

# Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen kaksiasianosaissuhteisessa veroprosessissa

Alina Vesa  
Oikeussuoja ja oikeudenkäynti hallintoasioissa  
Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta  
4.5.2020

ALINA VESA: Oikeudenkäyntikulujen jakautuminen kaksiasianosaissuhteisessa veroprosessissa

Pro gradu, 74 s.

Hallinto-oikeus

Toukokuu 2020

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

---

Uusi laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa tuli voimaan 1.1.2020 ja se sisältää uudet säännökset koskien oikeudenkäyntikulujen korvaamista hallintoprosessissa. Tutkielmassa tarkastellaan oikeudenkäyntikulujen jakautumista veroprosessin asianosaisten välillä erityisesti sellaisessa tilanteessa, jossa Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö on hakenut muutosta verovelvollisen vahingoksi. Lisäksi tutkielmassa kartoitetaan sitä, millaisia muutoksia oikeudenkäyntikuluja koskeviin hallintoprosessilain säännöksiin tehtiin.

Tutkielma on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Tarkoituksena on esittää systemaattinen kuvaus hallintoprosessin oikeudenkäyntikuluja koskevasta voimassaolevista oikeussäännöistä, periaatteista ja käsitteistä sekä analysoida näiden oikeussääntöjen, periaatteiden ja käsitteiden välisiä suhteita. Tutkielmassa käytetty aineisto koostuu pääasiallisesti nyt jo kumotun hallintolainkäyttölain aikaisesta oikeuskirjallisuudesta sekä voimassaolevan lainsäädännön lainvalmisteluaineistosta. Aiheen havainnollistamiseksi tutkielmassa viitataan useisiin tuomioistuinratkaisuihin.

Tutkielmassa ilmenee, ettei lainsäädäntö ota suoranaisesti kantaa siihen, millainen vaikutus veroprosessin kaksiasianosaissuhteella on oikeudenkäyntikulujen jakautumisen kannalta. Myöskään oikeuskäytännössä veroprosessin kaksiasianosaissuhdetta ei ole mainittu oikeudenkäyntikuluja koskevien ratkaisujen perusteluissa. Sen sijaan viimeaikaisessa oikeuskäytännössä viranomaisen korvausvelvollisuutta on perusteltu toteamalla, että oikeudenkäyntikulujen pitäminen verovelvollisen vahingona olisi asian olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta. Näin ollen oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus perustuu tuomioistuinten tekemään kohtuusharkintaan, jossa otetaan huomioon sekä asiassa annettu ratkaisu että tapauksen yksilölliset olosuhteet. Tapauksen yksilöllisissä olosuhteissa voitaneen huomioida myös veroprosessin kaksiasianosaissuhde ja etenkin se, jos Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö on toiminut asiassa valittajana. Lisäksi tutkimustuloksena todetaan, että hallintoprosessilakia koskeva lainvalmisteluaineisto sisältää osittaisia ristiriitoja, joita tulisi käytännön ratkaisutoiminnassa tulkita verovelvollisen hyväksi.

Asiasanat: hallintolainkäyttö, hallintoprosessioikeus, kaksiasianosaissuhde, oikeudenkäyntikulut, oikeusturva, veroprosessi

# Sisällys

<b>Sisällys</b>	<b>II</b>
<b>Lähteet</b>	<b>III</b>
<b>Lyhenteet</b>	<b>XI</b>
<b>1. Johdanto</b>	<b>1</b>
1.1 Johdatus aiheeseen	1
1.2 Tutkimuskysymys, aiheen rajausta ja tärkeimmät käsitteet	4
1.3 Käytetyt menetelmät ja lähestymistapa	6
1.4 Aikaisempi tutkimus ja tutkielman lähteet	8
1.5 Tutkielman rakenne	10
<b>2. Oikeudenkäyntikulut osana oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä</b>	<b>12</b>
2.1 Verovelvollisen oikeusturva ja oikeudenmukainen oikeudenkäynti	12
2.2 Oikeudenkäyntikulujen korvaamisen historiaa	15
2.3 Kulukorvauksen perusteet ja vaikutukset	18
2.4 Kulukorvauksen periaatteita	21
2.5 Kulujen muodostuminen	24
<b>3. Kaksiasianosaissuhde veroprosessin erityispiirteenä</b>	<b>27</b>
3.1 Veroprosessin ominaisuudet	27
3.2 Oikeudenkäynnin osapuolet ja asianosaikäsite veroprosessissa	30
3.3 Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön rooli muutoksenhaussa	33
3.4 Oikeudenkäynnin tasapuolisuuden ja vastavuoroisuuden toteutuminen	37
<b>4. Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen veroprosessissa</b>	<b>39</b>
4.1 Uuden hallintoprosessilain kulusäännösten valmistelu	39
4.2 Korvausvelvollisuuden määräytyminen ja kohdistuminen	42
4.3 Korvattavat kulut	51
4.4 Menettely kuluasioissa	54
4.5 Oikeudenkäyntikulujen kohtuusarviointi ja kaksiasianosaissuhde	56
4.6 Veroprosessin oikeudenkäyntikulut Ruotsissa	59
<b>5. Kehityskohteita</b>	<b>63</b>
5.1 Hallintoprosessilain uusien kulusäännösten arviointia	63
5.2 Oikeusavun saatavuus veroprosessissa	66
5.3 Oikeusturvavakuutusten rooli oikeudenkäyntikulujen korvaajana	70
<b>6. Lopuksi</b>	<b>72</b>

## Lähteet

### Oikeuskirjallisuus

Andersson, Edward, Förvaltningsförfarande och förvaltningsprocess. Juristförbundets förlag 1998.

Anttila, Matti, Kaksiasianosaisuhde vero-oikeudellisessa muutoksenhakuprosessissa. Verotus 3/2004, s. 277–287.

Autio, Salla, Oikeudenkäyntikulut veroprosessissa. Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulu 2015.

Autio, Salla – Rabinä, Timo, Oikeudenkäyntikulut veroprosessissa – keskeiset periaatteet ja tutkimus kulujen korvaamista koskevasta oikeuskäytännöstä. Verotus 1/2016, s. 38–54.

Ervasti, Kaijus, Tuomioistuimet riitojen ratkaisijana. Defensor Legis 4/2002, s. 586–604.

Ervasti, Kaijus, Oikeuden saamisen monet kasvot. Oikeus 3/2011, s. 347–360.

Ervo, Laura, Perustuslaki ja oikeuden saatavuus. Lakimies 7–8/2000, s. 1085–1105.

Ervo, Laura, Oikeudenmukainen oikeudenkäynti. WSOY 2005.

Frände, Dan, Finsk straffprocessrätt. Edita Publishing Oy 2009.

Frände, Dan – Havansi, Erkki – Helenius, Dan – Koulu, Risto – Lappalainen, Juha – Lindfors, Heidi – Niemi, Johanna – Rautio, Jaakko – Virolainen, Jyrki, Prosessioikeus. Neljäs, uudistettu painos. Sanoma Pro Oy 2012.

Halila, Jouko, Oikeudenkäyntikulujen kuittaamisesta asianosaisten kesken siviiliprosessissa ensimmäisessä oikeusasteessa. Defensor Legis 1944, s. 250–266.

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

Halila, Leena, Håller förvaltningsprocesssystemen i Finland och Sverige på att utvecklas i olika riktning? Förvaltningsrättslig tidskrift 2001, s. 49–70.

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

Halijoki, Juha, Oikeudenkäyntikulut ja niiden jakautuminen. Defensor Legis 2/2000, s. 205–229.

Hallberg, Pekka – Ignatius, Pirkko – Kanninen, Heikki, Hallintolainkäyttölaki. Lakimiesliiton kustannus 1997.

Hallberg, Pekka – Karapuu, Heikki – Ojanen, Tuomas – Scheinin, Martin – Tuori, Kaarlo – Viljanen, Veli-Pekka, Perusoikeudet. Alma Talent Oy 2005.

- Hirvonen, Ari, Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. 2011.
- Jacobsson, Ulla, Parts kostnad i civilprocess: idéhistorisk utredning och synpunkter på kostnadsreglernas funktion. Stockholm 1964.
- Jokela, Antti, Oikeudenkäynti II. Oikeudenkäynnin asianosaiset ja valmistelu. Talentum Media Oy 2012.
- Jokela, Antti, Oikeudenkäynti III. Pääkäsittely, todistelu ja tuomio. 2., uudistettu painos. Talentum Media Oy 2015.
- Jokela, Antti, Oikeudenkäyntikulut ja maksuton oikeusapu. 2., uudistettu painos. Alma Talent Oy 2019.
- Jyrinjärvi, Timo – Korpelainen, Jussi – Pennanen, Outi – Pesonen, Pia-Maria – Pirinen, Eija – Vuori, Heli, Oikeusturvavakuutuksen rooli oikeudenkäyntikulujen kattajana. Defensor Legis 4/2006.
- Kellas, Sebastian – Vuokila, Ulla, Uuden hallintoprosessilain vaikutus muutoksenhakuun verotuksessa. Verotus 3/2019, s. 330–345.
- Kleineman, Jan, Rättsdogmatisk metod, s. 21–45 teoksessa Korling, Fredric – Zamboni, Mauro (toim.), Juridisk metodlära. Studentlitteratur AB 2013.
- Koivisto, Ida, Oikeusturva – kehittyvä perusoikeus? Lakimies 6/2013, s. 1032–1054.
- Koulu, Risto, Väilytyssojimus välimiesmenettelyn perustana. Edita Prima Oy 2008.
- Koskelo Pauline, Alustus prosessioikeuden tutkijaseminaarissa 23.1.2014: Yksi vai kaksi tuomioistuinlinjaa? Defensor Legis 3/2014, s. 465–474.
- Lappalainen, Juha, Siviiliprosessioikeus II. Lakimiesliiton kustannus 2001.
- Lasola, Marjukka – Rissanen, Antti, Oikeusturvavakuutus ja julkinen oikeusapu. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja 2013.
- Letto-Vanamo, Pia, Access to Justice – a concept with many meanings. Juridiska Föreningen i Finland 2–4/2017, s. 233–241.
- Lind, Tommi, Veroprosessi ja oikeudenkäyntikulujen korvaaminen hallintotuomioistuimessa. Turun yliopisto 2016.
- Lindblom, Per Henrik, Processhinder: om skillnaden mellan formell och materiell rätt i civilprocessen, särskilt vid bristande talerätt. Norteds, Stockholm 1974.
- Merikoski, Veli, Hallinto-oikeuden oikeussuojajärjestelmä. 2., uudistettu painos. Lainopillisen ylioppilastiedekunnan kustannustoimikunta 1968.
- Merikoski, V., Suomen julkisoikeus pääpiirteittäin II. WSOY 1976.

- Mukkala, Minna, Oikeudenkäyntikulut hallintolainkäytössä: Tutkimus soveltamiskäytännöstä. Tutkimusjulkaisuja 2. Korkein hallinto-oikeus 2002.
- Myrsky, Matti, Muutoksenhaun kysymyksiä verotuksessa. Defensor Legis 3/2007, s. 343–364.
- Myrsky, Matti, Veroprosessi ja oikeudenkäyntikulut sekä niiden korvaaminen. Defensor Legis 4/2015, s. 813–818.
- Myrsky, Matti – Ossa, Jaakko, Verotuksen perusteet. Talentum Media Oy 2008.
- Myrsky, Matti – Räbinä, Timo, Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum Media Oy 2015.
- Mäenpää, Olli, Hallintoprosessin uudet haasteet. Lakimies 2/2006, s. 143–165.
- Mäenpää, Olli, Hallintoprosessioikeus. 2. uudistettu painos. WSOYpro 2007.
- Mäenpää, Olli, Oikeudenkäynti hallintoasioissa: Hallintoprosessioikeuden perusteet. Alma Talent Oy 2019.
- Nurmela, Marjo – Räbinä, Timo, Suulliset käsittelyt veroprosessissa – keskeiset periaatteet ja tutkimus kulujen korvaamista koskevasta oikeuskäytännöstä. Verotus 5/2016, s. 514–528.
- Paso, Mirjami – Saukko, Petri – Tarukannel, Veijo – Tolvanen, Matti, Hallintolainkäyttö. Talentum Media Oy 2015.
- Peltonen, Juuso – Räbinä, Timo, Virallisperiaate ja määräämisperiaate veroprosessissa Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön näkökulmasta. Verotus 4/2012, s. 372–388.
- Pikkujämsä, Mikko, Asianajajan ajatuksia hallintoprosessista. Defensor Legis 6/2014, s. 881–894.
- Pitkäranta, Ann-Mari, Näytöstä ja sen arvioinnista tuloveroprosessissa. Turun yliopisto 2004.
- Puronen, Pertti, Näkemyksiä oikaisuvaatimusmenettelystä ja verotuksen oikaisulautakunnasta sen ensimmäisen toimikauden päättyessä. Verotus 2002, s. 468–475.
- Puronen, Pertti, Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. WSOYpro 2010.
- Pölönen, Pasi – Tapanila, Antti, Todistelu oikeudenkäynnissä. Tietosanoma 2015.
- Ragnemalm, Hans, Förvaltningsprocessrättens grunder. Nionde upplagan. Jure Förlag AB 2012.
- Rissanen, Antti – Lasola, Marjukka, Julkinen oikeusapu: yksityisten avustajien toiminta. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedoksiantoja 2014.
- Räbinä, Timo, Veronsaajien oikeudenvalvonnan uudistaminen. Verotus 2/2008, s. 123–136.
- Räbinä, Timo, Veronsaajien oikeudenvalvonta verotuksessa: milloin Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö hakee muutosta? Verotus 1/2011, s. 33–47.

Räbinä, Timo – Rautajuuri, Jukka, Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku verotukseen – uusi sääntely vuodesta 2017 alkaen, osa II. Verotus 2/2017, s. 181–195.

