

PERUSTUSLAKIVALIOKUNNAN LAUSUNTO 30/2012 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi

Valtiovarainvaliokunnalle

JOHDANTO

Vireilletulo

Eduskunta on 5 päivänä syyskuuta 2012 lähettäessään hallituksen esityksen eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi (HE 76/2012 vp) valmistelevasti käsiteltäväksi valtiovarainvaliokuntaan samalla määrännyt, että perustuslakivaliokunnan on annettava asiasta lausunto valtiovarainvaliokunnalle.

Asiantuntijat

Valiokunnassa ovat olleet kuultavina

- ylitarkastaja Timo Annala, valtiovarainministeriö
- lainsäädäntöneuvos Arja Manner, oikeusministeriö
- korkeimman hallinto-oikeuden presidentti Pekka Vihervuori
- hallintoneuvos Esa Aalto, korkein hallinto-oikeus
- professori Olli Mäenpää
- professori Kaarlo Tuori.

Lisäksi kirjallisen lausunnon on antanut
— professori Heikki Kulla.

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan, että tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa mahdollistettaisiin ennakkopäätösvalituksen tekeminen oikaisuvaatimusmenettelyssä annetusta verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä suoraan korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Asian käsittely ennakkopäätösvalituksena edellyttäisi korkeimman hallinto-oikeuden antamaa valituslupaa. Korkein hallinto-oikeus voisi myöntää valitusluvan vain ennakkopäätösperusteella. Valitusluvan edellyttäminen varmistaisi sen, että vain tärkeimmät laintulkintaa koskevat

asiat voisivat tulla suoraan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Menettely edellyttäisi myös sitä, että muutoksenhakijan vastapuoli antaisi suostumuksensa asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena.

Ennakkopäätösvalitus täydentäisi periaatteellisesti merkittävällä tavalla verotuksen jälkikäteistä oikeusturvajärjestelmää. Ennakkopäätösvalitusta koskeva menettely olisi poikkeuksellista, ja kyseessä tulisi olla ennakkopäätösluonteinen selkeän oikeuskysymyksen sisältävä tapaus, johon annettavalla ratkaisulla olisi huomattava

merkitys verotus- tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden näkökulmasta. Se nopeuttaisi laintulkintaa koskevan oikeuskäytännön syntymistä ja edistäisi verotuksen ennakoitavuutta, yhtenäisyyttä ja oikeusvarmuutta. Menettelyllä tavoitellaan vastaavia etuja kuin yleisissä tuomioistuimissa käyttöön otetussa ennakkopäätösvalitusmenettelyssä.

Ennakkopäätösvalitusmenettelyn lisäksi esityksessä ehdotetaan eräitä muutoksia muun muassa verotuksen ennakkolliseen oikeusturvajärjestelmään, ensiasteen muutoksenhakumenettelyyn verotuksessa ja valituslupajärjestelmään. Verohallinnosta annettuun lakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan Verohallinto voisi siirtää rutiiniluonteisia avustavia tukitehtäviä yksityiselle taholle.

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan vuoden 2013 alusta. Ennakkopäätösvalitusta koske-

vat säännökset tulisivat kuitenkin voimaan vuoden 2014 alusta.

Esityksen säätämisyjärjestysperusteluissa ennakkopäätösvalitusmenettelyä arvioidaan perustuslain 21 §:n ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleen kannalta. Hallitus katsoo, että ennakkopäätösvalitusta koskeva ehdotus ei rajoita perusoikeutena turvattua oikeutta muutoksenhakuun ja esitys on muutoinkin sopusoinnussa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja tuomioistuinten riippumattomuuden periaatteiden kanssa. Hallitus ehdottaa kuitenkin, että ennakkopäätösvalitusta koskevasta lakiehdotuksesta pyydetään perustuslakivaliokunnan lausunto, koska asia on periaatteellisesti merkittävä. Säätämisyjärjestysperusteluissa tarkastellaan lisäksi perustuslain 124 §:n näkökulmasta verohallinnon avustavien tehtävien siirtoa yksityiselle taholle.

