

EHDOTUS VÄLILLISEN VEROTUKSEN
MUUTOKSENHAKUJÄRJESTELMÄN
UUDISTAMISEKSI

4/2007

VALTIOVARAINMINISTERIÖ
VERO-OSASTO

TYÖRYHMÄ-
MUISTIOITA

VALTIOVARAINMINISTERIÖ

Snellmaninkatu 1 A
PL 28
00023 VALTIONEUVOSTO

Puhelin

(09) 160 01

Telefaksi

(09) 160 33123

Internet

www.vm.fi

Julkaisun tilaukset

Puh. (09) 160 33165

Taitto

EDITA PRIMA OY

ISSN 0788-6322

ISBN 978-951-804-700-4 (nid.)

ISBN 978-951-804-701-1

Edita Prima Oy

HELSINKI 2007

KUVAILULEHTI

Julkaisija ja julkaisuaika	Valtiovarainministeriö, huhtikuu 2007		
Tekijät	Välillisen verotuksen muutoksenhakutyöryhmä Raimo Anttila, puheenjohtaja Janne Aer, sihteeri		
Julkaisun nimi	Ehdotus välillisen verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamiseksi		
Julkaisun osat/ muut tuotetut versiot	Julkaisu on saatavissa Internetistä osoitteesta www.vm.fi/julkaisut		
Asiasanat	Välillinen verotus, muutoksenhaku, autoverotus, arvonlisäverotus, valmisteverotus, tulli		
Julkaisusarjan nimi ja numero	Työryhmämuistioita, 4/2007		
Julkaisun tunnistetiedot	ISSN 0788-6322	ISBN 978-951-804-700-4 (nid.) 978-951-804-701-1 (pdf)	
	Sivuja	Kieli Suomi	Hinta
Julkaisun myynti/jakaja	Valtiovarainministeriö, vero-osasto, puh. (09) 160 33165		
Painopaikka ja -aika	Edita Prima Oy, Helsinki 2007		
Tiivistelmä	<p>Työryhmän tehtävänä oli selvittää, miltä osin ja miten välilliseen verotukseen on luotavissa sellainen muutoksenhakujärjestelmä, jossa hallinnon oikaisumenettely on erotettu tuomioistuimessa käsiteltävästä valitusmenettelystä. Työryhmän tuli myös selvittää, missä määrin välillisiä veroja koskevia valituksia on tarkoituksenmukaista käsitellä edelleen Helsingin hallinto-oikeudessa. Työryhmän tuli tehdä asiasta tarvittavat lainsäädäntömuutosehdotukset.</p> <p>Työryhmä esittää muutettaviksi autoverolain, arvonlisäverolain, tullilain, valmisteverotuslain, ajoneuvoverolain ja polttoainemaksusta annetun lain muutoksenhakusäännöksiä. Muutosta haettaisiin sanottujen lakien mukaisissa välillistä verotusta koskevissa asioissa yleensä ensin veroviranomaiselle tehtävällä kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jota koskevaan päätökseen vasta voitaisiin hakea valittamalla muutosta hallinto-oikeudelta. Lisäksi autovero-, valmistevero-, ajoneuvovero- ja polttoainemaksuasioissa sekä arvonlisäveroasioissa toimivaltainen tuomioistuin olisi yleensä verovelvollisen kotikunnan mukaan määrättyvä alueellinen hallinto-oikeus. Nykyisin näissä asioissa on</p>		

valitusten ratkaiseminen keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen. Tullilain mukaisissa asioissa Helsingin hallinto-oikeuden asemaa toimivaltaisena tuomioistuimena ei esitetä muutettavaksi.

Työryhmä esittää, että ehdotetut lakimuutokset tehtäisiin mahdollisimman pian.

PRESENTATIONSBLAD

Utgivare och datum	Finansministeriet, april 2007		
Författare	Arbetsgruppen för ändringssökande i fråga om indirekt beskattning Ordförande Raimo Anttila Sekreterare Janne Aer		
Publikationens titel	Förslag till förändring av ändringssökningssystemet i fråga om indirekt beskattning		
Publikationens andra versioner	Publikationen finns på Internet, adress www.vm.fi/julkaisusarjat		
Nyckelord	Indirekt beskattning, ändringssökande, beskattning av bilar, mervärdesskattning, beskattning av accis, tull		
Publikationsserie och nummer	Arbetsgruppspromemorior, 4/2007		
Publikationens kännetecknen	ISSN 0788-6322	ISBN 978-951-804-700-4 (band.) 978-951-804-701-1 (pdf)	
	Sidor xx s.	Språk Finska	Pris
Beställningar/distribution	Finansministeriet, skatteavdelningen, tfn (09) 160 33165		
Tryckeri/tryckningsort och -år	Edita Prima Ab, Helsingfors 2007		
Sammanfattning	<p>Arbetsgruppen hade till uppgift att utreda hur och till vilka delar det går att skapa ett sådant ändringssökningssystem för den indirekta beskattningen där det administrativa rättelseförfarandet har åtskiljts från besvär förfaranden som behandlas i domstol. Arbetsgruppen skulle också utreda i vilken mån det är ändamålsenligt att fortfarande i Helsingfors förvaltningsdomstol behandla besvär som gäller indirekt beskattning. Arbetsgruppen skulle också lägga fram förslag till nödvändiga ändringar i lagstiftningen.</p> <p>Arbetsgruppen föreslår att bestämmelserna om ändringssökande i bilskattelagen, mervärdesskattelagen, tullagen, lagen om påförande av accis, fordonsskattelagen och bränsleavgiftslagen ändras. Det föreslås att ändring i den i de ovan nämnda lagarna avsedda indirekta beskattningen först skall sökas genom skriftlig rättelseyrkan till skattemyndigheterna, vilkas beslut sedan kan överklagas hos förvaltningsdomstolen. Dessutom föreslås att den regionala förvaltningsdomstol</p>		

som bestäms enligt den skattskyldiges hemort skall vara behörig domstol i fråga om ärenden som gäller bilskatt, accis, fordonsskatt och bränsleavgifter samt mervärdesskatt. I dagsläget har avgörandet av besvären i dessa ärenden koncentrerats till Helsingfors förvaltningsdomstol.

Inga förändringar föreslås till Helsingfors förvaltningsdomstols ställning när det gäller ärenden som omfattas av tullagen.

Arbetsgruppen föreslår att de föreslagna lagändringarna genomförs så snabbt som möjligt.

FACT SHEET

Publisher and date	Ministry of Finance, April 2007		
author (s)	Working group on appeals concerning indirect taxation Raimo Anttila, chair Janne Aer, secretary		
Title of publication	Proposal for reforming the appeals system concerning indirect taxation		
Parts of publication/ other versions released	The publication is available on the Internet at www.vm.fi/publications		
Keywords	Indirect taxation, appeals system, car taxation, value added taxation, excise taxation, customs		
Publications series and number	Working Group Memoranda 4/2007		
Identifications	ISSN 0788-6322	ISBN 978-951-804-700-4 (vol) 978-951-804-701-1 (pdf)	
	No. of pages	Language Finnish	Prices
Sales distribution	Ministry of Finance, Tax Department, tel. +358 (0)9 160 33165		
Printing place and year	Edita Prima Oy, Helsinki 2007		
Abstract	<p>The brief of the working group was to find out to what extent and how an appeals system can be created in indirect taxation which would allow the administrative adjustment procedure to be separated from the appeals procedure dealt with by courts of law. The working group was also asked to investigate to what extent it is appropriate to continue to process appeals concerning indirect taxation in the Helsinki Administrative Court. The working group was to submit proposals for necessary legislative amendments.</p> <p>The working group proposes that the appeals provisions of the Car Tax Act, Value Added Tax Act, Customs Act, Excise Taxation Act, Vehicle Tax Act and Fuel Charge Act be amended. According to the proposal, in matters relating to indirect taxation appealed under the said acts, first a written claim for adjustment would usually be made to the tax authority and only decisions thereon be appealed to the Administrative Court. In addition, the competent court in matters concerning car tax, excise duty, vehicle tax, fuel charges and value added tax would usually be the regional administrative court determined by the domicile of the taxpayer. All decisions in these matters are currently</p>		

centred on the Helsinki Administrative Court. Changes are not proposed in the status of the Helsinki Administrative Court as the competent court in matters under the Customs Act.

The working group proposes that these legislative amendments be made promptly..

Valtiovarainministeriölle

Valtiovarainministeriö asetti 19.5.2006 työryhmän kehittämään muutoksenhakujärjestelmää välillisessä verotuksessa. Työryhmän tehtävänä oli selvittää, miltä osin ja miten välilliseen verotukseen on luotavissa sellainen muutoksenhakujärjestelmä, jossa hallinnon oikaisumenettely on erotettu tuomioistuimessa käsiteltävästä valitusmenettelystä.

Työryhmän tuli myös selvittää, missä määrin välillisiä veroja koskevia valituksia on tarkoituksenmukaista käsitellä edelleen Helsingin hallinto-oikeudessa vai olisiko perusteltua joidenkin tai kaikkien verolajien osalta ohjata valitukset asianomaisiin hallinto-oikeuksiin.

Työryhmän tuli tehdä asiasta tarvittavat lainsäädäntömuutosehdotukset. Työryhmän ehdotus tuli laatia hallituksen esityksen muotoon. Työryhmällä oli oikeus kuulla asian tuntijoita työnsä aikana.

Työryhmän puheenjohtajaksi kutsuttiin hallintoneuvos Raimo Anttila korkeimmasta hallinto-oikeudesta ja jäseniksi ylitarkastaja Jukka M. Kekkonen ja ylitarkastaja Marja Niiranen valtiovarainministeriöstä, hallinto-oikeustuomari Terttu Villikka Helsingin hallinto-oikeudesta ja erityisasiantuntija Liisa Heikkilä oikeusministeriöstä. Työryhmän sihteerinä on toiminut hallinto-oikeustuomari Janne Aer Helsingin hallinto-oikeudesta.

Työryhmä otti nimekseen välillisen verotuksen muutoksenhakutyöryhmä.

Työryhmän toimikausi oli 19.5.2006-31.3.2007.

Työryhmä on kokoontunut 24 kertaa.

Työryhmä on pyytänyt toimeksiantonsa johdosta lausunnot seuraavilta tahoilta: Elinkeinoelämän keskusliitto, Keskuskauppakamari, Veronmaksajain Keskusliitto ry, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, Suomen Kuntaliitto, Suomen Yrittäjät ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Tullihallitus, Verohallitus, Ajoneuvohallintokeskus, Helsingin hallinto-oikeus, Turun hallinto-oikeus, Hämeenlinnan hallinto-oikeus, Vaasan hallinto-oikeus, Kouvolan hallinto-oikeus, Kuopion hallinto-oikeus, Oulun hallinto-oikeus, Rovaniemen hallinto-oikeus ja Ahvenanmaan hallintotuomioistuin.

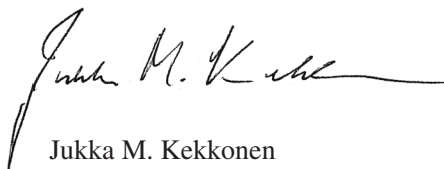
Mietintöön liittyy ylitarkastaja Jukka M. Kekkonen ja ylitarkastaja Marja Niirasen sekä hallinto-oikeustuomari Terttu Villikan eriävät mielipiteet.

Saatuaan työnsä päätökseen työryhmä luovuttaa muistionsa kunnioittavasti valtiovarainministeriölle.

Helsingissä 30 päivänä maaliskuuta 2007



Raimo Anttila



Jukka M. Kekkonen



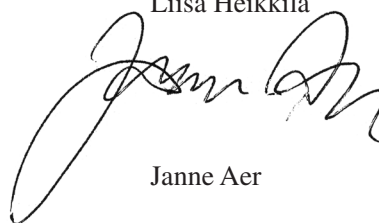
Marja Niiranen



Terttu Villikka



Liisa Heikkilä



Janne Aer

Työryhmän ehdotus välillisen verotuksen muutoksenhakusäännösten uudistamista koskevaksi hallituksen esitykseksi

ESITYKSEN KESKEINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi autoverolain, arvonlisäverolain, tullilain, valmisteverotuslain, ajoneuvoverolain ja polttoainemaksusta annetun lain muutoksenhakusäännöksiä. Haettaessa muutosta sanottujen verolakien mukaisissa välillistä verotusta koskevissa asioissa tulisi ehdotuksen mukaan yleensä tehdä ensin veroviranomaiselle kirjallinen oikaisuvaatimus, jota koskevaan päätökseen vasta voidaan hakea valittamalla muutosta hallinto-oikeudelta. Lisäksi ehdotetaan, että autovero-, valmistevero-, ajoneuvovero- ja polttoainemaksuasioissa sekä arvonlisäveroasioissa toimivaltainen tuomioistuin olisi yleensä verovelvollisen kotikunnan mukaan määräytyvä alueellinen hallinto-oikeus. Nykyisin näissä asioissa on valitusten ratkaiseminen keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen. Tullilain mukaisissa asioissa Helsingin hallinto-oikeuden asemaa toimivaltaisena tuomioistuimena ei esitetä muutettavaksi.

Sisällysluettelo

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ	11
SISÄLLYSLUETTELO	13
YLEISPERUSTELUT	15
1. Johdanto	15
2. Nykytila	17
2.1. Lainsäädäntö	17
2.1.1. Nykyisen oikaisumenettelyn tausta	17
2.1.2. Valitusten keskittämisen tausta	19
2.1.3. Muutoksenhakumenettely välillisessä verotuksessa	20
2.2. Nykytilan arviointi	22
2.2.1. Valitusten oikaisukäsittely	22
2.2.2. Valitusten keskittäminen	24
3. Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset	29
3.1. Tavoitteet	29
3.2. Kehittämismuutokset	31
3.2.1. Oikaisuvaatimusmenettely	31
3.2.1.1. Aikaisemmat viranomaisvalitukset ja vireillä olevat valitukset sekä aloitteet	31
3.2.1.2. Oikaisuvaatimusmenettely verotuksessa nykyisin	32
3.2.1.3. Työryhmän kannanotto	32
3.2.2. Valitusten hajauttaminen	37
3.2.2.1. Hallinto-oikeuksien yleinen toimivalta	37
3.2.2.2. Aikaisemmat viranomaisvalitukset ja aloitteet sekä kannanotot	38
3.2.2.3. Oikeuskäytännön yhdenmukaisuus ja erityisasiantuntemus	40
3.2.2.4. Työryhmän kannanotto	42
3.3. Keskeiset ehdotukset	44
3.3.1. Oikaisuvaatimusmenettely	44
3.3.2. Valitusten hajauttaminen	45
4. Esityksen vaikutukset	47
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	53
1. Lakiehdotusten perustelut	53
1.1. Laki autoverolain muuttamisesta	53
1.2. Laki tullilain muuttamisesta	56
1.3. Laki valmisteverotuslain muuttamisesta	59
1.4. Laki arvonnäisöverolain muuttamisesta	62

1.5. Laki ajoneuvoverolain muuttamisesta.....	66
1.6. Laki polttoainemaksusta annetun lain muuttamisesta.....	69
2. Voimaantulo	71
LAKIEHDOTUKSET.....	73
Laki autoverolain muuttamisesta	73
Laki tullilain muuttamisesta.....	76
Laki valmisteverotuslain muuttamisesta.....	78
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta	81
Laki ajoneuvoverolain muuttamisesta	84
Laki polttoainemaksusta annetun lain muuttamisesta	86
ERIÄVÄT MIELIPITEET.....	89

YLEISPERUSTELUT

1. Johdanto

Toimeksiannon mukaan työryhmän selvitystyö koskee välillisen verotuksen muutoksenhakujärjestelmää. Välilliseen verotukseen luetaan yleensä sellaiset verot ja veronluonteiset maksut, jotka kannetaan eri taholta kuin siltä, johon veron on tarkoitus lopullisesti kohdistua. Tällaisen määrittelyn mukaisia välillisiä veroja ovat arvonlisävero ja valmistevero sekä uusista autoista kannettava autovero. Sen sijaan esimerkiksi ajoneuvovero ja polttoainemaksu sekä yksityishenkilön suorittamat maahantuontiverot ja käytettyjen ajoneuvojen autovero kannetaan suoraan kuluttajalta, jolloin tuon määrittelyn mukainen veron ja maksun välillistä kantamista koskeva vaatimus ei täyty. Kyseisiä veroja ja maksuja pidetään silti yleensä välillisinä veroina niiden kulutusveroluonteen vuoksi. Näillä perusteilla on tässä luettu välilliseen verotukseen arvonlisäverolain (1501/1993), autoverolain (1482/1994), tullilain (1466/1994), valmisteverotuslain (1469/1994) ja ajoneuvoverolain (1281/2003) mukaan kannetut verot sekä polttoainemaksusta annetun lain (1280/2003) mukaiset maksut.

Arvonlisäverolain menettelysäännöksiä sovelletaan myös eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetun lain (664/1966) mukaan suoritettavaan veroon. Valmisteverotuslain säännöksiä sovelletaan seuraavien lakien mukaisiin veroihin ja maksuihin: laki tupakkaverosta (1470/1994), laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (1471/1994), laki virvoitusjuomaverosta (1474/1994), laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta (1472/1994), laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta (1260/1996), laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta (1037/2004), laki öljyjättemaksusta (894/1986), jäteverolaki (495/1996) ja laki öljynsuojarahastosta (1406/2004).

Tullilain säännöksiä sovelletaan tavarahan maahantuonnista kannettavaan arvonlisäveroon, valmisteverotuslain 4 §:n nojalla kannettavaan valmisteveroon sekä sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetun lain (1260/1996) mukaan maakaasusta kannettavaan valmisteveroon. Tullilain säännöksiä sovelletaan myös seuraavien lakien mukaan

kannettaviin veroihin ja maksuihin: laki ulkomaanliikenteessä olevissa matkustaja-aluksissa myytävien tavaroiden verottamisesta eräissä tapauksissa (397/1969), laki ulkomaankaupan hallinnosta sekä tarkkailu- ja suojoimenpiteistä eräissä tapauksissa (1521/1994), laki öljysuojarahastosta (1406/2004) ja väylämaksulaki (1122/2005).

Työryhmä ei ole käsitellyt seuraavien valtion talousarviossa muihin veroihin ja veronluonteisiin tuloihin luettujen lakien mukaista muutoksenhakua, vaikka mainitut verot ja maksut eräiltä osin ovat rinnastettavissa työryhmän käsittelemiin välillisiin veroihin: varainsiirtoverolaki (931/1996), laki apteekkimaksusta (148/1946), arpajaisverolaki (552/1992), laki lästimaksusta (189/1936), rataverolaki (503/2003), viestintämarkkinalaki (393/2003), postipalvelulaki (313/2001), sähköisen viestinnän tietosuojalaki (516/2004) ja laki maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta (603/2006). Näiden lakien mukainen veron ja maksun kantaminen ja/tai muutoksenhakumenettely eroaa niin olennaisesti edellä mainituista välillistä verotusta koskevista laeista, että niiden käsitteleminen tässä yhteydessä ei ole ollut tarkoituksenmukaista.

2. NYKYTILA

2.1. Lainsäädäntö

2.1.1. Nykyisen oikaisumenettelyn tausta

Välillisen verotuksen muutoksenhaussa nykyisin sovellettavan pakollisen oikaisumenettelyn mallina on ollut välittömässä verotuksessa vuosina 1982-1994 käytössä ollut muutoksenhakumenettely. Verolautakunnan tai verotoimiston tuli käsitellä lääninoikeudelle tehty valitus oikaisuasiana ja vain siltä osin kuin valitusta ei hyväksytty valitus siirrettiin lääninoikeuden käsiteltäväksi. Uudistuksen tarkoituksena oli nopeuttaa verotuksessa sattuneiden virheiden oikaisemista.

Verotuslain uudistuksen lähtökohdat ilmenevät hallituksen esityksestä (HE 22/1982 vp). Perustelujen mukaan tuossa vaiheessa ei pidetty tarkoituksenmukaisena muodostaa tutkijalautakunnasta erillistä muutoksenhakuastetta, vaan pyrittiin kehittämään veron oikaisusäännöstöä. Myöhemmin tapahtuvaksi suunniteltu siirtyminen menettelyyn, jossa verovelvolliselle lähetettäisiin veroehdotus tiedoksi, parantaisi verovelvollisen oikeusturvaa ja vähentäisi muutoksenhaun tarvetta. Tutkijalautakunnan uudistaminen olisi aiheuttanut myös suuria lisäkustannuksia. Esityksessä ei ehdotettu verolautakunnalle tehtävän oikaisuvaatimuksen säätämistä pakolliseksi, koska se olisi merkinnyt yhtä lisävaihetta muutoksenhakujärjestelmässä ja hidastaisi asian lopullista ratkaisua niissä asioissa, joissa verolautakunta ei muuttaisi tekemäänsä päätöstä. Oikaisukäsittely koski ainoastaan säännönmukaisesta verotuksesta lääninoikeudelle tehtyjä valituksia. Oikaisukäsittely ei koskenut muutoksenhakua verolautakunnan veron oikaisua, jälkiverotusta tai muutoksenhakuviranomaisen uudelleen verolautakunnan toimitettavaksi palauttamaa verotusta koskevasta päätöksestä.

Kun valitus hyväksyttiin kokonaisuudessaan oikaisukäsittelyssä, asia ei tullut lainkaan muutoksenhakuviranomaisessa käsiteltäväksi. Oikaisupäätöksestä ei tullut edes ilmoittaa lääninoikeudelle. Kun vaatimus hylättiin verolautakunnan käsittelyssä kokonaan tai osit-

tain tai jos asian ratkaiseminen ei kuulunut verolautakunnan toimivaltaan, lautakunta siirsi asian viran puolesta lääninoikeuden käsiteltäväksi.

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan, että ehdotetut säännökset poikkeavat siitä yleisestä periaatteesta, että hallintolainkäytössä valittajan tulee saada asiansa sen laissa säädetyn muutoksenhakuviranomaisen käsiteltäväksi, jolle hän on muutoksenhaun osoittanut. Aikaisemmin voimassa olleen verotuslain 82 §:n säännöksen mukaan lääninoikeus oli joutunut antamaan päätöksen sille osoitettuun valitukseen, vaikka verolautakunta olisi hyväksynyt valituksessa esitetyt vaatimukset kokonaisuudessaan oikaisemalla verotusta. Hallintotaloudellisesti kuitenkin pidettiin tarkoituksenmukaisena, että pyritään mahdollisimman yksinkertaisiin menettelyihin, joilla verovelvollisen oikeusturvaa voidaan parantaa.

Liikevaihtoverotusmenettelyn kehittämistoimikunta (komiteanmietintö 1985:28) esitti välittömässä verotuksessa toteutetun menettelyn käyttöönotettavaksi myös liikevaihtoverotuksessa. Aikaisemmin liikevaihtoverotoimisto oli voinut käsitellä oikaisuasiana laskuvirheiden ja niihin verrattavien erehdysten ohella vain muut ilmeiset virheet. Laintulkintaa koskevat ja muut vastaavat asiat olivat jääneet liikevaihtovero-oikeuden ratkaistaviksi siinäkin tapauksessa, että liikevaihtoverotoimisto ja valtionasiamies olivat yhtä mieltä verovelvollisen kanssa verotuksen virheellisyydestä ja puolsivat valituksen hyväksymistä. Toimikunta ehdotti järjestelmää, jossa verovelvollinen toimittaa liikevaihtovero-oikeudelle osoitetut valitukset veroviranomaiselle, joka käsittelee asian oikaisuasiana, jos se hyväksyy verovelvollisen vaatimuksen tai jos se ei ole asiaa aiemmin tutkinut. Muutoin veroviranomainen siirtää asian lausuntoineen ja vastineineen liikevaihtovero-oikeuden käsiteltäväksi. Samalla ehdotettiin laajennettavaksi oikaisukäsittelyn soveltamisalaa siten, että veron määrää voitiin oikaista, kun veroviranomainen havaitsee, että verovelvolliselle on määrätty liikaa veroa tai palautettu sitä liian vähän.

Kehittämistoimikunnan ehdotukset toteutettiin liikevaihtoverolain muuttamisesta annetulla lailla 1119/1987. Vastaavat säännökset sisällytettiin vuoden 1991 liikevaihtoverolakiin (559/1991). Tulli- ja valmisteveroasioissa muutoksenhakusäännökset uudistettiin samoihin aikoihin. Pohjana oli välittömässä verotuksessa toteutettu järjestelmä ja liikevaihtoverotuksessa tuolloin valmisteilla olleet muutosesitykset. Vuoden 1978 tullilain muutoksenhakusäännökset uudistettiin lailla 1165/1987. Valmisteverotuslakiin vastaavat muutoksenhakusäännökset säädettiin tullilain muutosta seuraten lailla 1287/1988.

Uudistettaessa välillistä verotusta koskevaa lainsäädäntöä vuosina 1993-1994 vastavat muutoksenhakusäännökset tulivat arvonlisäverolakiin (1501/1993), tullilakiin (1466/1994), valmisteverotuslakiin (1469/1994) ja autoverolakiin (1482/1994). Autoverotuksessa oli sovellettu aikaisemmin soveltuvin osin liikevaihtoverolain ja tullilain muutoksenhakusäännöksiä.

2.1.2. Valitusten keskittämisen tausta

Välillisen verotuksen muutoksenhakusäännöksiä uudistettaessa vuosina 1993-1994 valitusviranomaiseksi säädettiin liikevaihtovero-oikeuden ja Tullihallituksen sijasta Uudenmaan lääninoikeus, nykyinen Helsingin hallinto-oikeus. Samalla liikevaihtovero-oikeus ja Tullihallituksen valitusasiaintoimisto lakkautettiin. Muita kuin veroja koskevat valitukset ensivaiheessa käsitellyt Tullihallituksen tullilautakunta lakkautettiin vuoden 1998 alusta.

Valitusten keskittäminen Uudenmaan lääninoikeuteen perustui verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamista käsitelleen työryhmän ehdotukseen (oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 4/1993). Työryhmän kanta poikkesi vuonna 1992 mietintönsä jättäneen verotuksen oikeussuojatoimikunnan kannasta (komiteamietintö 1992:7). Toimikunta oli ehdottanut liikevaihtoveroasioiden hajauttamista kaikkiin hallinto-oikeuksiin. Tulli- ja valmisteverotusasioiden osalta toimikunta ehdotti niiden keskittämistä Uudenmaan lääninoikeuteen, mutta autoveroasioiden siirtämistä Turun ja Porin lääninoikeuteen. Jälkimmäisen ehdotuksen taustalla oli Uudenkaupungin autotehtaan sijainti Turun ja Porin lääninoikeuden tuomiopiirissä.

Työryhmä perusteli liikevaihtoveroalvitusten siirtämistä Uudenmaan lääninoikeuteen sillä, että arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto lisäisi verovelvollisten lukumäärää olennaisesti ja uusi lainsäädäntö aiheuttaisi tulkintakysymyksiä, mikä lisäisi valituksen määrää aluksi. Valitusten keskittäminen yhteen lääninoikeuteen turvaisi verotuksen yhtenäisyyttä. Uudenmaan lääninoikeuden asiantuntemus liikevaihtoveroasioissa voitaisiin turvata, koska siellä tarvittava uusi henkilöstö siirtyisi lääninoikeuteen liikevaihtovero-oikeudesta. Huomattava osa eli noin 35 prosenttia liikevaihtoveroalituksista koskee Uudenmaan lääninveroviraston päätöksiä, joten näissä tapauksissa valitusviranomaisena toimisi välittömässä ja välillisessä verotuksessa sama lääninoikeus. Valituksia tulisi vain vähän sellaisiin lääninoikeuksiin, joiden alueella elinkeinotoiminta ei ole vilkasta. Tämä vaikeuttaisi riittävän liikevaihtoverotusta koskevan asiantuntemuksen saamista näissä lääninoikeuksissa. Erityisen ongelmallista riittävän asiantuntemuksen puuttuminen olisi siirron alkuvaiheessa, jolloin lääninoikeudet ilmeisesti soveltaisivat rinnakkain kolmea liikevaihtoverolakia. Henkilöstöjärjestelyjen kannalta keskittäminen olisi myös yksinkertaisin ratkaisu, koska liikevaihtovero-oikeuden henkilökunta saattoi siirtyä samalla paikkakunnalla sijaitsevaan toiseen tuomioistuimeen.

Liikevaihtoveroalvitusten siirtämiseen kaikkiin lääninoikeuksiin liittyi työryhmän mukaan ongelmia liikevaihtoverotuksen yhtenäisyyden säilyttämisessä, riittävän erityisasiantuntemuksen turvaamisessa ja uudistuksen käytännön järjestelyissä. Työryhmä pohdi yhtenä vaihtoehtona myös liikevaihtovero-oikeuden vahvistamista siirtämällä sille Tullihallituksen käsittelemät valitusasiat.

Toisaalta työryhmän mukaan liikevaihtoveroalvitusten hajauttamista kaikkiin lääninoikeuksiin puolsivat myös eri näkökohdat. Verovelvollisen valitukset voitaisiin yleensä

ratkaista samassa lääninoikeudessa riippumatta siitä, koskeeko valitus tuloverotusta vai liikevaihtoverotusta. Käsittelystä samassa lääninoikeudessa olisi hyötyä varsinkin silloin, kun saman verovelvollisen eri veromuotoja koskevat valitukset perustuvat samaan tosiasiakysymykseen. Järjestelmä olisi myös verovelvollisen kannalta selkeä ja helpotaisi verovalitusasioiden hoitamista. Liikevaihtoverovalitusten käsitteleminen kaikissa lääninoikeuksissa vahvistaisi lääninoikeuksien asemaa yleisinä alueellisina hallintotuomioistuimina eikä muodostaisi yhtä tai useampaa niistä osittain erityistuomioistuimeksi.

Työryhmä esitti Tullihallituksen toimivaltaan kuuluvien tuonti- ja valmisteverotusta sekä auto- ja muuta ajoneuvoverotusta koskevien asioiden siirtämistä Uudenmaan lääninoikeuteen. Tätä perusteltiin tulliasioden osalta niiden vaatimalla erityisasiantuntemuksella sekä ajoneuvoasioiden ja muiden ajoneuvoveroasioiden osalta sillä, että valitukset koskivat useimmiten joko Helsingin piiritullikamarin tai Autorekisterikeskuksen päätöksiä.

