

**Suullisen käsittelyn järjestäminen turvaa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin
toteutumisen veroprosessissa**

Olli Isoaho

Oikeussuoja ja oikeudenkäynti hallintoasioissa

Pro gradu -tutkielma

Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta

30.12.2019

OLLI ISOAHO: Suullisen käsittelyn järjestäminen turvaa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisen veroprosessissa

Pro gradu, 70 sivua

Hallinto-oikeus

Joulukuu 2019

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -järjestelmällä.

Perehdyn tutkielmassa suullisten käsittelyiden järjestämiseen veroprosessuaalisissa asioissa, kun verovelvollinen pyytää suullista käsittelyä hallintotuomioistuimelta. Tutkielmassa tarkastellaan, täyttyvätkö oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytykset, jos hallinto-oikeus hylkää verovelvollisen suullista käsittelyä koskevan pyynnön. Tutkielman tarkoituksena on karjoittaa, onko suullisten käsittelyiden vähäinen määrä veroprosesseissa oikeusturvaongelma. Tutkielmassa selvitetään myös keinoja, joilla suullisten käsittelyiden määrää voitaisiin nykyisen voimassa olevan oikeuden nojalla lisätä veroprosessuaalisissa asioissa. Tutkielmassa perehdytään myös Ruotsin ja Saksan hallintoprosessia koskevaan sääntelyyn, jotta suomalaisen hallintoprosessin sääntelyä suullisista käsittelyistä on mahdollista arvioida kattavasti eri näkökulmista.

Tutkielmassa käytetty metodi on perusluonteeltaan oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Tutkielman tarkoituksena on arvioida voimassaolevan oikeuden ja 1.1.2020 voimaanastuvan lain oikeudenkäynnistä hallintoasioissa näkökulmasta suullisten käsittelyiden järjestämistä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja yksilön oikeusturvan toteutumisen kannalta. Lainoppi on käsitteenä varsin monisyinen eikä lainopillisessa tutkimuksessa ole näkemykseni mukaan kysymys pelkästään mekaanisesta säännöksen lukemisesta ja tulkitsemisestä auktoritatiivisten hierarkkisesti muodostuneiden lähteiden valossa. Tutkielmassa on otettu huomioon monitehtisyyden merkitys ja lähdeaineistona on käytetty muun muassa oikeussosiologista tutkimusta koetusta oikeudenmukaisuudesta sekä LinkedIn-päivitystä. Näkemykseni mukaan kattavalla ja monipuolisella lähdeaineistolla päästään lähemmäksi voimassa olevan oikeuden perimmäistä sisältöä verrattuna siihen, että lähdeaineistona käytettäisiin yksipuolisesti perinteistä oikeusdogmaattista tutkimusta.

Tutkielman yksi keskeisimmistä havainnoista on, että suullisia käsittelyitä järjestetään veroprosessissa todella harvoin, vaikka suullisten käsittelyiden lisääminen veroprosesseissa on mahdollista jo nykyisen voimassa olevan lainsäädännön avulla. Suullisten käsittelyiden vähäinen määrä johtunee osittain siitä, että hallinto-oikeudet ovat haluttomia järjestämään suullisia käsittelyitä veroprosesseissa. Tosin hallintoprosessin kehitys on menossa suuntaan, joka korostaa suullisuuden lisäämistä myös veroprosessuaalisissa asioissa. Lisäksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen, perusoikeuksien ja Euroopan unionin oikeuden alati kasvavan merkityksen ansiosta suullisuus tulee jatkossa korostumaan hallintoprosessissa. Hallinto-oikeuksien tulisikin rohkeammin järjestää suullisia käsittelyitä veroprosesseissa.

Avainsanat: oikeudenmukainen oikeudenkäynti, oikeusturva, ihmisoikeudet, perusoikeudet, perustuslain suora soveltaminen, perustuslain etusija, suullinen käsittely, veroprosessi, suullinen kuuleminen, kontradiktorisuus, tosiseikkojen selvittäminen, aineellinen totuus, virallisperiaate, koettu oikeudenmukaisuus, merkitys asianosaiselle.

SISÄLLYS

| | |
|---|-----------|
| SISÄLLYS | III |
| LÄHTEET | IV |
| 1 JOHDANTO | 1 |
| 1.1 Taustaa | 1 |
| 1.2 Aihe, tutkimusongelma ja -kysymykset | 2 |
| 1.3 Rajaukset ja rakenne | 6 |
| 1.4 Tutkimusmetodi ja lähteet | 8 |
| 2 SUULLISEN KÄSITTELYN MERKITYS, OIKEUSLÄHTEET JA PERIAATTEET | 11 |
| 2.1 Suullisen käsittelyn merkitys yleisesti sekä veroprosessissa | 11 |
| 2.2 Suullisen käsittelyn normipohja | 14 |
| 2.3 Virallisperiaate hallintoprosessissa | 20 |
| 2.4 Onko suullisten käsittelyiden vähäinen määrä veroprosesseissa oikeusturvaongelma? | 23 |
| 3 VEROTUKSEN ASEMA PERUSTUSLAISSA JA PERUSTUSLAIN 106 § | 27 |
| 3.1 Lähtökohtia | 27 |
| 3.2 Perustuslain 106 §:n tarkoitus, soveltaminen ja perustuslainmukainen tulkinta | 29 |
| 3.3 Perustuslain 106 §:n soveltuminen veroprosessissa | 32 |
| 3.4 Perustuslain nojalla kohti suullisia käsittelyitä | 35 |
| 4 HALLINTOPROSESSIT EUROOPASSA | 39 |
| 4.1 Lähtökohtia | 39 |
| 4.2 Ruotsi | 41 |
| 4.3 Saksa | 44 |
| 4.4 Ulkomaisista menettelyistä mallia suomalaiselle hallintoprosessille | 46 |
| 5 SUULLISTEN KÄSITTELYIDEN LISÄÄMISTÄ PUOLTAVAT JA VASTUSTAVAT SEIKAT | 51 |
| 5.1 Lähtökohtia | 51 |
| 5.2 Suullista käsittelyä puoltavat seikat | 53 |
| 5.3 Kirjallista menettelyä puoltavat seikat | 57 |
| 5.4 Tutkimus koetusta oikeudenmukaisuudesta hallintoprosessissa ja tutkimuksen merkitys suullisen käsittelyn näkökulmasta | 62 |
| 5.5 Suullinen vai kirjallinen käsittely? | 64 |
| 6 JOHTOPÄÄTÖKSET | 68 |

LÄHTEET

Kirjallisuus

Aarnio, Aulis 1975

Laki, Teko ja Tavoite. Lainopillisen ylioppilastiedekunnan kustannustoimikunta 1975.

Aarnio, Aulis 1978

Mitä lainoppi on? Kustannusosakeyhtiö Tammi 1978.

Aer, Janne 2009

Tuomioistuimen selvittämismääräys ja suullinen käsittely hallintoprosessissa. Defensor Legis N:o 5/2009, s. 761–774.

Aer, Janne 2003

Oikeusturva ja oikeudenmukainen oikeudenkäynti hallintolainkäytössä. Oikeustiede – Jurisprudentia XXXVI:2003.

Anttila, Matti 2007

Suullisten käsittelyiden toimittaminen veroasioissa. Verotus 4/2007, s. 417–426.

Bödefeld, Axel ja Knorr, Gunnar 2018

Tax litigation in Germany: overview, 1.10.2018.

Linkki internetsivulle: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transition-Type=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transition-Type=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1)

Elia Antonio, Mariolina 2019

Jus Commune Casebooks for the Common Law of Europe. Cases, Materials and Text on Judicial Review of Administrative Action. Edited by Chris Backes and Mariolina Elia Antonio. Hart Publishing. First published in Great Britain 2019.

Ervasti, Kaijus 2011

Oikeussosiologia ja oikeuspoliittinen tutkimus osana oikeustiedettä. Oikeustiede-Jurisprudentia 2011:XLIV, s. 61–132.

Ervo, Laura 2008

Oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuusvaatimus – käsikirja lainkäyttäjille WSOY Pro 2008.

de Godzinsky, Virve-Maria ja Aaltonen, Mikko 2013

Koettu oikeudenmukaisuus hallintoprosessissa, Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja 121, Helsinki 2013.

Haapaniemi, Ossi, Ohtonen, Mika ja Raunio, Merja 2018

Suullisten käsittelyjen tarpeellisuudesta erityisesti siirtohinnoittelua ja veronkiertoa koskeissa veroriidoissa. Defensor Legis N:o 4/2018.

Halila, Leena 2016

Onko hallintoprosessilla tulevaisuutta? Lakimies 2/2016 s. 291–296.

Halila, Leena 2000

Hallintoprosessi itsenäisenä prosessilajina, *Lakimies* 6/2000 s. 955–959.

Halila, Leena 2000a

Hallintolainkäyttömenettelyn oikeusturvatakeista. *Vammala* 2000.

Hallberg, Pekka 2011

Perusoikeudet. WSOY Pro Oy 2011.

Hallberg, Pekka 2001

Oikeudenmukainen oikeudenkäynti 2000-luvulla. *Jyväskylä* 2001.

Hallberg, Pekka, Ignatius, Pirkko ja Kanninen, Heikki 1997

Hallintolainkäyttölaki. Lakimiesliitos kustannus, Helsinki 1997.

Hirvelä, Päivi ja Heikkilä, Satu 2017

Ihmisoikeudet, Käsikirja EIT:n oikeuskäytäntöön. *Alma Talent* 2017.

Hirschl, Ran 2014

Comparative Matters: The Renaissance of Comparative Constitutional Law. *Oxford University Press* 2014.

Hirschl, Ran 2004

The Political Origins of the New Constitutionalism *Ran Hirschl University of Toronto, Indiana Journal of Global Legal Studies* Volume 1. Issue 1 Article 4.

Husa, Jaakko 1995

Julkisoikeudellinen tutkimus. Tutkimus julkisoikeudessa harjoitettavan oikeusdogmatiikan metodologiasta. *Jyväskylä* 1995.

Hydén, Håkan 1997

Vad är rättssociologi? Om rättssociologins forskningsuppgifter nu och i framtiden. *Rättssociologi då och nu. En jubileumskrift med anledningen av rättssociologins 25 år som självständig ämne i Sverige.* *Lund* 1997.

Karapuu, Heikki 1999

Perusoikeudet kansallisten normien hierarkiassa. *Lakimies* 1999/6–7, s. 867–877.

Karhu, Einari 2016

Suullinen käsittely veroprosessissa. *Defensor Legis* N:o 2/2016, s. 225–234.

Lavapuro, Juha 2008

Perustuslain 106 §:n ilmeisyysvaatimuksen vaikutuksista oikeuskäytännössä. *Lakimies* 2008/4, s. 582–611.

Länsineva, Pekka 2011

Perusoikeusliike, Julkaistu teoksessa *Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 50 vuotta toimittanut Tatu Hyttinen ja Katja Weckström Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta* 2011.

Scheinin, Martin 1998

Perustuslaki 2000 -ehdotus ja lakien perustuslainmukaisuuden jälkikontrolli: puoli askelta epä-määräiseen suuntaan, Lakimies 6–7/1998 s. 1123–1131.

Myrsky, Matti 2008

Suullinen käsittely veroprosessissa (lyhyempi kirjoitus). Lakimies 2008/1, s. 107–118.

Myrsky, Matti ja Rabinä, Timo 2015

Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum Helsinki 2015.

Mäenpää, Olli 2019

Oikeudenkäynti hallintoasioissa. Alma Talent 2019 ja Lakimiesliiton kustannus.

Mäenpää, Olli 2018

Hallinto-oikeus. Alma Talent 2018.

Mäenpää, Olli 2007

Hallintoprosessioikeus. WSOYpro, Helsinki 2007.

Mäenpää, Olli 2007a

Hallintoprosessi – hallinnon valvontaa vai oikeuksien turvaa? Oikeus 2007 (36); 3: 325–331.

Määttä, Tapio 2004

Ympäristöoikeuden monitieteisyyden haaste: oikeustieteen kolmannen tehtävän hahmotte-lua. Lakimies 6/2004 s. 1097–1107.

Mäntylä, Niina 2012

Mutkia metodissa? Monitieteisyyden haaste oikeustieteelle: neljä käytännön ongelmaa. Oi-keus ja yhteiskunta –oikeustieteen monet kasvot. XIV Oikeustieteen päivät. Vaasan yliopiston julkaisuja 2012.

Niemi, Anne 1997

Perustelut oikeusturvan takeena. Verotus 2/1997 s. 159–163.

Nurmela, Marjo ja Rabinä, Timo 2016

Suulliset käsittelyt veroprosessissa – tutkimus suullisten käsittelyjen järjestämisestä hallinto-oikeuksissa. Verotus 5/2016. s. 514–528.

Nykänen, Pekka 2015

Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus. Talentum Media Oy 2015.

Ojanen, Tuomas 2005

Eurooppa tuomioistuimet ja suomalaiset tuomioistuimet, Lakimies 7–8/2005 s. 1210–1228.

Ojanen, Tuomas 2008

KHO 2007:77 – Pro fisco, contra legem constitutionalem. Lakimies 2/2008 s. 299–315.

Paso, Mirjami, Saukko, Petri, Tarukanne, Veijo ja Tolvanen, Matti, 2015

Hallintolainkäyttö. Talentum 2015.

Pellonpää, Matti, Gullans, Monica, Pölönen, Pasi ja Tapanila, Antti 2018
Euroopan ihmisoikeussopimus. Alma Talent Oy 2018.

Pellonpää, Matti ja Heikkilä, Vesa 2008
Veronkorotus ja suullinen käsittely hallintolainkäytössä. Verotus 1/2008, s. 17–25.

Penttilä, Seppo 2019
Onko Suomi sittenkään verokonsulttien valtakunta ja vero-oikeus verosuunnittelun tiedettä? Arvioita Santtu Raitasuon artikkelista Verosuunnittelun tiede? Tapaustutkimus akateemisen verotutkimuksen sidonnaisuuksista Lakimies 7–8/2019 s. 1151–1177.

Pikkujämsä, Mikko, 2001
Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla, Talentum Oyj 2001.

Pitkäranta, Ann-Mari 2004
Näytöstä ja arvioinnista tuloveroprosessissa 2004. Lisensiaatintutkimus 12.10.2004. Oikeus-tieteellinen tiedekunta Turun yliopisto. Julkaistu Edilexissä 16.12.2005 <http://www.edilex.fi/laikirjasto/2758.pdf>

Ryynänen, Olli 2001
Selvittämiselvollisuus ja todistustaakka verotuksessa. Defensor Legis N:o 2/2001 s. 262–283.

Saukko, Petri 2013
Suullinen käsittely hallintolainkäyttöasiassa – ilmeisen tarpeeton, tarpeeton vai sittenkin tarpeellinen. Julkaistu aikaisemmin teoksessa lura novit curia – Juhlakirja Veijo Tarukannel 60 vuotta toim. Altti Mieho. Edita Publishing Oy 2013.

Siitari-Vanne, Eija 2000
Hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön oikeusturvan kehittämisestä, Lakimies 7–8/2000 s. 1212–1236.

Sakslin, Maija 1999
Verot ja maksut perustuslaissa, Lakimies 6–7/1999 s. 995–1002.

Tarkka, Anna-Stiina 2015
Selvitysvelvollisuus ja todistustaakka – vertailevia näkökohtia hallinto- ja siviiliprosesseista. Lakimies 2015/3-4, s. 508–532.

Tarkka, Anna-Stiina 2012
Pro gradu -tutkielma, Tasapuolisuuden toteutuminen oikeudenkäynnissä prosessinjohton rooli ja sen tasapuolisuutta tukevat ja edistävät tehtävät, 2012 Helsingin yliopisto julkisoikeuden laitos.

Tarukannel, Veijo, Jukarainen, Heikki 1999
Oikeudenkäynti hallintotuomioistuimissa. Gummerus kirjapaino, 1999.

Tiihonen, Maria 2014
Pro gradu -tutkielma, Suulliset käsittelyt yleisissä hallintotuomioistuimissa – suullisesta kuulustelusta kohti modernia suullista käsittelyä, Lapin yliopisto 2014 hallinto-oikeus.

Tikka, Kari 1999

Verolakien perustuslainmukaisuuden tutkimisesta tuomioistuimissa. *Lakimies* 1999/6–7 s. 982–994.

Tikka, Kari 2003

Om likheten vid personbeskattningen: ett önsketänkande eller en rättslig norm? Teoksessa *Festskrift till Gustav Lindencrona. Nordstedts Juridik. Tukholma 2003*, s. 513–525.

Tolvanen, Matti 2003

Asianosaisten määräämistoimista rikosprosessissa. *Defensor Legis* N:o 6/2003, s. 1009–1027.

Torkkel, Timo 2019

Vastine Santtu Raitasuon artikkelista Verosuunnittelun tiede? Tapaustutkimus akateemisen verotutkimuksen sidonnaisuuksista (*Lakimies* 6/2019) *Lakimies* 7–8/2019 s. 1178–1180.

Tuori, Kaarlo ja Lavapuro, Juha 2011

Perusoikeudet. WSOY Pro Oy 2011.

Tuori, Kaarlo 2002

Foucault'n oikeus kirjoituksia oikeudesta ja sen tutkimisesta. WSOY Lakitieto 2002.

Tyler, Tom 1990

Why People Obey the Law, New Haven, London 1990.

Varney, Mike 2019

Jus Commune Casebooks for the Common Law of Europe. Cases, Materials and Text on Judicial Review of Administrative Action. Edited by Chris Backes and Mariolina Eliantonio. Hart Publishing. First published in Great Britain 2019.

Vihervuori, Pekka 2006

Näkökulmia oikeussuojan kustannuskysymyksiin hallintolainkäytössä. *Defensor Legis* N:o 4/2006. s. 666–687.

Viljanen, Veli-Pekka 2005

Perustuslain etusija ja ristiriidan ilmeisyyden vaatimus. Julkaistu aiemmin teoksessa *Oikeus – kulttuuria ja teoriaa* Juhlakirja Hannu Tolonen 2005 toim. Jyrki Tala ja Kauko Wikström Turun yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta 2005.

Viljanen, Veli-Pekka 2001

Perusoikeuksien rajoitusedellytykset. Alma Talent Oy 2001.

Virolainen, Jyrki ja Vuorenpää, Mikko 2017

Prosessioikeus 2017. Alma Talent Oy.

Wennergren, Bertil ja von Essen, Ulrik 2013

Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar. Sjätte upplagan. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2013.

Wennergren, Bertil 2005

Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar. Femte upplagan. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2005.

Äimä, Kristiina 2001

Veroprocessoikeus. Sanoma Pro Oy 2011.

Virallislähteet

| | |
|-----------------|---|
| HE 29/2018 vp | Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. |
| HE 29/2016 | Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi. |
| HE 1/1998 vp | Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi Suomen hallitusmuodoksi. |
| LaVL 9/1998 vp | Lakivaliokunnan lausunto 9/1998 vp, hallituksen esitys uudeksi Suomen hallitusmuodoksi. |
| PeVM 10/1998 vp | Perustuslakivaliokunnan mietintö 10/1998 vp hallituksen esitys uudeksi Suomen hallitusmuodoksi. |
| HE 217/1995 vp | Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi. |
| PeVM 25/1994 vp | Perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 25 hallituksen esityksestä perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta. |
| HE 309/1993 vp | Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta. |

Mietinnöt ja julkaisut

Oikeusministeriön julkaisu 2015

Oikeusministeriön julkaisu 1/2015, Korkeimpien oikeuksien organisatorinen yhdistäminen - Hyötyjen ja haittojen arviointi. Liite 1, Kansainvälinen selvitys.

OMML 4/2011

Oikeudenkäynti hallintoasioissa. Prosessityöryhmän mietintö 4/2011.

Työryhmämietintö 2008

Työryhmämietintö 2008:8 Perustuslaki 2008 -työryhmän muistio.

Lausunnot

Suomen Asianajajaliitto 2017

Lausunto, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. 30.6.2017.

Ulkomaiset raportit

Ramberg, Anne, Rolén, Thomas, Westling Palm, Katrin 2019

Åtgärder för att förbättra skatteprocessen i stora och komplicerade mål — ökad samsyn mellan inblandade parter. Rapporten är framtagen i samarbete mellan Sveriges advokatsamfund, Skatteverket och förvaltningsdomstolarna. Julkaistu 5.6.2019. <https://www.skatteverket.se/download/18.8bcb26d16a5646a1487b02/1559656348543/Rapport%20F%C3%B6rb%C3%A4ttrad%20skatteprocess.pdf>

Puheet

Vihervuori, Pekka 2014

Puhe Helsingin yliopiston hallinto-oikeuspäivässä 21.5.2014

(<https://www.kho.fi/fi/index/ajankohtaista/presidenttipekkavihervuorenpuheita/helsinginyliopistonhallinto-oikeuspaiva21.5.2014.html>)

Mielipidekirjoitukset

Wahlroos, Heikki 2017

Suullisten käsittelyjen määrää lisättävä veroriidoissa. Edilex mielipidekirjoitus, julkaistu Edilexissä 23.10.2017.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö

Gülmez v. Turkki 29.9.2008

Hannu Lehtinen v. Suomi 22.7.2008

Kallio v. Suomi 22.7.2008

Vilho Eskelinen ym. v. Suomi 19.4.2007

Jussila v. Suomi 23.11.2006

Elo v. Suomi 26.9.2006

Kaura v. Suomi 23.6.2009

Pirinen v. Suomi 16.5.2006

Miller v. Ruotsi 8.2.2005

Lundevall v. Ruotsi 12.11.2002

Salomonsson v. Ruotsi 12.11.2002

Ferrazzini v. Italia 12.7.2001

Bendenoun v. Ranska 24.2.1994

Kotimainen oikeuskäytäntö

KHO 2017:63

KHO 2013:75

KHO 2013:23

KHO 2011:117

KHO 2011:114

KHO 2008:25

KHO 2007:68

KHO 2007:67

Ulkomainen oikeuskäytäntö

Regeringsrätten, 22.6.2010, asianumero 8312-08.

Eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaisut

Eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaisu 21.4.2010 (Diaarinumero 2965/4/08).

Apulaisoikeusasiamiehen ratkaisut

Eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu 11.12.2019 (Diaarinumero 6525/2018).

Eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu 12.6.2007 (Diaarinumero 736/4/06).

Tilastot

Domstolsstatistik 2018

Domstolsstatistik 2018, Domstolsverket Sveriges domstolar.

Lehdistötiedotteet

European Court of Human Rights 2008

Press release issued by the Registrar 543/22.7.2008.

LinkedIn-päivitykset

Haapaniemi, Ossi 2019

LinkedIn-päivitys 17.12.2019.

[https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:6612834224556900352/?commentUrn=urn%3Ali%3Acomment%3A\(activity%3A6612749049353383936%2C6612834164846796800\)](https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:6612834224556900352/?commentUrn=urn%3Ali%3Acomment%3A(activity%3A6612749049353383936%2C6612834164846796800))

1 JOHDANTO

1.1 Taustaa

Oikeudenmukainen oikeudenkäynti, perus- ja ihmisoikeudet sekä yksilön oikeuksien turvaaminen ovat nousseet keskeiseksi puheenaiheeksi suomalaisessa oikeuskeskustelussa ja -kulttuurissa. Lainsäätäjän on todennut, että vuodenvaihteessa 2020 voimaan tulevan lain oikeudenkäynnistä hallintoasioissa tarkoituksena on vastata nykyistä paremmin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksiin.¹ Nykyinen, vuonna 1996 säädetty, hallintolainkäyttölaki muuttuu ja uuden lain yhtenä keskeisenä tarkoituksena on prosessin terävöittäminen hallintoprosessissa.² Tarve prosessin terävöittämiselle johtunee siitä, että esimerkiksi yleinen eurooppalainen oikeuskehitys on menossa suuntaan, jossa muutoksenhaku nähdään enenevässä määrin yksilöllisenä oikeutena.³

1.1.2020 voimaan tulevan ”uuden hallintolainkäyttölain” eräitä julkikirjoitettuja taustavaikuttimia ovat Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännön kehitys sekä Euroopan unionin lainsäädännössään jäsenmaille asettamat oikeusturvavaatimukset.⁴ Voidaankin sanoa, että uuden lain pitkässä, noin kolmetoista vuotta kestäneessä, valmistelutyössä on otettu huomioon yksilön oikeusturvan kehittyminen ja yksilön perusoikeuksien vahvistuminen suhteessa julkiseen valtaan. Voidaankin katsoa, että perusoikeussäätelyllä on kaiken kaikkiaan yhä keskeisempi ja velvoittavampi merkitys yksilön ja julkisen vallan välisessä oikeussuhteessa.

Länsineva on todennut perusoikeuksien kasvaneesta painoarvosta, että *”Vaikka kaikki oikeusyhteisön jäsenet eivät kenties olekaan perus- ja ihmisoikeuksista ja niiden merkityksen vahvistumisesta erityisen innoissaan, ei paluuta entiseen perusoikeusvapaan juridiikan aikaan voitane pitää realistisena vaihtoehtona.”*⁵ Perusoikeuksien painoarvo on

¹ HE 29/2018 vp, s. 49.

² Äimä 2011, s. 86.

³ HE 29/2018 vp, s. 24. Halila on myös todennut, että hallintoprosessin kehittämisessä on tähdätty nimenomaisesti hallintoprosessin yleiskuvan modernisointiin yleiseurooppalaisen standardin mukaiselle tasolle. Hallintoprosessin modernisoituminen on näkynyt esimerkiksi suullisten käsittelyiden määrällisenä kasvuna hallintoprosesseissa, tarkemmin Halila 2000, s. 957.

⁴ HE 29/2018 vp, s. 9.

⁵ Länsineva 2011, s. 350.

näin ollen vahvempi kuin aiemmin. Länsineva on myös todennut, että perusoikeuksien velvoittava merkitys, etenkin lainkäytössä, on vahvistunut.⁶ Perusoikeussäätelyllä on yhä keskeisempi merkitys yksityisen ja julkisen välisessä oikeussuhteessa. Perusoikeussäätely ei ole enää merkityksetöntä taustahelinää muun aineellisen lainsäädännön taustalla.

Käytännössä yksilön oikeusturvan vahvistaminen ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytysten turvaaminen tarkoittavat, ettei yksilö ole nykyisessä hallintoprosessissa hallintoalalamaisen asemassa. Voidaan sanoa, että Suomen perustuslaissa, Euroopan ihmisoikeussopimuksessa ja Euroopan unionin oikeudessa säädetyt oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet turvaavat kokonaisuutena yksilön oikeuksia tämän hakiessa muutoista hallintotuomioistuimessa viranomaisen tekemään päätökseen.⁷ Suomen perustuslaissa säädettyjen perusoikeuksien merkitys on kasvanut kansainvälisten ihmisoikeusvelvoitteiden takia.⁸ Voisikin luulla, että yksilön näkemyksellä ja tämän antamalla selvityksellä olisi merkitystä hallintoprosessin käsittelyssä.

Huolimatta siitä, että yksilön oikeuksia turvaa joukko säädöksiä ja perustuslain oikeudenmukaiselle oikeudenkäynnille asettamia vaatimuksia, ei yksilön perustavanlaatuisien oikeuksien tosiasiallinen toteutuminen ole mikään itsestäänselvyys. Yksilö ei säädännöistä oikeuksistaan huolimatta saa oikeussuojaa tai oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä hallintoprosessissa. Esimerkiksi suullisten käsittelyiden vähäinen määrä hallinto-oikeuksissa järjestetyissä veroprosesseissa on yksilön oikeusturvan ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisen kannalta ongelmallinen asia.

1.2 Aihe, tutkimusongelma ja -kysymykset

Vuosina 2011–2017 suullista käsittelyä on vaadittu hallinto-oikeuksilta kaikkinsa yhteensä 15.606 kertaa ja suullisia käsittelyitä on järjestetty yhteensä 3.869 kertaa. Suullista käsittelyä on vaadittu korkeimmalta hallinto-oikeudelta 4.002 kertaa ja suullinen käsittely on järjestetty kyseessä olevalla ajanjaksolla 31 kertaa korkeimmassa hallinto-

⁶ Länsineva 2011, s. 350.

⁷ Länsineva 2011, s. 348 ja Äimä 2011, s. 86.