VALIOKUNNAN KANNANOTOT

Perustelut

Ennakkopäätösvalitusmenettely

Ehdotus. Verotusmenettelystä annettuun lakiin (1. lakiehdotus) ehdotetaan lisättäväksi säännökset (lakiehdotuksen 71 a—71 f §), jotka mahdollistavat niin sanotun ennakkopäätösvalituksen tekemisen oikaisuvaatimukseen annetusta verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Asian käsittely ennakkopäätösvalituksena edellyttää korkeimman hallinto-oikeuden antamaa valituslupaa. Korkein hallinto-oikeus voi myöntää valitusluvan vain ennakkopäätösperusteella. Menettelyn edellytyksenä on vastapuolen suostumus. Jos korkein hallinto-oikeus ei myönnä ennakkopäätösvalitusta koskevaa valituslupaa, asia siirretään hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

Esityksen perustelujen mukaan tarkoituksena on saada säännönmukaisessa verotuksessa tai oikaisuvaatimusvaiheessa esille nousseesta ennakkopäätösluonteisesta oikeuskysymyksestä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu nykyis-

tä nopeammin. Tällä pyritään parantamaan verovelvollisten oikeusturvaa ja verojärjestelmän yleistä toimivuutta lisäämällä verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Sääntelyllä pyritään myös lyhentämään käsittelyaikoja ja vähentämään muutoksenhakutarvetta.

Arvioinnin lähtökohdat. Ehdotettu menettely merkitsee poikkeusta hallintoasioiden normaalisti muutoksenhakujärjestelmästä. Esityksessä tarkoitetuissa veroasioissa ensimmäisenä vaiheena on nykyisin oikaisuvaatimusmenettely viranomaisen päätöksestä verotuksen oikaisulautakunnalle. Oikaisulautakunnan päätöksestä voidaan valittaa hallinto-oikeuteen ja hallinto-oikeuden ratkaisusta korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan. Ehdotuksen perusteella hallinto-oikeusvaihe voidaan yksittäistapauksellisesti sivuuttaa.

Sääntely on merkityksellistä perustuslain oikeusturvaa sekä tuomioistuinten asemaa koskevien säännösten kannalta. Perustuslain 21 §:n

1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivästystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Pykälän 2 momentin perusteella oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kuuluu muun ohella oikeus hakea muutosta. Tuomiovaltaa käyttävät perustuslain 3 §:n 3 momentin perusteella riippumattomat tuomioistuimet, ylimpinä tuomioistuinina korkein oikeus ja korkein hallinto-oikeus. Perustuslain 98 §:n 2 momentin mukaan puolestaan yleisiä hallintotuomioistuinta ovat korkein hallinto-oikeus ja alueelliset hallinto-oikeudet. Hallintolainkäyttöasioissa ylintä tuomiovaltaa käyttää perustuslain 99 §:n 1 momentin mukaan korkein hallinto-oikeus.

Perustuslakivaliokunta on arvioinut vastaväntyyppistä ennakkopäätösvalitusmenettelyä yleisten tuomioistuinten puolella (PeVL 4/2010 vp). Valiokunta totesi lausunnossaan, että menettely, jolla mahdollistetaan muutoksenhaku ennakkopäätösvalituksena käräjäoikeudesta suoraan korkeimpaan oikeuteen, merkitsee poikkeusta kolmiasteisesta muutoksenhakujärjestelmästä. Valiokunta kiinnitti huomiota myös siihen, että menettely perustuu olennaisella tavalla asianosaisten suostumuksen varaan. Asianosaisella ei juurikaan ole etukäteen mahdollisuutta arvioida, myöntääkö korkein oikeus valituslupa, mikä puolestaan tuolloin ehdotetun lain mukaan johtaa kielteisessä tapauksessa siihen, että asiaa ei voitu enää saattaa varsinaisiin muutoksenhakukeinoin hovioikeuden tutkittavaksi. Valiokunta katsoi, että ennakkopäätösvalitusmenettely, jossa asianosainen voi korkeimman oikeuden kielteisen valituslupapäätöksen jälkeen hakea muutosta käräjäoikeuden päätökseen hovioikeudesta, vastaisi paremmin perustuslain 21 §:n 2 momentissa turvattua muutoksenhakuoikeutta.

