

VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE

VEROTUSTA KOSKEVA ENNAKKOPÄÄTÖSVALITUS SEKÄ ERÄÄT MUUT VEROTUSMENETTELYÄ JA MUUTOKSENHAKUA KOSKEVAT MUUTOKSET

**LAUSUNTOPYYNTÖ LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI VM033:00/2012
528/03.01.00/2012**

Suomen Veroasiantuntijat ry esittää lausuntonaan seuraavaa:

1. Sääntelyn tavoitteista – yleisiä kommentteja

Luonnokseen sisältyvät ehdotukset koskien ennakkopäätösvalitusta ja tuloverotuksen ennakkotietomenettelyn korvaamista ennakkoratkaisumenettelyllä ovat suurimmaksi osaksi verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta parantavia uudistuksia.

Suomen Veroasiantuntijat ry katsoo, että 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 Suomen Veroasiantuntijat ry pitää hyvinä.

Suomen Veroasiantuntijat ry haluaa kuitenkin kiinnittää huomiota esityksen tiettyihin kohtiin, joihin säädönhanketta valmisteltaessa on Suomen Veroasiantuntijat ry:n näkemyksen mukaan syytä kiinnittää erityistä huomiota. Näitä kohtia on käsitelty tarkemmin seuraavassa.

2. Ennakkopäätösvalituksina käsiteltävät asiat – Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö muutoksenhakijana

Esitysluonnoksessa ehdotetaan, että verotuksessa otettaisiin käyttöön ennakkopäätösvalitusta koskeva menettely. Ennakkopäätösvalitusmenettelyä sovellettaessa verotuksen kolmiportaisesta muutoksenhakujärjestelmästä voitaisiin erityistapauksissa poiketa siten, että muutoksenhakuasteista yksi – hallinto-oikeus – ohitettaisiin. Verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä haettaisiin siten tietyin edellytyksin muutosta suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

Ennakkopäätösvalituksen voisi tehdä sekä verovelvollinen että Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö. Asian käsittely ennakkopäätösvalituksena korkeimmassa hallinto-oikeudessa edellyttäisi korkeimman hallinto-oikeuden antamaa ennakkopäätösvalitusta koskevaa lupaa. Lisäksi tarvittaisiin toisen osapuolen (verovelvollinen tai Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö) antama kirjallinen suostumus, jotta asian käsittely ennakkopäätösvalitusmenettelyssä olisi mahdollista.

Siltä osin, kuin Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä on oikeus ennakkopäätösvalituksen tekemiseen, Suomen Veroasiantuntijat ry toteaa seuraavaa. Lähtökohtaisesti on hyvä, että ennakkopäätösvalituksiin kysymyksiin saadaan nopeutetussa 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 verotuksellista ilmiötä - myös muilta olosuhteiltaan ja ekonomialtaan keskivertotilanteita. Yksittäisellä verovelvollisella ei vastaavaa arviointimahdollisuutta ole samalla tavoin kuin Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä Verohallinnon osana on. Jos olosuhteiltaan poikkeuksellinen tapaus esitettäisiin verovelvollisen toimin ennakkopäätösvalitukseen, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö 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 Suomen Veroasiantuntijat ry:n näkemyksen mukaan varmistaa se, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön tulee kiinnittää erityistä huomiota tapausten kokonaisarviointiin ja objektiivisuuteen valitessaan tapauksia, joiden osalta ennakkopäätösvalitusmenettelyn soveltamista haetaan. Ehdotamme lisäksi, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön tulisi 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 71a §:ään.

3. Ennakkopäätösvalitukseen annettujen päätösten julkisuus

Ennakkopäätösvalitusta koskevan hallituksen esitysluonnoksen mukaan keskeisenä tavoitteena on mahdollistaa se, että säännönmukaisessa verotuksessa tai oikaisuvaatimusvaiheessa esille nousseesta, ennakkopäätösluonteista oikeuskysymystä koskevasta asiasta saataisiin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu nykyistä nopeammin. Tämän on todettu parantavan verovelvollisen oikeusturvaa ja verojärjestelmän yleistä toimivuutta lisäämällä verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Lisäksi ehdotetun muutoksen on todettu ehkäisevän ristiriitaisen oikeuskäytännön muodostumista, koska korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisulinja olisi tiedossa nykyistä aikaisemmassa vaiheessa.

Edellisessä kappaleessa mainittujen tavoitteiden toteutuminen edellyttää Suomen Veroasiantuntijat ry:n näkemyksen mukaan 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.