Saarensola, Satu, Oikeudenkäyntikulut ja kohtuullisuus. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2017.

Samuelson, Jan, Den svenska ersättningsmodellen för rättegångskostnader i skattemål i ljuset av rätten till rättvis rättegång. Stockholms universitet, Juridiska fakulteten, Juridiska institutionen 2018.

Siltala, Raimo, Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalainen lakimiesyhdistys 2003.

Smits, Jan M., The Mind and Method of the Legal Academic. Edward Elgar Publishing 2012.

Smits, Jan M., What is legal doctrine? On the aims and methods of legal-dogmatic research, s. 207–228 teoksessa van Gestel, Rob – Micklitz, Hans-W. – Rubin, Edward L. (ed.), Rethinking Legal Scholarship. Cambridge University Press 2017.

Tarukannel, Veijo – Jukarainen, Heikki, Oikeudenkäynti hallintotuomioistuimessa. Tampereen yliopisto, Julkisoikeuden laitos 1999.

Tarukannel, Veijo – Reiman, Aarne, Pohdiskelua verojutun prosessin perusrakenteen ympärillä. Verotus 5/2003, s. 503–512.

Tirkkonen, Tauno, Suomen siviiliprosessioikeus I. 2. uudistettu painos. WSOY 1974.

Tolvanen, Matti, Näytön hankkiminen ja arviointi veroprosessissa ja rikosprosessissa, s. 347–360 teoksessa Mieho, Altti (toim.), Vero ja finanssi – Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta. Edita Publishing Oy 2013.

Vihervuori, Pekka, Näkökulmia oikeussuojan kustannuksiin hallintolainkäytössä. Defensor Legis 4/2006, s. 666–687.

Viitanen, Klaus, Asianajopalkkiot – kilpailu vai sääntely? Edita Publishing Oy 2011.

Virolainen, Jyrki – Pölönen, Pasi, Rikosprosessioikeus I. Rikosprosessin perusteet. WSOYpro 2003.

Weckström, Jouni – Lind, Tommi, Veroprosessi ja oikeudenkäyntikulujen korvaaminen – tulisiko sääntelyä tarkistaa? Liikejuridiikka 1/2017, s. 110–144.

Wennergren, Bertil – von Essen, Ulrik, Förvaltningsprocesslagen m.m. Sjätte upplagan. Norstedts Juridik AB 2013.

## **Virallislähteet**

HE 137/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi oikeusturvavakuutuksen sopimusehdoista.

HE 191/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevien säännösten muuttamisesta.

HE 309/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

HE 217/1995 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 107/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi oikeudenkäymiskaaren 21 luvun, oikeudenkäynnistä rikosasioissa annetun lain 9 luvun 8 ja 9 §:n sekä käräjäoikeuslain 19 §:n muuttamisesta.

HE 82/2001 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeusapulaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 148/2007 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyvien eräiden lakien muuttamisesta.

HE 103/2008 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi oikeusapulain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.

HE 46/2014 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren 17 luvun ja siihen liittyvän todistelua yleisissä tuomioistuimissa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

HE 29/2015 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuomioistuinmaksulaiksi sekä laeiksi hallinto-oikeuslain 12 a §:n ja riita-asioiden sovittelusta ja sovinnon vahvistamisesta yleisissä tuomioistuimissa annetun lain 28 §:n muuttamisesta.

HE 29/2018 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

LaVM 5/1996 vp. Lakivaliokunnan mietintö. Hallituksen esitys laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

LaVM 26/1998 vp. Lakivaliokunnan mietintö. Hallituksen esitys laeiksi oikeudenkäymiskaaren 21 luvun, oikeudenkäynnistä rikosasioissa annetun lain 9 luvun 8 ja 9 §:n sekä käräjäoikeuslain 19 §:n muuttamisesta.

OM 2009:19. Oikeusministeriö, työryhmämietintö. Hallintolainkäytön kehittäminen.

OM 4/2011. Oikeusministeriö, prosessityöryhmän mietintö. Oikeudenkäynti hallintoasioissa.

OM 16/2013. Oikeusministeriö, mietintöjä ja lausuntoja. Oikeudenhoidon uudistamisohjelma vuosille 2013–2025.

OM 48/2017. Oikeusministeriö, mietintöjä ja lausuntoja. Ehdotus laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa – Lausuntotiivistelmä.

PeVL 35/2010 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto. Hallituksen esitys laiksi tuomioistuinten ja eräiden oikeushallintoviranomaisten suoritteista perittävistä maksuista annetun lain muuttamisesta.

Proposition 1988/89:126. Om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m. m.



Proposition 1993/94:151. Rättssäkerhet vid beskattningen.

Proposition 1995/96:22. Tvåpartsprocess m.m. i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Proposition 2010/11:165. Skatteförfarandet.

Verohallinnon ohje: Veronsaajien oikeudenvälvonta Verohallinnossa. Diaarinumero VH/2309/00.01.02/2019

## **Oikeuskäytäntö**

*Euroopan ihmisoikeustuomioistuin*

Airey v. Ireland (9.10.1979)

McVicar v. The United Kingdom (7.5.2002)

Steel and Morris v. The United Kingdom (15.2.2005)

*Korkein hallinto-oikeus*

KHO 18.12.1972/4990\_A

KHO 1979 II 630

KHO 1999:47

KHO 2000 T 3007

KHO 2003:23

KHO 2004:117

KHO 2005:39

KHO 2006:34

KHO 2007:34

KHO 2009:104

KHO 2011:38

KHO 2011:40

KHO 2012:37

KHO 2013:69

KHO 2013:201

KHO 2014:8

KHO 2017:56

KHO 2017:134

KHO 2017:143

KHO 2019:95

KHO 2019:124

*Korkein oikeus*

KKO 1995:7

KKO 2006:94

*Hallinto-oikeudet*

Vaasan HaO 10.4.2000 T 00/0162/5

Helsingin HaO 24.11.2005, 05/1850/1

Kouvolan HaO 23.4.2014 T 14/0067/I

*Muut tuomioistuimet*

Stockholm Kammarrätt 19.12.2013, 8755-8764-12

Högsta Förvaltningsdomstolen 5.11.2014, 1058-1067-14

**Internetlähteet**

Räbinä, Timo, Ajankohtaisia veroprosessikysymyksiä. Yliopiston veropäivä 16.12.2016.  
[https://tuhat.helsinki.fi/ws/portalfiles/portal/82461241/HY\\_VP\\_2016\\_lopullinen\\_13.12.16.pdf](https://tuhat.helsinki.fi/ws/portalfiles/portal/82461241/HY_VP_2016_lopullinen_13.12.16.pdf) (Luettu 21.2.2020)

Urpilainen, Matti, Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen veroasiassa – KHO 2019:95. Edilex 18.9.2019.

<https://www.edilex.fi/artikkelit/20053> (Luettu 16.2.2020)

## **Muut lähteet**

If Vahinkovakuutus Oyj. Yksityishenkilön oikeusturvavakuutusehdot. EHTO YOI 714.12.  
<https://www.if.fi/globalassets/fi/pdf/ehdot/yksityishenkilon-oikeusturvavakuutusehdot.pdf> (Luettu 12.4.2020)

Pohjola Vakuutus Oy. Mittaturvan vakuutusehdot 1.4.2020. Kodin ja tavaroiden vakuutukset.  
<https://www.op.fi/tac?did=Heoma0000001018&cs=ecbc6782c6221570f0970c519f65ace53aef8defb4395c8a5164f39f9d5b06ef> (Luettu 12.4.2020)

Turun Sanomat 13.1.2020. Miljardööri Boris Rotenbergin kanne pankkeja vastaan hylättiin Helsingin käräjäoikeudessa.

<https://www.ts.fi/uutiset/kotimaa/4826787/Miljardoori+Boris+Rotenbergin+kanne+pankkeja+vastaan+hylattiin+Helsingin+karajaoikeudessa> (Luettu 14.1.2020)

Yle 13.11.2016. Verovalitukset vähentyneet, parkkisakkovalitukset romahtaneet – hallinto-oikeuden kynnyksraha puree.

<https://yle.fi/uutiset/3-9289697> (Luettu 7.1.2020)

## Lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)
Dnro	Diaarinumero
EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus (63/1999)
FL	Förvaltningslag (2017:900)
FLP	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HaO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
HL	Hallintolaki (6.6.2003/434)
HLL	Hallintolainkäyttölaki (26.7.1996/586, kumottu)
HOL	Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (5.7.2019/808)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
KorkoL	Korkolaki (20.8.1982/633)
LaVM	Lakivaliokunnan mietintö
OAL	Oikeusapulaki (5.4.2002/257)
OK	Oikeudenkäymiskaari (1.1.1734/4)
OM	Oikeusministeriö
OTVakL	Laki oikeusturvavakuutuksen sopimusehdoista (3.12.1993/1060)
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (9.9.2016/768)
PeVL	Perustuslakivaliokunnan lausunto
PL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
Prop.	Proposition
ROL	Laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa (11.7.1997/689)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)

VHL	Laki Verohallinnosta (11.6.2010/503)
VML	Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
VOVA	Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö
VSVL	Varainsiirtoverolaki (29.11.1996/931)

# 1. Johdanto

## 1.1 Johdatus aiheeseen

”Oikeusturvan toteutuminen julkishallinnossa edellyttää, että eri keinoin turvataan hallintotoiminnan lainmukaisuus.”<sup>1</sup> Oikeusturvan toteutuminen edellyttää myös, että tarvittaessa hallintoviranomaisen tekemän päätöksen lainmukaisuus voidaan saattaa tuomioistuimen arvioitavaksi. Miten oikeusturva toteutuu, kun korkeat oikeudenkäyntikulut asettavat kynnyksen viranomaisen päätöksestä valittamiselle? Millä tavoin oikeusturva toteutuu silloin, kun oikeudenkäyntikulut jäävät yksityisen asianosaisen maksettavaksi, vaikka tuomioistuinprosessin on pannut vireille viranomaisen? Toisaalta voiko oikeusturva toteutua täysimääräisesti, jos oikeudenkäynnin voittanut osapuoli ei ole oikeutettu saamaan kohtuullista korvausta omista oikeudenkäyntikuluistaan?

Kasvavat oikeudenkäyntikulut ovat olleet julkisen keskustelun aiheena läpi useamman vuosikymmenen.<sup>2</sup> Keskustelu on koskenut etenkin siviiliprosessien oikeudenkäyntikulujen tasoa sekä kulujen ja kulukorvauksen määräytymisen perusteita yksittäisestä oikeudenkäynnistä aiheutuneiden oikeudenkäyntikulujen noustessa jopa yli puoleen miljoonaan euroon.<sup>3</sup> Aihe on ollut pinnalla myös verotusta koskevassa muutoksenhaussa, jossa trendi on ollut nousujohtainen verovelvollisten vaatiessa enenevissä määrin kulujaan korvattaviksi tuomioistuimissa.<sup>4</sup> Vaikka Suomen perustuslain (PL, 11.6.1999/731) 21 § ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS, 63/1999) 6 artikla turvaavat jokaiselle kuuluvan oikeuden saada asiansa käsiteltäväksi tuomioistuimessa, voi oikeuksiin pääsyä rajoittaa suuret oikeudenkäyntikulut ja niihin liittyvä kuluriski sekä kuluriskin vuoksi noussut prosessikynnys.

Kuluriskillä tarkoitetaan yleisesti riskiä joutua maksamaan suuria kuluja oikeudenkäynnissä. Kontekstiin kuuluvat niin kulujen määrä kuin kuluvastuun jakautuminen oikeudenkäynnin osapuolten kesken sekä käytettävissä olevat ulkopuoliset järjestelmät, joista kuluja on mahdollista

---

<sup>1</sup> Hallintolainkäyttölaista annetun hallituksen esityksen yleisperustelut alkavat kyseisellä lauseella. Ks. HE 217/1995 vp, s. 4.

<sup>2</sup> Oikeudenkäyntikulujen taso huolestutti jo 1990-luvulla, jolloin käyty keskustelu johti useaan lainsäädäntöhankkeeseen. Näiden tavoitteena oli vaikuttaa oikeudenkäyntikulujen määrään niitä alentavasti. Ks. Halijoki 2000, s. 205–206.

<sup>3</sup> Helsingin kärjäoikeus oli hylännyt yksityishenkilön pankkeja vastaan nostaman kanteen ja velvoittanut kantajan korvaamaan kaikki oikeudenkäyntikulut, yhteensä yli 530 000 euroa. Ks. Turun Sanomat 13.1.2020. Päätös ei ole lainvoimainen, ja hovioikeus on myöntänyt asiassa jatkokäsittelyluvan 19.3.2020.