2.1.3. Muutoksenhakumenettely välillisessä verotuksessa

Muutoksenhakujärjestys on rakenteellisesti samanlainen seuraavissa välillistä verotusta koskevissa laeissa: arvonlisäverolaki (1501/1993), autoverolaki (1482/1994), valmisteverotuslaki (1469/1994), tullilaki (1466/1994) ajoneuvoverolaki (1281/2003) ja laki polttoainemaksusta (1280/2003). Lakien muutoksenhakusäännökset eivät ole kuitenkaan yhtenevät, vaan eroja on erityisesti valitusaikaa koskevissa säännöksissä. Nämä erot johtuvat kutakin verolajia koskevasta veron kantamiseen liittyvistä hallinnollisista syistä. Kirjoitustapaan liittyviä eroja on myös oikaisukäsittelyä koskevissa säännöksissä, mutta näillä ei ole sanottavaa oikeudellista merkitystä.

Verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetussa laissa (367/1961) säädetyn perustevalituksen soveltaminen on kielletty arvonlisäveroasioissa, valmisteveroasioissa, ajoneuvoasioissa ja tulliasioissa. Perustevalituksen soveltamisen kieltoa ei sen sijaan ole säädetty ajoneuvoverolaissa eikä polttoainemaksusta annetussa laissa.

Veroviranomaisen päätökseen haetaan muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen. Valtion puolesta valitusoikeus on asianomaisessa viranomaisessa olevalla vero- tai tulliasiamiehellä ja Ajoneuvohallintokeskuksen päätöksistä Uudenmaan lääninverovirastossa olevalla veroasiamiehellä. Valituskirjelmä toimitetaan valitusajassa sille viranomaiselle, jonka päätöksestä valitetaan.

Arvonlisäverolain, tullilain, valmisteverotuslain ja autoverolain mukaan verovelvollisen valitusaika veron määräämistä tai palauttamista koskevassa asiassa on kolme vuotta, kuitenkin vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Muissa asioissa valitusaika on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Valtion valitusoikeutta käyttävän asiamiehen valitusaika on aina 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Verovelvollisen valitusoikeuden alkamista koskevat säännökset veron määräämistä tai palauttamista koskevissa asioissa eroavat eri verolajeissa:

- arvonlisäverotuksessa valitusaika lasketaan tilikauden tai, jos päätös koskee useita tilikausia, niistä viimeisen päättymisestä lukien (arvonlisäverolaki 193 § 2 mom),
- tulliasioissa valitusaika lasketaan tullivelan tiedoksiannosta tai tullinpalautuksen määräämistä tai tullinperuutusta seuraavan kalenterivuoden alusta (tullilaki 37 § 3 mom),
- valmisteveroasiassa valitusaika lasketaan veron ja veronpalautuksen määräämistä seuraavan kalenterivuoden alusta (valmisteverotuslaki 45 § 2 mom),
- autoveroasiassa valitusaika lasketaan veron määräämistä tai sen palauttamista seuraavan kalenterivuoden alusta (autoverolaki 69 § 3 mom).

Ajoneuvoverolain ja polttoainemaksusta annetun lain mukaan verovelvollisen ja muun asianomaisen valitusaika on viisi vuotta sen verokauden päättymisestä, jona veron maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi ollut määrättävä tai jona veron palautuspäätös on tehty, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Valitusaika ennakkoratkaisusta on kuitenkin 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Veronsaajan valitusaika on kuusi kuukautta verotuspäätöksen tekemisestä ja 30 päivää ennakkoratkaisun tekemisestä (ajoneuvoverolaki 50 § 2 mom, polttoainemaksusta annettu laki 23 § 2 mom).

Oikaisukäsittelyä koskevat säännökset ovat asiallisesti samanlaiset arvonlisäverolaissa (194 §), valmisteverotuslaissa (46 §), autoverolaissa (70 §), ajoneuvoverolaissa (50 §) ja polttoainemaksusta annetussa laissa (23 §). Veroviranomaisen oikaistessa päätöstään verovelvollisen vaatimuksen mukaisesti, valitus raukeaa. Siltä osin kuin veroviranomainen katsoo, että verovelvollisen valituksessaan esittämä vaatimus ei anna aiheutta päätöksen oikaisemiseen, veroviranomaisen on annettava valituksen johdosta lausuntonsa ja toimitettava asian käsittelyssä syntyneet asiakirjat viipymättä Helsingin hallinto-oikeudelle.

Oikaisukäsittely tapahtuu sanottujen lakien mukaan oikaisua verovelvollisen hyväksi koskevan säännöksen mukaisesti. Jos veroviranomainen verovelvollisen hakemuksesta, valituksen johdosta tai muutoin toteaa, että veroa on määrätty liikaa tai palautettu liian vähän, veroviranomaisen on oikaistava päätöksessä oleva virhe, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu (arvonlisäverolaki 192 §, valmisteverotuslaki 44 §, autoverolaki 68 §, ajoneuvoverolaki 49 §, polttoainemaksusta annettu laki 22 §).

Tullilaisissa oikaisukäsittelystä on säädetty eri tavalla. Tullilain 38 §:n mukaan tulliviranomaisen on valituksen johdosta tutkittava, ovatko yhteisön tullikoodeksista annetussa neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (koodeksi) 236 artiklassa tarkoitetut edellytykset tullin palauttamiselle tai peruuttamiselle taikka edellytykset muun asian oikaisemiselle tai korjaamiselle olemassa. Jos tulliviranomainen esitetyn pyynnön mukaisesti palauttaa tai peruuttaa tullia tai muutoin oikaisee tai korjaa päätöstään, valitus raukeaa. Siltä osin kuin valituksessa esitetty pyyntö ei anna aiheutta tullinpalautukseen tai tullinperuutukseen taikka muuhun valituksen kohteena olevan asian oikaisemiseen tai korjaamiseen, tulliviranomaisen on annettava valituksesta lausunto ja toimitettava asian käsittelyssä syntyneet asiakirjat viipymättä Helsingin hallinto-oikeudelle.

Muusta valmisteverotuksesta poikkeava muutoksenhakumenettely on laissa maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta (603/2006). Lain 11 §:n mukaan veron palautusta koskevaan päätökseen tai muussa asiassa annettuun päätökseen haetaan muutosta kirjallisesti oikaisuvaatimuksella. Oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen saa hakea lain 12 §:n mukaan muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, joka on toimivaltainen asiassa hallintolainkäyttölain 12 §:n nojalla.

2.2. Nykytilan arviointi

2.2.1. Valitusten oikaisukäsittely

Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on hyvä saada nopeasti päätös hänen virheelliseksi katsomaansa verotukseen. Käsittelyn nopeus toteutuu nykyisin noudatettavassa menettelyssä, jossa veroviranomainen käsittelee valituksen ensin oikaisumenettelyssä, jos kaikki valituksessa esitetyt vaatimukset hyväksytään. Ellei kaikkia vaatimuksia voida hyväksyä, veroviranomainen siirtää asian siltä osin kuin verovelvollisen vaatimuksia ei ole hyväksytty hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Nykyinen menettely on asiakkaan ja hallinnon kannalta yksinkertainen. Järjestelmän etuna on pidetty sitä, että verovelvollisen ei tarvitse tehdä erikseen uutta vaatimusta hallinto-oikeudelle.

Työryhmä toteaa, että nykyinen menettelyyn liittyy kuitenkin eräitä heikkouksia, jotka aiheuttavat tehottomuutta hallinto-oikeuden prosessiin. Hallinto-oikeudelle joudutaan siirtämään ratkaistavaksi vaatimuksia, joista tiedetään jo lähetettäessä, että niitä ei voida hallinto-oikeudessakaan hyväksyä. Tällaisia ovat esimerkiksi valitusajan umpeuduttua tehdyt valitukset. Lisäksi valituksen oikaisukäsittelyn jälkeen voi olla enemmän tai vähemmän epäselvää, mitkä kysymykset ovat hallinto-oikeudessa edelleen aidosti riidanalaisia. Hallinto-oikeuden ratkaistavaksi pitäisi tulla vain asia, jonka tosiseikat ovat selvät, jolloin aineellinen ratkaisu voidaan tehdä riidattomien tosiseikkojen perusteella. Jos tosiseikat ovat edelleen epäselvät, tämä pitäisi voida selvästi ilmaista hallintoviranomaisen oikaisukäsittelyn johdosta tekemässä päätöksessä. Tässä suhteessa järjestelmän toimivuus vaihtelee jonkin verran verolajeittain.

Ajoneuvoverotus ja tulliverotus tapahtuvat yleensä massamenettelyssä eikä verovelvolliselle tai tullivelalliselle anneta yksilöllisesti perusteltua päätöstä. Myös valmisteverotuksessa on summaarisen käsittelyn piirteitä, sillä vaikka verovelvollisia on vähän, verotus toimitetaan yleensä verovelvollisen ilmoituksella antamien tietojen perusteella. Vähäisten valitusmäärien vuoksi ei pakollisen oikaisukäsittelyn rakenteellisilla puutteilla kuitenkaan ole ollut näissä verolajeissa vaikutusta valitusmenettelyn tehokkuuteen. Polttoainemaksun maksuunpano tapahtuu jo maksun sanktioluonteisuuden vuoksi yksilöllisesti.

Oikaisukäsittelyn ongelmat ovat tulleet esille erityisesti autoverotuksessa sitä koskevien valitusten suuren lukumäärän vuoksi. Autoverotusta koskevat ratkaisut tehdään yleensä

sä lomakepäätöksinä. Verovelvollisen hakiessa muutosta pelkästään autoveropäätökseen sisältyvän informaation perusteella hänen on vaikea tietää, mihin seikkoihin hänen tulisi nojautua saadakseen muutoksen. Autoverotuksessa valittajana on usein yksityishenkilö. Perustellun päätöksen puuttumisesta johtuen autoverotuksessa esitetään usein selvästi lakiin perustumattomia taikka lakiin tai Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön liian yleisellä tasolla vetoavia muutosvaatimuksia. Muutosvaatimusten laaja-alaisuus autoverotuksessa johtaa nykyjärjestelmässä siihen, että valitukset siirretään hallinto-oikeuden käsiteltäväksi, koska valitusta tulkitaan niin, että vaatimuksia ei kaikilta osin ole hyväksytty, vaikka autosta kannettujen verojen määrää on sinänsä merkittävästi alennettu. Suuressa osassa asioita verovelvolliset eivät anna enää oikaisukäsittelyn jälkeen vastinetta, minkä voidaan olettaa monessa tapauksessa johtuneen siitä, että toteutettu oikaisu on vastannut heidän odotuksiaan. Vastineen antamatta jättämisen perusteella hallinto-oikeus ei kuitenkaan voi katsoa valituksen rauenneen, vaan asiassa on annettava tällöinkin normaali ratkaisu.

Autoverotuksessa voidaan pitää todennäköisenä, että merkittävä osa valittajista ei olisi enää hakenut muutosta valittamalla saatuaan heille pääosin myönteisen oikaisupäätöksen tai perustellun kielteisen päätöksen. Valitukset koskevat usein myös auton arvoa, kuntoa tai ajettuja kilometrejä koskevia tosiseikkoja, joita ei kuitenkaan näytetä toteen muutosvaatimuksen yhteydessä. Tosiseikkojen selvittäminen jää autoverotuksessa usein hallinto-oikeudelle.

Arvonlisäverotuksessa verotusmenettely on erilainen. Verovirasto ei erikseen vahvista verotuspäätöksellä verokaudelta suoritettavan veron määrää. Päätös tehdään vain, jos verovelvolliselle määrätään ilmoitustiedoista poiketen maksettavaksi veroa tai verovelvollinen on hakenut veron palautusta. Jos veroa määrättäessä olennaisesti poiketaan verovelvollisen antamista tiedoista, verovelvollista on kuultava. Verovelvollisen katsoessa maksaneensa liikaa arvonlisäveroa verokaudelta hän ei siten hae muutosta valittamalla vaan tekemällä verovirastolle tilikauden jälkeen hakemuksen liikaa maksamansa veron palauttamisesta. Verovirasto tekee tällöin asiassa ensiasteen ratkaisun. Jos verovirasto hyväksyy hakemuksen, se palauttaa verovelvolliselle tämän liikaa maksaman määrän. Hylätessään hakemuksen verovirasto antaa asiassa kirjallisen valituskelpoisen päätöksen. Arvonlisäverotuksessa verovelvollisen muutoksenhaku kohdistuu siten viranomaisen asiakkohtaisessa menettelyssä antamaan perusteltuun päätökseen, jota tehtäessä verovelvollista voidaan kuulla. Riidan kohteen yksilöintiin tai tosiasiapuolen selvittelyyn ei liity samantaisia ongelmia kuin autoverotuksessa.

Kaikkien verolajien osalta jälkiverotuspäätökset ovat yksilöllisesti tutkittuja päätöksiä. Tarkastuksessa laadittu tarkastuskertomus tai pöytäkirja toimenpide-esityksineen annetaan verovelvolliselle tiedoksi jo tarkastusmenettelyn aikana, jolloin hän voi esittää siihen korjauksia. Tarkastuksen perusteella tehtävää jälkiverotusta koskeva perusteltu esitys annetaan verovelvolliselle tiedoksi ennen jälkiverotuksen toimittamista ja verovelvolliselle varataan tilaisuus vastineen antamiseen. Jälkiverotuspäätös on yleensä myös perusteltu

tai siinä viitataan tarkastuskertomuksesta ilmeneviin perusteluihin. Jälkiverotuksessa ensivaiheen tutkinta on siten selvästi perusteellisempaa kuin säännönmukaisessa verotuksessa. Lisäksi myös muita verolajeja kuin arvonlisäveroa koskevat palautuspäätökset ovat käyneet läpi tutkinnan ja verovelvollista on ollut mahdollista kuulla ennen päätöksen antamista. Palautusasioissa annetaan yleensä yksilöllisesti perusteltu päätös.

Palautus- ja jälkiverotuspäätöksiin haetaan nykyisin muutosta samalla tavoin kuin veron määräämistä koskeviin päätöksiin. Palautus- ja jälkiverotuspäätöksiä koskee siten sama valitusten oikaisukäsittely kuin muitakin valituksia. Esimerkiksi verovelvollisen hakiessa muutosta vain osaan jälkiverotuksen määrätystä verosta, hallinto-oikeuden ratkaistavaksi siirrettävän riidan kohde voi eräissä tapauksissa jäädä epäselväksi.

Valitusmenettelyyn liittyvää pakollista oikaisukäsittelyä koskevien säännösten tulkinta arvonlisäverotuksessa poikkeaa nykyisin muusta välillisestä verotuksesta, vaikka oikaisukäsittelyä ja valitusten siirtämistä koskevat säännökset ovat eri laeissa asiallisesti samanlaiset. Arvonlisäverotuksessa siirretään hallinto-oikeuden käsiteltäväksi kaikki verovelvollisten oikaisuvaatimukset riippumatta siitä, onko ne nimetty valituksiksi vai ei. Muussa välillisessä verotuksessa hallinto-oikeudelle siirretään vain sellaiset asiat, jotka on nimenomaan pantu valituksena vireille. Valitukselta edellytetään, että se on tuomioistuimelle osoitettu muutoksenhakemus. Ellei tällaista tarkoitusta ole osoitettavissa, kirjelmä käsitellään oikaisuhakemuksena, johon voidaan antaa myös kielteinen valituskelpoinen päätös.

2.2.2. Valitusten keskittäminen

Kaikki välillistä verotusta koskevat valitusasiat on keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen, millä on ollut suora vaikutus hallinto-oikeuden työtilanteeseen. Helsingin hallinto-oikeuteen saapuneiden ja vuoden lopussa vireillä olleiden asioiden määrät ovat kehittyneet vuosina 2002-2006 seuraavasti:

Helsingin hallinto-oikeuteen saapuneet ja siellä vuoden lopussa vireillä olleet asiat vuosina 2002-2006

	Saapuneet	Vireillä
2002	8 040	6 033
2003	8 171	6 021
2004	8 317	6 322
2005	10 669	7 507
2006	10 936	8 506

Saapuneiden asioiden määrässä on tapahtunut voimakasta nousua, joka johtuu pääasiassa autoveroasioiden suuresta määrästä. Autoverovalituksia saapui Helsingin hallinto-oikeuteen vuonna 2005 yhteensä 2 279 ja vuonna 2006 yhteensä 3 475. Kaikista Helsingin hallinto-oikeudessa vuoden 2006 lopussa vireillä olleista 8 506 asiasta autoveroasioiden osuus oli 40 prosenttia.

Vireillä olleet välillistä verotusta koskevat asiat vuoden 2006 lopussa

arvonlisävero	672
autovero	3 419
tulli	46
valmistevero	75
ajoneuvovero	20
polttoainemaksu	15

Helsingin hallinto-oikeuteen vuonna 2006 saapuneiden asioiden alueellisesta jakaumasta verovirastoittain ilmenee, että arvonlisäverovalituksista kohdistui Uudenmaan veroviraston toimittamiin verotuksiin 28 prosenttia. Näin ollen voidaan arvioida, että noin kaksi kolmasosaa arvonlisäverovalituksista koskee verovelvollisia, joiden kotipaikka on muualla kuin Helsingin hallinto-oikeuden tuomiopiirissä. Jakauma on vuonna 2005 ollut samanlainen.

Saapuneet arvonlisäverovalitukset verovirastoittain

	2005	2006
Kaakkois-Suomi	27	35
Lappi	23	30
Lounais-Suomi	70	82
Länsi-Suomi	30	28
Oulu ja Kainuu	35	29
Savo-Karjala	32	26
Sisä-Suomi	86	87
Uusimaa	165	136
Konserniverokeskus	32	26
Muu	6	4

Ajoneuvojen verotuksesta tehtyjen valitusten osalta saapuneiden asioiden alueellinen jakauma vuosina 2005 ja 2006 on vaihdellut. Vuonna 2005 Eteläisen tullipiirin tekemien päätösten osuus on ollut 23 prosenttia, kun vastaava osuus on vuonna 2006 ollut 44 prosenttia. Molempien vuosien yhteenlasketuista saapuneista valituksista Eteläisen tullipiirin osuus on 36 prosenttia.

Saapuneet ajoneuvoja koskevat valitukset viranomaisittain

	2005	2006
Ahvenanmaan tp	2	-
Itäinen tp	252	330
Läntinen tp	1 228	1 031
Pohjoinen tp	271	478
Eteläinen tp	555	1 556
Tullihallitus	13	7
Ajoneuvohallintokeskus	89	49
Muu	1	2

Valmisteverotusta ja tulliverotusta koskevien valitusten alueellisessa jakaumassa sen sijaan Eteläisen tullipiirin osuus korostuu. Vuonna 2005 Eteläinen tullipiiri oli päätöksentekijänä 61 prosentissa valitusasioista ja vuonna 2006 sen osuus oli 65 prosenttia.

Saapuneet valmisteverotusta ja tulliverotusta koskevat valitukset viranomaisittain

	2005	2006
Ahvenanmaan tp	2	1
Itäinen tp	42	13
Läntinen tp	24	17
Pohjoinen tp	1	1
Eteläinen tp	116	71
Tullihallitus	5	5

Näistä valitusten kohteena olevien päätösten tekijänä olevaa viranomaista koskevista tiedoista voidaan päätellä, että merkittävässä osassa välillistä verotusta koskevia valitusasioita verovelvollisen kotikunta olisi muun hallinto-oikeuden kuin Helsingin hallinto-oikeuden tuomiopiirissä.

Kaikissa alueellisissa hallinto-oikeuksissa on ollut vireillä vuoden 2005 lopussa yhteensä 16 263 ja vuoden 2006 lopussa 17 912 asiaa.

Hallinto-oikeuksissa vireillä vuoden lopussa olleet asiat vuosina 2005 ja 2006

	2005	2006
Helsinki	7 507	8 509
Turku	1 031	1 228
Hämeenlinna	1 915	2 003
Vaasa	1 347	1 687
Kouvola	1 145	1 172
Kuopio	1 820	1 828
Oulu	942	952
Rovaniemi	556	490
Ahvenanmaa	37	43

Pääosa hallinto-oikeuksissa vireillä olevien asioiden määrän kasvusta on johtunut Helsingin hallinto-oikeuteen saapuneista valituksista, joiden määrä esimerkiksi vuonna 2005 nousi 28 prosentilla. Hallinto-oikeuksien keskinäinen työtilanne on muuttunut siten erittäin vinoutuneeksi, koska Helsingin hallinto-oikeudessa on vuonna 2005 ollut vireillä 46 prosenttia ja vuonna 2006 48 prosenttia kaikista hallinto-oikeuksissa vireillä olevista asioista.

Vireillä olevien asioiden jakaantuminen hallinto-oikeuksien kesken ei myöskään vastaa henkilöstöresurssien kohdentamista. Näin on ollut siitä huolimatta, että Helsingin hallinto-oikeuden henkilöstömäärää ovat nostaneet hallinto-oikeuden ruuhkien purkamiseen rekrytoitu määräaikainen henkilöstö. Helsingin hallinto-oikeudessa on työskennellyt henkilöstöä vuonna 2005 yhteensä 140 henkilötyövuotta eli 32 prosenttia hallinto-oikeuksien yhteenlasketusta henkilöstömäärästä 435 henkilötyövuodesta ja vuonna 2006 yhteensä 148 henkilötyövuotta, mikä on 33 prosenttia hallinto-oikeuksien kokonaishenkilöstömäärästä 442 henkilötyövuodesta.

3. ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET

3.1. Tavoitteet

Perustuslain 21 §:n oikeusturvasäännöksen voidaan katsoa edellyttävän, että välillisen verotuksen muutoksenhakujärjestelmän ensisijaisena kehittämistavoitteena on verovelvollisen oikeusturvan takaaminen. Oikaisuvaatimusmenettelyn kannalta on merkitystä perustuslain 21 §:n oikeusturvasäännöksessä vahvistetulla oikeudella asian viivytyksettömästä käsittelystä ja oikeudella saada asiansa tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Oikeusturvaa voidaan tällöin tarkastella yhtäältä menettelylliseltä ja toisaalta aineelliselta kannalta. Menettelyllinen oikeusturva edellyttää, että muutoksenhakuasian käsittely tapahtuu nopeasti, varmasti ja mahdollisimman vähin kustannuksin. Aineellinen oikeusturva merkitsee sen takaamista, että päätökset ovat sekä sovellettavan lain että tosiasioiden osalta oikeita.

Hallinnon oikeusturvajärjestelmän kehittämisessä on ollut yleisenä tavoitteena pyrkiä siihen, että virheelliset päätökset voidaan korjata mahdollisimman varhaisessa vaiheessa ja joustavasti. Tämän vuoksi hallinnon sisäistä oikaisumenettelyä on kehitetty ja tullaan kehittämään eri hallinnon aloilla. Välillisessä verotuksessa käytössä oleva valitusten pakollinen oikaisukäsittely liittyy tähän tavoitteeseen.

Eduskunnan hallintovaliokunta toteaa puolestaan hallintolain täytäntöönpanosta annettuun selvitykseen liittyvässä lausunnossaan HaVL 60/42 vp, että on painavia syitä laajentaa valitusmenettelyä edeltävää pakollista oikaisumenettelyä siten, että se koskisi varsin laajalti viranomaispäätöksiä. Oikeusministeriö on 25.1.2007 asettanut toimikunnan kehittämään oikaisuvaatimusjärjestelmää oikeusturvakeinona.

Oikaisuvaatimusjärjestelmän kehittämisen tavoitteena on, että henkilö saa jo hallinnosta kaikkiin vaatimuksiinsa selkeästi ja yksilöidysti perustellun päätöksen, jonka pohjalta hänellä on todelliset mahdollisuudet arvioida se, edellyttääkö hänen oikeusturvansa

asiassa kääntymistä erikseen vielä tuomioistuimen puoleen. Valitusten pakollinen oikaisukäsittely ei täytä näitä edellytyksiä. Verovelvolliselle hallinto-oikeuden tulisi näyttäytyä selvemmin hallinnosta erillisenä riippumattomana tuomioistuimena.

Menettelyllinen oikeusturva edellyttää, että asian käsittely tapahtuu viivytyksettä. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on käytännössään lähtenyt siitä, että muutoksenhaun kokonaiskäsittelyaika lasketaan alkavaksi jo oikaisuvaatimuskäsittelystä. Oikaisuvaatimuskäsittelyn nopeudella onkin merkittävä vaikutus verovelvollisen kannalta. Sen tulee taata asian nopea ratkaiseminen eikä se saa muodostua pelkästään asian ratkaisua viivyttäväksi välivaiheeksi ennen asian tuomioistuinkäsittelyä. Näin ollen sellaisissa asioissa, joissa riidanalaiset kysymykset laatunsa puolesta ovat pelkästään laintulkintakysymyksiä, oikaisuvaatimusmenettely ei tuota välitöntä hyötyä.

Alueellisten hallinto-oikeuksien kehittämiseen liittyvät tavoitteet ilmenevät hallinto-oikeuslakia koskevasta hallituksen esityksestä (HE 114/1998 vp). Tavoitteena on ollut, että hallintolainkäyttöasiat jakaantuvat alueellisiin hallinto-oikeuksiin mahdollisimman tasapuolisesti ja että kaikissa alueellisissa hallintotuomioistuimissa on riittäviin voimavaroihin perustuva asiantuntemus eri asiaryhmissä. Alueellisten hallintotuomioistuinten toimivalta on yleinen. Laaja-alaisen yleisen hallintotuomioistuinten järjestelmä on selkeä sekä yksityisten asianosaisten että hallintopäätöksiä tekevien viranomaisten kannalta. Tavoitteena on lisäksi ollut muodostaa hallinto-oikeuksista alueellisesti, asiamääriltään sekä henkilöstöltään mahdollisimman tasapainoiset ja keskenään yhdenvertaiset tuomioistuinyksiköt niin, että muutoksenhaku eri asiaryhmissä voidaan hajauttaa kaikkiin hallinto-oikeuksiin ja ettei asioiden käsittelyssä ole eri hallinto-oikeuksien välillä olennaisia eroavuuksia.

Alueellisten hallintotuomioistuinten toimivalta on yleinen, joten niissä käsitellään ja on tarkoitus käsitellä kaikenlaisia hallintoasioita. Tästä lähtökohdasta hallinto-oikeuksilla on edellytykset ottaa vastaan uusia asiaryhmiä, mikäli tarvittavista resursseista ja koulutuksesta uusiin asiaryhmiin huolehditaan. Valitusten ohjaamisen laajasti yleisiin hallintotuomioistuihin on katsottu vähentävän perusteettomia eroavuuksia asioiden käsittelyssä eri asiaryhmien välillä. Asioiden käsittely keskitetysti tietyssä hallinto-oikeudessa on siten hallinto-oikeuksien yleiseen kehittämistavoitteeseen nähden poikkeuksellista.

Hallintolainkäytön järjestelmän kehittämisessä on myös pyritty ottamaan huomioon suullisten käsittelyjen määrän lisääntyminen. Yksityisten asianosaisten kannalta on nimitäin tärkeää, että suulliset käsittelyt järjestetään mahdollisimman lähellä asianosaisia. Kaukana kotipaikkakunnalta järjestettävä suullinen käsittely saattaa aiheuttaa yksityisille asianosaisille suuria matka- ja majoituskuluja sekä myös korkeampia todistelukustannuksia ja asianajokuluja.

Valitusten käsittelyllä hajautetusti kaikissa hallintotuomioistuimissa voidaan keskitettyä järjestelmää paremmin välttää ongelmat silloin, kun valitusten määrässä tapahtuu lyhyessä ajassa huomattava kasvu. Kun toimivaltaisia muutoksenhakuasteita on yhdeksän, se edesauttaa erityisesti ruuhkatilanteessa valitusten nopeaa käsittelyä.

3.2 Kehittämismuutokset

3.2.1. Oikaisuvaatimusmenettely

Oikaisuvaatimusmenettelyllä tarkoitetaan muutoksenhakujärjestelmää, jossa valitusoikeuden edellytyksenä on, että päätöksen tehneelle viranomaiselle tehdään ensin vaatimus päätöksen oikaisemisesta ja viranomainen antaa oikaisuvaatimukseen päätöksen. Tuomioistuimelle saa valittaa vasta oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä.

3.2.1.1. Aikaisemmat viranomaisselvitykset ja vireillä olevat selvitykset sekä aloitteet

Oikaisuvaatimusmenettelyn käyttöalan yleiseen laajentamiseen on aikaisemmissa virallisissa selvityksissä suhtauduttu varauksellisesti. Oikaisuvaatimusmenettelyä on pidetty aikaisemmissa selvityksissä (Hallinnon oikeusturvakomitean mietintö, komiteamietintö 1981:64 ja Hallintolainkäyttökomitean mietintö, komiteamietintö 1985:48) tarpeellisenä niissä asiaryhmissä, joissa tehdään paljon sellaisia päätöksiä, joissa voi esiintyä runsaasti selviä virheitä tai puutteellisuuksia. Oikaisuvaatimusmenettely toteuttaa tällöin asian perusteellisemmän käsittelyn usein jossain määrin massaluonteisen ensivaiheen menettelyn jälkeen. Toisaalta on katsottu, että oikaisumenettely yleisesti kaikissa hallintoasioissa toteutettuna toisi luultavasti tarpeettoman käsittelyvaiheen moniin yksittäisiin tapauksiin.

Tuomioistuineläytöksen kehittämiskomitea (komiteamietintö 2003:3) on katsonut, että pakollisen oikaisu- vaiheen käyttö on ratkaistava asiaryhmäkohtaisesti eikä Suomessa vaikuttaisi olevan tarvetta säätää sellaista yleistä pakollista oikaisuvaatimusmenettelyä, että vasta oikaisupäätöksestä saisi valittaa tuomioistuimeen. Tuomioistuin- vaihetta edeltävä oikaisumenettely on kehitetty kulloiseenkin asiaryhmään erityisesti silloin, kun asiämäärät ovat suuria ja ensi asteen hallintomenettely sellainen, että siinä saattaa syntyä paljon sinänsä riidattomia virheitä esimerkiksi puutteellisten selvitysten vuoksi. Tehokas oikaisumenettely on tällöin tarkoituksenmukainen järjestely, jonka avulla riidat voidaan saada nopeasti ratkaistua ja joka selkiinntää riidan kohdetta. Sen jälkeen tuomioistui- miin saatettavat asiat ovat myös tosiasiallisesti riitaisia. Oikaisu- vaihe ei kuitenkaan saisi tarpeettomasti viivyttää mahdollisuutta saada asia tuomioistui- men ratkaistavaksi.

Kysymystä oikaisumenettelyn kehittämisestä välillisessä verotuksessa on tarkasteltu Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietinnössä (komiteamietintö 1992:7). Toimikunta päätyi siihen, ettei ole tarvetta kehittää muutoksenhakujärjestelmää siten, että oikaisu- menettely säädettäisiin pakolliseksi muutoksenhaun vaiheeksi ennen valitusmenettelyä niin kuin toimikunta ehdotti tulo- ja varallisuusverotuksessa. Toimikunnan käsityksen mukaan oikaisumenettelyn ensisijaisena tavoitteena on virheellisen verotuspäätöksen korjaaminen mahdollisimman nopeasti. Tämän ohella oikaisumenettely antaa verovelvolli-

selle mahdollisuuden saada asiasta alkuperäistä verotuspäätöstä yksityiskohtaisempi päätös, josta myös päätöksen perustelut ilmenevät. Päätöksen saatuaan verovelvollisella on paremmat mahdollisuudet kuin alkuperäisen verotuspäätöksen perusteella ratkaista, onko asiasta tarpeellista valittaa tuomioistuimeen. Jos asiassa muutoinkin syntyy perusteltu päätös, ei oikaisuvaatimusmenettelyyn muutoksenhakemisen ensimmäisenä vaiheena ole yhtä suurta tarvetta.

