisemmassa ajankohdassa hallinto-oikeudelle.

Arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyn uudistaminen

Arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyä uudistettaessa tulisi arvioida siirtymistä siihen, että arvonlisäveron määräämistä koskeneisiin päätöksiin haettaisiin muutosta ensivaiheessa Verohallinnolta oikaisuvaatimuksella ja vasta oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen haettaisiin muutosta hallinto-oikeudelta.

Tässä vaihtoehdossa Verohallinnolla säilyisi tosiasiallisesti nykyisenkaltainen toimiva tehdyn päätöksen oikaisumenettely, verrattuna esitysluonnoksen mukaiseen tilanteeseen, jossa oikaisun merkitys tulisi todennäköisesti tosiasiasa pienenemään. Lisäksi erillinen oikaisupäätökseen perustuva valitusmenettely vähentäisi jonkin verran arvonlisäverovalitusten määriä hallinto-oikeudessa, koska se tulisi karsimaan sellaisia nykyisellään hallinto-oikeudelle valitusasiana siirrettyjä kirjelmiä, joissa on ollut epäselvää onko tarkoituksena hakea muutosta hallinto-oikeudelta vai vain pyytää mahdollista oikaisua Verohallinnolta. Oikaisupäätökseen perustuva valitusmenettely karsisi hallinto-oikeuskäsittelystä myös tapauksia, joissa valituksenalaisia päätöksiä on pääosin oikaistu vaatimuksen mukaisesti (esim. arvioverotusta ja veronkorotusta koskeva päätös on oikaistu ilmoituksen mukaiseksi, mutta jätetty pieni veronkorotus voimaan siirtäen asia tältä osin valituksen hallinto-oikeudelle). Joissain tapauksissa muutoksenhakija voisi myös muusta syystä hyväksyä verotuksen saatuaan perustellun oikaisupäätöksen. Valitus hallinto-oikeuteen kohdistuisi vain niihin seikkoihin, joihin verovelvollisen tyytymättömyys tosiasiasa kohdistuu.

Erillinen Verohallinnon oikaisupäätösmenettely ei tulisi merkittävästi pidentämään muutoksenhakuvaatimusten käsittelyaikoja, koska Verohallinnolla on jo nykyisellään velvollisuus oikaista virheelliseksi katsomansa päätökset ja antaa lausuntonsa valituksen johdosta. Erillinen pakollinen oikaisupäätösvaihe myös yhdenmukaistaisi eri verolajien muutoksenhakumenettelyjä. Hallinto-oikeus viittaa oikaisupäätösmenettelyn osalta myös siihen mitä ehdotuksessa välillisen verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamiseksi on esitetty (Valtiovarainministeriö, vero-osasto, työryhmämuistioita 4/2007).

Valituksen toimittaminen hallinto-oikeuteen

Lakiehdotuksen luonnoksen mukaan valituskirjelmän voisi vastaisuudessa toimittaa Verohallinnon sijasta myös hallinto-oikeuteen. Muutos ei ole toimiva. Jos valituksen voisi

toimittaa suoraan hallinto-oikeuteen, valitus tulisi vireille hallinto-oikeudessa kyseisen valituksen saavuttua sinne. Hallinto-oikeuden olisi kuitenkin siirrettävä valitus Verohallinnolle, koska Verohallinnolla olisi ehdotettujen muutostenkin jälkeen ensisijainen velvollisuus virheelliseksi katsomansa päätöksen oikaisemiseen. Jos Verohallinto oikaisisi valituksenalaisen päätöksen, valitus raukeaisi. Suoraan hallinto-oikeudelle saapunut valitus olisi kuitenkin edelleen vireillä hallinto-oikeudessa ja Verohallinnon olisi siirrettävä asiakirjat oikaisupäätöksineen hallinto-oikeudelle, jotta hallinto-oikeus voisi todeta siellä vireillä olevan valituksen käsittelyn rauenneen. Tämä aiheuttaisi täysin turhaa ja ylimääräistä työtä hallinto-oikeudessa.

Mainittu epäkohta korostuisi valituksissa, joihin liittyy myös täytäntöönpanon kieltoa koskeva vaatimus. Vuonna 2011 hallinto-oikeudessa vireille tulleissa arvonlisäverovalituksissa yli 20 prosenttiin tapauksista liittyi vaatimus täytäntöönpanon kieltämisestä. Nykyisellään, kun valitus on toimitettava Verohallintoon ja Verohallinnolla on velvollisuus virheelliseksi katsomansa päätöksen oikaisemiseen, Verohallinnon tulee antaa ratkaisu täytäntöönpanon kieltämisestä koskevaan vaatimukseen siksi aikaa, kun muutoksenhakuväätimus on Verohallinnon käsiteltävänä. Jos valituksen voisi lakiehdotuksen luonnoksen mukaisesti toimittaa suoraan hallinto-oikeudelle, hallinto-oikeuden tulisi käytännössä ensin pyytää ko. verotukseen liittyvät asiakirjat Verohallinnosta ja ratkaista täytäntöönpanon kieltämisestä koskeva vaatimus. Tämän jälkeen hallinto-oikeus siirtäisi valituksen Verohallinnolle, joka voisi myös oikaista valituksenalaisen päätöksen suoraan. Tässä tilanteessa korostuu edellä kuvattu ylimääräisen työn mahdollisuus.