<sup>4</sup> Autio – Rabinä 2016, s. 38–39; Weckström – Lind 2017, s. 112.

korvata.<sup>5</sup> Prosessikynnysellä tarkoitetaan niitä tekijöitä, joiden yhteisvaikutuksen perusteella määräytyy se, millaiset käytännön mahdollisuudet henkilöllä on saattaa asiansa tuomioistuimen ratkaistavaksi.<sup>6</sup> Kuluriski aiheuttaa Suomessa jo vakavan oikeusturvaongelman, vaikka prosessioikeudellinen lähtökohta on, että oikeudenkäynnin asianosainen pitää omat oikeudenkäyntikulut vahinkonaan. Tämä lähtökohta vastaa myös hallintoprosessioikeudellista pääsääntöä. On kuitenkin huomattava, että oikeudenkäyntikulujen jakautuminen oikeudenkäynnin osapuolten välillä ratkeaa loppujen lopuksi oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta koskevien lakien säännösten mukaan.<sup>7</sup>

Hallintoprosessia on pidetty yleisesti melko yksinkertaisena ja edullisena prosessina yksityiselle asianosaiselle, ja tämä on ollut hallintoprosessia sääntelevän lainsäädännön kulmakivi. Uuden 1.1.2020 voimaan tulleen oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetun lain (hallintoprosessilaki, HOL, 5.7.2019/808) hallituksen esityksen mukaan hallintoprosessilain yhtenä tavoitteena on oikeudenkäynnin joustavuus ja helppokäyttöisyys siten, että yksityinen henkilö pystyy useimmissa tapauksissa saattamaan oikeudenkäynnin vireille ja hoitamaan asiansa hallintotuomioistuimessa ilman asiantuntija-apua.<sup>8</sup> Koska suurin osa oikeudenkäyntikuluista koostuu asiamiehelle tai avustajalle maksetuista palkkioista, hallintoprosessia voidaan näin ollen kuvailla jopa halvaksi verrattuna muihin suomalaisiin prosessilajeihin – näissä oikeudenkäynneissä yksityinen asianosainen joutuu pääsääntöisesti turvautumaan asiamiehen tai avustajan tarjoamiin asianajopalveluihin. Toisaalta jo suhteellisen pieni kuluerä nostaa prosessikynnystä ja vähentää valitusten määrää hallintotuomioistuimissa.<sup>9</sup>

Hallintotuomioistuin ratkaisee hyvin moninaisia asioita aina lastensuojelu- ja ympäristöasioista kunnallis- ja veroasioihin. Hallintoprosessia sääntelevä laki on säädetty yleispäteväksi siten, että sitä voidaan soveltaa hallintotuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä käsiteltävästä asiasta riippumatta. Hallintotuomioistuimissa käsiteltävien asioiden laajan skaalan vuoksi hallintoprosessin sisälle on vuosien saatossa muodostunut useita vain tiettyä asiakokonaisuutta koskevia erityissäädöksiä ja erityismenettelyjä. Koska verovalitusta koskevan hallintoprosessin

---

<sup>5</sup> Ervasti 2002, s. 599–600. Ulkopuolisilla järjestelmillä tarkoitetaan tässä tutkielmassa erityisesti valtion tarjoamaa julkista oikeusapua sekä yksityisten vakuutuslaitosten tarjoamia oikeusturvavakuutuksia.

<sup>6</sup> Viitanen 2011, s. 3. Vrt. prosessinedellytys ja prosessineste, jotka liittyvät asian muodolliseen vireillepano-oikeuteen. Prosessinedellytyksistä ks. Jokela 2012, s. 505–518. Prosessinesteistä ks. Lindblom 1974. Jokelan mukaan sanat prosessinedellytys ja prosessineste vain kuvaavat saman asian eri puolia. Ks. Jokela 2012, s. 505.

<sup>7</sup> Frände et al. 2012, s. 781.

<sup>8</sup> HE 29/2018 vp, s. 49.

<sup>9</sup> Vuoden 2016 alussa hallinto-oikeuksissa otettiin käyttöön 250 euron suuruinen tuomioistuinmaksu. Saman vuoden aikana verovalitukset vähenivät viidenneksellä edellisestä vuodesta, jolloin asian saattaminen tuomioistuimen ratkaistavaksi oli vielä ilmaista. Ks. Yle 13.11.2016.

lähtökohdat poikkeavat normaaliin hallintoasiaa koskevaan valitukseen nähden, muodostavat veroasiat tällaisen erityisen hallintoprosessuaalisen asiakokonaisuuden. Nämä yleispiirteisiksi laaditut hallintoprosessilain säännökset eivät ota huomioon asiakokonaisuudesta riippuvia prosessiin liittyviä erityispiirteitä. Veroprosessin erityispiirteet luovat merkittävän eron muihin hallintotuomioistuimissa käsiteltäviin asioihin, jolloin myös oikeudenkäyntikulujen korvaamista tulisi tarkastella muista hallintotuomioistuimissa käsiteltävistä asioista poikkeavasta näkökulmasta.

Veroasiat ovat pääsääntöisesti ainoita hallintotuomioistuimissa käsiteltävistä asioista, joissa voidaan puhua jonkinasteisesta kaksiasianosaisuudesta: yksityisen asianosaisen vastapuolena oikeudenkäynnissä toimii Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön (oikeudenvalvontayksikkö, VOVA) veroasiamies. Kun yksityisen asianosaisen vastapuolena oikeudenkäynnissä toimii kokenut veroasiamies, on luonnollista, että yksityinen asianosainen haluaa turvautua prosessissa asiantuntevan asiamiehen tai avustajan apuun. Tällöin myös oikeudenkäyntikulut kasvavat. Koska lähtökohtaisesti asianosainen vastaa itse omista hallintoprosessissa syntyneistä oikeudenkäyntikuluista, voi oikeudenkäynnistä aiheutuva kuluriski olla yksi tosiasiallinen este oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumiseksi. Asianosainen ei välttämättä uskalla hakea muutosta viranomaisen tekemään päätökseen, koska kokee tarvitsevansa apua prosessissa, mutta ei ole tarpeeksi varakas maksaakseen asiamiehensä tai avustajansa palkkiota. Mahdollista on myös se, että tuomioistuimen ratkaistessa asian yksityisen asianosaisen hyväksi, jää euroääräinen voitto lohduttoman pieneksi tai jopa olemattomaksi voiton kattaessa lähinnä oikeudenkäyntikulut – eikä aina niitäkään. Kaikkein ongelmallisin tilanne syntyy kuitenkin silloin, kun Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö hakee muutosta yksityisen asianosaisen verotuspäätökseen verovelvollisen vahingoksi. Oikeudenkäynnin tasapuolisuus lienee horjuvan, jos verovelvollinen ei kuluriskin vuoksi voi käyttää apunaan veroasioihin perehtynyttä asiamiestä tai avustajaa, eikä siihen ole lain puolesta velvoitettu, mutta oikeudenkäynnissä vastapuolena toimii oikeudenvalvontayksikön veroasiamies. Oikeudenkäynnin tasapuolisuutta osaltaan horjuttanee sekin, ettei Veronsaajien oikeudenvalvontayksiköllä vaikuta olevan kovinkaan suurta kynnystä valittaa verovelvollista koskevasta verotuspäätöksestä.

Kuten aiemmin jo todettiin, uusi hallintoprosessilaki tuli voimaan vuosikymmenen vaihteessa ja samalla se kumosi aiemman hallintolainkäyttölain (HLL, 26.7.1998/586). Hallintolainkäyttölain säätäessä oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta 74 ja 75 §:ssä on uudessa hallintoprosessilaissa kokonaan uusi luku uusine säännöksineen koskien oikeudenkäyntikulujen korvaamista hallintoprosessissa. Luku on entistä laajempi ja sen on ollut tarkoitus tuoda pieniä muutoksia



asiantilaan.<sup>10</sup> Mainittakoon, että hallintolainkäyttölain voimassa ollessa hallintotuomioistuimet suhtautuivat oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen suhteellisen nuivasti, minkä vuoksi yksityinen asianosainen lähtökohtaisesti vastasi itse omista oikeudenkäyntikuluistaan asiassa annettusta ratkaisusta riippumatta.<sup>11</sup> Oikeudenkäyntikulujen jakautuminen asianosaisten välillä ja korvaaminen oikeudenkäynnin osapuolelle veroprosessissa on näin ollen melko ajankohtainen aihe tältäkin kannalta.

## ***1.2 Tutkimuskysymys, aiheen rajausta sekä tärkeimmät käsitteet***

Tutkielman tarkoituksena on tarkastella oikeudenkäyntikulujen jakautumista veroprosessin osapuolten välillä. Tutkielman keskiössä on kysymys siitä, miten oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus jakautuu oikeudenkäynnin osapuolten välillä etenkin sellaisessa tilanteessa, jossa Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö on hakenut asiassa muutosta verovelvollisen vahingoksi. Mielenkiinnon kohteena on myös se, millaisia muutoksia oikeudenkäyntikulusäänöksiin hallintoprosessilaki on tuonut. Tutkielman näkökulma on veroprosessin kaksiasianosaissuhteessa. Oikeuskirjallisuudessa yleisesti ongelmalliseksi on koettu se, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö voi hakea asiassa muutosta veronsaajien puolesta verovelvollisen vahingoksi, ja tällöin hallintoprosessuaalisen lähtökohdan mukaisesti verovelvollinen on useimmiten joutunut pitämään oikeudenkäyntikulut vahinkonaan tuomioistuimen ratkaisun lopputuloksesta riippumatta. Koska kaksiasianosaissuhde on ollut läsnä veroprosesseissa jo pitkään, on kaikkein mielekkäintä tutkia nimenomaisesti osapuoliasetelman vaikutusta oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen veroprosessissa. Aihe on rajattu hallintolainkäytön alaiseen veroprosessiin, eikä tarkoituksena ole käsitellä oikeudenkäyntikulujen korvaamista laajemmin kaikissa hallinto-oikeudellisissa asiakokonaisuuksissa tai verorikosta koskevissa rikosasioissa.

Tutkielmassa huomioidaan verovelvollisina sekä yhteisö että yksityishenkilöt. Tunnetusti Verohallinto kerää kaikkein suurimmat verotulot yritysten toiminnasta. Yhteisöjen verotuksessa

---

<sup>10</sup> Lyhyesti ks. HE 29/2018 vp, s. 54–55.

<sup>11</sup> Esimerkiksi tapauksissa KHO 18.12.1972/4990\_A, KHO 2003:23, KHO 2005:39, KHO 2012:37 ja KHO 2013:201 tuomioistuin hylkäsi asianosaisen oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevan vaatimuksen. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöä veroasioissa tulkittaessa ilmeni, että tuomioistuin useimmissa tapauksissa jätti oikeudenkäyntikulut oikeudenkäynnin osapuolten omaksi vahingoksi. Useimmiten korkein hallinto-oikeus perusteli hylkäämistä asiassa annettulla ratkaisulla, asian laadulla tai sillä, ettei viranomaisen menettelyssä ollut tapahtunut suoranaista virhettä. Hallituksen esityksen mukaan hallintotuomioistuinten epäyhteneväinen tulkintalinja on johtanut ymmärrettävästi epävarmuuteen siitä, määrättäisiinkö voitaneen asianosaisen oikeudenkäyntikulut korvattaviksi. Joissakin tapauksissa tämä saattoi estää asianosaista käyttämästä asiantuntija-apua silloinkin, kun se olisi ollut asian luonteen ja oikeudellisen vaativuuden vuoksi tarpeen. Ks. HE 29/2018 vp, s. 47.

myös taloudellinen intressi on usein huomattavasti suurempi kuin yksittäisen luonnollisen henkilön kohdalla. Tämän takia suurimmat oikeudenkäyntikulut muodostuvat useimmiten niissä veroprosesseissa, joissa asianosaisena on jokin yhteisö.<sup>12</sup> Puolestaan oikeusturvan kannalta lie-nee haastavimpia ne tilanteet, joissa asianosaisena on luonnollinen henkilö, sillä yksityishenki-löiden kyky kustantaa suuria oikeudenkäyntikuluja on usein yhteisöihin verrattuna rajoitetum-paa. Tämän vuoksi tutkielman aihetta ei ole haluttu rajata verovelvollisten osalta. Veronsaajien osalta aihe on rajattu vain niihin tapauksiin, joissa oikeudenkäynnissä yksityisen asianosaisen vastapuolena on Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, joka toimii asiassa veronsaajan puo-lesta. Veronsaajien oikeudenvalvontaa voivat hoitaa myös asianomainen kunta, seurakunta tai Kansaneläkelaitos taikka Verohallinnosta annetun lain (VHL, 11.6.2010/503) 27 §:ssä tarkoi-tetut veroasiamiehet Veronsaajien oikeudenvalvontayksiköstä riippumattomana. Tutkielmassa on kuitenkin haluttu pitäytyä ainoastaan niissä oikeudenkäynneissä, joissa yksityisen asianosai-sen vastapuolena toimii Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, koska verotuksen muutoksen-haussa tämä on kaikkein tavallisin tilanne.

Tutkielman aihetta ei ole rajattu eri verolajien osalta. On kuitenkin huomattava, että suurin osa verovalituksista koskee tuloverotusta, arvonlisäverotusta tai perintö- ja lahjaverotusta<sup>13</sup> tai ve-rotusmenettelyyn liittyvää verotusmenettelylakia (VML, 18.12.1995/1558), jolloin kyse useim-miten on joko verotuksen seuraamusmaksusta tai peitelystä osingosta.<sup>14</sup> Sen sijaan esimerkiksi kiinteistövero- tai varainsiirtovero- koskevista päätöksistä valitetaan suhteellisen harvoin tuo-mioistuimeen, joten tavallisesti näitä verolajeja koskevat päätökset tulevat lopullisesti ratkais-tuksi viimeistään verotuksen oikaisuvaiheessa.

Verotuksen muutoksenhaku on kolmivaiheinen. Verohallinnon tekemään verotuspäätökseen haetaan ensiksi muutosta oikaisuvaatimuksella, jonka johdosta asia käsitellään tarvittaessa uu-delleen verotuksen oikaisulautakunnassa. Koska verotusmenettelyvaiheessa tai verotuksen oi-kaisulautakuntavaiheessa muodostuneet kulut eivät ole sellaisia kuluja, jotka verovelvollinen voisi saada myöhemmässä vaiheessa oikeudenkäyntikuluina korvatuksi, ei tutkielmassa käsi-tellä laajemmin verotusmenettelyä tai verotuksen muutoksenhaun ensimmäistä vaihetta eli ve-rotuksen oikaisua. Näihin viitataan tutkielman aikana vain tarvittavissa osin. Veroprosessilla tutkielmassa tarkoitetaan näin ollen ainoastaan hallintotuomioistuimessa käytävää veroasiaa

---

<sup>12</sup> Weckström ja Lind tuovat artikkelissaan esille erityisen suurikulisina oikeudenkäynneinä ne oikeudenkäynnit, jotka aiheutuvat lähtökohtaisesti Verohallinnon tekemästä verotarkastuksesta ja sen pohjalta tehdystä veronoikai-susta. Ks. Weckström – Lind 2017, s. 113–114 ja 137–139.

