



VM033:00/2012

**HALLITUKSEN ESITYS LAIKSI VEROTUSTA KOSKEVASTA
ENNAKKOPÄÄTÖSVALITUKSESTA SEKÄ ERÄISTÄ MUISTA
VEROTUSMENETTELYÄ JA MUUTOKSENHAKUA KOSKEVISTA MUUTOKSISTA**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt oikeusministeriöltä lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi verotusta koskevasta ennakkopäätösvalituksesta sekä eräistä muista verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevista muutoksista. Oikeusministeriö esittää lausuntonaan kunnioittavasti seuraavan.

Ennakkopäätösvalitus*Ehdotus*

Esitysluonnoksessa ehdotetaan, että tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa mahdollistettaisiin ennakkopäätösvalituksen tekeminen oikaisuvaatimukseen annetusta verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Asian käsittely ennakkopäätösvalituksena edellyttäisi korkeimman hallinto-oikeuden antamaa valituslupaa. Korkein hallinto-oikeus voisi myöntää valitusluvan vain ennakkopäätösperusteella. Menettely edellyttäisi myös sitä, että muutoksenhakijan vastapuoli antaisi suostumuksensa asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena. Jos korkein hallinto-oikeus ei myönnä ennakkopäätösvalitusta koskevaa valituslupaa, asia palautuisi hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

Ennakkopäätösvalitus korkeimpaan oikeuteen

Korkeimmassa oikeudessa on vuoden 2011 alussa otettu käyttöön ennakkopäätösvalitusta koskeva menettely, joka mahdollistaa muutoksenhaun käräjäoikeudesta suoraan korkeimpaan oikeuteen (OK 30 a luku, laki 650/2010). Jos korkein oikeus ei myönnä ennakkopäätösvalitusta koskevaa valituslupaa, asian ratkaisu jää käräjäoikeuden ratkaisun varaan.

d:\twebdata_vmmahti\tmp\2032671076474029.DOC

Eduskunnan perustuslakivaliokunta totesi lausunnossaan esityksestä muutoksenhakua käräjäoikeudesta koskevaksi lainsäädännöksi (PeVL 4/2010 vp), että ehdotettu korkeimman oikeuden ennakkopäätösvalitusmenettely merkitsee poikkeusta kolmiasteisesta muutoksenhakujärjestelmästä, koska hovioikeus ohitetaan yksittäistapauksessa. Valiokunta kiinnitti huomiota myös siihen, että menettely perustuu olennaisella tavalla asianosaisten suostumuksen varaan. Valiokunta totesi, että ennakkopäätösvalituksella pyritään edistämään perus- ja ihmisoikeuksien kannalta tärkeitä päämääriä kuten oikeusvarmuutta ja oikeudenkäyntien joutuisuutta. Valiokunta katsoi, että ennakkopäätösvalitusmenettely, jossa asianosainen voi korkeimman oikeuden kielteisen valituslupapäätöksen jälkeen hakea käräjäoikeuden päätökseen muutosta hovioikeudesta, vastaisi paremmin perustuslain 21 §:n 2 momentissa turvattua muutoksenhakuoikeutta. Laki voitiin kuitenkin käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

Lakivaliokunta piti ennakkopäätösvalituksen käyttöön ottamista kannatettavana, sillä se mahdollistaa korkeimman oikeuden ennakkoratkaisun saamisen säännönmukaista muutoksenhakua nopeammin. Lakivaliokunnan mukaan hovioikeusasteen mahdollistaminen ennakkopäätösvalitusmenettelyssä perustuslakivaliokunnan lausunnossa mainitulla tavalla muuttaisi ennakkopäätösvalituksen luonnetta eikä edistäisi sen tavoitteiden toteuttamista. Hovioikeuskäsittely pitkittäisi asian käsittelyn kestoja ja lisäisi oikeudenkäynnin kustannuksia. Se voisi mahdollistaa myös sen, että ennakkopäätösvalituksia tehtäisiin kokeilumielessä, kun tiedettäisiin, että hovioikeusmenettely olisi aina kuitenkin käytettävissä. Lakivaliokunta ehdotti kuitenkin ennakkopäätösvalitusta koskevaan OK 30 a luvun 2 §:ään selvennystä, josta käy ilmi säännöstasolla, että jos valituslupaa ei myönnetä, käräjäoikeuden ratkaisu jää pysyväksi.

