

HELSINGIN HALLINTO-OIKEUS

Radanrakentajantie 5

00520 HELSINKI

Puhelin 029 56 42000

Faksi 029 56 42079

Sähköposti helsinki.hao@oikeus.fi

LAUSUNTO

10.5.2012

H 00148/12

Valtiovarainministeriö

Asia: Lausuntopyyntöne 20.3.2012 VM033:00/2012, 528/03.01.00/2012

1. Yleistä

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Helsingin hallinto-oikeudelta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi verotusta koskevasta ennakkopäätösvalituksesta sekä eräistä muista verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevista muutoksista.

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 toteutuessaan johtaisivat monilta osin muutoksenhakumenettelyjen hajautumiseen tilanteessa, jossa Helsingin hallinto-oikeuden käsityksen mukaan 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 Helsingin hallinto-oikeuden käsityksen mukaan mahdollista toteuttaa myös tarkentamalla ja kehittämällä edelleen jo voimassa olevia muutoksenhakua koskevia säännöksiä. Tällöin välitöntä tarvetta tavanomaisesta muutoksenhakutiestäkään poikkeamiselle ei sanotuissa kiireellisissä asioissa syntyisi.

2. Ennakkopäätösvalitus**2.1. Lähtökohdista**

Luonnoksessa on esitetty, että tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa mahdollistettaisiin ennakkopäätösvalituksen teke-

minen verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä suoraan korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Tällä tavoiteltaisiin laintulkintaa koskevan oikeuskäytännön syntymistä nykyistä nopeammin. Helsingin hallinto-oikeuden mielestä 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 ylipäättään mahdollisimman yksinkertainen ja selkeä.

Muutoksenhakujärjestelmän selkeyden kannalta on tavoiteltavaa, että muutoksenhaku sen kaikissa vaiheissa tapahtuisi mahdollisimman samalla tavalla kaikkien veroasioiden osalta. Tällä hetkellä yhtenäiset säännökset koskevat vain hallinto-oikeuskäsittelyn jälkeistä 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 arvonlisäverotuksessa ilmenee tilanteita, joissa olisi perusteltua saada ylimmän oikeusasteen ratkaisu nykyistä nopeammin.

2.2. 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 arvonlisäverotuksessa, 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 säädettäisiin käsiteltäväksi kiireellisesti kaikissa muutoksenhakuvaiheissa, jos verovelvollinen tai Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö 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 ilmenee. Mikäli laissa säädettäisiin tällaisesta uudesta kiireellisyysperusteesta, se tulisi ottaa huomioon hallinto-oikeuksien henkilöresursseissa, jotta käsittelyn nopeus voitaisiin taata näissä tapauksissa ilman, että muiden veroasioiden käsittely viivästyisi entisestään.

2.3. 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 sieläkin valituslupa-asiana. Ehdotetussa muodossaan uudistus saattaisi muodostaa myös eräänlaisen "välitapausten" ongelman. Jos verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö 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 kokonaiskäsittelyaikaa 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.

2.4. Muita havaintoja

Hallituksen esityksen luonnoksen mukaan hallinto-oikeuden tehtävänä olisi varata oikeudenkäynnin toiselle osapuolelle tilaisuus ennakkopäätösvalitusta koskevan suostumuksen antamiseen. Tämä poikkeaa yleisellä puolella sovel-

lettavasta ennakkopäätösvalitusmenettelystä, jossa muutosta haetaan suoraan korkeimmalta oikeudelta. Jos ennakkopäätösvalitusmenettely toteutetaan, Helsingin hallinto-oikeuden mielestä tätä käsittelyvaihetta ei ole syytä määritellä hallinto-oikeuden tehtäväksi siinä ilmenevien tulkintatilanteiden vuoksi.

Koska oikeudenkäyntikirjelmää 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 kuulunee 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.

3. Ennakkotietomenettelyn korvaaminen ennakkoratkaisumenettelyllä

Lakiehdotusta koskevassa luonnoksessa ehdotetaan, että tuloverotusta koskeva ennakkotietomenettely korvattaisiin ennakkoratkaisumenettelyllä. Luonnoksessa (kohta 3.2 s. 41) on todettu, että eri verolajien menettelyiden epäyhtenäisyys on tullut käytännössä esille muun muassa silloin, kun sama oikeustoimi on koskenut sekä tuloverotusta että arvonlisäverotusta.