⁸ Hallberg 2011, s. 58.

oikeudessa. Keskimäärin seitsemän prosenttia kaikista hallinto-oikeuksissa käsiteltävistä asioista koskee verotusta.⁹

Verrattuina muihin asiaryhmiin suullisia käsittelyitä järjestetään veroprosesseissa vielä harvemmin kuin muissa hallintotuomioistuimen käsittelemissä asioissa. Nurmela ja Rabinin tekemän tutkimuksen mukaan veroprosesseissa järjestetään kokonaisuudessaan vuosittain noin 10–20 suullista käsittelyä, kun esimerkiksi vuonna 2016 suullisia käsittelyitä järjestettiin kaikkina yhteensä 506 kappaletta.¹⁰ Voidaan todeta, että suullisia käsittelyitä järjestetään hallinto-oikeuksissa harvoin ja vielä harvemmin niitä järjestetään veroprosesseissa. Eniten suullisia käsittelyitä järjestetään lastensuojelu- ja ulkomaalaisasioissa.¹¹ Suullisten käsittelyiden vähäinen määrä veroprosesseissa herättää kysymyksiä.

Tutkielmassa tarkastelun kohteena on, mihin perustuu suullisten käsittelyiden vähäinen määrä nimenomaan veroprosesseissa. Tutkimusongelmaksi muodostuu se, voidaanko suullisten käsittelyiden vähäinen määrä veroprosesseissa nähdä oikeusturvaongelmana. Lisäksi tutkielmassa hahmotetaan sitä, mitkä seikat puoltavat suullisten käsittelyiden järjestämisen lisäämistä veroprosesseissa. Toisaalta tarkastelun kohteena on myös se, mitkä seikat eivät puolla suullisten käsittelyiden järjestämisen lisäämistä veroprosesseissa. Yhtenä käsiteltävänä asiana on myös se, miten voimassa olevan lainsäädännön avulla voitaisiin lisätä suullisten käsittelyiden määrää, kun asianosainen vaatii toimitettavaksi suullista käsittelyä.

Tarkemmin sanottuna tutkielman tarkoituksena on perehtyä siihen, onko hallintoprosessissa käytävä oikeudenkäynti oikeudenmukainen, jos hallintotuomioistuin hylkää verovelvollisen veroprosessissa esittämän suullista käsittelyä koskevan vaatimuksen. Saako verovelvollinen oikeusturvaa hakiessaan muutosta verotuspäätökseen hallintotuomioistuimelta, jos hänen vaatimansa suullinen käsittely hylätään ilmeisen tarpeettomana?

⁹ HE 29/2018 vp, s. 19–22. Kaikki suullista käsittelyä koskevat vaatimukset eivät ole koskeneet veroprosesseja vaan esitetyissä luvuissa on laskettu yhteen kaikissa hallintotuomioistuimissa esitetyt vaatimukset asiasta riippumatta.

¹⁰ Nurmela ja Rabinä 2016, s. 515 ja HE 29/2018 vp, s. 19.

¹¹ HE 29/2018 vp, s. 19.

Asianajokentässä on tuotu laajasti esille, että voimassa olevan hallintolainkäyttölain sääntely ja hallintoprosessissa tapahtuva menettely liittyen suullisten käsittelyiden järjestämiseen on verovelvollisen oikeusturvan kannalta ongelmallinen ja puutteellinen. Ensinnäkin suullisia käsittelyitä ei järjestetä veroprosesseissa lainkaan niin usein kuin verovelvolliset niitä vaativat.¹² Käsittelyiden vähäinen määrä esitetystä käsittelyvaatimuksesta huolimatta asettaa kyseenalaiseksi muun muassa sen, täyttyvätkö oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytykset veroprosessissa. Keskustelussa on tuotu esille, että suullisten käsittelyiden järjestäminen on poikkeuksellista, vaikka asianosainen esittäisi suullista käsittelyä koskevan pyynnön, jossa toteaa suullisen käsittelyn edistävän hallinto-oikeudessa käsiteltävän asian selvittämistä.¹³

Vero-oikeudellisessa keskustelussa on lisäksi painotettu, että jopa isoissa ja monimutkaisissa veroriidoissa hallintotuomioistuimet ovat verrattain usein pitäneet suullisia käsittelyjä ilmeisen tarpeettomina.¹⁴ Esitetystä näkemyksistä voidaan tiivistää väite, ettei suullisten käsittelyiden järjestämistä koskeva sääntely kaikilta osin suojaa yksilön perustavanlaatuisia oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin veroprosessissa, koska verovelvollisella ei ole mahdollisuutta suullisesti esittää näyttöä omassa asiassaan hallintotuomioistuimelle.¹⁵

Nykyisen voimassa olevan lainsäädännön lisäksi myös uutta hallintolainkäyttölakia on kritisoitu, että lain taustalla oleva hallituksen esitys on kirjoitettu tavalla, ettei suullisten käsittelyiden määrä tule lisääntymään veroprosesseissa.¹⁶ Suomen Asianajajaliitto on muun muassa lausunut, että: *”Ehdotetuissa säännöksissä vaikuttaakin pikemminkin olevan kyse voimassaolevan käytännön kuin suullista käsittelyä koskevan nimenomaisen oikeuden kirjaamisesta lakiin”*.¹⁷ Uudessa laissa on nimittäin kirjoitettu auki ainoastaan ne tekijät, milloin suullista käsittelyä ei ole tarpeen järjestää asianosaisen vaatimuksesta huolimatta.

Lähtökohtaisesti hallintoprosessin perustana on kuitenkin hallintotuomioistuimessa kirjallinen menettely, jota on mahdollista täydentää suullisella käsittelyllä. Suullinen

¹² Wahlroos 2017, s. 1.

¹³ Karhu 2016, s. 225.

¹⁴ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 468.

¹⁵ Karhu 2016, s. 233.

¹⁶ Wahlroos 2017, s. 1.

¹⁷ Suomen Asianajajaliitto 2017, s. 5–6.

käsittely on ensisijaisesti selvityskeino, jonka käyttämisetä yksittäisessä asiassa päättää hallintotuomioistuin.¹⁸ Näin ollen hallintotuomioistuimen päätöksenteko perustuu hallintoprosessissa kirjallisessa muodossa saatuun selvitykseen. Voidaankin sanoa, ettei yksilön oikeus suulliseen käsittelyyn veroprosessissa ole automaatio. Vaikka suullinen käsittely on esimerkiksi Euroopan ihmisoikeussopimuksessa säädetyn mukaisesti yksi oikeudenkäynnin julkisuuden ilmentymistä ja keskeinen EIS 6 (1) artiklan periaate, ei artiklan sääntely sovellu suoraan suullisten käsittelyiden järjestämisvelvollisuuteen veroprosesseissa.¹⁹

Esimerkiksi Suomea koskevassa vero-oikeudellisessa Jussila-tapauksessa Euroopan ihmisoikeustuomioistuin totesi, että suullinen käsittely voitiin jättää pitämättä, eikä suullinen käsittely ollut tarpeen käsiteltävän asian kannalta. Suullinen käsittely ei ole Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen mukaan absoluuttinen oikeus kaikissa asioissa.²⁰ Toisaalta Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on todennut muissa Suomea koskevissa asioissa, että hallinto-oikeus on loukannut yksilön oikeutta, kun se ei ole järjestänyt suullista käsittelyä veroprosessissa.²¹ Lisäksi eduskunnan apulaisoikeusasiamies on katsonut, että oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin olisi edellyttänyt kyseessä olleessa hallintotuomioistuimen käsittelemässä verotusta koskevassa asiassa suullisen käsittelyn järjestämistä.²²

Toisaalta esimerkiksi Ruotsissa suullinen käsittely on järjestettävä aina veronkorotusta koskevassa asiassa.²³ Tanskassa hallintoasiat käsitellään kokonaisuudessaan suullisesti samassa tuomioistuimessa kuin siviili- ja rikosasiatkin. Hallintoasian käsittely muistuttaakin tanskalaisessa mallissa siviiliasian käsittelyä.²⁴ Myös Norjassa veroasiat käsitellään suullisessa oikeudenkäynnissä.²⁵ Voidaankin sanoa, että Suomen hallintoprosessin sääntely näyttää poikkeavan muista Pohjoismaista ainakin veroprosessien suullisen

¹⁸ Mäenpää 2018, s. 1013.

¹⁹ Hirvelä ja Heikkilä 2017, s. 449.

²⁰ Jussila v. Suomi tuomion kohdat 41 ja 48.

²¹ Kyse tapauksista Hannu Lehtinen v. Suomi ja Kallio v. Suomi. Tarkemmin European Court of Human Rights, press release 2008, s. 1. *”The Court held unanimously that in both cases there had been a violation of Article 6 § 1 of the Convention on account of the refusal to hold an oral hearing in the Administrative Court, and that it was not necessary to examine separately the remainder of the applicants’ complaints under Article 6.”*

²² Eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu (Dnro 736/4/06) 12.6.2007, s. 15.

²³ HE 29/2018 vp, s. 27.

²⁴ HE 29/2018 vp, s. 31.

²⁵ Wahlroos 2017, s. 1.

käsittelyn osalta. Muissa Pohjoismaissa suullisuus veroasian käsittelyssä on lähtökohta, mutta Suomessa asianosaisen pyynnöstä suullinen käsittely järjestetään, mikäli tuomioistuin katsoo sen tarpeelliseksi. Voidaan todeta, että oikeus suulliseen käsittelyyn on jännitteisessä suhteessa hallintoprosessin sääntelyn sekä yksilön perusoikeuksien kuten oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin kanssa.

1.3 Rajaukset ja rakenne

Hallintolainkäyttöä koskeva sääntely on kirjoitettu varsin yleisluontoisesti.²⁶ Osaltaan tämä johtunee siitä, että hallintoprosessissa käsiteltävät asiat ovat varsin erityyppisiä aina kunnallisoikeudellisista, ympäristöoikeudellisiin sekä lasten oikeuksia koskeviin oikeuskysymyksiin. Tutkielman tarkoituksena on tuottaa tietoa suullisista käsittelystä, kun hallinto-oikeus käsittelee vero-oikeudellista asiaa veroprosessissa. Tutkielmaa ei tämän takia tule pitää yleiskatsauksena suullisista käsittelyistä hallintotuomioistuimissa.

Tutkielman keskiössä on nimenomaisesti veroasiat eikä muita hallintotuomioistuimissa ratkaistavia asiaryhmiä arvioida tässä tutkielmassa. Tutkimuskysymyksiin vastataan nimenomaan veroprosessin näkökulmasta eikä tutkimuskysymyksiin tehtyjä vastauksia voi välttämättä suoraan yleistää hallinto-oikeuksien käsittelemiin muihin asiaryhmiin. Lisäksi tutkielman näkökulma rajoittuu suullisten käsittelyiden järjestämiselle tilanteissa, jossa yksityinen asianosainen vaatii suullista käsittelyä järjestettäväksi.

Nimittäin hallintotuomioistuin voi järjestää suullisen käsittelyn myös omasta aloitteestaan asian selvittämistä varten hallintolainkäyttölain 37 §:n nojalla ilman asianosaisen nimenomaista vaatimusta. Tutkielmassa arvioidaan kuitenkin tilanteita, joissa hallintotuomioistuin katsoo, ettei suullisen käsittelyn järjestäminen ole asianosaisen vaatimuksesta tarpeellista. Tutkielmassa ei pelkästään eritellä, mikä on tarpeellista suullisen käsittelyn kannalta, vaan arvioidaan suullisen käsittelyn järjestämistä perusoikeuksien ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin luoman konstruktion kautta.

²⁶ Mäenpää 2018, s. 846.

Tutkielmassa käytetään yleisesti termiä veroprosessi. Tutkielman kontekstissa veroprosessilla tarkoitetaan asianosaisen verotusta koskevan valitusasian käsittelyä hallintotuomioistuimessa. Tutkielmassa ei tarkastella viranomaisessa tapahtuvaa hallintomenettelyä vaan käsitteellä veroprosessi viitataan nimenomaan hallintotuomioistuimessa tapahtuvaan hallintovalitusasian käsittelyyn. Tutkielmassa ei myöskään perehdytä verotuksen oikaisuvaatimusvaiheeseen, joka on pakollinen menettely ennen valituksen tekemistä hallintotuomioistuimeen.²⁷

Tutkielma rakentuu kuudelle käsittelyluvulle. Toisessa kappaleessa perehdytään siihen, voidaanko suullisten käsittelyiden vähäinen määrä veroprosessissa nähdä oikeusturvaongelmana. Tarkastelun kohteena ovat etenkin suullista käsittelyä koskeva normisto, hallintoprosessin keskeisin menettelyperiaate eli virallisperiaate ja aineellisen totuuden periaatteen merkitys suullisten käsittelyiden järjestämisen näkökulmasta.

Kolmannessa kappaleessa arvioidaan suullisten käsittelyiden merkitystä nimenomaan perusoikeuksien sekä perustuslain 106 §:ssä säädetyn perustuslain suoran soveltamisen kannalta. Tarkoituksena on eritellä niitä seikkoja, jotka puoltavat suullisen käsittelyn järjestämistä perusoikeusmyönteisen tulkinnan pohjalta tai mahdollisesti jo suoraan perustuslain nojalla. Kappaleen tarkoituksena on hahmottaa sitä, voidaanko suullisten käsittelyiden määrää lisätä jo nykyisen voimassa olevan lainsäädännön nojalla.

Neljännessä kappaleessa tarkastellaan yleisluontoisesti Ruotsin ja Saksan veroprosesseja. Lisäksi kappaleessa esitetään muutama huomio Norjan ja Tanskan mallista järjestää hallintoasioiden oikeudenhoito. Kappaleen tarkoituksena ei ole olla oikeusvertaileva. Ulkomaisten veroprosessien käsittelyn tarkoituksena on laajentaa lukijan näkökulmaa suomalaisesta veroprosessista hakemalla näkökulmaeroja ja tarkastelemalla muiden maiden vastaavia prosesseja. Kappaleessa eritellään kansainvälisen tarkastelun jälkeen suomalaisen hallintoprosessin kehitystarpeita ja mahdollista tulevaa suuntaa kansainvälisen katsantokannan viitoittamalla pohjalta.

Viidennessä kappaleessa perehdytään siihen, mitkä seikat puoltavat suullisten käsittelyiden järjestämisen lisäämistä veroprosesseissa. Kappaleessa hahmotetaan myös niitä tekijöitä, jotka puhuvat suullisten käsittelyiden järjestämistä vastaan. Tällaisia tekijöitä

²⁷ HE 29/2016, s. 94–95 ja laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 10. luku.

ovat muun muassa esimerkiksi käsittelyn tehokkuus ja taloudellisuus. Kappaleessa perehdytään myös vuonna 2013 valmistuneeseen tutkimukseen, joka erittelee koetun oikeudenmukaisuuden tunnetta hallintoprosessissa. Tutkimuksen tulosten avulla analysoidaan suullisten käsittelyiden järjestämistä veroprosessin näkökulmasta. Kuudennessa kappaleessa esitetään johtopäätökset.

1.4 Tutkimusmetodi ja lähteet

Tutkielma on perusluonteeltaan oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Tutkielman tarkoituksena on arvioida voimassaolevan oikeuden ja vuoden 2020 alussa voimaanastuvan lain oikeudenkäynnistä hallintoasioissa näkökulmasta suullisten käsittelyiden järjestämistä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja yksilön oikeusturvan toteutumisen kannalta tilanteessa, jossa hallintotuomioistuimen käsittelyssä on veroasia. Aarnion konstruoiman verrattain konservatiivisen katsantokannan mukaan lainopissa on kyse kahdesta eri tehtävästä eli oikeussäännösten systematisoinnista ja niiden tulkinnasta.²⁸ Edellä mainitun lisäksi lainopin keskeinen tehtävä on Aarnion mukaan esittää tulkintatieto systemaattisessa muodossa. Systemaattisella muodolla tarkoitetaan, että tulkittava normikokonaisuus on ristiriidattomassa järjestyksessä.²⁹

Systematisoinnin tarkoituksena on jäsentää voimassa oleva oikeus järkeväksi kokonaisuudeksi, jotta tulkinta eli oikeusnormin sisällön selvittäminen olisi mahdollista.³⁰ Aarnion mukaan oikeustiedettä tarvitaan juuri sellaisessa tilanteessa, jossa säännökset on jäsennettävä jollain tavalla³¹ eli systematisoitava. Systematisoinnilla on aiemmin todettu olevan keskeinen asema oikeusdogmatiikassa, koska merkittävät edistysaskeleet varsinaisessa lainopissa ovat tapahtuneet vasta oikeuden uudelleensystematisointien myötä.³²

Oikeusdogmatiikan sisällöstä ja lainopin soveltuvuudesta ylipäätään nykyisenmuotoiseen oikeuselämään on olemassa erilaisia näkemyksiä. Esimerkiksi Alf Ross on todennut,

²⁸ Aarnio 1975, s. 381.

²⁹ Aarnio 1978, s. 271.

³⁰ Aarnio 1978, s. 271.

³¹ Aarnio 1975, s. 269.

³² Aarnio 1978, s. 280–281.

että oikeustieteen ensisijainen tehtävä on kuvata voimassa olevia oikeusnormeja. Aarnion vastanäkemyksen mukaan Rossin näkemys ei kattavasti määritä oikeustieteen perustarkoitusta.³³ Hydén on puolestaan tuonut esille, että perinteisellä lainopilla ei välttämättä saada vastauksia lakien sisällöstä, jos oikeusnormit on kirjoitettu modernilla, joustavalla tavalla.³⁴ On myös todettu, että monitieteisyys ja yhteydet muihin tieteisiin voivat tulla osaksi lainoppia³⁵ ja esimerkiksi ympäristöoikeudessa monitieteisyys on osa ympäristöoikeudellista tulkintaa ja systematisointia.³⁶

Lisäksi Husa on kritisoinut eritoten Aarnion vahvasti painottamaa lainopin metodia muun muassa sen takia, että metodina lainoppi ei kykene ratkaisemaan yhteiskunnassa vallitsevia merkittäviä ongelmia eikä lainoppi tarkastele oikeuden kenttää kokonaisuutena. Oikeustieteellisen tutkimuksen kohteena tulisi olla oikeudelliset ilmiöt kokonaisuudessaan, eivätkä vain tuomioistuinten päätökset tai yksittäiset oikeusnormit.³⁷ Onkin todettu, että oikeustieteen on laajennuttava ja avauduttava enemmän myös muiden tieteenalojen puoleen, jotta oikeustieteellä olisi ylipäätään merkitystä tulevaisuudessa.³⁸

Voidaan sanoa, että lainoppi on käsitteenä tänä päivänä varsin monisyinen eikä lainopilisessä tutkimuksessa ole kysymys pelkästään mekaanisesta säännöksen lukemisesta ja tulkitsemisesta auktoritatiivisten hierarkkisesti muodostuneiden lähteiden valossa. Monitieteisyyden merkitys on edellä todetusti otettava myös huomioon lainopissa, koska sääntely on kirjoitettu yhä avoimempaan ja joustavampaan muotoon. Hallintoprosessia koskeva sääntely on joustavasta sääntelystä hyvä esimerkki. Näkemykseni mukaan systematisoinilla saatu tulkintakannanotto tulee liittää osaksi laajempaa oikeustieteellistä ja yhteiskunnallista keskustelua. Tämä on mahdollista, kun tutkielmassa käytetään laajasti erilaisia eritasoisia lähteitä ja lähestymistapoja normin sisällön selvittämiseksi, tulkitsemiseksi sekä systematisoimiseksi.

Tutkielmassa hyödynnetään perinteisen oikeustieteellisen lähdeaineiston (lait, hallituksen esitykset ja mietinnöt) ohella muun muassa oikeussosiologista tutkimusta

³³ Aarnio 1975, s. 265.

³⁴ Hydén 1997. s. 107–114.

³⁵ Mäntylä 2012, s. 82.

³⁶ Määttä 2004, s. 1098.

³⁷ Husa 1995 s. 141–142 ja Ervasti 2011, s. 117.

³⁸ Ervasti 2011, s. 117.

hallintoprosessien oikeudenmukaisuudesta sekä aineistoa, jossa ulkomaista lainsäädäntöä peilataan suomalaiseen sääntelyyn. Lisäksi lähteenä on myös sosiaalisen mediassa tehty päivitys. Käyttämällä erilaisia lähteitä ja näkökulmia tutkielmassa päästään tarkastelemaan sekä tulkitsemaan voimassa olevan oikeuden todellista sisältöä suullisista käsittelyistä. Tällainen moderni systematisointi ei olisi mahdollista, jos tukeutuisimme ainoastaan Aarnion konservatiiviseen näkemykseen oikeusdogmatiikasta.

Tutkielmassa on käytetty lähteinä niin perinteistä oikeustieteellistä perusteoskirjallisuutta kuin hallintolainkäyttölakia ja uutta lakia koskevia hallituksen esitystä sekä lainvalmisteluaineistoa. Uuden hallintolainkäyttölain valmisteluaineisto on massiivista, joten tätäkin materiaalia on hyödynnetty tutkielmassa, koska materiaalissa on kattavaa selvitystä suomalaisesta hallintoprosessista sekä ulkomaisista vastaavista prosesseista. Eurooppalaisia prosesseja tarkastellessa on käytetty myös alkuperäislähteitä kuten lainsäädäntöä. Ruotsin osalta lähteenä on käytetty kahta eri kommentaaria, jotka käsittelevät Ruotsin hallintolainkäyttölakia.

Tutkielman lähdemateriaalina toimivat myös lukuista hallinto-oikeustieteen tutkijoiden, tuomareiden ja asianajajien julkaisemat artikkelit, jotka käsittelevät suullisten käsittelyiden järjestämistä veroprosessissa. Tutkielman lähteenä olevat artikkelit käsittelevät myös yleisesti oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä hallintolainkäytössä. Artikkelien käyttö on perusteltua, koska niissä hallinto-oikeusalan ja vero-oikeuden asiantuntijat kirjoittavat spesifisti suullisesta käsittelystä veroprosessissa. Tutkielmassa lähteenä on käytetty myös Pekka Vihervuoren hallinto-oikeuspäivässä pitämää puhetta. Tämä johtuu siitä, että puheessa on arvioitu suomalaista hallintoprosessia verraten sitä Norjan ja Tanskan malleihin hallinto-oikeudellisten asioiden käsittelyssä.

Tutkielman kansanvälisessä osiossa lähteenä on käytetty myös pro gradu -tutkielmaa. Pro gradun käyttäminen on perusteltua, koska tutkielmassaan Maria Tiihonen on perehtynyt laajasti saksalaiseen hallintoprosessiin nimenomaan myös suullisen käsittelyn näkökulmasta. Tiihosen tutkielma koskee myös osittain suoraan veroprosessia. Lisäksi Tiihosen tutkielmassa on perehdytty Saksan hallintoprosessiin alkuperäislähteiden avulla ja lähteiden alkuperäiskielellä. Koska allekirjoittaneen saksan kielen taito on olematon, olisi tutkielman uskottavuuden kannalta ongelmallista, mikäli Tiihosen tutkielmaa lähteenä ei selvästi tuotaisi esille.

2 SUULLISEN KÄSITTELYN MERKITYS, OIKEUSLÄHTEET JA PERIAATTEET

2.1 Suullisen käsittelyn merkitys yleisesti sekä veroprosessissa

Pääsääntöisesti käsittelyn suullisuus ja välittömyys ovat keskeisimmät elementit, jotka takaavat oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisen tuomioistuimessa. Pääsääntöisesti suullinen käsittely on välttämätön asianosaisen oikeus, jotta asianosainen voi tehokkaalla tavalla osallistua oman asiansa käsittelyyn oikeudenkäynnissä.³⁹ Toiseksi suullisuus on elementti, joka turvaa oikeudenkäynnin julkisuuden. Näin ollen käsittelyn suullisuus takaa sen, että oikeudenistunto on julkinen tilaisuus niin yleisölle kuin asianosaisille. Lisäksi käsittelyn suullisuus on yksi keskeisimmistä Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artiklan tärkeimmistä periaatteista.⁴⁰

Yleisten prosessioikeudellisten periaatteiden valossa suullisuudella tarkoitetaan asioiden käsittelytavan järjestämistä yleisessä tuomioistuimessa. Nimittäin yleisissä tuomioistuimissa kommunikointitapa on suullista. Näin ollen asianosaiset esittävät asiansa tuomioistuimelle suullisesti, eikä tuomioistuimen päätöksenteon välittömänä pohjana ole kirjallinen materiaali, kuten osapuolten tuomioistuimelle toimittamat kirjelmät.⁴¹ Tästä voidaan johtaa se, että käsittelyn suullisuus yleisissä tuomioistuimissa on yhteydessä toiseen käsittelyperiaatteeseen eli välittömyysperiaatteeseen. Oikeuskirjallisuudessa todetun mukaisesti ”välittömyysperiaate on suullisuusperiaatteen peilikuva”.⁴²

Välittömyysperiaate tarkoittaa, että tuomioistuimen käsittelemässä asiassa osapuolten esittämät lausumat ja todistelu esitetään välittömästi siinä tuomioistuimessa sille kokonpanolle, jossa käsiteltävänä oleva asia on vireillä.⁴³ Lisäksi välittömyysperiaatteen täysimääräinen toteutuminen edellyttää, että oikeudenkäynti tapahtuu aidosti suullisesti ja keskitetysti siinä tuomioistuimessa, joka toimii asian välittömänä ratkaisijana.⁴⁴ Pääsääntöisesti käsittely yleisissä tuomioistuimissa siviili- ja rikosprosessuaalisissa

³⁹ Ervo 2008, s. 173.

⁴⁰ Hirvelä ja Heikkilä 2017, s. 450.

⁴¹ Virolainen ja Vuorenpää 2017, s. 172–173.

⁴² Virolainen ja Vuorenpää 2017, s. 182.

⁴³ Virolainen ja Vuorenpää 2017, s. 182–183.

⁴⁴ Virolainen ja Vuorenpää 2017, s. 182–183.

asioissa on suullista ja käsittely tapahtuu välittömästi sen tuomioistuimen edessä, joka tekee ratkaisunsa istunnossa esitetyn näytön perusteella.

Suullisuudella on kuitenkin hallintoprosessissa eri tavoitteet ja tarkoitus kuin siviili- ja rikosprosessissa, eivätkä edellä mainitut edellytykset käsittelyn välittömyydestä ja suullisuudesta ole suoraan yhdistettävissä hallintoprosessin kontekstiin.⁴⁵ Näin ollen suullinen käsittely hallintoprosessin kontekstissa täytyy erottaa toisten prosessilajien suullisesta käsittelystä.

Yksi merkittävä ero hallintoprosessin ja rikos- ja siviiliprosessin välillä on se, että hallintoprosessissa ei ole varsinaista suullista pääkäsittelyä samalla tavalla, kuin siviili- ja rikosprosesseissa.⁴⁶ Hallintoprosessissa suullinen käsittely on ainoastaan kirjallista menettelyä täydentävä selvityskeino.⁴⁷ Asianosaisen kuulemisen järjestäminen tapahtuu hallintoprosessissa lähtökohtaisesti kirjallisesti. Siviili- ja rikosprosesseille tyypillistä samassa istunnossa tapahtuvaa välitöntä suullista käsittelyä ei juurikaan käytetä. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että käsittelyn kirjallinen muoto ei sinänsä ole ristiriidassa oikeudenkäynnin julkisuuden kanssa, koska oikeudenkäynnin julkisuus toteutuu oikeudenkäyntiasiakirjojen julkisuuden kautta.⁴⁸

Esimerkiksi veroasioiden osalta on hallituksen esityksessä erikseen todettu, että kirjallista selvitystä voidaan usein pitää riittävänä veroasioiden käsittelyssä, koska tosiseikat voidaan selvittää verotusasiakirjojen ja kirjanpitoaineiston pohjalta. Kirjallista aineistoa täydentävä suullinen käsittely voi kuitenkin olla veroasioissa tarpeen, jos kirjallista aineistoa ei ole riittävästi tai kyse on kirjallisen aineiston uskottavuuden arvioinnista.⁴⁹ Voidaankin sanoa, että hallintoprosessissa ei ole mitään ehdotonta kieltoa toimittaa suullista käsittelyä.

Nämä hallintoprosessin ja siviili- ja rikosprosessien väliset eroavaisuudet johtunevat siitä, että hallintoprosessi muodostaa omat yleiset oppinsa sekä oman prosessilajinsa, joka on hallinto-oikeustietelijöiden mukaan muista prosessilajeista erottuva kokonaisuus. Halilan mukaan hallintolain katsantokannasta tarkasteltuna nimenomaan hallintoprosessissa muodollinen ja aineellinen oikeus ovat elävässä

⁴⁵ Anttila 2007, s. 419–420.

⁴⁶ Mäenpää 2007, s. 422 ja Anttila 2007, s. 419–420.

⁴⁷ HE 217/1995 vp, s. 64–65 ja Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 472.

⁴⁸ Mäenpää 2007, s. 423.

