8.1.2019

Oikeusneuvos Mikko Pikkujämsä

Eduskunnan verojaostolle

ASIANTUNTIJALAUSUNTO KANSAINVÄLISTEN VERORIITOJEN RATKAISUMENETTELYSTÄ ANNETTAVAA LAKIA YM. KOSKEVASTA HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ HE 308/2018 VP

Korkein hallinto-oikeus antoi esitysluonnoksesta valtiovarainministeriölle 20.9.2018 päivätyn lausunnon, jossa esitysluonnoksen sisältöön kiinnitettiin huomiota hallintolainkäytön järjestämisen näkökulmasta. Korkeimman hallinto-oikeuden tuolloin esittämät näkökohdat on otettu hyvin huomioon lopullisessa hallituksen esityksessä. Seuraavassa nostetaan esiin vielä eräitä seikkoja samasta näkökulmasta.

Suhde kansalliseen muutoksenhakuun

Korkein hallinto-oikeus kiinnitti mainitussa lausunnossaan huomiota muun ohella ehdotetun kansainvälisen riidanratkaisumenettelyn suhteeseen kansalliseen muutoksenhakuun. Lopullisessa hallituksen esityksessä tuodaan selkeästi esiin, että oikeustilaa ei ehdotetun lainsäädännön puitteissa muutettaisi vaan Suomessa kansallisen muutoksenhaun jälkeen verovelvollinen voisi edelleen hakeutua myös kansainväliseen riidanratkaisumenettelyyn ja Suomen toimivaltainen viranomainen voisi jatkossakin poiketa kansallisessa muutoksenhaussa omaksutusta lopputuloksesta.

Hallituksen esityksessä todetaan (s. 20) tämän voivan tarkoittaa esimerkiksi sitä, että vaikka tapauksessa olisi annettu korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätös, toimivaltainen viranomainen – siis Verohallinto – ei ole sidottu siihen valtioiden välisessä menettelyssä tehtävässä päätöksessä. Asian lopputulos saattaa siis poiketa merkittävästikin siitä, mitä vuosikirjapäätöksen mukainen ratkaisu on ollut, hallituksen esityksessä todetaan.

Huomio on oikea. Asian merkitystä ei kuitenkaan ole syytä liiaksi korostaa. Vaikka oikeusvaltiossa tuomioistuinratkaisun tulee vahvan pääsäännön mukaan sitoa niin hallintoa kuin verovelvollistakin, on kuitenkin realistista myöntää se mahdollisuus, että kahden valtion ylimmätkin tuomioistuimet saattavat esimerkiksi samaa verosopimuksen artiklaa soveltaessaan omaksua keskenään erilaiset lopputulokset niin, että veroa tulisi maksettavaksi kumpaankin valtioon. Jos valtioiden välisessä menettelyssä päädytään tällöin ratkaisuun, jossa verotulot jaetaan ja kahdenkertainen verotus vältetään, tämän ei tarvitse merkitä tuomioistuimen arvovallan tai yleisemminkään oikeusvaltion perusteiden rapautumista vaan tämä voidaan nähdä järkevänä sopeutumisena kansainvälisen toiminnan synnyttämiin haasteisiin.

Korkeimman hallinto-oikeuden henkilötietojen käsittelyyn ja tietosuojaan liittyvät tiedot ovat saatavilla www.kho.fi
Uppgifter gällande behandlingen av personuppgifter i högsta förvaltningsdomstolen och dataskydd finns tillgängliga på www.hfd.fi

Vaihtoehtona olisi sellainen lainsäädäntöratkaisu, jossa kansallisella veroviranomaisella ei olisi oikeutta luopua verosaatavasta kansallisen tuomioistuinratkaisun jälkeen silloinkaan, kun valtioiden välinen menettely antaisi tähän aihetta. Tällainen vaihtoehto olisi omiaan vaikuttamaan niin, että verovelvolliset jättäisivät käyttämättä oikeuttaan kansalliseen muutoksenhakuun tilanteissa, joissa perimmältään on kysymys siitä, mihin valtioon kysymyksessä oleva vero on maksettava. Tämä heikentäisi verotuksen tuomioistuinkontrollia ja estäisi vero-oikeuden kehittymistä soveltamiskäytännön kautta, mikä puolestaan heikentäisi ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta.

Veronsaajatahon käynnistämä muutoksenhaku ei lykkää valtioiden välistä menettelyä

Ehdotetun kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä annettavan lain (seuraavassa menettelylaki) 5 §:n 1 momentin mukaan toimivaltaisen viranomaisen olisi tehtävä päätös hakemuksen hyväksymisestä valtioiden keskinäiseen neuvottelumenettelyyn kuuden kuukauden määräajassa. Jos asianomainen henkilö on käyttänyt asiassa oikeuttaan asianomaisen valtion tai valtioiden kansallisen lainsäädännön mukaiseen muutoksenhakuun, kuuden kuukauden määräaika myöhentyisi alkamaan kuitenkin vasta päivästä, jona kansallisen muutoksenhaun johdosta annetusta päätöksestä on tullut lopullinen tai jona kansallinen muutoksenhaku on muuten saatettu lopullisesti päätökseen taikka jona se on keskeytetty.

Säännösteksti ja sen yksityiskohtaiset perustelut johtavat siihen, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön (tai muun veronsaajan) vireille saattama muutoksenhaku ei jatka määräaikaa, vaan valtioiden välinen menettely voisi käynnistyä tällaisen muutoksenhaun vireilläolon estämättä. Vaikka tällaista kahden menettelyn rinnakkaisuutta ei voida pitää toivottavana, ehdotettu lainsäädäntöratkaisu lienee kuitenkin perusteltu, koska EU-riitadirektiivissä ei ole säännöstä, jonka mukaan veronsaajien puolesta tehtävä ensivaiheen muutoksenhaku johtaisi valtioiden välisen menettelyn lykkääntymiseen.

