

VEROTUSMENETTELY JA VERONKANTO

LÄHTÖKOHDAT

Vuoden 2017 alusta astui voimaan laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016, OVML) sekä uusi veronkantolaki (769/2016, nykyisin 11/2018).

Arvonlisäveron lisäksi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain soveltamisalaan kuuluvia veroja ovat ennakonpidätys, työnantajan sairausvakuutusmaksu, vakuutusmaksuvero, arpajaisvero, lähdevero, korkotulon lähdevero, palkansaajan lähdevero ja lopullinen palkkavero sekä valmisteverotuslain (182/2010) soveltamisalaan kuuluvat verot ja maksut. Lisäksi myös apteekkiveron verotusmenetelyyn sovelletaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain säännöksiä.

Uudistuksen tavoitteena oli oma-aloitteisia veroja koskevan lainsäädännön rakenteellinen yhtenäistäminen ja selkeyttäminen kokoamalla eri verolakien yleiset menettelysäännökset yhteen lakiin. Muutoksen jälkeen verolakeihin jäi ainoastaan asianomaisten verolajien erityismenettelyjä koskeva sääntely. Uudistuksen yhteydessä yhdenmukaistettiin ja ajantasaistettiin aiemmin verolajikohtaista käsitteistöä.

ARVONLISÄVERON ILMOITTAMINEN JA MAKSAMINEN

Verovelvollisen tulee maksaa oma-aloitteisesti vero valtiolle, kun verokauden eli tavallisesti kalenterikuukauden myynneistä suoritettavan veron määrä on suurempi kuin vastaavan kuukauden vähennettävän veron määrä.

Veron tilitysvelvollisuutta täydentää verovelvolliselle määrätty ilmoitusvelvollisuus. Verovelvollisen on annettava kultakin verokaudelta arvonlisäverotusta koskeva veroilmoitus eli veroilmoitus oma-aloitteisista veroista, jonka perusteella Verohallinto saa kultakin verokaudelta käyttöönsä tiedon verovelvollisen liiketoimintaan liittyvien myyntien suoritettavan ja ostojen vähennettävän veron määrästä. Veroilmoitus pitää antaa sähköisesti Verohallinnon OmaVero-palvelussa. Veroilmoitus voidaan antaa paperiversiona vain poikkeustilanteissa. Tällainen on esimerkiksi se, että sähköinen ilmoittaminen on mahdotonta teknisen esteen vuoksi. Käytännössä paperisia ilmoituksia ovat joutuneet usein antamaan myös Suomeen juuri rekisteröityneet ulkomai-

set yritykset, jotka eivät heti Suomessa harjoitettavan toiminnan alkuvaiheessa ole vielä saaneet hankittua tarvittavia tunnuksia OmaVero-palveluun.

Verokausi on pääsääntöisesti kalenterikuukausi. Jos verovelvollisen liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on enintään 100 000 euroa, verokausi on neljännesvuosi ja jos verovelvollisen liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on enintään 30 000 euroa, verokausi on kalenterivuosi. Verovelvollinen voi hakemuksesta siirtyä soveltamaan pidennettyä verokautta. Arvonlisäveron ja työnantajasuoritusten verokaudet eivät ole sidoksissa toisiinsa, vaan ne voivat olla eripituiset.

Arvonlisävero maksetaan oma-aloitteisesti viimeistään verokautta seuraavan toisen kuukauden yleisenä eräpäivänä eli kyseisen kuun 12. päivänä. Vuosimenettelyssä olevan verovelvollisen on maksettava veroilmoituksen perusteella maksettava vero viimeistään kalenterivuotta seuraavan helmikuun viimeisenä päivänä. Jos maksun eräpäivä on lauantai tai pyhäpäivä, veron voi maksaa ilman viivästysseuraamuksia ensimmäisenä sitä seuraavana arkipäivänä.