Jos lakiehdotus toteutuu luonnoksen esityksen mukaisesti niin, että arvonlisäverovalituksiin liittyvä kuulemismenettely siirtyy hallinto-oikeuden hoidettavaksi, vähintään hallituksen esityksessä tulisi todeta selvyuden vuoksi siitä, että kun Verohallinto arvioi, onko sen oikaistava aikaisemmin tekemäänsä päätöstä, sen tulee antaa ratkaisu myös valituksessa esitettyyn täytäntöönpanon kieltämisestä koskevaan vaatimukseen. Täytäntöönpanonkieltämisestä koskevaa ratkaisua ei voi lykätä siihen, että Verohallinto siirtää valituksen hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Täytäntöönpanon kieltämisestä koskevan vaatimuksen nopea ratkaiseminen on korostunut verotilijärjestelmän myötä, kun verovelvollinen ei voi itse valita, kohdistetaanko hänen suorittamansa maksu verotilillä olevaan valituksenalaiseen veroon tai muihin verotilille kirjattaviin veroihin. Myös hallinto-oikeudelle suoraan toimitettujen valitusten osalta velvollisuus täytäntöönpanon kieltoa koskevan määräyksen antamiseen tulisi olla Verohallinnolla, koska hallinto-oikeuden olisi siirrettävä sille toimitettu valitus Verohallinnolle mahdollista oikaisua ja lausuntoa varten.

Sen sijaan jos hallinto-oikeudelle tapahtuvaa muutoksenhakua edeltäisi erillinen oikaisupäätösmenettely, valituksen toimittamiselle hallinto-oikeudelle ja kuulemisen järjestämiselle hallinto-oikeuden toimesta ei ole estettä.

2. Varainsiirtoverotusta ja arpajaisverotusta koskevat muutoksenhakusäännökset

Edellä todetut näkemykset arvonlisäverotuksen muutoksenhakusäännösten uudistamisesta koskevat valtaavilta osin myös varainsiirtoverovalituksiin liittyvää kuulemismenettelyn muuttamista.

Arpajaisverotuksen osalta lakiehdotuksen luonnoksessa esitetään lisättäväksi vastaavat säännökset muutoksenhausta ja valitusten käsittelystä oikaisuasiana. Hallinto-oikeuden käsityksen mukaan arvonlisäverotuksen, ajoneuvoverotuksen ja varainsiirtoverotuksen muutoksenhakumenettely, jossa valitukset käsitellään ensin oikaisuasiana, mutta siirretään ilman eri päätöstä hallinto-oikeudelle jos oikaisua ei tehdä, ovat poikkeuksellisia ve-

rotuksen muutoksenhakujärjestelmässä. Yleisenä linjana verotuksen muutoksenhakujärjestelmässä on hallinto-oikeuden käsityksen mukaan ollut erillinen oikaisupäätösmenettely.

Verotuksen muutoksenhakujärjestelmiä tulisi kehittää yhdenmukaisesti mainittuun suuntaan. Arvonlisäverotuksen ja varainsiirtoverotuksen kaltaisia oikaisumenettelyjä ei siten tulisi ainakaan laajentaa muihin verolajeihin.

Turun hallinto-oikeus

Arvonlisäverotukseen ja muihin esityksessä käsiteltyihin verolajeihin oikaisuvaatimusjärjestelmän kehittäminen on tärkeää. Kyseessä tulisi kuitenkin olla kokonaan valitusmenettelystä erillinen oikaisuvaatimusjärjestelmä, josta osapuolilla olisi pääsy tuomioistuimeen vain erikseen tehdyllä jatkovalituksella. Aikanaan tuloverotuksesta saadut kokemukset osoittivat, että automaattinen oikaisuvaatimuksen siirtäminen hylätyiltä osin hallinto-oikeuteen johti oikeusriitoihin, joihin osapuolilla tosiasiallisesti ei enää ollutkaan intressiä, mikä ruuhkautti tarpeettomasti hallinto-oikeuksia.

Rovaniemen hallinto-oikeus

Hallinto-oikeus yhtyy esitykseen siltä osin kuin muutoksenhakujärjestelmää on tarkoitus yhtenäistää siirtämällä muutoksenhakuprosessin johtaminen hallinto-oikeudelle arvonlisäverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja arpajaisverotuksessa.

Veronmaksajain Keskusliitto ry

Menettelysäännösten yhdenmukaistaminen lisää veronmaksajan oikeusturvaa.

Muutoksenhakumenettelyn uudistukset

Eräisiin verotuksen muutoksenhakumenettelyihin ehdotetaan yhtenäistäviä ja selkeyttäviä muutoksia. Valituslupajärjestelmä laajennettaisiin niihin veroasioihin, joissa muutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen ei nykyisin ole luvanvaraista. Tällaisia asiaryhmiä ovat eräät hakemusasiat, kuten tappioiden vähentämistä koskevat poikkeuslupa-asiat sekä sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevat päätökset.

Verotusta koskevat ensiasteen muutoksenhakusäännökset lisättäisiin niihin veroasioihin, joihin sovelletaan nykyisin yksinomaan hallintolainkäyttölain säännöksiä.

Tuloverotuksen muutoksenhakusäännöksiä muutettaisiin siten, että päätöksen arvioverotusten kumoamisesta voisi tehdä myös Verohallinto.

Muutoksenhakua koskeva erityissäännös, jonka mukaan Konserniverokeskuksen tekemästä verotuspäätöksestä valitetaan Helsingin hallinto-oikeudelle, kumottaisiin.

Oikeusministeriö

Esitysluonnoksessa ehdotetaan kumottavaksi säännös, jonka mukaan Konserniverokeskuksen päätöksissä toimivaltaisena hallinto-oikeutena on Helsingin hallinto-oikeus. Muutoksenhaku hajaantuisi siten kaikkiin hallinto-oikeuksiin samalla tavoin kuin muutoksenhaku muihinkin Verohallinnon päätöksiin.