Veronsaajien muutoksenhakumahdollisuuden huomioiminen muutoin

Vaikka veronsaajien muutoksenhakumahdollisuus ei näytä aiheuttavan tarvetta menettelylain 5 §:n ehdotetun sisällön tarkistamiseen, lähempään pohdintaan on kuitenkin aihetta eräiden muiden säännösten kohdalla.

Menettelylain 8 §:ssä säädettäisiin toimivaltaisen viranomaisen mahdollisuudesta ratkaista riitaasia yksipuolisesti. Pykälän 4 momentin mukaan tätä tarkoittava päätös tulisi sitovaksi, jos asianomainen henkilö hyväksyy päätöksen ja ilmoittaa luopuvansa oikeudesta kaikkiin muihin muutoksenhakuihin. Jos tällaisia muita muutoksenhakuja koskevat menettelyt on jo aloitettu, päätöksestä tulee sitova ja täytäntöönpanokelpoinen vasta, kun asianomainen henkilö – siis verovelvollinen – on todistetusti 60 päivän kuluessa ilmoittanut toimivaltaiselle viranomaiselle ryhtyneensä toimiin kyseisten menettelyjen päättämiseksi.

Vastaavasti menettelylain 10 §:ssä ja 16 §:n 4 momentissa säädetään eri valtioiden viranomaisten välisessä neuvottelu- tai riidanratkaisumenettelyssä saavutetun lopputuloksen sitovaksi tulemisesta. Myös näissä tilanteissa päätöksen sitovaksi tuleminen edellyttää sitä, että verovelvollinen ilmoittaa luopuvansa oikeudesta kaikkiin kansallisiin muutoksenhakuihin.

Mainituissa säännöksissä ei ole otettu huomioon sitä mahdollisuutta, että valtioiden välinen menettely on voitu aloittaa veronsaaja-aloitteisen muutoksenhaun ollessa vireillä ja että sellainen saattaa olla yhä vireillä vielä silloinkin, kun valtioiden välinen menettely päättyy. Tilanteessa, jossa verovelvollinen tyytyy toimivaltaisen viranomaisen yksipuolisesti tekemään tai valtioiden väli-

sessä menettelyssä syntyneeseen ratkaisuun, ei kuitenkaan voine enää ole tarvetta saada veronsaaja-aloitteista muutoksenhakua ratkaistuksi. Tämän vuoksi tulisi säätää myös siitä, miten veronsaajapuolen vireillepanema muutoksenhaku näissä tilanteissa rauetetaan. Pelkkä verovelvollisen ilmoitus muutoksenhakuoikeudesta luopumisesta ei tähän johda.

Menettelylain muutoksenhakusäännökset

Menettelylain 20 §:n 1 momentin mukaan, jos kaikki asianomaiset toimivaltaiset viranomaiset ovat tehneet EU-riitojenratkaisumenettelyhakemuksen käsiteltäväksi ottamisesta hylkäävän päätöksen, asianomainen henkilö voisi hakea muutosta Suomen toimivaltaisen viranomaisen päätökseen valittamalla hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään.

Ehdotetusta säännöksestä tai sen perusteluista ei käy ilmi, mistä ajankohdasta muutoksenhakuaika lasketaan. Määräajan laskeminen on ongelmallista, koska hallintolainkäyttölain 22 §:n mukaan valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista, mutta ehdotetun säännöksen mukaan valitusoikeus on olemassa vain, jos myös muiden maiden toimivaltaiset viranomaiset ovat tehneet hylkäävän päätöksen.

Sääntely kaipaa selkeyttämistä. Eräänä vaihtoehtona tulee kysymykseen sellainen tekninen sääntelymalli, jossa sitä, että kaikki asianomaiset toimivaltaiset viranomaiset ovat tehneet hylkäävän päätöksen, ei säädetä suoranaisesti valitusoikeuden vaan sen sijaan valituksen tutkimisen edellytykseksi. Tällöin asianomainen henkilö voisi hakea muutosta Suomen toimivaltaisen viranomaisen päätökseen sen tiedoksisaannista laskettavan normaalin määräajan puitteissa, mutta valitusta ei kuitenkaan tutkittaisi, mikäli valituksen vireillä ollessa ilmenee, että toisen maan viranomainen on osaltaan hyväksynyt käsittelyhakemuksen. Tällöinhän valituksen käsittely käy joka tapauksessa tarpeettomaksi, koska asianomainen henkilö voi pyytää, kuten ehdotetusta säännöksestä käy ilmi, riidanratkaisutoimikunnan perustamista. Toinen vaihtoehto olisi muutoksenhakuajan säätäminen alkamaan vasta siitä, kun on selvinnyt, että kaikki toimivaltaiset viranomaiset ovat tehneet hylkäävän päätöksen.

Jatkomuutoksenhaussa hallinto-oikeuden tällaisessa asiassa antamaan päätökseen samoin kuin muutoksenhaussa niihin päätöksiin, jotka olisi menettelylain eri säännösten mukaan ratkaistu hallinto-oikeudessa hallintoriita-asioina, edellytettäisiin 20 §:n 2 momentin mukaan korkeimman hallinto-oikeuden myöntämään valituslupaa. Valitusluvan edellyttäminen tällaisissa tilanteissa onkin varsin luontevaa ja perusteltua, koska valituslupa on tarpeen veroasioissa yleisesti ja koska valituslupajärjestelmästä ollaan muutenkin luomassa vahva pääsääntö KHO:ssa tapahtuvassa muutoksenhaussa.