⁴⁹ HE 29/2018 vp, s. 123.

vuorovaikutussuhteessa keskenään, joka tuo hallintolainkäyttöön tietynasteista käytännönläheisyyttä ja realismia.⁵⁰ Lisäksi hallintoprosessi edistää Halilan mukaan aineellisen totuuden toteutumista yhteiskunnassa.⁵¹ Hallintoprosessin näkökulmasta poiketen Tolvanen on todennut rikosprosessin osalta, että rikosprosessin tarkoitus ei ole edes pyrkiä aineelliseen totuuteen, koska sitä ei ole realistista saavuttaa ja rikosprosessissa tulisikin tyytyä vain prosessuaaliseen totuuteen.⁵²

Anttila on lisäksi eritellyt hallintoprosessin ja siviiliprosessin välisiä eroavaisuuksia ja vaikutuksia suulliseen käsittelyyn. Anttilan näkemyksen mukaan lähtökohdat oikeudenkäynnille siviiliprosessissa ja hallintoprosessissa ovat täysin erilaiset. Esimerkiksi siviiliprosessuaalisissa asioissa käsiteltävä asia pannaan vireille toisen osapuolen käräjäoikeuden toimittamalla haastehakemuksella, jonka jälkeen asia tulee vastapuolen tietoon. Tästä poiketen hallintolainkäyttöasioissa asiaa on todennäköisesti käsitelty jo kahdessa eri instanssissa (hallintomenettely ja mahdollinen oikaisuvaatimusvaihe) osapuolten välillä ennen asian etenemistä hallintotuomioistuimeen. Näin ollen asian suullinen valmistelu voi olla asian täsmentymisen kannalta tarpeellisempaa siviiliprosessissa kuin hallintoprosessissa, koska siviilipuolella asiasta ei ole vielä päästy lausumaan ennen asian etenemistä tuomioistuimeen.⁵³

Voidaankin sanoa, että suullisuudella on eri merkitys riippuen, mistä prosessilajista on kysymys. Hallintotuomioistuimen tehtävänä onkin arvioida jokaisessa käsiteltävässä tapauksessa erikseen, onko pääsääntöisesti asian käsittelyssä käytettävälle kirjallista menettelyä täydentävälle tai selkeyttävälle suulliselle käsittelylle tarvetta.⁵⁴ Esimerkiksi Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan tilanteessa, jossa

⁵⁰ Halila 2000, s. 956. Mäenpään mukaan keskeisin ero siviili- ja hallintoprosessin välillä on se, että hallintoprosessissa viranomaisten tekemien päätösten ja julkisoikeuteen perustuvien oikeussuhteiden lainmukaisuutta arvioidaan julkisoikeudellisten säännösten perusteella, kun taas siviiliprosessissa asiaa arvioidaan siviilioikeudellisten säännösten perusteella. Mäenpää 2007, s. 178.

⁵¹ Halila 2000, s. 955.

⁵² Tolvanen 2003, s. 1016. Lisäksi tarkemmin totuuden käsitteestä rikosprosessissa Ervo, Laura Tie Totuuteen teoksessa Rikoksesta rangaistukseen, juhlijulkaisu Pekka Viljanen 1952 – 26/8 – 2012 toim. Tatu Hyttinen, Antti Jokela, Jussi Tapani, Mikko Vuorenpää Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta 2012.

⁵³ Anttila 2007, s. 419–420.

⁵⁴ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 471 ja HE 217/1995 vp, s. 64–65 todetun mukaisesti suullinen käsittely on kirjallista menettelyä täydentävä selvityskeino.

suullinen käsittely ei ole välttämätön asian luonteen vuoksi, asia voidaan yhtä lailla käsitellä kirjallisessa menettelyssä.⁵⁵

Tosin yleisesti tarkasteltuna käsittelyn suullisuudella on merkittäviä etuja verrattuna pelkkään kirjallisessa muodossa tapahtuvaan käsittelyyn. Suullisessa käsittelyssä asianosainen voi ensinnäkin varmistua siitä, että asiaa käsittelevä tuomioistuimen kokoonpano on ymmärtänyt hänen esittämänsä selvityksen. Asianosainen voi esimerkiksi välittömästi korjata vasapuolen tai tuomioistuimen virheellisen käsityksen esitetystä aineistosta, kun käsittely on suullinen. Lisäksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutuminen edellyttää käsittelyn suullisuutta ja välittömyyttä.⁵⁶

2.2 Suullisen käsittelyn normipohja

Hallintoprosessin lähtökohtaisesta kirjallisesta käsittelymuodosta huolimatta hallintolainkäyttölain 38 §:ssä säädetyn mukaisesti hallinto-oikeuden on toimitettava suullinen käsittely, jos yksityinen asianosainen pyytää sitä. Sama koskee korkeinta hallinto-oikeutta sen käsitellessä valitusta hallintoviranomaisen päätöksestä. Asianosaisen pyytämä suullinen käsittely voidaan kuitenkin jättää toimittamatta, jos asianosaisen vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti tai, jos suullinen käsittely on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeeton.

Vuonna 2020 voimaan tuleva laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa säätää nykyistä hallintolainkäyttölakia lakia yksityiskohtaisemmin lain 57 §:ssä suullisen käsittelyn järjestämisestä sekä yksilöidyistä perusteista, joiden nojalla suullista käsittelyä ei tarvitse järjestää. Uuden lain 57 §:n mukaisesti hallintotuomioistuimen on järjestettävä suullinen käsittely, jos tuomioistuin pitää sitä tarpeellisenä tai yksityinen asianosainen sitä vaatii. Tältä osin uuden lain sääntely vastaa voimassa olevaa hallintolainkäyttölakia.⁵⁷ Tuomioistuin voi kuitenkin asianosaisen vaatimuksesta huolimatta jättää suullisen käsittelyn järjestämättä pykälässä tarkemmin yksilöityjen perusteiden nojalla. Lisäksi

⁵⁵ Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio *Gülmez v. Turkki* tuomion kohdat 35, 37 ja 38. Lisäksi Ervo 2008, s. 173, joka viittaa näkemyksensä tueksi mainittuun tapaukseen *Gülmez v. Turkki*.

⁵⁶ Virolainen ja Vuorenperä 2017, s. 172–173.

⁵⁷ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 471–472.

suullisen käsittelyn järjestämisen tarpeellisuutta arvioidaan sen valossa, onko suullinen käsittely tarpeen asian selvittämiseksi.⁵⁸

Täten hallintotuomioistuimen ei ole hallintolainkäyttölain tai tulevan lainsäädännön valossa pakko automaattisesti järjestää suullista käsittelyä, vaikka verovelvollinen nimenomaisesti vaatisi toimitettavaksi suullista käsittelyä. Suullisen käsittelyn toimittamatta jättäminen on mahdollista, jos tuomioistuin katsoo, ettei suullisen käsittelyn järjestämiselle ole perusteita eikä suullinen käsittely edesauta asian selvittämistä.⁵⁹ Perusteita suullisen käsittelyn järjestämiselle on haettava hallintolainkäyttölain sääntelyn lisäksi myös muusta lainsäädännöstä sekä Suomea velvoittavista kansainvälisistä sopimuksista ja sääntelystä.

Hallintolainkäyttölaissa säädetystä suullisten käsittelyiden järjestämistä rajaavasta tarpeellisuusvaatimuksesta huolimatta, suullisen käsittelyn järjestäminen tuomioistuimessa on todetun mukaisesti yksilön perustavanlaatuinen oikeus. Oikeus suulliseen käsittelyyn, eli suullisuusperiaate, voidaan nähdä oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä turvaavana perus- ja ihmisoikeutena.⁶⁰ Täten tilanteessa, jossa tuomioistuin tekee päätöstä suullisen käsittelyn järjestämisestä tai järjestämättä jättämisestä, on asiaa arvioitava myös perustuslain säätämää taustaa sekä verotuksen perustuslaissa säädettyä legalistista luonnetta vasten, koska verovelvollisen perustavanlaatuisen oikeuksien suojaaminen on yksi veroprosessin keskeisimmistä tehtävistä.⁶¹ Lisäksi perustuslain 22 §:n asettaman julkisen vallan perus- ja ihmisoikeuksien turvaamisvelvollisuus ulottuu myös 21 §:n oikeusturvaa koskeviin säännöksiin.⁶² Eli veroprosessin kontekstissa hallintotuomioistuimen tulee huolehtia siitä, että verovelvollisen oikeusturvaa suojaavaa sääntelyä noudatetaan.

Nimittäin perustuslain 21 §:ssä säädetyn mukaisesti jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa

⁵⁸ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 471–472.

⁵⁹ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 474.

⁶⁰ Hallberg 2011, s. 801 ja Saukko 2013, s. 171. Hallberg viittaa lisäksi siihen, että Mäenpää on korostanut, että oikeus kuulla todistajia sekä olla henkilökohtaisesti läsnä oikeusistunnossa ovat osa oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä hallintoasioissa. Asiasta tarkemmin Mäenpää, Olli EIS ja oikeusturvan takeet hallintoasioissa, Lakimies 1989 s. 281–318.

⁶¹ Verovelvollisella on verotuksen perustuslaillisen aseman takia korostunut oikeussuojan tarve. Asiasta tarkemmin Ryytänen 2001, s. 262. Lisäksi verovelvollinen on suuremmassa oikeussuojan tarpeessa kuin vastapuolena oleva verohallinto. Asiasta tarkemmin Myrsky ja Rabinä 2015, s. 527.

⁶² Tuori ja Lavapuro 2011, s. 809.

tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Lisäksi käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Perustuslain 21 §:ssä säädettyihin oikeussuojan takeisiin kuuluvat siinä nimenomaisesti edellä mainittujen osa-alueiden lisäksi myös vaatimus käsittelyn suullisuudesta.⁶³ Yksilön mahdollisuus esittää suullisesti näkemyksensä suoraan tuomioistuimelle on prosessuaalinen oikeus, joka voidaan nähdä olennaisena osana oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä.⁶⁴ Voidaankin sanoa, että perustuslain 21 §:ssä säädetään jokaisen oikeudesta oikeusturvaan, joka sisältää myös lähtökohtaisen oikeuden suulliseen käsittelyyn. Perustuslain sääntelyn lisäksi suullisesta käsittelystä hallintoprosessissa säädetään Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklassa, joissa taataan perustuslain 21 §:ää vastaavalla tavalla jokaisen oikeus oikeusturvaan sekä oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.⁶⁵

Euroopan ihmisoikeussopimuksen sääntelyllä on vaikutusta myös Suomen perustuslain ja hallintolainkäyttölain tulkintaan. Nimittäin Suomen perustuslain 21 §:n taustana on Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artikla, jossa säännellään jokaisen oikeudesta kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin laillisesti perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa silloin, kun päätetään hänen oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan tai häntä vastaan nostetusta rikossyytteenä.⁶⁶ Lisäksi hallintolainkäyttölain 38 §:n pykälän alkuperäisenä julkikirjoitettuna tarkoituksena on ollut varmistaa, että Suomen hallintoprosessia koskeva lainsäädäntö vastaa Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artiklan oikeudenmukaiselle oikeudenkäynnille asettamia vaatimuksia.⁶⁷ On todettu, että hallintolainkäyttölain 38 §:n säätämisen

⁶³ Hallituksen esityksen 309/1993 vp s. 74:ssä todetun mukaisesti käsittelyn suullisuus kuuluu oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin käsittelyn piiriin. Asiasta on esittänyt vastaavan näkemyksen Hallberg 2011, s. 801 sekä Äimä 2011, s. 314.

⁶⁴ Saukko 2013, s. 181.

⁶⁵ Paso, Saukko, Tarukannel, Tolvanen 2015, s. 147 ja Saukko 2013, s. 170. Kuitenkin Aerin mukaan perusoikeuskirjalla ei ole merkittävää oikeudellista sitovuutta. Asiasta tarkemmin Aer 2003, s. 10.

⁶⁶ Saukko 2013, s. 177–178.

⁶⁷ HE 217/1995, s. 71 ja Anttila 2007, s. 418.

tarkoituksena on ollut se, että hallinto-oikeudet lisääisivät järjestettävien suullisten käsittelyiden määrää.⁶⁸

Nimittäin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artiklassa säädetyistä vaatimuksista johtuu, että jokaisella tulee olla oikeus oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin. Lähtökohtaisesti 6 (1) artiklan säätämä vaatimus oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä on katsottu sisältävän oikeuden suullisesti toteutettavaan julkiseen käsittelyyn ainakin yhdessä oikeusasteessa.⁶⁹ Käytännössä ihmisoikeussopimuksen takaama käsittelyn julkisuus antaa yksilölle oikeuden saada asiansa käsitellyksi suullisessa menettelyssä, vaikka suullinen käsittely ei olisi avoin muulle yleisölle. Lisäksi EIS 6 (1) artikla edellyttää asianosaisten henkilökohtaista kuulemistä ja mahdollisuutta julkiseen oikeudenkäyntiin.⁷⁰

Uutta hallintolainkäyttölakia koskevassa hallituksen esityksessä korostetaan nimenomaisesti, että hallintotuomioistuinten ratkaisutoiminnassa ja hallintoprosessia koskevassa oikeudenkäynnissä on lisääntyvästi merkitystä eurooppalaisilla oikeusturvan vaatimuksilla. Nämä eurooppalaiset oikeusturvavaatimukset perustuvat erityisesti Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artiklan ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan sisältämiin perusvaatimuksiin oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä.⁷¹

Kuitenkin veroprosessin kontekstissa ihmisoikeussopimuksen suoraa käytettävyyttä vähentää se, että pääsääntöisesti verotus itsessään, veroriidat tai verotusmenettely eivät kuulu Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artiklan soveltamisalaan.⁷² Näin ollen suullisen käsittelyn vaatimuksen tueksi kaikissa veroasioissa ei voida ainoastaan vedota ihmisoikeussopimuksen sääntelyyn. Nimittäin Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan verotusmenettelyssä ei ole kysymys Euroopan ihmisoikeussopimuksessa suojatuista oikeuksista ja velvollisuuksista päättämisestä.⁷³ Näin ollen 6 (1)

⁶⁸ Anttila 2007, s. 418–419 ja HE 217/1995, s. 71.

⁶⁹ Pellonpää ja Heikkilä 2008, s. 18 ja Pellonpää, Gullans, Pölönen ja Tapanila 2018, s. 606.

⁷⁰ Äimä 2011, s. 313 ja Pellonpää, Gullans, Pölönen ja Tapanila 2018, s. 613.

⁷¹ HE 29/2018 vp, s. 33.

⁷² Mäenpää 2007, s. 105, Pellonpää ja Heikkilä 2008, s. 17–18 ja Karhu 2016, s. 227.

⁷³ Ferrazzini v. Italia tuomion kohdat 29, 30 ja 31. Tuomion kohdan 29 mukaan: *“It considers that tax disputes fall outside the scope of civil rights and obligations, despite the pecuniary effects which they necessarily produce for the taxpayer.”*

artiklan sääntely ei sovellu veron määräämiseen eivätkä veroriidat ole 6 artiklan siviilihaarassa säädettyjä asioita.⁷⁴

Edellä mainitusta poiketen ihmisoikeustuomioistuin on oikeuskäytännössään kuitenkin katsonut, että ainakin suurten veronkorotusten määräämistä koskevat asiat kuuluvat 6 artiklan rikoshaaran soveltamisalaan ja artikla tulisi sovelletuksi myös veroasioissa.⁷⁵ Lisäksi Suomea koskevassa Jussila-ratkaisussa Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on vielä erikseen linjannut, että veronkorotuksen määrääminen on katsottava sellaiseksi seuraamukseksi, johon Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artikla soveltuu.⁷⁶

Huolimatta siitä, että verotus itsessään ei lähtökohtaisesti kuulu Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 momentin soveltamisalaan, on ihmisoikeussopimuksella merkitystä suomalaisessa veroprosessissa. Käytännössä veronkorotus on tavanomainen seuraamus veroasioita koskevien hallintoprosessien yhteydessä, minkä takia Euroopan ihmisoikeussopimuksella on merkitystä myös veroprosessissa, koska veronkorotuksessa on kyse rikosoikeudellisesta sanktiosta. Tämän takia veronkorotusta koskevat asiat kuuluvat 6 artiklan kattaman soveltamisalan alle.⁷⁷ Täten ihmisoikeussopimuksen sääntely oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä on otettava huomioon veroprosessissa, ainakin veronkorotusasioissa, hallintotuomioistuimen arvioidessa suullisen käsittelyn järjestämisen edellytyksiä. Nimittäin, jos seurauksena on veronkorotus tulisi suullinen käsittely lähtökohtaisesti järjestää veronkorotuksen rikosoikeudellisen luonteen takia.⁷⁸

Huolimatta ihmisoikeussopimuksen rajoitetusta soveltamisalasta Euroopan Unionin perusoikeuskirjan oikeussuojaa koskevan 47 artiklan kautta ihmisoikeussopimuksessa turvatut oikeudet voivat laajentua koskemaan muitakin asioita kuin ainoastaan asioita, jonka seurauksena on veronkorotus, mikäli veroprosessissa käsiteltävän asian yhteys Euroopan unionin oikeuteen on riittävä.⁷⁹ Nimittäin Euroopan unionin tuomioistuin voi poiketa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä tilanteessa, jossa

⁷⁴ Pellonpää ja Heikkilä 2008, s. 18 ja Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 469.

⁷⁵ Bendenoun v. Ranska tuomion kohdat 46 ja 47, Pellonpää ja Heikkilä 2008, s. 18 ja Anttila 2007, s. 419.

⁷⁶ Jussila v. Suomi tuomion kohdat 43 ja 45 sekä Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 469. Lisäksi Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on ratkaissut Jussila-tapauksensuudessa jaostossa. Näin ollen tuomiolla on katsottu olevan erityistä ennakkotapausarvoa Suomen veroprosesseissa suullisten käsittelyiden järjestämisen osalta. Katso tarkemmin Pellonpää ja Heikkilä 2008, s. 20 ja Myrsky 2008, s. 113.

⁷⁷ Pellonpää, Gullans, Pölönen ja Tapanila 2018, s. 644 ja Karhu 2016, s. 227.

⁷⁸ Anttila 2007, s. 419.

⁷⁹ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 470.

Euroopan unionin tuomioistuin myöntää tietyille perusoikeuksille kattavamman suojan kuin Euroopan ihmisoikeustuomioistuin.⁸⁰ Näin ollen myös Euroopan unionin oikeudelle ja perusoikeuskirjan takaamille oikeussuojasäännöksille tulee antaa merkitystä arvioitaessa suullisen käsittelyn järjestämisen edellytyksiä suomalaisessa veroprosessissa.⁸¹

Lisäksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artikla on soveltamisalaltaan rajoitetumpi kuin hallintolainkäyttölaki, joka soveltuu kaikkiin hallintotuomioistuimessa käsiteltäviin asioihin kuten veroasioihin. Täten hallintolainkäyttölain säännös suullisista käsittelyistä on alaltaan laajempi kuin ihmisoikeussopimuksen sääntely, koska hallintolainkäytön sääntely ei ihmisoikeustuomioistuimen toimivallan tavoin rajoitu ainoastaan tietyn tyyppiin hallintoasioihin.⁸² Lisäksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukaiset rajoitusedellytykset suullisen käsittelyn järjestämiseen muodostavat vain vähimmäisedellytykset oikeudenmukaiselle oikeudenkäynnille. Oikeuskirjallisuudessa todetun mukaan kansallisella tasolla tulisi pyrkiä Euroopan ihmisoikeussopimuksen sääntelemää suojaa vahvempaan perusoikeussuojaan.⁸³ Näin ollen suullisen käsittelyn järjestämiseen liittyvä kansallinen perusoikeussuoja turvaa kattavammin yksityistä asianosaista kaikissa hallintoprosessissa käsiteltävissä veroasioissa, vaikka ihmisoikeussopimuksen suora soveltuminen käsiteltävään yksittäiseen tapaukseen olisikin rajoitettua.⁸⁴

Mäenpään mukaan kuitenkin hallintolainkäyttölakia sovellettaessa, hallintotuomioistuimen on mukauduttava eritoten niihin kansainvälisiin ja eurooppaoikeudellisiin normeihin, jotka sääntelevät oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin sekä oikeusturvan toteutumista oikeudenkäynnissä eli tutkielman kontekstissa veroprosessissa. Lisäksi Mäenpää katsoo, että oikeuslähdeopilliselta kannalta kansainväliset sekä eurooppa- ja valtiosääntöoikeudelliset oikeuslähteet sekä eurooppalaisten tuomioistuinten ratkaisukäytännöt on asetettava hallintolainkäyttölain sekä muiden oikeusprosessia sääntelevien säädösten yläpuolelle. Hänen mukaansa muulla oikeuskäytännöllä ja oikeusperiaatteilla voi olla oikeudellista merkitystä ainoastaan eurooppaoikeuden ja muun lainsäädännön määrittelemissä puitteissa.⁸⁵

⁸⁰ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 470.

⁸¹ On myös katsottu, että Euroopan unionin oikeuden vaikutus edellyttäisi, että suullinen käsittely tulisi ottaa yleisemminkin osaksi myös veroprosessia. Tarkemmin Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 470.

⁸² Anttila 2007, s. 419 ja Saukko 2013, s. 181.

⁸³ Aer 2003, s. 23.

⁸⁴ Äimä 2011, s. 314.

⁸⁵ Mäenpää 2019, s. 29.

Näin ollen veroprosessin kannalta suullisia käsittelyjä hallinto-oikeuksissa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa järjestettäessä on otettava huomioon hallintolainkäyttö- ja perustuslain sääntely, että niin ikään lakina voimassa olevasta Euroopan ihmisoikeussopimuksesta oikeudenmukaiselle oikeudenkäynnille aiheutuvat vaatimukset⁸⁶ sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan sääntely tilanteessa, jossa yksilön unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu.⁸⁷ Kuitenkin mikäli Euroopan ihmisoikeussopimuksen sääntely ei suoraan velvoittaisi hallintotuomioistuinta järjestämään suullista käsittelyä, suullinen käsittely olisi mahdollisesti pakko järjestää jo pelkästään hallintolainkäyttölain 38 §:n nojalla, joka suojaa hallintoprosessissa kattavasti yksilön perustavanlaatuisia oikeuksia ihmisoikeussopimuksen sääntelyn lisäksi.⁸⁸

2.3 Virallisperiaate hallintoprosessissa

Hallintoprosessin tavoitteena on aineellisen totuuden saavuttaminen eli toisin sanoen hallintoprosessi tähtää aineellisesti oikeaan ratkaisuun.⁸⁹ Hallintotuomioistuimen on hallintolainkäyttölain 33 §:n 1 momentin nojalla nimenomaisesti huolehdittava, että asia tulee selvitettyksi, ja tarvittaessa osoitettava asianosaiselle tai päätöksen tehneelle hallintoviranomaiselle, mitä lisäselvitystä hallintoprosessissa käsiteltävässä asiassa tulee esittää. Näin ollen hallintotuomioistuimella on viimesijainen vastuu, että käsiteltävä asia tulee selvitettyksi.⁹⁰

Vihervuoren mukaan asian selvittämistä koskeva hallintolainkäyttölain 33 §:n 1 momentti kuuluu hallintoprosessin keskeisiin oikeussuojalähtökohtiin.⁹¹ Kyseinen säännös ilmentää yhtä hallintoprosessin keskeisintä menettelyperiaatetta, virallisperiaatetta, joka tarkoittaa oikeuskirjallisuuden mukaan tuomioistuimen velvollisuutta huolehtia prosessin johtamisesta niin, että hallinto-oikeudessa käsiteltävä asia voidaan selvittää asianmukaisesti ja riittävällä tavalla.⁹² Virallisperiaatteen tarkoituksena on varmistaa, ettei lainkäyttöpäätöksiä tehdä puutteellisen selvityksen pohjalta.⁹³ Aerin mukaan

⁸⁶ Pellonpää ja Heikkilä 2008, s. 17.

⁸⁷ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 470.

⁸⁸ Anttila 2007, s. 419.

⁸⁹ Aer 2009, s. 762.

⁹⁰ Mäenpää 2007, s. 369.

⁹¹ Vihervuori 2006, s. 667.

⁹² Paso, Saukko, Tarukannel, Tolvanen 2015, s. 147.

⁹³ Hallberg 2011, s. 803.

virallisperiaatetta koskevan hallintolainkäyttölain 33 §:n sääntely sisältää kolme eri osatekijää. Ensiksi kysymys on siitä, että tuomioistuin vastaa, että asia tulee selvitettyksi. Toiseksi säännös määrittelee ne rajat, missä määrin käsiteltävän asian ratkaisemiseksi tarvittavan oikeudenkäyntiaineiston hankkiminen kuuluu tuomioistuimelle ja valittajalle. Kolmanneksi pykälä sääntelee prosessin johtamista.⁹⁴

Mäenpää on myös jakanut virallisperiaatteen elementit kolmeen osaan, jotka ovat hallintotuomioistuimen huolehtimisvelvollisuus, hallintotuomioistuimen aktiivinen selvitysvelvollisuus ja hallintotuomioistuimen materiaallinen prosessinjohto. Mäenpään ajattelu voidaan tiivistää siten, että hallintotuomioistuimen velvollisuus on huolehtia siitä, että asia tulee selvitettyksi, tuomioistuin hankkii viran puolesta selvitystä päätöksenteon tueksi ja viime kädessä tuomioistuin huolehtii, että selvitys on riittävää.⁹⁵ Täten myös Mäenpään näkemyksen mukaan tuomioistuimen tulee huolehtia siitä, että asia tulee selvitettyksi ja yksilön oikeusturva toteutuu asian käsittelyn yhteydessä.⁹⁶ Näin ollen käsiteltävän asian riittävä selvittäminen on yhteydessä hallintoprosessin keskeiseen tarkoitukseen, joka on Mäenpään mukaan oikeusturvan antaminen. Lisäksi hallintolainkäyttölain 33.1 § on ainoa aineellista prosessinjohtoa koskeva säännös hallintoprosessissa.⁹⁷

Voidaankin sanoa, että käsiteltävän asian riittävä selvittäminen aineellisen totuuden saavuttamiseksi on hallintotuomioistuimen yksinomaisen prosessinjohdon varassa.⁹⁸ Virallisperiaate on oikeusturvaa suojaava periaate.⁹⁹ Hallintolainkäytössä virallisperiaate onkin pääsääntö ja asianosaisen oma määräämisvalta veroprosessissa on esitetyn mukaan rajattu käytännössä valituksenalaisen asian vireillepanoon hallinto-oikeudessa.¹⁰⁰ Näin ollen hallintotuomioistuimen tehtävänä on huolehtia prosessin johtamisesta tavalla, että asia voidaan selvittää asianmukaisesti ja riittävästi. Selvittämällä tarkoitetaan oikeuskirjallisuuden mukaan sellaista selonottamista tosiseikoista, joka on

⁹⁴ Aer 2009, s. 762.

⁹⁵ Tarkemmin Mäenpää 2007, s. 368–369.

⁹⁶ Mäenpää 2018, s. 972.

⁹⁷ Tarkka 2015, s. 514–515.

⁹⁸ Karhu 2016, s. 225–226.

⁹⁹ Hallberg 2011, s. 803.

¹⁰⁰ Karhu 2016, s. 225–226.

mahdollista tutkimisvallan laajuuden, oikeuskeinojen erityispiirteiden ja muiden vastaavien seikkojen rajoissa varmistaa, että sillä on päätöksenteon tueksi tarvittava materiaali.¹⁰¹

Myrsky on todennut, että hallintoprosessissa asian selvittämistä ei voida jättää pelkäämään niiden tosiseikkojen varaan, joihin asianosaiset oma-aloitteisesti vetoavat ja, jotka he tuovat oikeudenkäyntiaineistoksi.¹⁰² Täten tuomioistuimen tulisi johtaa veroprosessia aktiivisesti ja hankkia tarvitsemansa selvitys päätöksenteon tueksi. Yksi keino selvityksen hankkimiseksi on suullisen käsittelyn järjestäminen. Virallisperiaatteen voidaan myös katsoa toteuttavan *equality of arms*-periaatetta, jonka mukaan asianosaisilla on oltava tasapuoliset mahdollisuudet esittää asiansa.¹⁰³ Hallintoprosessissa tulisi ottaa huomioon resurssien epätasapaino, joka vallitsee verovelvollisen ja verohallinnon välillä ja järjestää suullinen käsittely, jos verovelvollinen sitä vaatisi.

