

Päivämäärä
9.5.2012

Diaarin:o
H 115/12

Valtiovarainministeriölle

**ASIA: Lausuntopyyntönne 20.3.2012 VM033:00/2012;
Luonnos hallituksen esitykseksi laiksi verotusta koskevasta ennakkopäätös-
valituksesta sekä eräistä muista verotusmenettelyä ja muutoksenhakua
koskevista muutoksista**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt korkeimmalta hallinto-oikeudelta lausuntoa
otsikossa mainitusta hallituksen esityksen luonnoksesta.

Korkein hallinto-oikeus on käsitellyt asiaa täysistunnossaan 8.5.2012 ja esittää
kunnioittavasti lausuntonaan oheisen muistion, jonka ovat pääosin laatineet
hallintoneuvos Esa Aalto, Ahti Vapaavuori ja Eija Siitari-Vanne.

Presidentti


Pekka Vihervuori

Kansliapäällikkö


Päivi Pietarinen

LIITE muistio



KORKEIN HALLINTO-OIKEUS
HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN
THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT

Unioninkatu 16, PL 180, 00131 Helsinki
Unionsgatan 16, PB 180, 00131 Helsingfors
Unioninkatu 16, P.O.Box 180, FI-00131 Helsinki, Finland
www.kho.fi www.hfd.fi

Korkein hallinto-oikeus

9.5.2012

Valtiovarainministeriö on pyytänyt korkeimmalta hallinto-oikeudelta lausunnon luonnoksesta hallituksen esitykseksi Eduskunnalle verotusta koskevasta ennakkopäätösvalituksesta sekä eräistä muista verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevista muutoksista.

Luonnoksen ehdotuksista merkityksellisin korkeimman hallinto-oikeuden toimivallan ja tehtävien näkökulmasta on ehdotus ennakkopäätösvalituksen (tai ns. ohivalituksen) käyttöön ottamisesta (verotusmenettelystä annetun lain uudet 71 a, 71 b, 71 c ja 71 d § sekä ehdotettuihin uusiin säännöksiin viittaavat säännökset muualla verolainsäädännössä). Ehdotus on merkityksellinen paitsi hallinto-oikeudellisen oikeussuojajärjestelmän yleisen kehittämisen kannalta myös valtiosääntöoikeudellisista syistä.

Korkein hallinto-oikeus toteaa yhteenvetona jäljempänä tarkemmin esittämillään perusteilla, että 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 valitusluvan 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.

1. 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 valituslupaan 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 ratkaisusta 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. Diaarikaavaan 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 asiämäärien muutoksina tai uusina oikeudellisina tulkintaongelmina. Sektorilainsäädännössä tehtävät lainsäädäntöratkaisut ovatkin merkitykselli-

siä 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 kehittämissankkeissa tätä linjaa on johdonmukaisesti jatkettu (esim. *Tehtävien jako hallintotuomioistuinten kesken. Hallintolainkäytön tasotyöryhmän mietintö*, OMML 78/2010).

2. Ennakkopäätösvalituksesta

2.1 Yleisiä näkökohtia

Esityksessä ehdotetaan ennakkopäätösvalituksen käyttöön ottamista. Ehdotusta 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 kehittämislinjau 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 tuomioistuihin ja hallintotuomioistuihin 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 hallintolainkäyttöjärjestelmälle.

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 jonkin tyyppisestä ratkaisusta olisi syytä tehdä ennakkopäätösluonteinen ratkaisu oikeustilan selkeyttämiseksi. Jos nämä epäviralliset yhteydenotot halutaan tehdä avoimemmiksi, verotusmenettelystä annetussa laissa voitaisiin säätää Verohallinnolle/Veronsaajien oikeudenvälontayksikölle mahdollisuus tehdä tässä tarkoituksessa esimerkiksi nimenomainen kiirehtimispyyntö. Tämä pyyntö voisi olla kohdennettu tietyille 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 oikeudenvälontayksikkö pitää tiettyä asiaa ennakkopäätösluontoisena 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 veroproessin osapuoli (verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvälontayksikkö). Muilla veronsaajilla eli kunnilla, seurakunnilla ja Kansaneläkelaitoksella ei sen sijaan olisi oikeutta tehdä tätä valitusta eikä myöskään niillä muilla tahoilla, joilla verovel-

vollisen ohella normaalisti olisi oikeus hakea muutosta. Näiden menettelyn ulkopuolelle jäävien tahojen asema rinnastuisi siis tilanteeseen, jossa heidän muutoksenhakunsa olisi kielletty. Tätä muutoksenhakukielttoon 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 valitusoikeussäännökseksi 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 tasaveroinen. 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

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 säädetty 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 tarkoitettua 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.

Asianosaisten 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.

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 olla myöntämättä lupaa ei sido asiaa ratkaisevaa hallinto-oikeutta sen omassa myöhemmässä kannanmuodostuksessa. Käytännön tasolla hallinto-oikeuden ratkaisu-toiminnassa voi kuitenkin ilmetä rajoitteita, joita ei olisi ilman tällaista ennakkovaihetta. Viime kädessä kysymys on luottamuksesta siihen, pystyykö hallinto-oikeus ratkaistamaan asian vaikutteista vapaana suhteessa asiassa jo aikaisemmassa vaiheessa tapahtuneeseen.

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 oikeudenvalvontayksikön 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 valitusluvan 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.