Verotuksen oikeussuojatoimikunta totesi erityisesti liikevaihtoverotuksen osalta, että verotusmenettelyn luonne itseverotuksena ja toisaalta se seikka, että verovelvollisella on uudistetussa menettelyssä valituksen tekemistä harkitessaan käytettävänäään lääninveroviraston asiasta antama perusteltu päätös, luovat olennaisesti erilaisen pohjatilanteen verrattuna tulo- ja varallisuusverotukseen. Oikaisuvaatimusmenettely erillisenä oikaisukeinona saattaisi myös tarpeettomasti hidastaa niiden asioiden käsittelyä, joiden tulkinnaasta verovelvollisella ja veronsaajalla on erilainen näkemys. Toimikunta ei pitänyt tarkoituksenmukaisena, että verovelvollisen olisi tehtävä oikaisuvaatimus samalle viranomaiselle, jonka antamasta päätöksestä olisi edelleen erikseen valitettava tuomioistuimelle. Olemassa oleva oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmä oli toimikunnan mukaan selkeä ja antoi mahdollisuudet varhaisessa vaiheessa nopeaan virheiden korjaamiseen.

Korkeimman hallinto-oikeuden muistiossa 10.3.2003, joka liittyy korkeimman hallinto-oikeuden esitykseen valtioneuvostolle hallintolainkäyttöä koskevan lainsäädännön muuttamiseksi, todetaan, ettei oikaisumenettelyn muuttaminen välillisessä verotuksessa ole ongelmatonta. Tarve muutokseen ei kaikissa välillisen verotuksen muodoissa ole samanlainen eikä myöskään se, millä tavoin mahdollinen muutos tulisi toteuttaa. Muutoksenhaku- ja oikaisumenettelyn kehittämistä ei välttämättä voida toteuttaa yhtenäisesti. Oikaisumenettelyä muutettaessa on samalla varmistuttava menettelyn yhteensopivuudesta paitsi suhteessa muutoksenhakuun myös suhteessa verotusmenettelyyn.

Oikeusministeriön 25.1.2007 asettaman toimikunnan tehtävänä on laatia ehdotus oikaisuvaatimusjärjestelmän kehittämiseksi oikeusturvakeinona. Erityisesti toimikunnan tulee selvittää, tulisiko oikaisuvaatimusjärjestelmää laajentaa ja millä tavalla, ja olisiko järjestelmää toisaalta syytä kehittää yleiseksi pakolliseksi muutoksenhaun esivaiheeksi. Samalla toimikunnan tulee selvittää oikaisuvaatimusmenettelyä koskevan yleissääntelyn tarve sekä tehdä ehdotukset mahdollisista erityissääntelyyn tarvittavista muutoksista. Työryhmän määräaika päättyy 31.5.2008.

3.2.1.2. Oikaisuvaatimusmenettely verotuksessa nykyisin

Verotuksen oikaisulautakunnalle tehtävä oikaisuvaatimus. Välittömässä verotuksessa oikaisuvaatimusmenettely on säädetty pakolliseksi vaiheeksi ennen valituksen tekemistä. Oikaisumenettelystä säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995) ja perintö- ja lahjaverolaissa (378/1940). Järjestelmän lähtökohtia on selostettu verotuslain muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä (HE 122/1993 vp). Tarkoituksena oli

tuolloin yksinkertaistaa verotuslain mukaista muutoksenhakujärjestelmää ja poistaa rinnakkaiset muutoksenhakutiet. Tämän vuoksi verolautakunnat lakkautettiin, ja tutkijalautakuntien tilalle perustettiin verotuksen oikaisulautakunnat, joiden tehtäväksi tuli käsitellä ensi asteena oikaisuvaatimukset. Samalla luotiin edellytyksiä sille, että lääninoikeuksiin ohjautuisivat lähinnä vain sellaiset verotuksen muutosvaatimukset, jotka kuuluvat luonteeltaan nimenomaan tuomioistuinmenettelyssä ratkaistaviksi.

Verotuksen oikaisulautakunta ratkaisee oikaisuvaatimukset. Verovirasto voi kuitenkin ratkaista verovelvollisen oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään. Oikaisuvaatimus tehdään verotuksen oikaisulautakunnalle siihen verovirastoon, joka on toimittanut tai jonka olisi tullut toimittaa verotus taikka joka on vahvistanut perusteen, jonka mukaan yhtymän tulo ja varat sekä tappio ja velat jaetaan osakkaille. Valitus, joka tehdään hallinto-oikeudelle, vaikka se olisi tullut osoittaa oikaisuvaatimuksena verotuksen oikaisulautakunnalle, käsitellään oikaisuvaatimuksena. Valituksen tutkimatta jättämisestä ei tällöin tehdä päätöstä.

Oikaisuvaatimusmenettelyä on välittömässä verotuksessa pidetty onnistuneena ratkaisuna. Hallinto-oikeuksiin tulleiden valitusten määrät ovat merkittävästi vähentyneet järjestelmän käyttöönoton jälkeen. Oikaisuvaatimusmenettelyn lisäksi valitusten alentuneeseen määrään on myötävaikuttanut veroviraston oikaisumahdollisuuden laajentaminen oikaisulautakunnan käyttöönoton yhteydessä. Säännönmukaisessa verotuksessa on kyse massamenettelystä, eikä ensivaiheen päätöksiä myöskään perustella yksityiskohtaisesti. Oikaisuvaatimusmenettelyä sovelletaan myös jälkiverotuspäätöksiin.

Veroviranomaiselle tehtävä oikaisuvaatimus. Myös ennakkoperinnässä sovelletaan pakollista oikaisuvaatimusmenettelyä. Oikaisuvaatimuksen tutkii päätöksen tehnyt verovirasto. Oikaisumenettelyn ulkopuolelle on kuitenkin jätetty maksuunpanon oikaisemista koskevat päätökset ja ennakkoratkaisut, joihin haetaan muutosta suoraan hallinto-oikeudelta. Ennakkoperintälakia (1118/1996) koskevan hallituksen esityksen (HE 202/1996 vp) mukaan tarkoituksena oli yksinkertaistaa muutoksenhakusäännöstöä. Oikaisuvaatimusmenettelyä pidettiin perusteltuna myös siksi, että asioissa esitetään varsin usein uutta näyttöä. Lisäksi ennakkoperinnän luonteeseen on katsottu sopivan, että päätökset oikaistaan mahdollisimman pitkälle ja nopeasti verohallinnon toimesta ilman tuomioistuinmenettelyä. Ennakkoperinnässä osa päätöksistä tehdään massamenettelyssä.

3.2.1.3. Työryhmän kannanotto

Oikaisuvaatimusmenettely on perustuslain 21 §:ssä tarkoitettua oikeusturvaa toteuttava, hallintotuomioistuimelle tehtävästä valituksesta erillinen, itsenäinen oikeusturvakeino. Oikaisuvaatimusta ei tule tarkastella vain hallintolainkäytön näkökulmasta hallinto-oikeuksien työmäärää keventävänä järjestelynä vaan myös vaihtoehtoisena menettelynä, jossa ensisijaisesti päätöksen tehnyt hallintoviranomainen pyrkii ratkaisemaan asianosaisen oikeusturvapyyynnön. Oikaisumenettelyn avulla voidaan käsitellä hallintoviranomai-

sen ja asianosaisten välinen erimielisyys hallintolainkäyttömenettelyä yksinkertaisemmassa ja joustavammassa menettelyssä, joka mahdollistaa erimielisyyden nopeamman ja edullisemmän ratkaisemisen.

Työryhmä toteaa kantanaan, että oikaisuvaatimusmenettely on muodostumassa yleiseksi suuntaukseksi hallinnon oikeusturvajärjestelmän kehittämisessä. Hallintopäätösten oikaiseminen halutaan yleisesti erottaa varsinaisesta tuomioistuimeen ohjautuvasta muutoksenhausta. Luottamuksen säilymistä tuomioistuinlaitokseen edistää, että myös hallinto-oikeudet näyttäytyvät verovelvollisen suuntaan selvästi itsenäisinä ja riippumattomina tuomioistuimina.

Työryhmä on ensisijaisesti tarkastellut oikaisuvaatimusmenettelyn käyttöönottoa verovelvollisen aineellisen oikeusturvan kannalta. Kysymys on näin ollen siitä, missä määrin päätöksenteko voi oikaisumenettelyssä muodostua ensivaiheen hallintomenettelyä oikeellisemmaksi. Tämä näkökulma on tärkeä etenkin sen vuoksi, ettei oikaisuvaatimusmenettelystä muodostu asian ratkaisua viivyttävää välivaihetta ennen tuomioistuin käsittelyä. Toiseksi työryhmä on lähtenyt siitä, että hallinnollisen oikaisukäsittelyn ja tuomioistuinmenettelyn välillä tulee olla selkeä ero.

Työryhmän käsityksen mukaan oikaisuvaatimusmenettely on tarpeellinen silloin, kun tosiseikkojen selvittelyllä on suuri merkitys ratkaisun kannalta. Oikaisuvaatimusmenettely selvittää asiaan liittyvät erimielisyydet ennen sen saattamista hallinto-oikeuden tutkittavaksi. Tuomioistuin käsittelyn tulisi painottua siihen, mikä on oikea lain tulkinta ja -soveltaminen kyseisessä tapauksessa. Vain tuomioistuimet voivat Euroopan yhteisön oikeuden tulkintaa koskevissa kysymyksissä pyytää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua. Tuomioistuimilla on myös valta jättää perustuslain kanssa ilmeisessä ristiriidassa oleva laki soveltamatta.

Oikaisuvaatimusmenettely on yleensä nähty tarkoituksenmukaiseksi oikeusturvakeinoksi sellaisissa asioissa, joissa asioiden tutkinta on summaarisluontoista eikä asioissa tehdä seikkaperäisesti perusteltuja päätöksiä. Asiassa tehty päätös ei tällöin anna riittävää pohjaa valitusmenettelyn käytölle, koska päätöksen saanut henkilö ei tiedä päätöksen perusteena olevia seikkoja ja oikeusohjeita. Vasta oikaisuvaatimusmenettelyn kautta henkilö saa sellaisen päätöksen, joka on riittävästi perusteltu sen arvioimiseksi, onko hänen syytä saattaa asia valituksena tuomioistuimen ratkaistavaksi. Nämä näkökohdat soveltuvat erityisesti autoveron ja ajoneuvoveron määräämiseen. Oikaisuvaatimusmenettely soveltuu hyvin myös muuhun massaluonteisessa menettelyssä toimitettavaan verotukseen.

Oikaisuvaatimusmenettelyn tarve voidaan nähdä olennaisesti vähäisempänä, jos asian selvittäminen on ensivaiheen menettelyssä ollut perusteellinen ja tehty päätös on selkeästi ja yksilöllisesti perusteltu. Tällainen on menettely säännönmukaisesti arvonlisäverotuksessa. Esimerkiksi palautushakemuksen käsittelyssä on rakenteellisia samankaltaisuuksia oikaisuvaatimusmenettelyn kanssa. Veron palauttamista koskevia päätöksiä tehdään myös muissa välillisen verotuksen lajeissa. Myös tarkastuksiin perustuvissa jälkiverotuksissa ja jälkikannoissa oikaisukäsittelyllä voidaan katsoa olevan vähemmän merkitystä. Palau-

tus- ja jälkiverotuspäätöksiä koskee kuitenkin nykyisin sama valitusten oikaisukäsittely kuin muitakin valituksia.

Oikaisuvaatimusmenettelyn toteuttaminen merkitsisi palautus- ja jälkiverotuspäätösten osalta sitä, ettei veroviranomainen voisi suoraan siirtää hylkäämäänsä muutosvaatimusta hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Veroviranomainen joutuisi oikaisuvaatimuksen johdosta antamassaan päätöksessä ottamaan kantaa esitettyihin vaatimuksiin ja niiden perusteisiin sekä asiassa esitettyyn selvitykseen kaikilta osin. Vasta oikaisuvaatimuksen johdosta tehdyn päätöksen perusteella verovelvollinen voisi tietyissä tilanteissa paremmin harkita, onko asiassa syytä hakea enää muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen. Oikaisuvaatimusmenettelyn käytön voidaan näistä syistä katsoa olevan eduksi verovelvollisen oikeusturvalle.

Tulliviranomainen tekee massaluonteisten tullauspäätösten lisäksi paljon muun tyyppiä yksilölliseen käsittelyyn perustuvia ratkaisuja. Yhteisön tullilainsäädännön soveltamis- päätöksiä koskee koodeksin 243 artiklan säännös muutoksenhaun kaksivaiheisuudesta. Artiklan 2 kohdan mukaan tullilainsäädännön soveltamista koskevaan päätökseen voi hakea muutosta ensimmäisessä vaiheessa tulliviranomaiselta ja toisessa vaiheessa riippumattomalta toimielimeltä. Koodeksin säännös ei kuitenkaan koske niitä tulliviranomaisen päätöksiä, jotka tehdään muun lainsäädännön kuin yhteisön tullilainsäädännön perusteella, kuten esimerkiksi suoritemaksuja tai virhemaksua koskevat päätökset.

Työryhmän käsityksen mukaan oikaisuvaatimusmenettelyn toteuttaminen myös niissä välillisen verotuksen lajeissa, joissa tehdään yksilöllisiä päätöksiä, olisi omiaan selvittämään sekä verovelvollisen että veroviranomaisen käsityksiä asiaan liittyvistä erimielisyyksistä. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta merkityksettä valituksia ohjautuisi nykyistä vähemmän hallinto-oikeuksiin. Oikaisuvaatimusmenettelyn laajaa käyttöön- ottoa välillisessä verotuksessa puoltaa lisäksi se, että tällä tavoin saavutettaisiin koko verotuksen alalla yhtenäinen muutoksenhakujärjestelmä. Yleensä ennen valittamista hallinto-oikeuteen tulisi hakea muutosta oikaisuvaatimuksella. Oikaisuvaatimusmenettelyä ei kuitenkaan ole syytä ulottaa ennakkoratkaisuihin, koska ne ovat yksittäistä asiaa koskevia tulkintaratkaisuja, joiden luonne edellyttää käsittelyä kiireellisinä.

Tullilainsäädännön osalta työryhmä katsoo lisäksi, että päätöksen oikeusperustan mukaan määräytyvä erilainen muutoksenhakumenettely tulliviranomaisen päätöksiin olisi monimutkainen ja sen käytännön soveltaminen olisi hyvin epäselvää. Lainsäädännön ja oikeudellisen tilan selkeyden kannalta samansisältöisen muutoksenhakumenettelyn soveltaminen kaikkiin tulliviranomaisen päätöksiin olisi tarkoituksenmukaista ja vastaisi myös nykytilaa. Menettelyyn liittyviä haittoja voidaan pitää kokonaisuuden kannalta vähemmän merkittävinä.

Oikaisuvaatimusmenettelyn vaikutus kokonaiskäsittelyaikaan. Tarkoituksena on, että muutoksenhaun kohteena oleva erimielisyys voitaisiin yleensä ratkaista jo oikaisuvaatimukseen annettavalla ratkaisulla eikä menettely muodostaisi pelkästään välivaihetta ennen valittamista hallinto-oikeuteen. Tältä kannalta tavoitteena on kokonaiskäsittely-

aikojen lyhentäminen. Niissäkään asioissa, joissa hallinto-oikeuteen valitettaisiin oikaisuvaatimuksen johdosta annetusta päätöksestä, ei oikaisuvaatimuksen käsittelyn voida sinänsä katsoa merkitsevän käsittelyajan pidentymistä, koska valitukset käsitellään jo nykyisin oikaisumenettelyssä. Lisäksi muutoksenhakumenettely kokonaisuudessaan selkeytyisi ja tehostuisi.

Oikaisuvaatimusmenettelyssä verovelvollinen saa oikaisuvaatimuksen johdosta annetussa päätöksessä tiedon siitä, ovatko tapauksen tosiseikat mahdollisesti epäselvät, ja mihin seikkoihin hänen on tämän vuoksi tai muutoin syytä valituksessaan hallinto-oikeudelle keskittyä. Oikaisuvaatimusmenettelyn voidaan arvioida selkeyttävän välillistä verotusta koskevien muutoksenhakuasioiden käsittelyä sekä asianosaisten että hallinto-oikeuden kannalta.

Sellaisissa asioissa, joissa on kyse yksinomaan asianosaisten ja veroviranomaisen välisestä lain tulkintaa koskevasta erimielisyydestä, oikaisuvaatimuskäsittely voidaan kokea ylimääräisenä vaiheena, koska veroviranomaisen ei oleteta muuttavan jo päätöksessään omaksumaansa laintulkintaa. Työryhmän käsityksen mukaan tällaisten puhtaan laintulkintakysymyksen liittyvien asioiden osuus on koko välillinen verotus huomioon ottaen kuitenkin käytännössä suhteellisen pieni, eikä näiden tapausten käsittelyä voida eriyttää muusta muutoksenhausta. Erillisestä valituksesta ei voida tämänkaltaisissa asioissa arvioida aiheutuvan asianosaisten juurikaan lisätyötä, koska valituksessa riittäisi yleensä oikaisuvaatimuksessa esitettyjen oikeudellisten argumenttien toistaminen. Myöskään kokonaiskäsittelyaika tuskin olennaisesti pitenisi.

Oikaisulautakunnalle tehtävä oikaisuvaatimus. Työryhmä ei pidä tarpeellisenä ehdottaa perustettavaksi sellaista oikaisulautakuntatyypistä elintä, joka verotusmenettelystä annetun lain mukaan käsittelee tuloverotusta koskevan oikaisuvaatimuksen, tai että nykyinen verotuksen oikaisulautakunta ratkaisisi myös välillistä verotusta koskevat oikaisuvaatimukset. Myös verotuksen oikaisulautakunnalle tehtävät oikaisuvaatimukset käsitellään ensin verovirastossa ja asia siirtyy oikaisulautakunnalle vain silloin, kun verovirasto ei hyväksy oikaisuvaatimusta kokonaan. Käytännössä verovirastokäsittelyssä ratkaistaan valtaosa oikaisuvaatimuksista. Lautakuntamenettelyllä on ollut välittömässä verotuksessa pitkät perinteet ja verotuksen oikaisulautakunta perustettiin korvaamaan lakkautettuja verolautakuntia ja tutkijalautakuntia. Välillisessä verotuksessa ei ole ollut vastaavia instituutioita. Verolajien lukuisuus tekisi lautakuntajärjestelmästä monimutkaisen. Pääkaupunkiseudun ulkopuolella vero- ja tullihallinnon ulkopuolisten asiantuntijoiden löytäminen lautakuntiin saattaisi myös muodostua vaikeaksi. Oikaisuvaatimuksen käsittely on säädetty kuuluvaksi veroviranomaiselle myös ennakkoperinnässä, jota välillinen verotus rakenteellisesti muistuttaa.

3.2.2. Valitusten hajauttaminen

3.2.2.1. Hallinto-oikeuksien yleinen toimivalta

Suomen perustuslain 98 §:n 2 momentin mukaan yleisiä hallintotuomioistuimia ovat korkein hallinto-oikeus ja alueelliset hallinto-oikeudet. Hallinto-oikeuslain 1 §:n mukaan yleisiä alueellisia hallintotuomioistuimia ovat Helsingin, Turun, Hämeenlinnan, Vaasan, Kouvolan, Kuopion, Oulun ja Rovaniemen hallinto-oikeudet. Lisäksi Ahvenanmaalla on Ahvenanmaan hallintotuomioistuin.

Hallinto-oikeuksien tuomiopiireistä annetun valtioneuvoston päätöksen (490/1999) mukaan hallinto-oikeuksien tuomiopiirit muodostuvat yhden tai useamman maakunnan alueesta. Helsingin hallinto-oikeuden tuomiopiiriin kuuluvat Uusimaa ja Itä-Uusimaa. Turun hallinto-oikeuden tuomiopiiriin kuuluvat Varsinais-Suomi ja Satakunta. Hämeenlinnan hallinto-oikeuden tuomiopiiriin kuuluvat Kanta-Häme, Pirkanmaa ja Keski-Suomi. Vaasan hallinto-oikeuden tuomiopiiriin kuuluvat Etelä-Pohjanmaa, Pohjanmaa ja Keski-Pohjanmaa. Kouvolan hallinto-oikeuden tuomiopiiriin kuuluvat Kymenlaakso, Etelä-Karjala ja Päijät-Häme. Kuopion hallinto-oikeuden tuomiopiiriin kuuluvat Etelä-Savo, Pohjois-Savo ja Pohjois-Karjala. Oulun hallinto-oikeuden tuomiopiiriin kuuluvat Pohjois-Pohjanmaa ja Kainuu. Rovaniemen hallinto-oikeuden tuomiopiiriin kuuluu Lappi.

Valitusasioiden käsittely jakautuu alueellisille hallinto-oikeuksille ja Ahvenanmaan hallintotuomioistuimelle alueellisen perusteen mukaisesti, joka voi liittyä asian käsitteeseen hallintoviranomaiseen, asianosaiseen tai itse asiaan. Hallintolainkäyttölain 12 §:ssä (433/1999) on yleissäännös toimivaltaisesta hallinto-oikeudesta. Hallinto-oikeuksien toimivallasta veroasioissa on verolainsäädännössä säädetty erikseen. Veroasiat kuuluvat pääosaa välillistä verotusta lukuun ottamatta kaikkien hallinto-oikeuksien asialliseen toimivaltaan. Esimerkiksi tuloverotusta koskevan verotusmenettelystä annetun lain 66 §:n mukaan valitus tehdään siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai yhtymän kotikunta on.

Eräissä asiaryhmissä asioiden käsittely on keskitetty yhteen hallinto-oikeuteen. Keskitäminen on yleensä liittynyt organisaation muutostilanteisiin, joissa erityinen valitusviranomainen on lakkautettu ja sen tehtävät on siirretty alueelliselle hallinto-oikeudelle. Henkilöstön asema ja asiantuntemuksen jatkuvuus on pystytty turvaamaan parhaiten tällä järjestelyllä. Välillistä verotusta koskevat valitusasiat ovat kuuluneet vuodesta 1994 Helsingin hallinto-oikeuden toimivaltaan. Tuolloin lakkautettiin liikevaihtovero-oikeus sekä Tullihallituksen valitusasiaintoimisto. Ratkaisun syitä ja taustaa on tarkasteltu edellä jaksossa 2.1.2. Turvapaikka-asiat ovat kuuluneet Helsingin hallinto-oikeudelle vuodesta 1999, jolloin ne siirrettiin lakkautettavasta turvapaikkalautakunnasta. Vaasan hallinto-oikeuden toimivaltaan kuuluvat puolestaan vesi- ja ympäristönsuojelulain mukaiset asiat, jotka aikaisemmin kuuluivat vuonna 2000 lakkautetun vesiylioikeuden toimivaltaan.

Myöhemmin on keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen muutoksenhaku ilmailu-

hallinnon määräämään lentovalvontamaksuun (laki lentoliikenteen valvontamaksusta 1249/2005), rahoitustarkastuksen päätökset, joihin ei haeta muutosta markkinaoikeudelta (laki rahoitustarkastuksesta 587/2003) ja verkkotunnusasiat (verkkotunnuslaki 228/2003). Helsingin hallinto-oikeuteen on lisäksi erityislainsäädännössä ohjattu muutoksenhaku tiettyjen viranomaisten päätöksistä, vaikka muutoin muutoksenhaku tapahtuisi hallintolainkäyttölain mukaisesti toimivaltaiseen hallinto-oikeuteen. Helsingin hallinto-oikeudelta haetaan muutosta passilain (671/2006) mukaan ulkomaanedustuston päätöksestä. Sotilaallisesta kriisinhallinnasta annetun lain (211/2006) mukaan muutoksenhaku Puolustusvoimien Kansainvälisessä Keskuksessa tai kriisinhallintaorganisaatiossa tehtyihin päätöksiin tapahtuu Helsingin hallinto-oikeudessa. Myös vankeuslain (767/2005) mukaan aluevankilan ensiasteessa tekemiin ja Rikosseuraamusviraston päätöksiin haetaan muutosta Helsingin hallinto-oikeudelta.

Valitusten tuomioistuinkäsittely muissa pohjoismaissa. Välillistä verotusta koskevien valitusten käsittelyn keskittämistä yhteen tuomioistuimeen ei ole toteutettu muissa pohjoismaissa. Ruotsissa verotusta koskeviin päätöksiin haetaan muutosta lääninoikeudelta, joita on 23. Lääninoikeuden päätökseen voidaan edelleen hakea muutosta kamarioikeudelta, joita on maassa neljä. Valitus tehdään sille lääninoikeudelle, jonka tuomiopiirissä luonnollisen henkilön kotikunta on sinä vuonna, kun valituksen kohteena ollut päätös on tehty. Eri tyyppisten oikeushenkilöiden kohdalla lääninoikeus määräytyy erilaisin perustein, joita ei ole tässä syytä erikseen selostaa. Perusteena voi esimerkiksi olla yhtiön hallinnon tai pääkonttorin sijaintipaikka.

Tanskassa veroasia voidaan saattaa yleisen tuomioistuimen, maaoikeuden (landsret) käsiteltäväksi. Maaoikeuksia, jotka ovat ylioikeuksia, on maassa kaksi. Toimivaltainen tuomioistuin on pääsääntöisesti se, jonka tuomiopiirissä kantajan kotipaikka on. Myös Norjassa veroasian tuomioistuinkäsittely kuuluu yleisille tuomioistuimille.

3.2.2.2. Aikaisemmat viranomais selvitykset ja aloitteet sekä kannanotot

Kysymystä arvonlisäveroasioiden keskittämisen tarpeellisuudesta on käsitelty hallinto-tuomioistuintoimikunnan mietinnössä (komiteamietintö 1997:4). Toimikunta ehdotti arvonlisäverovalitusten käsittelemistä kaikissa hallinto-oikeuksissa. Ehdotusta perusteltiin hallintolainkäytön yleisellä kehittämissuunnalla ja toimikunta totesi lisäksi, ettei valitusten hajauttamiseen enää liittyisi niitä ongelmia, joiden perusteella arvonlisäverovalitukset aikanaan keskitettiin Uudenmaan lääninoikeuteen. Toimikunnan mukaan asiakas kohtaisen järjestelmän kehittäminen verohallinnossa merkitsee, että veron määrääminen tietylle verovelvolliselle voi perustua tuloverotuksessa, ennakkoperinnässä ja arvonlisäverotuksessa samaan tarkastuskertomukseen. Arvonlisäveroasioiden hajauttaminen kaikkiin hallinto-oikeuksiin korostaisi arvonlisäveroasioiden ja muiden veroasioiden käsittelyn yhdenmukaisuutta muutoksenhaussa.

Kaikkien välillistä verotusta koskevien valitusasioiden hajauttamista hallinto-oikeuksien kesken ehdotettiin korkeimman hallinto-oikeuden esityksessä valtioneuvostolle hallintolainkäyttöä koskevan lainsäädännön muuttamiseksi 10.3.2003. Esityksen mukaan ne syyt, joiden vuoksi vuonna 1994 valittiin asioiden keskittäminen, liittyivät keskeisiltä osin uudistuksen siirtymävaiheeseen. Hajauttamisella saavutettaisiin erityisesti hyötyä siitä, että saman verovelvollisen tuloverotusta ja arvonlisäverotusta koskevat asiat käsiteltäisiin samassa tuomioistuimessa. Tulli- ja valmisteverotuksen osalta todettiin, että samanlaisia liittymäkohtia tuloverotukseen ei ole kuin arvonlisäverotuksella, mutta vahvoja perusteita ei ole esimerkiksi erityisasiantuntemuksen johdosta säilyttää näitäkään yhdessä tuomioistuimessa.

Korkeimman hallinto-oikeuden esityksestä antamassaan lausunnossa valtiovarainministeriö ja Tullihallitus, jolta valtiovarainministeriö oli hankkinut lausunnon, katsoivat, että tulliverotusta koskevat asiat tulisi edelleen käsitellä keskitetysti Helsingin hallinto-oikeudessa. Tulli- ja valmisteverotus ovat tavaraverotusta eikä niillä ole käytännössä sellaista yhteneväisyyttä tuloverotukseen, että se puoltaisi niiden hajauttamista kaikkiin hallinto-oikeuksiin. Maahantuonnin arvonlisäverotus liittyy tulliverotukseen. Tullin osalta sovellettavat säännökset ovat suoraan EU:n lainsäädäntöä, ja säännöksiä sovelletaan yhteisesti koko yhteisön alueella. Autoverotuksen osalta yhdenmukaisen verotuskäytännön turvaamiseksi ja yhtenäisen laintulkinnan varmistamiseksi on erityisen tärkeää pitää valitukset keskitettynä yhteen hallinto-oikeuteen.

Arvonlisäverotuksen osalta valtiovarainministeriö totesi, että valitusten ratkaisemisessa tulee ottaa huomioon yhteisölainsäädäntö sekä Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Verovelvolliset ja arvonlisäveroasiantuntijat vetoavat usein direktiivin välittömään oikeusvaikutukseen ja tulkintavaikutukseen. Arvonlisäverotuksen aineelliset säännökset ovat vain hyvin vähäisessä määrin lähentyneet muuta verolainsäädäntöä. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan arvonlisäverovalituksissa on yleensä ratkaistavana jokin arvonlisäverolain erityiskysymykseen liittyvä ongelma, jolla ei ole kytkentää tuloverotukseen. Arvonlisäverotuksen neutraalisuusvaatimuksen katsottiin edellyttävän korostuneesti verotus- ja oikeuskäytännön yhdenmukaisuutta. Arvonlisäverovalitusten käsittely ja ratkaiseminen edellyttää perusteellista sekä kansallisen että yhteisölainsäädännön tuntemusta, joka on mahdollista saavuttaa vasta useamman vuoden kouluttautumisen ja arvonlisäveroasioiden parissa työskentelyn kautta. Lisäksi korostettiin asiantuntemuksen ylläpitämisen vaatimusta. Riittävän asiantuntemuksen hankkiminen kaikkiin hallinto-oikeuksiin olisi valtiovarainministeriön käsityksen mukaan vaikeaa. Oikeuskäytännön yhtenäisyyden ja oikeusturvan heikkenemisen estäminen edellyttäisivät, että riittävän resurssoinnin ja jatkuvan koulutuksen avulla huolehditaan arvonlisäverotuksen erityisasiantuntemuksesta kaikissa hallinto-oikeuksissa. Tärkeää olisi ensin selvittää, miten tämä voitaisiin käytännössä toteuttaa.