Oikeusministeriön tavoitteena on kehittää hallinto-oikeuksia yleisinä alueellisina hallintotuomioistuimina siten, että kaikki hallinto-oikeudet ratkaisisivat kaikkia asioita ja asioiden keskittämiseksi tietyyn hallinto-oikeuteen tulisi olla erittäin painavat perusteet. Parhaillaan vireillä olevalla hovi- ja hallinto-oikeuksien rakennemuutoksella pyritään myös kehittämään hallinto-oikeusverkostoa siten, että tuomioistuinryhmät olisivat riittävän suuria ja mahdollisimman tasavahvoja. Nämä kehitystavoitteet huomioon ottaen on perusteltua, että Konserniverokeskuksen päätöksistä valittaminen ei enää jatkossa olisi keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen.

Korkein hallinto-oikeus

Muutoksenhakumenettelyjen yhtenäistäminen

Koska useimmissa verotusta koskevissa asioissa on jo käytössä valituslupajärjestelmä, eri verolajeissa sovellettavien menettelyiden yhdenmukaistaminen on tarpeellista ja kannatettavaa. Ehdotukselle ei ole tältä osin estettä.

Valitus Konserniverokeskuksen päätöksestä

Vuonna 2006 hallituksen esityksessä (HE 189/2006 vp) ehdotettiin, että erityinen valitus tie Helsingin hallinto-oikeuteen kumottaisiin. Tuolloin valtiovarainvaliokunta käsittelysään kuitenkin muutti lakiesitystä (VaVM 33/2006 vp) ja pysytti järjestelmän. Valiokunta katsoi mietinnössään, että valitusten keskitetty käsittely on perusteltua ennen kaikkea

Konserniverokeskuksen asiakkaiden verotusasioiden erityisluonteen ja eri yhtiöiden välisen konserniyhteyden vuoksi.

Nyt tehty muutosehdotus toimivaltaisen hallinto-oikeuden määräytymisestä vastaa hallintolainkäyttöjärjestelmän nykyisiä tavoitteita. Asioiden keskittäminen vain yhteen hallinto-oikeuteen ei ole linjassa hallinto-oikeuksien yleisten kehittämistavoitteiden kanssa, kuten ei ole muutoksenhaun ohjautuminen suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteenkaan (ks. myös Tehtävien jako hallintotuomioistuinten kesken). Hallintolainkäytön tasotyöryhmän mietintö, OMML 78/2010). Muutosehdotus on kannatettava. Erityistä huomiota tulee kuitenkin kiinnittää siihen, että hajautuksella ei heikennetä pitkäaikaisella soveltamiskäytännöllä saavutettua asiantuntemuksen tasoa.

Helsingin hallinto-oikeus

Arvioverotusta koskevien oikaisuvaatimusten käsittely

Arvioverotusta koskevien oikaisuvaatimusten käsittelyehdotukseen ei ole sinänsä huomautettavaa. Käytännössä saattaa kuitenkin syntyä epätietoisuutta siitä, onko esitetyn 61 §:n 2 momentin nojalla uudelleen toimitettu verotus sellainen verotuspäätös, johon haetaan muutosta oikaisuvaatimuksella, vai oikaisuvaatimuksen johdosta annettu päätös, johon haetaan muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen.

Muutoksenhaku Konserniverokeskuksen tekemistä verotuspäätöksistä

Helsingin hallinto-oikeus puoltaa esitystä. Samaa muutosta ei ole kuitenkaan esitetty arvonnalisäverovalituksiin. Esitetty hajautus lisäisi siten jonkin verran niitä tapauksia, joissa saman verovelvollisen tuloverotusta ja arvonnalisäverotusta koskevat valitukset käsitellään eri hallinto-oikeuksissa. Luonnoksen ennakkoratkaisuja koskevassa kohdassa on kiinnitetty huomiota siihen, että jokin verovelvollisen oikeustoimi saattaa vaikuttaa sekä tulot että arvonnalisäverotukseen. Tämä koskee luonnollisesti myös lopullista verotusta. Samoja tosiseikkoja saatetaan joutua arvioimaan molemmissa verotusmuodoissa ja myös muutoksenhaun yhteydessä. Arvonnalisäverovalitusten hajauttaminen kaikkiin alueellisiin hallinto-oikeuksiin olisi perusteltua ja johtaisi siihen, että tuloverotusta ja arvonnalisäverotusta koskevat valitukset voitaisiin käsitellä samassa tuomioistuimessa ja mahdollisuuksien mukaan myös samanaikaisesti ja esimerkiksi samassa suullisessa käsittelyssä. Verotililain hajautettu muutoksenhaku koskee jo nyt myös arvonnalisäveron verotilikirjauksia. Hallinto-oikeus viittaa myös valtiovarainministeriön vero-osaston työryhmämuistiossa 4/2007 lausuttuun.

Rovaniemen hallinto-oikeus

Muutoksenhakusäännösten lisääminen ehdotetuin tavoin niiden veroasioiden osalta, joihin nykyisin sovelletaan hallintolainkäyttölain säännöksiä, on perusteltua, samoin kuin veronsaajien oikeudenvallontayksikön muutoksenhakuajan ja -oikeuden täsmentäminen sekä Verohallinnolle annettava oikeus verotuksen päättymisen jälkeen kumota arvioverotus uuden veroilmoituksen perusteella. Samoin hallinto-oikeus yhtyy esitykseen muuttaa muutoksenhaku Konserniverokeskuksen päätöksistä vastaamaan muutoksenhakua muihin Verohallinnon päätöksiin.