Hallinto-oikeus pitää tavoitteita ennakkotieto- ja ennakkoratkaisumenettelyjen yhtenäistämisestä ja muutoksenhaun mahdollistamisesta oikeina. Hallinto-oikeus huomauttaa kuitenkin, että tuloverovalitusten oikeuspaikka on 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.

4. Muutoksenhaku arvonnalisäveroasioissa

4.1. Asianosaisten kuulemisen siirtäminen hallinto-oikeudelle

4.1.1. Verohallinnon velvollisuus päätöksen oikaisemiseen ja asianosaisten kuulemisen vaikutus siihen

Lakiehdotusta koskevassa luonnoksessa on esitetty, että arvonnalisäverotuksessa prosessinjohto siirrettäisiin nykyistä selkeämmin hallinto-oikeudelle. Luonnoksen mukaan Verohallinto käsittelee kaikki verovelvollisen tekemät valitukset oikaisuasiaina. Jos valitus ei anna aihetta päätöksen oikaisemiseen, Verohallinto antaisi asiassa lausuntonsa ja siirtäisi valituksen hallinto-oikeudelle. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön ja muutoksenhakijan kuuleminen siirtäisivät hallinto-oikeuden tehtäväksi.

Nykyinen menettely, jossa Verohallinto on oikaissut tekemiään päätöksiä valituksen johdosta suoraan tai mahdollisesti Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön 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 oikeudenvilvontayksikön antaman vastineen, perusteella hyvät edellykset arvioida onko valituksenalainen päätös suoraan oikaistavissa Verohallinnon päätöksellä, ilman että asia tulee hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Hallinto-oikeuden käsityksen mukaan Verohallinto on myös tosiasiassa käyttänyt tätä oikaisumahdollisuuttaan.

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

4.1.2. Asian selvittäminen

Lakiehdotusta koskevassa luonnoksessa on viitattu asian selvittämiseen hallinto-oikeuden toimesta. Myös Verohallinnon ja Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön 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 oikeudenvilvontayksikkö vastineellaan selvittävät esimerkiksi mitä näyttöä verovelvollisen tulisi asiassa esittää, on asianmukainen. Virallisperiaatteesta huolimatta hallinto-oikeuden mahdollisuudet muutoksenhakijan ohjaamiseen ovat Verohallintoa ja Veronsaajien oikeudenvilvontayksikköä rajatummalla, eikä hallinto-oikeus voi antaa verovelvolliselle ohjausta esimerkiksi aikaisemmasta oikeuskäytännöstä ilmenevistä

periaatteista.

Nykyinen menettely, jossa Verohallinto tai Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö 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 selaista uutta selvitystä, joka ei ole ollut Verohallinnon käytettävissä sen ratkaisussa asian tai arvioidessa velvollisuutta valituksenalaisen päätöksen oikaisemiseen. Tämä voi viivyttää aineellista ratkaisua ja siten oikeusturvan toteutumista merkittävästi.

4.1.3. Työmäärään liittyvä viittaus

Lakiehdotuksen luonnoksessa todetaan (kohta 3.3. s. 42), että kuulemismenettelyn muutoksen tavoitteena on nopeuttaa asioiden käsittelyä hallinto-oikeudessa ja vähentää hallinnossa päällekkäistä työtä.

Hallinto-oikeus toteaa, että 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 arvonnäisäverovalitusta, joihin liittyviä vastine ja vastaselityskuulemisia tulisi olemaan noin 700-800 vuodessa).

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

4.2. Arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyn uudistaminen

Hallinto-oikeuden käsityksen mukaan arvonnäisäverotuksen muutoksenhakumenettelyä uudistettaessa tulisi arvioida siirtymistä siihen, että arvonnäisäveron määrittämisestä 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 hallituksen esitysluonnoksen mukaiseen tilanteeseen, jossa oikaisun merkitys tulisi todennäköisesti tosiasiasa pienenemään. Lisäksi erillinen oikaisu päätöksen perustuva valitusmenettely vähentäisi jonkin verran arvonnäisäverovalitusten 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. Erillinen oikaisu päätöksen perustuva valitusmenettely karsisi hallinto-oikeuskäsittelystä myös tapauksia, joissa valituksenalaisia päätöksiä on pääosin oikaistu vaatimuksen mukaisesti (esim. arvioverotusta ja veronkoro-