Tiivistäen sanottuna käsittelyn suullisuus hallintoprosessissa tähtää nimenomaisesti asian selvittämiseen ja hallintotuomioistuimen keskeinen tehtävä on huolehtia siitä, että asia tulee selvitettyksi.¹⁰⁴ Edellä mainittu johtuu hallituksen esityksen ja oikeuskirjallisuuden mukaan siitä, että hallinnon lakisidonnaisuus, tehokkaan oikeussuojan vaatimus, hallintoasioiden indispositiivinen luonne, osittain puutteellinen kaksiasianosaisuus sekä julkinen intressi edellyttävät, että hallintolainkäytössä asiat pyritään selvittämään tarkasti, jotta aineellinen totuus voidaan saavuttaa asian ratkaisussa.¹⁰⁵ Veroprosessin osalta on vielä erikseen todettu, että aineellinen totuus on selvitettävä mahdollisimman kattavasti veroprosessissa tehtävän päätöksen pohjaksi.¹⁰⁶ Oikeuskirjallisuudessa todetun mukaisesti verotuksessa asian selvittämisellä on keskeinen merkitys oikeusturvan kannalta ja yksi keino saada selvitystä asian ratkaisemiseksi on toimittaa suullinen käsittely.¹⁰⁷

Veroprosessien osalta on todettu, että verovelvollisen suulliseen kuulemiseen ja asian selvittämiseen liittyvät ongelmat koskevat pikemminkin hallinto-oikeuksien yleistä

¹⁰¹ Saukko 2013, s. 170.

¹⁰² Myrsky 2008, s. 107. Aerilla on vastaava näkemys. Tarkemmin Aer 2009, s. 762.

¹⁰³ Tarukannel ja Jukarainen 1999, s. 47.

¹⁰⁴ Myrsky 2008, s. 107.

¹⁰⁵ HE 217/1995, s. 58 ja Myrsky 2008, s. 107.

¹⁰⁶ Rynänen 2001, s. 262.

¹⁰⁷ Myrsky 2008, s. 107.

haluttomuutta järjestää suullisia käsittelyitä,¹⁰⁸ eikä kyse ole esimerkiksi teknisluontoisista ongelmista järjestää kuulemista. Haluttomuus järjestää suullisia käsittelyitä asettaa kyseenalaiseksi sen, toteutuuko virallisperiaatteen mukainen tuomioistuimen selvitysvastuu lainkaan veroprosesseissa, jos tuomioistuin ei ota vastaan verovelvollisen suullisesti antamaa selvitystä.

2.4 Onko suullisten käsittelyiden vähäinen määrä veroprosesseissa oikeusturvaongelma?

On mielenkiintoista havaita, että verovelvollisen vaatimuksesta huolimatta hallintotuomioistuimet eivät pääsääntöisesti ota vastaan suullista selvitystä. Voidaankin sanoa, että suullisia käsittelyitä ei järjestetä juuri lainkaan veroprosessissa. Johdannossa esitettyjen lukujen valossa voidaan todeta, että suhtautuminen suullisten käsittelyiden järjestämiseen veroprosesseissa on verrattain kielteistä.¹⁰⁹

Hallintoprosessissa tavoitteena on virallisperiaatteen takia aineellisen totuuden saavuttaminen, asian selvittäminen tosiasiasikojen perusteella sekä oikeussuojan antaminen. Näin ollen päätöksen perustaksi asetettavan tosiseikaston on vastattava totuutta eikä lainkäyttöpäätöksiä voida tehdä puutteellisen tiedon valossa.¹¹⁰ Suullisen käsittelyn toimittamatta jättäminen, asianosaisen suullista käsittelyä koskeva vaatimus sivuuttaen, on virallisperiaatteen sekä yksilön perusoikeuksien toteutumisen kannalta ongelmallista.

Nimittäin veroasiaa käsittelevän hallintotuomioistuimen on osana virallisperiaatetta huolehdittava, että oikeudenkäynti on oikeudenmukainen.¹¹¹ Lisäksi hallintoprosessin yhtenä pääfunktiona on oikeussuojan antaminen.¹¹² Hallbergin näkemyksen mukaan virallisperiaate on yhteydessä oikeusturvaan ja vastuuseen tosiseikkojen selvittämisestä. Vastuu tosiseikkojen selvittämisestä tasaa hallintoprosessin osapuolten välillä olevaa asymmetristä asemaa. Hallintoprosessissa hallinto-oikeustuomari voisi aktiivisella

¹⁰⁸ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 471.

¹⁰⁹ Mäenpään näkemyksen mukaan suullisten käsittelyiden määrä on edelleenkin melko vähäinen, vaikka kehitystä on tapahtunut käsittelyiden suullisuutta lisäävään suuntaan. Tarkemmin Mäenpää 2007, s. 423.

¹¹⁰ Hallberg 1997, s. 340 ja Hallberg 2011, s. 803.

¹¹¹ Mäenpää 2007, s. 88–90.

¹¹² Tarukannel ja Jukarainen 1999, s. 32.

toiminnalla tasata osapuolten välistä epätasapainoa ja esimerkiksi järjestää asiassa suullisen käsittelyn tosiseikkojen selvittämistä varten.¹¹³

Verovelvollisen kannalta suullisessa käsittelyssä on kyse jokaiselle kuuluvan prosessuaalisen perustuslaissa turvatun perusoikeuden käyttämisestä. Todetun mukaisesti verovelvollisen suullinen kuuleminen ennen asian ratkaisemista tämän vaatimuksesta on yksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vähimmäisvaatimuksista.¹¹⁴ Näin ollen etenkin veroprosessissa, jossa on riittäisyyttä valittajan ja verovelvollisen näkemyksen välillä, tulisi jo lähtökohtaisesti järjestää suullinen käsittely luotettavan selvityksen saamiseksi, jos verovelvollinen sitä vaatii. Nimenomaisesti veroprosessissa asian selvittämisellä on suuri merkitys.¹¹⁵

Todetun mukaisesti veroprosessissa verovelvollinen on suuremmissa oikeussuojan tarpeissa kuin vastapuolella oleva verohallinto. Näin ollen tuomioistuimen on varmistuttava siitä, että asia on riittävästi selvitetty.¹¹⁶ Täten verovelvollisen suullista käsittelyä koskevalle vaatimukselle on annettava merkitystä hallintoprosessissa eikä suullista käsittelyä koskevaa vaatimusta voitane hylätä kevyin perustein. Näin ollen, voiko asia tulla ylipäätään riittävästi selvitettyksi, jos verovelvollisen suullista käsittelyn järjestämistä koskeva vaatimus hylätään? Nimittäin tilanteessa, jossa verovelvollinen haluaa tarjota suullista selvitystä asiansa tueksi ja hallintotuomioistuin tästä kieltäytyy, voidaankin kysyä, onko suullisen käsittelyn järjestämättä jättäminen esimerkiksi virallisperiaatteen hengen mukaista.

Suullisten käsittelyiden vähäistä määrää koskevassa vero-oikeudellisessa diskurssissa on todettu, että nimenomaan veroprosessissa virallisperiaate ja tuomioistuimen vastuulla oleva asian selvittämistä koskeva velvollisuus näyttävät harvoin verovelvolliselle. On esitetty, että hallintotuomioistuimen prosessinjohto veroprosessissa on vähäistä. Vähäinen prosessinjohto ja hallintotuomioistuimen passiivinen kirjelmien vastaanottamiseen perustuva todistelun hankkiminen saattavat erityisesti yksityisen asianosaisen kannalta

¹¹³ Hallberg 2001, s. 66–69.

¹¹⁴ Aer 2009, s. 774.

¹¹⁵ Myrsky 2008, s. 107.

¹¹⁶ Myrsky ja Rabinä 2015, s. 527.

herättää kysymyksen, toteutuvatko oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset käsiteltävässä asiassa.¹¹⁷

Lisäksi veroprosessin yhtenä tehtävänä on suojata verovelvollisen oikeuksia ja etuja suhteessa verohallinnon tekemiin päätöksiin, mikäli nämä päätökset eivät ole lain mukaisia. Veroprosessi palvelee myös oikeusvaltiollista tehtävää suomalaisessa yhteiskunnassa.¹¹⁸ Onkin mielenkiintoista havaita, että nykyisen muotoisessa veroprosessissa on mahdollista, että verohallinto voi toimittaa korkeimmalle hallinto-oikeudelle asiantuntijalausunnon, joka ei ole tullut lainkaan vastapuolella olevan asiamiehen tietoon koko veroprosessin aikana. Tällainen asiantuntijalausunto on myös tullut sittemmin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksenteon pohjaksi, vaikka verovelvollinen ei ole lainkaan tiennyt koko asiantuntijanlausunnon olemassaolosta koko prosessin aikana.

Näin on tapahtunut Timo Torkkelin mukaan vuosikirjaratkaisun KHO 2014:66 osalta, jossa hän on toiminut verovelvollisen asiamiehenä. Tapauksessa käytetty asiantuntijalausunto on Torkkelin mukaan päätyntä verohallinnon toimesta ennakkoratkaisun KHO 2014:66 asiakirja-aineistoon Torkkelin lainkaan tietämättä koko asiakirjan olemassaolosta.¹¹⁹ Tähän tapaukseen liittyen Roschier Asianajotoimisto Oy:n osakas, asianajaja Ossi Haapaniemi on todennut LinkedIn-päivityksessään 17.12.2019, että oikeudenmukainen oikeudenkäynti edellyttää hallintoprosessissakin, ettei korkein hallinto-oikeus tee lainkäyttöratkaisua sellaisen materiaalin pohjalta, josta verovelvollinen ei ole saanut mahdollisuutta lausua omaa käsitystään. Haapaniemi katsoo, että veroasioissa suullisen valmistelun tulisi lisääntyä, ettei edellä kuvattua tapauksessa KHO 2014:66 tapahtunutta tapahtumaketjua tapahtuisi uudelleen. Muutoin on vaarana, että oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ideaali vaarantuu ja verovelvollisen oikeusturva heikentyy, koska verovelvollinen ei ole voinut lausua häntä koskevasta asiasta.¹²⁰

Hallintoprosessissa voidaan ottaa huomioon kaikki asiassa tullut selvitys. On täten mahdollista, että hallintotuomioistuimen tekemän ratkaisun pohjana olevaan aineistoon päätyy materiaalia, josta toisella osapuolella ei ole ollut tietoa. On kuitenkin katsottu, että hallintoprosessi tässä muodossaan on ennalta-arvaamaton, koska verovelvollisella

¹¹⁷ Karhu 2016, s. 225–226.

¹¹⁸ Penttilä 2019, s. 1165–1166.

¹¹⁹ Torkkel 2019, s. 1179–1180.

¹²⁰ Haapaniemi 2019, LinkedIn-päivitys 17.12.2019.

ei ole mahdollisuutta vaikuttaa hallintotuomioistuimen hankkimaan selvitykseen, antaa näkemystään hallinto-oikeudelle toimitetusta selvityksestä tai lausua suullisesti verovelvollista koskevista virheellisistä tiedoista.¹²¹

Edellä olevaan perustuen voidaankin katsoa, että suullisten käsittelyiden vähäistä määrää veroprosesseissa on pidettävä ongelmallisena verovelvollisen oikeusturvan ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisen kannalta. Lähtökohtaisesti veroprosessin oikeudenmukaisuus edellyttää tilaisuutta suulliseen käsittelyyn myös hallintotuomioistuimessa, jotta verovelvollinen voi tehokkaasti puolustaa omia oikeuksiaan hallintotuomioistuimen edessä ja antaa välittömästi näkemyksensä hänestä esitetyistä väitteistä.¹²²

¹²¹ Tarkka 2015, s. 515.

¹²² Asiaa on tarkastellut vastaavalla tavalla Äimä 2011, s. 313–314 nimenomaan kuulemisesta kontradiktorisen periaatteen valossa veroprosessin kontekstissa.

3 VEROTUKSEN ASEMA PERUSTUSLAISSA JA PERUSTUSLAIN 106 §

3.1 Lähtökohtia

Suomen perustuslain 81.1 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Verotusta on tämän perustuslain säännöksen takia luonnehdittu erittäin legalistiseksi oikeudenalaksi, koska verotuksen tulee olla aina lakiin sidottua.¹²³ Edellä mainitulla perustuslain 81.1 §:llä säädetään verotuksessa noudatettavasta niin sanotusta legaliteettiperiaatteesta.¹²⁴

Perustuslain 81 §:n sääntely velvoittaa ensinnäkin säätämään aineellista verolainsäädäntöä veron määräytymisen perusteeksi, koska verotuksen on perustuslain nojalla oltava aina lakisidonnaista.¹²⁵ Toiseksi vero-oikeutta leimaava legalismi korostaa erityisesti kirjoitetun lainsäädännön ensisijaisuutta etenkin määritettäessä verovelvollisuuden perusteita.¹²⁶ Apulaisoikeusasiamiehen tekemästä ratkaisusta on myös luettavissa, että verovelvollisuuden luonteella on merkitystä perusoikeuksien soveltamisen kannalta verotusliitännäisissä asioissa.¹²⁷ Kolmanneksi perustuslaissa säädetty legaliteettiperiaate tarkoittaa, että aineellisen verolainsäädännön lisäksi, verovelvollisen oikeusturvasta säädetään lailla.¹²⁸

Verovelvollisella on verotuksen perustuslaissa säädetyn aseman takia korostunut oikeusturvan tarve, joka edellyttää oikeussuojan saatavuutta muutoksenhakuoikeuden kautta.¹²⁹ Todetun mukaisesti 2000 -luvulla toteutetun perusoikeusuudistuksen tarkoituksena oli nimenomaan läpäisyperiaatetta noudattaen korostaa yksilön oikeuksien merkitystä kaikessa julkisen vallan toiminnassa.¹³⁰ Näin ollen perusoikeussäätelyllä on

¹²³ Ryyänen 2001, s. 262.

¹²⁴ Myrsky ja Rabinä 2015, s. 218.

¹²⁵ Ojanen 2008, s. 301–302.

¹²⁶ Lavapuro 2008, s. 587–588.

¹²⁷ Apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu 11.12.2019, (Dnro 6525/2018), s. 5.

¹²⁸ Myrsky ja Rabinä 2015, s. 217.

¹²⁹ Ryyänen 2001, s. 262.

¹³⁰ Saksliin 1999, s. 1002.

veroprosessissa velvoittava merkitys, jonka pohjana voitaneen pitää radikaalisti muutunutta yleistä käsitystä perusoikeussäännösten yleisestä merkityksestä ja velvoittavuudesta yksilön oikeusturvan toteutumisen kannalta.

Täten verotuksessa, ja tästä johtaen veroprosessissa, korostuu verovelvollisen perustuslaissa säädetyn oikeusturvan merkitys veroasioita käsitellessä. Veroprosessin osalta säännöksessä tarkoitettu oikeusturvan toteutuminen toteutuu perustuslain 21 §:n kautta verotuksen muutoksenhakuna hallinto-oikeudessa.¹³¹ Toisin sanoen verovelvollisen oikeusturva toteutuu osittain muutoksenhakumahdollisuuden järjestämisen yhteydessä, kun verovelvollinen voi valittaa tehdystä verotuspäätöksestä, pakollisen oikaisulautakunnan käsittelyn jälkeen, hallinto-oikeuteen.

Näin ollen perustuslaista johdetulla verotuksen legaliteettiperiaatteella on oikeusturvaa koskevan maininnan takia yhteys hallintotuomioistuimessa tapahtuvaan verotuksen muutoksenhakuun.¹³² Voidaankin sanoa, että verovelvollisen oikeusturvan toteutuminen tulee perustuslaissa olevan lakiviittauksen sekä verotuksen legalistisen luonteen takia ottaa huomioon veroprosessissa. Käytännössä tämä tarkoittanee veroprosessin kontekstissa, että perustuslaissa säädetyt oikeusturvan takeet (kuten suullinen käsittely) tulisi perustuslaista lähtevän viittauksen nojalla ottaa vahvemmin osaksi veroprosessia.

Verotuksen vahvasta perustuslaissa säädetystä asemasta voisi johtaa lähtökohdan, että suullista käsittelyä koskevaa verovelvollisen vaatimusta voisi perustella perustuslain 106 §:n mukaisen suoran soveltamisen näkökulmasta. Kysymys kuuluukin, onko verovelvollisen mahdollista perustella suullista käsittelyä koskevaa vaatimustaan sillä, että suullisen käsittelyn toimittamatta jättäminen olisi ilmeisen ristiriidassa perustuslain oikeusturvaa suojaavan 21 §:n sääntelyn kanssa? Tiivistäen, olisiko suullinen käsittely tällöin toimitettava hallintolainkäyttölaissa olevasta rajoituksesta huolimatta, jos hallintolainkäyttölain rajoituksen soveltaminen yksittäistapauksessa olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain sääntelyn kanssa?

¹³¹ Äimä 2011, s. 104.

¹³² Myrsky ja Rabinä 2015, s. 217.

3.2 Perustuslain 106 §:n tarkoitus, soveltaminen ja perustuslainmukainen tulkinta

Perustuslain etusijasta suhteessa alemman asteiseen säädökseen säädetään perustuslain 106 §:ssä. Pykälän sääntely soveltuu, jos yksittäisen lain säännöksen soveltaminen olisi käsiteltävissä tapauksessa ilmeisessä ristiriidassa perusoikeussäännöksen tai muun perustuslain säännöksen kanssa. Tällaisessa tilanteessa hallintotuomioistuimen tulee perustuslain 106 §:n nojalla antaa etusija perustuslain säännökselle.¹³³ Hallituksen esityksessä korostetaan nimenomaisesti sitä, että etusijasäännös rajoittuu koskemaan perustuslain suoraa soveltamista ainoastaan yksittäisen oikeustapauksen ratkaisemisen yhteydessä.¹³⁴

Näin ollen, sekä perustuslakivaliokunnan mietinnössä todetun mukaisesti, tuomioistuimen velvollisuutena on viime kädessä, antamalla perustuslain sääntelylle etusija, huolehtia siitä, ettei tuomioistuimen antaman ratkaisun lopputulos yksittäisessä oikeustapauksessa ole soveltamistilanteessa ilmeisesti perustuslain vastainen. Eli hallinto-oikeuden tehtävänä ei ole yleisesti tutkia tai valvoa lakien perustuslainmukaisuutta, vaan antaa etusija perustuslain säännökselle yksittäistapauksessa.¹³⁵

Täten tilanteessa, jossa hallinto-oikeus antaa etusijan perustuslain säännökselle, hallinto-oikeuden päätös ei sisällä yleisesti sitovaa ratkaisua siitä, että kyseisen lain säännös on kaikinensa pätemätön tai lainvastainen. Perustuslaissa säädetty etusijasäännös ei siten perusta hallinto-oikeudelle toimivaltaa normikontrolliin, vaan etusijasäännöksen soveltaminen kohdistuu aina konkreettiseen yksittäistapaukseen.¹³⁶ Nimittäin hallinto-oikeuden tehtävänä ei ole toimia perustuslainmukaisuuden yleisenä valvojana, mikä on perustuslakivaliokunnan tehtävä.

Korkein hallinto-oikeus on ennakkoratkaisussaan KHO 2008:25 todennut muun muassa, että perustuslain 106 §:ssä tarkoitettu "*ilmeinen ristiriita*" ei vallitse perustuslain ja tavallisen lain välillä, vaan perustuslain ja "*lain säännöksen soveltamisen*" välillä.¹³⁷ Lisäksi

¹³³ Hallberg 2011, s. 57 ja Mäenpää 2007, s. 514.

¹³⁴ HE 1/1998 vp s. 54 ja s. 162–164.

¹³⁵ PeVM 10/1998 vp s. 30–31 ja Hallberg 2011, s. 57.

¹³⁶ Mäenpää 2007, s. 514.

¹³⁷ KHO 2008:25, asiasta tarkemmin LaVL 9/1998 vp, s. 8.

eduskunnan lakivaliokunta on omassa lausunnossaan katsonut, että *”lainkäyttäjän tarkastelun kohteena on aina yksittäistapaus — ei siis tavallisen lain teksti sellaisenaan, vaan — se tosiasiallinen lopputulos, johon tavallisen lain soveltaminen näyttäisi konkreettisesti tapauksessa johtavan”*.¹³⁸

Perustuslain sääntelyn kanssa ristiriitaiselta säännökseltä edellytetty ristiriitaisuuden ilmeisyys tarkoittaa, että lain säännöksen soveltamatta jättäminen perustuslain 106 §:n nojalla on mahdollista vain tilanteessa, jossa *”lain säännöksen ristiriita perustuslain kanssa on selvä ja riidaton ja siksi helposti havaittavissa eikä esimerkiksi oikeudellisenä kysymyksenä tulkinnanvarainen”*.¹³⁹ Tuorin näkemyksen mukaan ilmeisyys tarkoittaa *”räikeää”* ja *”vähäisen”* ristiriidan vastakohtaa.¹⁴⁰

Näin ollen pykälässä mainittu ilmeisyysvaatimus, eli käytännössä perustuslain suoraa soveltamista koskevan pykälän soveltamisedellytys, asettaa etusijasäännöksen soveltamiskynnyksen huomattavan korkealle yksittäisessä oikeustapauksessa. Etusijasäännöksen soveltamiseen ei tällöin riitä pelkästään yleinen ristiriitaisuus perustuslain ja lain säännöksen kanssa. Ilmeisyyskriteerin yhtenä keskeisenä tarkoituksena on turvata perustuslakivaliokunnan auktoritatiivinen asema lakien perustuslainmukaisuuden etukäteisenä valvojana.¹⁴¹

On todettu, että etusijan antaminen perustuslain sääntelylle on ja tulee olemaan harvinaista, koska säädettävän lain perustuslainmukaisuutta arvioidaan tänä päivänä perustuslakivaliokunnan ennakkovalvonnassa verrattain kattavasti. On kuitenkin mahdollista, että jotkin lain säännökset voivat, kattavasta valvonnasta huolimatta, muodostua perustuslain vastaisiksi yksittäistapauksissa.¹⁴² Näin ollen ei ole täysin mahdoton ajatus, perustuslakivaliokunnan etukäteisestä lakien perusoikeuskontrollista huolimatta, että

¹³⁸ LaVL 9/1998 vp, s. 8.

¹³⁹ PeVM 10/1998 vp, s. 31.

¹⁴⁰ Tuori 2002, s. 268–269. Ilmeisyyskriteerin tarpeellisuudesta ja käytettävyydestä on kuitenkin esitetty erisuuntaisia näkemyksiä. Lavapuro on muun muassa todennut, että: *”Ilmeisyyskriteeri edustaa tyyppiesimerkkiä yleisellä tasolla tehdystä kompromissista, joka on johtanut sekä normaalille oikeudelliselle elämälle vieraisiin tulkintastandardeihin että valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallisiin ratkaisuihin”* Lavapuro 2008, s. 611. Lisäksi Scheinin on todennut, että perustuslain suoraa soveltamista määrittävän perustuslain etusijasäännöksen ilmeisyysvaatimus on omiaan johtamaan merkittäviin valtiosääntöoikeudellisiin ongelmiin. Asiasta tarkemmin Scheinin 1998, s. 1128–1129. Lisäksi Ojanen on todennut, että perustuslain kehittämistyössä voimavaroja pitäisi suunnata perustuslain 106 §:ään sisältyvän ristiriitaisen ilmeisyyskriteerin tarpeellisuuden pohdintaan. Ojanen 2008, s. 310. Hallberg on kuitenkin katsonut, ettei ilmeisyyskriteeriä ole tarkoituksenmukaista poistaa, Hallberg 2011, s. 869.

¹⁴¹ PeVM 10/1998 vp, s. 30 ja Työryhmämietintö 2008:8, s. 137–138.

¹⁴² Mäenpää 2007, s. 515.

veroprosessia koskeva sääntely muodostuisi tiettyä kontekstia vasten perustuslain vastaiseksi.

Kuitenkin lainsäätäjän esittämän kannanoton mukaan ensisijainen keino poistaa mahdollinen perustuslain ja tavallisen lain välille syntyvä oikeudellinen jännite tai tulkinnanvarainen ristiriita on perustuslainmukaisella tulkinnalla eikä suoraan soveltamalla itse perustuslakia.¹⁴³ Perustuslainmukainen tulkintamalli muodostuu mallista, jossa poistetaan keskinäinen ristiriita ja edistetään perusoikeuksia tulkitsemalla lakia perustuslain tavoitteiden mukaisesti. Nimittäin, jos perustuslaki ja tapauksessa sovellettava alempiasteinen säädös näyttävät johtavan ristiriitaisiin ratkaisuihin soveltamistilanteessa, hallintotuomioistuimen ”*tulee valita perusteltavissa olevista lain säännöksen tulkintavaihtoehdoista sellainen, joka parhaiten on sopusoinnussa perustuslain kanssa ja joka eliminoi perustuslain kanssa ristiriitaisiksi katsottavat vaihtoehdot*”.¹⁴⁴

Perustuslainmukaisen tulkintamallin pohjana voidaan nähdä perustuslain 22 §:n edellyttämä sääntely, joka velvoittaa julkista valtaa turvaaman perus- ja ihmisoikeuksien toteutumisen. Perusoikeuksien toteutumisen turvaamiseksi hallintotuomioistuimen päätösharkinnan tulisi sovellettavan säädöksen ja perustuslain välisessä jännitteisessä tilassa päätyä tulkintavaihtoehtoon, ”*joka parhaiten edistää perusoikeuksien tarkoituksen toteutumista*”. Tulkitsemalla yksittäistä lainsäädännöstä perustuslain mukaisella tavalla hallintotuomioistuin voi välttää tilanteen, jossa se soveltaisi lakia yksittäistapauksessa perustuslain vastaisesti.¹⁴⁵

Viljanen onkin esittänyt, että perustuslain esitöistä voidaan johtaa ajatus siitä, että perustuslain 106 §:n ottaa oikeastaan etäisyyttä varsinaiseen perustuslakivaliokunnan harjoittamaan normikontrollitulkinnaan ja kyse ei tältä osin ole lainkaan normikontrollista. Viljasen mukaan perustuslain 106 §:n tarkoituksena on oikeastaan asettaa lainkäyttäjälle määritelty tehtävä huolehtia yksittäisessä oikeustapauksessa käsiteltävän asian lopputuloksen perustuslainmukaisuudesta¹⁴⁶. Viljanen on edellisen perusteeksi artikkelissaan viitannut perustuslakivaliokunnan perustuslakia säädettäessä tekemään seuraavaan mainintaan:

¹⁴³ HE 1/1998 vp, 164.

¹⁴⁴ PeVM 10/1998 vp, s. 30–31 ja Mäenpää 2007, s. 516.

¹⁴⁵ Tarkemmin asiasta Mäenpää 2007, s. 516, joka perustaa näkemyksensä PeVM 25/1994 vp, s. 4 ja HE 1/1998 vp, s. 164.

¹⁴⁶ Viljanen 2005, s. 312.

”Säännös perustuslain etusijasta vahvistaa perustuslain olevan tuomioistuimissa sovellettavaa oikeutta ja turvaa perustuslain säädöshierarkkisen ylemmänasteisuuden käytännön soveltamistilanteissa. Tuomioistuinten asiana on viime kädessä antamalla perustuslailla etusija huolehtia siitä, ettei ratkaisun lopputulos yksittäisessä oikeustapauksessa ole siinä soveltamistapauksessa ilmeisesti perustuslain vastainen. Kysymys ei siten ole siitä, että säännöksellä annettaisiin tuomioistuinten tehtäväksi tutkia tai valvoa yleisesti lakien perustuslainmukaisuutta.”¹⁴⁷

Viljasen mukaan edellä oleva lainsäätäjän kannanotto antaa osviittaa siitä, että perustuslain 106 §:ssä on tarkemmin ottaen kyse lainkäyttäjälle luonnollisesti kuuluvasta oikeusturvan antamistehtävästä sen käsiteltävänä olevassa yksittäisessä tapauksessa.¹⁴⁸ Näin ollen perustuslain suorassa soveltamisessa on kyse verovelvollisen perusoikeuksien turvaamisesta yksittäistapauksessa.

3.3 Perustuslain 106 §:n soveltuminen veroprosessissa

Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että verovelvollisen kannattaa vedota perustuslain etusijaan, jos perustuslain 106 §:n soveltaminen johtaa verovelvollisen kannalta parempaan lopputulokseen kuin yksittäinen verolain säännös.¹⁴⁹ Edellä mainittua johtopäätöstä voitaneen tulkita analogisesti siten, että perustuslain etusijaan voi vedota siinäkin tilanteessa, kun perustuslaki antaa parempaa suojaa kuin hallintolainkäyttölain säännös suullisista käsittelyistä. Täten hallintolainkäyttölain suullisten käsittelyiden järjestämistä koskeva rajoitus voisi mahdollisesti olla ylitettävissä yksittäistapauksessa perustuslain oikeusturvaa suojaavan sääntelyn nojalla. Näin ollen verovelvollinen voisi suullista käsittelyä koskevaa vaatimusta esittäessään vedota perustuslain 106 §:n nojalla suoraan perustuslain oikeusturvaa suojaavaan sääntelyyn ja vaatia toimitettavaksi suullista käsittelyä perustuslain 21 §:ään perustuen.