VEROILMOITUKSEN TIETOJEN KORJAAMINEN

Jos verovelvollinen on ilmoittanut oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella virheellisiä tietoja, on veroilmoituksessa oleva virhe korjattava antamalla kyseiseltä verokaudelta oikaisuilmoitus. Korjaukset tehdään uudella, korvaavalla ilmoituksella, joten kaikki verolajin tiedot ilmoitetaan uudelleen eikä pelkkä virheellisen tiedon korjaaminen siis riitä.

Virhe on korjattava kolmen vuoden kuluessa. Ratkaisevaa määräajan laskemisessa on se, mihin kalenterivuoteen tai tilikauteen kuulualta verokaudelta vero olisi pitänyt ilmoittaa ja maksaa. Kolmen vuoden määräaika alkaa tätä kalenterivuotta tai tilikautta seuraavan kalenterivuoden alusta.

Korvaava ilmoitus tulee antaa verokaudelle, jota virhe koskee myös siinä tilanteessa, että veroa on maksettu liikaa eli vähennettäviä veroja on ilmoitettu liian vähän tai tilitettäviä veroja on ilmoitettu liikaa. Virheelliset tiedot pitää korjata, vaikka korjauksella ei olisi vaikutusta itse ilmoitetun veron määrään.

Korjattaessa virhe tulee ilmoittaa myös korjaamisen syy ilmoituksen asianomaisessa kohdassa. Vaihtoehdot korjauksen syyksi ovat laskuvirhe/täyttövirhe, oikeuskäytännön muutos, verotarkastuksessa saatu ohjaus ja laintulkintavirhe.

Veroilmoituksessa olevan virheen voi virheen euromäärästä riippumatta korjata aina sille verokaudelle, jolla virhe on. Vaihtoehtoisesti taloudelliselta merkitykseltään vähäiset virheet voidaan korjata ottamalla ne huomioon virheen havaitsemiskuukautta seuraavana veroilmoituksen määräpäivänä annettavalla veroilmoituksella. Vähäisen virheen korjausta ei siis tarvitse kohdistaa sille verokaudelle, jolla virhe on, vaan virheen voi korjata muuttamalla seuraavilta verokausilta ilmoitettavan veron määrää.

Vähäinen virhe voidaan korjata tällä tavalla myös kalenterivuoden päättymisen jälkeen, kuitenkin OVML 44 §:n mukaisessa kolmen vuoden määräajassa.

Korjattaessa vähäinen virhe kevennetyllä tavalla ei siitä aiheudu myöhästymis-seuraamuksia. Verohallinnon mukaan vähäisenä virheenä pidetään sellaista virhettä, jonka perusteella liikaa ilmoitetun tai ilmoittamatta jääneen veron määrä on enintään 500 euroa verolajilta verokautta kohden.

On syytä huomioda, että vähäisenä virheenä ei pidetä sellaisia virheitä, jotka eivät vaikuta veron määrään. Siten esimerkiksi verotonta liikevaihtoa tai tavaroiden yhteisömyyntejä koskevat virheet tulee korjata antamalla virheelliseltä kuukaudelta korvaava ilmoitus.

Veron määrääminen ja päätöksen oikaisu

Jos Verohallinto toteaa esimerkiksi verovelvollisen antaman selvityksen, muun Verohallinnon tietoon tulleen selvityksen tai verotarkastuksen perusteella, että verovelvollinen on ilmoittanut liian vähän veroa maksettavaksi tai liikaa veroa palautettavaksi, Verohallinto määrää veron tai oikaisee päätöstä verovelvollisen vahingoksi.

Veroa ei kuitenkaan määrätä maksettavaksi esimerkiksi silloin, kun ilmoitettu maksettava vero ei toisensa kumoavista virheistä johtuen muodostu liian pieneksi tai palautettava vero liian suureksi. Tyypillinen esimerkki tällaisesta tilanteesta on esimerkiksi kokonaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen tapahtuneen käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvan palveluoston tai tavarantoiminnan yhteisöhankinnan ilmoittamatta jääminen veroilmoituksella.