tusta koskeva päätös on oikaistu ilmoituksen mukaiseksi, mutta jätetty pieni veronkorotus voimaan siirtäen asia tältä osin valituksena hallinto-oikeudelle). Joissain tapauksissa muutoksenhakija voisi myös muusta syystä hyväksyä verotuksen saatuaan perustellun oikaisupäätöksen. Valitus hallinto-oikeuteen kohdistuisi vain niihin seikkoihin, joihin verovelvollisen tyytymättömyys tosiasiassa 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).

4.3. Valituksen toimittaminen hallinto-oikeuteen

Lakiehdotuksen luonnoksen mukaan valituskirjelmän voisi vastaisuudessa toimittaa Verohallinnon sijasta myös hallinto-oikeuteen.

Hallinto-oikeuden käsityksen mukaan ehdotettu 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 muutoksenhakuvaatimus 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 selvyiden 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 kieltämistä 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 kieltä 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 edellä kohdassa 4.2 kuvattu erillinen oikaisupäätösmenettely, valituksen toimittamiselle hallinto-oikeudelle ja kuulemisen järjestämiselle hallinto-oikeuden toimesta ei ole estettä.

4.4. Veronsaajien oikeudenvaltontayksikön kuulematta jättäminen

Ehdotettu uudistus Veronsaajien oikeudenvaltontayksikön kuulematta jättämisestä vähäisissä asioissa, jotka eivät ole tulkinnanvaraisia, on tarkoituksenmukainen. Veronsaajien oikeudenvaltontayksikön 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 oikeudenvaltontayksikölle tilaisuutta vastineen antamiseen.

5. Varainsiirtoverotusta ja arpajaisverotusta koskevat muutoksenhakusäännökset

Edellä todetut näkemykset arvonnäisäverotuksen muutoksenhakusäännösten uudistamisesta koskevat valtaavilta osin myös varainsiirtoverovalitukseen liittyvää kuulemismenettelyn muuttamista.

Arpajaisverotuksen osalta lakiehdotuksen luonnoksessa esitetään lisättäväksi vastaavat säännökset muutoksenhausta ja valitusten käsittelystä oikaisuasiana. Hallinto-oikeuden käsityksen mukaan arvonnäisäverotuksen, ajoneuvoverotuksen ja varainsiirtoverotuksen muutoksenhakumenettely, jossa valitukset käsitellään ensin oikaisuasiana, mutta siirretään ilman eri päätöstä hallinto-oikeudelle jos oikaisua ei tehdä, ovat poikkeuksellisia verotuksen muutoksenhakujärjestelmässä. Yleisenä linjana verotuksen muutoksenhakujärjestelmässä on hallinto-oikeuden käsityksen mukaan ollut erillinen oikaisupäätösmenttely.

Hallinto-oikeuden käsityksen mukaan verotuksen muutoksenhakujärjestelmiä tulisi kehittää yhdenmukaisesti mainittuun suuntaan. Arvonnäisäverotuksen ja varainsiirtoverotuksen kaltaisia oikaisuamenttelyjä ei siten tulisi ainakaan laajentaa muihin verolajeihin.

6. Arvioverotusta koskevien oikaisuvaatimusten käsittely

Luonnoksessa esitetään verotusmenttelylakia muutettavaksi siten, että Verohallinto voisi verotuksen päättymisen jälkeen annetun veroilmoituksen johdosta kumota arvioverotuksen ja toimittaa verotuksen uudelleen. Helsingin hallin-

to-oikeudella ei ole esitykseen sinänsä huomautettavaa. Hallinto-oikeus kiinnittää kuitenkin huomiota siihen, että käytännössä saattaa 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.