<sup>13</sup> Myrsky 2007, s. 343.

<sup>14</sup> Autio – Rabinä 2016, s. 46.

koskevaa oikeudenkäyntiä, sillä menettely verotuksen oikaisulautakunnassa on vakiintuneen käsityksen mukaan hallintomenettelyä, ei hallintolainkäyttöä.<sup>15</sup> Tutkielmaa tehdessä on tiedostettu myös yleisen tuomioistuimen puolella käytävä verorikosprosessi, johon sovelletaan omia hallintoprosessista poikkeavia oikeudenkäyntikulujen jakautumista koskevia säännöksiä. Tutkielman tarkoituksena ei kuitenkaan ole analysoida tarkemmin verorikosprosessia.

Tutkielmassa käytetään sanoja yksityinen asianosainen ja verovelvollinen toistensa synonyymeinä. Yksityinen asianosainen veroprosessissa voi olla joko Suomessa asuva luonnollinen henkilö tai taloudellista toimintaa harjoittava oikeushenkilö. Veronsaajia ovat Suomen valtion lisäksi kaikki suomalaiset kunnat, evankelisluterilainen ja ortodoksinen seurakunta sekä Kansaneläkelaitos. Oikeudenkäyntikuluilla tarkoitetaan oikeudenkäynnistä asianosaisille aiheutuvia taloudellisia menoja, joihin sisältyy sekä valtiolle suoritettavat oikeudenkäyntimaksut että varsinaiset asianosaiskulut.

### ***1.3 Käytetyt metodit ja lähestymistapa***

Tutkielma on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen tavoitteena on esittää systemaattinen kuvaus jonkin aihepiirin voimassaolevista oikeussäännöistä, periaatteista ja käsitteistä sekä analysoida näiden oikeussääntöjen, periaatteiden ja käsitteiden välisiä suhteita. Tällä tähdätään erityisesti laissa esiintyvien epäselvyyksien ja aukkojen ratkaisemiseen.<sup>16</sup> Tutkielmassa on tarkoitus systematisoida ja tulkita hallintoprosessilain oikeudenkäyntikuluja koskevia säännöksiä ja tarkastella niiden vaikutuksia oikeudenkäyntikulujen korvattavuuteen veroprosessissa. Tulkinnalla tarkoitetaan merkityssisällön antamista oikeuslähteistä johdetuille oikeussäännöille.<sup>17</sup> Tarkoituksena on nimenomaisesti ottaa kantaa seuraaviin kysymyksiin: mikä on voimassa olevan oikeuden eli uuden hallintoprosessilain yksittäisten säännösten sisältö ja kuinka aktuaalisessa tilanteessa tuomioistuimen tulisi toimia näiden säännösten mukaan. Toisena tärkeänä tutkielman tehtävänä on tutkimuskohteen systematisointi, jossa keskeistä on tutkia ja jäsentää tutkielmaan sisältyviä käsitteitä, oikeusperiaatteita ja teoreettisia rakennelmia.<sup>18</sup> Tutkielmassa myös pyritään jäsentämään oikeudellista käsitejärjestelmää, jonka varassa säännösten tulkitseminen on mahdollista. Tämä auttaa hahmottamaan ko-

---

<sup>15</sup> Tolvanen 2013, s. 347.

<sup>16</sup> Smits 2017, s. 210.

<sup>17</sup> Siltala 2003, s. 328.

<sup>18</sup> Hirvonen 2011, s. 25.

konaiskuvaa oikeudellisista järjestelyistä ja niiden välisistä keskinäisuuhteista. Systematisoinnilla tässä tutkielmassa pyritään löytämään yhteys PL 21 §:n mukaisen oikeusturvan ja hallintoprosessilain oikeudenkäyntikuluja koskevan luvun välillä.

Koska tutkielma on pääasiallisesti oikeusdogmaattinen, on tutkielman näkökulma oikeuden sisäinen. Tällöin oikeusjärjestelmä ei pelkästään ole tutkimuksen kohde, vaan se tarjoaa samalla normatiivisen viitekehyksen tutkimuksessa tehtävälle analyysille.<sup>19</sup> Oikeusdogmatiikka mahdollistaa myös aiheen kriittisen analyysin<sup>20</sup>, minkä vuoksi tutkielman itseisarvona ei ole pelkästään selostaa voimassa olevaa lainsäädäntöä vaan tuoda myös esille aiheeseen liittyviä epäkohtia ja mahdollisia ratkaisuehdotuksia. Tutkielman tarkoituksena ei kuitenkaan ole olla ratkaisukeskeinen, vaan tarkoituksena on tuoda esille erilaisia vaihtoehtoja ja tehdä punnintaa näiden välillä. Tutkielman näkökulma on myös korostuneen kansallinen. Aihetta tarkastellaan nimittäin kansallisesta näkökulmasta ja reflektoidaan erityisesti PL 21 §:ssä määriteltyyn oikeusturvaan nähden, vaikka samalla tunnustetaan myös eurooppalaisten oikeuslähteiden merkitys suomalaisessa lainvalmistelutyössä ja käytännön ratkaisutoiminnassa.

Oikeusdogmatiikalle tyypillistä on myös jaotella oikeustiede erillisiin oikeudenaloihin.<sup>21</sup> Aihetta lähestytään näin ollen hallintoprosessioikeudellisesta näkökulmasta. Tutkielma ei ole, eikä sen ole tarkoitus olla, puhtaan vero-oikeudellinen, eikä tarkoituksena ole ottaa kantaa verotuksen substanssikysymyksiin. Tutkielma ei myöskään ole täysin hallinto-oikeudellinen, vaan lähestymistapa on rajattu hallinto-oikeuden yhteen lohkoon eli oikeudenkäyntiin hallintotuomioistuimissa. Tutkielmassa onkin tarkoitus tuoda esille niitä prosessuaalisia erityispiirteitä, jotka koskevat erityisesti veroasiaa käsittelevää hallintoprosessia.

Vaikka näkökulma aiheeseen on hallintoprosessioikeudellinen, rajoittaa esimerkiksi lähdeaineiston käyttöä se, ettei oikeudenkäyntikuluista ole viimevuosien aikana juurikaan julkaistu täysin hallinto-oikeudellista tutkimusta. Koska kumotun hallintolainkäyttölain oikeudenkäyntikuluja koskevat pykälät sisälsivät runsaasti viittauksia oikeudenkäymiskaaren (OK, 1.1.1734/4) 21 luvun (26.11.1993/1013) pykäliin, ja koska nykyisen hallintoprosessilain mukaiset säännökset pitkälti vastaavat oikeudenkäymiskaaren oikeudenkäyntikulusäännöksiä, on

---

<sup>19</sup> Smits 2017, s. 210.

<sup>20</sup> Kleineman 2013, s. 25.

<sup>21</sup> Smits 2012, s. 13. Siitä huolimatta, että oikeusdogmatiikassa oikeusjärjestelmä jaotellaan oikeudenaloihin, oikeusdogmatiikassa oikeus nähdään silti yhtenäisenä koherenttina järjestelmänä yksittäisten lain säännösten, oikeusperiaatteiden ja oikeuskäytännön sijaan. Ks. Smits 2017, s. 211.

tutkimuksessa käytetty jonkin verran analogiaa oikeudenkäymiskaaren 21 luvusta esitettyihin näkemyksiin ja lausuntoihin. Suoraa vastaavuutta läheskään kaikkien säännösten osalta ei ole voitu esittää, sillä mielessä on täytynyt pitää hallintolainkäytön ja yleisen lainkäytön väliset eroavaisuudet.

#### *1.4 Aikaisempi tutkimus ja tutkielman lähteet*

Kuten yllä jo todettiin, täysin hallintoprosessioikeudellista tutkimusta oikeudenkäyntikulujen jakautumisesta ei ole viimeisen vuosikymmenen aikana Suomessa tehty.<sup>22</sup> Kuitenkin viimeisen viiden vuoden aikana oikeuskirjallisuudessa on kirjoitettu joitakin lyhyempiä oikeustieteellisiä artikkeleja veroprosessissa syntyneiden oikeudenkäyntikulujen jakautumisesta oikeudenkäynnin osapuolten välillä. Nämä artikkelit ovat olleet otollisia lähdemateriaaleja tämän tutkielman kirjoittamisessa, vaikkakin artikkelit ovat julkaistu vielä hallintolainkäyttölain voimassa ollessa.

*Matti Myrsky* on julkaissut aiheesta vuonna 2015 oman lyhyemmän artikkelinsa Veroprosessi ja oikeudenkäyntikulut sekä niiden korvaaminen (Defensor Legis 4/2015, s. 813–818), joka pohjautuu *Matti Myrskyn* ja *Timo Rabinän* yhdessä kirjoittamaan teokseen Verotusmenettely ja muutoksenhaku (Talentum Media Oy 2015). Artikkelin kuvaava ytimekkäästi oikeudenkäyntikulujen korvaamista voimassa olleen lain säännösten ja oikeuskäytännön valossa. Vuonna 2016 *Salla Autio* ja *Timo Rabinä* ovat julkaisseet yhdessä tekemänsä artikkelin Oikeudenkäyntikulut veroprosessissa – keskeiset periaatteet ja tutkimus kulujen korvaamista koskevasta oikeuskäytännöstä (Verotus 1/2016, s. 38–45). Artikkelin taustalla on Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön toimeksiantona tehty *Aution* Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa kirjoittama pro gradu -tutkielma, jossa tutkittiin empiirisin menetelmin oikeudenkäyntikulujen korvaamista hallinto-oikeuksien vuosina 2013 ja 2014 veroasiassa antamissa ratkaisuisissa. *Jouni Weckström* ja *Tommi Lind* ovat vuonna 2017 julkaisseet yhteisen artikkelinsa Veroprosessi ja oikeudenkäyntikulujen korvaaminen – tulisiko sääntelyä tarkistaa (Liikejuridiikka 1/2017, s. 110–144). Artikkelin aihe on rajattu käytännössä vain yhteisöjen tuloverotukseen, ja siinä tarkastellaan

---

<sup>22</sup> Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö teetätti vuonna 2015 suppeahkon empiirisen tutkimuksen veroprosessin oikeudenkäyntikulusta, jossa tutkimuksessa analysoitiin vuosina 2013–2014 annettuja hallinto-oikeuden veroasiaa koskevia ratkaisuja. Kyseinen tutkimus julkaistiin Salla Aution Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa kirjoitettuna pro gradu -tutkielmana. Ks. Autio, Salla, Oikeudenkäyntikulut veroprosessissa. Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulu 2015.

erityisesti siirtohinnoittelutilanteisiin liittyvien verotarkastusten yhtiölle aiheuttamia kustannuksia.

Nämä kolme artikkelia ovat antaneet oivan pohjan tutkielman kirjoittamiselle, sillä artikkeleiden kirjoittajat edustavat eri näkökantoja aiheeseen. *Myrsky* lähestyy aihetta teoreettisesta näkökulmasta lisäten artikkeliinsa myös käytännön ratkaisuesimerkkejä. *Autio* ja *Räbinä* edustavat omassa artikkelissaan Verohallintoa ja Veronsaajien oikeudenvilvontayksikköä, ja *Weckström* ja *Lind* puolestaan tuovat asianajoalan näkökulman aiheeseen. Tämän tutkielman tarkoituksena on näistä artikkeleista poiketen käsitellä veroprosessin oikeudenkäyntikuluja nimenomaisesti kaksiasianosaissuhteen näkökulmasta. Uutuusarvoa tuo myös se, että tutkielma käsittelee monipuolisesti uuden hallintoprosessilain kulusäännöksiä, edellä esitettyjen artikkeleiden käsitellessä aihetta vielä hallintolainkäyttölain voimassa ollessa.

Ainoastaan edellä mainittujen artikkeleiden pohjalta tutkielmaa ei kuitenkaan ole ollut mahdollista toteuttaa. Veroprosessissa syntyneiden oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja on julkaistu suhteellisen vähän, vaikka oikeudenkäyntikulujen jakautumista koskeva prosessiaines onkin viime vuosien aikana lisääntynyt. Edellä mainittujen artikkeleiden julkaisemisen jälkeen korkein hallinto-oikeus on antanut useamman merkittävän ratkaisun, jotka ovat osoittaneet korkeimman hallinto-oikeuden tulkintasuunnan muuttuneen kohti oikeudenkäyntikulujen laajempaa korvattavuutta.<sup>23</sup> Uuden hallintoprosessilain osalta ratkaisukäytäntöä ei vielä ole, minkä vuoksi tutkielmassa on käytetty vanhempaa, lähinnä hallintolainkäyttölain aikaisia ratkaisuja apuna havainnollistaessa aiheen problematiikkaa. Tutkielman tarkoituksena ei kuitenkaan ole analysoida oikeustapauksia tyhjentävästi. Niiden avulla lähinnä konkretisoidaan ja havainnollistetaan sitä, miten laintulkintaa on käytännön ratkaisutoiminnassa toteutettu.