Ehdotuksen arviointi. Nyt ehdotettu hallinto-menettelyn ja hallintolainkäytön piirissä tapahtuva verotuksen ennakkopäätösvalitusmenettely

eroaa samankaltaisuudestaan huolimatta eräin tavoin edellä mainitusta ennakkopäätösvalitusmenettelystä yleisissä tuomioistuimissa. Yhtäältä korkein hallinto-oikeus toimii hallintotuomioistuinjärjestelmän kaksiportaisuuden vuoksi ennakkopäätösvalitusasiassa ainoana asian käsittelevänä tuomioistuinasteena, jos se myöntää ennakkopäätösvalituslupa. Toisaalta asianosainen ei ehdotetussa menettelyssä menetä oikeuttaan muutoksenhakuun, vaan hän saa asiansa käsitteilyyn tavanomaisessa menettelyssä hallinto-oikeudessa, jos korkein hallinto-oikeus ei myönnä lupaa.

Perustuslakivaliokunta kiinnittää huomiota siihen, että ennakkopäätösvalitus otetaan esityksen mukaan käyttöön vain asioissa, joissa muutoksenhaun ensimmäisenä vaiheena on oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle. Oikaisulautakunta ei ole tuomioistuin, eikä sen toiminta ole lainkäyttöä. Se on kuitenkin asian tuntijaelin, joka käsittelee asian niin, että asiaan liittyvät tosiseikat tulevat selvitettyiksi ja oikeuskysymykset täsmentyvät jo ennen korkeimmalle hallinto-oikeudelle tehtävää ennakkopäätösvalitusta. Tämä merkitsee sitä, että oikeusturvanäkökohdat tulevat yleensä huomioon otetuiksi jo oikaisumenettelyvaiheessa. Jos näin ei ole, korkeimmalla hallinto-oikeudella on valiokunnan mielestä mahdollisuus ehdotetun sääntelyn estämättä jättää valituslupa myöntämättä myös sillä perusteella, että asia ei sovellu puutteellisen selvityksen vuoksi ennakkopäätökseksi.

Oikeusturvan saatavuuden ja erityisesti muutoksenhakuoikeuden kannalta merkittävää on, että verovelvollinen saa asiansa tuomioistuimen käsitteilyyn siinäkin tapauksessa, että korkein hallinto-oikeus ei myönnä ennakkopäätösvalituslupaa. Lisäksi ennakkopäätösvalitus edellyttää verovelvollisen nimenomaista suostumusta, joten asiaa ei voida ratkaista yhdessä tuomioistuinasteessa vastoin tämän tahtoa.

Edellä mainituin tavoin oikeusturvan takaava ja käyttöalaltaan rajoitettu menettely ei valiokunnan mielestä muodostu perustuslain 21 §:n kannalta ongelmalliseksi.

Ennakkopäätösvalitusta koskevan luvan myöntäminen on korkeimman hallinto-oikeu-

den harkinnassa, ja se on käytössä varsin rajatuissa tapauksissa. Ennakkopäätösvalitusmenetelyllä pyritään saamaan mahdollisimman nopeasti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu suuria verovelvollisten joukkoa koskevaan asiaan ja näin verotuksen alalla edistämään perus- ja ihmisoikeuksien kannalta tärkeitä päämääriä, kuten oikeusvarmuutta ja oikeudenkäyntien joutuisuutta (PeVL 4/2010 vp, s. 6/II, ks. myös PeVL 5/2008 vp, s. 5/I). Korkein hallinto-oikeus toimii jo nykyisin ensimmäisenä muutoksenhaun tuomioistuinasteena eräissä asioissa; muun muassa keskusverolautakunnan ennakkotietopäätöksiin haetaan muutosta suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Kaiken kaikkiaan kysymys on valiokunnan mielestä sellaisesta vähäisestä poikkeuksesta tavanomaiseen hallintolainkäyttöasioiden kaksiasteiseen tuomioistuinjärjestelmään, että sääntely voidaan myös lainkäyttöä koskevien perustuslain säännösten näkökulmasta toteuttaa tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