2.2 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 (asias- ta säädetään nykyisin oikeudenkäymiskaaren 30 a luvussa).

Edellä tarkoitettu muutoksenhakujärjestelmä ei ole kuitenkaan perusoikeuksien rajoit- tamismielessä vertailukelpoinen ehdotetun ennakkopäätösvalituksen kanssa, koska yleisten tuomioistuinten järjestelmässä tuomioistuimet toimivat kolmessa asteessa ja hallintolainkäytössä vain kahdessa asteessa. Perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tul- kintakäytännön mukaan muutoksenhakua hallintoviranomaisen päätöksestä tarkastel- laan perustuslain 21 §:n 1 momentin kannalta. Edellä tarkoitettussa lausunnossa tarkas- telu 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 tuo- mioistuimet, ylimpinä 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 käsiteltyk- si asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomio- istuimessa tai muussa viranomaisessa sekä saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan kos- keva 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 oi- keusturvasta.

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 tuo- mioistuimet 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 kolmijaosta, jossa valtiollinen valta jaetaan lainsäädäntövaltaan, hallitusvaltaan ja tuomiovaltaan. Tuomiovaltaa käyttävät perustuslain 3 §:n 3 momentin perusteella riippumattomat tuomioistuimet, ylimpinä tuomioistuinina 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 viranomainen 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 tuomioistuinta 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 olennaisesti 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 oikeudenvallontayksikkö 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. 2/1). Valiokunta pitää ehdotetun sääntelyn päämääriä sinänsä ymmärrettävinä ja hyväksyttävinä pyrittäessä erityisesti verotuksen kaltaiseen massamenettelyyn väistämättä liittyvien, suurta verovelvollisten joukkoa koskettavien oikeudellisten tulkintaongelmien joutuiseen 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 huojennuspäätöstä 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. Säänte-*

lyllä 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 saatamisen 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.

2.3 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 säädetäisiin 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 säännösehdoituksesta. 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 velvolinen 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 ylipäättään 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.

3. Ennakkotietomenettelyn korvaaminen ennakkoratkaisumenettelyllä

Luonnoksessa ehdotetaan myös verotuksen ennakkollista oikeusturvajärjestelmää yhtenäistettäväksi 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 menettelyä.

Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan muutosehdotus on tältä osin hyvin perusteltu ja toteuttamiskelpoinen.

4. Kuulemismenettelyn muutos arvonlisäverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja arpajaisverotuksessa

Luonnoksessa ehdotetaan myös arvonlisäverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja arpajaisverotuksessa siirtymistä menettelyyn, joka siirtäisi prosessin johdon nykyistä selkeämmin hallinto-oikeudelle. Verohallinto käsitelisi 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.

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. Voitaisiinko siirtyä sellaiseen muutoksenhakuun, jossa Verohallinnon tekemästä arvonlisäverotusta, 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.

Korkein hallinto-oikeus huomauttaa säädösehdotuksista, että kirjoitustapa, jonka mukaan, "jos Verohallinto oikaisee päätöstään...tarkoitettulla tavalla verovelvollisen vaatimuksen mukaisesti, valitus raukeaa", on ongelmallinen valtiosääntöoikeudellisista syistä. Menettelyssä, jossa oikaisu tehdään valitusvaiheessa, vain tuomioistuin voi ratkaista, onko valitus rauennut ja miltä osin.

5. Valituslupajärjestelmän laajentaminen

Esityksessä ehdotetaan valituslupajärjestelmän laajentamista niihin veroasioihin, joissa muutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen ei nykyisin ole valituslupanvaraisista. Valituslupamenettely laajennettaisiin ehdotuksen mukaan koskemaan sivullisen tiedonantovelvollisuutta, lahjoitusvähennyksen nimeämispäätöksiä, tappioiden poikkeuslupia sekä jälleenhankintavarauksen käyttöä koskevia valitusasioita.

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

6. Valitus Konserniverokeskuksen päätöksestä

Luonnoksessa esitetään ensiasteen muutoksenhakusäännösten lisäämistä eräisiin veroasioihin. Tuloverotuksen muutoksenhakusäännöksiä ehdotetaan muutettavaksi siten, että päätöksen arvioverotuksen kumoamisesta voisi tehdä myös Verohallinto. Muutoksenhakua koskeva erityissäännös, jonka mukaan Konserniverokeskuksen tekemästä verotuspäätöksestä valitetaan Helsingin hallinto-oikeudelle, ehdotetaan kumottavaksi. Ehdotuksen mukaan toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyisi yritysten verotuksessa muutoksenhakua koskevien yleisten säännösten mukaisesti.

Vuonna 2006 hallituksen esityksessä (HE 189/2006 vp) ehdotettiin, että erityinen valitustie Helsingin hallinto-oikeuteen kumottaisiin. Tuolloin valtiovarainvaliokunta käsittelyssään 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*, OML 78/2010). Muutosehdotus on kannatettava. Erityistä huomiota tulee kuitenkin kiinnittää siihen, että hajautuksella ei heikennetä pitkäaikaisella soveltamiskäytännöllä saavutettua asiantuntemuksen tasoa.

Ehdotuksen mukaan (s. 109) 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 linkirjoittamistavan 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 valitusaika 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.

7. Muut ehdotukset

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 selvitetävä, 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 vesitalousluvan ehtoja.