Asia ei kuitenkaan ole näin suoraviivainen. Korkeimman hallinto-oikeuden jäsenen, oikeustieteen tohtori Mikko Pikkujämsän mukaan perustuslain 106 §:ää voidaan soveltaa veroasioissa tilanteessa, jossa perustuslakia alemman säädöksen soveltaminen viittaa *vahvasti* perustuslainvastaisuuteen aineellista verolainsäädäntöä sovellettaessa. Hänen mukaansa verotusta koskevan lain on täytettävä perusoikeuksien yleiset

¹⁴⁷ Viljanen 2005, s. 312, joka viittaa asiassa tarkemmin PeVM 10/1998 vp, s. 30 esitettyyn näkemykseen.

¹⁴⁸ Viljanen 2005, s. 312.

¹⁴⁹ Äimä 2011, s. 73–74 ja Tikka 1999, s. 989.

rajoitusedellytykset, koska verotus on ymmärrettävissä tietynlaisena omaisuudensuojan rajoituksena. Pikkujämsä jatkaa, että yhtenä perusoikeuksien rajoittamisedellytyksenä on suhteellisuusvaatimus, joka tarkoittaa perustuslain suoran soveltumisen käyttämisen näyttäytyvän pitkälti eri oikeusperiaatteiden välisenä punnintana. Perustuslain etusijasäännöksen suoraksi soveltamiseksi ei ole riittävää, että vain oikeusperiaatteiden varaan rakentuva argumentointi puhuu vahvemmin suoran soveltamisen puolesta.¹⁵⁰

Käytännössä Pikkujämsän näkemys tarkoittanee, että veroprosesseissa etusijan antaminen perustuslaille ei ole niin yksiselitteistä. Etusijasäännöksen soveltuminen veroprosessissa ei ole mahdollista ainoastaan sen perusteella, että on havaittavissa yleistä ristiriitaisuutta hallintolainkäyttölain ja perustuslain välillä. Täten perustuslain etusijalle tulisi hakea muutakin perustetta kuin ainoastaan periaatteiden välinen ristiriita yksittäisessä veroprosessissa käsiteltävässä asiassa.

Oikeuskirjallisuuden mukaan etenkin veroasioissa perustuslain 106 §:n mukaisen etusijasäännöksen soveltamiskynnys on korkealla. Nimittäin perustuslakia alemman tasoisen lain säännöksen sivuuttamiselle perustuslakiin vedoten asetetaan veroasioissa korkeat vaatimukset. Korkeaan soveltamiskynnykseen vaikuttavat muun muassa ristiriidan ilmeisyysvaatimus, vallan kolmijako-oppi sekä eduskunnan lakiin perustuva verotusvalta.¹⁵¹

Karapuu on todennut, että perustuslain 106 §:ää tullaan soveltamaan tuomioistuimissa verrattain varovasti, koska etusijan antaminen perustuslain säännökselle saattaisi heikentää yleistä oikeusvarmuutta ja luoda epäselvyyttä oikeudellisessa kentässä.¹⁵² Viljanen mukaan lainsäätäjän tarjoama mahdollisuus soveltaa perustuslakia suoraan alemman asteisen säädöksen sijasta tarjoaa kuitenkin välttämättömän ja lopullisen varmistuksen sille, että yksittäisen käsiteltävän oikeustapauksen lopputulos ei muotoudu perustuslain vastaiseksi. Viljanen painottaakin, että useimmiten perustuslain ja tavallisen lain välinen jännitteinen ristiriita voidaan välttää tulkitsemalla yksittäistä lainsäädännöstä perusoikeusmyönteisesti tavalla, jolla perusteltavissa olevista lain tulkintavaihtoehdoista valitaan sellainen, joka parhaiten edistää perusoikeuksien tarkoituksen toteutumista ja joka eliminoi perustuslain kanssa ristiriitaisiksi katsottavat vaihtoehdot

¹⁵⁰ Pikkujämsä 2001, s. 199.

¹⁵¹ Äimä 2011, s. 73–74 ja Tikka 2003, s. 520–521.

¹⁵² Karapuu 1999, s. 874–875.

yksittäistapauksessa.¹⁵³ Tiivistäen todettuna veroprosesseissa perustuslakiin vetoaminen ei välttämättä tuo suoraa oikotietä suullisten käsittelyiden järjestämiseen, eikä perustuslakiin vetoaminen ole automaatio sille, että suullinen käsittely ylipäätään järjestettäisiin.

Käytännössä perustuslain ja tavallisen lain välinen jännite konkretisoituu veroprosessissa suullisten käsittelyiden osalta oikeusturvaa koskevan perusoikeussäännöksen ja hallintolainkäyttölain suullisia käsittelyitä koskevan tarpeellisuusvaatimuksen kanssa. Tosin veroprosessissa perustuslain 21 §:n oikeusturvaa koskevalla perusoikeudella on keskeinen merkitys, koska hallintoprosessin yhtenä tavoitteena on oikeusturvan antaminen ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteuttaminen.¹⁵⁴ Hallintoprosessissa oikeusturvan toteutumisen kannalta keskeisessä asemassa ovat hallintoprosessuaaliset säännökset, joilla taataan nimenomaisesti oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin hallintoasioissa.¹⁵⁵ Edellä mainittu tarkoittaa Mäenpään mukaan, että prosessuaalinen oikeusturva hallintoprosessissa edellyttää oikeutta tehokkaihin oikeussuojakeinoihin hallintotuomioistuimessa.¹⁵⁶ Näin ollen suullisen käsittelyn järjestäminen veroprosessissa takaisi verovelvollisen oikeudet tehokkaihin oikeussuojakeinoihin.

Perustuslain suoraa etusijaa koskeva säännös tulee sovellettavaksi viimesijaisesti vastan jälkeen, kun perustuslain ja alemman asteisen säädöksen säännöksen välistä ristiriitaa ei ole mahdollista poistaa perustuslain mukaisen tai perusoikeusmyönteisen tulkinnan avulla.¹⁵⁷ Todetun mukaisesti perusoikeuden konkreettinen velvoittavuus yksittäisessä asiassa määräytyy juuri perusoikeusmyönteisen tulkinnan kautta¹⁵⁸ ja viimesijaisesti suoraan perustuslain 106 §:n nojalla. Näin ollen perustuslainmukaisena ratkaisumallina olisi ensisijaisesti perusoikeuden toteutumista parhaiten edistävä laintulkinta¹⁵⁹ eli käytännössä veroprosessin kontekstissa suullisen käsittelyn järjestäminen verovelvollisen vaatimuksesta.

Edellä mainittu voitaneen johtaa siitä, että hallintoprosessin ja samalla veroprosessin kannalta keskeisiä suoran perustuslainmukaisen lain soveltamisen kannalta olevia

¹⁵³ Viljanen 2001, s. 359–360 ja PeVM 25/1994 vp, s. 4.

¹⁵⁴ Mäenpää 2019, s. 22.

¹⁵⁵ Mäenpää 2019, s. 4.

¹⁵⁶ Mäenpää 2019, s. 4.

¹⁵⁷ Nykänen 2015, s. 81. Asiasta tarkemmin myös Viljanen 2001, s. 359–360 ja PeVM 25/1994 vp, s. 4.

¹⁵⁸ Tuori ja Lavapuro 2011, s. 812.

¹⁵⁹ Mäenpää 2007, s. 517.

säännöksiä ovat etenkin perustuslain 2 §:n 3 momentti, joka määrittelee hallinnon lainalaisuutta ja laki- sidonnaisuutta sekä 80 §, joka edellyttää, että lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista.¹⁶⁰ Tämän lisäksi verotuksessa on korostunut oikeussuojan tarve perustuslain 81 §:n nojalla.¹⁶¹

3.4 Perustuslain nojalla kohti suullisia käsittelyitä

Verovelvollisella on perustuslain 21 §:n nojalla perustavanlaatuinen oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva riidanlainen verohallinnon antama verotuspäätös ratkaistuksi lopullisella tavalla oikeudenmukaisessa oikeudenkäynnissä hallinto-oikeudessa.¹⁶² Mäenpään näkemystä mukaillen verovelvollisen perustavanlaatuinen oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin viranomaisen tekemästä hallintopäätöksestä korostaa erityisesti veroprosessin prosessuaalista laatua.¹⁶³

Näin ollen hallintotuomioistuimen on varmistettava, että oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin perusedellytykset kuten vastavuoroisuuden toteutuminen veroprosessin käsittelyssä, verovelvollisen ja vastapuolena olevan verohallinnon tasapuolinen kohtelu ja asianosaisen puolustautumisoikeudet toteutuvat asian käsittelyssä hallintotuomioistuimessa. Nimittäin hallintolainkäytön ja hallintoprosessin keskeisenä tehtävänä on taata perustuslain 21 §:n mukaisen oikeuden oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin menettelyllinen toteutuminen veroprosessissa.¹⁶⁴

Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteuttamiseksi hallintotuomioistuimella on käytössään perustuslain 106 §, jolla se voisi antaa mahdollisuuden suullisiin käsittelyihin jo pelkästään perustuslain 21 §:n sääntelyn nojalla, mikäli yksityinen asianosainen vaatisi suullista käsittelyä. Hyväksymällä suullista käsittelyä koskevan vaatimuksen perustuslain nojalla, hallinto-oikeus ei menisi perustuslakivaliokunnan yksinomaiselle normikontrollivallan alueelle. Toimiessaan edellä mainitusti hallinto-oikeus ainoastaan varmistaisi verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen yksittäistapauksessa.

¹⁶⁰ Mäenpää 2007, s. 516–517.

¹⁶¹ Rynänen 2001, s. 262.

¹⁶² Mäenpää 2019, s. 23.

¹⁶³ Mäenpää 2019, s. 23.

¹⁶⁴ Mäenpää 2019, s. 23.

Tässä kohdin voidaan viitata Toronton yliopiston professori Ran Hirschlin (*Professor of Political Science and Law, PhD, Yale*)¹⁶⁵ tutkimukseen, jossa todetaan tuomioistuinten nousseen yhä keskeisempään asemaan perus- ja ihmisoikeuksien valvojana, koska viimeisten vuosikymmenien aikana perusoikeuksien merkitys on korostunut yhteiskunnassa. Tämä perusoikeuksien murros merkittäväksi oikeuslähteeksi tarkoittaa myös tuomioistuinten merkityksen vahvistumista. Eritoten Euroopan ihmisoikeustuomioistuimesta on tullut lopullinen valitustuomioistuin ihmisoikeusasioissa koko Euroopassa.¹⁶⁶ Hirschl katsookin, että kansallisista korkeimmista tuomioistuimista on tullut merkittäviä päätöksentekuelimiä perus- ja ihmisoikeuksia koskevissa kysymyksissä:

*“Over the past two decades the world has witnessed an astonishingly rapid transition to what may be called juristocracy. Around the globe, in numerous countries and in several supranational entities, fundamental constitutional reform has transferred an unprecedented amount of power from representative institutions to judiciaries. Most of these polities have a recently adopted constitution or constitutional revision that contains a bill of rights and establishes some form of active judicial review. National high courts and supranational tribunals meanwhile have become increasingly important, even crucial, policy-making bodies. This global trend toward the expansion of the judicial domain is arguably one of the most significant developments in late twentieth and early twenty-first century government.”*¹⁶⁷

Kysymys ei kuitenkaan ole siitä, että hallintotuomioistuimen tulisi suomalaisessa kontekstissa automaattisesti katsoa hallintolainkäyttölain sääntely suorilta käsin kokonaan perustuslainvastaiseksi ja laajentaa toimivaltaansa lainsäätäjän tontille sekä tällä tavoin toimimalla muuttua Hirschlin kuvaamiksi poliittisiksi päätöksentekijöiksi (*policy-making bodies*). Hallintotuomioistuimen tulisi kuitenkin valvoa perusoikeuksien toteutumista yhteiskunnassa. Yksi keino turvata verovelvollisen perusoikeuksien toteutuminen olisi soveltaa perusoikeussäännöksiä suoraan verovelvollisen niin vaatiessa. Näkemykseni mukaan hallintotuomioistuimen pitääkin pyrkiä yhä vahvemmin suojaamaan yksilön perusoikeuksia, koska perusoikeuksien oikeudellisesti sitova merkitys on korostunut yhä enenevässä määrin suomalaisessa yhteiskunnassa. Hallintotuomioistuimen tuleekin

¹⁶⁵ Ran Hirschl on tehnyt myös laajan oikeusvertailevan tutkimuksen Kanadan, Uuden Seelannin sekä Israelin ylimpien tuomioistuinten päätöksistä tilastollisten aineistojen perusteella. Tutkimuksen nimi: *Towards Juristocracy. The Origins and Consequences of New Constitutionalism*, Harvard University Press 2004. Hirschlin tutkimuksesta on kirjoittanut tarkemmin Hyttinen, Sanna, Sosiaaliset ihmisoikeudet ja suomalaiset tuomioistuimet – otetaanko sosiaaliset ihmisoikeudet vakavasti? *Oikeus* 2012 (41); 4: 496–515, s.509 ja Lavapuro, Juha Ihmisoikeuskulttuurin murrokset? Eräitä kvantitatiivisia havaintoja korkeimman oikeuden ratkaisukäytännössä tapahtuneista muutoksista v. 1976–2010, Julkaistu 19.1.2012 www.edilex.fi/lakikirjasto/8537.pdf, s.365.

¹⁶⁶ Hirschl 2004 s. 105–106.

¹⁶⁷ Hirschl 2004 s. 71.

ottaa perusoikeussäätely kokonaisvaltaisesti huomioon veroprosessissa, jo pelkän verotuksen legaliteettiperiaatteen takia.

Voidaan sanoa, että edellä mainittu perusoikeuksien painoarvon merkitys on korostunut oikeustieteellisessä keskustelussa ja oikeussuhteissa aina 1980-luvun lopulta alkaen. Lavapuron kuvaava tätä perus- ja ihmisoikeuksien kulttuurinmurrokseksi, joka korostaa perusoikeuksien oikeudellisen merkityksen vahvistumista osana oikeusjärjestystämme.¹⁶⁸ Perusoikeuksien merkityksen vahvistumisen takia perustuslain suora soveltaminen voidaan Lavapuron mukaan pitää loogisena jatkumona perustuslain 22 §:ssä säädetyille perusoikeuksien turvaamisveloitteelle. Nimittäin perustuslain suora soveltaminen olisi lainkäyttäjälle käyttökelpoinen työkalu, kun hallintotuomioistuin tehtävänä on ratkaista ylitsepääsemätön ristiriitatilanne perustuslain ja tavallisen lain välisessä ristiriidassa.¹⁶⁹

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisukäytännössään soveltanut perustuslain 106 §:ää oikeusturvan toteuttamistarkoituksessa. Lavapuron mukaan korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisussa KHO 2008:25, joka koski virkamiehen siirtämistä toisiin tehtäviin sekä valituskieltosäännöksen perustuslainmukaisuutta, perustuslain etusijasäännöstä sovellettiin tuolloisesta vallalla olleesta käytännöstä sekä korkeimman hallinto-oikeuden aiemmasta ratkaisukäytännöstä eroten nimenomaisesti yksilön oikeusturvan toteuttamistarkoituksessa. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu sovelsi suoraan perustuslain 21 §:ää viimesijaisena keinona, jotta pystyttiin välttämään perustuslainvastainen lopputulos, johon perustuslain kanssa ristiriidassa olleen lain soveltaminen sanamuotonsa mukaisesti olisi muussa tapauksessa johtanut.¹⁷⁰

Huolimatta siitä, että ennakkoratkaisu KHO 2008:25 koskee virkamiesoikeudellista asiaa sekä valituskieltoa koskevan säännöksen soveltumista yksittäistapauksessa, on ratkaisusta oikeusturvan toteuttamisnäkökulman kautta näkemykseni mukaan merkitystä myös suullisten käsittelyiden osalta veroprosessissa. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus pyrkii nimittäin turvaamaan oikeusturvan toteutumisen yksittäistapauksessa. Nimittäin korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisussa lausutun mukaan perustuslain

¹⁶⁸ Lavapuro 2008, s. 582.

¹⁶⁹ Lavapuro 2008, s. 583. Lavapuro kuitenkin kritisoi artikkelissaan ylimpien tuomioistuinten valmiutta soveltaa perustuslain etusijaa korostavaa säännöstä. Hänen mukaansa ylimmät tuomioistuimet ”*eivät ole hahmottaneet etusijasäännöstä perusoikeusuudistuksen tavoitteiden hengessä jatkeena perustuslain 22 §:n ja perusoikeusmyönteisen laintulkinnan kaltaisille perustuslain tehokasta toteutumista koskeville periaatteille ja tähän liittyvälle oikeusturvan toteuttamistehtävälle*”. Tarkemmin Lavapuro 2008, s. 585.

¹⁷⁰ Lavapuro 2008, s. 585.

21 § ei sisällä soveltamisalaa koskevaa rajoitusta, verrattuna Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaan, joten perustuslaissa perusoikeutena turvattu oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin saattaa kohdistua Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan vaatimuksia laajemmalle alueelle.¹⁷¹ Näin ollen Euroopan ihmisoikeussopimuksessa kattavasti turvattu käsittelyn suullisuus voisi tulla laajemmin sovellettavaksi veroprosessissa suoraan perustuslain sääntelyn nojalla.

Hallberg on vahvistanut, että asianosainen voi perustaa vaateensa yksittäistapauksessa suoraan perusoikeuksiin. Tosin tällainen vaatimus tulisi perusoikeuksiin viitatessa perustella tarkasti ja vaatimuksen esittäjän tulisikin tarkoin yksilöidä, mitä tiettyä perusoikeutta on loukattu hänen asiassaan. On lisäksi todettu, että yhteiskunnassa lähtökohdana on perusoikeuksien toteutuminen eli perusoikeuksien rajoittamista on tulkittava suppeasti.¹⁷²

Näin ollen hallintotuomioistuimen tulisi yksittäistapauksissa, verovelvollisen vedotessa perustuslain etusijaan, antaa etusija perustuslain 21 §:n oikeusturvaa suojaavalle sääntelylle ja järjestää suullinen käsittely veroprosessissa. Tällä tavoin hallintotuomioistuin pystyisi ottamaan itselleen sen vallan lainsoveltajana, joka turvaa perus- ja ihmisoikeuksien toteutumisen yksittäisessä tapauksessa perusoikeuksien vahvistumisen megatrendin mukaisesti. Perusoikeuksien soveltaminen on myös tullut osaksi käytännön oikeusriitojen ratkaisemista, joka on johtanut siihen, että kynnys perusoikeussäännösten soveltamiselle on myös alentunut.¹⁷³

Näin ollen perusoikeuksien turvaamiseksi ja oikeusturvan toteuttamiseksi suullisen käsittelyn järjestäminen verovelvollisen sitä vaatiessa olisi perustuslain sääntelyn nojalla perusteltua. Lisäksi yksilön oikeusturvassa ei ole kyse ainoastaan teknisestä ratkaisusta, jonka tarkoituksena on täyttää ainoastaan muodolliset vaatimukset.¹⁷⁴ Täten verovelvollisen kuuleminen ainoastaan kirjallisessa muodossa veroprosessissa ei liene riittävää, koska hallintotuomioistuimen tulee turvata verovelvollisen perusoikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja toimittaa suullinen käsittely, mikäli verovelvollinen vaatii järjestettäväksi suullista käsittelyä.

¹⁷¹ KHO 2008:25.

¹⁷² Hallberg 2011, s. 871–872.

¹⁷³ Hallberg 2011, s. 873.

¹⁷⁴ Niemi 1997, s. 159.

4 HALLINTOPROSESSIT EUROOPASSA

4.1 Lähtökohtia

Pystyäksemme arvioimaan suomalaisen hallintoprosessin sääntelyä suullisen käsittelyn järjestämisestä veroprosessissa, on järkevää tarkastella myös muiden maiden hallintoprosesseja tai suomalaista hallintoprosessia vastaavia prosesseja. Suomalainen hallintolainkäyttöjärjestelmä on lähtökohtaisesti samankaltainen kuin Ruotsissa, joitain poikkeuksia lukuun ottamatta. Suomalainen hallintoprosessi on saanut myös vaikutteita saksalaisesta ja ranskalaisesta hallintoprosessijärjestelmästä, joissa hallintolainkäyttö on eriytetty Suomea vastaavalla tavalla erillisen hallintotuomioistuimen hoidettavaksi.¹⁷⁵

Suomalainen hallintoprosessi, jossa hallintolainkäyttö on eriytetty itsenäiseen hallintotuomioistuimeen, ei ole eurooppalaisesti tarkasteltuna pääsääntö. Esimerkiksi Iso-Britannian ja Tanskan sääntely hallintoprosessista poikkeaa merkittävästi suomalaisesta järjestelmästä.¹⁷⁶ Edellä mainittujen valtioiden järjestelmässä hallintoprosessi samaistetaan siviiliprosessiin.¹⁷⁷

Suomessa hallintoprosessi luetaan yhdeksi omaksi prosessilajikseen siviili- ja rikosprosessin rinnalle eli suomalaisessa järjestelmässä hallintoprosessi on oma erillinen prosessilajinsa.¹⁷⁸ Verrattuna toisiin Euroopan maihin hallintolainkäyttöä koskeva oikeusturva voidaan järjestää myös muilla keinoin kuin Suomessa on tehty. Tämä voi tapahtua esimerkiksi sisällyttämällä hallintoasioissa tehtävät hallintovalitukset tai kanteet osaksi siviilituomioistuinten tai yleisten tuomioistuinten toimivaltaa.¹⁷⁹

¹⁷⁵ HE 29/2018 vp, s. 24–25 ja OMML 4/2011, s. 30. Lisäksi tohtorikoulutettava Anna-Stiina Tarkka on esittänyt hallituksen esityksen näkökulmasta poiketen, että hallintolainkäyttö on yksi niistä oikeudenaaloista, joissa Suomi ja Ruotsi ovat valinneet erilaisen lähestymistavan. Tarkan mukaan hallintoprosessia koskeva sääntely ja rakenne olivat molemmissa maissa vuoteen 1996 asti hyvin samanlaisia, mutta enää asia ei ole näin. Tarkan näkemyksen mukaan Suomi on jäänyt hallintoprosessin kehittämisessä Ruotsista jälkeen ja Suomessa pidetään kiinni perinteisemmästä lähestymistavasta, kun taas Ruotsi on kehittänyt hallintoprosessia modernimpaan suuntaan. Tarkemmin aiheesta Tarkan pro gradu -työssä ”*Tasapuolisuuden toteutuminen oikeudenkäynnissä - Prosessin johdon rooli ja sen tasapuolisuutta tukevat ja edistävät tehtävät*”, s. 50–51, julkaistu Edilexissä 19.10.2012 www.edilex.fi/lakikirjasto/9131.

¹⁷⁶ HE 29/2018 vp, s. 25.

¹⁷⁷ OMML 4/2011, s. 39–40.

¹⁷⁸ Halila 2016, s. 292.

¹⁷⁹ HE 29/2018 vp, s. 25.

Tutkielman eurooppalaisessa tarkastelussa ei arvioida maiden hallintoprosessin järjestämistä kokonaisuudessaan, vaan tarkastelussa keskitytään hallintoprosessin suhtautumiseen suulliseen käsittelyyn veroprosessin kannalta. Näin ollen kappaleessa ei käydä läpi laajaa historiallista katselmusta tai oikeusvertailua, vaan painopiste on pikemminkin hallintolainkäytössä ja prosessin suhtautumisessa suulliseen käsittelyyn hallintoprosessissa sekä veroasioissa.

Voidaan kuitenkin kysyä, mikä tarkoitus tällä ulkomaisten hallintoprosessien tarkastelulla on ylipäättänsä tutkielman kannalta, koska kyseessä ei ole oikeusvertaileva kappale ja tutkielman käsittelyn kohteena on suomalainen veroprosessi. Onko ulkomaisten prosessin tarkastelu turhaa suomalaista suullista käsittelyä koskevan sääntelyn systematisoinnin ja tulkinnan kannalta? Näkemykseni mukaan ei ole.

Perusteita ulkomaisten hallintoprosessien tarkasteluun voidaan hakea oikeusvertailua koskevasta tutkimuksesta. Ran Hirschl on tehnyt laajamittaista perusoikeuksiin ja konstitutionalismiin liittyvää vertailevaa oikeustieteellistä tutkimusta. Hän on perehtynyt muun muassa siihen, mikä merkitys vieraan valtion oikeuden soveltamisella on lainkäytössä ja sitä, miksi tällaista tehdään. Tähän liittyen Hirschl on todennut seuraavaa:

*“There are several types of recourse to foreign law by courts: mandatory or binding use of foreign law (e.g. when courts are legally obliged to use foreign legal rules or to follow rulings of foreign tribunals in a domestic forum); advisable but non-binding use of foreign law (e.g. when the foreign law has clear normative and reputational value that makes reference to it alluring, as with, for example, international human rights norms); and voluntary or optional use of foreign law (e.g. where there is no requirement, expectation, or authority in the domestic legal order for the reference to foreign law, but it is made nonetheless). In the latter scenario, **foreign law may be used as a “persuasive authority” or an interpretive aid** (so that the ruling does not appear arbitrary), as a testament to a given rule’s functionality in other jurisdictions, as a benchmark against which to compare a given constitutional system’s take on the issue at stake, or simply for “beautification” or “decorative” purposes.”¹⁸⁰*

Hirschlin ajattelusta voidaan tiivistää tutkielman kannalta seuraavat relevantit seikat, jotka puoltavat ulkomaisen lainsäädännön tarkastelun tarpeellisuutta suullisten käsittelyiden osalta. Lähtökohtaisesti ulkomaisen lainsäädännön käsittely ja tarkastelu antaa ensinnäkin tulkinnallista apua, kun systematisoimme eli järjestelmällistämme suomalaisen hallintoprosessin sääntelyä suullisesta käsittelystä. Lisäksi tilanteessa, jossa jokin toisenlainen sääntely (omasta sääntelystä poikkeava sääntely) osoittautuu toimivaksi muilla lainkäyttöalueilla, voidaan ottaa mallia myös suomalaisen lain soveltamiseen. Näin ollen muiden valtioiden lainsäädännön tarkastelu antaa meille perspektiiviä

¹⁸⁰ Hirschl 2014. s. 25.

arvioida oman normistomme käytettävyyttä ja toimivuutta, kun peilaamme sääntelyämme siihen, miten muualla ratkaistaan vastaavanlaisia ongelmia. Muiden valtioiden sääntelyn tarkastelun tarkoituksena on havainnollistaa niitä puutteita, joita suomalaisessa hallintoprosessissa on suullisten käsittelyiden osalta etenkin veroprosessissa.

4.2 Ruotsi

Ruotsin perustuslaissa säädettyjen oikeudenkäyntiä koskevien lähtökohtien mukaisesti oikeudenkäynnin tulee olla oikeudenmukainen, oikeudenkäynnin tulee tapahtua kohtuullisessa ajassa ja julkisesti.¹⁸¹ Lisäksi myös hallintoprosessissa käytävän oikeudenkäynnin tulee olla julkista.¹⁸² Ruotsissa hallintolainkäyttöä koskeva menettelysäädos hallintotuomioistuimessa on hallintoprosessilaki (förvaltningsprocesslag 1971:291).

Ruotsissa hallintotuomioistuimet ja yleiset tuomioistuimet on erotettu toisistaan vastaavalla tavalla kuin Suomessa. Ruotsin hallintotuomioistuinjärjestelmä on kolmiportainen poiketen suomalaisesta kaksiportaisesta hallintolainkäytöstä. Ylin hallintotuomioistuin on Högsta förvaltningsdomstolen, joka toimii pääasiallisesti ennakkopäätöstuomioistuimena, ja jonne valittaminen on luvanvaraista. Ruotsin neljä eri kamarioikeutta (kammarrätt) toimii väliasteen hallintotuomioistuinina ennen korkeinta hallinto-oikeutta. Ensimmäisenä valitusasteena toimivat hallinto-oikeudet (förvaltningsrätt). Valittaminen hallinto-oikeudesta kamarioikeuteen edellyttää lähes poikkeuksetta valituslupaa.¹⁸³

Menettely ruotsalaisessa hallintotuomioistuimessa on lähtökohtaisesti kirjallista¹⁸⁴, mutta poikkeuksen tähän muodostavat veronkorotusasiat. Ruotsalaisessa veroprosessissa suullinen käsittely on pakollinen aina veronkorotuksia koskevissa asioissa.¹⁸⁵ Lisäksi hallintotuomioistuin voi itse omasta aloitteestaan tai asianosaisen aloitteesta järjestää suullisen käsittelyn.¹⁸⁶ Muutoin ruotsalaisessa hallintoprosessissa kirjallinen käsittely on

¹⁸¹ Regeringsformen 2 kap. Grundläggande fri- och rättigheter 11 §: ”En rättegång ska genomföras rättvist och inom skälig tid. Förhandling vid domstol ska vara offentlig.”