Lisäksi lähdeaineistona tutkielmassa on käytetty pääasiallisesti aihetta käsittelevää oikeuskirjallisuutta sekä lainvalmisteluaineistoja. Oikeuskirjallisuutta on käytetty varsin monipuolisesti eri vuosikymmeniltä, ja lähdemateriaalin joukossa on sekä oppikirjamaisia perusteoksia että artikkeleita. Koska uudesta hallintoprosessilaista on toistaiseksi julkaistu oikeuskirjallisuutta vain vähän, on etenkin *Olli Mäenpään* teokseen *Oikeudenkäynti hallintoasioissa: Hallintoprosessioikeuden perusteet* (Alma Talent Oy 2019) viitattu useissa yhteyksissä. Myös *Antti Jokelan* teos *Oikeudenkäyntikulut ja maksuton oikeusapu* (Alma Talent Oy 2019) on ollut suuren apuna

---

<sup>23</sup> Urpilainen 2019, s. 1.

tutkielman laatimisessa. *Satu Saarensolan* väitöskirjaa Oikeudenkäyntikulut ja kohtuullisuus (Suomalainen lakimiesyhdistys 2017) on käytetty lähdemateriaalina erityisesti tämän tutkielman oikeudenkäyntikuluja yleisesti käsittelevässä luvussa. Verotusmenettelystä ja veroprosessista kirjoitettu *Matti Myrskyn* ja *Timo Räbinän* yhteisö *Verotusmenettely ja muutoksenhaku* (Talentum Media Oy 2015) on antanut hyvän pohjan verotuksen muutoksenhaun ymmärtämiseksi.<sup>24</sup> Perusteoksien lisäksi tutkielmaa varten on tutustuttu useisiin eri kirjoittajien laatimiin artikkeleihin erityisesti verotuksen muutoksenhakuun liittyen.

### ***1.5 Tutkielman rakenne***

Tutkielman johdannon ja yhteenvedon lisäksi tutkielma sisältää neljä päälukua. Johdantoluvussa on tarkoitus ensin antaa aiheen yleiskatsaus, joka myös samalla motivoi tutkielman aihevalinnan. Tämän jälkeen johdannossa määritellään pääasiallinen tutkimuskysymys sekä tehdään tarvittavat rajaukset aiheeseen. Johdannossa myös selvitetään tutkielmassa eniten käytetyt käsitteet ja lisäksi esitellään tutkielman näkökulmat sekä käytetyt metodit, pääasialliset lähteet sekä tutkielman rakenne.

Ensimmäisessä pääluvussa käsitellään lyhyesti oikeudenkäyntikuluja. Ensiksi tarkastellaan oikeudenkäyntikulujen vaikutusta oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin käsitteeseen, joka määritellään perustuslain 21 §:ssä ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa. Tämän jälkeen esitellään lyhyt katsaus oikeudenkäyntikulujen historiaan, jolloin tarkoituksena on selvittää, miten oikeudenkäyntikulut ovat aikojen saatossa jakautuneet oikeudenkäynnin osapuolten välillä hallintoprosessissa. Toisen pääluvun tarkoituksena on lisäksi selvittää kulukorvauksen perusteita ja lähtökohtia sekä sitä, millaisia vaikutuksia oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuudella voi olla oikeudenkäynnin osapuolten kannalta. Luvussa niin ikään selvitetään sitä, millaiset oikeudelliset periaatteet määrittelevät kulujen jakautumista oikeudenkäynnin osapuolten välillä lain säännösten rinnalla. Lopuksi määritellään erilaisia oikeudenkäynnin johdosta mahdollisesti muodostuvia kulueroja, jotka yleisesti mielletään oikeudenkäyntikuluiksi.

Toisessa pääluvussa esillä ovat veroprosessin erityisominaisuudet verrattuna tavalliseen hallintoprosessilain mukaiseen hallintoprosessiin. Lisäksi käsitellään veroprosessin osapuoliasetelmia. Tällöin esillä on etenkin se, mistä ja miten kaksiasianosaissuhde veroprosessissa syntyy ja

---

<sup>24</sup> Verotuksen muutoksenhakua uudistettiin vuonna 2017, minkä vuoksi Myrskyn ja Räbinän teos ei kaikilta osin ole enää ajankohtainen.

miksi veroprosessin asianosaisasetelma poikkeaa niin merkittävästi normaaliin hallintoprosessin asianosaisasetelmaan nähden. Tämän jälkeen tutkielman tarkoituksena on esitellä tiivistetysti Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön tehtäviä ja asemaa veroasiaa koskevan oikeudenkäynnin asianosaisena. Koska veroprosessissa yksityisen asianosaisen vastapuolena on Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön veroasiamies, on tarkoituksenmukaista käsitellä tässä myös oikeudenkäynnin tasapuolisuuden ja vastavuoroisuuden toteutumista veroasiaa koskevassa oikeudenkäynnissä.

Kolmannessa pääluvussa käsitellään oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta veroprosessissa. Koska hallintoprosessia koskevat kulusäännökset ovat hiljattain muuttuneet uuden hallintoprosessilain myötä, selvitetään ensin uusien kulusäännösten lainvalmisteluaineiston avulla vanhojen kulusäännösten suurimpia ongelmakohtia ja sitä, miten näitä ongelmakohtia on pyritty ratkaisemaan uusien säännösten avulla. Tämän jälkeen käsitellään oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta veroprosessissa, jota havainnollistetaan tuomioistuinten ratkaisukäytännöllä. Lisäksi kartoitetaan ne kuluerät, jotka voivat tulla veroprosessissa oikeudenkäyntikuluna korvattaviksi, sekä menettely kulukorvausasiassa. Omassa alaluvussa on tarkoituksena selvittää tarkemmin kaksiasianosaissuhteen vaikutusta oikeudenkäyntikulujen jakautumiseen veroprosessin osapuolten välillä. Pääluvun lopussa käsitellään vielä lyhyesti oikeudenkäyntikulujen jakautumista ruotsalaisessa veroprosessissa. Luvun tarkoituksena on selvittää, mitä samankaltaisia piirteitä ja toisaalta mitä erilaisia piirteitä suomalaisen ja ruotsalaisen käytännön välillä on. Ruotsi valikoitui verrokkimaaksi, koska Ruotsi mielletään Suomen tapaan hyvinvointiyhteiskunnaksi taaten kansalaisilleen lähtökohtaisesti korkean elintason sekä hyvin järjestetyn sosiaaliturvan. Hyvinvointiyhteiskunnan toteutumisen kannalta verotus on keskeisessä asemassa: kerätyillä veroilla mahdollistetaan julkisen sektorin toiminta, julkisen hallinnon ylläpito sekä pohjoismaiselle hyvinvointiyhteiskuntamallille tyypilliset laajat tulonsiirrot. Vaikka suomalaisella ja ruotsalaisella oikeusjärjestelmällä onkin paljon yhteistä, on maiden oikeusjärjestelmissä myös joitakin merkittäviä eroavaisuuksia keskenään.

Neljännessä pääluvussa on tarkoitus tuoda esille oikeudenkäyntikuluihin liittyviä kehitystarpeita hallintoprosessissa ja luvussa analysoidaan tarkemmin hallintoprosessilain tuomia muutoksia. Luvussa käsitellään myös oikeusavun saatavuutta ja tarvetta veroprosessissa sekä sitä, millainen rooli oikeusturvavakuutuksilla on nyky-yhteiskunnassa oikeudenkäyntikulujen korvaajana. Oikeusapua ja oikeusturvavakuutusta jäsenellään etenkin veroprosessin näkökul-



masta, ja tavoitteena on esittää sellaisia kehitysideoita, joiden avulla verovelvollisen oikeusturvaa saataisiin entisestään parannettua. Viimeisen luvun tarkoituksena on koota yhteen tutkielman edetessä esille nostetut argumentit ja pääasialliset tutkimustulokset.

## **2. Oikeudenkäyntikulut osana oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä**

### *2.1 Verovelvollisen oikeusturva ja oikeudenmukainen oikeudenkäynti*

Oikeudellinen ajattelutapa on jatkuvasti muuttunut ihmis- ja perusoikeuksia korostavaan suuntaan. Ihmis- ja perusoikeuksia korostava lähestymistapa ilmenee tuomioistuinyössä etenkin tarkasteltaessa sekä prosessin oikeudenmukaisuutta että asianosaisen kokemaa oikeudenmukaisuutta prosessin aikana.<sup>25</sup> Oikeusturvaa ja oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevat säännökset sisältyvät sekä Euroopan ihmisoikeussopimukseen että Suomen perustuslakiin. EIS 6(1) artikla takaa jokaiselle oikeuden kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin. Oikeusturvan asema perusoikeutena perustuu Suomessa PL 21 §:än, jonka mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta sekä muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Koska PL 21 § koskee oikeusturvaa sekä hallintoviranomaisissa että tuomioistuimissa, voidaan oikeusturvaa koskevan perusoikeuden soveltamisalaa kuvailla laajaksi. Perusoikeutena se on myös monimuotoinen ja sisältää osittain päällekkäisiä sääntelyjä<sup>26</sup> ja sen lähtökohtana on suomalaisessa oikeusjärjestelmässä ollut etenkin lainalaisuusperiaate ja yhdenvertaisuusperiaate. Säännöksen merkitys hallintoprosessille on määritellä hallintoprosessin ja samalla hallintotuomioistuimen keskeinen tehtävä: taata tämän perusoikeuden eli menettelyllisen oikeudenmukaisuuden toteutuminen asian käsittelyssä.<sup>27</sup> PL 21 § koostuu kolmesta peruselementistä: oikeusturvan saatavuudesta ja pääsystä tuomioistuimeen (1 mom.); oikeudesta asianmukaiseen ja vii-

---

<sup>25</sup> Pitkäranta 2004, s. 39.

<sup>26</sup> Ks. oikeusturva perusoikeutena Hallberg et al. 2011, s. 651–666.

<sup>27</sup> Mäenpää 2007, s. 35.

vytyksettömään oikeudenkäyntiin (1 mom.) sekä oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja sen keskeisten takeiden määrittely (2 mom.). Nämä kolme peruselementtiä sisältävät useita osaoikeuksia.<sup>28</sup> Säännös ei kuitenkaan itsessään ole tyhjentävä, sillä oikeusturvan sisällön määrittämiseen vaikuttavat myös ihmisoikeusvelvoitteet. Lisäksi säännös sisältää lakivaruuden, jolla mahdollistetaan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon käsitteiden sisällön täsmentyminen.

Oikeusturvaan liittyy olennaisesti ns. access to justice -käsite eli oikeuksiin pääsy<sup>29</sup>, jonka juuret ulottuvat 1960-luvulle asti.<sup>30</sup> Jotta menettelyn oikeudenmukaisuutta voidaan ylipäätään arvioida, on menettelyn piiriin ensiksi päästävä.<sup>31</sup> Tällä tarkoitetaan PL 21 §:n 1 momentin mukaista jokaisen oikeutta saada asiansa käsitellyksi lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa.<sup>32</sup> Pelkkä muodollinen mahdollisuus päästä tuomioistuimeen ja saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa ei ole kuitenkaan riittävä, vaan pääsy tuomioistuimeen tulee turvata tosiasiallisesti.<sup>33</sup> Tosiasiallisella turvaamisella tarkoitetaan sitä, että käytännössä olosuhteet on järjestettävä sellaisiksi, että jokaisella on todellinen – ei pelkästään näennäinen – mahdollisuus turvautua oikeudenkäyntiin. Kyse on oikeuksiin pääsyn taloudellisten, organisatoristen ja prosessuaalisten esteiden purkamisesta. Tässä tutkielmassa oikeus saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa määräytyy hallintoprosessilain oikeudenkäyntikulujen jakautumista koskevien säännösten nojalla.

Oikeudenkäyntikulut voivat muodostua taloudelliseksi esteeksi oikeuksiin pääsulle. PL 21 §:n takaama oikeus tuomioistuimeen pääsystä voi estyä esimerkiksi silloin, kun yksilö ei saa riittävästi informaatiota tai muuta käytännön apua tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa toimiessaan.<sup>34</sup> Näin ollen voidaan katsoa, että myös verovelvollisella tulisi olla tosiasiallinen oikeus ja kyky käyttää veroasiaa koskevassa oikeudenkäynnissä apunaan asiamiestä tai avustajaa, jolloin oikeudenkäyntikulut luonnollisesti nousevat. Asiamiehen tai avustajan käytön mahdollisuuden tulisi kiinnittää huomiota erityisesti silloin, kun Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö on hakenut asiassa muutosta verovelvollisen vahingoksi eli silloin, kun oikeudenkäynti

---

<sup>28</sup> PL 21 §:n osaoikeuksista ks. Koivisto 2013, s. 1033–1034.

<sup>29</sup> Virolainen ja Pölönen erottavat toisistaan oikeuden saatavuuden (access to court) ja sen tosiasiallisen saavutettavuuden (access to justice). Ks. Virolainen – Pölönen 2003, s. 256–259. Tässä tutkielmassa on tarkoituksenmukaista puhua vain oikeuksiin pääsystä (access to justice).

<sup>30</sup> Lisää Access to Justice -liikkeestä ja sen historiasta ks. Ervasti 2011, s. 349–352; Letto-Vanamo 2017, s. 234–235.

<sup>31</sup> Ervo 2000, s. 1088.

<sup>32</sup> Tuomioistuimeen pääsy on turvattu myös EIS 6 artiklassa, vaikka se ei ilmenekään suoraan artiklan sanamuodosta. Ks. Ervo 2005, s. 116.

<sup>33</sup> Ervo 2005, s. 119.