7. Veronsaajan kuuleminen

Luonnoksessa on esitetty, että verotusmenettelystä annettua lakia muutetaan siten, että hallintotuomioistuimien voi ratkaista valituksen Veronsaajien oikeudenvilvontayksikköä kuulematta, jos veron määrä voi verovelvollisen valituksen johdosta muuttua enintään 6 000 euroa, eikä asia ole tulkinnanvarainen tai epäselvä. Helsingin hallinto-oikeus pitää lähtökohtaisesti hyvänä, että Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kuuleminen on yksinkertaisissa asioissa mahdollisimman joustavaa. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kuulematta jättämisessä on kuitenkin otettava huomioon veroasioiden kaksiasianosaissuhde. Jos Veronsaajien oikeudenvilvontayksikköä 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 valitsevaa oikeuskäytäntöä ja sitä, mitä häneltä edellytetään valituksen menestymiseksi. Lisäksi on syytä mainita, että tällä Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön 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 ratkaisualmiit asiat odottavat käsittelyvuoroaan juttujonossa, josta asiat viedään valmisteluun lähtökohtaisesti ikäjärjestyksessä, kuitenkin niin, että kiireellisenä käsiteltävät asiat saavat etusijan.

8. Muutoksenhaku Konserniverokeskuksen tekemistä verotuspäätöksistä

Luonnoksessa on esitetty, että haettaessa muutosta Konserniverokeskuksen tekemään verotuspäätökseen toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyisi yritysten verotuksessa muutoksenhakua koskevien yleisten säännösten mukaisesti. Esitys vastaa hallintolainkäytön tasotyöryhmän mietinnössä (Tehtävien jako hallintotuomioistuinten kesken, oikeusministeriö 78/2010) lausuttuja tavoitteita asioiden hajauttamisesta useampaan kuin yhteen hallinto-oikeuteen. Helsingin hallinto-oikeus puoltaa esitystä.

Hallinto-oikeus huomauttaa kuitenkin, että samaa muutosta ei ole esitetty arvonlisäverovalituksiin. Esitetty hajautus lisäisi siten jonkin verran niitä tapauksia, joissa saman verovelvollisen tuloverotusta ja arvonlisäverotusta koskevat valitukset käsitellään eri hallinto-oikeuksissa. Luonnoksen ennakkoratkaisuja koskevassa kohdassa 3.2 on kiinnitetty huomiota siihen, että jokin verovelvollisen oikeustoimi saattaa vaikuttaa sekä tulo- että arvonlisäverotukseen. Tämä koskee luonnollisesti myös lopullista verotusta. Samoja tosiseikkoja saatetaan joutua arvioimaan molemmissa verotusmuodoissa ja myös muutoksenhaun yhteydessä. Arvonlisäverovalitusten hajauttaminen kaikkiin alueellisiin hallinto-oikeuksiin olisi perusteltua ja johtaisi siihen, että tuloverotusta ja arvonlisäverotusta koskevat valitukset voitaisiin käsitellä samassa tuomioistuimessa ja

mahdollisuuksien mukaan myös samanaikaisesti ja esimerkiksi samassa suullisessa käsittelyssä. Verotililain hajautettu muutoksenhaku koskee jo nyt myös arvonnäisäveron verotilikirjauksia. Hallinto-oikeus viittaa myös valtiovarainministeriön vero-osaston työryhmämuistiossa 4/2007 lausuttuun.

9. Veronlykkäyksen korvaaminen maksujärjestelyllä

Luonnoksessa esitetään verojen maksun lykkäyksen korvaamista maksujärjestelyllä. Useissa kumottavaksi esitetyissä lykkäystä koskevissa säännöksissä, esimerkiksi verotusmenettelylain 90 §:n 2 momentissa ja perintö- ja lahjaveroain 53 §:n 4 momentissa, on säädetty valituskielto. Veronkantolakiin esitetään lisättäväksi maksujärjestelyyn ryhtymisen edellytyksiä koskeva 35 a §. Luonnoksessa esitetään veronkantolain veronkuittausta ja vastuumääräystä koskevien muutoksenhakusäännösten muuttamista. Hallinto-oikeus kiinnittää huomiota siihen, tulisiko lakia selventää siltä osin, voidaanko veronkantoviranomaisen tekemiin maksujärjestelyyn ryhtymistä koskeviin ratkaisuihin hakea muutosta valittamalla.

Lausunnon valmisteluun ovat osallistuneet hallinto-oikeustuomarit Vesa Heikkilä, Tero Leskinen, Paula Makkonen ja Terttu Villikka.

Hallinto-oikeuden ylituomari

Marjatta Mäenpää

Hallinto-oikeustuomari

Tero Leskinen