3.2.2.3. Oikeuskäytännön yhdenmukaisuus ja erityisasiantuntemus

Eräissä edellä mainitun korkeimman hallinto-oikeuden esityksen johdosta annetuissa lausunnoissa ja tämän työryhmän pyytämässä kannanotoissa on oikeuskäytännön yhdenmukaisuuden turvaamisella perusteltu sitä, että välillistä verotusta koskevat muutoshakuasiat tulisi säilyttää keskitettynä Helsingin hallinto-oikeuteen. Lausunnoissa ja kannanotoissa on painotettu sitä, että nimenomaan välillisen verotuksen erityisluonne edellyttää oikeuskäytännön yhtenäisyyttä. Yhtenäistä oikeuskäytäntöä on korostettu, koska kannettava vero on tarkoitettu vyörytettäväksi tavaran tai palvelun ostajalle ja koska erilaiset tulkinnat vaikuttavat suoraan yritysten väliseen kilpailutilanteeseen. Valitusten keskittämistä Helsingin hallinto-oikeuteen on pidetty verovelvollisen oikeusturvan kannalta tarpeellisena, jotta voitaisiin turvata kunkin verolajin edellyttämä erityisasiantuntemus.

Autoveroasiat muodostavat suurimman välillistä verotusta koskevan asiaryhmän Helsingin hallinto-oikeudessa. Pääosa valituksista koskee käytettyinä maahantuotujen ajoneuvojen verotusta, erityisesti käytettyjen autojen verotusarvoa. Kyse on siten yksittäistä autoa koskevasta, pääosin näyttöön perustuvasta ratkaisusta. Valmisteverotusta koskevien valitusten määrät taas ovat varsin pieniä. Vaikka valmisteverotuksen ongelmakysymykset ovat jokseenkin erilaisia muuhun verotukseen nähden, myös valtaosa valmisteveroasioista koskee tosiseikkojen oikeudellista arviointia. Tämän vuoksi esimerkiksi julkaistua oikeuskäytäntöä on valmisteveroasioista varsin vähän. Autovero- ja valmisteveroasioihin ei yleensä liity oikeudellisesti erityisen vaativia laintulkintakysymyksiä. Ajoneuvovero- ja polttoainemaksuasiat ovat usein oikeudellisesti yksinkertaisia.

Arvonlisäveroasiat ovat oikeudellisesti edellä mainittuja asiaryhmiä vaativampia ja lukumääräisesti niitä on noin 1/5 autoveroasioista, mutta selvästi enemmän kuin muita välillisiä veroja koskevia valituksia. Arvonlisäverolain tavoitteet, käsitteet ja muut aineelliset säännökset sekä sen tulkinnassa noudatettavat periaatteet perustuvat yhteisöoikeuteen. Arvonlisäverolain sisältö määräytyy siten vaikeasti tulkittavien direktiivin säännösten ja laajan Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen käytännön perusteella. Koska direktiiveillä on välitön oikeusvaikutus, yksityiset kansalaiset voivat vedota niiden säännöksiin kotimaisessa tuomioistuimessa.

Korkein hallinto-oikeus on antanut arvonlisäverolain soveltamisesta vuoden 1994 jälkeen yhteensä 286 ennakkopäätösrekisteriin merkittyä päätöstä. Ennakkopäätösten suurehko määrä osoittaa, että välillisen verotuksen lajeista arvonlisäverotukseen liittyen eniten tulkintaongelmia. Oikeuskäytännön yhtenäisyydestä huolehtiminen arvonlisäverotuksessa tapahtuu olennaisilta osin korkeimman hallinto-oikeuden ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön välityksellä. Arvonlisäverotuksesta on runsaasti oikeustieteellistä kirjallisuutta ja tutkimusta, mikä on omiaan yhtenäistämään oikeuskäytäntöä. Arvonlisäverolain soveltaminen ei ole samalla tavoin sitoutunut julkaistuihin ja jopa julkaisemattomiin ennakkopäätöksiin kuin aikanaan liikevaihtoverotus. Helsingin hallinto-oikeus ei ole tehnyt arvonlisäveroasioissa toistaiseksi yhtään ennakkoratkaisu-

hakemusta Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle. Arvonlisäverasioista merkittävä osa vaikeista laintulkinta-asioista tulee Keskusverolautakunnan kautta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

Arvonlisäverotuksella on eräitä yhtymäkohtia tuloverotukseen. Ennakkoperintälakiin arvonlisäverotus on kytketty toiminnan itsenäisyyden kriteereihin sisältyvän palkka -käsitteen kautta. Yhtymäkohdat tuloverotukseen liittyvät esimerkiksi yksityiskäyttöön, edustuskuluihin, yleishyödyllisiin yhteisöihin ja yleisemmin arvioverotustilanteisiin. Näissä tilanteissa kutakin verolajia koskeva ratkaisu perustuu saman tosiseikaston arviointiin.

Tulliasiat poikkeavat oikeudellisesti muusta välillisestä verotuksesta, koska niissä sovelletaan välittömästi Euroopan yhteisön tullioikeutta. Yhteisön laaja tullilainsäädäntö eroaa käsitteistönsä, rakenteensa ja tavoitteidensa osalta kansallisista verolaeista eikä tulliverotuksella juurikaan ole yhtymäkohtia muihin verolajeihin. Tulliasioissa ongelmat liittyvät usein jo oikeiden säännösten tunnistamiseen monimutkaisesta ja yksityiskohtaisesta normistosta. Tullioikeuden varsinainen tulkinta kuuluu Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan. Oikeuskirjallisuutta on tulliasioista niukasti. Tulliasioissa valitusmäärät ovat myös suhteellisen pieniä.

Kysymystä ratkaisukäytännön yhtenäisyydestä verotuksessa on käsitelty Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietinnössä (komiteamietintö 1992:7). Toimikunnan mukaan verotuksen oikeussuojaan kuuluu olennaisena osana ratkaisukäytännön yhtenäisyys ja ennakoitavuus. Ratkaisukäytännön yhtenäisyyden saavuttaminen ei ole ongelmatonta muun muassa verotuspäätösten suuren määrän vuoksi. Lainsäädännön selkeydellä ja johdonmukaisuudella on keskeinen asema lainkäytön yhtenäisyyden turvaamisessa.

Tuomioistuinten ratkaisut koskevat yksittäisiä tapauksia, eivätkä päätöksistä ilmenevät tulkinnat ole periaatteessa sitovia muissa vastaavanlaisissa tapauksissa. Kun ylin tuomioistuin on antanut tulkintatilanteessa ratkaisun, voidaan kuitenkin olettaa, että se antaisi toisessa samanlaisessa tilanteessa samanlaisen ratkaisun. Alemmat tuomioistuimet ja hallintoviranomaiset pyrkivät noudattamaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, jotta käytäntö muodostuisi yhtenäiseksi ja tarpeettomilta valituksilta välttyttäisiin. Ylimmän tuomioistuimen ratkaisujen ohella ratkaisukäytäntöä ohjaavat myös alemman tason ratkaisut ainakin niissä kysymyksissä, joista ylimmän asteen julkaistut ratkaisut puuttuvat. Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mukaan prejudikaattiarvoa on erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden julkaistuilla ratkaisuilla. Ennakkopäätösten julkaiseminen on tärkeää niiden ohjaavan vaikutuksen kannalta. Ennakkopäätösten avulla voidaan yhdenmukaistaa verotuskäytäntöä joissakin tapauksissa tehokkaammin kuin muilla tavoin.

Välillistä verotusta koskevien valitusten ohjaaminen kaikkiin hallinto-oikeuksiin voi sinänsä johtaa erilaisiin laintulkintoihin. Laintulkinnan yhtenäisyyden ylläpitäminen on lähtökohtaisesti helpompaa valitusasioiden ollessa keskittettynä yhteen tuomioistuimeen. Oikeuskäytännön yhtenäisyydestä huolehtiminen on nimenomaan korkeimman hallinto-oikeuden tehtävä, mikä ilmenee esimerkiksi valituslupaperusteista. Valituslupa tulee myöntää, jos oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman

hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Euroopan yhteisön lainsäädännön osalta tulkintavalta on yksinomaan Euroopan yhteisöjen tuomioistuimella, jolle asia voidaan saattaa ratkaistavaksi ennakkoratkaisumenettelyn kautta. Helsingin hallinto-oikeuden merkitys oikeuskäytännön ohjaamisessa on siten toissijainen verrattuna Euroopan yhteisöjen tuomioistuimeen ja korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Verotuskäytännön yhtenäisyys välillisessä verotuksessa perustuu ensisijaisesti siihen, että veroviranomaiset noudattavat yhtenäistä laintulkintaa. Tulkinnan yhtenäisyys riippuu pääosin lainsäädännön selkeydestä ja johdonmukaisuudesta. Myös veroviranomaisten keskinäisellä yhteistyöllä on käytännössä suuri merkitys. Verovelvollisella on myös mahdollisuus hakea ennakkoratkaisua. Tuomioistuinten vaikutus verotuskäytäntöön välittyy ennen muuta julkaistujen ennakkopäätösten kautta eikä Helsingin hallinto-oikeudella ole tässä suhteessa keskeistä merkitystä.

Tuomioistuinlaitosta koskevassa lainsäädännössä noudatetun yleisen periaatteen mukaan, jos tuomioistuimessa arvioidaan tarvittavan jonkin erityisalan pysyvää asiantuntemusta, tällaisista erityisistä kelpoisuusvaatimuksista on säädettävä erikseen lailla. Vaasan hallinto-oikeudessa osalla tuomareista kelpoisuusvaatimuksena on soveltuva ylempi korkeakoulututkinto luonnontieteen tai tekniikan alalta. Kun erityisasiantuntemuksen tarve on vähäisempi, asia on ratkaistu sivutoimisen asiantuntijajärjestelmän avulla. Välillisen verotuksen asiaryhmissä ei ole ollut tarvetta tällaisten erityisten järjestelmien luomiseen. Käytännön rekrytointitilanteessa voidaan luonnollisesti antaa merkitystä tietyn hallinnonalan käytännön kokemukselle. Lisäksi tuomarit ja esittelijät tekevät usein työtä hallinto-oikeuksissa joihinkin asiaryhmiin erikoistuneella jaostolla ja sitä kautta vähitellen erikoistuvat joihinkin asiaryhmiin. Koulutusta järjestetään sekä oikeusministeriön että hallinto-oikeuksien itsensä toimesta.

Hallintolainkäytön prosessuaalisena peruseriaatteena on virallisperiaatteen mukainen selvittämisvelvollisuus. Tuomioistuimen on toisin sanoen huolehdittava siitä, että asia tulee selvitettyksi käsittelyn tasapuolisuuden, oikeudenmukaisuuden ja asian laadun edellyttämässä laajuudessa, ja siis samalla selvitettävä myös siihen liittyvät erityistä asiantuntemusta vaativat seikat. Yksittäistapauksissa erityistietämystä vaativa seikka voidaan selvittää esimerkiksi lausunnoilla ja asiantuntijakuulemisella.

3.2.2.4. Työryhmän kannanotto

Hallinto-oikeuksien toimivalta on yleinen, joten myös välillistä verotusta koskevat asiat kuuluvat lähtökohtaisesti kaikkien hallinto-oikeuksien toimivaltaan. Välillistä verotusta koskevien hallintolainkäyttöasioiden keskittäminen Uudenmaan läänioikeuteen, nykyiseen Helsingin hallinto-oikeuteen, on aikanaan tarkoitettu väliaikaiseksi ratkaisuksi. Keskittämislle tuolloin esitettyjä syitä ei enää juurikaan ole, minkä vuoksi välillistä verotusta koskevissa asioissa olisi tulliasioita lukuun ottamatta toteutettava mahdollisimman laajasti hallinto-oikeuksien yleistä toimivaltaa vastaava sääntely.

Oikeuskäytännön yhtenäisyyden turvaaminen ei edellytä välillistä verotusta koskevien asioiden käsittelyä yksinomaan Helsingin hallinto-oikeudessa. Käytännössä valitusasioissa annetuilla ratkaisuilla on vain suhteellisen pienessä osassa yleistä merkitystä laintulkinnan kannalta ja tällaiset ratkaisut yleensä julkaistaan. Muutoin kyse on yksittäistapauksista, joissa soveltamisratkaisut painottuvat enemmän tosiasioiden oikeudelliseen arviointiin kuin varsinaiseen laintulkintaan. Asioissa tarvittavan erityisasiantuntemuksen järjestämistä tuomioistuimissa on selostettu edellä kohdassa 3.2.2.3.

Arvonlisäveroasioiden käsittely kaikissa hallinto-oikeuksissa merkitsisi mahdollisuutta niiden yhtäaikaiseen käsittelyyn tulo- ja enakkoperintäasioiden kanssa näiden koskiessa alkutuottajien verotusta tai näiden perustuessa samaan verotarkastukseen. Verotarkastustoiminta on nykyisin integroitu siten, että sama tarkastus kohdistuu yleensä tuloverotukseen, arvonlisäverotukseen ja enakkoperintään. Vaikka valitukset tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa eivät kaikissa tapauksissa kohdistu samaan tosiseikastoon, kysymys on kuitenkin samasta taloudellisesta yksiköstä ja samasta kirjanpidosta. Myös eräillä arvonlisäverotuksen aineellisilla kysymyksillä on yhtymäkohtia tuloverotukseen, vaikka arvonlisäverotuksen tavoitteet, käsitteet ja tulkinnassa noudatettavat periaatteet ovat tuloverotuksesta riippumattomia. Tämän tyyppinen yhteys on arviolta 20-30 prosentissa arvonlisäverovalituksista. Eri verolajeja koskevien valitusten käsittely samassa verovelvollisen kotipaikkaa vastaavassa hallinto-oikeudessa olisi näistä syistä verovelvollisen oikeusturvan kannalta merkittävä parannus.

Oikeudellisesti vaikeat asiat liittyvät usein suurten yritysten verotukseen. Niiden veroasiat on keskitetty Konserniverokeskukseen, joten niiden arvonlisä- ja tuloverovalitukset sekä enakkoperintää koskevat valitukset ratkaistaisiin edelleen Helsingin hallinto-oikeudessa.

Hallinto-oikeuksien toimivallan jakoa koskevien yleisen periaatteiden noudattaminen edellyttää, että myös autovero-, valmistevero-, ajoneuvovero- ja polttoainemaksuasioissa siirryttäisiin järjestelmään, jossa kaikki hallinto-oikeudet ovat asiallisesti toimivaltaisia käsittelemään kyseisiä hallintolainkäyttöasioita. Näiden asioiden säilyttämiselle Helsingin hallinto-oikeuden yksinomaisessa toimivallassa ei ole enää perusteita.

Tulliasioissa Helsingin hallinto-oikeus voidaan säilyttää edelleen asiallisesti ainoana toimivaltaisena hallinto-oikeutena. Tulliasioissa sovelletaan välittömästi Euroopan yhteisön tullilainsäädäntöä, joka on hyvin laaja-alainen ja monimutkainen normisto. Kysymys on lisäksi hyvin erikoistuneesta oikeuden alasta, minkä vuoksi näiden asioiden ohjaaminen kaikkien hallinto-oikeuksien käsiteltäväksi ei ole tarkoituksenmukaista. Tätä puoltaa myös valitusten vähäinen määrä.

3.3. Keskeiset ehdotukset

3.3.1. Oikaisuvaatimusmenettely

Ehdotuksen mukaan oikaisuvaatimusmenettely toteutettaisiin välillisessä verotuksessa siten, että veron määräämistä tai palauttamista koskevaan päätökseen tulee hakea ensin muutosta päätöksen tehneeltä veroviranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Valitus hallinto-oikeudelle voitaisiin tehdä vasta oikaisuvaatimuksen johdosta tehdystä päätöksestä. Tulliasioissa oikaisuvaatimusmenettely koskisi kuitenkin kaikkia tullilainsäädännön soveltamisratkaisuja, mikä johtuu pääosin Euroopan yhteisön oikeuden vaatimuksista.

Oikaisuvaatimusmenettelyä sovellettaisiin veron määräämistä ja palauttamista koskeviin päätöksiin, jotka tehdään autoverolain, arvonlisäverolain, valmisteverotuslain ja ajoneuvoverolain mukaan. Samoin sitä sovellettaisiin polttoainemaksun määräämistä ja palauttamista koskeviin päätöksiin. Oikaisuvaatimusmenettely koskisi myös virhemaksuja sekä kyseisten verojen ja maksujen liitännäisiä seuraamuksia eli veronkorotusta sekä veronlisäystä ja viivekorkoa. Muihin sanottujen lakien perusteella tehtäviin valituskelpoisiin päätöksiin haettaisiin muutosta hallinto-oikeudelta ilman edeltävää oikaisuvaatimusmenettelyä tai muuta valituksen oikaisukäsittelyä. Säännökset on työryhmän ehdotuksessa laadittu mahdollisimman yhdenmukaisiksi eri lakien osalta. Työryhmä on samalla pyrkinyt ottamaan huomioon kunkin verolajin verotusmenettelyyn liittyvät ominais- ja erityispiirteet, minkä vuoksi eri lakeihin ehdotetuissa säännöksissä on myös eroja.

Tullilain osalta ehdotetaan, että oikaisuvaatimusmenettely koskisi nykyisen oikaisu- menettelyn tapaan kaikkia tullilainsäädännön mukaisia valituskelpoisia päätöksiä. Tullikoodeksin 243 artiklan mukaan kaikkia yhteisön tullilainsäädännön soveltamisratkaisuja koskee kaksivaiheinen muutoksenhaku siten, että ensimmäisessä vaiheessa oikaisua haetaan tulliviranomaisilta ja toisessa vaiheessa tuomioistuimelta tai muulta riippumattomalta elimeltä. Se, että oikaisuvaatimusmenettely koskee myös muita tulliviranomaisen päätöksiä kuin yhteisön tullilainsäädännön soveltamisratkaisuja, on oikeudellisesti sekä käytännön soveltamistilanteiden kannalta selkeämpää.

Muutoksenhakuaikeihin oikaisuvaatimusmenettelyn toteuttaminen ei merkittävästi vaikuttaisi, vaan kussakin laissa nykyisin säädettyt verovelvollisen ja veronsaajan valitusajat tulisivat ehdotuksen mukaan koskemaan olennaisilta osin sekä oikaisuvaatimuksen että valituksen tekemistä uuden järjestelmän mukaan. Tullilaisissa säädettyä kolmen vuoden valitusajan alkamisen ajankohtaa muutettaisiin tullinpalautusta tai -peruutusta koskevien päätösten kohdalla, jotta valitusaika vastaisi paremmin koodeksissa säädettyä jälkittulautusaikaa. Lisäksi on tarkistettu ajoneuvoverosta ja polttoainemaksusta vapauttamista koskevaa muutoksenhakuaikeaa.

Oikaisuvaatimusmenettelyn tehostamiseksi ehdotetaan säännöstä oikaisuvaatimuksen

johdosta suoritettavasta osapuolten, verovelvollisen ja veronsaajaa edustavan asiamiehen, kuulemisesta. Säännöksen tarkoituksena on korostaa asian selvittämistä ja riidanalaisten kysymysten yksilöintiä oikaisuvaatimusvaiheessa. Muita menettelysäännöksiä oikaisuvaatimuksen käsittelystä ei ehdoteta, vaan käsittelyssä tulisivat noudatettavaksi hallintolain (434/2003) säännökset.

Oikaisuvaatimusmenettelyn tehokas toteuttaminen edellyttää, että mahdollisuus verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain mukaisen perustevalituksen tekemiseen estetään, kuten on ollut asianlaita tähänkin saakka muiden verojen kuin ajoneuvoveron ja polttoainemaksun osalta.

3.3.2. Valitusten hajauttaminen

Ehdotuksen mukaan valitus valmistevero-, autovero- ja ajoneuvoveroasioissa sekä polttoainemaksuasioissa tehtäisiin siihen alueelliseen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun asianosaisen henkilön kotikunta tai yhteisön kotipaikka on ollut, kun päätös on tehty. Muutoksenhakuun oikeutetulla asianosaisella tarkoitetaan yhdenmukaisesti hallintolainkäyttölain 6 §:n valittajaa koskevan säännöksen kanssa sitä henkilöä, johon päätös on kohdistettu tai jonka oikeuteen, velvollisuuteen tai etuun päätös välittömästi vaikuttaa. Luonnollisen henkilön kotikunta tarkoittaisi hänen kotikuntalaisensa (201/94) tarkoitettua kotikuntaansa. Yhteisön osalta ratkaiseva olisi yhteisön kaupparekisteriin merkitty kotipaikka. Vero- ja tulliasiamies tekisivät valituksensa verovelvollisen tai muun asianosaisen kotikunnan/-paikan mukaan määräytyvään alueelliseen hallinto-oikeuteen.

Tulliasioissa toimivaltainen hallinto-oikeus olisi edelleen Helsingin hallinto-oikeus. Maahantuontiin liittyvän arvonlisäveron ja eräissä tapauksissa myös valmisteveron kantaminen ja muutoksenhaku tapahtuu tullilainsäädännön mukaisessa järjestyksessä. Tähän sääntelyyn ei ehdoteta muutosta.

Muutoin arvonlisäveroasioissa valitus tehtäisiin pääsääntöisesti siihen hallinto-oikeuteen, joka on verotusmenettelystä annetun lain 66 §:n mukaan toimivaltainen käsittelemään verovelvollisen samaan tilikauteen kohdistuvan tuloverotusta koskevan valituksen. Arvonlisäverotuksessa toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyisi siten saman säännön mukaan kuin tuloverotusta koskevissa asioissa. Tällä varmistettaisiin se, että samaa verovelvollista koskevat valitukset ohjautuisivat samaan hallinto-oikeuteen sekä tuloverotuksessa että arvonlisäverotuksessa. Konserniverokeskuksen arvonlisäveroasioissa antamiin päätöksiin haettaisiin kuitenkin muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.

Valitusajan sääntely ehdotetuissa säännöksissä vastaa pääpiirteissään nykyisten lakien mukaista sääntelyä. Valitusaika vastaisi oikaisuvaatimuksen tekemisen määräaika. Oikaisuvaatimuksen johdosta tehty päätös ei kuitenkaan itsessään olisi veron määräämistä tai palauttamista koskeva päätös, joten sen tekemisestä ei alkaisi uutta kolmen tai viiden

vuoden valitusaikaa. Muissa asioissa valitusaika olisi nykyiseen tapaan 60 tai 30 päivää päätöksen tiedoksiannosta.

Valitusmenettelyä koskevat säännökset on ehdotuksessa laadittu eri laeissa mahdollisimman yhdenmukaisiksi. Samalla on pyritty sääntelemään yhdenmukaisesti viranomaisen lausunnosta ja osapuolten kuulemisesta. Nykyisin autoverolaissa ja arvonlisäverolaissa on säännökset asianosaisten kuulemisesta. Sen sijaan valmisteverotuslaissa, tullilaissa, ajoneuvoverolaissa ja laissa polttoainemaksusta asianosaisten kuulemisesta ei ole säännelty. Autoverolain ja arvonlisäverolain kuulemissäännökset liittyvät rakenteeltaan valitusten oikaisukäsittelyyn, jolloin viranomaisen antaa lausuntonsa vain silloin, jos viranomaisen ei hyväksy valitusta.

Ehdotetussa järjestelmässä päätöksen tehnyt viranomaisen on erilaisessa asemassa. Ehdotuksen mukainen kuulemissäännös noudattaa hallintolainkäyttölain mukaista järjestystä asian käsittelylle ja selvittämiseksi. Hallintolainkäyttölain 36 §:n 1 momentin mukaan päätöksen tehneeltä viranomaiselta on hankittava lausunto ja lain 34 §:n mukaan asianosaiselle on ennen asian ratkaisemista varattava tilaisuus antaa selityksensä muiden tekemistä vaatimuksista ja sellaisista selvityksistä, jotka voivat vaikuttaa asian ratkaisuun. Viranomaisen lausunto on sellaista selvitystä, josta on varattava asianosaisille tilaisuus selityksensä antamiseen. Asianosaisia ovat sekä verovelvolliset ja muut valitusoikeutta käyttäneet asianosaiset että muodollisen asemansa perusteella veronsaajaa edustavat tulli- ja veroasiamiehet.

Hallintolainkäyttömenettelyn asianmukaisen kulun takaamiseksi päätöksen tehneen viranomaisen tulisi antaa valituksen johdosta lausuntonsa ennen asianosaisasemassa olevien kuulemista, jotta nämä voivat omassa kannanotossaan ottaa huomioon, mitä viranomaisen on lausunut. Käsittelyjärjestys ilmeni kuulemista koskevasta säännöksestä. Sen mukaan veroviranomaisen olisi annettava valituksen johdosta lausunto sekä varattava valituksen ja lausunnon johdosta tulli- tai veroasiamiehen valituksesta verovelvolliselle sekä verovelvollisen valituksesta tulli- tai veroasiamiehelle tilaisuus vastineen ja tarvittaessa muutoksenhakijalle myös vastaselityksen antamiseen. Viranomaisen olisi lähetettävä viipymättä hallinto-oikeudelle valituskirjelmä, lausuntonsa, vastineet ja vastaselitykset sekä viranomaisen hallussa olevat muutoksenhaun kohteena olevaa päätöstä koskevat alkuperäiset verotusasiakirjat.

4. ESITYKSEN VAIKUTUKSET

Oikaisuvaatimusmenettelyn toteuttaminen parantaisi verovelvollisten oikeusturvaa luomalla edellytykset asioiden nopeammalle käsittelylle hallintoviranomaisessa ja hallinto-oikeudessa. Verovelvolliset saisivat nykyjärjestelmästä poiketen jo oikaisuvaatimuksen käsitteeltä viranomaiselta perustellun päätöksen myös tämän hylkäämiin vaatimukseen, eikä heidän tarvitsisi odottaa asian tuomioistuinkäsittelyä. Useimpien välillisten verojen osalta tämä päätös olisi ensimmäinen perusteltu päätös. Välillisen verotuksen oikeusturvajärjestelmässä painopiste siirtyisi siten kokonaisuudessaan enemmän hallintoviranomaisten suuntaan. Oikeusturvan saamisen kansalaiseskeisyyttä korostaisi se, että muutosvaatimuksen saattaminen tuomioistuinkäsittelyyn riippuisi nykyisestä poiketen verovelvollisen omasta valinnasta. Ehdotetun muutoksenhakumenettelyn ei arvioida aiheuttavan verovelvolliselle nykytilaan verrattuna merkittävästi lisätyötä tai -kustannuksia.

Uudistuksella luotavan oikaisuvaatimusmenettelyn osalta voidaan todeta, että tulli- ja veroviranomaiset käsittelevät jo nykyisin kaikki välillisessä verotuksessa tehdyt valitukset oikaisumenettelyssä. Erillisen oikaisuvaatimusmenettelyn toteuttaminen ei merkitse uuden tehtävän säätämistä viranomaisille. Nykyinen lausuntomenettely voidaan kehittää oikaisuvaatimuksen johdosta annettavaksi päätökseksi. Vain oikaisuvaatimuksen johdosta tehtävä kuuleminen olisi nykyiseen verrattuna jossain määrin uusi vaihe. Näin ollen voidaan olettaa, että viranomaisilla on jo riittävät valmiudet oikaisuvaatimusmenettelyn toteuttamiseen eikä siitä aiheudu merkittäviä uusia järjestelyjä. Oikaisuvaatimusmenettelyn toteuttamisen välillisessä verotuksessa ei arvioida edellyttävän merkittäviä resurssilisäyksiä vero- tai tullihallinnossa.

Molemmilla uudistuksen osatekijöillä, oikaisuvaatimusmenettelyllä ja valitusten käsittelyn hajauttamisella, on sekä taloudellisia että organisatorisia vaikutuksia hallinto-oikeuksille. Tosiasioiden ja riidan kohteen selkeyttäminen jo oikaisuvaatimusvaiheessa nopeuttaisi mahdollista hallinto-oikeuskäsittelyä. Uusi menettely tehostaisi hallinto-oikeuksien resurssien käyttöä, koska ne pystyisivät näin keskittymään paremmin ydintehtäväänsä eli aitojen oikeusriitojen ratkaisemiseen.

Etenkin sen jälkeen kun oikaisuvaatimusmenettelyä siirtymäajan jälkeen sovellettaisiin kaikkiin muutoksenhakuihin, se vähentäisi hallinto-oikeuksiin saapuvien asioiden määrää. Tästä syystä tapahtuvaa valitusten määrän vähenemistä on vaikea arvioida. Oikaisuvaatimusmenettelyn luominen aikanaan välittömän verotuksen puolelle vähensi valitusmääriä siellä merkittävästi. Välillisessä verotuksessa vaikutus olisi todennäköisesti suurin ruuhkautuneiden autoverovalitusten kohdalla. Autoverotuksen osalta valitukset nykyisillä asiamäärillä vähenisivät todennäköisesti usealla sadalla asialla vuodessa.

Oikaisuvaatimusmenettelystä tuomioistuinlaitokselle aiheutuvia euromääräisiä resurssisäästöjä ei ole mahdollista arvioida ennen uudistuksen toteuttamista. Vaikutukset riippuvat verovelvollisten tekemistä valinnoista ja säännösten soveltamisen alkamisajankohdasta. Oikaisuvaatimusmenettelyä sovellettaisiin työryhmän laatiman hallituksen esitysluonnoksen voimaantulosäännöksen mukaan vasta lain voimaantulon jälkeen tehtäviin tulli- tai veroviranomaisten päätöksiin. Jatkovalmistelussa on syytä kuitenkin tarkastella ainakin autoveroasioiden osalta, voitaisiinko oikaisuvaatimusmenettelyssä käsitellä myös sellaiset muutosvaatimukset, jotka koskevat ennen uusien säännösten voimaantuloa tehtyjä päätöksiä mutta jotka tulevat vireille tulli- tai veroviranomaisessa vasta lain voimaantulon jälkeen. Samoin on syytä harkita mahdollisuutta, että lain voimaantullessa tulli- tai veroviranomaisessa vireillä olevat valitukset käsiteltäisiin uusien säännösten mukaisina oikaisuvaatimuksina. Näin oikaisuvaatimusmenettelystä hallinto-oikeuksien resurssien käytölle aiheutuva hyöty olisi mahdollisimman suuri.