<sup>34</sup> Ervo 2000, s. 1093; Ervasti 2011, s. 350.

johtuu oikeudenvalvontayksikön aloitteesta. Tosiasiallinen tuomioistuimeen pääsy vaatii myös sitä, etteivät korkeat oikeudenkäyntikulut muodosta estettä tuomioistuimeen pääsulle. Toisin sanoen oikeudenkäyntikulut eivät saa nousta niin korkeaksi, että yksityisen asianosaisen mahdollisuus valittaa päätöksestä tai puolustautua oikeudenvalvontayksikköä vastaan oikeudenkäynnissä estyy. Menettely ei siten saa olla liian kallis tai monimutkainen, ja tarvittaessa menettelyn kalleutta ja monimutkaisuutta tulisi kompensoida oikeusavulla.<sup>35</sup> Hallintoprosessilain kulukorvaussäännöksiä sovellettaessa tämä voi merkitä myös sitä, että verovelvollisen tulisi yhä useammin saada viranomaiselta korvausta oikeudenkäyntikuluistaan, sillä PL 21.1 §:n mukaan myös heikommassa asemassa olevan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin saatavuus on turvattava. *Saarensolan* mukaan ”heikommassa asemassa olevan oikeus saada asiansa käsitel-lyksi tuomioistuimessa voi toteutua vain, jos OK 21 luvun mukaan määräytyvä kuluriski ei muodostu asianosaisen taloudellisiin tai muihin oloihin sekä asian merkitykseen nähden koh- tuuttomaksi.”<sup>36</sup> Samaa periaatetta voi soveltaa myös hallintoprosessiin, jossa kulukorvauksen jakautumisesta säädetään hallintoprosessilain 10 luvussa.

Kuten aiemmin jo todettiin, PL 21 §:n 2 momentin sisältämä luettelo oikeudenmukaisen oikeu- denkäynnin takeista ei ole, eikä sen ole tarkoitus olla tyhjentävä. Vaikka oikeudenkäyntikulujen korvattavuutta ei ole säännöksessä erikseen mainittu, se on katsottu osaksi Euroopan ihmisoi- keussopimuksen ja Suomen perustuslain mukaista oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä.<sup>37</sup> Oi- keudenkäyntikulusäännöksiä ei siten saa säätää sellaisiksi, eikä niitä saa tulkita siten, että PL 21 §:n mukaisen oikeuden käyttö niiden johdosta estyy.<sup>38</sup> Näin ollen oikeudenkäyntikulujen korvaaminen voi tulla kyseeseen tarkastellessa sekä PL 21 §:n 1 momentin mukaista oikeutta päästä tuomioistuimeen että PL 21 §:n 2 momentin mukaista oikeudenmukaisen oikeudenkäyn- nin taetta. PL 21 §:n 1 momentin mukaisesti suuret oikeudenkäyntikulut eivät saa olla tosiasia- allinen este oikeuksiin pääsulle, mutta PL 21 §:n 2 momentin mukaisena oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeena oikeudenkäyntikuluilla on yhteys etenkin oikeudenkäynnin tasapuo- lisuuteen sekä oikeuteen käyttää oikeudenkäynnissä avustajaa.

---

<sup>35</sup> Ervo 2000, s. 1088; Ervo 2005, s. 119. Ks. myös EIT Airey v. Ireland (9.10.1979); KKO 1995:7.

<sup>36</sup> Saarensola 2017, s. 218. Saarensolan tutkimuksessa käsiteltiin oikeudenkäyntikulujen jakautumisen kohtuulli- suutta riita-asiassa kahden eriarvoisessa asemassa olevan asianosaisen kesken.

<sup>37</sup> Tarukannel – Jukarainen 1999, s. 301.

<sup>38</sup> Halijoki 2000, s. 206.

## 2.2 Oikeudenkäyntikulujen korvaamisen historiaa

Hallintoprosessi on suhteellisen uusi prosessilaji suomalaisessa oikeusjärjestelmässä. Sen kiinnekohdat ovat yleisessä lainkäyttömenettelyssä ja sen esikuvana on alun perin ollut hovioikeusprosessi.<sup>39</sup> Ensimmäinen hallintoprosessia sääntelevä yleislaki, hallintolainkäyttölaki, tuli voimaan vuonna 1996. Hallintolainkäyttö on kuitenkin ollut yleisestä lainkäytöstä erillinen järjestelmä jo kauan ennen hallintolainkäyttölain voimaantuloa. Ennen hallintolainkäyttölakia hallintolainkäytössä noudatettiin soveltuvin osin ”laillista oikeudenkäyntijärjestystä”.<sup>40</sup> Laillisella oikeudenkäyntijärjestyksellä viitattiin lähinnä oikeudenkäymiskaassa säädettyihin yleisiin oikeudenkäymisperiaatteisiin, eikä oikeudenkäymiskaaren säännöksiä sovellettu suoraan sellaisinaan hallintolainkäytössä.

Oikeudenkäyntikulujen osalta noudatettiin pitkälti sitä mitä oikeudenkäymiskaassa oli säädetty riita- ja rikosasioiden osalta, unohtamatta kuitenkaan hallintolainkäytön erityispiirteitä. Noudatettu käytäntö pohjautui ennen 1.12.1993 voimaan tullutta oikeudenkäymiskaaren kulusäännösten kokonaisvaltaista uudistusta voimassa olleisiin OK 21 luvun säännöksiin.<sup>41</sup> Ennen uudistusta oikeudenkäymiskaaren pääsääntönä oli asian voittaneen osapuolen oikeus saada vastapuoleltaan korvaus hänelle aiheutuneista kuluista. Asian ollessa epäselvä tai tulkinnanvarainen, asianosaiset vastasivat itse omista oikeudenkäyntikuluistaan. Asianosaisen oli esitettävä luotettavaa näyttöä siitä, että oikeudenkäyntikuluja oli todellisuudessa hänelle aiheutunut ja lisäksi aiheutuneiden kulujen määrästä, jos asianosainen vaati vastapuolelta kulujen korvaamista. Käytännössä kuluratkaisujen yleinen linja kuitenkin muotoutui enemmän oikeuskäytännön kuin oikeudenkäymiskaaren säännösten kautta, jolloin kulukorvausta hallintolainkäytössä tuomittiin vain harvoin. Jos kulukorvausta tuomittiin, oli korvattavien kulujen määrä vähäinen, eikä korvaus vastannut todellisuudessa syntyneitä kuluja. *Merikoski* kirjoitti tuon aikaisesta kulukorvauskäytännöstä seuraavasti:

”Niissä tapauksissa, joissa kysymyksessä on selvä ulkoinen kaksiasiansaissaussuhde, on häviöpuoli yleensä katsottu voitavan velvoittaa maksamaan oikeudenkäyntikulut samaan tapaan kuin yleisissä tuomioistuimissa tapahtuvassa riita-asiain oikeudenkäynnissä. Mutta yksityisen valitettua valtion viranomaisen päätöksestä, ei kuluja ole aikaisemmin yleensä tuomittu. Toisin sanoen, jo hänen valituksensa on tullut hyväksytyksi, hän ei ole saanut valtiolta korvausta, mutta hän ei ole myöskään joutunut maksamaan vastaavalaista hyvitystä julkisyhteisölle, jos hänen valituksensa on tullut hylätyksi.”<sup>42</sup>

<sup>39</sup> Hovioikeusprosessi vaikutti muun muassa siihen, että hallintolainkäyttöasioiden ratkaiseminen tapahtuu nykyäänkin pääsääntöisesti kirjallisesti. Ks. Halila 2000, s. 955.

<sup>40</sup> Mukkala 2002, s. 16. Ks. hallintovalituslaista Mäenpää 2007, s. 45–50.

<sup>41</sup> Mukkala 2002, s. 16.

<sup>42</sup> Merikoski 1976, s. 169.

Hallintolainkäyttölakiin säädettiin ensimmäistä kertaa hallintoprosessissa syntyneiden oikeudenkäyntikulujen korvaamista sääntelevä luku. Hallintolainkäyttölain 13 luku ei sisältänyt oikeudenkäymiskaaren tapaan yhtä yksityiskohtaisia säännöksiä, joten ne jättivät paljon harkinnanvaraava yksittäistapauksessa. Lisäksi hallintolainkäyttölain mukaiset pykälät sisälsivät runsaasti viittauksia oikeudenkäymiskaareen. Asianosainen oli velvollinen korvaamaan toisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut kokonaan tai osaksi, jos erityisesti asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen olisi ollut kohtuutonta, että tämä olisi joutunut pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan (HLL 74.1 §). Vaikka asia olisi ratkaistu asianosaisen hyväksi, asianosaisella ei kuitenkaan ollut ehdotonta oikeutta saada korvausta oikeudenkäyntikuluistaan. Lähtökohtaisesti korvausvelvollisuuden perusteena oli asiassa annettu ratkaisu, mutta asian lopputuloksen lisäksi korvausvelvollisuutta määrättäessä voitiin ottaa huomioon myös muita seikkoja, kuten asian riittäisyys, asian merkittävyys asianosaiselle sekä myös oikeudenkäyntikulujen määrä suhteessa riidan kohteeseen tai henkilön maksukyky.<sup>43</sup> Näin ollen oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus asianosaisten välillä määräytyi hallintotuomioistuimen tekemän kohtuusharkinnan mukaan.<sup>44</sup>

Kulukorvaukseen oikeutetulla yksityisellä asianosaisella tarkoitettiin myös muita kuin hallintotuomioistuimessa muodollisina asianosaisena esiintyviä.<sup>45</sup> Siten myös päätöksen tehnyt viranomaisena saattoi olla oikeutettu kulukorvaukseen, vaikka asiassa ei olisi ollut muodollista kaksiasianosaissuhdetta, sillä päätöksen tehneen viranomaisen asema oli usein rinnastettavissa asianosaisen asemaan.<sup>46</sup> Harkittaessa julkisen asianosaisen korvausvelvollisuutta oli otettava erityisesti huomioon, oliko oikeudenkäynti aiheutunut viranomaisen virheestä (HLL 74.2 §). Käytännössä viranomaisen virheestä oli kyse esimerkiksi silloin, kun asia oli selvitetty puutteellisesti.<sup>47</sup> Myös asian tulkinnanvaraisuus tuli ottaa huomioon harkittaessa viranomaisen kor-

---

<sup>43</sup> HE 217/1995 vp, s. 87.

<sup>44</sup> Tarukannel – Jukarainen 1999, s. 303; Mäenpää 2007, s. 568. HLL 74 §:n mukaisesta kohtuusharkinnasta ks. Mikkala 2002, s. 17 ja 25–26. HLL 74 §:n mukaisesta kohtuusharkinnasta veroprosessissa etenkin *Tommi Lindin* pro gradu -tutkielma ks. Lind, Tommi, Veroprosessi ja oikeudenkäyntikulujen korvaaminen hallintotuomioistuimessa. Turun yliopisto 2016.

<sup>45</sup> Tämä johtui etenkin hallintoprosessissa käsiteltävien eri asiakokonaisuuksien asianosaisastelemien moninaisuudesta. HE 217/1995 vp, s. 87.

<sup>46</sup> Andersson 1998, s. 124.

<sup>47</sup> Viranomaisen korvausvelvollisuutta harkittaessa ratkaisevaa oli se, oliko viranomaisen virheellinen ratkaisu johtunut todellisesta viranomaisen virheestä vai siitä, että yksityinen asianosainen ei ollut esittänyt asiassa tarvittavaa selvitystä. Ks. HE 217/1995 vp, s. 87–88. Viranomaisen toiminnassa ilmenevistä virheistä ks. Mikkala 2002, s. 20.

vausvelvollisuutta. Hallintolainkäytössä ei tältä osin haluttu luopua täysin siitä, että asian riittävyys ja tulkinnanvaraisuus voisivat vaikuttaa korvausten sovittamiseen, vaikka oikeudenkäynnin toinen osapuoli olisi asian ratkaisuun nähden voittanut asian.<sup>48</sup>

Hallintolainkäyttölain 74.3 §:n mukaan yksityistä asianosaista ei saanut velvoittaa korvaamaan julkisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja, ellei yksityinen asianosainen ollut esittänyt ilmeisen perusteetonta vaatimusta. Hallituksen esityksen mukaan yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuuden tuli olla poikkeuksellista.<sup>49</sup> Yksityisen asianosaisen esittämä vaatimus oli ilmeisen perusteeton esimerkiksi silloin, kun yksityinen asianosainen oli jo aiemmin saanut asiasta perustellun päätöksen, josta oli ilmennyt, että esitetty vaatimus oli ollut selvästi lainvastainen. Tutkitusti yksityisen asianosaisen velvoittaminen korvaamaan viranomaisen oikeudenkäyntikuluja oli hallintolainkäyttölain voimassa ollessa hyvin harvinaista.<sup>50</sup>

Hallintolainkäyttölain 75 § sisälsi viittaussäännöksen oikeudenkäymiskaareen. Sen mukaan asianosaisen erityisestä korvausvelvollisuudesta sovellettiin soveltuvin osin mitä oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 5 §:ssä (26.11.1993/1013) säädetään, ja asianosaisen edustajan, asiamiehen sekä avustajan korvausvelvollisuudesta, mitä saman luvun 6 §:ssä (26.11.1993/1013) säädetään. Oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 5 §:ssä säädetään asianosaisen velvollisuudesta korvata ne oikeudenkäyntikulut, jotka hän on aiheuttanut pitkittämällä oikeudenkäyntiä tahallaan tai huolimattomuudesta. Yleisen periaatteen mukaan asianosaisen tulee koko oikeudenkäynnin ajan toimia siten, ettei oikeudenkäynti aiheutta pitkity.<sup>51</sup> Oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 6 §:n mukaan edustaja, asiamies ja avustaja voidaan tuomita korvaamaan oikeudenkäyntikuluja ainoastaan silloin, kun hän on omalla toiminnallaan aiheuttanut vastapuolelle lisääntyneitä oikeudenkäyntikuluja. Oikeudenkäyntikuluista oli muuten soveltuvin osin voimassa, mitä oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 7–16 §:ssä säädettiin. Kyseiset pykälät sääntelevät muun muassa kanteen tutkimatta jättämistä, korvattavia oikeudenkäyntikuluja ja yhteisvastuullista korvausvelvollisuutta. Myös viivästyskoron määräytymisessä sovellettiin oikeudenkäymiskaaren säännöstä.

---

<sup>48</sup> HE 217/1995 vp, s. 88. Oikeuskirjallisuudessa esitettiin, että tulkinnanvaraisuus voisi vaikuttaa korvausvelvollisuuden lisäksi myös korvauksen määrään. Ks. Hallberg – Ignatius – Kanninen 1997, s. 442.