Verohallinto

Verovalitusmenettelyä tulisi edelleen kehittää niin, että eri verolajien muutoksenhakumenettelyt yhtenäistettäisiin. Valitusvaihetta tulisi kaikissa veroasioissa edeltää pakolli-

nen oikaisuvaatimusmenettely. Ainoan poikkeuksen muodostaisivat Verohallinnon antamat ennakkoratkaisupäätökset, joista valitettaisiin lyhyessä määräajassa hallinto-oikeuteen, kuten nykyisinkin. Muissa kuin ennakkoratkaisuasioissa vasta oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä voitaisiin valittaa hallinto-oikeuteen. Yhtenäistä muutoksenhakujärjestelmää edellyttää asiakasnäkökulma ja erityisesti nykyisessä tilanteessa Verohallintoon tulossa olevat isot tietojärjestelmämuutokset.

Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry

Vastustaa ehdotusta, jonka mukaan Konserniverokeskuksen tekemästä verotuspäätöksestä ei valitettaisi Helsingin hallinto-oikeudelle kumottaisiin.

Konserniverokeskuksen tehtävänä on huolehtia Suomen suurimpien yritysten veroasioista. Konserniverokeskuksen asiakasyhtiöiden osuus Suomen osakeyhtiöistä on alle kaksi prosenttia, mutta niiden osuus koko maan yhteisöveron määrästä on ollut vuosittain noin 50 prosenttia. Lisäksi niiden kautta kulkee veronsaajille suuri osa arvonlisäverotuksen ja palkansaajien verotuksen rahavirroista.

Konserniverokeskuksen asiakkaita ovat yhtiöitä, joiden verotukseen liittyy merkittäviä vero-oikeudellisia kysymyksiä ja joiden maksuunpantavien verojen määrät ovat huomattavia. Koska näiden yhtiöiden verotus on ollut perusteltua koota yhteen yksikköön Verohallinnossa, on selvää, että yritysten oikeusturva vaatii myös asioiden keskittämistä hallinto-oikeustasolla. Tapausten hajauttaminen eri hallinto-oikeuksiin on omiaan vaarantamaan yritysten oikeusturvaa, joten esitettyä muutosta ei tule toteuttaa.

Suomen Kuntaliitto ry

Ehdotukset ovat kannatettavia. Valitusmenettelyiden yhtenäistäminen mahdollisimman samankaltaiseksi eri verolajien osalta on omiaan selkeyttämään muutoksenhakujärjestelmää ja siten parantavat eri osapuolien oikeusturvaa asioiden käsittelyssä.

Suomen Veroasiantuntijat ry

Erityissäännös, jonka mukaan Konserniverokeskuksen tekemästä verotuspäätöksestä valitetaan Helsingin hallinto-oikeudelle, ehdotetaan kumottavaksi. On tärkeää kuitenkin varmistaa, että suuryritysten ja kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavien konsernien erityiskysymyksistä muodostuu hallinto-oikeustasolla myös jatkossa riittävä kokemus linjakkaiden päätösten aikaansaamiseksi. Kansainvälisten suuryritysten veroasioiden hajautuminen useisiin hallinto-oikeuksiin on omiaan vähentämään ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta. Kun suuryritysten asiat nähdään perustellusti hyväksi keskittää Verohallinnon sisällä, olisi luontevaa noudattaa samaa keskittämisperiaatetta myös valitusprosessissa. Säännösehdotuksesta tulisi luopua tältä osin ainakin siihen asti, että on olemassa selvä suunnitelma siitä, miten oikeusvarmuus saadaan hallinto-oikeuksissa tältä osin toteutumaan.

Veronmaksajain Keskusliitto ry

Menettelysäännösten yhdenmukaistaminen lisää veronmaksajan oikeusturvaa. Verohallinnolle ehdotettu mahdollisuus tehdä päätös arvioverotuksen kumoamisesta on kannatettava ehdotus. Samoin on kannatettavaa kumota säännös, jonka mukaan Konserniverokeskuksen päätöksistä valitetaan Helsingin hallinto-oikeudelle.

Sen sijaan tarpeellisenä ei voida pitää sitä, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikölle annettaisiin valitusoikeus ensiasteessa tehtyyn päätökseen laiminlyöntimaksusta. Kyseessä ei ole riita veronsaajalle tulevan veron määrästä vaan verotusmenettelystä, eivätkä veronsaajat ole siten asiassa asianosaisia.

Muutoksia kuulemismenettelyyn

Valitusvaiheeseen liittyviä kuulemismenettelyjä yhtenäistettäisiin. Päätöksen tehneen Verohallinnon yksikön kuulemista ei lähtökohtaisesti edellytettäisi.

Hallintotuomioistuin voisi kaikissa verotukseen liittyvissä asioissa ratkaista valituksen Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä kuulematta, jos veron määrä voi verovelvollisen valituksen johdosta muuttua enintään 6 000 euroa eikä asia ole tulkinnanvarainen tai epäselvä. Vastaavasti verotuksen oikaisulautakunta voisi ratkaista puheenjohtajan ja yhden jäsenen kokoonpanossa sellaisen asian, jossa veron määrä voisi oikaisuvaatimuksen johdosta muuttua enintään 6 000 euroa.

Oikeusministeriö

Nykyinen menettely, jossa intressiltään alle 3 000 euron asia on voitu ratkaista Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä kuulematta, on oikeusministeriön käsityksen mukaan toiminut hyvin. Hallinto-oikeus voi tällaisessakin asiassa kuulla Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä tarvittaessa. Muutosehdotuksessa on lisäksi nykyiseen lainsäädäntöön verrattuna korostettu sitä, että kuulematta ei voida jättää tilanteissa, joissa asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä. Näin ollen oikeusministeriö katsoo, ettei ole estettä nostaa rajaa ehdotettuun 6 000 euroon.