Kun valitusten käsittely hajautetaan kaikkiin hallinto-oikeuksiin, on mahdollista, että siirtymävaiheessa asioiden käsittelyssä tapahtuu viivästystä nykyiseen verrattuna. Välillistä verotusta koskevien asioiden käsittely kaikissa hallinto-oikeuksissa saattaa johtaa oikeuskäytännön jonkin asteiseen epäyhtenäisyyteen verrattuna nykyiseen tilanteeseen, jossa valitusten käsittely on keskitetty yhteen tuomioistuimeen. Mahdollista on myös, että valitusfrekvenssi korkeimpaan hallinto-oikeuteen nousee uudistuksen jälkeen joksikin aikaa, kunnes luottamus uuteen muutoksenhakujärjestelmään vakiintuu. Kaikki hallinto-oikeudet ovat kuitenkin perinteisesti käsitelleet välitöntä verotusta koskevia valituksia ja monia muun tyyppisiä asiaryhmiä eikä käytännössä ole ilmennyt, että hajautettu järjestelmä olisi johtanut merkittävään oikeuskäytännön epäyhtenäisyyteen. Tähän nähden ei ole syytä olettaa, että hajauttaminen johtaisi sellaiseen epäyhtenäisyyteen verotuksessa, joka vaarantaisi verovelvollisten oikeusturvan. Jos erilaisia laintulkintoja esiintyy, korkeimman hallinto-oikeuden tehtävänä on ratkaisullaan yhtenäistää oikeuskäytäntöä.

Selvästi suurin ryhmä valituksia, jotka jakaantuisivat hallinto-oikeuksien kesken, ovat ajoneuvojen verotukseen kohdistuvat valitukset. Ajoneuvojen verotukseen kohdistuvia valituksia on Helsingin hallinto-oikeudessa ollut vuoden 2006 lopussa vireillä noin 3 500 asiaa. Näistä yli 90 prosenttia koskee autoverotusta. Vireillä olevista autoverovalituksista on lähes kaikissa kysymys käytettyinä maahantuoduista henkilöautoista. Valitukset koskevat ajoneuvon veroprosenttia ja verotusarvoa.

Tulli teki vuonna 2004 yhteensä 44 500 käytettyjä autoja koskevaa ensiverotuspää-

töstä, vuonna 2005 päätöksiä tehtiin 41 500 ja vuonna 2006 38 900 eli yhteensä 124 900 päätöstä. Vastaavana aikana Helsingin hallinto-oikeuteen saapui yhteensä 6 056 autoverovalitusta. Näin ollen Helsingin hallinto-oikeuteen päätyi noin 5 prosenttia tuona aikana tehtyjen päätösten lukumäärästä. Tähän vireilletuloprosenttiin on kuitenkin syytä suhtautua varsin varauksellisesti jo pitkien valitusaikojen vuoksi. Edellä mainitun vireilletuloprosentin mukaan laskettuna ja olettaen, että käytettyjä autoja koskevia päätöksiä tehdään noin 40 000 vuosittain, ajoneuvojen verotuksesta tehtäisiin tulevaisuudessa valituksia noin 2 000 vuosittain.

Ajoneuvojen verotuksesta tehtyjen valitusten osalta vuonna 2005 Eteläisen tullipiirin tekemien päätösten osuus oli 23 prosenttia ja vuonna 2006 44 prosenttia. Yhteenlasketuista valitusmääristä Eteläisen tullipiirin osuus oli 35,6 prosenttia. Eteläinen tullipiiri jakaantuu Helsingin, Hämeenlinnan ja Turun hallinto-oikeuksien tuomiopiirien kesken. Tällä perusteella arvioituna noin 70 prosenttia ajoneuvojen verotusta koskevista asioista tulisi käsiteltäväksi muissa hallinto-oikeuksissa kuin Helsingin hallinto-oikeudessa. Saman suuntaiseen johtopäätökseen tullaan sen perusteella, miten käytettyjen autojen ensiverotuspäätösten lukumäärien on arvioitu jakautuneen verovelvollisen kotikunnan ja hallinto-oikeuksien tuomiopiirien mukaan.

Käytettyjen autojen ensiverotuspäätökset hallinto-oikeuksien tuomiopiireittäin verovelvollisen kotikunnan perusteella vuosina 2004-2006

Helsinki	31 300	25 %
Turku	16 200	13 %
Hämeenlinna	21 700	17 %
Vaasa	18 200	15 %
Kouvola	12 000	10 %
Kuopio	11 900	10 %
Oulu	9 500	8 %
Rovaniemi	4 100	3 %
Ahvenanmaa	1 700	1 %

Näistä valituksista aiheutuva lisäys vuosittain saapuvien valitusten määrään, jonka osalta edellä karkealla arviolla on päädytty kaikkiaan 2 000 valitukseen, olisi muissa kuin Helsingin hallinto-oikeudessa kussakin noin 150-350 asiaa. Rovaniemen hallinto-oikeuden ja Ahvenanmaan hallintotuomioistuimen osuudet jäisivät kuitenkin alle sadan asian.

Muissa välillisen verotuksen asiaryhmissä valitusten määrät ovat olennaisesti pienempiä. Arvonlisäverovalituksia on ollut vuoden 2006 lopussa vireillä 672 asiaa. Vuonna 2006 saapui Helsingin hallinto-oikeuteen 484 arvonlisäverotusta koskevaa valitusta. Helsingin hallinto-oikeuteen saapuneiden asioiden alueellisesta jakaumasta 2006 verovirastoittain ilmenee, että näistä arvonlisäverovalituksista kohdistui Uudenmaan veroviraston toimittamiin verotuksiin noin 28 prosenttia. Helsingin hallinto-oikeuden tuomiopiiri kattaa

4 Esityksen vaikutukset

Uudenmaan veroviraston toimialueen. Arvonlisäveroasioista ohjautuisi siis muihin hallinto-oikeuksiin noin 70 prosenttia eli vuosittain noin 350 asiaa. Samansuuntainen tulos saadaan tuomiopiirikohtaisesta tarkastelusta vuonna 2005 Helsingin hallinto-oikeuteen saapuneiden valitusten perusteella. Vuoden 2005 tiedot saapuneiden asioiden määrästä ovat edustavampia, koska valitusten kokonaismäärä oli hieman suurempi kuin 2006.

Verovirastojen päätöksistä tehtyjen arvonlisäverovalitusten jakautuminen hallinto-oikeuksien tuomiopiireittäin vuoden 2005 valitusten perusteella

Helsinki	197
Turku	70
Hämeenlinna	86
Vaasa	30
Kouvola	27
Kuopio	32
Oulu	35
Rovaniemi	23
Ahvenanmaa	2

Siirtyvien valmisteveroasioiden määrä jäisi varsin vähäiseksi, koska valituksia on saapunut hallinto-oikeuteen vuosittain noin 60 asiaa, joista enemmistössä päätöksentekijänä on ollut Eteläinen tullipiiri. Tämä vastaa myös sitä, että valmisteverovalituksissa vuonna 2006 saapuneissa asioissa valittajan kotikunta on ollut 54 prosentissa Helsingin hallinto-oikeuden tuomiopiirin alueella. Vuoden 2006 valmisteveroasioista kahteen alueelliseen hallinto-oikeuteen ei olisi päätyntä yhtään valitusta ja kolmeen muuhunkin vain yksi.

Muista kuin ajoneuvojen verotuksesta tehdyistä valituksista aiheutuva lisäys vuosittain saapuvien valitusten määrään eri hallinto-oikeuksissa olisi siis noin 20-100 asiaa. Suurin lisäys kohdistuisi Hämeenlinnan ja Turun hallinto-oikeuksiin.

Yhteenlaskettuna valitusten hajauttaminen edellä yksilöityjen kriteerien voimassa ollessa lisäisi muihin kuin Helsingin hallinto-oikeuteen saapuvien asioiden määrää lähtökohtaisesti noin 100-400 valituksella vuosittain kutakin siirron kohteena olevaa hallinto-oikeutta kohti eli kaikkiaan uusia valituksia muissa kuin Helsingin hallinto-oikeudessa tulisi vireille vuosittain noin 1 700. Tämä määrä on samaa suuruusluokkaa kuin Helsingin hallinto-oikeuden yhden jaoston (noin 20 henkilötyövuotta) keskimääräinen ratkaisukapasiteetti oli vuonna 2006. Helsingin hallinto-oikeuteen jäisi välillistä verotusta koskevia juttuja tämän arvion mukaan laskettuna noin 700.

Edellä mainitussa arvioissa on keskeisenä epävarmuustekijänä autoverovalitusten määrä, jonka kehittymistä on vaikea ennustaa. Autoverovalitusten määrä Helsingin hallinto-oikeudessa on kymmenkertaistunut 2000-luvulla. Henkilöstöresurssija ei kuitenkaan ole voitu samassa suhteessa lisätä Helsingin hallinto-oikeuteen. Valitusten määrään tu-

lee vaikuttamaan olennaisesti korkeimman hallinto-oikeuden joulukuussa 2006 antama autoveron verotusarvon määrittelyssä sovellettavaa menettelyä koskeva päätös ja sen seurannaisvaikutukset sekä hallinnolle että hallinto-oikeuksille. Tiedossa on, että Helsingin hallinto-oikeudessa on tällä hetkellä vireillä autoverovalituksia noin 3 500 ja tullipiireihin jätettiin joulukuun 2006 lopulla noin 5 500 uutta valitusta tai oikaisuhausta. Epävarmaa on myös se, pysykö autoverovalitusten määrä jatkossakin viime vuosien tasolla vai palautuuko se joskus aikaisemmalle noin 200 valituksen vuositason.

Välillisen verotuksen valitusten käsittelyn hajauttamisella ei sinänsä ole vaikutusta valitusten määrään. Valitukset vain ratkaistaan yhdeksässä yksikössä nykyisen yhden yksikön sijasta. Selvää on, että oikaisuvaatimusmenettelyn toteuttaminen tulee vähentämään hallinto-oikeuksiin saapuvien asioiden määrää pidemmällä aikavälillä.

Hallinto-oikeuksien keskinäisen työmäärän tasaaminen tehostaa hallinto-oikeuksien henkilöstöresurssien käyttöä verrattuna nykyiseen tilanteeseen. Asiamäärien ja henkilöstön suhde muissa hallinto-oikeuksissa on parempi kuin Helsingin hallinto-oikeudessa, minkä vuoksi on perusteltua arvioida, että osa siirtyvistä asioista on mahdollista käsitellä muissa hallinto-oikeuksissa ilman henkilöstölisäyksiä. Luonnollista kuitenkin on, että hallinto-oikeuksien välillä toteutettavien asiain siirtojen yhteydessä joudutaan toteuttamaan myös henkilöstömäärärahojen ja virkojen uudelleen kohdentamista hallinto-oikeuksien välillä. Siirtymävaiheessa asioiden tehokas haltuunotto sitoo käytännössä myös normaalia enemmän resursseja. Samoin koulutus uusissa asiaryhmissä on välttämätöntä, mikä on alustavasti otettu jo huomioon oikeusministeriön koulutussuunnitelmassa.

Vaikka ehdotetun uudistuksen ei sinänsä arvioida aiheuttavan lisäresurssitarpeita, tulisi uudistuksen yhteydessä kuitenkin ottaa huomioon autoverovalitusten määrän kehittymiseen liittyvät epävarmuustekijät. Tästä syystä hallinto-oikeuksien resurssien riittävyys olisi syytä selvittää tarkemmin uudelleen siinä vaiheessa, kun muutoksenhakutilanne on selkiintynyt ja ehdotettujen uusien säännösten voimaantuloajankohta on varmistunut. Uudistus olisi tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Laki autoverolain muuttamisesta

55 §. Pykälän 2 momenttiin lisättäisiin viittaus 69 §:ään. Pykälän 2 momentissa säädetään menettelystä kuultaessa autoverotusta koskevista hallintopäätöksistä joko tullilaitoksessa olevaa tulliasiamiestä tai, siltä osin kuin autoverotus kuuluu Ajoneuvohallintokeskuksen tehtäviin, Uudenmaan lääninverovirastossa olevaa veroasiamiestä. Momentissa säädetään myös päätösten tiedoksiannosta näille. Säännös ei koske muutoksenhakuvaiheessa tapahtuvaa asiamiesten kuulemistä, josta säädettäisiin autoverolain 70 §:n ohella nyt myös ehdotetussa 69 §:ssä.

65 §. Pykälä koskee koron maksamista takaisin maksettavalle verolle. Voimassa olevan 65 §:n mukaan muutoksenhaun johdosta takaisin maksettavalle verolle maksetaan säädetty korko. Ehdotetun 68 §:n mukainen oikaisu verovelvollisen hyväksi ei olisi 65 §:ssä tarkoitettua muutoksenhakua, minkä vuoksi 65 §:ää täydennettäisiin niin, että myös veroviranomaisen oma-aloitteisesti tekemän oikaisun johdosta takaisinmaksettavalle verolle maksetaan korkoa.

67 §. Ennakkoratkaisua koskevaan 67 §:n 4 momenttiin ehdotetaan siirrettäväksi voimassa olevan lain 69 §:n 1 momentissa oleva säännös, jonka mukaan päätökseen, jolla on päätetty olla antamatta ennakkoratkaisua, ei saa hakea muutosta valittamalla.

Väliotsikko 68 §:n edellä. Lain 68 §:ssä ehdotetaan säädettäväksi oikaisusta verovelvollisen hyväksi. Oikaisu verovelvollisen hyväksi ei ole ehdotuksen mukaan muutoksenhakua. Pykälän 68 §:n edellä oleva väliotsikko Muutoksenhaku ehdotetaan muutettavaksi väliotsikoksi Oikaisu verovelvollisen hyväksi ja muutoksenhaku.

68 §. Pykälä koskee oikaisua verovelvollisen hyväksi. Voimassa olevan säännöksen mukaan jos veroviranomainen verovelvollisen oikaisuvaatimuksesta, valituksen johdosta tai muutoin toteaa, että autoveroa on määrätty liikaa tai palautettu liian vähän, vero-

viranomaisen on oikaistava antamaansa päätöstä, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Oikaisuvaatimusmenettelyn toteuttamisen jälkeen tämä säännös jäisi koskemaan veroviranomaisen omasta aloitteestaan toimittamaa oikaisua. Tämän vuoksi 68 §:stä ehdotetaan poistettavaksi viittaukset oikaisuvaatimukseen ja valitukseen. Säännöstä täydennettäisiin lisäksi siten, että verovelvolliselle olisi maksettava tämän liikaa maksama tai palauttamatta jäänyt vero. Vastaava säännös on arvonlisäverolain 192 §:ssä.

69 §. Pykälä koskisi oikaisuvaatimusta. Pykälän 1 momentin mukaan veroviranomaisen veron määräämistä tai palauttamista koskevaan päätökseen haettaisiin muutosta veroviranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Veron määräämistä tai palauttamista koskevalla päätöksellä tarkoitettaisiin ensiverotus- ja jälkiverotuspäätöksiä sekä päätöksiä, jotka koskevat veron viivästysseuraamuksia tai veronkorotuksia. Veron palauttamista koskevana päätöksenä pidettäisiin myös veronalennuksen myöntämistä 28 §:n nojalla tilausliikenteeseen käytettävästä autosta ja 51 §:ssä tarkoitettua veronpalautusta invalidille.

Oikaisuvaatimusmenettely koskisi myös veronsaajaa, minkä vuoksi pykälän 2 momentissa säädettäisiin oikeudesta hakea muutosta valtion puolesta. Säännös vastaisi valtion valitusoikeuden sääntelyä voimassa olevassa autoverolaissa.

Oikaisuvaatimusta koskevasta määräajasta säädettäisiin pykälän 3 momentissa lähtökohtaisesti samalla tavoin kuin voimassa olevassa laissa valitusajasta. Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle olisi kolme vuotta veron määräämistä tai palauttamista seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Tulli- tai veroasiamiehen määräaika olisi 30 päivää päätöksen tekemisestä. Oikaisuvaatimuksen johdosta tehty päätös ei kuitenkaan itsessään ole veron määräämistä tai palauttamista koskeva päätös, joten sen tekemisestä ei alkaisi uutta kolmen vuoden pituista muutoksenhakuaikaa.

Pykälän 4 momentti koskisi oikaisuvaatimuksen toimittamista päätöksen tehneelle viranomaiselle ja 5 momentissa säädettäisiin osapuolten kuulemisesta.

70 §. Pykälässä säädettäisiin valituksesta. Hallinto-oikeuteen voisi 1 momentin säännöksen mukaan valittaa oikaisuvaatimuksen johdosta tehdystä päätöksestä sekä muusta autoverolain nojalla tehdystä päätöksestä kuin veron määräämistä tai palauttamista koskevasta päätöksestä. Hallinto-oikeuteen voitaisiin siten valittaa suoraan muun muassa 35 §:n 2 momentin mukaisesta väliaikaista käyttöä koskevasta päätöksestä, 63 §:n 3 momentissa tarkoitettua ajoneuvon haltuunottoa koskevasta päätöksestä ja 67 §:n ennakkoratkaisusta.

Valitus tehtäisiin sille hallinto-oikeudelle, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun asianosaisen henkilön kotikunta tai yhteisön kotipaikka on ollut, kun 69 §:n 1 momentissa tarkoitettu tai muu päätös on tehty. Toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyisi samalla perusteella myös tulli- tai veroasiamiehen valittaessa. Kotikunnalla tarkoitettaisiin kotikuntalain mukaista kotikuntaa, ja yhteisön kotipaikalla sen kaupparekisteriin merkittyä kotipaikkaa. Jos muulla kuin luonnollisella henkilöllä,

kuten avoimella tai kommandiitti-yhtiöllä, ei ole rekisteriin merkittyä kotipaikkaa, kotipaikkana pidettäisiin kaupparekisteriin merkittyä kuntaa, josta toimintaa johdetaan.

Kun muutosta päätökseen hakee veron suorittamisesta 4 §:n 2 momentin nojalla vastuussa oleva, valitus tehtäisiin siihen hallinto-oikeuteen, joka määräytyy varsinaisen verovelvollisen kotikunnan tai kotipaikan mukaan. Eri tilanteesta on kysymys silloin, kun samasta ajoneuvosta on useita 4 §:n 3 ja 5 momenteissa tarkoitettuja toissijaisia verovelvollisia. Mikäli verovelvollisten kotikunnat ovat eri hallinto-oikeuksien tuomiopiirissä, ohjautuisivat valitukset edellä mainitun pääsäännön mukaisesti eri hallinto-oikeuksiin. Samaa ajoneuvoa koskevien valitusten käsittelemiseksi yhdessä hallinto-oikeudessa ehdotetaan, että jos samasta ajoneuvosta kannettavan veron osalta on useita verovelvollisia, toimivaltainen olisi se hallinto-oikeus, jonka tuomiopiirissä päätöksen tehneen tullipiirin päätoimipaikka sijaitsee. Päätoimipaikalla tarkoitetaan sitä toimipaikkaa, jossa tullipiirin johto on.

Valtion valitusoikeuden käyttämisestä säädettäisiin pykälän 2 momentissa samalla tavoin kuin voimassa olevan lain 69 §:n 1 momentissa.

Valitusajasta säädettäisiin pykälän 3 momentissa vastaavasti kuin voimassa olevan lain 69 §:n 3 momentissa. Valitusaika oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen olisi kolme vuotta veron määräämistä tai palauttamista seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Oikaisupäätös ei kuitenkaan itsessään ole veron määräämistä tai palauttamista koskeva päätös, joten sen tekemisestä ei alkaisi uutta kolmen vuoden pituista muutoksenhakuaikaa. Valitus olisi siten tehtävä kolmen vuoden kuluessa esimerkiksi käytetyn ajoneuvon ensi- tai jälkiverotuspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden alusta lukien. Valitus voitaisiin kuitenkin aina tehdä 60 päivän kuluessa oikaisupäätöksen tiedoksisaannista. Nykyiseen tapaan muussa asiassa valitusaika olisi 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Tulli- tai veroasiamiehen valitusaika olisi aina 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin voimassa olevan lain 70 §:n 1 momentin tavoin osapuolten kuulemisesta. Menettelyn tarkistamista on käsitelty yleisperusteluissa. Osapuolille varattava tilaisuus vastineen tai vastaselityksen antamiseen koskisi myös päätöksen tehneen viranomaisen lausuntoa. Kaikki valituksen yhteydessä ja aiemmin asian käsittelyssä syntyneet asiakirjat on viipymättä lähetettävä hallinto-oikeudelle. Asian käsittelyssä syntyneillä muilla asiakirjoilla tarkoitetaan myös alkuperäisiä verotusasiakirjoja.

Pykälän 5 momentin mukaan hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsiteltäisiin asianomaisessa viranomaisessa oikaisuvaatimuksena. Pykälän 6 momentin nojalla autoverolaissa tarkoitettuihin asioihin ei sovellettaisi voimassa olevan lain 69 §:n 4 momentin sääntelyä vastaavalla tavalla verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (/2007) säädettyä perustevalitusta.

71 §. Pykälä koskee valitusta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Viittaukset Uudenmaan lääninoikeuteen korvattaisiin viittauksella alueelliseen hallinto-oikeuteen. Valtion valitusoikeuden käyttämisestä on säädetty voimassa olevassa laissa siten, että tulliviranomaisen päätösten osalta valitusoikeutta käyttää Tullihallituksessa oleva tulliasiamies ja

Ajoneuvohallintokeskuksen päätösten osalta Uudenmaan lääninverovirastossa oleva veroasiamies. Valtion valituspuhevallan käytön sääntely ei kuulu työryhmän toimeksiantoon eikä valtion puhevallan käyttämistä koskevia säännöksiä ehdoteta valitusten käsittelyn hajauttamisen vuoksi muutettavaksi. Valtion valitusoikeuden käyttäminen kaikkien hallinto-oikeuksien tekemien autoveropäätösten osalta säilyisi ehdotuksen mukaan keskitettynä Tullihallituksessa olevalle tulliasiamiehelle ja Uudenmaan verovirastossa olevalle veroasiamiehelle.

74 d §. Pykälä koskee päätösten tiedoksiantoa. Pykälä vastaisi voimassa olevan lain 69 §:n 2 momentin säännöstä autoverolain nojalla tehtyjen päätösten tiedoksiannosta. Säännös on lisätty autoverolakiin lailla 1074/2003, ja sitä koskevan hallituksen esityksen (HE 117/2003 vp) perusteluiden mukaan säännöksen tarkoituksena on, että autoverotukseen liittyvät päätökset voitaisiin antaa tiedoksi hallintolain 60 §:ssä edellytetystä todisteellisesta tiedoksiannosta poiketen niissäkin tapauksissa, joissa päätöksen tiedoksiannosta alkaa kulua muutoksenhakuaika tai muu vastaanottajan oikeuteen vaikuttava määräaika. Yleistä autoveropäätösten tiedoksiantoa koskevaa säännöstä ei voisi sisällyttää 69 §:ään, joka koskisi ainoastaan oikaisuvaatimusmenettelyä. Tämän vuoksi tiedoksiantoa koskeva säännös siirrettäisiin omaksi pykäläkseen lain 10 luvun jaksoon Erinäiset säännökset, jossa on myös esimerkiksi säännös autoverolain mukaisten päätösten perusteleminen.

1.2. Laki tullilain muuttamisesta

5 §. Pykälässä säädetään valituskiellosta Tullihallituksen tullittomuusasetuksen soveltamista koskeviin poikkeuspäätöksiin. Pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että muutoksenhakukielto koskisi myös oikaisuvaatimusmenettelyä.

30 §. Verojen ja maksujen perimisestä ulosottoon annettu laki (367/1961) on kumottu ja korvattu lailla verojen ja maksujen täytäntöönpanosta (/2007). Pykälän lakiviittaukseen tehtäisiin tämän vuoksi teknisluonteinen muutos.

37 §. Pykälässä säädettäisiin oikaisuvaatimuksesta. Oikaisuvaatimusmenettely koskisi tullilain 38 §:n 1 momentissa säädetyn oikaisumenettelyn tapaan kaikkia tulliviranomaisen päätöksiä. Muutoksenhaun yleisestä kaksivaiheisuudesta säädetään tullikoodeksin 243 artiklassa. Artiklan 2 kohdan mukaan muutosta voi hakea ensimmäisessä vaiheessa jäsenvaltioiden tähän tarkoitukseen nimeämiltä tulliviranomaisilta ja toisessa vaiheessa riippumattomalta toimielimeltä, joka voi olla lainkäyttöviranomainen tai vastaava erikoistunut muutoksenhakutoimielin, jäsenvaltioissa voimassa olevien säännösten mukaisesti.

Koodeksin mukaan tullien liialliseen määrään on haettava oikaisua koodeksin 236 artiklan mukaisella tullin palauttamista tai peruuttamista koskevalla hakemuksella. Tämän artiklan mukaiseen hakemukseen annettu päätös on asiallisesti oikaisuratkaisu, mikä vuoksi siihen ei olisi tarpeellista hakea muutosta oikaisuvaatimuksella, vaan siitä valitettaisiin 38 §:ssä säädetyn tavoin suoraan Helsingin hallinto-oikeuteen.

Pykälän 1 momentin mukaan tulliviranomaisen päätökseen haettaisiin muutosta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Koodeksin 236 artiklan mukaista hakemusta pidettäisiin pykälässä tarkoitettuna oikaisuvaatimuksena.

Oikaisuvaatimusmenettely koskisi myös veronsaajaa, minkä vuoksi pykälän 2 momentissa säädettäisiin oikeudesta hakea muutosta valtion puolesta. Säännös vastaa valtion valitusoikeuden sääntelyä voimassa olevassa tullilaisissa.

Oikaisuvaatimusta koskevasta määräajasta säädettäisiin pykälän 3 momentissa. Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle tullin tai virhemaksun määräämistä koskevassa asiassa olisi kolme vuotta tullivelan tai virhemaksun tiedoksisaannista. Tullin määrää koskevassa asiassa sovelletaan koodeksin 236 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua määräaikaa, jonka mukaan tullin palauttamista tai peruuttamista koskeva hakemus on esitettävä kyseiselle tullitoimipaikalle kolmen vuoden kuluessa siitä päivästä, jona nämä tullit on annettu tiedoksi velalliselle. Samaa määräaikaa on syytä soveltaa myös muiden tullien määräämistä koskevien vaatimusten kohdalla, esimerkiksi kun muutoksenhaku koskee tullivelallisasemaa, tullinkorotusta tai tulliviranomaisen viran puolesta koodeksin 236 artiklan nojalla tekemää päätöstä. Määräaika muussa tullien palauttamista ja peruuttamista koskevassa asiassa kuin koodeksin 236 artiklassa tarkoitettussa asiassa olisi kolme vuotta tullivelan tiedoksisaannista, kuitenkin vähintään 60 päivää tullien palauttamista tai peruuttamista koskevan päätöksen tiedoksisaannista. Tämä määräaikasäännös koskisi koodeksin 128, 237, 238 ja 239 artiklojen nojalla tehtyjä palautus- ja peruutusvaatimuksia. Määräaika muissa kuin edellä tarkoitetuissa asioissa olisi 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Tulliasiamiehen määräaika olisi aina 30 päivää päätöksen tekemisestä. Oikaisuvaatimuksen tekemisen määräaika vastaisi olennaisilta osiltaan 38 §:ssä nykyisin säädettävää valitusaikaa.

Pykälän 4 momentti koskisi oikaisuvaatimuskirjelmän toimittamista tulliviranomaiselle. Sähköisessä tullaussessa tullauspäätös annetaan automaattisen tietojenkäsittelyn avulla suoraan asiakkaalle. Tämän vuoksi päätöksestä olisi liitettävä oikaisuvaatimuskirjelmään selväkielinen kirjallinen tuloste, jos päätös on saatu elektronisessa tai muussa automaattiseen tietojenkäsittelyyn soveltuvassa muodossa. Pykälän 5 momentissa säädettäisiin osapuolten kuulemisesta oikaisuvaatimusta käsiteltäessä.

38 §. Pykälä koskee valitusta. Oikaisuvaatimuksen johdosta tehdystä päätöksestä voisi valittaa Helsingin hallinto-oikeuteen. Koodeksin 236 artiklan mukaista hakemusta pidettäisiin ehdotetun 37 §:n 1 momentin mukaan oikaisuvaatimuksena, ja siihen annetusta päätöksestä valitettaisiin suoraan Helsingin hallinto-oikeuteen. Pykälän 1 momentin mukaan valitus tehtäisiin kaikissa tullilain mukaisissa asioissa nykyiseen tapaan Helsingin hallinto-oikeudelle. Valtion valitusoikeuden käyttämisestä säädettäisiin pykälän 2 momentissa samalla tavoin kuin voimassa olevan lain 37 §:n 1 momentissa.

Valitusajasta säädettäisiin pykälän 3 momentissa. Valitusaika olisi kolme vuotta tullivelan tiedoksisaannista 37 §:ssä tarkoitettua tullin määräämistä, palauttamista tai peruut-

tamista taikka virhemaksun määräämistä koskevassa asiassa, kuitenkin vähintään 60 päivää oikaisuvaatimuksen johdosta tehdyn päätöksen tiedoksisaannista. Muussa asiassa valitusaika olisi 30 päivää oikaisuvaatimuksen johdosta tehdyn päätöksen tiedoksisaannista. Tulliasiamiehen valitusaika olisi aina 30 päivää oikaisuvaatimuksen johdosta tehdyn päätöksen tekemisestä.

Voimassa olevan lain 37 §:n 3 momentin mukaan valitusaika tullinpalautusta tai tullinperuutusta koskevassa asiassa on kolme vuotta tullinpalautuksen määräämistä tai tullinperuutusta seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Ehdotettu valitusaika olisi tullin palauttamista tai peruuttamista koskevien päätösten osalta jonkin verran lyhyempi kuin lain 37 §:n 3 momentissa säädetty valitusaika. Tämän muutoksen ei voida kuitenkaan katsoa tosiasiallisesti heikentävän muutoksenhakijan oikeusturvaa. Tullinpalautusta tai -peruutusta koskeva valitusaika olisi oikeusturvamenettelyn tasapuolisuuden periaatteen mukainen, koska se vastaisi olennaisilta osiltaan koodeksin 221 artiklan 3 kohdassa säädettyä säännönmukaista kolmen vuoden pituista jälkitullausaikaa. Muilta osin valitusaika vastaisi pääosin nykyistä lain 37 §:n 3 momentin säännöstä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin siitä, että tulliviranomaisen on annettava valituksesta lausunto ja varattava tulliasiamiehen tekemästä valituksesta tullivelalliselle ja muulle asianosaiselle sekä tullivelallisen ja muun asianosaisen tekemästä valituksesta tulliasiamiehelle tilaisuus vastineen ja muutoksenhakijalle tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen. Tilaisuuden varaaminen vastineen ja vastaselityksen antamiseen koskisi myös tulliviranomaisen antamaa lausuntoa. Valituskirjelmä vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen sekä asian käsittelyssä syntyneet muut asiakirjat olisi viipymättä lähetettävä Helsingin hallinto-oikeudelle. Nykyisin tullilaisissa ei ole asianosaisten kuulemisesta säännöstä toisin kuin eräissä muissa välillistä verotusta koskevissa laeissa. Menettelystä säätämistä laissa erikseen on pidettävä aiheellisena asianmukaisen menettelyn varmistamiseksi. Menettelyn tarkistamista on käsitelty yleisperusteluissa.