Veron määräämisen edellytyksenä on siis annetun ilmoituksen virheellisyys veronsaajan vahingoksi. Verovelvollisen toiminnan tai laiminlyönnin ei tarvitse ilmentää tietoisuutta toiminnasta tai laiminlyönnistä aiheutuvasta vahingosta veronsaajalle. Verovelvollinen ei luonnollisestikaan saa suojaa veron määräämiseltä vetoamalla tietämättömyyteen lain sisällöstä. Verovelvolliselta voidaan siten vaatia selonottovelvollisuutta lain aineellisesta sisällöstä.

Vero voidaan määrätä suoritettavaksi riippumatta siitä, onko kyseessä veron suorittamatta jääminen tai liikaa palautettu vero. Virhe voi olla esimerkiksi se, että verovelvollinen on soveltanut myyntiinsä perusteettomasti alennettua verokantaa, myynti on käsitelty aiheetta verottomana tai verovelvollinen on tehnyt ostovähennyksen vähennysrajoituksen alaisesta hankinnasta. Virheellisesti verottomana käsitellyn myynnin osalta veroa määrättäessä tulee samalla ottaa huomioon kuitenkin kyseistä myyntiä varten tehdyistä ostoista mahdollisesti vähentämättä jäänyt veron määrä, jotta vain veronsaajalta todella saamatta jääneen veron määrä tulee maksettavaksi (ks. myös EUT 9.7.2015 asia C-183/14, *Salomie ja Oltean*).

Vero voidaan määrätä maksettavaksi esimerkiksi verottomana yhteisömyyntinä tai verottomana vientinä käsiteltyjen myyntien osalta, jos verovelvolliselta puuttuu riittävä näyttö nollaverokannan alaisen myynnin edellytyksistä. Vastaavasti myyntimaasäännösten virheellinen soveltaminen on peruste veron määräämiselle, jos

verovelvollinen ei ole maksanut veroa myyntimaasäännösten perusteella Suomessa suoritettua myynnistä.

Jos veroa on tullut virheellisesti liikaa maksettavaksi tai verotuksessa on muu virhe verovelvollisen vahingoksi, Verohallinto määrää eli käytännössä palauttaa veron tai oikease päätöstä verovelvollisen hyväksi.

Mikäli verovelvollinen on laiminlyönyt veron ilmoittamisen kokonaan tai on ilmoittanut veroa ilmeisesti liian vähän eikä kehotuksesta huolimatta anna veron määräämistä varten tarvittavia tietoja, Verohallinto määrää maksettavan veron määrän arvioimalla.

Harvinaisessa arvioverotuksen edellytyksiä koskeneessa vuosikirjaratkaisussaan KHO 2019:105 korkein hallinto-oikeus katsoi, että arvioverotuksen tekeminen tilanteessa, jossa veroa on ilmoitettu ilmeisesti liian vähän, tarkoittaa, että asiassa on oltava selvää, että ilmoitettu suoritettavan veron määrä on liian vähäinen. Jotta arvioverotuksen edellytykset tällä perusteella täyttyvät, verovelvollisen kirjanpitoa ja siihen perustuvaa ilmoitusta veron määrästä on pidettävä niin epäluotettavana, ettei ilmoitus oikaistunakaan kelpaa veron määrän laskemisen perusteeksi. Pelkästään se, että verotarkastuksen yhteydessä laaditun arviolaskelman mukainen myyntikate oli hieman korkeampi kuin kirjanpidon mukainen toteutunut myyntikate, ei oikeuttanut Verohallintoa verotuksen suorittamiseen arvioimalla, kun kirjanpidossa muutoin havaitut virheet olivat olleet vähäisiä.

Ennen arvion lopullista määräämistä Verohallinto lähettää verovelvolliselle ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä koskevan kehotuksen. Kehotuksen yhteydessä Verohallinto antaa verovelvolliselle tiedoksi arvion perusteella maksettavaksi määrättävän veron määrän ja sen määräämistä varten tarvittavien tietojen antamiseen ennen arvion lopullista määräämistä.