¹⁸² Wennergren ja von Essen 2013 s. 90 ja HE 29/2018 vp, s. 25.

¹⁸³ HE 29/2018 vp, s. 25–26 ja OMMML 4/2011, s. 31.

¹⁸⁴ Förvaltningsprocesslagen 9 § ”Förfarandet är skriftligt”.

¹⁸⁵ HE 29/2018 vp, s. 25–27.

¹⁸⁶ Wennergren ja von Essen 2013, s. 124.

pääsääntö ja suullinen käsittely järjestetään, mikäli se on tarpeen asian selvittämisen kannalta tai suullisuus voi nopeuttaa asian ratkaisemista.¹⁸⁷

Ruotsissa on linjattu suullisten käsittelyiden pakollisuudesta veronkorotusasioissa muun muassa Regeringsrättenin (nykyisin Högsta förvaltningsdomstolen, 1 tammikuuta 2011 lukien) 22.6.2010 antamassa ratkaisussa tapausnumero 8312–08. Regeringsrättenin tuomiossa lausutaan muun muassa seuraavaa suullisen käsittelyn järjestämisestä veronkorotusasiassa:

”I mål om skattetillägg föreligger en ovillkorlig rätt till muntlig förhandling i länsrätt, numera förvaltningsrätt, och kammarrätt. Kammarrätten har inte hållit muntlig förhandling trots att bolaget begärt det. Handläggningen av målet i kammarrätten företer därmed sådana brister att domen bör undanröjas och målet återförvisas till kammarrätten för ny behandling.”¹⁸⁸

Ratkaisuissa linjataan muun muassa siitä, että veronkorotusasioissa yksilöllä on ehdoton oikeus suulliseen käsittelyyn. Kyseisessä tapauksessa suullista käsittelyä ei ollut toimitettu, vaikka asianosaisena ollut osakeyhtiö oli sitä vaatinut. Näin ollen asia palautettiin takaisin kamarioikeuden käsiteltäväksi, koska suullista käsittelyä ei ollut alemmassa asteessa järjestetty.

Yksi keskeisimmistä eroista suomalaisen ja ruotsalaisen hallintoprosessin välillä on se, että ruotsalaisessa hallintoprosessissa on luovuttu virallisperiaatteen noudattamisesta vuonna 1996 toteutetulla hallintoprosessilain muutoksella, jolloin kontradiktorinen periaate otettiin osaksi hallintoprosessia. Ruotsalainen hallintoprosessi perustuu täten kaksiasianosaissuhteelle poiketen suomalaisesta hallintoprosessista.¹⁸⁹ Huolimatta hallintoprosessin kaksiasianosaissuhteesta, tuomioistuimella on viimekätinen selvitysvastuu hallintoprosessissa. Tuomioistuin vastaa siitä, että asia tulee selvitettyksi.¹⁹⁰

Käytännössä kaksiasianosaissuhde tarkoittaa, että yksityisen etuun vaikuttavan alkupe-
räisen hallintopäätöksen tehnyt hallintoviranomainen esiintyy hallintoprosessissa yksityisen tahon vastapuolena ajaen yleistä etua.¹⁹¹ Kuitenkin kaksiasianosaissuhteen sekä kontradiktorisen käsittelymuodon takia tuomioistuomen oma-aloitteellisuus asian

¹⁸⁷ Åtgärder för att förbättra skatteprocessen i stora och komplicerade mål — ökad samsyn mellan inblandade parter, s. 5 sekä Wennergren ja von Essen 2013, s. 124.

¹⁸⁸ Regeringsrätten, 2010-06-22, asianumero 8312-08.

¹⁸⁹ Wennergren ja von Essen 2013, s. 83.

¹⁹⁰ Förvaltningsprocesslagen 8 § ”Rätten ska se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver.” Lisäksi Wennergren ja von Essen 2013, s. 81, Halila 2000a, s. 276–278 ja OMML 4/2011, s. 32.

¹⁹¹ OMML 4/2011, s. 32.

selvittämiseksi on vähentynyt, koska osapuolet esittävät asiasta itse selvitystä tuomioistuimelle.¹⁹²

Veronkorotusasioiden osalta ruotsalainen hallintoprosessi on yksiselitteinen, suullinen käsittely on järjestettävä. Suomalaisessa vero-oikeudellisessa keskustelussa on myös todettu, että ylipäättään tilanteessa, jossa verovelvollinen pyytää suullista käsittelyä se järjestetään ruotsalaisessa veroprosessissa.¹⁹³ Ruotsalaisen kaksiasianosaisuuteen perustuvan hallintoprosessin tarkoituksena on muuttaa tuomioistuimen rooli hallintoprosessissa riidanratkaisijaksi sekä korostaa yksityisen asianosaisen roolia prosessissa.¹⁹⁴ Voitaneenkin todeta, ettei yksityinen asianosainen ole täysin hallintoalamaisen asemassa ruotsalaisessa veroprosessissa, vaan verovelvollisella on mahdollisuus vaikuttaa asiansa selvittämiseen tuomalla esiin esimerkiksi suullista todistelua.

Kaiken kaikkiaan vuonna 2018 Ruotsin hallinto-oikeuksissa 13,7 prosentissa hallinto-oikeuksien käsittelemissä asioissa annettiin ratkaisu suullisen käsittelyn toimittamisen jälkeen. Kokonaisuutena katsottuna Ruotsin hallinto-oikeudet tekivät yhteensä 161.848 ratkaisua vuonna 2018. Kamarioikeusasteella käsiteltiin vuonna 20.529 asiaa, joista 10 prosentissa eli 2.052 asiassa juttu päätettiin suullisen käsittelyn toimittamisen jälkeen.¹⁹⁵ Näin ollen voidaan sanoa, että suullisella käsittelyllä on keskeinen merkitys ruotsalaisessa hallintoprosessissa. Tätä väitettä tukevat edellä olevat tilastotiedot suullisista käsittelyistä Ruotsin hallintoprosessissa. Lisäksi ruotsalaisessa oikeuskirjallisuudessa on todettu, että hallintoprosessia koskeva sääntely kannustaa ruotsalaisia hallinto-oikeuksia järjestämään suullisia käsittelyitä. Wennergrenin kommentaarissa kirjoittaman näkemyksen mukaan ruotsalainen hallintoprosessilaki suhtautuu avoimesti ja positiivisesti suullisten käsittelyiden järjestämiseen.¹⁹⁶

¹⁹² Wennergren ja von Essen 2013, s. 83.

¹⁹³ Wahlroos 2017, s. 1.

¹⁹⁴ OMML 4/2011, s. 32.

¹⁹⁵ Domstolsstatistik 2018, s. 27, 30 ja 35.

¹⁹⁶ Wennergren 2005, s. 169.

4.3 Saksa

Saksalainen oikeusjärjestelmä rakentuu Suomea ja Ruotsia vastaavalla tavalla erillisten hallintotuomioistuinten ja yleisten tuomioistuinten mukaiseen tuomioistuinjärjestelmään. Saksan hallinto-oikeusjärjestelmä rakentuu kolmelle eri tasolle sekä erityistuomioistuimiin.¹⁹⁷ Saksalainen hallinto-oikeusjärjestelmä koostuu ensinnäkin alueellisista hallintotuomioistuimista (Verwaltungsgerichte), jonka seuraava aste on osavaltiokohtainen hallintoylioikeus (Oberverwaltungsgerichte) ja korkeimpana asteena hallintolainkäyttöasioissa on koko liittovaltion tasolla Bundesverwaltungsgericht.¹⁹⁸

Yleisten hallintotuomioistuinten lisäksi Saksassa on hallinto-oikeudelliset erityistuomioistuimet muutamille hallintolainkäytön erityisalueille. Veroasioita käsitteleviä tuomioistuimia ovat ensiasteena alueelliset verotuomioistuimet (Finanzgerichte), josta voidaan valittaa korkeimpaan veroasioita käsittelevään tuomioistuimeen nimeltä Bundesfinanzhof.¹⁹⁹ Näin ollen Saksassa yleisten ja hallintotuomioistuinten rinnalla toimii myös erillinen veroasioiden tuomioistuinlinja.²⁰⁰

Hallintoprosessia sääntelevä keskeisin säädös hallintotuomioistuimissa on hallintotuomioistuinlaki (Verwaltungsgerichtsordnung). Kyseinen säädös sisältää hallintoprosessia koskevat yksityiskohtaiset prosessinormit. Erityistuomioistuimia koskevat lisäksi omat erilliset säädöksensä. Veroasioissa soveltuva säädös on hallintotuomioistuinlain lisäksi verotuomioistuinlaki (Finanzgerichtsordnung).²⁰¹

Hallintoprosessilla on saksalaisessa oikeusjärjestyksessä keskeinen merkitys ja se on eittämättä oma prosessilajinsa. Hallintotuomioistuinten käsiteltävistä julkisoikeudellisista asioista huolimatta saksalainen hallintolainkäyttö muistuttaa kuitenkin muodoltaan sekä käytännöiltään siviiliprosessia.²⁰² Käsittely hallintoprosessissa on myös käytännössä kokonaan suullista ja julkista.²⁰³

¹⁹⁷ HE 29/2018 vp, s. 27 ja OMMML 4/2011, s. 34.

¹⁹⁸ HE 29/2018 vp, s. 27 ja OMMML 4/2011, s. 34.

¹⁹⁹ Eliantonio 2019, s. 77, HE 29/2018 vp, s. 27 ja Oikeusministeriön julkaisu 2015, s. 12.

²⁰⁰ Eliantonio 2019, s. 77 ja Oikeusministeriön julkaisu 2015, s. 3.

²⁰¹ HE 29/2018 vp, s. 27–28 ja OMMML 4/2011, s. 34.

²⁰² Halila 2000, s. 958–959 ja HE 29/2018 vp, s. 27–28.

²⁰³ Bödefeld ja Knorr 2018, s. 5 ja HE 29/2018 vp, s. 28.

Lisäksi saksalainen hallintoprosessi pohjautuu kaksiasianosaisuuteelle, jossa noudatetaan myös virallisperiaatetta. Tuomioistuimella on saksalaisessa hallintoprosessissa velvollisuus *ex officio* varmistua siitä, että asia tulee selvitettyksi, vaikka asianosaiset ovat myös itse velvollisia toimittamaan näyttöä tuomioistuimelle.²⁰⁴ Tuomioistuin voi myös itse hankkia selvitystä haluamassaan laajuudessa esimerkiksi todistajia nimeämällä tai hankkimalla kirjallista aineistoa. Saksalaisen hallintotuomioistuimen velvollisuutena on myös fasilitoida oikeudenkäyntiä ja johtaa tehokkaasti prosessia.²⁰⁵

Saksalainen hallintoprosessi rakentuu vahvasti suullisen käsittelyn sekä välittömyyden ja oikeuden julkisuutta koskevien periaatteiden ympärille.²⁰⁶ Suullisuusperiaatteesta säädetään nimenomaisesti hallintoprosessia koskevassa menettelysääädöksessä (Verwaltungsgerichtsordnung 101 §). Pykälästä tehdyn käännöksen mukaisesti:

- 1) The court shall rule on the basis of an oral hearing unless otherwise provided.
- 2) The court may rule without an oral hearing with the consent of those concerned.
- 3) Rulings of the court which are not judgements may be handed down without an oral hearing unless provided otherwise.²⁰⁷

Pääsääntöisesti hallintotuomioistuin tekee päätöksen suullisen käsittelyn jälkeen, jossa osapuolet ovat esittäneet asiaa koskevan todistelunsa. Tuomioistuimessa voidaan myös tuomarin johdolla pyrkiä sovintoon osapuolten välisessä riidassa.²⁰⁸ Onkin todettu, että suullisesti järjestettävä käsittely ja suullisuus ovat yksi saksalaisen hallintoprosessin keskeisimmistä elementeistä. Tästä poiketen Saksan hallintoprosessilakiin on myös säädetty poikkeuksia tilanteista, jolloin suullista käsittelyä ei tarvitse noudattaa. Esimerkiksi, jos kaikki osapuolet hyväksyvät kirjallisen menettelyn tai, jos osapuolet eivät ilmesty paikalle asian oikeuskäsittelyyn, ei suullista käsittelyä toimiteta hallintoprosessissa.²⁰⁹ Voitaneenkin todeta, että asianosaisella on saksalaisessa hallintoprosessissa mahdollisuus vaikuttaa siihen, toteutuuko suullinen käsittely hänen asiassaan.

Saksan oikeus- ja tuomioistuinjärjestelmässä veroasiat on eriytetty käsiteltäväksi omalle tuomioistuinlinjalleen. Kuitenkin samat periaatteet käsittelyn suullisuudesta koskevat

²⁰⁴ OMML 4/2011, s. 35 ja Tiihonen 2014, s. 47.

²⁰⁵ Varney 2019, s. 339.

²⁰⁶ Tiihonen 2014, s. 47, joka viittaa tarkemmin väitteensä tueksi teokseen Schenke, Wolf-Rüdiger Verwaltungsprozessrecht. 13. neu bearbeitete Auflage. München 2012, s. 7–8.

²⁰⁷ Varney 2019, s. 338.

²⁰⁸ Varney 2019, s. 339.

²⁰⁹ Varney 2019, s. 339 ja Tiihonen 2014, s. 48–49, joka viittaa tarkemmin teokseen Bader, Johann – Funke-Kaiser, Michael – Stuhlfauth, Thomas – von Albedyll, Jörg: Verwaltungsgerichtsordnung. 5. neu bearbeitete Auflage. München 2011, s. 739.

myös veroasioiden käsittelyä ja suullinen sekä julkinen käsittely on veroprosessien lähtökohta. Veroasioiden käsittelyn suullisuudesta säädetään veroasioita koskevassa omassa menettelysääöksessä.²¹⁰

Verotusta koskeva asia voidaan ratkaista verotuomioistuimessa myös kirjallisesti, mikäli veroprosessin asianosaiset siihen suostuvat. Kuitenkin verotuksen osalta asia voidaan ratkaista ainoastaan kirjallisesti myös Tiihosen kuvaamalla niin sanotulla tuomioistuinmääräyksellä.²¹¹ Halila on kuitenkin Saksan osalta todennut, että liiallinen siviiliprosessinomaisuus ja tästä seuraava joustamattomuus ovat saanut vireille muutospaineita Saksan hallintoprosessiin. Esimerkiksi suullisiin käsittelyihin on tämän takia tehty kevennyksiä.²¹²

4.4 Ulkomaisista menettelyistä mallia suomalaiselle hallintoprosessille

Osassa Eurooppaa kuten Saksassa ja Ruotsissa hallintoprosessi järjestetään organisatorisesti aika lailla samoin tavoin kuin Suomessa. Näissä maissa hallintotuomioistuimet on esimerkiksi eriytetty yleisistä tuomioistuimista ja hallintoprosessille on omat erilliset prosessisääntönsä. Toisaalta esimerkiksi Tanskassa ja Norjassa hallintoasioiden käsittely on osa siviiliprosessia eikä erillistä hallintoprosessiin soveltuvaa prosessinormistoa tai tuomioistuinjärjestelmää ole muodostunut.²¹³

Lähtökohtana Tanskassa ja Norjassa on muutoksenhakulautakunnan kautta tapahtuva hallinnonsisäinen muutoksenhaku. Näin ollen Tanskan ja Norjan kontekstissa muutoksenhaun keskiössä ei ole hallintolainkäyttö erillisessä hallintotuomioistuimessa.²¹⁴ Kuitenkin tällaisen laajan hallinnon sisäisen muutoksenhakulautakuntajärjestelmän takia Norjassa yleisiin tuomioistuimiin päätyy varsin vähänlaisesti ratkaistavaksi hallinto-oikeudellisia asioita. Todetun mukaisesti Norjan korkeimmassa oikeudessa käsitellään

²¹⁰ Tiihonen 2014, s. 53.

²¹¹ Tiihonen 2014, s. 54.

²¹² Halila 2000, s. 958–959.

²¹³ HE 29/2018 vp, s. 30–31 ja Oikeusministeriön julkaisu 2015, s. 7.

²¹⁴ HE 29/2018 vp, s. 31 ja Oikeusministeriön julkaisu 2015, s. 7.

vain muutamia hallintoasioita vuosittain. Norjassa etenkin veroasiat etenevät tyypillisimmin tuomioistuimen käsiteltäväksi.²¹⁵

Voidaankin todeta, että yksilön oikeusturvan toteutuminen sekä itse prosessin hoitaminen hallintoprosessuaalisissa ja julkisoikeudellisissa asioissa, voidaan muodostaa eri keinoin. Tarkastelun perusteella voidaan katsoa, ettei suomalainen lähtökohtaisesti virallisperiaatteeseen nojaava kirjallisessa muodossa oleva hallintoprosessi, ole käytännössä ainoa keino ratkaista hallintolainkäytön järjestämistä. Näin ollen kirjalliselle selvitykselle perustuvalla suomalaisella hallintoprosessilla on olemassa muitakin ratkaisumalleja ja vaihtoehtoisia toteuttamismuotoja.

Esimerkiksi Ruotsissa ja Saksassa on käytössä eräänlainen virallisperiaatteen välimuoto, joka velvoittaa niin asiaa käsittelevän tuomarin, että asianosaiset osaltaan selvittämään käsiteltävää asiaa. Lisäksi Saksassa käytössä olevan mallin mukaisesti hallintoasiat on eriytetty omiin tuomioistuihinsa, mutta käsittely muistuttaa siviiliprosessia.²¹⁶ Lisäksi niin Saksassa kuin Ruotsissa suullisuus on hallintoprosessissa toimitettavan käsittelyn keskiössä. Kuitenkin julkisoikeudellisen asian käsittely yleisessä tuomioistuimessa tai siviiliprosessuaalisessa muodossa ei välttämättä takaa sitä, että tällainen prosessi olisi parempi verrattuna suomalaiseen hallintoprosessiin.

Vihervuori on esimerkiksi todennut Helsingin yliopiston hallinto-oikeuspäivässä 21.5.2014 pitämässään puheessa, että hallintoprosessin puutteen vuoksi juuri Norjassa ja Tanskassa käydään jatkuvaa keskustelua hallintolainkäytön kehittämistä.²¹⁷ Vihervuoren mukaan muutoksenhakulautakunnissa tapahtuneen käsittelyn jälkeen julkisoikeudellisen oikeusprosessin aloittaminen alioikeudessa on harvinaista, ja vielä harvinaisempaa on edetä asian kanssa ylimpään oikeusasteeseen asti. Vihervuoren mukaan Tanskassa ja Norjassa syntyykin äärimmäisen vähän ennakkotapauksia esimerkiksi vero-oikeudellisissa asioissa. Lisäksi tuomioistuimen valta puuttua hallintoviranomaisen ai-neelliseen päätösharkintaan on näissä maissa yleensä huomattavan rajattua.²¹⁸

²¹⁵ Oikeusministeriön julkaisu 2015, s. 7. Tarkemmin norjalaisista muutoksenhakulautakunnista ja muutoksenhakujärjestelmästä on kirjoitettu raportissa *Viltvoksene nemnder? Om organisering og regulering av statlige klagenemnder*. Difi-rapport 2014:2.

²¹⁶ HE 29/2018 vp, s. 32.

²¹⁷ Vihervuori 2014, puhe Helsingin yliopiston hallinto-oikeuspäivässä 21.5.2014.

²¹⁸ Vihervuori 2014, puhe Helsingin yliopiston hallinto-oikeuspäivässä 21.5.2014.

Tehdyn tarkastelun pohjalta on kuitenkin mahdollista arvioida toisenlaisesta perspektiivistä suomalaista veroprosessia suullisten käsittelyiden järjestämisen osalta. On nimitäin käänteentekevää havaita, että suullisuus on lähtökohta saksalaisessa veroprosessissa ja se on yksi saksalainen prosessin kulmakivistä. Lisäksi ruotsalaisen veroprosessin osalta suullisuus on pakollista veronkorotusasioissa. Näin ollen suomalainen kirjallinen, suullisuuteen lähtökohtaisesti torjuen suhtautuva, hallintoprosessi näyttää kyseenalaisena ulkomaisten verrokkien valossa.

Suomalainen hallintoprosessi on saanut muotonsa nimenomaan saksalaisesta ja ruotsalaisesta käytännöstä, mutta on mielenkiintoista havaita, ettei suullisuudella ole kuitenkaan yhtä keskeistä merkitystä suomalaisessa prosessissa. Suomalaisella veroprosessilla olisi mahdollisuus yltää samalle tasolle suullisuuden kanssa kuin Ruotsissa ja Saksassa on. Suomalaisessa veroprosessissa voitaisiin nykyisenkin lainsäädännön sääntelyn avulla järjestää suulliset käsittelyt asianosaisen niitä vaatiessa, eikä suullisuuteen tarvitsisi suhtautua kielteisesti ja todeta hallintotuomioistuimen hoitavan ainoastaan asian selvittämisen. Tätä väitettä tukevat etenkin seuraavat hallinto-oikeuden asiantuntijoiden kirjoittamat näkökulmat.

Mäenpää on muun muassa todennut, että tilanteessa, jossa hallintotuomioistuin varmistaa yksilön oikeusturvaa suhteessa hallintoviranomaisiin, se toimii samalla hallinnon lainmukaisuuden valvojana yksittäisessä tapauksessa. Tällaisen asetelman ei kuitenkaan pitäisi heikentää yksilön prosessuaalisia oikeuksia.²¹⁹ Eli toisin sanoen suullisen käsittelyn järjestämisen tarpeellisuutta arvioidessa tulisi ottaa huomioon verovelvollisen prosessuaalinen perusoikeus suulliseen käsittelyyn. Edellä mainitun lisäksi Mäenpää toteaa, että hallintoprosessissa hallintotuomioistuin ei voi ottaa pelkästään hallinnon valvojan roolia, vaan hallintoprosessin ensisijaisena tehtävänä on tuottaa oikeusturvaa yksilölle. Mäenpään mukaan hallintotuomioistuinten tehtävänä ei ole pelkästään arvioida, mikä on laillista, vaan ennen muuta tehdä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien toteuttaminen mahdolliseksi yksittäistapauksessa.²²⁰

Käytännössä edellä mainittu tarkoittaisi sitä, että huolimatta suullisia käsittelyitä koskevasta lainsäädäntöön kirjoitetusta rajoituksesta (*”suullinen käsittely on ilmeisen tarpeeton”*), tuomioistuimen tulisi järjestää suullinen käsittely, jotta verovelvollinen voisi

²¹⁹ Mäenpää 2007, s. 325.

²²⁰ Mäenpää 2007, s. 330.

käyttää tehokkaasti perustuslaillista oikeuttaan suulliseen tuomioistuinkäsittelyyn. Tiivistäen sanottuna hallintotuomioistuimen tehtävänä ei ole ainoastaan varmistaa, että tuomioistuimessa tehdään aineellisesti oikea päätös valituksenalaisesta asiasta vaan myös se, että hallintoprosessi on menettelynä oikeudenmukainen ja täyttää perustuslain säätämät edellytykset.

Halilan mukaan oikeusturvan antamisen lisäksi modernin hallintoprosessin tehtäviin kuuluu nimenomaisesti oikeusriitojen ratkaiseminen. Yksilön asema on myös muuttunut hallintoprosessissa alisteisessa asemassa olevasta hallintoalamaisesta hallinnon asiakkaaksi. Edellä kuvattu muutos on vienyt hallintoprosessin tarkoitusta yhä enemmän riitoja ratkaisevan prosessimuodon suuntaan. Niin sanotun ”*riidanratkaisufunktion*” lisäksi hallintoprosessin (kuten myös veroprosessin) tarkoituksena on viranomaisten päätösten laillisuuskontrolli. Tällä varmistetaan Halilan mukaan lainsäädännön asianmukainen toimeenpano, oikeusvarmuuden toteutuminen ja hallinnon neutraliteetin vaatimuksen täytyminen.²²¹

Halilan näkemyksestä voidaan konstruoida ajatus, että suullisuus veisi suomalaista veroprosessia modernimpaan suuntaan ruotsalaista prosessia mukailien. Suullisuutta lisäämällä veroprosessista voisi muodostua menettely, joka tähtäisi nimenomaan veroriitojen ratkaisemiseen yksityisen ja julkishallinnon välillä. Täten osapuolilla olisi tasapuolinen mahdollisuus esittää todistelua suullisesti hallinto-oikeudessa ja hallintopäätöksen laillisuuskontrollisi parantuisi.

Edellä mainittujen seikkojen lisäksi hallintolainkäyttölain 33 §:n 2 momentin mukaan valitusviranomaisen on hankittava viran puolesta selvitystä siinä laajuudessa kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä vaativat. Tähän virallisperiaatteen mukaiseen hallintotuomioistuimen selvittämisvelvollisuuteen sisältyy oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin turvaamiselementti.²²² Lisäksi perusoikeusmyönteinen laintulkinta hallintolainkäytössä voi koskea myös menettelyllistä seikkaa²²³ eli esimerkiksi veroprosessin kontekstissa suullisen käsittelyn järjestämistä. Suullisten käsittelyjen

²²¹ Halila 2016, s. 293.

²²² Siitari-Vanne 2000, s. 1213.

²²³ Siitari-Vanne 2000, s. 1214.

pitämisen tärkeyttä prosessuaalisten oikeuksien turvaajana on korostettu korkeimman hallinto-oikeuden täysistuntoratkaisussa KHO 25.8.1999 t. 2170 jo vuonna 1999.²²⁴

Voidaankin katsoa, että nimenomaan suullisuuden lisääminen veroprosesseissa veisi suomalaista hallintoprosessia edellä mainittujen näkökulmien rajoissa modernimpaan suuntaan ja lähentäisi sitä esimerkiksi ruotsalaisen ja saksalaisen prosessin kanssa. Samalla verovelvollisen prosessuaaliset oikeudet vahvistuisivat ja yksilön oikeusturva kohtuisi. Lisäksi suullisuuden lisäämisellä päästäisiin paremmin ratkaisemaan käsillä olevaa veroriitaa, koska osapuolet voisivat esittää suullisesti kohdennettuja näkemyksiään valituksenalaisesta asiasta.

Edellä todettujen perusteluiden valossa voidaan todeta, että suullisten käsittelyiden lisäämiselle olisi jo perustuslain ja oikeustieteen rakentama normipohja. Länsinevakin on todennut, että:

”Ensinnäkin normipohjaltaan suomalainen järjestelmä on moneen muuhun oikeusjärjestykseen verrattuna kohtalaisen hyvin ajan tasalla. Nykyinen perustuslaki turvaa monipuolisesti keskeisimpiä perusoikeuksia minkä lisäksi Suomi on kohtalaisen kattavasti saattanut voimaan merkittävimmät kansainväliset ihmisoikeussopimukset. Tästä syystä näiden normien tulkitsijoiden ei tarvitse Suomessa kamppailla samanlaisten ongelmien kanssa, jotka ovat tyypillisiä iäkkäiden perustuslakien maissa.”²²⁵

Täten lainsäädännölliset edellytykset suullisten käsittelyiden lisäämiselle ovat olemassa, eikä hallintotuomioistuinten tarvitsisi käyttää juuri lainkaan voimavaroja etsiäkseen perusteita prosessuaalisten perusoikeuksien soveltamiseen. Tämä johtuu siitä, että perusoikeussäännökset ilmenevät verrattain selkeästi jo kirjoitetusta lainsäädännöstä.²²⁶ Lisäksi suullisten käsittelyjen lisäämisessä kysymys on ennen kaikkea asian selvittämisedellytysten parantamisesta. Suullisia käsittelyitä lisäämällä parannetaan myös kansalaisten luottamusta hallintotuomioistuinten toimintaan.²²⁷ Suomalainen hallintoprosessi voisi ottaa mallia ulkomaisista vastineistaan suullisuuden järjestämisen suhteen ja lisätä suullisten käsittelyiden määrää.

²²⁴ Siitari-Vanne 2000, s. 1231.

²²⁵ Länsineva 2011, s. 352.

²²⁶ Länsineva 2011, s. 352. Länsineva jatkaa ajatusta siten, että hallintotuomioistuinten tulisi vain tulkita riittävän luovasti ja dynaamisesti voimassa olevaa lainsäädäntöä ja tällä tavoin pystytään tuomaan perusoikeuksien keskeisyyttä ilman suuria lainsäädännöllisiä ratkaisuja.

²²⁷ Siitari-Vanne 2000, s. 1231.