<sup>49</sup> HE 217/1995 vp, s. 88.

<sup>50</sup> Makkala 2002, s. 24.

<sup>51</sup> HE 217/1995 vp, s. 88.

Jo hallintolainkäyttölain oikeudenkäyntikulussäännösten oli tarkoitus parantaa yksityisen asianosaisen mahdollisuuksia saada todellisuutta vastaava korvaus kuluistaan.<sup>52</sup> Todellisuus ei kuitenkaan vastannut lain tavoitteita. Hallintotuomioistuimet sovelsivat kulukorvaussäännöksiä suhteellisen varovaisesti, joten korvausmäärät pysyivät keskimäärin pieninä. Usein korvaus jätettiin myös kokonaan tuomitsematta.<sup>53</sup> Toisaalta asianosaiset ovat vain harvoin vaatineet oikeudenkäyntikulujaan korvattaviksi, mikä osaltaan vaikuttaa kulujen vähäiseen korvattavaksi tuomitsemiseen.<sup>54</sup>

### ***2.3 Kulukorvauksen perusteet ja vaikutukset***

Oikeudenkäyntikulujen korvaamisvelvollisuutta koskeva sääntely on tarpeellista, sillä se ohjaa ihmisten käyttäytymistä, mutta sillä on tärkeä tehtävä myös oikeussuojan antamisen kannalta.<sup>55</sup> Oikeudenkäyntikulujen korvaamisen perimmäisenä tarkoituksena ja päämääränä on sama kuin prosessin tarkoituksena olevalla oikeussuojan antamisella.<sup>56</sup> Oikeussuoja ei voi toteutua, jos oikeudenkäyntikulut muodostuvat esteeksi tuomioistuimeen, ja näin ollen myös oikeuksiin, pääsyle. Korvausvelvollisuuteen kuitenkin liittyy sellaisia erityisiä seikkoja ja yhteyksiä, jotka liittyvät sekä asian käsittelyyn että aineellisoikeudellisiin kysymyksiin. Tämän vuoksi oikeustieteessä on aikojen saatossa kehitetty erilaisia oikeusperusteita ja tarkoituseriä oikeudenkäyntikulujen korvaamiselle. Toisin sanoen oikeustieteessä on pyritty luomaan teoreettisia perusteita kulloinkin voimassa olleiden kulusäännösten oikeudenmukaisuudelle.<sup>57</sup> Teorioissa oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta on rinnastettu eri oikeudenalojen lainsäännöksiin, tietoisoppiin ja oikeuskäytäntöön. Tyypillistä näille teorioille on ollut se, että niissä on annettu jollekin teoreettiselle lähtökohdalle selvä johtavan periaatteen asema, eikä tämä taustaperiaate ole vaihtunut siirryttäessä korvaustilanteesta toiseen.<sup>58</sup>

---

<sup>52</sup> Lakivaliokunnan mietinnössä valiokunta korosti hallintolainkäyttölain säännösten tarkoitusta parantaa yksityisen asianosaisen mahdollisuutta saada korvaus kuluistaan. Ks. LaVM 5/1996 vp, s. 6. Hallituksen esityksessä nimenomaisesti mainittiin, että ehdotetun sääntelyn oli tarkoitus ennen kaikkea lisätä yksityisen asianosaisen mahdollisuutta saada kulunsa korvatuksi silloin, kun hän voittaa asian. Ks. HE 217/1995 vp, s. 27.

<sup>53</sup> Mukkala 2002, s. 108.

<sup>54</sup> Näin etenkin veroasioissa. Ks. Autio – Rabinä 2016, s. 38.

<sup>55</sup> Tarukannel – Jukarainen 1999, s. 301.

<sup>56</sup> Oikeussuojanäkökulma on kohdistettavissa sekä jutun voittaneeseen että hävinneeseen asianosaiseen. Asian voittaneen osapuolen oikeusturva ei täysin toteudu, jos hän ei saa korvausta oikeudenkäynnistä aiheutuneista tarpeellisista kuluistaan. Toisaalta myös asian hävinneelle osapuolelle on annettava oikeussuojaa kulukysymyksessä, jos hänellä on ollut perusteltu syy oikeudenkäyntiin. Ks. Jokela 2015, s. 389; Jokela 2019, s. 30.

<sup>57</sup> Jokela 2019, s. 30–31.

<sup>58</sup> Tämän vuoksi Saarensola nimittää sanottuja teorioita yksiarvoisiksi teorioiksi. Ks. Saarensola 2017, s. 67.

**Rangaistusteoria.** Rangaistusteoria on oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevista teorioista kaikkein vanhin. Roomalaisesta oikeudesta peräisin olevan teorian mukaan oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta pidettiin rangaistuksena oikeuden väärinkäytöstä.<sup>59</sup> Rangaistusteorian mukaan oikeudenkäynnin hävinnyt osapuoli velvoitettiin korvaamaan vastapuolen oikeuskäyntikulut, koska katsottiin, että hän oli ryhtynyt oikeudenkäyntiin ilman syytä ja tämän vuoksi häntä tuli rangaista. Korvausvelvollisuutta perusteltiin etenkin sillä kärsimyksellä, jonka korvausvelvolliseksi tuomittu oli aiheuttanut vastapuolelleen käyttämällä oikeudenkäyntiä väärin. Rangaistusteoriassa korostuivat sekä syyllisyysnäkökohdat että oikeudenkäynnin voittaneen osapuolen oikeudet. Oikeudenkäyntikulujen korvaamisen tarkoitus ei ollut pelkkä taloudellinen hyvitys vaan myös moraalinen ylläpitäminen.<sup>60</sup> Rangaistusteoria ei enää sovellu nykyaikaan, ja siitä irtaannuttiinkin jo 1700-luvulla, jonka jälkeen kyseinen teoria ei enää ole saanut kannatusta prosessioikeudellisessa kirjallisuudessa.<sup>61</sup>

**Vahingonkorvausteoria.** Myöhemmin, noin 1700-luvulta lähtien oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuuden katsottiin perustuvan vahingonkorvausvelvollisuuteen.<sup>62</sup> Tällöin havaittiin rangaistuksen ja vahingonkorvauksen välinen eroavaisuus, mutta syyllisyys oikeudenkäyntiin säilyi korvausvelvollisuuden perusteena.<sup>63</sup> Vahingonkorvausteorian mukaan korvausvastuun syntymisen edellytyksenä oli yleiseen vahingonkorvausoikeuteen kuuluva tuottamuksellisuuden vaatimus.<sup>64</sup> Toisin sanoen edellytyksenä sille, että oikeudenkäynnin hävinnyt osapuoli oli velvollinen korvaamaan vastapuolensa oikeudenkäyntikulut, oli se, että hävinnyt oli osapuoli ymmärtänyt, että hän oli omalla menettelyllään aiheuttanut vahinkoa voittaneelle osapuolelle.<sup>65</sup> Käytännössä kuitenkin päädyttiin usein kohtuullistamaan kuluja tai kokonaan kuittaamaan kulut, jolloin oikeudenkäynnin molemmat osapuolet pitivät omat oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan. Kuittaamisen taustalla oli useimmiten se, että asia oli ollut niin epäselvä, että oikeudenkäyntiin katsottiin olleen perusteltua aihetta.

**Kausaliteettiteoria.** Vahingonkorvausteoriasta siirryttiin lopulta kausaliteettiteoriaan 1800-luvun loppupuolella, kun käytännöksi muodostunutta kulujen kuittaamista ei pidetty tyydyttävänä

---

<sup>59</sup> HE 191/1993 vp, s. 3; Jokela 2019, s. 31.

<sup>60</sup> Saarensola 2017, s. 68.

<sup>61</sup> Jokela 2019, s. 32.

<sup>62</sup> Vuoden 1734 oikeudenkäymiskaaren kulusäännökset ilmensivät nimenomaisesti vahingonkorvausteorian mukaista ajattelua. Ks. Jacobsson 1964, s. 25.

<sup>63</sup> Tirkkonen 1974, s. 496; Jokela 2015, s. 390.

<sup>64</sup> Jokela 2019, s. 32.

<sup>65</sup> Tirkkonen 1974, s. 496; Saarensola 2017, s. 68.



ratkaisuna. Tämä merkitsi syyllisyysperusteisesta arvopohjasta luopumista.<sup>66</sup> Kausaliteettiteorian mukaan asiassa annetun ratkaisun tulisi myös ratkaista oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus. Näin ollen asian hävinneen osapuolen tuli aina korvata voittaneen osapuolen oikeudenkäyntikulut. Katsottiin, että oikeudenkäyntiin ryhtyminen loi asianosaiselle aina riskin, josta asianosaisen tuli olla kuluvastuussa.<sup>67</sup> Korvausvelvollisuutta perusteltiin vallalla olleilla käsitöksillä prosessista oikeussuhteena ja tuomion muodollisesta totuudesta.<sup>68</sup> Kausaliteettiteorian mukainen oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus johti kuitenkin usein kohtuuttomuuteen, sillä tosiasiaa vain voittanut osapuoli sai oikeussuojaa saaden oikeudenkäyntikulunsa korvatuksi, mutta asian hävinnyt osapuoli jäi kokonaan vaille oikeussuojaa. Tämän vuoksi kohtuullista olisi ollut, että kumpikin osapuoli olisi vastannut itse omista kuluistaan.<sup>69</sup> Kausaliteettiteorialla on ollut vaikutuksia useisiin nykyäänkin voimassa oleviin ulkomaisiin kulukorvausta koskeviin prosessisäännöksiin.<sup>70</sup>

**Oikeussuojateoria.** Pohjoismaissa 1900-luvulla valtavirtaiseksi teoriaksi on muodostunut oikeussuojateoria, jossa oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuuden on katsottu yleisimmin perustuvan oikeudenkäynnin tarkoituksena olevaan oikeussuojan antamiseen.<sup>71</sup> Oikeussuoja ei toteudu täysimääräisesti, jos oikeudenkäynnin voittanut osapuoli ei saa korvausta tarpeellisista oikeudenkäyntikuluistaan.<sup>72</sup> Toisaalta myös hävinneelle osapuolelle on annettava oikeussuojaa kulukysymyksessä, jos hänellä on ollut perusteltu syy oikeudenkäyntiin. Lainkäytössä ensisijaisena tavoitteena on pidettävä oikeusturvan toteutumista, minkä vuoksi oikeusturvalla on oikeudenkäyntikulujen korvaamisen oikeuttamisperusteena varsin kestävä asema.<sup>73</sup> Oikeusturvataavoite on kuitenkin luonteeltaan niin suurpiiteinen ja periaatteellinen, ettei pelkästään sen pohjalta voida aina ratkaista oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuuden jakautumista, vaan jokaisessa oikeudenkäynnissä on huomioitava myös asian tapauskohtaiset piirteet.

---

<sup>66</sup> Saarensola 2017, s. 69.

<sup>67</sup> Jokela 2019, s. 33.

<sup>68</sup> Jacobsson 1964, s. 35–36; Tirkkonen 1974, s. 496; Saarensola 2017, s. 69.

<sup>69</sup> Halila 1944, s. 252.

<sup>70</sup> Myös alioikeusuudistuksen myötä 1.12.1993 voimaan tulleet oikeudenkäymiskaaren 21 luvun kulusäännökset ilmensivät osaltaan kausaliteettiteorian mukaista näkemystä. Säännökset perustuivat pääsääntöisesti Ruotsin mallin mukaiseen ankaraan kuluvastuuseen. Ks. Jokela 2015, s. 390. Uusien oikeudenkäymiskaaren kulusäännösten tarkoituksena oli, että asian voittanut osapuoli saisi aikaisempaa useammin täyden korvauksen kuluistaan. Ks. HE 191/1993 vp, s. 1–4.

<sup>71</sup> Jokela 2019, s. 33.

<sup>72</sup> Halila 1944, s. 252.

<sup>73</sup> Tämän vuoksi oikeudenkäymiskaaren 21 luvun säännöksiä korjattiin 1.6.1999 alkaen siten, että ne huomioivat paremmin hävinneen osapuolen oikeussuojan tarpeen: kuluriskiä osapuolten välillä tasattiin ja tuomioistuimen harkintavaltaa kulujen kohtuullistamiseksi lisättiin. Ks. Jokela 2015, s. 391; Saarensola 2017, s. 70; Jokela 2019, s. 34. Kulu-uudistuksen esitöistä ks. HE 107/1998 vp ja LaVM 26/1998 vp.

**Vaikutukset.** Kulujen korvausvelvollisuuden jakautumista ei ole aina perusteltua tai edes mahdollista ratkaista yksinomaisesti erilaisten teorioiden ja oikeuttamisperusteiden pohjalta. Tämän vuoksi teorioiden ja oikeuttamisperusteiden sijasta on siirrytty yhä enemmän käytännöllisten näkökohtien ja vaikutusten tarkasteluun<sup>74</sup>, mitä painotetaan myös esimerkiksi nykyisten riita-asioiden kulusäännösten esitöissä.<sup>75</sup> Ensinnäkin kulujen korvausvastuun jakautumista puoltavia käytännöllisiä näkökohtia ovat korvausvelvollisuuden käyttäytymistä ohjaava vaikutus. Kulu- vastuu vaikuttaa siihen, että suoritusvelvollisella on vapaaehtoinen pyrkimys täyttää velvoit- teensa jo ennen kuin vastapuoli joutuu turvautumaan oikeudenkäyntiin, mutta myös oikeuden- käynnin aikana osapuolilla on pyrkimys välttää oikeudenkäynnin tarpeeton pitkittäminen. Li- säksi oikeudenkäyntikulujen korvausvastuu ehkäisee perusteettomien kanteiden nostamista. Kulujen korvausvelvollisuus näyttäyty näin ollen asianosaisten käyttäytymistä ohjaavana pro- sessuaalisena sanktiona, joka turvaa sekä keskitysperiaatteen toteutumista oikeudenkäynnissä että toista asianosaista oikeuden väärinkäytöltä ja aiheettomilta kuluilta.<sup>76</sup> Toisekseen kulukor- vauksella on myös oikeudenkäynnin osapuolten käyttäytymistä korjaava vaikutus, jolla tarkoi- tetaan sitä, että oikeudenkäynnin osapuoli, joka on joutunut nostamaan kanteen tuomioistui- messa oikeuksiin päästäkseen, saa korvauksen oikeudenkäyntikuluistaan, mutta myös sillä oi- keudenkäynnin osapuolella, jota vastaan on nostettu perusteeton kanne, on oikeus saada kor- vaus omista oikeudenkäyntikuluistaan.<sup>77</sup> Kolmanneksi yleisesti tiedossa oleva vaikutus on se, että oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus tukee myös oikeusvarmuuden ylläpitämistä ja siten tehostaa voimassa olevaa oikeusjärjestystä.