Arviota määrättäessä ilmoittamatta jääneen veron määrä pyritään ensisijaisesti selvittämään verovelvollisen tekemien ostojen, myyntikatteen, maksettujen palkkojen tai vastaavien liiketoimintaan vaikuttavien kustannuksien perusteella. Jos verovelvollisen liiketoimintaan liittyviä kustannuseriä ei voida selvittää, voidaan tällöin vertailukohteeksi ottaa samalla toimialalla tai vastaavanlaisissa olosuhteissa toimivien muiden verovelvollisten myynneistään yleisesti suorittaman veron määrä.

Lopullisessa arvioidun veron määräämistä koskevassa päätöksessä tulee olla veroviranomaisten laatima laskelma suoritettavan veron määrän perusteista ja mainittava ne syyt, joiden takia vero on määrätty arvioimalla. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrätään maksettavaksi veronkorotusta. Jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen sen jälkeen, kun verokauden vero on määrätty arvioimalla, voi Verohallinto poistaa arvioimalla määrätyn veron ja veronkorotuksen. Annettua veroilmoitusta pidetään tällöin myöhässä annettuna veroilmoituksena, jolloin sille määrätään myöhästymismaksu (ks. jäljempänä). Jos myöhässä ilmoitetun veron määrä on 0 tai negatiivinen, myöhästymismaksu on 135 euroa. Erillistä oikaisuvaatimusta ei tarvitse tehdä.

Vero on määrättävä tai päätös on oikaistava OVML 45–47 §:ssä tarkoitettuja tilanteita lukuun ottamatta pääsääntöisesti kolmen vuoden kuluessa sitä kalenterivuotta seuraavan vuoden alusta, johon kuuluvalta asianomaisen veron verokaudelta vero olisi tullut ilmoittaa ja maksaa.

Vero voidaan tietyissä tilanteissa jättää määräämättä niin sanotun kuittaussitoumuksen nojalla (OVML 50 § 2 mom.). Kuittaussitoumusmenettelyä voidaan soveltaa, jos yritys on ilmoittanut liian vähän veroa maksettavaksi tai liian paljon palautettavaksi, mutta tämän virheen johdosta toinen yritys on maksanut liikaa veroa tai siltä on jäänyt saamatta arvonlisäveron palautusta eikä verotuksen tasapuolisuus tai muu syy vaadi veron määräämistä. Veroa liikaa maksaneen ja arvonlisäveropalautukseen oikeutetun yrityksen on tällöin annettava sitoumus, jossa se luopuu oikeudestaan hakea palautusta vähentämättä jääneestä tai liikaa maksetusta verosta.

Vero voidaan jättää määräämättä tai oikaisu tekemättä verovelvollisen vahingoksi myös silloin, jos maksamatta jäänyttä tai liikaa palautettua veroa on pidettävä vähäisenä eikä verotuksen tasapuolisuus tai verovelvollisen laiminlyöntien laatu tai toistuvuus vaadi veron määräämistä tai oikaisua (OVML 50 § 1 mom.). Tällaisen vähäisen virheen määränä pidetään Verohallinnon päätöksen (16.11.2018/924) mukaan 800 euroa (veron yhteismäärä), jos ei erityisestä syystä muuta johdu.

OMA-ALOITTEISTEN VEROJEN MYÖHÄSTYMISMAKSUT

Oma-aloitteisten verojen myöhässä annetulle veroilmoitukselle määrätään myöhästymismaksua: päiväkohtainen myöhästymismaksu ja veron määrään perustuva myöhästymismaksu. Myöhästymismaksun määräytymiseen vaikuttaa myös se, onko kyse verokauden ensimmäisestä veroilmoituksesta vai onko kyse korvaavasta ilmoituksesta.

Verokauden ensimmäiselle veroilmoitukselle lasketaan kolmen euron päiväkohtainen myöhästymismaksu ensimmäiseltä 45 päivältä. Myöhästymismaksu voi siten olla enintään 135 euroa tältä ajalta.