4. Muutoksenhaku Verohallinnon antamaan ennakkoratkaisuun

Luonnoksessa hallituksen esitykseksi ehdotetaan, että nykyinen tuloverotuksen ennakkotietomenettely korvattaisiin ennakkoratkaisumenettelyllä. Verohallinto voisi kirjallisesta hakemuksesta antaa tuloverotusta koskevan ennakkoratkaisun siitä, kuinka tuloverotus toimitettaisiin hakemuksessa kuvatussa asiassa.

Ennakkoratkaisuun olisi ehdotuksen mukaan mahdollista hakea muutosta valittamalla. Valitusoikeus olisi verovelvollisella ja Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä. Valitus tehtäisiin siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiiriin verovelvollisen ja yhtymän kotikunta päätöstä tehtäessä kuului.

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.

Suomen Veroasiantuntijat ry pitää ennakkoratkaisumenetelmien yhdenmukaistamista eri verolajien kesken sinänsä hyvänä kehityssuuntana. Haluamme kuitenkin korostaa, että ennakkoratkaisujen kytkeminen normaaliin valitusprosessiin kaikilta osin, ei tue niitä käytännön tarpeita, joita ennakkoratkaisumenettelyjen kehittämiseen tällä hetkellä liittyy. Kehittämisen suunnan pitäisi nähdäksemme 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 valitusreitin päätteeksi saatavalla ennakkoratkaisulla ole verovelvolliselle enää merkitystä. Tilanne voidaan nähdä myös siten, 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 oikeudenvallontayksikön puolelta rajoittamaton valitusoikeus. Tämän vuoksi sääntelyssä tulisikin lähteä siitä, että Verohallinto pystyy resurssejaan hyödyntäen antamaan riittävän nopealla prosessilla ja aineellisesti riittävän oikeansisältöisiä ennakkoratkaisuja, joihin Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä ei enää yleisen muutoksenhakuoikeuden kautta olisi tarvetta puuttua.

Suomen Veroasiantuntijat ry:n näkemyksen mukaan on syytä huolellisesti harkita, missä määrin ja millaisin edellytyksin Veronsaajien oikeudenvallontayksikölle on ylipäätään tarpeen varata erikseen mahdollisuus hakea muutosta Verohallinnon antamasta ennakkoratkaisusta. Suomen

Veroasiantuntijat ry toteaa, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valitusoikeudesta voitaisiin täysin avoimen valitusoikeuden sijaan säännellä esim. siten, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö 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 oikeudenvallontayksikölle selkeän mandaatin keskittyä prejudikaattitilanteisiin ja se nopeuttaisi oikeusvarmuuden syntymistä ennakkoratkaisuasioissa.

5. Asioiden käsittelyjärjestys - ennakkopäätösluonteisten asioiden käsittely kiireellisinä

Ehdotuksessa on todettu, että verotuksen jälkikäteinen muutoksenhakujärjestelmä ei nykyisin sisällä erityisiä menettelyjä, jotka mahdollistaisivat ennakkopäätösluonteisen tapauksen nopeutetun käsittelyn. Suomen Veroasiantuntijat ry:n näkemyksen mukaan esityksessä 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.

6. Ennakkoratkaisuasioiden yhdenmukaistaminen

Esityksen mukaan tavoitteena on yhdenmukaistaa ennakkoratkaisuja koskevat menettelytavat verolajien kesken. Suomen Veroasiantuntijat ry haluaa korostaa, että 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 KVL:n ennakkoratkaisukäytäntö ei tunnu toimivan toivotulla tavalla. Osittain tämä johtuu ilmeisesti KVL:n käytössä olevien resurssien vähyydestä, johon pitäisi sen toiminnan kehittämisessä kiinnittää erityistä huomiota. Suomen Veroasiantuntijat ry:n näkemyksen mukaan KVL:n 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 KVL:n päätös olla antamatta ennakkoratkaisua säädettäisiin valituskelpoiseksi, jolloin selkeästi prejudikaattia edellyttäviin tilanteisiin saataisiin nykyistä useammin aidosti ennakkollinen ratkaisu.

7. Valitus Konserniverokeskuksen tekemästä verotuspäätöksestä

Nykyinen muutoksenhakua koskeva erityissäännös, jonka mukaan Konserniverokeskuksen tekemästä verotuspäätöksestä valitetaan Helsingin hallinto-oikeudelle, ehdotetaan hallituksen esitysluonnoksessa kumottavaksi.

Suomen Veroasiantuntijat ry:n näkemyksen mukaan 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. Suomen Veroasiantuntijat ry esittää, että säännösehdotuksesta luovuttaisiin tältä osin ainakin siihen asti, että on olemassa selvä suunnitelma siitä, miten oikeusvarmuus saadaan hallinto-oikeuksissa tältä osin toteutumaan.

Suomen Veroasiantuntijat ry

30. huhtikuuta 2012

Leena Romppainen

Tomi Pitkänen

Puheenjohtaja

Hallituksen jäsen