Pykälän 5 momentin mukaan hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsiteltäisiin asianomaisessa viranomaisessa oikaisuvaatimuksena.

39 §. Pykälän 1 momentin säännös tullien viivytyksettömästä takaisin maksamisesta koskisi myös tulliviranomaisen oikaisuvaatimuksen johdosta tekemiä palautuspäätöksiä. Tällöin olisi kuitenkin otettava huomioon, mitä esimerkiksi tullikoodeksin soveltamisasetuksen 888 artiklassa säädetään maksun suorittamisen edellytyksistä.

1.3. Laki valmisteverotuslain muuttamisesta

4 §. Eräissä tapauksissa valmisteveron kantaminen tapahtuu tullilainsäädännön mukaisessa järjestyksessä. Voimassa olevan lain 4 §:n mukaan valmisteverotuksen toimittamiseen ja muuhunkin menettelyyn sovelletaan soveltuvin osin, mitä tullista säädetään, silloin, kun valmisteveron alaisia tuotteita tuo yhteisön ulkopuolelta muu kuin valtuutettu varastonpitäjä tai rekisteröity elinkeinonharjoittaja ja tuoja on samalla tullilaisa tarkoitettu käteisasiakas. Säännöksen perusteella valmisteverotuksen toimittamiseen haetaan myös muutosta tullilain mukaisessa järjestyksessä. Tähän sääntelyyn ei ehdoteta muutosta, mutta 4 §:n säännöstä selvennettäisiin lisäämällä siihen maininta muutoksenhausta.

42 §. Ennakkoratkaisua koskevaan 42 §:n 2 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi voimassa olevan lain 45 §:n 1 momentissa oleva säännös, jonka mukaan päätökseen, jolla on päätetty olla antamatta ennakkoratkaisua, ei saa hakea muutosta valittamalla.

10 luvun otsake. Lain 44 §:ssä säädetään veronoikaisusta verovelvollisen hyväksi. Veronoikaisu ei ole ehdotuksen mukaan muutoksenhakua. Sen vuoksi 10 luvun otsake muutettaisiin muotoon Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi ja muutoksenhaku.

44 §. Pykälä koskee oikaisua verovelvollisen hyväksi. Voimassa olevan säännöksen mukaan jos piiritullikamari verovelvollisen oikaisuvaatimuksesta, valituksen johdosta tai muutoin toteaa, että valmisteveroa on määrätty liikaa tai palautettu liian vähän, piiritullikamarin on oikaistava antamaansa päätöstä, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Oikaisuvaatimusmenettelyn toteuttamisen jälkeen tämä säännös jäisi koskemaan tulliviranomaisen omasta aloitteestaan toimittamaa oikaisua. Tämän vuoksi pykälästä esitetään poistettavaksi viittaukset oikaisuvaatimukseen ja valitukseen. Säännöksessä olevat viittaukset piiritullikamariin ajanmukaistettaisiin koskemaan tulliviranomaista. Säännöstä täydennettäisiin siten, että verovelvolliselle on maksettava tämän liikaa maksama tai palauttamatta jäänyt vero. Vastaava säännös on arvonlisäverolain 192 §:ssä.

45 §. Pykälässä säädettäisiin oikaisuvaatimuksesta. Pykälän 1 momentin mukaan tulliviranomaisen veron määräämistä tai palauttamista taikka virhemaksua koskevaan päätökseen haettaisiin muutosta päätöksen tehneeltä viranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Esimerkiksi sähkön tuotannon tuki, josta säädetään sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetun lain (1260/1996) 8 §:ssä, rinnastetaan veron palauttamiseen. Oikaisuvaatimusmenettely koskisi myös veronsaajaa, minkä vuoksi pykälän 2 momentissa säädettäisiin oikeudesta hakea muutosta valtion puolesta. Säännös vastaisi valtion valitusoikeuden sääntelyä voimassa olevassa valmisteverotuslaissa.

Oikaisuvaatimusta koskevasta määräajasta säädettäisiin pykälän 3 momentissa vastaavasti kuin voimassa olevassa laissa valituksen osalta. Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle olisi kolme vuotta veron määräämistä tai palauttamista taikka virhemaksun määräämistä seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Tulliasiamiehen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle olisi 30

päivää päätöksen tekemisestä. Oikaisuvaatimuksen johdosta tehty päätös ei kuitenkaan itsessään ole veron määräämistä tai palauttamista koskeva päätös, joten sen tekemisestä ei alkaisi uutta kolmen vuoden pituista muutoksenhakuaikaa.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin osapuolten kuulemisesta oikaisuvaatimusta käsiteltäessä.

46 §. Valituksesta säädettäisiin 46 §:ssä. Hallinto-oikeuteen voisi pykälän 1 momentin mukaan valittaa oikaisuvaatimuksen johdosta tehdystä päätöksestä sekä muusta valmisteverotuslain nojalla tehdystä päätöksestä kuin veron määräämistä, palauttamista tai virhemaksun määräämistä koskevasta päätöksestä. Hallinto-oikeuteen voitaisiin siten valittaa suoraan esimerkiksi Tullihallituksen päätöksistä, jotka koskevat 8 §:ssä tarkoitettuja lupia ja rekisteröintiä, samoin kuin 9 §:n vakuuspäätöksistä. Tullihallituksen 42 §:n mukaisesta ennakkoratkaisusta haettaisiin myös muutosta ilman oikaisuvaatimusmenettelyä. Vastaavanlaisia tullipiirin päätöksiä ovat muun muassa 41 §:n nojalla tehdyt haltuunottoa koskevat päätökset.

Valitus tehtäisiin sille hallinto-oikeudelle, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun asianosaisen henkilön kotikunta tai yhteisön kotipaikka on ollut, kun 45 §:n 1 momentissa tarkoitettu tai muu päätös on tehty. Toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyisi samalla perusteella myös tulliasiamiehen valittaessa. Kotikunnalla tarkoitetaan kotikuntalain mukaista kotikuntaa, ja yhteisön kotipaikalla sen kaupparekisteriin merkittyä kotipaikkaa. Jos muulla kuin luonnollisella henkilöllä, kuten avoimella tai kommandiittiyhtiöllä, ei ole rekisteriin merkittyä kotipaikkaa, kotipaikkana pidettäisiin kaupparekisteriin merkittyä kuntaa, josta toimintaa johdetaan.

Veron suorittamisesta valmisteverotuslain 12 §:n nojalla vastuussa olevan hakiessa muutosta päätökseen tehtäisiin valitus siihen hallinto-oikeuteen, joka määräytyy varsinaisen verovelvollisen kotikunnan tai kotipaikan mukaan. Eri tilanteesta on kysymys silloin, kun samasta tuotteesta on useita 10 §:ssä tarkoitettuja verovelvollisia. Esimerkkinä voidaan mainita laittomasti valmistetun alkoholin kauppa. Verovelvollisia ovat kaikki, jotka ovat osallistuneet kyseisen alkoholierän valmistamiseen, kuljetukseen ja myyntiin, sekä alkoholia hallussapitäneet ostajat. Mikäli verovelvollisten kotikunnat ovat eri hallinto-oikeuksien tuomiopiirissä, ohjautuisivat valitukset edellä mainitun pääsäännön mukaisesti eri hallinto-oikeuksiin. Tuotetta koskevien valitusten käsittelemiseksi yhdessä hallinto-oikeudessa ehdotetaan, että jos samasta tavarasta kannettavan valmisteveron osalta on useita verovelvollisia, toimivaltainen olisi se hallinto-oikeus, jonka tuomiopiirissä päätöksen tehneen tullipiirin päätoimipaikka sijaitsee. Päätoimipaikalla tarkoitetaan sitä toimipaikkaa, jossa tullipiirin johto on. Jos edellä olevan perusteella ei olisi toimivaltaista hallinto-oikeutta, valitus tehtäisiin Helsingin hallinto-oikeudelle. Kun valmistevero kannetaan tullilain mukaisessa järjestyksessä, toimivaltainen tuomioistuin olisi kuitenkin tullilain 38 §:n nojalla aina Helsingin hallinto-oikeus.

Valtion valitusoikeuden käyttämisestä säädettäisiin pykälän 2 momentissa samalla tavoin kuin voimassa olevan lain 45 §:n 1 momentissa.

Valitusajasta säädettäisiin 3 momentissa samoin kuin voimassa olevan lain 45 §:n 2 momentissa. Valitusaika oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen olisi kolme vuotta veron määräämistä tai palauttamista seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Oikaisupäätös ei kuitenkaan itsessään ole veron määräämistä tai palauttamista koskeva päätös, joten sen tekemisestä ei alkaisi uutta kolmen vuoden pituista muutoksenhakuaikaa. Valitus olisi siten tehtävä kolmen vuoden kuluessa esimerkiksi valmisteveron alaisen tuotteen ensi- tai jälkiverotuspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden alusta lukien. Valitus voitaisiin kuitenkin aina tehdä 60 päivän kuluessa oikaisupäätöksen tiedoksisaannista. Muussa asiassa valitusaika olisi nykyiseen tapaan 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Tulliasiamiehen valitusaika olisi aina 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin valituskirjelmän toimittamisesta päätöksen tekneelle viranomaiselle. Samassa momentissa säädettäisiin osapuolten kuulemisesta. Tulliviranomaisen on varattava tulliasiamiehen tekemästä valituksesta verovelvolliselle ja muulle asianosaiselle sekä verovelvollisen tai muun asianosaisen tekemästä valituksesta tulliasiamiehelle tilaisuus vastineen ja muutoksenhakijalle tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen. Tulliviranomaisen olisi annettava valituksen johdosta lausunto. Verovelvolliselle, muulle asianosaiselle ja tulliasiamiehelle varattava tilaisuus vastineen ja vastaselityksen antamiseen koskisi myös tätä lausuntoa. Nykyisin valmisteverotuslaissa ei ole asianosaisten kuulemisesta säännöstä toisin kuin eräissä muissa välillistä verotusta koskevissa laeissa. Menettelystä säätämistä laissa erikseen on pidettävä aiheellisena asianmukaisen menettelyn varmistamiseksi. Menettelyn tarkistamista on käsitelty yleisperusteluissa.

Pykälän 5 momentin mukaan hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsiteltäisiin tulliviranomaisessa oikaisuvaatimuksena. Pykälän 6 momentin nojalla valmisteverotuslaissa tarkoitettuihin asioihin ei sovellettaisi voimassa olevan lain 45 §:n 5 momentin sääntelyä vastaavalla tavalla verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (/2007) säädettyä perustevalitusta.

48 §. Pykälä koskee valitusta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Viittaus Uudenmaan läänioikeuteen korvattaisiin viittauksella toimivaltaiseen hallinto-oikeuteen.

73 d §. Pykälä koskisi päätösten tiedoksiannosta. Pykälä vastaisi voimassa olevan lain 45 §:n 3 momentin säännöstä valmisteverotuslain nojalla tehtyjen päätösten tiedoksiannosta. Säännös on lisätty valmisteverotuslakiin lailla 1073/2003, ja sitä koskevan hallituksen esityksen (HE 117/2003 vp) perusteluiden mukaan säännöksen tarkoituksena on, että valmisteverotukseen liittyvät päätökset voitaisiin antaa tiedoksi hallintolain 60 §:ssä edellytetystä todisteellisesta tiedoksiannosta poiketen niissäkin tapauksissa, joissa päätöksen tiedoksiannosta alkaa kulua muutoksenhakuaikea tai muu vastaanottajan oikeuteen vaikuttava määräaika. Yleistä valmisteveropäätösten tiedoksiannosta koskevaa säännöstä ei voisi sisältyä 45 §:ään, koska se koskisi ainoastaan oikaisuvaatimusmenettelyä. Tämän vuoksi tiedoksiannosta koskeva säännös tulisi siirtää omaksi pykäläkseen valmisteverotus-

lain 11 lukuun Erinäiset säännökset, jossa on myös esimerkiksi säännös valmisteverotuslain mukaisten päätösten perustelemisesta.

1.4. Laki arvonnlisäverolain muuttamisesta

128 §. Pykälän 4 momentti kumottaisiin ja siinä oleva säännös siirrettäisiin uuteen 196 §:ään.

133 c §. Pykälän 2 momentin määräaika koskeva säännös ehdotetaan kumottavaksi tarpeettomana. Sama määräaika tulisi sovellettavaksi nykyisen 208 a §:n ja uuden 208 b §:n perusteella.

156 §. Pykälän 2 momentin määräaika koskeva säännös ehdotetaan kumottavaksi tarpeettomana. Sama määräaika tulisi sovellettavaksi nykyisen 208 a §:n ja uuden 208 b §:n perusteella.

168 a §. Pykälässä säädetään laiminlyöntimaksusta. Selkeyden vuoksi pykälän 2 momenttia ehdotetaan tarkistettavaksi siten, että laiminlyöntimaksua koskevaan oikaisuun ja muutoksenhakuun sovellettaisiin arvonnlisäveroa koskevia säännöksiä. Samalla tarkistettaisiin säännöksen sanamuotoa.

190 §. Pykälän 4 momentissa oleva viittaus Uudenmaan lääninoikeuteen korvattaisiin viittauksella hallinto-oikeuteen.

192 §. Pykälä koskee oikaisua verovelvollisen hyväksi. Voimassa olevan lain 192 §:n 1 momentissa säädetään, että jos lääninverovirasto verovelvollisen hakemuksesta, valituksen johdosta tai muutoin toteaa, että sen päätös on verovelvollisen vahingoksi virheellinen, lääninveroviraston on oikaistava päätöksessä oleva virhe ja maksettava verovelvolliselle virheen johdosta liikaa maksettu tai palauttamatta jäänyt vero, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Ehdotuksen oikaisuvaatimusmenettelyä koskevien säännösten seurauksena pykälä jäisi koskemaan ainoastaan veroviranomaisen omasta aloitteestaan tekemää oikaisua. Tämän vuoksi 1 momenttiin sisältyvästä säännöksestä ehdotetaan poistettavaksi viittaukset verovelvollisen hakemukseen ja valitukseen. Nykyiseen 2 momenttiin sisältyvä määräaika koskeva säännös siirrettäisiin 1 momenttiin ja siitä poistettaisiin viittaus verovelvollisen tekemään vaatimukseen. Säännöksen sanamuotoa yhdenmukaistettaisiin muihin lakeihin ehdotettujen vastaavien muutosten kanssa. Lisäksi säännöksessä olevat viittaukset lääninverovirastoon ajanmukaistettaisiin koskemaan verovirastoa.

193 §. Pykälässä säädettäisiin oikaisuvaatimusmenettelystä. Pykälän 1 momentin mukaan veroviraston veron määräämistä tai palauttamista koskevaan päätökseen haettaisiin muutosta verovirastolta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Selkeyden vuoksi momentissa säädettäisiin nimenomaisesti, että myös veronkorotusta ja veronnlisäystä koskevat päätökset kuuluisivat oikaisuvaatimusmenettelyn soveltamisalaan. Lakiehdotuksen 196 §:n mukaan

oikaisuvaatimusmenettelyä ei sovellettaisi päätöksiin, joihin ei voi hakea valittamalla muutosta. Oikaisuvaatimusmenettelyä sovellettaisiin muun muassa lain 188 §:n 4 momentissa tarkoitettuun verosta yhteisvastuulliseksi määräämistä koskevaan päätökseen, lain 149 a §:ssä tarkoitettua alarajahuojennusta koskeviin päätöksiin ja lain 12 luvussa tarkoitettua veron palauttamista muille kuin verovelvollisille koskeviin päätöksiin, lukuun ottamatta diplomaattisia hankintoja koskevia päätöksiä.

Oikaisuvaatimusmenettely koskisi myös veronsaajaa, minkä vuoksi pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että valtion puolesta oikeus hakea muutosta veroviraston päätökseen olisi verovirastossa olevalla veroasiamiehellä. Säännös vastaisi valtion valitusoikeuden sääntelyä voimassa olevassa laissa.

Oikaisuvaatimusta koskevasta määräajasta säädettäisiin pykälän 3 momentissa. Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle olisi kolme vuotta tilikauden tai, jos päätös koskee useita tilikausia, niistä viimeisen päättymisestä lukien, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Veroasiamiehen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle olisi 30 päivää päätöksen tekemisestä. Oikaisuvaatimus olisi siten tehtävä samanpituisen määräajan kuluessa, jona nykyisin on haettava muutosta valittamalla oikaisuvaatimusmenettelyn soveltamisalaan kuuluviin päätöksiin.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin oikaisuvaatimuskieltojen toimittamisesta verovirastolle ja osapuolten kuulemisesta oikaisuvaatimuksen käsittelyn aikana.

Pykälään nykyisin sisältyvät valitusta koskevat säännökset siirrettäisiin 194 §:ään.

193 a §. Pykälä kumottaisiin ja siinä olevat säännökset siirrettäisiin uuteen 219 b §:ään.

193 b §. Pykälä kumottaisiin ja siinä olevat säännökset siirrettäisiin uuteen 219 b §:ään.

194 §. Valituksesta säädettäisiin 194 §:ssä. Pykälän 1 momentin mukaan hallinto-oikeuteen voisi valittaa oikaisuvaatimuksen johdosta tehdystä päätöksestä sekä muusta kuin veron, veronkorotuksen tai veronlisäyksen määräämistä tai palauttamista koskevasta päätöksestä. Suoraan hallinto-oikeuteen voitaisiin siten valittaa lain 190 §:ssä tarkoitettua ennakkoratkaisusta sekä rekisteröintiä ja verovelvollisryhmää koskevasta lain 175 §:n 2 momentin mukaisesta päätöksestä.

Valitus tehtäisiin sille hallinto-oikeudelle, joka on verotusmenettelystä annetun lain 66 §:n mukaan toimivaltainen käsittelemään verovelvollisen samaan tilikauteen kohdistuvan tuloverotusta koskevan valituksen. Alueellisesti toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyisi 1 momentin mukaan samalla tavoin kuin tuloverotuksessa, jotta verovelvollisen harjoittamaan samaan toimintaan kohdistuvat tulo- ja arvonlisäverotusta koskevat valitukset ohjautuisivat samaan hallinto-oikeuteen.

Verotusmenettelystä annetun lain 66 §:n 1 momentin mukaan muutosta haetaan siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai yhtymän kotikunta 5 §:n mukaan on. Lain 5 §:n mukaan verovelvollisen luonnollisen henkilön kotikuntana pidetään kuntaa, jossa hänellä on verovuotta edeltäneen vuoden lopussa katsottava olleen koti-

kuntalaissa tarkoitettu asuinpaikka. Yhteisön kotikunta on kunta, jossa yhteisön kotipaikka verovuotta edeltäneen verovuoden lopussa oli. Verotusmenettelystä annetun lain 66 §:ää on käytännössä sovellettu siten, että toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyy sen mukaan, mikä verovelvollisen kotikunta oli valituksen kohteena olevana verovuonna. Alueellisesti toimivaltainen hallinto-oikeus ei siten muuttuisi verovelvollisen kotikunnan muuttuessa kyseisen verovuoden jälkeen.

Verohallintolain mukaan verovirastona suurten yritysten ja konsernien verotusta varten on Konserniverokeskus. Jos Konserniverokeskus on verotuksessa toimivaltainen viranomaisena, verohallintolain 13 §:n 4 momentin (1101/2006) mukaan toimivaltaisena hallinto-oikeutena on Helsingin hallinto-oikeus. Pykälässä ei tästä mainita. Kun kyse on Konserniverokeskuksen arvonlisäveroasiassa tekemästä päätöksestä, valitus tehtäisiin verohallintolain perusteella Helsingin hallinto-oikeudelle poiketen siitä, mitä pykälän 1 momentissa säädettäisiin.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin lisäksi eräistä muista poikkeuksista verotusmenettelystä annetun lain 66 §:n mukaisesti toimivaltaisesta hallinto-oikeudesta. Ensinnäkin lain 13 a §:ssä tarkoitettua verovelvollisuusryhmää koskevissa asioissa valitus tehtäisiin sille hallinto-oikeudelle, jonka tuomiopiirissä ryhmän edustajana toimivan elinkeinonharjoittajan kotikunta sijaitsee.

Toinen poikkeus koskisi tilanteita, joissa arvonlisäverotusta koskevien asioiden käsittely on keskitetty. Arvonlisäverotuksessa ulkomaalaisen verotusta koskevat asiat on keskitetty Uudenmaan verovirastoon, lukuun ottamatta Lounais-Suomen verovirastoon keskitettyjä lain 12 a luvussa tarkoitettua sähköisiä palveluja koskevaa erityisjärjestelmää koskevia asioita. Uudenmaan verovirasto käsittelee lain 122 §:ssä tarkoitettujen palautushakemusten lisäksi sellaista ulkomaalaista koskevat asiat, joka on Suomessa harjoittamastaan toiminnasta verovelvollinen riippumatta siitä, onko tällä kiinteä toimipaikka Suomessa vai ei. Uudenmaan verovirasto käsittelee myös lain 129 §:ssä tarkoitettujen Euroopan yhteisön ja Euroopan yhteisön Suomessa sijaitsevan toimielimen hankintoihin sisältyvän veron palautusta koskevat hakemukset. Lisäksi lain 133 a ja 133 b §:ssä tarkoitettua palautusta haetaan Uudenmaan verovirastolta silloin, kun hakija ei ole verovelvollinen. Näissä asioissa valitusten hajauttaminen ei olisi tarkoituksenmukaista, joten 1 momentissa säädettäisiin, että Helsingin hallinto-oikeus olisi toimivaltainen käsittelemään kyseiset valitukset. Verotusmenettelystä annetun lain rajoitetusti verovelvollista koskevat säännökset huomioon ottaen ulkomaalaisen Suomessa harjoittamaa samaa toimintaa koskevat tulo- ja arvonlisäverovalitukset ohjautuisivat kuitenkin yleensä samaan hallinto-oikeuteen.

Tullin toimittamaan arvonlisäverotukseen haettaisiin 101 §:n 2 momentin ja 197 §:n viittaussäännöksen mukaisesti muutosta tullilain 38 §:n perusteella Helsingin hallinto-oikeudelta. Tullin toimittaessa arvonlisäverolain 146 a §:ssä ja 146 b §:ssä tarkoitettujen yhteisöhankintojen verotuksen muutoksenhakuun sovellettaisiin autoverolain ja valmisteverotuslain säännöksiä.

Pykälän 2 momenttiin otettaisiin voimassa olevaan 193 §:n 1 momenttiin sisältyvä säännös valtion valitusoikeuden käyttämisestä.

Valitusajasta säädettäisiin pykälän 3 momentissa. Valitusaika olisi muutoin samantipainen kuin voimassa olevassa 193 §:n 2 momentissa, mutta oikaisuvaatimukseen annettavasta päätöksestä voisi valittaa aina 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Oikaisuvaatimusmenettely ei siten olennaisesti muuttaisi nykyisestä ajanjaksoa, jonka kuluessa veroviraston päätöstä koskeva muutosvaatimus olisi saatettava tuomioistuimen ratkaistavaksi.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin, kuten voimassa olevan lain 194 §:n 1 ja 4 momentissa, veroviraston lausunnosta ja osapuolten kuulemisesta. Nykyistä sääntelyä täsmennettäisiin kuitenkin siten, että veroviraston olisi annettava lausunto myös veroasiamiehen valituksesta, ja siten, että lausunto annettaisiin ennen osapuolten kuulemistä ja siitä kuul-taisiin molempia osapuolia.

Pykälän 5 momentin mukaan hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsiteltäisiin verovirastossa oikaisuvaatimuksena. Pykälän 6 momentin nojalla arvonlisäverolaisissa tarkoitettuihin asioihin ei sovellettaisi verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (/2007) säädettyä perustevalitusta. Vastaa-va säännös on nykyisin lain 194 §:n 4 momentissa.

196 §. Muutoksenhaun rajoittamista koskevien säännösten keskittämiseksi pykälään koottaisiin arvonlisäverolain 128 §:n 4 momenttiin, 149 §:n 4 momenttiin, 210 §:ään ja 211 §:ään nykyisin sisältyvät valituskiellot. Pykälässä säädettäisiin, että lain 128 §:ssä tarkoitettut diplomaattisia hankintoja koskevat valituskiellonalaiset palautuspäätökset eivät sisältyisi myöskään oikaisuvaatimusmenettelyn soveltamisalaan. Selkeyden vuoksi pykälässä säädettäisiin, että myöskään muihin valituskiellon alaisiin päätöksiin ei voisi hakea muutosta oikaisuvaatimuksella.

198 §. Pykälä koskee valitusta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Viittaus Uudenmaan lääninoikeuteen korvattaisiin viittauksella toimivaltaiseen hallinto-oikeuteen.

201 §. Pykälässä oleva viittaus Uudenmaan lääninoikeuteen korvattaisiin viittauksella muutoksenhaun kohteena olevan päätöksen tehneeseen hallinto-oikeuteen.

208 b §. Muutoksenhakusäännöksiä sovellettaisiin nykyiseen tapaan myös sellaisiin muutoksenhakuun oikeutettuihin asianosaisiin, jotka eivät ole verovelvollisia. Tällaisella asianosaisella tarkoitettaisiin esimerkiksi henkilöä, joka hakee muutosta rekisteröimättä jättämistä koskevaan päätökseen, ja lain 12 luvussa tarkoitettun veron palautuksen hakijaa, joka ei ole verovelvollinen. Lakiin ehdotetaan otettavaksi uusi pykälä, jossa säädettäisiin, että muihin muutoksenhakuun oikeutettuihin asianosaisiin sovelletaan, mitä 21 luvussa säädetään verovelvollisesta.

210 §. Pykälän 4 momentti kumottaisiin ja siinä oleva säännös siirrettäisiin uuteen 196 §:ään.

211 §. Pykälän 3 momentti kumottaisiin ja siinä olevat säännös siirrettäisiin uuteen 196 §:ään.

219 b §. Pykälä koskisi päätösten tiedoksiantoa. Voimassa olevassa 193 §:n 3 momentissa on säännös päätösten tiedoksiannosta. Tiedoksiannosta on säädetty myös 193 a ja b §:ssä. Arvonlisäverolain muuttamista koskevan hallituksen esityksen (HE 28/1999 vp) perustelujen mukaan 193 §:n 3 momentin säännöksen tarkoituksena on, että verotuspäätös voitaisiin antaa tiedoksi saantitodistusmenettelyä käyttämättä. Lain 193 a §:ssä säädetään, että verotusta koskeva päätös ja muu asiakirja on toimitettava tiedoksi verovelvolliselle. Tiedoksianto on kuitenkin toimitettava verovelvollisen lailliselle edustajalle tai valtuutetulle, jos verovelvollisen puolesta veroasioita hoitava edustaja tai valtuutettu on ilmoitettu asianhoitajaksi verohallinnon asiakasrekisteriin. Lain 193 b §:ssä säädetään, että veroasiamiestä kuullaan ja päätös annetaan hänelle tiedoksi siten, että veroasiamiehelle varataan tilaisuus tutustua verotusasiakirjoihin, jollei lain 194 §:ssä toisin säädetä. Lain systematiikan kannalta ei ole asianmukaista, että päätösten tiedoksiantoa koskevat säännökset ovat luvussa 21, joka koskee ainoastaan oikaisua ja muutoksenhakua. Tämän vuoksi tiedoksiantoa koskevat säännökset tulisi siirtää omaksi pykäläkseen lain 22 a lukuun Erinäiset säännökset.

1.5. Laki ajoneuvoverolain muuttamisesta

49 §. Pykälä koskee oikaisua verovelvollisen hyväksi. Voimassa olevan säännöksen mukaan jos veroa on maksuunpantu liikaa, asianomainen voi 46 §:ssä säädettyssä ajassa pyytää Ajoneuvohallintokeskusta oikaisemaan verotuksen. Oikaisuvaatimus tulee tehdä kirjallisesti. Ajoneuvohallintokeskus voi oikaista verotusta verovelvollisen hyväksi myös oma-aloitteisesti. Ehdotuksen mukaan oikaisuvaatimusmenettelyä koskisi 49 a §, minä vuoksi 49 §:ää olisi tarkistettava. Pykälästä ehdotetaan poistettavaksi maininta oikaisuvaatimuksesta, jolla tämän esityksen mukaan tarkoitettaisiin yksinomaan 49 a §:ssä säädettyä muutoksenhakua. Lisäksi oikaisun edellytyksiä ehdotetaan laajennettavaksi siten, että oikaisu olisi mahdollinen myös silloin, kun veroa on palautettu liian vähän. Säännös vastaisi muihin tässä esityksessä muutettavaksi ehdotettuihin lakeihin sisältyvää vastaavaa säännöstä.

Jos Ajoneuvohallintokeskus 46 §:ssä säädetyn ajan kuluessa toteaa, että veroa on maksuunpantu liikaa tai palautettu liian vähän, sen olisi oikaistava verotusta verovelvollisen hyväksi ja maksettava verovelvolliselle tämän liikaa maksama tai palauttamatta jäänyt vero, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

49 a §. Pykälä koskisi oikaisuvaatimusta. Pykälän 1 momentin mukaan veronkantoviranomaisen ajoneuvoveron maksuunpanoa, palauttamista, verosta vapauttamista tai veronhuojennusta koskevaan päätökseen haettaisiin muutosta päätöksen tehneeltä viranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Lain 56 §:n mukaan veronkantoviranomaisia ovat Ajoneuvohallintokeskus, tullilaitos ja Ahvenanmaan lääninhallitus. Valtiovarainministeriön

61 §:n 2 momentin nojalla tekemään huojennuspäätökseen haettaisiin muutosta hallintolainkäyttölain 7 §:n mukaisesti valittamalla suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Pykälän 2 momentin mukaan valtion puolesta oikeus hakea muutosta olisi Uudenmaan verovirastossa olevalla veroasiamiehellä ja 38 §:ssä tarkoitettua kiinteää tai kulutusveroa koskevissa asioissa Tullihallituksessa olevalla tulliasiamiehellä. Säännös vastaisi voimassa olevan lain 50 §:n 1 momentissa säädettyä.