Mikäli verokauden ensimmäinen veroilmoitus on myöhässä yli 45 päivää, myöhästymismaksun päiväkohtainen osuus on yhteensä 135 euroa. Tämän lisäksi suoritettavaksi tulee veron määrään perustuva maksu, joka on 2 prosenttia myöhässä ilmoitetusta veron määrästä. Myöhästymismaksun enimmäismäärä on 15 000 euroa verolajilta verokautta kohden.

Mikäli alkuperäisen ilmoituksen virheitä oikaiseva korvaava ilmoitus annetaan viimeistään 45 päivän kuluessa alkuperäisen ilmoituksen määräpäivästä, ei sille määrätä myöhästymismaksua. Jos korvaava ilmoitus annetaan yli 45 päivää myöhässä, määrätään sille 2 prosentin myöhästymismaksu myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä. Myöhästymismaksu voi olla enintään 15 000 euroa verolajilta verokautta kohden.

Veronkorotus

Mikäli veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto tai selvitys on annettu puutteellisenä tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta, Verohallinto määrää verojen määräämisen yhteydessä veronkorotuksen.

Veronkorotus määrätään kaikkien ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvien ilmoitusten tietojen ja selvitysten antamisen laiminlyönnin seurauksena. Puutteellisuudella tarkoitetaan Verohallinnon oma-aloitteisten verojen seuraamusmaksuista antaman ohjeen mukaan sitä, että verotukseen vaikuttava tieto puuttuu verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai muusta ilmoituksesta tai että veroa ei ole joltain osin lainkaan ilmoitettu. Ilmoitus on siten virheellinen esimerkiksi silloin, kun vähennyskelpoton vero on ilmoitettu vähennyskelpoisena tai arvonlisävero on ilmoitettu väärällä verokannalla.

Veronkorotus määrätään myös tilanteessa, jossa veroilmoituksella ilmoitettua palautukseen oikeuttavan arvonlisäveron määrää pienennetään esimerkiksi sen vuoksi, että perusteeton vähennysvaatimus hylätään, koska veroa olisi muutoin tullut liikaa palautettavaksi. Näin ollen takautuvien epävarmojen alv-vähennysten vaatiminen oikaisuilmoituksella vähennettäväksi on riskialtista, ellei Verohallinnon tulkintaa asiakysymykseen ole etukäteen selvitetty esimerkiksi kirjallisella ohjauksella.

Veronkorotus voidaan poikkeuksellisesti määrätä myös myöhästymismaksun sijasta, jos verovelvollinen ilmoittaa veroa myöhässä tai oikaisee veron määrää ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että välttäisi myöhästymismaksun tai veronkorotuksen. Myöhästymismaksun välttämällä tarkoitetaan esimerkiksi tilanteita, joissa verovelvollinen antaa säädettyyn eräpäivään mennessä toistuvasti puutteellisen veroilmoituksen ja oikaisee ilmoituksen tietoja siten, että menettelyn tarkoituksena on saada perusteetomasti lisää aikaa veroilmoituksen antamiselle.

Veronkorotusta ei määrätä, jos laiminlyönti on euromääräisesti vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy. Pätevänä syynä pidetään muun muassa sairastumista tai ylivoimaista estettä. Jotta veronkorotus voidaan jättää määräämättä, ilmoittamisvelvollisuus tulee täyttää mahdollisimman nopeasti esteen lakattua.

Veronkorotus lasketaan prosenttiosuutena verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta. Prosenttiosuus riippuu laiminlyönnin tai virheen luonteesta. Veronkorotus on pääsääntöisesti 10 prosenttia verovelvollisen vahingoksi määrätyn veron määrästä. Mikäli kysymyksessä oleva asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä, veronkorotuksen määrä on 3 prosenttia. Vuoden 2021 alusta lukien OVML 37 §:n 2 momenttia muutettiin siten, että veronkorotus jätetään kokonaan määräämättä asian ollessa tulkinnanvarainen tai epäselvä, jos veronkorotuksen määrääminen olisi olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti.

Veronkorotus on vähintään 15 prosenttia ja enintään 50 prosenttia, jos ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti on toistuvaa tai verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.