Helsingin hallinto-oikeus

Lähtökohtaisesti voidaan pitää hyvänä, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kuuleminen on yksinkertaisissa asioissa mahdollisimman joustavaa. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kuulematta jättämisessä on kuitenkin otettava huomioon veroasioiden kaksiasianosaissuhde. Jos Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä ei kuulla valituksen johdosta, hallinto-oikeuskäsittelyssä ei synny minkäänlaista dialogia oikeudenkäynnin osapuolten välillä kirjallisen kuulemisen muodossa. Vastapuolen vastine voi myös niin sanotussa vähäisessä asiassa selkeyttää verovelvolliselle esimerkiksi vallitsevaa oikeuskäytäntöä ja sitä, mitä häneltä edellytetään valituksen menestymiseksi. Lisäksi on syytä mainita, että tällä Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kuulematta jättämisellä ei käytännössä pystytä nopeuttamaan veroasioiden keskimääräisiä käsittelyaikoja hallinto-oikeudessa, koska muiden kuin kiireellisesti käsiteltäväksi säädettyjen veroasioiden pitkät käsittelyajat eivät johdu kuulemiseen kuluva ajasta. Viive aiheutuu sen sijaan siitä, että sinänsä ratkaisuvalmiit asiat odottavat käsittelyvuoroaan juttujonossa, josta asiat vietään valmisteluun lähtökohtaisesti ikäjärjestyksessä, kuitenkin niin, että kiireellisenä käsiteltävät asiat saavat etusijan.

Ehdotettu uudistus Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kuulematta jättämisestä vähäisissä asioissa, jotka eivät ole tulkinnanvaraisia, on tarkoituksenmukainen. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kuulematta jättäminen ei kuitenkaan edellytä kuulemiseen liittyvien tehtävien nykyistä aikaisempaa siirtämistä hallinto-oikeuteen, vaan säännös

voidaan muotoilla niin, että Verohallinto ei varaa ehdotuksen mukaisilla edellytyksillä Veronsaajien oikeudenvilvontayksikölle tilaisuutta vastineen antamiseen.

Turun hallinto-oikeus

Säännös, jonka mukaan hallinto-oikeus voi alle 3 000 euron verointressin asioissa ratkaista asian veronsaajaa kuulematta, muodostaa merkittävän poikkeuksen normaalista hallintolainkäytön järjestelmästä, jossa pääsääntönä on asianosaisten ja päätöksen tehneen viranomaisen kuuleminen. Poikkeuksen merkitys korostuu sen johdosta, että veronasiat ovat suurin asiaryhmä, joissa ylipäättään hallinto-oikeudessa on vallalla ns. kaksiasianosaisjärjestelmä.

Kaksiasianosaisjärjestelmän perustavoitteena on turvata asian ratkaisevalle tuomioistuimelle mahdollisimman puolueeton ratkaisijan rooli. Hallinto-oikeus ei valvo veronsaajan eikä verovelvollisen etua. Kuten muissakin tuomioistuimissa, myös hallinto-oikeuden päätöksenteossa on lisäksi tavoitteena, että ensisijaisesti asian osapuolet esittävät tuomioistuimelle jutun tosiasiaselvitykset ja oikeudelliset argumentit. Osapuolet toimivat ikään kuin tuomioistuimen voimavarana.

Asioissa, joissa hallinto-oikeudella ei ole käytettävissään veronsaajapuolen arviota vireillä olevasta valituksesta edellä tarkoitetut tavoitteet eivät toteudu. Käytännön kokemus on myös osoittanut, että vaikka veronsaajapuolen kuuleminen on jätetty hallinto-oikeuden harkintaan, useasti lausuntoa ei tosiasiallisesti saada silloinkaan, kun tuomioistuin on pitänyt sitä tarpeellisenä, vaan veronsaajapuoli tyytyy viittaamaan aikaisempaan aineistoon. Ratkaisuasetus tuomioistuimessa on silloin erilainen, kuin mihin kaksiasianosaisjärjestelmällä ja tuomioistuinmenettelyllä yleensäkin pyritään.

Kuulemistarpeen rajan korottaminen 3 000 eurosta 6 000 euroon tulisi merkittävästi lisäämään niiden valitusten määrää, joissa osapuoliasetus tuomioistuimessa jäisi puutteelliseksi. Sitä korostaisi edelleen, että nyt lausunnolla olevassa ehdotuksessa ei mitenkään aseteta veronsaajien oikeudenvilvontayksikölle velvollisuutta antaa asialausunto silloinkaan, kun hallinto-oikeus pitää sitä tarpeellisenä. Hallintolainkäyttölain uudistamista käsitellyt työryhmä on vastoin tätä kehityssuuntaa ehdotuksessaan laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ehdottanut, että viranomaisen myötävaikutusvelvollisuutta muutoksenhakuasian käsittelyyn korostettaisiin velvoittamalla viranomainen hallintotuomioistuimen pyynnöstä aina vastaamaan asianosaisten esittämiin vaatimuksiin ja esittämään käsityksensä myös esitetystä selvityksestä.

Nyt tehdyssä esityksessä hallinto-oikeuden mahdollisuutta jättää veronsaaja-osapuoli kuulematta on ehdotettu rajattavaksi niin, että hallinto-oikeus ei voisi jättää veronsaajaa kuulematta, mikäli asia on "tulkinnanvarainen tai epäselvä". Ehdotetunkaltainen raja mahdollisuuteen olla kuulematta veronsaajaa on varsin epämääräinen ja itsessään tulkinnanvarainen. Se mahdollistaisi jokseenkin aina jälkikäteisen prosessiväitteen tekemisen, ellei kuulemista ole tehty. Hallinto-oikeuden näkökulmasta asian tulkinnanvaraisuutta ja epäselvyyttä on myös hyvin vaikea ratkaista ehdottoman normin edellyttämällä tarkkuudella siinä melko varhaisessa käsittelyvaiheessa, kun veronsaajan kuuleminen kirjallisessa prosessissa tulee harkittavaksi. Verovelvollisen tekemä valitus jo sinänsä antaa aiheen olettaa, että ainakin verovelvollinen on kokenut asian tulkinnanvaraiseksi ja epäselväksi.