5 SUULLISTEN KÄSITTELYIDEN LISÄÄMISTÄ PUOLTAVAT JA VASTUSTAVAT SEIKAT

5.1 Lähtökohtia

Hallintolainkäytön perustuessa pääsääntöisesti kirjalliselle prosessille, on suullinen käsittely ainoastaan kirjallista menettelyä täydentävä selvityskeino. Suullinen käsittely järjestetään, jotta tuomioistuimessa voidaan kuulla asianosaisia, asiantuntijoita tai todistajia hallintotuomioistuimen käsiteltävänä olevan selvittämiseksi.²²⁸ Menettelynä suullinen käsittely rinnastuu Aerin mukaan katselmuksen toimittamiseen. Hallintotuomioistuimessa järjestettävän suullisen käsittelyn yhtenä keskeisenä tarkoituksena on sellaisen selvityksen hankkiminen tuomioistuimen tekemän päätöksenteon pohjaksi, mikä ei ole saatavilla kirjallisessa muodossa tai jonka luotettavuuden arviointi edellyttää henkilöiden kuulemista suullisesti.²²⁹

Korkein hallinto-oikeus on korostanut suullisen käsittelyn merkitystä virallisperiaatteen mukaisen asian selvittämisen kannalta ennakkoratkaisuissaan.²³⁰ Korkein hallinto-oikeus on linjannut kahdessa veroprosessia koskevassa ennakkoratkaisussa suullisen käsittelyn järjestämisen edellytyksistä. Ennakkoratkaisuissa 2007:68 KHO katsoi, että asia on tapauksessa voitu ottaa ratkaistavaksi yksinomaan kirjallisen aineiston perusteella eikä suullista käsittelyä ollut tarvetta järjestää.²³¹

Toisessa suullista käsittelyä koskevassa ennakkoratkaisussa KHO 2007:67 todettiin, että tarjotulla suullisella todistelulla voi vastoin hallinto-oikeuden näkemystä olla esitetyissä olosuhteissa merkitystä asian selvittämisen kannalta, eikä asiaa ole tässä tilanteessa tullut ottaa ratkaistavaksi yksinomaan kirjallisen aineiston perusteella. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan asiassa oli jäänyt jäljelle varteenotettava epäily, että verovelvollisen oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin oli prosessissa tullut loukatuksi.²³²

²²⁸ Aer 2003, s. 40 ja HE 29/2018 vp, s. 122.

²²⁹ Aer 2003, s. 40.

²³⁰ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 469.

²³¹ Myrsky 2008, s. 111 ja KHO 2007:68.

²³² Myrsky 2008, s. 114 ja KHO 2007:67.

Veroprosessia koskevassa diskurssissa on todettu, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut 2007:68 ja 2007:67 tarkoittavat, että tilanteessa, jossa esimerkiksi henkilöä kuulemalla tai muuta suullista todistelua käyttämällä voidaan saada selvitystä käsiteltävään asiaan, tällainen suullinen todistelu tulee ottaa vastaan hallinto-oikeuden järjestämissä suullisessa käsittelyssä. Mikäli suullista käsittelyä ei toimiteta, todistelun uskottavuutta ja luotettavuutta ei pystytä vakuuttavasti arvioimaan. Nimenomaan veroprosesseissa todistelun uskottavuuden arviointi on korostunut tapauksissa esimerkiksi siirtohinnoittelua koskevissa tapauksissa, joissa jo siitä, mitä on todellisuudessa tapahtunut (eli kuinka verotuksen kohteena oleva liiketoimi tunnistetaan), on erimielisyyttä verohallinnon ja verovelvollisen välillä.²³³

Myrskyn mukaan korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisuilla 2007:68 ja 2007:67 on ennakkopäätösarvon lisäksi selvää painoarvoa siinä, miten määritellään suullisen käsittelyn tarve veroprosessissa. Myrskyn näkemyksen mukaan suullisia käsittelyjä on tarpeen toimittaa veroasioissa olosuhteiden niin vaatiessa ja Euroopan ihmisoikeussopimuksella on merkitystä myös verotuksessa. Lisäksi harkittaessa suullista käsittelyä asiaa on tarpeen arvioida perustuslain 21 §:n oikeusturvaa ja oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan säännöksen kannalta.²³⁴

Näin ollen käsittelyn suullisuuden ja kirjallisen muodon välillä vallitsee tietynasteinen jännite. Joskus suullisuus on tarpeen ja joissain tilanteissa suullisuudella ei ole merkitystä asian ratkaisemisen kannalta. Kaikkia asioita ei ole järkevä käsitellä suullisesti asian ollessa täysin selkeä. Suullisuus on tällöin ilmeisen tarpeetonta. Kuitenkin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimus liittyy lähtökohtaisesti velvollisuuteen toimittaa suullinen käsittely.²³⁵ Täten käsittelyn suullisuus ei ole oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin kontekstissa ainoastaan selvityskeino vaan perustavanlaatuisen oikeuden turvaaja. Seuraavaksi eritellään niitä seikkoja, joiden vuoksi suullisia käsittelyitä tulisi järjestää enemmän veroprosesseissa. Lisäksi perehdytään seikkoihin, jotka tukevat kirjallista menettelyä suullisen käsittelyn sijasta.

²³³ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 469–470.

²³⁴ Myrsky 2008, s. 117.

²³⁵ Aer 2003, s. 39.

5.2 Suullista käsittelyä puoltavat seikat

Suullinen käsittely on tarkoituksenmukaista järjestää valituksenalaisen asian tosiseikkojen selvittämiseksi ja kirjallisen aineiston uskottavuuden arvioimiseksi. Esimerkiksi tilanteessa, jossa asian tosiasiaiseikastosta on verovelvollisen ja verohallinnon välillä erimielisyys, suullinen käsittely on tarpeen järjestää.²³⁶ Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä tehtyjen havaintojen perusteella on todettu, että aineellisen totuuden saavuttamisen hankaluus, eri osapuolten toimittamien selvitysten ristiriitaisuus ja esitetyn todistelun luotettavuuden arviointi ovat tekijöitä, jotka puoltavat suullisten käsittelyiden järjestämisen tarpeellisuutta veroprosessissa.²³⁷

Esimerkiksi työttömyysetuutta koskevassa tapauksessa *Kaura v. Suomi* Euroopan ihmisoikeustuomioistuin katsoi Suomen rikkoneen ihmisoikeussopimusta, koska suullista käsittelyä ei ollut asianosaisen pyynnöstä huolimatta toimitettu tuomioistuimessa, vaikka suullinen käsittely olisi ollut ihmisoikeustuomioistuimen mukaan tarpeen todistajankerptomuksen uskottavuuden arvioimiseksi.²³⁸

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen nimenomaan toteaman mukaisesti käsittelyn suullisuus on Euroopan ihmisoikeussopimuksessa säädetty oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin perusedellytys myös hallintolainkäytössä. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen Ruotsia koskeneessa *Miller*-tapauksessa oli kysymys asiasta, joka koski suullisen käsittelyn tarpeellisuutta hallintoprosessissa. Tapauksessa Euroopan ihmisoikeustuomioistuin katsoi ruotsalaisen oikeuskäytännön olevan lähtökohtaisesti ihmisoikeussopimuksen sääntelyn vastainen. Tuomiossa todetun mukaisesti käsittelyn suullisuus on oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin perusedellytys, josta on mahdollista poiketa ainoastaan erityisten syiden niin salliessa.²³⁹ Mäenpää on myös katsonut, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on *Miller*-ratkaisussaan painottanut, että asianosaisen suullista

²³⁶ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 475–476.

²³⁷ Saukko 2013, s. 185.

²³⁸ Asiasta tarkemmin tuomiossa *Kaura v. Suomi*, josta etenkin kohdat 37 ja 38. Lisäksi Saukko 2013, s. 185.

²³⁹ Ervo 2008, s. 192 ja tarkemmin ratkaisussa *Miller v. Ruotsi* etenkin kohdat 30, 31 sekä 37.

käsittelyä koskevasta pyynnöstä voidaan poiketa ainoastaan, mikäli suullisuudesta poikkeamiseen on olemassa niin sanotut poikkeukselliset perusteet.²⁴⁰

Korkeimman hallinto-oikeuden ulkomaalaisasioita koskevissa ennakkoratkaisuissa KHO 2011:117 ja KHO 2011:114 asiat palautettiin hallinto-oikeuksiin suullisten käsittelyiden toimittamiseksi, jotta todistelun uskottavuutta voitaisiin arvioida uudelleen suullisesti. Lisäksi suullisen käsittelyn järjestäminen on korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön valossa ollut tarpeellista, kun tosiasiaselvityksen arviointi pelkästään kirjallisessa muodossa on hankalaa tai mahdotonta, tai kun asiassa annettu selvitys on ristiriitaista.²⁴¹ Korkein hallinto-oikeus on myös katsonut ennakkoratkaisussa KHO 2017:63, että suullinen käsittely on järjestettävä, mikäli kirjallisen selvityksen uskottavuutta tulee arvioida.²⁴² Ulkomaalaisasioita koskevista ratkaisuista voidaan laajentavasti katsoa, että veroprosessissakin suullisuus on tarpeen, jos annetun selvityksen uskottavuutta tulee arvioida.

Oikeuskirjallisuudessa esitetyn mukaisesti suullisessa käsittelyssä hallintotuomioistuimen huomio saadaan kiinnitettyä paremmin asian ratkaisemisen kannalta relevantteihin seikkoihin verrattuna siihen, että hallintotuomioistuimen tulisi itse saada kattava kuva molempien osapuolten toimittamasta kirjallisesta materiaalista. Suullisuus keskittäisi näin ollen veroprosessia oikeaan suuntaan ja oikeudenkäyttö tehostuisi yksittäisessä veroprosessissa.²⁴³ Esittämällä asianansa suullisesti verovelvollinen pystyisi oma-toimisesti rajaamaan oikeudenkäynnin kohdetta hänen selvitystään tukeviin seikkoihin, joka olisi omiaan tehostamaan veroprosessin kulkua.

Suullisen käsittelyn järjestäminen voisi myös antaa hallintotuomioistuimelle päätöksen tueksi tarvittavaa lisätietoa sen osaamisalueen ulkopuolelle menevistä asioista kuten esimerkiksi liiketaloudellisista arvonmäärityskysymyksistä tilanteessa, jossa veroprosessissa käsitellään monimutkaisia siirtohinnoittelutapauksia, joihin liittyy usein

²⁴⁰Mäenpää 2007, s. 428.

²⁴¹Saukko 2013, s. 185. Lisäksi ennakkoratkaisussa KHO 2011:117 todetaan muun muassa, että *“valittajien vaatima suullinen käsittely hallinto-oikeudessa ei ole ollut ilmeisen tarpeeton sillä tavoin kuin hallintolainkäyttölain 38 §:n 1 momentissa tarkoitetaan. Hallinto-oikeuden ei näin ollen olisi tullut hylätä vaatimusta suullisen käsittelyn toimittamisesta.”* Lisäksi ennakkoratkaisussa KHO 2011:114 katsotaan, että asiassa on syytä järjestää vielä suullinen käsittely hallinto-oikeudessa.

²⁴²KHO 2017:63.

²⁴³Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 475–476, Virolainen ja Vuorenperä 2017, s. 172–173 ja Karhu 2016, s. 233.

myös liiketaloudellisia elementtejä.²⁴⁴ Uutta hallintolainkäyttölakia koskevassa hallituksen esityksessä HE 29/2018 todetun mukaisesti suullinen käsittely voi tietyissä tilanteissa myös nopeuttaa tosiseikkojen selvittämistä kirjalliseen menettelyyn verrattuna.²⁴⁵ Näin ollen suullisuus keskittäisi veroprosessia oikeaan suuntaan ja todistelua vastaanotettaisiin ainoastaan käsiteltävän asian kannalta relevanteista seikoista.

Suullisessa käsittelyssä verovelvollisella on myös mahdollisuus todistajia nimeämällä hankkia sellaista todistelua asiansa tueksi, joka kirjallisessa prosessissa olisi vaikeaa tai mahdotonta toteuttaa. Esitetyn mukaisesti verovelvollisen mahdollisuus nimetä henkilö todistajaksi on ainoa oikeudenkäynnin yksityisen osapuolen käytettävissä oleva oikeudellinen keino henkilön kuulemiseksi asiassa vastoin henkilön tahtoa. Yksityinen osapuoli ei voi esimerkiksi velvoittaa viranomaisia tai asiantuntijoita antamaan kirjallista lausuntoa verovelvollisen vaatimuksesta veroprosessia varten, mutta todistajaksi nimetty henkilö on velvollinen todistamaan suullisessa oikeudenkäynnissä.²⁴⁶

Mäenpään näkemystä mukailien suullisen käsittelyn eduiksi voidaan kokonaisuudessaan lukea se, että suullisessa käsittelyssä voidaan käydä keskustelua ja esittää suoraan kommentteja veroprosessissa esitetyistä selvityksistä, väitteistä sekä vaatimuksista. Näin ollen suullisuus korostaa ensinnäkin menettelyn välittömyyttä ja osapuolten kuulemista. Suullinen käsittely mahdollistaa paremmin käsittelyn julkisuuden verrattuna pelkästään kirjalliseen käsittelymuotoon. Täten suullisen käsittelyn järjestäminen tukee oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumista hallintoprosessissa, koska suullisuus mahdollistaa asian vastavuoroisen käsittelyn.²⁴⁷

Jo pelkkä menettelyn suullisuus voi lisätä verovelvollisen luottamusta oikeudenkäynnin tasapuolisuuteen ja oikeudenmukaisuuteen. Lisäksi verovelvolliselle voi olla helpompaa esittää asiansa sekä vaatimuksensa suullisesti verrattuna kirjalliseen ilmaisuun.²⁴⁸ Täten suullisuus edesauttaa jo itsessään hallintoprosessin paljon kiitettävää joustavuutta,

²⁴⁴ Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 475–476.

²⁴⁵ HE 29/2018, s. 122.

²⁴⁶ Aer 2009, s. 773. Lisäksi henkilölle asetettu velvollisuus toimia kutsuttaessa todistajana on todetun mukaisesti yleinen kansalaisvelvollisuus. Asiasta tarkemmin Lappalainen, Juha: Siviiliprosessioikeus II, Jyväskylä 2001, s. 215–216. Lisäksi HE 29/2018, s. 122 todetun mukaisesti: ”Suullinen käsittely on tarpeen esimerkiksi silloin, kun asian ratkaisemiseksi on tarpeen kuulla todistajia suullisesti todistajanvakuutuksen nojalla.” Todistajien kuulemisesta tarkemmin myös Äimä 2011, s. 316–319.

²⁴⁷ Mäenpää 2007, s. 422.

²⁴⁸ Mäenpää 2007, s. 422.

mukautuvaisuutta, riippumattomuutta liian ahtaista muotoseikoista ja asiamiehistä, kun verovelvollinen voi omaehtoisesti ilmaista käsityksensä suullisesti asian laadusta.²⁴⁹

Suullinen käsittely on täydentävä selvityskeino, joten se voidaan myös rajoittaa koskemaan osaa asiasta tai tiettyä selvityksen vastaanottamista taikka asianosaisten käsitysten selvittämistä.²⁵⁰ Hallintotuomioistuimella on näin ollen mahdollisuus varsin joustavasti määrittää se, miten suullinen todistelu järjestetään eikä hallintotuomioistuin ole sidottu tarkkoihin suullista käsittelyä koskeviin käsittelynormeihin. Joustavasti järjestetty suullinen käsittely tukee myös hallintoprosessin ominaispiirteitä ja eroavaisuutta muista prosessilajeista. Loppujen lopuksi suullinen käsittely mahdollistaa lisäksi oikeudenkäynnin julkisuuden, joka sekin kuuluu oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin perusteisiin ja mahdollistaa tuomiovallan käytön yleisökontrollin.²⁵¹

Hallituksen esityksen mukaan suullinen käsittely on ilmeisen tarpeeton silloin, kun on hyvin todennäköistä, ettei suullisesta käsittelystä ole hyötyä asian selvittämiseksi.²⁵² Kääntäen voidaan todeta, että suullinen käsittely on järjestettävä, jos on mahdollista, että suullisesta käsittelystä on hyötyä asian selvittämiseksi.²⁵³ Tuomioistuimen on myös jo virallisperiaatteen nojalla hankittava asiassa selvitystä siinä laajuudessa kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä edellyttävät.²⁵⁴ Suullisen käsittelyn voidaan sanoa täydentävän perinteistä hallintoprosessin kirjallista menettelyä. Täten suullinen käsittely ei ole kirjallista menettelyä poissulkeva tai syrjäyttävä vaan täydentävä vaihtoehto, jota tulisi käyttää aktiivisesti veroprosessien käsittelyssä.

Suullinen käsittely on osa oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä. Hallintolainkäyttölain 38 §:n tarkoitus on, että säännös takaa suullisen käsittelyn Euroopan ihmisoikeussopimuksen edellyttämässä laajuudessa²⁵⁵ ja tuomioistuimen velvollisuus käsitellä asia suullisesti on oikeusturvan minimistandardi.²⁵⁶ Nykyisen Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännön ja oikeuskirjallisuuden valossa verovelvollisella on oltava

²⁴⁹ Halilan mukaan juuri hallintolainkäyttölain lähtökohta on ohjata prosessia riittävän tehokkaasti, mutta säilyttää samalla sen joustavuus hallinnon vaihtelevissa tilanteissa ja edullisuus yksityisen asianosaisten kannalta, tarkemmin Halila, Leena Onko hallintoprosessilla tulevaisuutta, Lakimies 2/2016 s. 291–296. Mäenpää on myös kommentoinut suullisen ilmaisun joustavuutta, tarkemmin Mäenpää 2007, s. 422.

²⁵⁰ HE 217/1995 vp s. 64–65.

²⁵¹ Mäenpää 2007, s. 422.

²⁵² HE 217/1995 vp s. 66–67.

²⁵³ Aer 2009, s. 773.

²⁵⁴ Vihervuori 2006, s. 667.

²⁵⁵ HE 217/1995 vp s. 65 ja Aer 2009 s. 769.

²⁵⁶ Aer 2009, s.769.

mahdollisuus suulliseen käsittelyyn, mikäli hänen asiassaan on sellaisia kiistanalaisia tosiseikkoja, joista suullisen käsittelyn toimittaminen voisi antaa lisäselvitystä.²⁵⁷ Suullisen käsittelyn järjestäminen on ensiarvoisen tärkeää, jotta asia voidaan ratkaista aineellisesti oikealla tavalla riittävään selvitykseen perustuen. Näin ollen yksityisellä asianosaisella olisi lähtökohtaisesti oltava mahdollisuus suulliseen kuulemiseen, mikäli hänen asiassaan on kiistanalaisia tosiseikkoja, joista suullisen käsittelyn toimittaminen antaisi lisäselvitystä asian ratkaisemisen kannalta.²⁵⁸ Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on kuitenkin kääntäen korostanut, ettei suullista kuulemistä ole tarvetta toimittaa, ellei asiassa ole kiistaa tosiseikoista.²⁵⁹ Täten tuomioistuimella olisi velvollisuus verovelvollisen vaatimuksesta johtuen järjestää suullinen käsittely, ellei suullinen käsittely ole asian laadun vuoksi ilmeisen tarpeetonta.

Yllä mainitut seikat puoltavat suullisten käsittelyiden järjestämistä juuri veroprosesseissa, joissa tosiasiakysymyksistä on varsin usein ristiriitaista näkemystä verohallinnon ja verovelvollisen välillä. Veroprosesseissa käsiteltävät asiat voivat olla yksilöllisiä ja suullinen käsittely voi joissakin tapauksissa selkeästi edesauttaa materiaalisen totuuden löytämistä hallintotuomioistuimen päätöksenteon tueksi, jotta asia voidaan ratkaista virallisperiaatteen mukaisesti lainmukaisella tavalla.²⁶⁰

5.3 Kirjallista menettelyä puoltavat seikat

Huolimatta siitä, että hallintolainkäyttölaissa säädetään suullisesta käsittelystä, ei hallintolainkäyttömenettelyssä ole kirjallista käsittelyä korvaavaa varsinaista suullista päätöksentekoa, jossa esitettäisiin välittömyyden periaatteen mukaisesti kaikki käsiteltävän asiaan liittyvä materiaali. Tämä johtuu siitä, että pääsääntöisesti hallintolainkäyttö on kirjallista.²⁶¹ Hallintolainkäyttölakia koskevan hallituksen esityksen mukaan suullinen käsittely täydentää kirjallista menettelyä, eli kyseessä on ainoastaan täydentävä

²⁵⁷ Aer 2009, s. 771–772. Myös Aer 2003 s. 42–44 ja Pellonpää ja Heikkilä 2008, s. 17–20.

²⁵⁸ Karhu 2016, s. 233.

²⁵⁹ Aer 2003, s. 45.

²⁶⁰ Myrsky 2008, s. 109.

²⁶¹ Aer 2003, s. 40. Lisäksi Aerin mukaan suullinen käsittely on käsitteenä harhaanjohtava hallintolainkäytön näkökulmasta, koska suullinen käsittely ei koskaan korvaa kirjallista menettelyä hallintoprosessissa.

selvityskeino.²⁶² Näin ollen veroprosessissa pelkästään asian suullinen käsittely ei ole mahdollista, vaan suullinen käsittely täydentää muutoin kirjallisessa muodossa olevaa käsittelyä.

Ensinnäkin hallintolainkäyttölain 37 §:n mukaan asian selvittämiseksi toimitetaan tarvittaessa suullinen käsittely. Näin ollen suullinen käsittely tulee järjestää lähtökohtaisesti ainoastaan silloin, kun suullisesta käsittelystä arvioidaan olevan hyötyä asian selvittämisen kannalta ja se on tarpeellista.²⁶³ Lisäksi, jos verovelvollinen vaatii suullisen käsittelyn toimittamista, on hänen yksilöitävä ne syyt, joiden takia suullisen käsittelyn järjestäminen on tarpeen. Lisäksi verovelvollisen on eriteltävä, millaista selvitystä tai todistelua hän esittäisi suullisessa käsittelyssä.²⁶⁴ Täten suullista käsittelyä koskeva vaatimus on ensinnäkin perusteltava, jotta voidaan todeta, onko suullisuudesta hyötyä käsiteltävässä asiassa.

Näin ollen hallintotuomioistuimen on ensin ratkaistava, edistääkö suullisen käsittelyn järjestäminen ylipäätään asian selvittämistä käsiteltävässä tapauksessa.²⁶⁵ Suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta, jos on hyvin todennäköistä, ettei suullisesta käsittelystä ole hyötyä asian ratkaisemisen kannalta. Täten suullinen käsittely voidaan jättää järjestämättä verovelvollisen kannalta vähäpätöisissä asioissa ja kun yksityisen oikeus turva ei asian laadun vuoksi edellytä suullisen käsittelyn järjestämistä.²⁶⁶

Hallintotuomioistuimen ratkaistavana olevassa asiassa suullisen käsittelyn tarvetta voi vähentää seikka, että käsiteltävässä asiassa on kyse ainoastaan oikeuskysymyksen arvioinnista eikä hallintotuomioistuin arvioi tosiasiaselvitystä yksittäisessä asiassa, jolloin suullinen käsittely ei ole tarpeen asian ratkaisemiseksi.²⁶⁷ Edellä mainittu voi aiheutua Mäenpään mukaan siitä, että käsiteltävä asia koskee enimmäkseen tai ainoastaan oikeudellista kysymystä tai että tosiasiaselvityksen arviointi jää tuomioistuimen toimivallan ulkopuolelle, jolloin suullisen käsittelyn järjestämisellä ei ole merkitystä asian ratkaisemisen kannalta.²⁶⁸

²⁶² Aer 2003, s. 40.

²⁶³ HE 217/1995 vp s. 64.

²⁶⁴ Saukko 2013, s. 184.

²⁶⁵ HE 217/1995 vp s. 66.

²⁶⁶ Aer 2003, s. 41.

²⁶⁷ Mäenpää 2007, s. 432.

²⁶⁸ Mäenpää 2007, s. 432.

Korkein hallinto-oikeus on katsonut elinkeinotulon verotusta ja siirtohinnoittelua koskevassa ennakkoratkaisussaan KHO 2013:36, että suullista käsittelyä ei ollut tarpeellista järjestää, koska verovelvollinen ei ollut ilmoittanut, millaista selvitystä hän esittäisi suullisessa käsittelyssä. Korkein hallinto-oikeus on myös katsonut, että aiemmin toimitettu kirjallisen selvitys huomioiden asiassa ei ole tarvetta toimittaa suullista käsittelyä.²⁶⁹

Lisäksi ulkomaalaisasiaa koskevassa ennakkoratkaisussa KHO 2013:23 suullisen käsittelyn toimittamista ei pidetty tarpeellisena, koska valituksentekijät eivät olleet yksilöineet perustetta, jonka vuoksi he olivat pyytäneet suullisen käsittelyn toimittamista. Korkein hallinto-oikeus on myös katsonut, että ottaen huomioon asiakirjoista saatava selvitys, suullisen käsittelyn toimittaminen ei ollut tarpeen asian selvittämiseksi.²⁷⁰ Näin ollen vaikka verovelvollinen vaatisi suullista käsittelyä on arvioitava, onko suullinen käsittely ylipäättään tarpeen ja sen lisäksi tulee katsoa, voidaanko asia ratkaista kirjallisen selvityksen pohjalta, mikäli suullinen selvitys ei toisi mitään lisäarvoa käsiteltävälle asialle.

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että kirjallisessa muodossa tapahtuva hallintolainkäyttö on luonteva ratkaisu tilanteessa, jossa käsiteltävässä asiassa on lähtökohtaisesti ainoastaan kyse kirjallisina dokumentteina esitettävästä selvityksestä. Mäenpään mukaan tällaisia asioita ovat esimerkiksi useat hallintolupa- ja kaava-asiat. Lisäksi käsiteltävän asian teknisluontoisuus tai tähän liittyvät asiantuntijalausunnat voivat olla helpommin oikeuden käsiteltävissä kirjallisessa kuin suullisessa muodossa. Tällainen tekninen tai lääketieteellinen selvitys ja niihin liittyvä oikeudellinen perustelu voivat näin ollen olla täsmällisemmin hallintotuomioistuimen ymmärrettävissä ja asianosaisten kommentoitavissa, kun ne ovat saatavilla ainoastaan kirjallisesti.²⁷¹

Mäenpään näkemys saa tukea Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisussa Vilho Eskelinen ym. v. Suomi, jossa todettiin, että suullisen käsittelyn toimittaminen ei ollut tarpeen, koska asiassa oleva riitaisuus koski osaltaan teknisluontoisia kysymyksiä, joista oli annettu jo kirjallisesti selvitystä hallintotuomioistuimelle eikä suullisen käsittelyn toimittaminen ollut täten tarpeellista.²⁷² Lisäksi korkein hallinto-oikeus ei ennakkoratkaisussa KHO 2013:75 katsonut suullisen käsittelyn toimittamista tarpeelliseksi asiassa,

²⁶⁹ KHO 2013:36, perustelut kohta 1.

²⁷⁰ KHO 2013:23, oikeudellinen arviointi muilta osin kohta 2. Lisäksi Saukko 2013, s. 184.

²⁷¹ Mäenpää 2007, s. 422.

²⁷² Ratkaisu Vilho Eskelinen ym. v. Suomi, tuomion kohdat 38, 74 ja 75.

joka koski teknistä kysymystä alueellisen hallintoviranomaisen toimivaltaa koskevassa asiassa, koska tarpeellinen selvitys oli saatavissa jos korkeimmalle hallinto-oikeudelle toimitetuista asiakirjoista.²⁷³

Lisäksi nimenomaan veroprosessissa osapuolten tarjoamalla suullisesti tarjoamalla todistelulla ei ole lähtökohtaisesti samankaltaista merkitystä verrattaessa muihin prosessilajeihin (riita- ja rikosprosessi), koska hallintoprosessissa oikeudenkäynninaineisto on jo lähtökohtaisesti valmiiksi kirjallisessa muodossa.²⁷⁴ Eli kaikissa asioissa suullisuus ei välttämättä edesauta asian selvittämistä eikä sillä ole painoarvoa. Suullisen käsittelyn toimittamisesta voi kertyä verovelvolliselle mahdollisesti suuruudeltaan isoja oikeudenkäyntikustannuksia, mikä on otettava huomioon harkittaessa, järjestetäänkö suullista käsittelyä verovelvollisen vaatimassa asiassa.²⁷⁵

Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisussa KHO 2004:13 katsottiin, että asiassa tehty ratkaisu pystyttiin perustamaan ainoastaan kirjalliseen materiaaliin. Edellä mainittu johtui siitä, että ratkaisun perusteena olevat tiedot olivat saatavissa asiakirjoista, joten suullisen käsittelyn tai katselmuksen järjestäminen tosiseikkojen selvittämiseksi ei ole ollut tarpeen. Korkein hallinto-oikeus linjasi, että suullisen käsittelyn toimittaminen hallinto-oikeudessa olisi ollut edellä mainitun takia ilmeisen tarpeetonta ja koska katselmuksen järjestäminen ei ole ollut tarpeen, hallinto-oikeus on voinut ratkaista asian toimittamatta suullista käsittelyä tai katselmusta.²⁷⁶

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuissa *Elo v. Suomi*²⁷⁷ ja *Pirinen v. Suomi*²⁷⁸ on katsottu, että suullisen käsittelyn toimittaminen ei ollut tarpeen asioiden teknisestä luonteesta ja tehokkuus- ja prosessiekonomiasyistä johtuen.²⁷⁹ Näillä oikeudenkäyttöön liittyvillä tehokkuus- ja prosessiekonomiaedellytyksillä on Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan vaikutusta arvioitaessa, voidaanko asia ratkaista

²⁷³ Saukko 2013, s. 186. Tarkemmin KHO 2013:75 perustelut kohta 1.