Lakivaliokunta ehdotti myös muutoksenhakuohjeiden antamista koskevan OK 25 luvun 3 §:n täydentämistä niin, että asianosaisille on annettava ohjeistusta myös siitä, miten asianosaisten tulee menetellä muutoksen hakemiseksi suoraan korkeimmalta oikeudelta. Niin ikään ohjeissa tulee selostaa ennakkopäätösvalitusvalitusmenettely pääpiirteittäin, muun muassa se, että käräjäoikeuden päätös jää pysyväksi, jos korkein oikeus ei myönnä valituslupaa.

Ehdotuksen arviointia

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.

Oikeusministeriön käsityksen mukaan 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 vireille panossa olisi lähtökohtaisesti tasapuolinen. Käytännössä Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä 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 ratkaisuksista 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 kaksiaasteista muutoksenhakujärjestelmää, jossa verovalitukset ratkaisee ensi asteena

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 oikeudenvalvontayksikön 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.

Asian ratkaiseminen Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä kuulematta

Verotusmenettelylain 69 §:n 2 momenttia ehdotetaan muutettavaksi niin, että hallintotuomioistuin voisi ratkaista asian Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä kuulematta, jos veron määrä voi verovelvollisen valituksen johdosta muuttua enintään 6 000 euroa, eikä asia ole tulkinnanvarainen tai epäselvä. Voimassa olevan lainsäädännön mukaan oikeudenvalvontayksikkö voidaan jättää kuulematta, jos veron määrä voi verovelvollisen valituksen johdosta muuttua enintään 3 000 euroa.

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 olisi estettä nostaa rajaa ehdotettuun 6 000 euroon.

Arvonlisäverotus

Arvonlisäverotuksessa ei ole oikaisuvaatimusmenettelyä vaan Verohallinnon päätökseen haetaan muutosta valittamalla suoraan Helsingin hallinto-oikeuteen, jonne arvonlisäverovalitukset on keskitetty. Valituskirjelmä jätetään kuitenkin Verohallintoon. Jos Verohallinto tässä vaiheessa havaitsee, että sen tekemässä päätöksessä on virhe verovelvollisen vahingoksi, Verohallinto oikaisee verotuspäätöstä. Valitus raukeaa siltä osin kuin Verohallinto oikaisee päätöstään valituksessa esitettyjen vaatimusten mukaisesti.

Siltä osin kuin Verohallinto katsoo, että verovelvollisen vaatimus ei anna aiheutta päätöksen muuttamiseen, se antaa valituksen johdosta lausuntonsa ja varaa verovelvolliselle tilaisuuden antaa määräajassa vastine lausuntoon. Lisäksi Verohallinnon on varattava verovelvollisen tekemästä valituksesta Veronsaajien oikeudenvallvontayksikölle ja Veronsaajien oikeudenvallvontayksikön tekemästä valituksesta verovelvolliselle tilaisuus vastineen ja tarvittaessa vastaselityksen antamiseen. Tämän jälkeen Verohallinto toimittaa valituskirjelmän vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen hallinto-oikeuden käsiteltäväksi.

Esitysluonnoksessa ehdotetaan muutoksenhakusäännöksiä muuttamista niin, että hallinto-oikeus johtaisi valitusprosessia. Siltä osin kuin Verohallinto ei oikaisisi päätöstä, se antaisi valituksesta lausuntonsa ja siirtäisi asian hallinto-oikeudelle. Siirron jälkeen hallinto-oikeus kuulisi toista osapuolta ja varaisi tämän jälkeen valituksen tehneelle osapuolelle tilaisuuden vastaselityksen antamiseen.

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 arvonlisäverotus on tyypillisesti sellainen asiaryhmä, johon oikaisuvaatimusmenettely soveltuisi.

Muutoksenhaku Konserniverokeskuksen päätöksiin

Esitysluonnoksessa ehdotetaan kumottavaksi verohallintolain 34 §, 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 tiettyyn 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 oikeusministeriö pitää perusteltuna, että konserniverokeskuksen päätöksistä valittaminen ei enää jatkossa olisi keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen.

Ylijohtaja

Pekka Nurmi

Lainsäädäntöneuvos

Arja Manner