Mikäli esityksen mukainen korotus 3 000 eurosta 6 000 euroon toteutetaan, edellä mainittu raja tulisi jättää säännöksestä pois. Samalla siihen tulisi lisätä veronsaajaosapuolelle aina velvollisuus antaa asiasisällöllinen lausunto valituksesta, kun hallinto-oikeus sitä pyytää.

Rovaniemen hallinto-oikeus

Nykyisen 3 000 euron rajan nostaminen 6 000 euroon tarkoittanee ainakin henkilöverotuksen osalta sitä, että lähes kaikki tällaiset veroasiat ratkaistaisiin oikaisulautakunnassa suppeassa kokoonpanossa ja ilman veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kuulemista hallinto-oikeusvaiheessa. Tämä saattaisi jossain määrin johtaa asioiden rutiininomaiseen ja pintapuolisempaan käsittelyyn, mikä olisi verovelvollisen oikeusturvan kannalta arveluttavaa. Tosin hallinto-oikeus voi euromäärän alle jäävissäkin tapauksissa tarvittaessa kuulla veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä.

Trafi

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kuulemista koskevista menettelytavoista on säännelty varsin kattavasti nykyisen autoverolain 70 §:ssä. Vakiintuneen menettelytavan mukaan Trafi pyytää verovelvollisen valituksen, jota Trafi ei oikaisuvaatimuksena ole hyväksynyt, johdosta vastineen Veronsaajien oikeudenvalvontayksiköltä ja edelleen varaa vastaselitysmahdollisuuden verovelvolliselle ennen valituksen siirtämistä hallinto-oikeuden käsiteltäväksi.

Ehdotusta tulisi tarkentaa kuulemismenettelyn tarpeellisuusarvioinnin osalta. Toimivalta asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden harkinnassa tulee olla selkeästi määritelty.

Perusteluiden ja verotusmenettelystä annetun lain mukaisesti tarkoituksena lienee säätää ainoastaan hallinto-oikeuksille kuuluvasta harkintavallasta. Lakiehdotuksessa asia on sen sijaan jätetty avoimeksi. Ottaen huomioon nykyinen muutoksenhakumenettely autoverotusasioiden osalta, pykälätekstiä on mahdollista tulkita niin, että toimivalta kuulemismenettelyn tarpeellisuusarvioinnin osalta kuuluisi myös Trafille. Tällöin tilanne olisi eriävä ajoneuvoveroa ja polttoainemaksua koskevien lakien mukaisesta menettelystä, jossa Trafi siirtää asian hallinto-oikeuden käsiteltäväksi annettuaan asiassa oman lausuntonsa.

Menettelysäännöksiä yhdenmukaistettaessa olisi perusteltua, että mainittu toimivalta ja prosessinjohto kuuluisivat kokonaisuudessaan hallinto-oikeudelle. Se edellyttäisi nykyisen autoverolain 70 §:n 4 momentin uudelleentarkastelua.

Ajoneuvoveron ja polttoainemaksun osalta Trafilla ei ole huomautettavaa kuulemismenettelyyn liittyen, sillä ehdotus voidaan tulkita antavan tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden harkinnassa toimivallan ainoastaan hallintotuomioistuimelle.

Suomen Kuntaliitto ry

Muutoksessa tulee huomioida se, etteivät veronsaajien oikeudet vaarannu ja veronsaajien mahdollisuus tulla asiassa kuulluksi säilyy mahdollisimman laajana. Nykyisenkään raja-arvon soveltamisen osalta ei ole tehty kattavaa selvitystä tapauksista, joihin sitä on sovellettu, ja siitä, miten kuulematta jättäminen nykyisellään on mahdollisesti vaikuttanut hallinto-oikeuden tuomioihin. Ennen kuin raja-arvoa korotetaan ja käytännön soveltamisaluetta siten laajennetaan, tulee selvittää, toimiiko järjestelmä nykyisellään ja millaisia riskejä laajentamiseen liittyy.

Veronmaksajain Keskusliitto ry

Menettelysäännösten yhdenmukaistaminen lisää veronmaksajan oikeusturvaa.

***Verosta vapauttamista koskevien säännöksiä siirtäminen veronkantolakiin
Huojennustoimivallan siirto Verohallinnolta Trafille***

Verosta vapauttamista koskevia säännöksiä muutettaisiin siten, että Verohallinnon tehtäväalaan kuuluvat verosta vapauttamista koskevat säännökset lisättäisiin veron-kantolakiin ja verotililakiin. Erillislakien säännökset kumottaisiin.

Verohallinto ratkaisisi verosta vapauttamista koskevat hakemusasiat, kuitenkin siten, että kunta ratkaisisi kunnallisverosta tai kiinteistöverosta vapauttamista koskevat asiat, jos kunta pidättää ratkaisuvallan itselleen. Kunnan ratkaisuvallalta olisi voimassa kolme kalenterivuotta kerrallaan, jonka aikana kunta ratkaisisi kaikki kunnallisveroa tai kiinteistöveroa koskevat asiat.

Autoverotusta koskevat huojennus- ja lykkäystoimivalta siirtyisi Verohallinnolta Trafille.

Rovaniemen hallinto-oikeus

Kannattaa verosta vapauttamista koskevien säännösten lisäämistä veronkantolakiin ja verotililakiin sekä erillislakien säännösten kumoamista vastaavilta osin. Hyvin perusteltua on myös verojen ja maksujen lykkäystä ja maksujärjestelyä koskevien säännösten yhdistäminen niin, että jatkossa maksujärjestely olisi ainoa menettely, jolla verojäämien maksuaikataulua järjestellään.