Oikaisuvaatimuksen tekemistä koskevasta määräajasta säädettäisiin 3 momentissa. Määräaika olisi olennaisilta osin sama kuin voimassa olevassa 50 §:n 2 momentissa on säädetty valituksen tekemisestä. Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle olisi viisi vuotta sen verokauden päättymisestä, jona veron maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi ollut määrättävä taikka jota veron palautuspäätös, verosta vapauttamista koskeva päätös tai veron huojennuspäätös koskee. Määräaika olisi kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Vero- tai tulliasiamiehen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle olisi kuusi kuukautta verotuspäätöksen tekemisestä. Oikaisuvaatimuksen johdosta tehty päätös ei kuitenkaan itsessään olisi veron maksuunpanoa tai palauttamista koskeva päätös, joten sen tekemisestä ei alkaisi uutta viiden vuoden muutoksenhakuaikaa. Pykälän 4 momentissa säädettäisiin oikaisuvaatimuksen toimittamisesta veronkantoviranomaiselle ja osapuolten kuulemisesta oikaisuvaatimusta käsiteltäessä.

50 §. Pykälä koskee valitusta hallinto-oikeuteen. Pykälän 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että hallinto-oikeudelta voisi hakea muutosta valittamalla oikaisuvaatimuksen johdosta tehdystä päätöksestä ja muusta kuin veron maksuunpanoa, palauttamista, verosta vapauttamista tai veronhuojennusta koskevasta päätöksestä. Hallinto-oikeuteen voitaisiin siten valittaa suoraan esimerkiksi 48 §:n mukaisesta ennakkoratkaisusta ja 58 §:ssä tarkoitettua käyttökieltoa koskevasta päätöksestä.

Toimivaltaiseksi tuomioistuimeksi ehdotetaan säädettäväksi verovelvollisen ja muun muutoksenhakuun oikeutetun asianosaisen henkilön kotikunnan tai yhteisön kotipaikan mukainen hallinto-oikeus. Kotikunta tai -paikka määräytyisi 49 a §:n 1 momentissa tarkoitetun tai muun päätöksen tekohetken mukaisesti. Toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyisi samalla perusteella myös vero- tai tulliasiamiehen valittaessa. Kotikunnalla tarkoitetaan kotikuntalain mukaista kotikuntaa ja yhteisön kotipaikalla sen kaupparekisteriin merkittyä kotipaikkaa. Jos muulla kuin luonnollisella henkilöllä, kuten avoimella tai kommandiittiyrityksellä, ei ole rekisteriin merkittyä kotipaikkaa, kotipaikkana pidettäisiin kaupparekisteriin merkittyä kuntaa, josta toimintaa johdetaan. Ajoneuvovero on eräissä tapauksissa mahdollista maksuunpanna useammalle kuin yhdelle henkilölle. Valitukset on tällöin perusteltua keskittää yhteen hallinto-oikeuteen. Tämän vuoksi ehdotetaan, että jos sama vero on maksuunpantu useille, valituksen käsittely kuuluu Helsingin hallinto-oikeudelle.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin valitusoikeudesta. Säännös vastaisi voimassa olevan 50 §:n 1 momentin säännöstä.

Pykälän 3 momentin valitusaikaa koskeva säännös vastaisi olennaisilta osin voimassa

olevan lain 50 §:n 2 momentin säännöstä. Valitusaika oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen olisi viisi vuotta sen verokauden päättymisestä, jona veron maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi ollut määrättävä taikka jota veron palautuspäätös, verosta vapauttamista koskeva päätös tai veronhuojennuspäätös koskee. Voimassa olevassa laissa valitusaika lasketaan palauttamisen osalta sen verokauden päättymisestä, jona palauttamista koskeva päätös on tehty.

Verosta vapauttamisen ja veronhuojennuksen osalta ei valitusajasta ole nykyisin säädetty. Tämän vuoksi säännöstä täydennettäisiin siten, että mainittaisiin erikseen valitusajan koskevan myös verosta vapauttamista ja veronhuojennusta koskevaa päätöstä. Valitusaika laskettaisiin siitä vuodesta, jolta veron palauttamisen, verosta vapauttamisen tai veronhuojennuksen kohteena oleva vero on alunperin maksuunpantu. Sääntely lyhentäisi valitusaikaa veron palauttamista koskevissa asioissa. Asioiden laatu huomioon ottaen valitusajan lyhentyminen ei olennaisesti heikennä verovelvollisen oikeusturvaa. Valitusaika olisi kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Laissa ei ole myöskään säännelty valitusaikaa haettaessa muutosta muuhun kuin maksuunpanoa tai palauttamista taikka ennakkoratkaisua koskevaan päätökseen. Ehdotuksen mukaan muussa asiassa valitusaika olisi 30 päivää päätöksen tiedoksiannosta. Valitusaika on sama kuin voimassa olevassa laissa ennakkoratkaisusta valitettaessa. Vero- ja tulliasiamiehen valitusaika olisi aina 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Pykälän 4 momentin mukaan veronkantoviranomaisen olisi varattava tulli- tai veroasiamiehen tekemästä valituksesta verovelvolliselle ja muulle asianosaiselle sekä verovelvollisen tai muun asianosaisen tekemästä valituksesta tulli- tai veroasiamiehelle tilaisuus vastineen ja muutoksenhakijalle tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen. Veronkantoviranomaisen olisi annettava valituksen johdosta lausunto, ja tilaisuus vastineen tai vastaselityksen antamiseen koskisi myös tätä lausuntoa. Valituskirjelmä vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen sekä asian käsittelyssä syntyneet muut asiakirjat olisi viipymättä lähetettävä toimivaltaiselle hallinto-oikeudelle. Nykyisin ajoneuvoverolaissa ei ole asianosaisten kuulemisesta säännöstä toisin kuin eräissä muissa välillistä verotusta koskevissa laeissa. Menettelystä säätämistä laissa erikseen on pidettävä asianmukaisen menettelyn varmistamiseksi aiheellisena. Menettelyn tarkistamista on käsitelty yleisperusteluissa.

Pykälän 5 momentin mukaan hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsiteltäisiin veronkantoviranomaisessa oikaisuvaatimuksena. Valituksen tutkimatta jättämisestä ei tällöin tehtäisi päätöstä. Pykälän 6 momentin nojalla ajoneuvoverolaissa tarkoitettuihin asioihin ei sovellettaisi verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (/2007) säädettyä perustevalitusta. Perustevalitukseen ei sisälly pakollista oikaisukäsittelyä, eikä verovelvollisen oikeusturva edellytä rinnakkaisia muutoksenhakukeinoja.

51 §. Pykälä koskee valitusta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Viittaus Helsingin hallinto-oikeuteen korvattaisiin viittauksella päätöksen tehneeseen hallinto-oikeuteen.

1.6. Laki polttoainemaksusta annetun lain muuttamisesta

22 §. Pykälä koskee oikaisua maksuvelvollisen hyväksi. Voimassa olevan säännöksen mukaan jos polttoainemaksua on maksuunpantu liikaa, maksuvelvollinen voi 20 §:ssä säädettyssä ajassa pyytää Ajoneuvohallintokeskusta oikaisemaan maksuunpanon. Oikaisuvaatimus tulee tehdä kirjallisesti. Ajoneuvohallintokeskus voi myös oma-aloitteisesti oikaista maksuunpanoa maksuvelvollisen hyväksi. Ehdotuksen mukaan 22 a §:ssä säädetäisiin oikaisuvaatimusmenettelystä, minkä vuoksi 22 §:ää olisi tarkistettava. Pykälästä ehdotetaan poistettavaksi maininta oikaisuvaatimuksesta, jolla tämän esityksen mukaan tarkoitettaisiin yksinomaan 22 a §:ssä säädettyä muutoksenhakua. Lisäksi oikaisuun edellytyksiä ehdotetaan laajennettavaksi siten, että oikaisu olisi mahdollinen myös silloin, kun maksua on palautettu liian vähän. Säännös vastaisi muihin tässä esityksessä muutettavaksi ehdotettuihin lakeihin sisältyvää vastaavaa säännöstä.

Jos Ajoneuvohallintokeskus 20 §:ssä säädetyn ajan kuluessa toteaa, että maksua on maksuunpantu liikaa tai palautettu liian vähän, sen olisi oikaistava maksuunpanoa maksuvelvollisen hyväksi ja maksettava maksuvelvolliselle tämän liikaa maksama tai palauttamatta jäänyt maksu, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

22 a §. Pykälä koskee oikaisuvaatimusta. Pykälän 1 momentin mukaan veronkantoviranomaisen polttoainemaksun maksuunpanoa, palauttamista, maksusta vapauttamista tai maksunhuojennusta ja maksunlykkäystä koskevaan päätökseen haettaisiin muutosta päätöksen tehneeltä viranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Veronkantoviranomaisia ovat Ajoneuvohallintokeskus ja Ahvenanmaan lääninhallitus, jotka lain 15 §:n mukaan maksuunpaneavat polttoainemaksun. Valtiovarainministeriön 31 §:n nojalla tekemään huojennus- tai maksunlykkäyspäätökseen haettaisiin muutosta hallintolainkäyttölain 7 §:n mukaisesti valittamalla suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Pykälän 2 momentin mukaan valtion puolesta oikeus hakea muutosta olisi Uudenmaan verovirastossa olevalla veroasiamiehellä. Säännös vastaisi voimassa olevan lain 23 §:n 1 momentissa säädettyä.

Oikaisuvaatimuksen tekemistä koskevasta määräajasta säädetäisiin 3 momentissa. Määräaika olisi olennaisilta osin sama kuin voimassa olevassa 23 §:n 2 momentissa on säädetty valituksen tekemisestä. Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle olisi viisi vuotta sen vuoden päättymisestä, jona maksun maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi ollut määrättävä taikka jota maksun palautuspäätös, taikka päätös maksusta vapauttamisesta, maksunhuojennuksesta tai maksunlykkäyksestä koskee. Määräaika olisi kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Veroasiamiehen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle olisi kuusi kuukautta päätöksen tekemisestä. Oikaisuvaatimuksen johdosta tehty päätös ei itsessään olisi maksuunpanoa tai palauttamista koskeva päätös, joten sen tekemisestä ei alkaisi uutta viiden vuoden muutoksenhakuaikaa. Pykälän

4 momentissa säädettäisiin oikaisuvaatimuksen toimittamisesta veronkantoviranomaiselle ja osapuolten kuulemisesta oikaisuvaatimusta käsiteltäessä.

23 §. Pykälä koskee valitusta hallinto-oikeuteen. Pykälän 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että hallinto-oikeudelta voisi hakea muutosta valittamalla oikaisuvaatimuksen johdosta tehdystä päätöksestä ja muusta kuin maksun maksuunpanoa, maksun palauttamista, maksusta vapauttamista taikka maksunhuojennusta ja maksunlykkäystä koskevasta päätöksestä. Hallinto-oikeuteen voitaisiin siten valittaa suoraan esimerkiksi 16 §:ssä tarkoitettua käyttökieltoa koskevasta päätöksestä ja 19 §:n mukaisesta ennakkoratkaisusta.

Toimivaltaiseksi tuomioistuimeksi ehdotetaan säädettäväksi maksuvelvollisen ja muun muutoksenhakuun oikeutetun asianosaisen henkilön kotikunnan tai yhteisön kotipaikan mukainen hallinto-oikeus. Kotikunta tai -paikka määräytyisi 22 a §:n 1 momentissa tarkoitettuna tai muun päätöksen tekohetken mukaisesti. Toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyisi samalla perusteella myös veroasiamiehen valittaessa. Kotikunnalla tarkoitetaan kotikuntalain mukaista kotikuntaa, ja yhteisön kotipaikalla sen kaupparekisteriin merkittyä kotipaikkaa. Jos muulla kuin luonnollisella henkilöllä, kuten avoimella tai kommandiittiyhtiöllä, ei ole rekisteriin merkittyä kotipaikkaa, kotipaikkana pidettäisiin kaupparekisteriin merkittyä kuntaa, josta toimintaa johdetaan.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin valitusoikeudesta. Säännös vastaisi voimassa olevan 23 §:n 1 momentin säännöstä.

Pykälän 3 momentin valitusaikaa koskeva säännös vastaisi olennaisilta osiltaan voimassa olevan lain 23 §:n 2 momentin säännöstä. Valitusaika oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen olisi viisi vuotta sen vuoden päättymisestä, jona maksun maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi ollut määrättävä taikka jota maksun palautuspäätös, taikka päätös maksusta vapauttamisesta, maksunhuojennuksesta tai maksunlykkäyksestä koskee. Voimassa olevassa laissa valitusaika lasketaan palauttamisen osalta sen vuoden päättymisestä, jona palauttamista koskeva päätös on tehty.

Maksusta vapauttamisen sekä maksunhuojennuksen ja maksunlykkäyksen osalta ei valitusajasta ole säädetty. Tämän vuoksi säännöstä täydennettäisiin siten, että mainittaisiin erikseen valitusajan koskevan myös maksusta vapauttamista tai maksunhuojennusta ja maksunlykkäystä koskevaa päätöstä. Valitusaika laskettaisiin siitä vuodesta, jolta maksun palauttamisen, maksusta vapauttamisen tai maksun huojennuksen ja lykkäyksen kohteena oleva maksu on alunperin maksuunpantu.

Sääntely lyhentäisi valitusaikaa maksun palauttamista koskevissa asioissa. Asioiden laatu huomioon ottaen muutoksenhakuajan lyhentyminen ei olennaisesti heikentäisi maksuvelvollisen oikeusturvaa. Valitusaika olisi kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Voimassa olevassa laissa ei ole myöskään säännelty valitusaikaa haettaessa muutosta muuhun kuin maksuunpanoa tai palauttamista taikka ennakkoratkaisua koskevaan päätökseen. Ehdotuksen mukaan muussa asiassa valitusaika olisi 30 päivää päätöksen tiedoksiannosta. Valitusaika on sama kuin voimassa olevassa lais-

sa ennakkoratkaisusta valitettaessa. Veroasiamiehen valitusaika olisi aina 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Pykälän 4 momentin mukaan veronkantoviranomaisen olisi varattava veroasiamiehen tekemästä valituksesta maksuvelvolliselle ja muulle asianosaiselle sekä maksuvelvollisen ja muun asianosaisen tekemästä valituksesta veroasiamiehelle tilaisuus vastineen ja muutoksenhakijalle tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen. Veronkantoviranomaisen olisi annettava valituksen johdosta lausunto, ja tilaisuus vastineen tai vastaselityksen antamiseen koskisi myös tätä lausuntoa. Valituskirjelmä vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen sekä asian käsittelyssä syntyneet muut asiakirjat olisi viipymättä lähetettävä toimivaltaiselle hallinto-oikeudelle. Nykyisin laissa ei ole asianosaisten kuulemisesta säännöstä toisin kuin eräissä muissa välillistä verotusta koskevissa laeissa. Menettelystä säättämistä laissa erikseen on pidettävä asianmukaisen menettelyn varmistamiseksi aiheellisena. Menettelyn tarkistamista on käsitelty yleisperusteluissa.

Pykälän 5 momentin mukaan hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsiteltäisiin veronkantoviranomaisessa oikaisuvaatimuksena. Valituksen tutkimatta jättämisestä ei tällöin tehtäisi päätöstä. Pykälän 6 momentin nojalla laissa tarkoitettuihin asioihin ei sovellettaisi verojen ja maksujen täy täntöönpanosta annetussa laissa (/2007) säädettyä perustevalitusta. Perustevalitukseen ei sisälly pakollista oikaisukäsittelyä, eikä verovelvollisen oikeusturva edellytä rinnakkaisia muutoksenhakukeinoja.

24 §. Pykälä koskee valitusta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Viittaus Helsingin hallinto-oikeuteen korvattaisiin viittauksella päätöksen tehneeseen hallinto-oikeuteen.

2. Voimaantulo

Muutoksenhaussa ennen ehdotettujen lakien voimaantuloa annettuun veroviranomaisen päätökseen sovellettaisiin ehdotettujen lakien voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Ehdotettu oikaisuvaatimusmenettely koskisi sellaisia päätöksiä, jotka on tehty lain voimaan tulon jälkeen. Oikaisuvaatimusmenettelyn soveltaminen myös lakien voimaantullessa vireillä oleviin valituksiin ja ennen lakien voimaantuloja annettuja veroviranomaisen päätöksiä koskeviin uusiin muutoksenhakuihin edellyttäisi siitä erikseen säättämistä. Oikaisuvaatimusmenettelyn nopeutettu käyttöönotto olisi sinänsä ehdotuksen tavoitteiden kannalta tarkoituksenmukaista. Oikeustilan nopeaa muutosta voidaan kuitenkin pitää verovelvollisten kannalta ongelmallisena. Tämän vuoksi oikaisuvaatimusmenettelyn käyttöönotto tapahtuisi ehdotuksen mukaan ajallisesti rajoitettuna. Ennen lain voimaantuloa tehtyihin päätöksiin haettaisiin näin ollen muutosta nykyisten säännösten mukaisesti.

Ehdotettujen lakien voimaan tulon jälkeen valituksen ratkaisisi kuitenkin se hallinto-oikeus, joka uusien säännösten mukaan on asiassa alueellisesti toimivaltainen. Kyse on

sellisestä prosessuaalisesta sääntelystä, jota sovelletaan välittömästi sen voimaantultua vireillä oleviin asioihin, ellei laissa toisin säädetä. Tältä osin ei ehdoteta säädettäväksi toisin. Ehdotettu valitusten hajauttaminen kaikkiin hallinto-oikeuksiin koskisi välittömästi lain voimaantultua sekä uusia että vireillä olevia valituksia. Säännöksen soveltaminen mahdollistaa niiden Helsingin hallinto-oikeudessa vireillä olevien valitusten siirtämisen toisiin hallinto-oikeuksiin, joissa verovelvollisen kotikunta on päätöstä tehtäessä ollut muualla kuin Helsingin hallinto-oikeuden tuomiopiirissä. Vero- ja tulliviranomaisissa käsiteltävänä olevat sellaiset valitusasiat, joita ei ole lakien voimaantullessa siirretty Helsingin hallinto-oikeudelle, siirrettäisiin sille hallinto-oikeudelle ratkaistavaksi, joka on uusien säännösten mukaan alueellisesti toimivaltainen. Asioiden siirtäminen tasaisi välittömästi lakien voimaantullessa eri hallinto-oikeuksissa vireillä olevien asioiden määriä.

Lakiehdotukset

1. Laki**autoverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 29 päivänä joulukuuta 1994 annetun autoverolain (1482/1994) 55 §:n 2 momentti, 65 §, 67 §:n 4 momentti, 68 § ja sen edellä oleva väliotsikko, 69 ja 70 § sekä 71 §:n 1, 3 ja 4 momentti, sellaisena kuin niistä ovat 55 §:n 2 momentti laissa 1074/2003, 67 §:n 4 momentti laissa 413/1997, 69 § osaksi laissa 1380/1997 ja mainitussa laissa 1074/2003, 70 § osaksi mainitussa laissa 413/1997 ja 71 §:n 4 momentti mainitussa laissa 1380/1997, sekä
lisätään lakiin uusi 74 d § seuraavasti:

55 §

Tulliasiamiestä tai veroasiamiestä kuullaan ja päätös annetaan hänelle tiedoksi siten, että asiamiehelle varataan tilaisuus tutustua päätökseen ja sen perusteena oleviin asiakirjoihin, jollei 69 §:ssä tai 70 §:ssä toisin säädetä.

65 §

Muutoksenhaun tai veroviranomaisen tekemän oikaisun johdosta takaisin maksettavalle verolle maksetaan säädetty korko. Korko lasketaan maksupäivästä.

67 §

Ennakkoratkaisua koskeva asia on käsiteltävä Tullihallituksessa, Ajoneuvohallintokeskuksessa, hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa kiireellisenä. Päätökseen, jolla on päätetty olla antamatta ennakkoratkaisua, ei saa hakea valittamalla muutosta.

Oikaisu verovelvollisen hyväksi ja muutoksenhaku

68 §

Jos veroviranomainen toteaa, että veroa on määrätty liikaa tai palautettu liian vähän, veroviranomaisen on oikaistava antamaansa päätöstä ja maksettava verovelvolliselle tämän liikaa maksama tai palauttamatta jäänyt vero, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu (*oikaisu verovelvollisen hyväksi*).

Oikaisu voidaan tehdä kolmen vuoden kuluessa veron tai sen palauttamisen määräämistä seuraavan kalenterivuoden alusta.

69 §

Veroviranomaisen veron määräämistä tai palauttamista koskevaan päätökseen haetaan muutosta päätöksen tehneeltä viranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

Valtion puolesta oikeus hakea muutosta tullipiiriin päätökseen on tullipiirissä olevalla tulliasiamiehellä ja Ajoneuvohallintokeskuksen päätökseen 55 §:ssä tarkoitettulla veroasiamiehellä.

Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on kolme vuotta veron määräämistä tai palauttamista seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Tulli- tai veroasiamiehen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Oikaisuvaatimus on toimitettava sille viranomaiselle, jonka päätöstä oikaisuvaatimus koskee. Jos päätös on saatu elektronisessa tai muussa automaattiseen tietojen käsittelyyn soveltuvassa muodossa, päätöksestä on liitettävä oikaisuvaatimuskirjelmään selväkielinen kirjallinen tuloste.

Viranomaisen on varattava verovelvollisen oikaisuvaatimuksesta tulli- tai veroasiamiehelle ja tulli- tai veroasiamiehen oikaisuvaatimuksesta verovelvolliselle tilaisuus vastineen sekä oikaisuvaatimuksen tekijälle tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen. Asia voidaan ratkaista asianosaisia kuulematta siten kuin hallintolain (434/2003) 34 §:n 2 momentissa säädetään.

70 §

Oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen ja muuhun kuin veron määräämistä tai palauttamista koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun asianosaisen henkilön kotikunta tai yhteisön kotipaikka on ollut, kun 69 §:n 1 momentissa tarkoitettu tai muu päätös on tehty. Jos ajoneuvosta määrätyn veron osalta on useita verovelvollisia, toimivaltainen on se hallinto-oikeus, jonka tuomiopiirissä päätöksen tehneen tullipiiriin päätoimipaikka sijaitsee. Jos asiassa ei ole toimivaltaista hallinto-oikeutta edellä olevan perusteella, valitus tehdään Helsingin hallinto-oikeudelle.

Valtion puolesta valitusoikeus tullipiiriin tekemään päätökseen on tullipiirissä olevalla tulliasiamiehellä ja Ajoneuvohallintokeskuksen päätökseen 55 §:ssä tarkoitettulla veroasiamiehellä. Tullihallituksen päätöksestä valitusoikeus on Tullihallituksessa olevalla tulliasiamiehellä.

Valitusaika oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen on kolme vuotta veron määräämistä tai palauttamista seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Muussa asiassa valitusaika on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Tulli- tai veroasiamiehen valitusaika on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa sille viranomaiselle, jonka päätöksestä valitetaan. Päätöksen tehneen viranomaisen on annettava valituksen johdosta lausunto. Viranomaisen on varattava valituksen ja lausunnon johdosta tulli- tai veroasiamiehen tekemästä valituksesta verovelvolliselle ja muulle asianosaiselle sekä verovelvollisen ja muun asianosaisen tekemästä valituksesta tulli- tai veroasiamiehelle tilaisuus vastineen antamiseen. Tarvittaessa muutoksenhakijalle on varattava tilaisuus myös vastaselityksen antamiseen. Valituskirjelmä vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen sekä asian käsittelyssä syntyneet muut asiakirjat on viipymättä lähetettävä hallinto-oikeudelle.

Hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsitellään veroviranomaisessa oikaisuvaatimuksena. Valituksen tutkimatta jättämisestä ei tällöin tehdä päätöstä.

Tässä laissa tarkoitettuihin asioihin ei sovelleta verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain (/2007) perustevalitusta koskevia säännöksiä.

71 §

Hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Valituslupa voidaan myöntää myös siten, että se koskee vain osaa muutoksenhaun kohteena olevasta hallinto-oikeuden päätöksestä.

Valitus on tehtävä 60 päivän kuluessa hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista. Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa korkeimmalle hallinto-oikeudelle tai päätöksen tehneelle hallinto-oikeudelle. Valtion puolesta valitusoikeus on Tullihallituksessa olevalla tulliasiamiehellä. Ajoneuvohallintokeskuksen päätöksestä käyttää valtion puhevaltaa Uudenmaan verovirastossa oleva veroasiamies.

74 d §

Päätös voidaan antaa tiedoksi saantitodistusmenettelyä käyttämättä, jolloin se katsotaan saadun tiedoksi seitsemäntenä päivänä sen jälkeen, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näytetä. Päätös voidaan antaa tiedoksi myös henkilökohtaisesti tai rekisteröidylle verovelvolliselle sähköisellä vastaussanomalla. Tällöin päätös katsotaan saadun tiedoksi päätöksen vahvistamispäivää seuraavana arkipäivänä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Muutoksenhaussa ennen tämän lain voimaantuloa annettuun veroviranomaisen päätökseen sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Lain voimaan tulon jälkeen valituksen ratkaisee kuitenkin se hallinto-oikeus, joka uusien säännösten mukaan on asiassa alueellisesti toimivaltainen.

2. Laki

tullilain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 29 päivänä joulukuuta 1994 annetun tullilain (1466/1994) 5, 30, 37 ja 38 § sekä 39 §:n 1 momentti,
sellaisena kuin niistä ovat 30 § laissa 179/2003, 37 § osaksi laeissa 1378/1997 ja 1299/2003, 38 §
viimeksi mainituissa laeissa sekä 39 §:n 1 momentti mainitussa laissa 1299/2003, seuraavasti:

5 §

Poikkeukset tullittomuutta koskevista säännöksistä, milloin se tullittomuusasetuksen mukaan on mahdollista, myöntää Tullihallitus. Tämän pykälän nojalla annettuun päätökseen ei saa hakea muutosta oikaisuvaatimuksella tai valittamalla.

30 §

Tullin maksamisen viivästysseuraamuksiin sekä tullin perimiseen ulosottoin ja perimisen turvaamiseen sovelletaan, jollei yhteisön lainsäädännössä toisin säädetä, mitä veronlisäyksestä ja viivekorosta annetussa laissa (1556/1995), verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (2007) perustevalitusta koskevia säännöksiä lukuun ottamatta sekä verojen ja maksujen perimisen turvaamisesta annetussa laissa (395/1973) säädetään.

37 §

Tulliviranomaisen päätökseen haetaan muutosta päätöksen tehneeltä tulliviranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Koodeksin 236 artiklan mukaista hakemusta pidetään oikaisuvaatimuksena.

Valtion puolesta oikeus hakea muutosta tullipiirin päätökseen on tullipiirissä olevalla tulliasiamiehellä ja Tullihallituksen päätökseen Tullihallituksessa olevalla tulliasiamiehellä.

Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle tullin tai virhemaksun määräämistä koskevassa asiassa on kolme vuotta tullivelan tai virhemaksun tiedoksisaannista. Määräaika muussa kuin koodeksin 236 artiklassa tarkoitetussa tullin palauttamista tai peruuttamista koskevassa asiassa on kolme vuotta tullivelan tiedoksisaannista, kuitenkin aina vähintään 60 päivää tullin palauttamista tai peruuttamista koskevan päätöksen tiedoksisaannista. Määräaika muussa kuin edellä tarkoitetussa asiassa on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Tulliasiamiehen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Oikaisuvaatimus on toimitettava määräajassa sille tulliviranomaiselle, jonka päätöstä oikaisuvaatimus koskee. Jos päätös on saatu elektronisessa tai muussa automaattiseen tietojen käsittelyyn soveltuvassa muodossa, päätöksestä on liitettävä oikaisuvaatimuskirjelmään selväkielinen kirjallinen tuloste.

Tulliviranomaisen on varattava tullivelallisen tai muun asianosaisen oikaisuvaatimuksesta tulliasiamiehelle ja tulliasiamiehen oikaisuvaatimuksesta tullivelalliselle tai muulle asianosaiselle tilaisuus vastineen sekä oikaisuvaatimuksen tekijälle tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen. Asia voidaan ratkaista asianosaista kuulematta siten kuin hallintolain (434/2003) 34 §:n 2 momentissa säädetään.

38 §

Oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen haetaan muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.

Valtion puolesta valitusoikeus tullipiiriin päätökseen on tullipiirissä olevalla tulliasiamiehellä ja Tullihallituksen päätökseen Tullihallituksessa olevalla tulliasiamiehellä.

Valitusaika 37 §:ssä tarkoitetussa tullin määräämistä, palauttamista tai peruuttamista taikka virhemaksun määräämistä koskevassa asiassa on kolme vuotta tullivelan tiedoksisaanista, kuitenkin aina vähintään 60 päivää oikaisuvaatimuksen johdosta tehdyn päätöksen tiedoksisaanista. Muussa kuin 37 §:ssä tarkoitetussa asiassa valitusaika on 30 päivää oikaisuvaatimuksen johdosta tehdyn päätöksen tiedoksisaanista. Tulliasiamiehen valitusaika on 30 päivää oikaisuvaatimuksen johdosta tehdyn päätöksen tekemisestä.

Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa sille tulliviranomaiselle, jonka päätöksestä valitetaan. Päätöksen tehneen viranomaisen on annettava valituksen johdosta lausunto. Viranomaisen on varattava valituksen ja lausunnon johdosta tulliasiamiehen tekemästä valituksesta tullivelalliselle ja muulle asianosaiselle sekä tullivelallisen ja muun asianosaisen tekemästä valituksesta tulliasiamiehelle tilaisuus vastineen antamiseen. Tarvittaessa muutoksenhakijalle on varattava tilaisuus myös vastaselityksen antamiseen. Valituskirjelmä vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen sekä asian käsittelyssä syntyneet muut asiakirjat on viipymättä lähetettävä hallinto-oikeudelle.

Hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsitellään tulliviranomaisessa oikaisuvaatimuksena. Valituksen tutkimatta jättämisestä ei tällöin tehdä päätöstä.

39 §

Jos tulli on oikaisuvaatimuksen johdosta taikka hallinto-oikeuden päätöksellä poistettu tai sitä on alennettu, liikaa maksettu tulli on muutoksenhausta huolimatta palautettava viivytyksettä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Muutoksenhaussa ennen tämän lain voimaantuloa annettuun tulliviranomaisen päätökseen sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

3. Laki

valmisteverotuslain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 29 päivänä joulukuuta 1994 annetun valmisteverotuslain (1469/1994) 4 §, 42 §:n

2 momentti, 10 luvun otsikko, 44 - 46 § sekä 48 §:n 1, 3 ja 4 momentti,

sellaisena kuin niistä ovat 42 §:n 2 momentti laissa 547/1996, 45 § laeissa 1379/1997 ja 1073/2003, 46 § sekä 48 §:n 4 momentti mainitussa laissa 1379/1997, sekä

lisätään lakiin uusi 73 d § seuraavasti:

4 §

Milloin valmisteveron alaisia tuotteita tuo yhteisön ulkopuolelta muu kuin valtuutettu varastonpitäjä tai rekisteröity elinkeinonharjoittaja ja tuoja on samalla tullilaissa (1466/94) tarkoitettu käteisasiakas, verotuksen toimittamiseen ja muuhunkin menettelyyn sekä muutoksenhakuun sovelletaan, mikäli tässä laissa tai asianomaisessa valmisteverolaissa ei erikseen toisin säädetä, soveltuvin osin, mitä tullista säädetään tai määrätään. Valmistevero on tällöin kuitenkin aina suoritettava ennen kuin valmisteveron alaiset tuotteet luovutetaan vapaaseen liikkeeseen.