Perustuslakivaliokunta on kuitenkin kiinnittänyt huomiota siihen, että ennakkopäätösvalitusluvan myöntäminen edellyttää molempien osapuolten suostumusta. Näin ollen veronsaajan edustaja asiassa, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö, voi suostumuksensa epäämällä estää ennakkopäätösvalitusta koskevan luvan hakemisen. Viime kädessä suostumusmenettely merkitsee siis myös sitä, että korkein hallinto-oikeus voi ottaa asian käsiteltäväkseen vain, jos viranomaisella on siihen etukäteen suostunut. Tämä on lähtökohtaisesti arveluttavaa, kun otetaan huomioon perustuslain 3 §:n mukaiset valtiollisten tehtävien jaon perusteet sekä korkeimman hallinto-oikeuden asema perustuslain 3 §:n 2 momentissa ja 99 §:n 1 momentissa tarkoitettuna riippumattomana ja ylintä tuomiovaltaa käyttävänä tuomioistuimena. Verovelvollisen kannalta säännös merkitsee rajoitusta perustuslain 21 §:n 1 momentissa turvattuun oikeuteen saada asiaansa käsitellyksi lain mukaan toimivaltaisessa tuo-

mioistuimessa. Mainittua ongelmallisuutta hälventää kuitenkin olennaisesti se, että suostumuksen epääminen tässä vaiheessa ei estä saman asian ottamista käsiteltäväksi korkeimmasa hallinto-oikeudessa hallinto-oikeuskäsittelyn jälkeen. Verovelvollinen puolestaan menettää vain mahdollisuuden saada asia korkeimpaan hallinto-oikeuteen nopeutetussa menettelyssä. Suostumusmenettelykään ei siten ehdotetun kaltaisena muodostu perustuslain vastaiseksi. Valiokunta pitää kuitenkin valtiosääntöoikeudellisista syistä perustellumpana säätää asiasta siten, että verovelvollinen voi hakea ennakkopäätösvalitusta koskevaa lupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta ilman viranomaisen suostumusta.

Verohallinnon avustavien tehtävien siirto yksityiselle

Verohallinnosta annettuun lakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 2 b §, jonka perusteella Verohallinto voi siirtää saman lain 2 §:n 1 momentin mukaiseen tehtävään liittyvän avustavan tehtävän sellaiselle yksityiselle taholle, jolla on riittävät tekniset edellytykset sekä riittävä osaaminen tällaisen tehtävän hoitamiseksi. Pykälän 1 momentin 1 ja 3 kohdassa mainitut tehtävät ovat sellaisia julkisia hallintotehtäviä, joita tarkoitetaan perustuslain 124 §:ssä. Tehtävät ovat kuitenkin vain viranomaista avustavia lähinnä rutiiniluonteisia tukitehtäviä, eikä niihin sisälly julkisen vallan käyttämistä. Säännöksessä mainittujen teknisten tehtävien siirto on tarkoituksenmukaista, ja sääntely täyttää muutoinkin perustuslakivaliokunnan käytännössä tämänkaltaiselle tehtävien siirrolle asetetut vaatimukset (ks. esim. PeVL 3/2009 vp, s. 4—5 ja PeVL 11/2006 vp).

Lausunto

Lausuntonaan perustuslakivaliokunta esittää,

että lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

Helsingissä 15 päivänä marraskuuta 2012

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

pj.	Johannes Koskinen /sd	Anna Kontula /vas
vpj.	Outi Mäkelä /kok	Jukka Kopra /kok
jäs.	Tuija Brax /vihr	Markus Lohi /kesk
	Eeva-Johanna Eloranta /sd	Elisabeth Naucclér /r
	Kalle Jokinen /kok	Tom Packalén /ps
	Ilkka Kantola /sd	Vesa-Matti Saarakkala /ps
	Pia Kauma /kok	Tapani Tölle /kesk
	Kimmo Kivelä /ps	vjäs. Kimmo Sasi /kok (osittain).

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Petri Helander.