Trafi

Puoltaa autoveroa koskevien huojennus- ja lykkäysasioiden siirtoa Verohallinnolta Trafille. Toimivallan siirto selkeyttäisi tilannetta asiakkaiden kannalta, sillä hakemusten kohteena olevat autoveropäätökset tehdään Liikenteen turvallisuusvirastossa. Menettely vastaisi myös yleistä käytäntöä, jossa veron määrävällä viranomaisella on oikeus vapauttaa tai myöntää lykkäystä veron maksuvelvollisuudesta.

Suomen evankelis-luterilainen kirkko

Kirkkolain (1054/1993) 15 luvun 3 §:n mukaan verovelvollinen, joka on saanut vapautuksen kunnalle tulosta maksettavasta verosta tai viivästymisestä johtuvista seuraamuksista, saa vastaavan vapautuksen maksettavasta kirkollisverosta. Jos vapautusta ei ole myönnetty, seurakunta tai seurakuntayhtymän kirkkoneuvosto voi erityisistä syistä hakemuksesta myöntää vapautuksen samoilla perusteilla, joilla valtion ja kunnan viranomaiset voivat myöntää vapautuksen valtion- ja kunnallisveron osalta.

Kirkolliskokous on 11.11.2010 hyväksynyt kirkkolain muutosehdotuksen, johon liittyen se on hyväksynyt myös ehdotuksen seurakuntien jäsenten velvollisuudesta suorittaa veroa seurakunnalle. Ehdotus sisältää mahdollisuuden vapautua kirkollisverosta. Sisällöltään säännös vastaa voimassa olevaa kirkkolain säännöstä. Kirkkohallitus katsoo, että valtiovarainministeriön muutosesitys ei ole ristiriidassa kirkolliskokouksen päätöksen kanssa.

Suomen Kuntaliitto ry

Kuntien itsemääräämisoikeuden ja verotusoikeuden kannalta on ongelmallista, että ehdotuksen mukaisessa toimintamallissa kunta voi menettää ratkaisuvallan verosta vapauttamiseen tekemättä mitään, vaikka kyseessä on kunnan omat kunnallis- ja kiinteistöverotu-

lot. Lisäksi ratkaisuvallansiirron voimassaoloaika, 3 vuotta, on tarpeettoman pitkä. Se sitoo tarpeettomasti esimerkiksi demokraattisesti valitun kunnanvaltuuston toimia uuden valtuustokauden alkaessa.

Se, että kunnille suodaan mahdollisuus siirtää vastuuta Verohallinnolle, on hyväksyttävää siinä tapauksessa, että se tapahtuu kunnan nimenomaisesta tahdonilmaisesta. Tahdonilmaus voitaisiin antaa vuodeksi kerrallaan ja esimerkiksi vuosittain samassa yhteydessä, kun kunta ilmoittaa tulevan vuoden veroprosenttinsa Verohallinnolle. Ilman kunnan tahdonilmaisuun perustuvaa järjestelmää ei voida pitää hyväksyttävänä.

Lykkäysmenettelystä luopuminen ja maksujärjestelyyn siirtyminen

Verohallinnon kantamien verojen ja maksujen lykkäystä sekä maksujärjestelyä koskevat säännökset yhdistettäisiin. Lykkäysmenettelyn asemesta sovellettaisiin maksujärjestelyä, josta säädetään nykyisin veronkantolaissa erikoisperintätoimena. Erillislakien säännökset lykkäysmenettelystä kumottaisiin, ja veronkantolakiin lisättäisiin säännökset edellytyksistä, joiden mukaisesti Verohallinto harkitsisi maksujärjestelyyn ryhtymistä.

Helsingin hallinto-oikeus

Useissa kumottavaksi esitetyissä lykkäystä koskevissa säännöksissä, esimerkiksi verotusmenettelylain 90 §:n 2 momentissa ja perintö- ja lahjaverolain 53 §:n 4 momentissa, on säädetty valituskielto. Hallinto-oikeus kiinnittää huomiota siihen, tulisiko lakia selvittää siltä osin, voidaanko veronkantoviranomaisen tekemiin maksujärjestelyyn ryhtymistä koskeviin ratkaisuihin hakea muutosta valittamalla.

Verohallinto

Maksujärjestelyyn ryhtymisen edellytyksistä ehdotetun 35 a §:n 3 momentin mukaan maksujärjestely voitaisiin erittäin painavista syistä tehdä myös ilman korkoa. Ehdotus on prosessin kannalta pulmallinen. Tähän asti maksujärjestelyihin on aina kuulunut korko. Mahdollisuus korottomuuteen aiheuttaa todennäköisesti useita korottomuutta koskevia pyyntöjä, jotka lisäävät maksujärjestelyihin liittyvää työtä ja ohjaustarvetta, koska pyyntöihin täytyy vastata ja vastaukset täytyy perustella.

Korosta vapauttamisen sisällyttäminen ehdotukseen perustuu siihen, että lykkäys voidaan erityisen painavista syistä myöntää ilman korkoa. Asiakas voi kuitenkin samoilla perusteilla hakea veronhuojennusta, joka voidaan ulottaa myös korkoihin. Kun lykkäyksen poistamista perustellaan menettelyjen yksinkertaistamisella, maksujärjestelyä koskevaan lakiin ei tulisi sisällyttää erillistä korottomuutta koskevaa säännöstä. Sekä asiakkaan että Verohallinnon kannalta olisi selvempää, että maksuajan antaminen, maksujärjestely, ja koron maksamisesta vapauttaminen, huojennus, pidettäisiin erillään. Ehdotettu 3 momentti tulisi siten poistaa.