42 §

Hakemus ja ennakoratkaisua koskeva valitus on käsiteltävä kiireellisenä. Päätökseen, jolla on päätetty olla antamatta ennakoratkaisua, ei saa hakea muutosta valittamalla.

10 luku. Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi ja muutoksenhaku

44 §

Jos tulliviranomainen toteaa, että veroa on määrätty liikaa tai palautettu liian vähän, tulliviranomaisen on oikaistava antamaansa päätöstä ja maksettava verovelvolliselle tämän liikaa maksama tai palauttamatta jäänyt vero, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu (*veronoikaisu verovelvollisen hyväksi*). Oikaisu voidaan tehdä kolmen vuoden kuluessa veron tai veronpalautuksen määräämistä seuraavan kalenterivuoden alusta.

45 §

Tulliviranomaisen veron määräämistä tai palauttamista taikka virhemaksua koskevaan päätökseen, haetaan muutosta päätöksen tehneeltä tulliviranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

Valtion puolesta oikeus hakea muutosta tullipiiriin päätökseen on tullipiirissä olevalla tulliasiamiehellä.

Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on kolme vuotta veron määräämistä tai palauttamista taikka virhemaksun määräämistä seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Tulliasiamiehen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Oikaisuvaatimus on toimitettava määräajassa sille tulliviranomaiselle, jonka päätöstä oikaisuvaatimus koskee. Viranomaisen on varattava verovelvollisen oikaisuvaatimuksesta tulliasiamiehelle ja tulliasiamiehen oikaisuvaatimuksesta verovelvolliselle tilaisuus vastineen sekä oikaisuvaatimuksen tekijälle tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen. Asia voidaan ratkaista asianosaisia kuulematta siten kuin hallintolain (434/2003) 34 §:n 2 momentissa säädetään.

46 §

Oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen ja muuhun kuin veron määräämistä tai palauttamista taikka virhemaksun määräämistä koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun asianosaisen henkilön kotikunta tai yhteisön kotipaikka on ollut, kun 45 §:n 1 momentissa tarkoitettu tai muu päätös on tehty. Jos tuotteesta määrätyn veron osalta on useita verovelvollisia, toimivaltainen on se hallinto-oikeus, jonka tuomiopiirissä päätöksen tehneen tullipiirin päätoimipaikka sijaitsee. Jos asiassa ei ole toimivaltaista hallinto-oikeutta edellä olevan perusteella, valitus tehdään Helsingin hallinto-oikeudelle.

Valtion puolesta valitusoikeus tullipiiriin päätökseen on tullipiirissä olevalla tulliasiamiehellä ja Tullihallituksen päätökseen Tullihallituksessa olevalla tulliasiamiehellä.

Valitusaika oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen on kolme vuotta veron määräämistä tai palauttamista taikka virhemaksun määräämistä seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Muussa asiassa valitusaika on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Tulliasiamiehen valitusaika on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa sille tulliviranomaiselle, jonka päätöksestä valitetaan. Päätöksen tehneen viranomaisen on annettava valituksen johdosta lausunto. Viranomaisen on varattava valituksen ja lausunnon johdosta tulliasiamiehen tekemästä valituksesta verovelvolliselle ja muulle asianosaiselle sekä verovelvollisen ja muun asianosaisen tekemästä valituksesta tulliasiamiehelle tilaisuus vastineen antamiseen. Tarvittaessa muutoksenhakijalle on varattava tilaisuus myös vastaselityksen antamiseen. Valituskirjelmä vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen sekä asian käsittelyssä syntyneet muut asiakirjat on viipymättä lähetettävä hallinto-oikeudelle.

Hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsitellään tulliviranomaisessa oikaisuvaatimuksena. Valituksen tutkimatta jättämisestä ei tällöin tehdä päätöstä.

Tässä laissa tarkoitettuihin asioihin ei sovelleta verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa lain (/2007) perustevalitusta koskevia säännöksiä.

48 §

Hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Valituslupa voidaan myöntää myös siten, että se koskee vain osaa muutoksenhaun kohteena olevasta hallinto-oikeuden päätöksestä.

Valitus on tehtävä 60 päivän kuluessa hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista. Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa korkeimmalle hallinto-oikeudelle tai päätöksen tehneelle hallinto-oikeudelle. Valtion puolesta on valitusoikeus Tullihallituksessa olevalla tulliasiamiehellä.

73 d §

Päätös voidaan antaa tiedoksi saantitodistusmenettelyä käyttämättä, jolloin se katsotaan saadun tiedoksi seitsemäntenä päivänä sen jälkeen, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näytetä. Päätös voidaan antaa tiedoksi myös henkilökohtaisesti. Tällöin päätös katsotaan saadun tiedoksi päätöksen vahvistamispäivää seuraavana arkipäivänä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Muutoksenhaussa ennen tämän lain voimaantuloa annettuun tulliviranomaisen päätökseen sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Lain voimaan tulon jälkeen valituksen ratkaisee kuitenkin se hallinto-oikeus, joka uusien säännösten mukaan on asiassa alueellisesti toimivaltainen.

4. Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1993 annetun arvonlisäverolain (1501/1993) 128 §:n 4 momentti, 156 §:n 2 momentti, 193 a ja 193 b §, 210 §:n 4 momentti ja 211 §:n 3 momentti, sellaisena kuin niistä ovat 128 §:n 4 momentti laissa 1767/1995 sekä 193 a ja 193 b § laissa 1072/2003, ja

muutetaan 133 c §:n 2 momentti, 168 a §:n 2 momentti, 190 §:n 4 momentti, 192, 193 ja 194 §, 198 §:n 1, 3 ja 4 momentti sekä 201 §,

sellaisena kuin niistä ovat 133 c §:n 2 momentti ja 168 a §:n 2 momentti laissa 1486/1994, 190 §:n 4 momentti laissa 542/1996, 193 § osaksi laeissa 1767/1995, 542/1996 ja 940/1999, 194 § osaksi mainitussa laissa 1767/1995, 198 §:n 1 ja 3 momentti laissa 700/1994 ja 198 §:n 4 momentti laissa 1381/1997 sekä 201 § laissa 700/1994, ja

lisätään lakiin siitä lailla 700/1994 kumotun 196 §:n tilalle uusi 196 §, 21 lukuun 208 b § ja lakiin uusi 219 b §:

133 c §

Palautukseen noudatetaan muutoin soveltuvin osin, mitä arvonlisäverosta tämän lain II osassa tai muussa laissa säädetään.

168 a §

Laiminlyöntimaksun määräämiseen, tilittämiseen, kantamiseen ja perintään samoin kuin oikaisuun ja muutoksenhakuun sovelletaan soveltuvin osin arvonlisäveroa koskevia säännöksiä.

190 §

Ennakkoratkaisua koskeva asia on käsiteltävä verovirastossa, hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa kiireellisenä.

192 §

Jos verovirasto toteaa, että sen päätös on verovelvollisen vahingoksi virheellinen, veroviraston on oikaistava päätöksessä oleva virhe ja maksettava verovelvolliselle tämän liikaa maksama tai palauttamatta jäänyt vero, jollei asiaa ole valitukseen annettulla päätöksellä ratkaistu. Oikaisu voidaan tehdä kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jota oikaistava päätös koskee tai, jos päätös koskee useita tilikausia, niistä viimeisen päättymisestä.

193 §

Veroviraston veron, veronkorotuksen tai veronlisäyksen määräämistä tai palauttamista koskevaan päätökseen haetaan muutosta päätöksen tehneeltä verovirastolta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annettulla päätöksellä ratkaistu.

Valtion puolesta oikeus hakea muutosta veroviraston päätökseen on verovirastossa olevalla veroasiamiehellä.

Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on kolme vuotta sen tilikauden, jota oikaistava päätös koskee tai, jos päätös koskee useita tilikausia, niistä viimeisen päättymisestä lukien, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Veroasiamiehen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Oikaisuvaatimus on toimitettava määräajassa verovirastolle. Veroviraston on varattava verovelvollisen oikaisuvaatimuksesta veroasiamiehelle ja veroasiamiehen oikaisuvaatimuksesta verovelvolliselle tilaisuus vastineen sekä oikaisuvaatimuksen tekijälle tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen. Asia voidaan ratkaista asianosaisia kuulematta siten kuin hallintolain (434/2003) 34 §:n 2 momentissa säädetään.

194 §

Oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen ja muuhun kuin veron, veronkorotuksen tai veronlisäyksen määräämistä tai palauttamista koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, joka on verotusmenettelystä annetun lain 66 §:n mukaan toimivaltainen käsittelemään verovelvollisen taikka 13 b §:ssä tarkoitetun elinkeinonharjoittajan sen tilikauden tulo-erotusta koskevan valituksen, jota päätös koskee. Valitus tehdään Helsingin hallinto-oikeudelle asioissa, jotka koskevat ulkomaalaista tai Uudenmaan verovirastolta haettavaa 129, 133 a tai 133 b §:ssä tarkoitettua palautusta, samoin kuin asioissa, joissa edellä olevan perusteella ei ole toimivaltaista hallinto-oikeutta.

Valtion puolesta valitusoikeus on verovirastossa olevalla veroasiamiehellä.

Valitusaika oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen on kolme vuotta sen tilikauden, jota päätös koskee tai, jos päätös koskee useita tilikausia, niistä viimeisen päättymisestä lukien, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Ennakkoratkaisua koskevasta päätöksestä ja 175 §:n 2 momentissa tarkoitettua päätöksestä valitusaika on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Veroasiamiehen valitusaika on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa verovirastolle. Päätöksen tehneen veroviraston on annettava valituksen johdosta lausunto. Veroviraston on varattava valituksen ja lausunnon johdosta veroasiamiehen tekemästä valituksesta verovelvolliselle ja verovelvollisen tekemästä valituksesta veroasiamiehelle tilaisuus vastineen antamiseen. Tarvittaessa muutoksenhakijalle on varattava tilaisuus myös vastaselityksen antamiseen. Valituskirjelmä vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen sekä asian käsittelyssä syntyneet muut asiakirjat on viipymättä lähetettävä hallinto-oikeudelle.

Hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsitellään verovirastossa oikaisuvaatimuksena. Valituksen tutkimatta jättämisestä ei tällöin tehdä päätöstä.

Tässä laissa tarkoitettuihin asioihin ei sovelleta verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa lain (/2007) perustevalitusta koskevia säännöksiä.

196 §

Oikaisuvaatimuksella tai valittamalla ei saa hakea muutosta 128 §:ssä, 149 §:n 4 momentissa eikä 210 ja 211 §:ssä tarkoitettuihin päätöksiin, ei myöskään päätökseen, jolla on päätetty olla antamatta ennakkoratkaisua.

198 §

Hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Valituslupa voidaan myöntää myös siten, että se koskee vain osaa muutoksenhaun kohteena olevasta hallinto-oikeuden päätöksestä.

Valitus on tehtävä 60 päivän kuluessa hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista. Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa korkeimmalle hallinto-oikeudelle tai päätöksen tehneelle hallinto-oikeudelle.

201 §

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä on annettava valittajalle kappale sekä lisäksi lähetettävä jäljennös kahtena, tai kun muutosta on haettu valtion puolesta, kolmena kappaleena muutoksenhaun kohteena olleen päätöksen tehneelle hallinto-oikeudelle.

208 b §

Sellaiseen muutoksenhakuun oikeutettuun asianosaiseen, joka ei ole verovelvollinen, sovelletaan, mitä tässä luvussa säädetään verovelvollisesta.

219 b §

Verotusta koskeva päätös ja muu asiakirja on toimitettava tiedoksi verovelvolliselle. Tiedoksianto on kuitenkin toimitettava verovelvollisen lailliselle edustajalle tai valtuutetulle, jos verovelvollisen puolesta veroasioita hoitava edustaja tai valtuutettu on ilmoitettu asianhoitajaksi verohallinnon asiakasrekisteriin.

Päätös voidaan antaa tiedoksi saantitodistusmenettelyä käyttämättä, jolloin se katsotaan saadun tiedoksi seitsemäntenä päivänä sen jälkeen, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näytetä.

Veroasiamiestä kuullaan ja päätös annetaan hänelle tiedoksi siten, että veroasiamiehelle varataan tilaisuus tutustua verotusasiakirjoihin.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Muutoksenhaussa ennen tämän lain voimaantuloa annettuun veroviranomaisen päätökseen sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Lain voimaan tulon jälkeen valituksen ratkaisee kuitenkin se hallinto-oikeus, joka uusien säännösten mukaan on asiassa alueellisesti toimivaltainen.

5. Laki

ajoneuvoverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 30 päivänä joulukuuta 2003 annetun ajoneuvoverolain (1281/2003/) 49 ja 50 § sekä 51 §:n 4 momentti ja
lisätään lakiin uusi 49 a § seuraavasti:

49 §

Oikaisu verovelvollisen hyväksi

Jos Ajoneuvohallintokeskus 46 §:ssä säädetyn ajan kuluessa toteaa, että veroa on maksuunpantu liikaa tai palautettu liian vähän, sen on oikaistava verotusta verovelvollisen hyväksi ja maksettava verovelvolliselle tämän liikaa maksama tai palauttamatta jäänyt vero, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

49 a §

Oikaisuvaatimus

Veronkantoviranomaisen ajoneuvoveron maksuunpanoa, palauttamista, verosta vapauttamista tai veronhuojennusta koskevaan päätökseen haetaan muutosta päätöksen tehneeltä viranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

Valtion puolesta oikeus hakea muutosta on Uudenmaan verovirastossa olevalla veroasiamiehellä ja 38 §:ssä tarkoitettua kiinteää tai kulutusveroa koskevissa asioissa Tullihallituksessa olevalla tulliasiamiehellä.

Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on viisi vuotta sen verokauden päättymisestä, jona veron maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi ollut määrättävä taikka jota veron palautuspäätös, verosta vapauttamista koskeva päätös tai veronhuojennuspäätös koskee, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Vero- tai tulliasiamiehen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on kuusi kuukautta päätöksen tekemisestä.

Oikaisuvaatimus on toimitettava määräajassa sille veronkantoviranomaiselle, jonka päätöstä oikaisuvaatimus koskee. Viranomaisen on varattava verovelvollisen oikaisuvaatimuksesta vero- tai tulliasiamiehelle ja vero- tai tulliasiamiehen oikaisuvaatimuksesta verovelvolliselle tilaisuus vastineen sekä oikaisuvaatimuksen tekijälle tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen. Asia voidaan ratkaista asianosaisia kuulematta siten kuin hallintolain (434/2003) 34 §:n 2 momentissa säädetään.

50 §

Valitus hallinto-oikeuteen

Oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen ja muuhun kuin veron maksuunpanoa, palauttamista, verosta vapauttamista tai veronhuojennusta koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai muun

muutoksenhakuun oikeutetun asianosaisen henkilön kotikunta tai yhteisön kotipaikka on ollut, kun 49 a §:n 1 momentissa tarkoitettu tai muu päätös on tehty. Jos sama vero on maksuunpantu useille, tai jos asiassa ei ole toimivaltaista hallinto-oikeutta edellä olevan perusteella, valitus tehdään Helsingin hallinto-oikeudelle.

Valitusoikeus on verovelvollisella tai muulla asianosaisella sekä valtion puolesta Uudenmaan verovirastossa olevalla veroasiamiehellä ja 38 §:ssä tarkoitettua kiinteää tai kulutusveroa koskevilla asioissa Tullihallituksessa olevalla tulliasiamiehellä.

Valitusaika oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen on viisi vuotta sen verokauden päättymisestä, jona veron maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi ollut määrättävä tai jota veron palautuspäätös, verosta vapauttamista koskeva päätös tai veronhuojennuspäätös koskee, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Muussa asiassa valitusaika on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Vero- tai tulliasiamiehen valitusaika on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa sille veronkantoviranomaiselle, jonka päätöksestä valitetaan. Viranomaisen on annettava valituksen johdosta lausunto. Viranomaisen on varattava valituksen ja lausunnon johdosta tulli- tai veroasiamiehen tekemästä valituksesta verovelvolliselle ja muulle asianosaiselle sekä verovelvollisen ja muun asianosaisen tekemästä valituksesta tulli- tai veroasiamiehelle tilaisuus vastineen antamiseen. Tarvittaessa muutoksenhakijalle on varattava tilaisuus myös vastaselityksen antamiseen. Valituskirjelmä vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen sekä asian käsittelyssä syntyneet muut asiakirjat on viipymättä lähetettävä hallinto-oikeudelle.

Hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsitellään veronkantoviranomaisessa oikaisuvaatimuksena. Valituksen tutkimatta jättämisestä ei tällöin tehdä päätöstä.

Tässä laissa tarkoitettuihin asioihin ei sovelleta verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa lain (2007) perustevalitusta koskevia säännöksiä.

51 §

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.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Muutoksenhaussa ennen tämän lain voimaantuloa annettuun veroviranomaisen päätökseen sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Lain voimaan tulon jälkeen valituksen ratkaisee kuitenkin se hallinto-oikeus, joka uusien säännösten mukaan on asiassa alueellisesti toimivaltainen.

6. Laki

polttoainemaksusta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan polttoainemaksusta 30 päivänä joulukuuta 2003 annetun lain (1280/2003) 22 ja 23 § sekä 24 §:n 4 momentti ja
lisätään lakiin uusi 22 a §:

22 §

Oikaisu maksuvelvollisen hyväksi

Jos Ajoneuvohallintokeskus 20 §:ssä säädetyn ajan kuluessa toteaa, että maksua on maksuunpantu liikaa tai palautettu liian vähän, sen on oikaistava maksuunpanoa maksuvelvollisen hyväksi ja maksettava maksuvelvolliselle tämän liikaa maksama tai palauttamatta jäänyt maksu, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

22 a §

Oikaisuvaatimus

Veronkantoviranomaisen polttoainemaksun maksuunpanoa, maksun palauttamista, maksusta vapauttamista, maksun huojentamista tai maksunlykkäystä koskevaan päätökseen haetaan muutosta päätöksen tehneeltä viranomaiselta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

Valtion puolesta oikeus hakea muutosta on Uudenmaan verovirastossa olevalla veroasiamiehellä.

Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on viisi vuotta sen vuoden päättymisestä, jona maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi ollut määrättävä taikka jota maksun palautuspäätös, taikka päätös maksusta vapauttamisesta, maksun huojentamisesta tai maksunlykkäyksestä koskee, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Veroasiamiehen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on kuusi kuukautta päätöksen tekemisestä.

Oikaisuvaatimus on toimitettava määräajassa sille veronkantoviranomaiselle, jonka päätöstä oikaisuvaatimus koskee. Viranomaisen on varattava maksuvelvollisen oikaisuvaatimuksesta veroasiamiehelle ja veroasiamiehen oikaisuvaatimuksesta maksuvelvolliselle tilaisuus vastineen sekä oikaisuvaatimuksen tekijälle tarvittaessa myös vastaselityksen antamiseen. Asia voidaan ratkaista asianosaisia kuulematta siten kuin hallintolain (434/2003) 34 §:n 2 momentissa säädetään.

23 §

Valitus hallinto-oikeuteen

Oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen ja muuhun kuin maksun maksuunpanoa, maksun palauttamista, maksusta vapauttamista, maksunhuojennusta tai maksunlykkäystä koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä maksuvelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun asianosaisen henkilön kotikunta tai yhteisön kotipaikka on ollut, kun 22 a §:n 1 momentissa tarkoitettu tai muu päätös on tehty. Jos asiassa ei ole toimivaltaista hallinto-oikeutta edellä olevan perusteella, valitus tehdään Helsingin hallinto-oikeudelle.

Valitusoikeus on maksuvelvollisella tai muulla asianosaisella sekä valtion puolesta Uudenmaan verovirastossa olevalla veroasiamiehellä.

Valitusaika oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen on viisi vuotta sen vuoden päättymisestä, jona maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi ollut määrättävä taikka jota maksun palautuspäätös, taikka päätös maksusta vapauttamisesta, maksun huojentamisesta tai maksun lykkäyksestä koskee, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Muussa asiassa valitusaika on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Veroasiamiehen valitusaika on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa sille viranomaiselle, jonka päätöksestä valitetaan. Päätöksen tehneen viranomaisen on annettava valituksen johdosta lausunto. Viranomaisen on varattava valituksen ja lausunnon johdosta veroasiamiehen tekemästä valituksesta maksuvelvolliselle ja muulle asianosaiselle sekä maksuvelvollisen ja muun asianosaisen tekemästä valituksesta veroasiamiehelle tilaisuus vastineen antamiseen. Tarvittaessa muutoksenhakijalle on varattava tilaisuus myös vastaselityksen antamiseen. Valituskirjelmä vastineineen, vastaselityksineen ja lausuntoineen sekä asian käsittelyssä syntyneet muut asiakirjat on viipymättä lähetettävä hallinto-oikeudelle.

Hallinto-oikeudelle osoitettu valitus, joka olisi pitänyt tehdä oikaisuvaatimuksena, käsitellään veronkantoviranomaisessa oikaisuvaatimuksena. Valituksen tutkimatta jättämisestä ei tällöin tehdä päätöstä.

Tässä laissa tarkoitettuihin asioihin ei sovelleta verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa lain (2007) perustevalitusta koskevia säännöksiä.

24 §

Valitus 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.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Muutoksenhaussa ennen tämän lain voimaantuloa annettuun veroviranomaisen päätökseen sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Lain voimaan tulon jälkeen valituksen ratkaisee kuitenkin se hallinto-oikeus, joka uusien säännösten mukaan on asiassa alueellisesti toimivaltainen.

ERIÄVÄT MIELIPITEET

Valtiovarainministeriön edustajien ylitarkastaja Marja Niirasen ja ylitarkastaja Jukka M. Kekkosen eriävä mielipide

Valtiovarainministeriö on asettanut työryhmän selvittämään miltä osin ja miten välilliseen verotukseen on luotavissa sellainen muutoksenhakujärjestelmä, jossa hallinnon oikaisumenettely on erotettu tuomioistuimessa käsiteltävästä valitusmenettelystä. Työryhmän tuli myös selvittää, missä määrin välillisiä veroja koskevia valituksia on tarkoituksenmukaista käsitellä edelleen Helsingin hallinto-oikeudessa vai olisiko perusteltua joidenkin tai kaikkien verolajien osalta ohjata valitukset asianomaisiin hallinto-oikeuksiin.

Työryhmä on enemmistön mielipiteen mukaisesti esittänyt oikaisuvaatimusmenettelyn käyttöönottoa kaikkien välilliseen verotukseen kuuluvien verolajien osalta. Enemmistön mielipiteen mukaisesti myös kaikkia muita paitsi tulliveroa koskevien valitusten käsittely ehdotetaan hajautettavaksi Helsingin hallinto-oikeudesta kaikkiin yleisiin hallintotuomioistuimiin.

Valtiovarainministeriön edustajien käsityksen mukaan oikaisumenettelyn erottaminen valitusmenettelystä (oikaisuvaatimusmenettely) on perusteltua osassa välillistä verotusta. Oikaisuvaatimusmenettelyn käyttöönotto on tehokkaan oikeussuojamenettelyn ja verovelvollisen oikeusturvan kannalta perusteltua sellaisten verolajien osalta, joissa säännönmukaisessa verotusmenettelyssä annettava päätös tehdään verovelvollisen ilmoituksella antamien tietojen summaarisen tutkinnan perusteella eikä sitä perustella yksilöllisesti.

Suomen arvonnäveromenettely on kansainvälisesti vertaillen siinä suhteessa eroava, että verovelvollisen veroilmoituksella ilmoittamien tietojen perusteella ei tehdä säännönmukaisesti päätöstä. Arvonnäverotuksessa päätösten tekomenettelyssä on oikaisuvaatimusmenettelyn piirteitä. Päätöksiä tehdään vain, jos verovelvolliselle määrätään ilmoituksesta poiketen veroa tai verovelvollinen on hakenut veron palautusta. Tällöin muutoksenhaun kohteena olevia päätöksiä ei tehdä massamenettelyssä summaarisen tutkinnan perusteella vaan ne annetaan säännönmukaisesti asiakohtaisessa menettelyssä,

jossa tosiasiat voidaan selvittää ja muutoinkin tutkia tapaus perusteellisesti tarvittaessa verovelvollista kuulemalla. Päätökset myös perustellaan yksityiskohtaisesti. Arvonlisäverotuksessa sovellettava verotusmenettely eroaa siten oikaisuvaatimusmenettelyn soveltamisalaan nykyisin kuuluvista välittömistä veroista ja sen soveltamisalaan työryhmän ehdotuksen mukaan otettavista muista välillisistä veroista.

Arvonlisäverotuksessa oikaisuvaatimusmenettely ei siten ole tarpeen tosiasioiden tai riidan kohteen selkeyttämiseksi eikä sen vuoksi, että verovelvollinen saisi tietoonsa sellaisia vaatimustansa koskevia uusia perusteita, joilla olisi vaikutusta muutoksenhakuintressin kannalta. Näistä syistä oikaisuvaatimusmenettelyn käyttöönotolla arvonlisäverotuksessa ei voitaisi selkeyttää hallinto-oikeuksien roolia lainitulkitsijana eikä juuri lainkaan vähentää hallinto-oikeuksien käsiteltäväksi tulevien valitusten määrää. Oikaisuvaatimusmenettely merkitsisi arvonlisäverotuksessa uutta ylimääräistä välivaihetta muutoksenhakumenettelyssä, joka pidentäisi arvonlisäverovalitusten kokonaiskäsitelyaikoja. Lisäksi se aiheuttaisi verovelvolliselle lisätyötä ja -kustannuksia nykyjärjestelmään verrattuna. Myöskään työryhmän kuulemat verovelvollistahot eivät ole esittäneet vaatimuksia nykyjärjestelmän muuttamiseksi työryhmän enemmistön ehdottamalla tavalla.

Oikaisuvaatimusmenettelyn käyttöönottoa arvonlisäverotuksessa ei voida puoltaa myöskään sillä, että oikaisuvaatimusmenettely olisi muodostumassa yleiseksi kehityslinjaksi hallintoasioiden käsittelyssä. Oikeusministeriössä on parhaillaan vireillä asiaa koskeva selvitys. Toistaiseksi myös oikeusministeriön julkaisemissa selvityksissä on lähdetty siitä, että oikaisuvaatimusmenettelyn soveltaminen on perusteltua lähinnä massamenettelyssä annettavissa päätöksissä, sillä muissa tapauksissa se muodostaisi muutoksenhakumenettelyä hidastavan ylimääräisen välivaiheen.

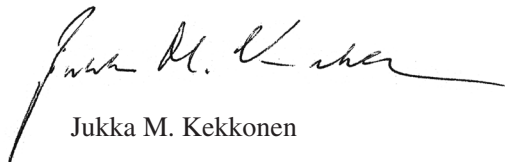
Oikaisuvaatimusmenettelyn käyttöönottoa voisi puoltaa se, että oikaisuvaiheen erottaminen tuomioistuinvaiheesta ja välillisessä verotuksessa sovellettava yhdenmukainen oikaisuvaatimusmenettely tekisi järjestelmästä verovelvollisen kannalta selkeän. Edellä esitetyillä perusteilla on kuitenkin katsottava, että nykyjärjestelmä on arvonlisäverotuksessa verovelvollisen oikeusturvan kannalta kokonaisuutena parempi vaihtoehto.

Valitusten käsittelyn hajauttamisen osalta verovelvollisen oikeusturvan kannalta on tärkeää, että riittävän resursoinnin ja jatkuvan koulutuksen avulla varmistetaan välillisen verotuksen erityisasiantuntemuksen kehittyminen ja sen ylläpitäminen kaikissa hallinto-oikeuksissa. Tärkeää on myös, että koulutusta järjestetään riittävän aikaisessa vaiheessa ennen uudistuksen käyttöönottoa.

Helsingissä 30 päivänä maaliskuuta 2007



Marja Niiranen



Jukka M. Kekkonen

Hallinto-oikeustuomari Terttu Villikan eriävä mielipide

Katson, että myös tullilain mukainen muutoksenhaku on aiheellista ohjata kaikkiin alueellisiin hallinto-oikeuksiin. Ehdotettavien tullilain säännösten tulisi oikeuspaikan osalta vastata soveltuvin osin valmisteverotuslakiin ehdotettuja säännöksiä. Käsitkseni mukaan tätä puoltavat samat perusteet, joiden nojalla työryhmä on päättänyt ehdottamaan muuta välillistä verotusta koskevien valitusten ohjaamista yleisiin alueellisiin hallinto-oikeuksiin. Tämä soveltuisi myös hyvin niihin tullissa ratkaistaviin muihin kuin varsinaisista tullilainsäädäntöä koskeviin asioihin, joissa muutoksenhaku on eri laeissa (esimerkiksi elintarvikelaki) olevien viittaussäännösten kautta sidottu tullilain säännöksiin.

Totean lisäksi, että arvonlisäveroasioissa oikeuspaikan on ehdotettu määräytyvän ensisijaisesti verotusmenettelystä annetun lain 66 §:n mukaisesti verovelvollisen tai elinkeinonharjoittajan kotikunnan tai kotipaikan mukaan. Asioissa, joissa tämän perusteella ei ole toimivaltaista hallinto-oikeutta, valitus tehtäisiin Helsingin hallinto-oikeudelle. Ulkomaalaisen asianosaisen valituksen käsittely ohjautuisi siten jo tämän säännön nojalla Helsingin hallinto-oikeudelle. Erityistä syytä keskittää Helsingin hallinto-oikeuteen sellaisia Uudenmaan lääninverovirastolta haettavia palautuksia koskevia valitusasioita, joissa asianosaisella on Suomessa kotikunta tai kotipaikka, ei käsitykseni mukaan ole. Katson tämän vuoksi, että ehdotettavan arvonlisäverolain 194 §:n 1 momentin tulisi kuulua:

Oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen ja muuhun kuin veron, veronkorotuksen tai veronlisäyksen määräämistä tai palauttamista koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, joka on verotusmenettelystä annetun lain 66 §:n mukaan toimivaltainen käsittelemään verovelvollisen tai 13 b §:ssä tarkoitetun elinkeinonharjoittajan sen tilikauden tuloverotusta koskevan valituksen, jota päätös koskee. Asioissa, joissa edellä olevan perusteella ei ole toimivaltaista hallinto-oikeutta, valitus tehdään Helsingin hallinto-oikeudelle.

Muilta osin olen samaa mieltä kuin työryhmän enemmistö.

Helsingissä 30 päivänä maaliskuuta 2007



Terttu Villikka