²⁷⁴ Hallberg, Ignatius, Kanninen 1997, s. 246 ja 250.

²⁷⁵ Pitkäranta 2004, s. 41. Lisäksi Vihervuoren mukaan suullisen käsittelyn järjestäminen on ehkä merkittävin yksittäisen oikeusasian kustannustekijöistä niin yksityiselle asianosaiselle kuin julkiselle vallalle. Myös tämän takia suullisuuteen tulisi hänen mukaansa suhtautua pidättyväisesti, koska suullisuus ei ole suomalaisessa hallintoprosessissa itsetarkoituksellinen. Tarkemmin asiasta Vihervuori 2006, s. 668.

²⁷⁶ KHO 2004:13.

²⁷⁷ Teknisluontoisuudesta tarkemmin *Elo v. Suomi* tuomion kohdissa 36, 38, 39, 40 ja 41.

²⁷⁸ Tuomiossa *Pirinen v. Suomi* on katsottu muun muassa, että *“Thus, the Court has recognised that disputes concerning benefits under social-security schemes are generally rather technical and their outcome usually depends on the written opinions given by medical doctors.”*

²⁷⁹ Saukko 2013, s. 186 sekä Heikkilä ja Hirvelä 2017, s. 452.

vain kirjallisesti. Nimittäin teknisluontoisten asioiden kohdalla ihmisoikeustuomioistuin on katsonut, että asia voidaan ratkaista luotettavasti kirjallisen materiaalin perusteella. Näin ollen suullinen käsittely on voitu jättää järjestämättä niissä tilanteissa, jotka ovat koskeneet ”*helpohkoja oikeudellisia*” tai ”*teknisiä kysymyksiä*.”²⁸⁰

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on todennut ratkaisussa *Jussila v. Suomi*, että automaattisesti järjestettävät suulliset käsittelyt teknisluontoisissa asioissa voisivat mahdollisesti johtaa oikeudenkäynnin kohtuullista aikaa koskevan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artiklan loukkaamiseen.²⁸¹ Edellä todettu johtuisi siitä, että oikeuskäsittelyt voisivat veyä kohtuuttomasti, mikäli suullisia käsittelyitä järjestettäisiin kaikissa asioissa sen enempää tarkastelematta, onko suullisuudella hyötyä asian ratkaisemisen kannalta.²⁸²

Lisäksi tehokkaan lainkäytön kannalta suullisten käsittelyiden järjestäminen automaattisesti verovelvollisen aina niin vaatiessa ei ole tarkoituksenmukaista, koska verovelvollinen saattaa ainoastaan toistaa suullisessa käsittelyssä sen, minkä on jo kertaalleen kirjallisesti tuomioistuimelle selvittänyt. Näin ollen tehokkaan lainkäytön kannalta on järkevää rajoittaa suulliset käsittelyt koskemaan ainoastaan niitä asioita, joissa käsittelyn suullisuus on tosiasiallisesti tarpeen asian selvittämiseksi. Edellä mainitun lisäksi Pitkäranta korostaa, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä²⁸³ on tehtävissä johtopäätös, että suullisen käsittelyn järjestämisvelvollisuus koskee lähtökohtaisesti niitä oikeuskysymyksiä, joissa käsiteltävän asian tosiasiasisällöstä vallitsee erimielisyys osapuolien välillä ja näiden erimielisyyksien selvittämiseksi on järkevää järjestää suullinen käsittely.²⁸⁴

Lainsäätäjän kirjoittaman tahtotilan mukaisesti veroprosessien osalta oikeudenkäynnin kirjallinen muoto on lähtökohta. Hallituksen esityksessä todetun mukaisesti kirjallisessa muodossa olevaa selvitystä voidaan usein pitää riittävänä veroprosessissa. Tämä kattaa esimerkiksi tilanteet, jossa tosiseikat voidaan selvittää verotusasiakirjojen ja kirjanpitoaineiston pohjalta.²⁸⁵ Voidaan sanoa, että suulliseen käsittelyyn veroprosessissa suhtaudutaan varsin varauksellisesti lainsäätäjän taholta.

²⁸⁰ Hirvelä ja Heikkilä 2017 s. 452 sekä Saukko 2013, s. 186.

²⁸¹ *Jussila v. Suomi* tuomion kohta 42.

²⁸² Asiasta tarkemmin Saukko 2013, s. 186.

²⁸³ *Lundevall v. Ruotsi* tuomion kohta 39 ja *Salomonsson v. Ruotsi* tuomion kohdat 39 ja 40.

²⁸⁴ Pitkäranta 2004, s. 41.

²⁸⁵ HE 29/2018, s. 123.

5.4 Tutkimus koetusta oikeudenmukaisuudesta hallintoprosessissa ja tutkimuksen merkitys suullisen käsittelyn näkökulmasta

Virve-Maria de Godzinsky ja Mikko Aaltonen ovat tehneet vuonna 2013 valmistuneen tutkimuksen Oikeuspoliittisen tutkimuslaitokselle aiheesta ”*Koettu oikeudenmukaisuus hallintoprosessissa*”. Tutkimuksen tulokset ovat hallintoprosessin kehittämisen ja arvioimisen kannalta merkittävä, koska hallintoprosessissa koetusta oikeudenmukaisuudesta ei ole Godzinsky ja Aaltosen mukaan tehty juuri lainkaan aiempaa tutkimusta.²⁸⁶ Godzinsky ja Aaltosen tutkimus on myös tämän tutkielman kannalta merkittävä, koska osaltaan suullisten käsittelyiden järjestämisen tarpeellisuutta arvioidaan koetun oikeudenmukaisuuden ja asianosaiselle suullisuudesta seuraavan merkittävyyden kautta.²⁸⁷

Godzinsky ja Aaltosen esittämän näkemyksen mukaan yksilöt muodostavat arvionsa lainkäyttöpäätösten oikeudenmukaisuudesta sekä hyväksyttävyydestä siltä pohjalta, millä tavalla yksilö itseään on kohdeltu prosessin ja asian ratkaisemisen aikana. Erityisesti tilanteessa, jossa ratkaisun lopputulos ei voi mitenkään olla mielekäs kaikille asianosaisille, prosessien sekä menettelytapojen hyväksyttävyys on todella korostunutta.²⁸⁸ Nimittäin mahdollisuus osallistua prosessiin sekä tilaisuus päästä vaikuttamaan itse menettelyn kulkuun luovat asianosaiselle kokemuksen, että häntä on kuultu ja hänen näkemyksensä on otettu huomioon prosessissa.²⁸⁹

Hallintoprosessin koettua oikeudenmukaisuutta koskeva tutkimus toteutettiin antamalla kyselylomakkeita yksityisille asianosaisille ja viranomaisille. Vastauslomakkeita jaettiin ainoastaan hallinto-oikeuksien järjestämissä suullisissa käsittelyissä, valmistelutunnoissa sekä katselmuksissa. Näin ollen tutkimukseen ovat vastanneet ainoastaan sellaiset tahot, joiden näkemyksiä on kuultu suullisesti hallintotuomioistuimen käsittelyssä. Tutkijat ovat todenneet tutkimuksen otannasta, että vastauksensa antaneet tahot eivät välttämättä edusta yleisesti samoja tuntemuksia menettelyn oikeudenmukaisuudesta, kuin valtaosa hallintoprosessiin osallistuneista, koska hallintoprosessi on

²⁸⁶ de Godzinsky ja Aaltonen 2013, esipuhe.

²⁸⁷ Pitkäranta 2004, s. 41–42 ja HE 29/2018 vp s, 122.

²⁸⁸ de Godzinsky ja Aaltonen 2013, s. 2–3.

²⁸⁹ de Godzinsky ja Aaltonen 2013, s. 2–3.

lähtökohtaisesti kirjallista eikä suullista.²⁹⁰ Huomionarvoista on tämän tutkielman kannalta se, että tutkimukseen on osallistunut ainoastaan tahoja, joita on kuultu suullisesti hallintoprosessissa.

Ann-Mari Pitkärannan lisensiaattityössä todetun mukaisesti myös veroprosessissa on tarpeellista kiinnittää huomiota siihen, millä tavalla verovelvollinen kokee tullessa kuulluksi veroprosessissa. Pitkärannan mukaan suullinen käsittely voi olla tarpeen järjestää oikeudenmukaisuuden tunteen takaamiseksi siitäkin huolimatta, vaikka todistelu olisi hankittavissa muillakin keinoin kuten esimerkiksi kirjallisesti asiakirja-aineistosta.²⁹¹

Lisäksi myös muussa oikeustieteellisessä tutkimuksessa on todettu, että harkittaessa suullisen käsittelyn järjestämistä tulee ottaa huomioon käsiteltävän asian laatu sekä asian merkitys asianosaiselle. Näin ollen asian ”*erityinen merkitys valittajalle*” voi olla yksi syy järjestää asiassa suullinen käsittely.²⁹² Todetun mukaisesti asianosaisen kannalta hyvin merkittävässä asiassa on syytä järjestää suullinen käsittely asianosaisen oikeusturvansa varmistamiseksi. Nimenomaan mainitaan, että verovelvollista koskevissa veronkorotusasioissa suullisen käsittelyn järjestäminen veroprosessissa on tarpeen verovelvollisen tekemän teon moitittavuuden arvioimiseksi ja selvittämiseksi.²⁹³ Mäenpäänkin näkemyksen mukaan oikeusprosessissa käsiteltävällä asialla voi olla erittäin suuri merkitys yksityisen asianosaisen kannalta, mikä puoltaa suullisen käsittelyn järjestämistä.²⁹⁴ Nimittäin yksilölle on usein tärkeämpää käsiteltävän asian lopputuloksen sijasta se, että itse käsittely on toteutunut oikeudenmukaisesti.²⁹⁵

On mielenkiintoista havaita, että oikeudenmukaisuutta koskevan tutkimuksen lopputulosten mukaan yli 90 prosenttia vastaajista oli sitä mieltä, että he saivat riittävästi mahdollisuuksia ilmaista asiansa hallintoprosessissa ja, että heitä kuunneltiin menettelyssä. Lisäksi yli 80 prosenttia oli sitä mieltä, että heidän näkemyksensä myös otettiin huomioon hallintoprosessissa. Oikeudenmukaisena hallintoprosessin menettelyä piti 90 prosenttia vastaajista. Lisäksi yksityishenkilöistä 72 prosenttia oli sitä mieltä, että

²⁹⁰ de Godzinsky ja Aaltonen 2013, s. 11–12.

²⁹¹ Pitkäranta 2004, s. 41–42.

²⁹² Hirvelä ja Heikkilä 2017, s. 457. Lisäksi HE 29/2018, s. 122 mukaan: ”*Asian merkitys asianosaiselle vaikuttaa arvioon suullisen käsittelyn tarpeesta.*”

²⁹³ Ervo 2008, s. 202–203.

²⁹⁴ Mäenpää 2007, s. 430.

²⁹⁵ Tyler, 1990, asiasta samaa mieltä myös de Godzinsky ja Aaltonen 2013 s. 4 ja Pitkäranta 2004, s. 41–42.

hallintoprosessin menettely oli reilu ja tasapuolinen sekä heitä kohdeltiin menettelyssä kunnioittavasti.²⁹⁶

De Godzinskyn ja Aaltosen tutkimuksesta voitaneen tehdä johtopäätös, että suullisen käsittelyn järjestämisellä on positiivinen vaikutus asianosaisen kokemaan oikeudenmukaisuuden tunteeseen. Hallintoprosessin asianosaiset ovat kokeneet, että he ovat päässeet vaikuttamaan käsiteltävään asiaan. Näin ollen käsittelyn suullisuudella on merkitystä asianosaisen vaikutusmahdollisuuksien kannalta. Tutkimuksen tulokset puhuvat suullisten käsittelyiden puolesta.

Voidaankin katsoa, että tutkimuksen tulokset puhuvat myös niistä seikoista, jotka, arvioivat suullisen käsittelyyn hyötyjä yksittäisen asianosaisen kannalta myös veroprosessissa. Tutkimukseen vastanneilla on ollut suullisesti mahdollisuus esittää oma näkemyksensä käsiteltävään asiaan. Näin ollen tutkimuksen lopputuloksesta voidaan ammentaa niitä seikkoja, jotka puhuvat suullisuuden eduista, koska tutkimukseen osallistuneet osapuolet ovat päässeet osallistumaan suullisesti prosessin kulkuun.

5.5 Suullinen vai kirjallinen käsittely?

Hallintolainkäyttölaissa säädetään kirjallisen ja suullisen menettelyn suhteesta niukasti. Näin ollen virallisperiaatteen edellyttämä asian riittävä selvittäminen aineellisen totuuden saavuttamiseksi veroprosessissa on hallintotuomioistuimen yksinomaisen prosessin johdon varassa.²⁹⁷ Voidaankin katsoa, että asianosaisella on verrattain vähän vaikutusmahdollisuuksia päätöksenteossa, jossa ratkaistaan, järjestetäänkö suullista käsittelyä vai ei.

Hallintotuomioistuin saa itse määritellä sen, missä laajuudessa mahdollinen suullinen käsittely järjestetään. Todetun mukaisesti hallintotuomioistuimella on luonnollisesti velvollisuus asianomaisen kuulemiseen, mutta muilta osin prosessin kulusta vastaa

²⁹⁶ de Godzinsky ja Aaltonen 2013, s.24.

²⁹⁷ Karhu 2016, s. 225–226. Lisäksi on todettu, että veroprosesseissa keskeinen ongelma on ollut hallinto-oikeuksien lähtökohtainen kielteisyys järjestää suullisia käsittelyjä ylipäänsä. Asiasta tarkemmin Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 471.

hallintotuomioistuin yksinomaisesti eikä asianosaisella ole juurikaan mahdollisuutta vaikuttaa prosessin kulkuun omilla toimillaan.²⁹⁸

Verovelvollisen kuuleminen tapahtuu yleensä kirjallisessa muodossa, eikä kuuleminen tarkoita hallintoprosessin kontekstissa lähtökohtaisesti suullista kuulemistä. Aerin mukaan suullisessa käsittelyssä ei ole hallintolainkäytön kontekstissa kyse suullisesta kuulemisesta samassa merkityksessä kuin perustuslain 21 §:ssä säädettyssä oikeudenmukaisessa oikeudenkäynnissä, koska mahdollisuus kuulemiseen toteutuu jo kirjallisessa muodossa.²⁹⁹ Suullisen käsittelyn järjestäminen onkin hallintotuomioistuimen yksinomaisen harkinnan varassa.³⁰⁰

Mäenpään mukaan kirjallinen menettely on käyttökelpoinen erityisesti monimutkaisissa ja vaikeiden oikeuskysymysten käsittelyssä, mikäli käsiteltävään asiaan ei liity voimakasta julkista intressiä tai nimenomaisesti suullista käsittelyä puoltavia seikkoja.³⁰¹ Toisaalta veroprosessien suhteen vero-oikeustieteilijät ovat esittäneet, että suullisten käsittelyiden määrää tulisi pikemminkin lisätä monimutkaisia veroasioita koskevissa veroprosesseissa.³⁰² Esitetyn mukaisesti suullisten käsittelyjen lisääminen veroprosesseissa parantaisi verovelvollisen oikeusturvaa.³⁰³

On todettu Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön vahvistavan sen, että suullisen käsittelyn pitämättä jättäminen voi olla ihmisoikeussopimuksen sääntelyn mukaista, mikäli suullisen käsittelyn vaatimusta koskevan hylkäävän päätöksen perustelut ovat asianmukaiset.³⁰⁴ Loppujen lopuksi suullinen kuuleminen muodostaa vain osan veroprosessista, koska hallintoprosessissa lähtökohtana on kirjallinen menettely.

Syitä tai tarkempaa erittelyä suullisten käsittelyjen järjestämiselle tai niiden vähäiselle järjestämiselle ei voida laatia yksityiskohtaisesti, koska suullisen käsittelyn järjestämisessä on kyse tapauskohtaisesta harkinnasta kyseessä olevan asian kontekstissa.³⁰⁵ Näin

²⁹⁸ Karhu 2016, s.226.

²⁹⁹ Aer 2003, s. 41.

³⁰⁰ Ryynänen 2001, s. 263 todetun mukaisesti virallisperiaatteeseen liittyä tuomioistuimen yksinomainen tutkimisvalta rajoittaa osapuolten mahdollisuuksia oma-aloitteisesti esittää näyttöä.

³⁰¹ Mäenpää 2007, s. 422.

³⁰² Haapaniemi, Ohtonen ja Raunio 2018, s. 480. Tämä koskee kirjoittajien mukaan erityisesti monimutkaisia veroasioissa, joissa kirjallista materiaalia on kertynyt tuhansia sivuja ja tämän takia suullisesta käsittelystä olisi todennäköisesti hyötyä tuomioistuimelle päätöksen tekemisessä ja sen perustelemisessä.

³⁰³ Karhu 2016, s. 234.

³⁰⁴ Pellonpää ja Heikkilä 2008, s. 25 ja Pellonpää, Gullans, Pölönen ja Tapanila 2018, s. 625.

³⁰⁵ Pellonpää, Gullans, Pölönen ja Tapanila 2018, s.668 ja Saukko 2013, s. 183–184.

ollen suullista käsittelyä järjestettäessä päätösharkintaa ohjaavat tapauskohtaiset seikat. Saukon mukaan suullista käsittelyn järjestämisestä päätettäessä tulkintaan vaikuttavat muun muassa säännösten avoimuus ja oikeuskäytännön tapauskohtaisuus, säännösten esitöiden suppeus sekä hallintolainkäytön eri tavoin hienojakoisesti eri tilanteissa painottuvat erityispiirteet, kuten virallisperiaate ja kaksiasianosaissuhteen rajallisuus.³⁰⁶

On selvää, että suullinen käsittely on tarpeellinen selvityskeino hallintoprosessissa sekä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takaaja veroprosesseissa.³⁰⁷ Halilan mukaan hallintoprosessissa tapahtuneessa modernisoitumisessa kysymys on ennen muuta ollut suullisten käsittelyjen merkityksen lisäämisestä valitusasioiden ratkaisemisessa.³⁰⁸ Voitaenenkin todeta, että yleinen tendenssi on hallintoprosessissa menossa pikemminkin suullisuutta lisäävään kuin sitä vähentävään suuntaan.

Myös verovelvollisen tunne käsittelyn oikeudenmukaisuudesta tulisi asettaa etusijalle harkittaessa suullisen käsittelyn järjestämisen edellytyksiä. Edellä todettua tukee eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaisu, jonka mukaan:

*”Perustuslain 21 pykälässä perusoikeutena säädetyn oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutuminen edellyttää, että viranomaiset noudattavat laissa säädettyjä prosessuaalisia normeja. Lisäksi asiaa käsittelevältä tuomarilta edellytettävät käyttäytymisvaatimuksetkin perustuvat viime kädessä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja etenkin jutun **asianosaisten kokeman oikeudenmukaisuuden toteuttamiseen ja turvaamiseen.**”³⁰⁹*

Voidaankin sanoa, että koetun oikeudenmukaisuuden tunne ei ole ainoastaan sivuseikka harkittaessa suullisen käsittelyn järjestämistä verovelvollisen vaatiessa suullista käsittelyä.

Oikeuskirjallisuudessa todetun mukaisesti suomalaiset tuomioistuimet voisivat tulkita kotimaisessa lainkäytössä ihmisoikeussopimuksen määräyksiä ihmisoikeustuomioistuinten tekemiä ratkaisuja pidemmälle menevällä tavalla, joka parantaisi ja turvaisi yksilön oikeusturvaa.³¹⁰ Ojanen on esittänyt perustuslain 21 §:ää koskevan oikeusturvan osalta, että perus- ja ihmisoikeuksien toteutumisen kannalta perusteltu lähestymistapa oikeusturvaa käsittelevissä asioissa on sellainen, jossa tuomioistuin selvittää ensin

³⁰⁶ Saukko 2013, s. 183–184.

³⁰⁷ Saukko 2013, s. 188.

³⁰⁸ Halila 2000, s. 957.

³⁰⁹ Eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaisu 2010, s. 9.

³¹⁰ Ojanen 2005, s. 1221.

ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artiklan vaatimukset ja vasta sitten, ihmisoikeuksien vähimmäistason pohjalta, hakee oikeusturvaa kenties vielä paremmin toteuttavia ratkaisuja Suomen perustuslain 21 §:n nojalla.³¹¹

Edellä olevan lisäksi tilanteessa, jossa verovelvollinen on vaatinut suullisen käsittelyn toimittamista, on hallinto-oikeuden harkintavalta Anttilan mukaan kapea-alainen. Anttilan näkemyksen mukaan pääsääntöisesti suullinen käsittely on toimitettava, jos asianosainen sitä vaatii. Hänen mukaansa suullisen käsittelyn pitämättä jättäminen on poikkeustapaus, jos yksityinen asianosainen on vaatinut suullista käsittelyä.³¹² Hallintolainkäyttölain 38 §:n 1 momentissa säädetty suullisen käsittelyn hylkäämisen mahdollistava rajoituskriteeri saattaa myös Mäenpään mukaan määritellä hallintotuomioistuimen harkintavallan liian väljästi hallintotuomioistuimen päättäessä, voidaanko asianosaisen suullisuutta koskeva vaatimus hylätä ilmeisen tarpeettomana.³¹³ Näin ollen tämän rajoituskriteerin tulkinnassa ja soveltamisessa on pidettävä selvänä lähtökohtana asianosaisen suullista käsittelyä koskevan pyynnön ensisijaisuutta, pelkän kirjallisen käsittelyn ollessa ainoastaan poikkeuksellinen ratkaisu.³¹⁴

³¹¹ Ojanen 2005, s. 1219.

³¹² Anttila 2007, s. 423.

³¹³ Mäenpää 2007, s. 428.

³¹⁴ Mäenpää 2007, s. 428.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Voidaankin todeta, että suullinen käsittely on sekä nykyisen hallintolainkäyttölain että tulevan ”uuden hallintolainkäyttölain” valossa ensisijaisesti asian selvittämiseen tärkeä keino, jota käytetään veroprosessissa kirjallisen menettelyn rinnalla. Lisäksi suullisen käsittelyn tarve arvioidaan kussakin hallintotuomioistuimen käsittelemässä tapauksessa erikseen sen pohjalta, antaako suullisuus lisäarvoa asian selvittämisen kannalta. Näkemykseni mukaan verotuksen perustuslaillinen asema ja perusoikeuksien yleisen merkityksen korostuminen vaikuttavat siihen, että käsittelyn suullisuudella on ainakin veroprosessien osalta yhä keskeisempi merkitys tulevaisuudessa.

Suullisen käsittelyn tarpeellisuudesta on erilaisia mielipiteitä oikeustietelijöiden keskuudessa. Tiivistetysti voidaan todeta, että tietyissä tilanteissa yksilöllä on ehdoton oikeus suulliseen käsittelyyn, mutta joissain tilanteissa suullisen selvityksen katsotaan olevan, yksityisen asianosaisen vaatimuksistakin huolimatta, ilmeisen tarpeetonta. Veronkorotusasioissa käsittelyn tulisi olla suullinen jo pelkästään asian rikosoikeudellisen sanktioluontoisuuden takia.³¹⁵

On totta, että suullisuudesta ei ole hyötyä kaikkien veroasioiden käsittelyssä. Nimittäin selkeästi asiakirjoista ilmenevien seikkojen ääneen lukemisella ei saavuteta oikeudenkäynnin lopputuloksen kannalta mitään uutta. Tällaisissa asioissa suullisuudella ei ole keskeistä merkitystä.

Edellä todetusta huolimatta veroprosessin on täytettävä perustuslain 21 §:n ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artiklan oikeudenmukaiselle oikeudenkäynnille sekä oikeusturvalle asettamat edellytykset. Lisäksi tilanteissa, jotka koskevat Euroopan unionin sääntelemää kokonaisuutta, tulee noudattaa Euroopan unionin perusoikeuskirjan sääntelyä. Lisäksi vaatimus oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä tarkoittaa laajassa merkityksessä verovelvollisen kohtelua, johon lukeutuu verovelvollisen kuuleminen kontradiktorisen periaatteen mukaisesti.³¹⁶

Verovelvollisen oikeussuojan turvaaminen veroprosessissa tulee täten nähdä kokonaisuutena, jota suojataan niin kansallisella kuin ylikansallisella sääntelyllä, mikä asettaa

³¹⁵ Asiasta samaa mieltä s. 15, Anttila 2007, s. 419

³¹⁶ Äimä 2011, s. 313.

suoraan toimimisvelvollisuuksia suomalaiselle lainsoveltajalle.³¹⁷ Edellä mainittua tukee se, että Suomen perustuslaista lähtevän sääntelyn mukaisesti julkisen vallan on turvattava perus- ja ihmisoikeuksien toteutuminen. Näkemykseni mukaan hyväksymällä suullista käsittelyä koskevan vaatimuksen hallintotuomioistuin turvaa yksilön oikeusturvaa yksittäistapauksessa ja varmistaa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisen.

Voidaankin sanoa, että oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutuminen voi yksittäistapauksessa edellyttää, että hallinto-oikeuden on järjestettävä suullinen käsittely asian selvittämiseksi, jo sillä perusteella, että yksityinen asianosainen sitä perustellusti pyytää veroprosessissa.³¹⁸ Näin ollen suullisten käsittelyiden järjestämisessä on, verovelvollisen sitä vaatiessa, kyse hallintotuomioistuimelle kuuluvasta oikeusturvan antamistehtävästä yksittäistapauksessa. Järjestämällä suullinen käsittely varmistetaan, että yksilön perusoikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ei vaarannu.

Pääsääntöisesti suullinen käsittely on järjestettävä tilanteessa, jossa verovelvollinen sitä pyytää. Mikäli verovelvollisen vaatima suullinen käsittely jätetään järjestämättä, on kysymys poikkeuksesta pääsääntöön.³¹⁹ Lainsäätäjän esittämästä kannanotosta voidaan tehdä johtopäätös, että suullisen käsittelyn järjestäminen on ehdottoman tarpeellista, jotta perustuslain 21 §:ssä ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artiklassa turvatut yksilön oikeudet oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin voivat toteutua täysimääräisesti lainkäytössä.³²⁰

Kieltäytyminen suullisen käsittelyn järjestämisestä, asianosaisen perusteltu vaatimus siivuttaen, olisi katsottavissa mahdollisesti oikeusturvaa ja oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä suojaavan perustuslain 21 §:n loukkaukseksi. Verotuksen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta katsottuna, asianosaisen esittämä vaatimus suullisesta käsittelystä tulisi mahdollisuuksien mukaan hyväksyä suoraan pelkästään perustuslain nojalla. Suullisuuden pitäisikin tulla kiinteäksi osaksi hallintotuomioistuimen menettelyä ainakin siinä tilanteessa, jossa tuomioistuimen käsittelee veronkorotusasiaa. Voidaan todeta, että suullisen käsittelyn järjestäminen turvaa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisen veroprosessissa.

³¹⁷ Länsineva 2011, s. 348.

³¹⁸ Saukko 2013, s. 177.

³¹⁹ Anttila 2007, s. 423.

³²⁰ HE 29/2018, s. 122.

Olisi toivottavaa, että hallintotuomioistuimet ryhtyvät aktiivisiin toimenpiteisiin suullisten käsittelyiden järjestämisen lisäämiseksi. Tähän tarjoutuu hyvä mahdollisuus, kun 1.1.2020 voimaan astuva laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa tulee sovellettavaksi. Hallinto-oikeuksilla on uutta lakia soveltamalla mahdollisuus lisätä suullisten käsittelyiden määrää veroprosesseissa, koska uuden lain taustalla vaikuttavat korostuneesti Suomea velvoittavat ihmisoikeusvelvoitteet ja eurooppalainen perusoikeussääntely.