Verosta vapauttamisesta aiheutuvan palautuksen kuittaminen verotilillä: Verotililain verosta vapauttamista koskeva 46 § koskee nyky muodossaan pelkästään viivästysseuraamusten huojentamista. Verotililain 27 §:ssä (Hyvityksen käyttäminen kuittaukseen) todetaan, että kuittaus on mahdollista siltä osin kuin niihin ei kohdistu veronkantolain

26 §:ssä tarkoitettu estettä. Kyseisen säännöksen 3 kohdan mukaan veronkuittaukseen ei käytetä veronpalautusta, joka aiheutuu verosta vapauttamisesta.

Ehdotetun 46 §:n nojalla voitaisiin vapauttaa verosta tai maksusta sekä niiden viivästysseuraamuksista ja muista seuraamuksista. Aikaisemmin verotililakiin ja yksittäisiin verolakeihin sisältyneet huoventamista koskevat säännökset yhdistetään siten yhdeksi kokonaisuudeksi. Tästä seuraa vastaavasti se, että 4 momentissa oleva veronkuittaus tulisi kattamaan myös verotiliverojen pääomien huoventamisesta aiheutuvat palautukset.

Verotilin rakenteen ja järjestelmän toimivuuden kannalta on tärkeää, että veronkuittausmahdollisuus säilytetään 46 §:ssä ainakin viivästysseuraamusten osalta.

Nykytilan säilyttämiseksi tulisi 46 §:ssä veronkuittaukseen koskeva säännös jakaa siten, että kuittaminen olisi edelleen mahdollista vain viivästysseuraamusten osalta, verojen ja maksujen vapauttamiseen kohdistuisi edelleen veronkantolain 26 §:n mukainen kieltä palautus veronkuittaukseen.

Verotililain 46 § 4 momentti voitaisiin muotoilla esimerkiksi ”Verovelvollisen verotilille palautettava muu kuin veron tai maksun vapauttamisesta aiheutuva veron- tai maksunpalautus voidaan käyttää maksamatta olevien velvoitteiden suoritukseksi tai veronkantolaisissa tarkoitettuun veronkuittaukseen”.

Tulli

Eräiden verojen lykkäyksen ehdoista annetusta valtiovarainministeriön asetuksesta (1285/2003) ehdotetaan siirrettäväksi säännöksiä veronkantolakiin. Tullin myöntämiin maksunlykkäyksiin sovelletaan jatkossakin nykyistä asetusta eikä veronkantolakia, mikä tulee ottaa huomioon asetusta muutettaessa.

Veronmaksajain Keskusliitto ry

Verosta vapauttamista ja veronmaksun lykkäystä koskevien hakemusten käsittelyn yhdenmukaistaminen ja siirtäminen Verohallinnon veronkantoyksikköön on perusteltua.

Liitto ehdottaa, että lykkäystä ja verosta vapauttamista koskevat päätökset säädettäisiin valituskelpoisiksi (perusteluina viitataan Seppo Söderlundin väitöskirjaan ”Oikeus ja kohtuus verotuksessa”).

Voimaantulo

Lait tulisivat voimaan vuoden 2013 alusta. Ennakkopäätösvalitusta koskevat säännökset tulisivat kuitenkin voimaan vasta vuoden 2014 alusta. Verohallinnon pääjohtajan kelpoisuusvaatimuksia koskeva muutos tulisi voimaan mahdollisimman pian.

Esitys sisältää eräiden muutosten soveltamista koskevia siirtymäsäännöksiä.

Korkein hallinto-oikeus

Ehdotuksen mukaan voimaantuloa koskeva säännös kuuluisi seuraavasti: ”Helsingin hallinto-oikeudelle tehdyn valituksen, joka on tullut vireille viimeistään lain voimaantulopäivänä, sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa ollutta 34 §:ää.”

Ehdotuksessa tarkoitettaneen, että Konserniverokeskuksen ratkaiseminen asioiden keskitetyn muutoksenhaun loppuessa Helsingin hallinto-oikeus käsittelee kuitenkin loppuun siellä vireillä olevat asiat. Ehdotetussa muotoilussa ratkaisevana päivänä Helsingin hallinto-oikeuden toimivallalle pidettäisiin vakiintuneen lainkirjoittamistavan vastaisesti uuden lain ensimmäistä voimassaolopäivää. Ehdotuksessa ei ole otettu myöskään huomioon, että valituksenalaisen viranomaisen on käytännössä vaikea tehdä sellaista valitusosoitusta, jossa ennen lain muutosta, mutta lain voimaantulon jälkeen mahdollisesti tehtävään valitukseen osoitettaisiin hakemaan muutosta alueelliselta hallinto-oikeudelta Helsingin hallinto-oikeuden sijasta. Tällaisissa tilanteissa käytetään vakiintuneesti muotoilua, jossa *ennen lain voimaantuloa tehtyyn hallintoviranomaisen päätökseen* haetaan muutosta lain voimaan tullessa voimassa olleiden säännösten mukaan, päättyipä valitus-aika ennen tai jälkeen lain voimaantulopäivän. Vasta lain voimaantulon jälkeen tehtyyn viranomaisen päätökseen haetaan muutosta uusien säännösten perusteella.

Lisäksi toimivaltaisen hallintotuomioistuimen muuttuessa on asioiden viivytyksettömän käsittelyn vuoksi tarpeen, että Helsingin hallinto-oikeus käsittelee loppuun kaikki sille tehdyt valitukset. Myös tästä on säädettävä voimaantulosäännöksissä.

Trafi

On tärkeää, että lain voimaantulopäivänä vireillä olevat verosta vapauttamista tai maksun lykkäystä koskevat autoveroasiat käsittelee Verohallinto, jotta asioiden siirto ei lisää Trafín työmäärää enempää kuin vähäisessä määrin.