Tilanteessa, jossa vero on määrätty arvioimalla, veronkorotus on 25 prosenttia arvioidun veron määrästä.

VEROHALLINNON PÄÄTÖKSET JA MUUTOKSENHAKU

Verohallinnon on annettava verovelvolliselle päätös silloin, kun veroa määrätään tai päätöstä oikaistaan verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi taikka verovelvolliselle määrätään veronkorotusta, myöhästymismaksua tai laiminlyöntimaksua.

Päätöksestä on käytävä ilmi päätöksen tehnyt viranomainen yhteystietoineen, verovelvollisen yksilöintitiedot, päätöksen perustelut ja tieto siitä, miten asia on ratkaistu. Päätös on annettava tiedoksi verovelvolliselle tai tämän lailliselle edustajalle tai valtuutetulle, jos asianhoitajasta on ilmoitettu Verohallinnon asiakasrekisteriin.

Muutosta arvolisäveroa koskevaan Verohallinnon päätökseen haetaan tekemällä oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle. Verohallinnon ennakkoratkaisujen osalta muutosta haetaan kuitenkin valittamalla suoraan Helsingin hallinto-oikeuteen.

Verokautta koskeva oikaisuvaatimus on yleensä tehtävä kolmen vuoden kuluessa verokauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Mikäli verovelvollisen tilikausi ei ole kalenterivuosi mutta verokausi on kalenterikuukausi, muutoksenhakuaika lasketaan poikkeuksellisesti tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisuvaatimuksen tekemiselle on kuitenkin aina aikaa vähintään 60 päivää, joka lasketaan siitä päivästä, jolloin yritys tai yhteisö on saanut tiedon päätöksestä.

Oikaisuvaatimus tehdään kirjallisesti, ja se on allekirjoitettava. Oikaisuvaatimuksen tekemiseen on olemassa lomake ”oma-aloitteisten verojen oikaisuvaatimus (kansilehti)”, johon voidaan liittää varsinainen oikaisuvaatimus vapaamuotoisella kirjallisella selvityksellä. Oikaisuvaatimuksen voi tehdä myös kokonaan vapaamuotoisesti.

Oikaisuvaatimuksessa on aina ilmoitettava muutoksenhakijan nimi ja Y-tunnus, päätös, johon muutosta haetaan, miten päätöstä vaaditaan muutettavaksi sekä millä perusteilla muutosta vaaditaan. Oikaisuvaatimukseen tulee myös liittää ne asiakirjat, joihin muutoksenhakija vetoaa. Jos oikaisuvaatimuksen on allekirjoittanut valtuutettu eikä hakija itse, liitteeksi tarvitaan myös valtakirja.

Oikaisulautakunnan oikaisuvaatimuksen johdosta antamaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen. Oikaisulautakunnan päätöksestä on mahdollista myös arvonlisäverotuksessa hakea muutosta ennakkopäätösvalituksella suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Verotuksen kolmiportaisesta muutoksenhakuprosessista poiketaan tällöin siten, että hallinto-oikeus ohitetaan. Menettely edellyttää sitä, että korkein hallinto-oikeus antaa asiassa valitusluvan, ja valituslupa voidaan myöntää prejudikaattiperusteella. Menettely edellyttää myös sitä, että oikeudenkäynnin toinen osapuoli, eli Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö tai verovelvollinen, antaa suostumuksensa asian käsittelyyn ennakkopäätösvalituksena. Ennakkopäätösvalitusta koskevan menettelyn keskeisenä tavoitteena on, että ennakkopäätösluonteista oikeuskäytännön muuttamisesta koskevasta asiasta saataisiin korkeimman hallinto-oikeuden päätös nopeammin, mikä edistäisi verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta.

Hallinto-oikeudelle tehtävän valituksen määräaika on 60 päivää siitä, kun hakija on saanut tiedon oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä.

Hallinto-oikeuden päätökseen tyytymätön voi hakea muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta, jos korkein hallinto-oikeus antaa valitusluvan.