#### ***2.4 Kulukorvauksen periaatteita***

Oikeudenkäyntikulujen jakautumista sääntelevät periaatteet ilmaisevat, millaiset seikat ovat tärkeitä kulujen jakautumista koskevassa harkinnassa.<sup>78</sup> Ne toimivat tuomioistuimen apuna tä- män ratkaistessa asiaa. Periaatteet ovat usein sidonnaisia oikeudenkäynnin lopputulokseen, jol- loin tuomioistuin joutuu harkitsemaan sitä, onko joku oikeudenkäynnin osapuolista voittanut asian, ja jos on, missä määrin asia on voitettu. *Jokela* on jakanut periaatteet kahden pääsäännön varaan: joko jutun voittaja on oikeutettu saamaan täysimääräisen korvauksen vastapuolelta omista oikeudenkäyntikuluistaan (täyden kulukorvauksen periaate) tai oikeudenkäynnin osa-

---

<sup>74</sup> Jokela 2019, s. 35.

<sup>75</sup> HE 191/1993 vp, s. 3–4.

<sup>76</sup> Jokela 2019, s. 35.

<sup>77</sup> Jokela 2019, s. 36.

<sup>78</sup> Saarensola 2017, s. 81.

puolet pitävät oikeudenkäyntikulut vahinkonaan asian lopputuloksesta riippumatta (kuittausperiaate).<sup>79</sup> *Saarensola* on omassa väitöskirjassaan lisännyt edellä mainittujen lisäksi kohtuullisuusperiaatteen.<sup>80</sup> Tavallisesti suomalaisissa prosessilajeissa mitään näistä periaatteista ei ole sovellettu yksinomaisesti, vaan tuomioistuinten ratkaisukäytännössä kyse on ollut sen punninnasta, mitä periaatetta on tarkoituksenmukaisesti soveltaa missäkin tapauksessa ja missä määrin periaatteet tulevat sovellettaviksi.

**Täyden kulukorvauksen periaate.** Täyden kulukorvauksen periaatteen mukaan oikeudenkäynnin hävinnyt osapuoli veloitetaan korvaamaan kaikki oikeudenkäynnistä aiheutuneet vastapuolen kulut täysimääräisesti.<sup>81</sup> Toisinaan puhutaan myös oikeudenkäynnin voittaneen osapuolen oikeudesta saada kulunsa korvattua täysimääräisesti, jolloin kyse on samasta asiasta, mutta tarkastelunäkökulma eroaa. Täyden kulukorvauksen periaatteen mukainen oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus on siten sidoksissa asian häviämiseen. Asian häviäminen on kuitenkin jokseenkin suhteellinen käsite, jolloin kulukorvausvelvollisuuden määräytymistä arvioitaessa tulee vertailla oikeudenkäynnissä esitettyjä ja menestyneitä vaatimuksia.<sup>82</sup> Myös kulujen täysimääräinen korvaaminen on tulkinnanvaraista. Kulujen korvaaminen täysimääräisesti edellyttää sen arvioimista, mitkä kulut katsotaan oikeudenkäyntikuluna korvattaviksi, ja myös päinvastoin milloin jotkin toimenpiteet katsotaan oikeudenkäynnin kannalta niin tarpeettomiksi, ettei niitä voida määrätä oikeudenkäyntikuluna korvattaviksi. Toisaalta kyse on myös siitä, milloin tarpeellisista toimenpiteistä on aiheutunut niin kohtuuttomia kustannuksia, ettei niitä voida täysimääräisenä korvata. Täyden kulukorvauksen periaatetta noudatetaan yleisesti dispositiivisissa riita-asioissa<sup>83</sup>, joissa täysi kuluvastuu vahvistaa siviilioikeudellista lainsäädäntöä, koska se ei pyri ehkäisemään oikeudellisen vaateen haltijaa kääntymästä tuomioistuimen puoleen oikeutensa valvomiseksi.<sup>84</sup> Siksi kulujen laaja kuittaminen heikentäisi säännösten ohjaavaa vaikutusta. Täyden kulukorvauksen periaate myös lisää luottamusta ja turvallisuutta yhteiskunnassa. Toisaalta, jotta korvausvelvollisuuden käyttäytymistä ohjaava vaikutus toteutuisi, täytyy oikeudenkäynnin osapuolilla olla myös lupa ja todellinen mahdollisuus selvittää oikeudenkäynnin kohteena oleva asia sopimalla. Tämän vuoksi täyden kulukorvauksen

---

<sup>79</sup> Jokela 2019, s. 36.

<sup>80</sup> Saarensola 2017, s. 84–85.

<sup>81</sup> Lappalainen 2001, s. 68; Saarensola 2017, s. 82.

<sup>82</sup> Vertailu esitettyjen ja menestyneiden vaatimusten välillä ei ole hankalaa kaksiasianosaissuhteisissa riita-asioissa. Haastavaksi vertailu muuttuu silloin, kun kaksiasianosaissuhde puuttuu oikeudenkäynnistä. Kaksiasianosaissuhteesta ks. Frände et al. 2012, s. 61. Kaksiasianosaissuhteen puutteesta ks. Vihervuori 2006, s. 672.

<sup>83</sup> Dispositiivisten riita-asioiden osalta asiasta säädetään OK 21 luvun 1 §:ssä (19.3.1999/368), jonka mukaan asianosainen, joka häviää asian, on velvollinen korvaamaan kaikki vastapuolensa tarpeellisista toimenpiteistä johtuvat kohtuulliset oikeudenkäyntikulut, jollei muualla laissa toisin säädetä.

<sup>84</sup> Jokela 2019, s. 37.

periaate ei sovellu hallintolainkäyttöön, jossa lainkäytön kohteena on useimmiten julkisen vallan kohteena oleva viranomaisen tekemä päätös, josta ei voida sopia neuvottelemalla. Lisäksi täyden kulukorvauksen periaate vaikuttaa oikeuden toteutumisen kannalta haitallisesti myös sellaisissa tilanteissa, joissa oikeudenkäynnin toisen osapuolen taloudellinen asema on ilmeisessä epäsuhteessa, jolloin tilanne voi muodostua painostavaksi.<sup>85</sup>

**Kuittausperiaate.** Kuittausperiaatteen mukaisesti oikeudenkäynnin osapuolet vastaavat itse omista oikeudenkäyntikuluistaan asiassa annetusta ratkaisusta riippumatta. Vastuu omista oikeudenkäyntikuluista säilyy huolimatta siitä, onko asianosainen hävinnyt asian vai ei. Kuittausperiaate on ominainen niin hallintolainkäytössä kuin indispositiivisissa riita-asioissakin<sup>86</sup>, joissa korvausvastuun rajoittamista perustellaan usein tapausten yksinkertaisuudella sekä toisiinsa myös kohtuusnäkökohdilla. On kuitenkin huomattava, että kuittausperiaatteesta on mahdollista poiketa.<sup>87</sup> Jos oikeudenkäyntikulut jakautuvat kuittausperiaatteen mukaisesti, ei tuomioistuimen tarvitse ottaa erikseen kantaa siihen, kuka oikeudenkäynnin osapuolista on voittanut tai hävinnyt asian. Lisäksi tuomioistuimen ei tarvitse ottaa kantaa siihen, ovatko jotkin kulut tarpeettomia tai kohtuuttomia.<sup>88</sup> Kuittausperiaate vaikuttaa prosessin kokonaiskustannuksiin, ei pelkästään siksi, että osapuolet vastaavat vain omista oikeudenkäyntikuluistaan, vaan myös siksi, että tällöin tavallisesti oikeudenkäynnin osapuoli on varovaisempi myös omien kulujen suhteen.<sup>89</sup> Epäselvissä ja tulkinnanvaraisissa tilanteissa tavalliset ihmiset uskaltavat myös paremmin turvautumaan tuomioistuimen apuun, koska tietävät, että mahdollisesta asian häviämisestä huolimatta he eivät joudu korvaamaan vastapuolen kuluja.

**Kohtuullisuusperiaate.** Kohtuullisuusperiaatteen mukaisesti oikeudenkäynnin hävinnyt osapuoli veloitetaan maksamaan oikeudenkäynnin voittaneen osapuolen oikeudenkäyntikuluja vain kohtuulliseksi harkitun määrän. Tällöin täyttä korvausvelvollisuutta ei vahvisteta ilmeisen kohtuuttomuuden vuoksi.<sup>90</sup> Asianosaisten taloudelliset olosuhteet otetaan huomioon siten, että hävinneen osapuolen korvausvelvollisuus sovitetaan suhteessa voittaneeseen osapuoleen. Näin

---

<sup>85</sup> Jokela 2019, s. 37–38.

<sup>86</sup> Indispositiivisten riita-asioiden osalta kulukorvausvelvollisuudesta säädetään OK 21 luvun 2 §:ssä (19.3.1999/368), jonka mukaan asiassa, jossa sovinto ei ole sallittu, asianosaiset vastaavat itse oikeudenkäyntikuluistaan, jollei ole erityistä syytä velvoittaa asianosaista korvaamaan osaksi tai kokonaan vastapuolensa oikeudenkäyntikulut.

<sup>87</sup> Esimerkiksi isyyden kumoamista koskevassa asiassa asianosainen voidaan erityisistä syistä velvoittaa korvaamaan osaksi tai kokonaan vastapuolen oikeudenkäyntikulut. Pääsääntöisesti asianosaiset vastaavat itse omista oikeudenkäyntikuluistaan. Ks. HE 191/1993 vp, s. 11–12.

<sup>88</sup> Saarensola 2017, s. 84.

<sup>89</sup> Jokela 2019, s. 38.

<sup>90</sup> Saarensola 2017, s. 84.

menetellään, koska olisi epäoikeudenmukaista, jos hävinneen on oikeutta saada maksettava täysi määrä oikeudenkäyntikulua.<sup>91</sup> Käytännössä kohtuullisuusperiaate sijoittuu jossain määrin täyden kulukorvauksen periaatteen ja kuittausperiaatteen välimaastoon.<sup>92</sup> Niissä tilanteissa, joissa korvausvelvollisuuden sisällöksi vahvistetaan nolla euroa, kohtuullisuusperiaatteen lopputulos on käytännössä sama kuin kuittausperiaatteessa.<sup>93</sup> Tuomioistuimen tekemä oikeudenkäyntikulujen kohtuullistamiseen päätyntä harkinta on kuitenkin hyvin erilaista kuin kuittausperiaatteessa, sillä tuomioistuin joutuu ensin määrittelemään, mistä kuluista ja missä määrin asianosainen olisi vastuussa vastapuolensa oikeudenkäyntikuluista täyden kulukorvauksen periaatteen mukaisesti. Tämän jälkeen vasta tuomioistuin punnitsee kulujen kohtuullistamisen puolesta ja sitä vastaan puhuvia seikkoja. Tuomioistuimen tekemän kokonaisarvion puoltaessa oikeudenkäyntikulujen kohtuullistamista, ottaa tuomioistuin vielä erikseen kantaa siihen, minkä verran kuluja on tarpeen alentaa. Kohtuullistaminen tapahtuu aina inhimillisistä syistä, jotka useimmiten pohjautuvat asianosaisten väliseen resurssien epätasapainoon.<sup>94</sup>

## **2.5 Kulujen muodostuminen**

Oikeudenkäynnin työllistäessä useita eri tahoja aiheutuu siitä kuluja useammalle kuin vain yhdelle osapuolelle. Tavallisesti oikeudenkäynnistä aiheutuneet kustannukset jaetaan asianosaisen tuomioistuimelle suoritettaviin oikeudenkäyntimaksuihin ja asianosaiselle oikeudenkäynnistä muutoin aiheutuneisiin kuluihin (asianosaiskulut).<sup>95</sup>

**Oikeudenkäyntimaksut.** Oikeudenkäynnin ja tuomioistuinlaitoksen toiminnan mahdollistaa valtio, joka tarjoaa resurssit kansalliselle tuomioistuinjärjestelmälle. Koska oikeudellisten ratkaisujen tuottaminen ei ole valtiolle ilmaista, joutuu asianosainen maksamaan valtiolle sen tarjoamista palveluista oikeudenkäyntimaksun. Luonteeltaan oikeudenkäyntimaksu on valtiosääntöoikeudellinen maksu, jonka katsotaan olevan korvausta tai vastiketta julkisen vallan tarjoamista palveluista<sup>96</sup>, ja niiden pääasiallisena tehtävänä on kerätä tuomioistuimen toiminnasta aiheutuvat kustannukset palveluiden käyttäjiltä julkiselle vallalle.<sup>97</sup> Lisäksi oikeudenkäyntimaksu on keino vaikuttaa asianosaisten prosessikynnykseen, mutta niillä ei saa olla oikeuden

---

<sup>91</sup> HE 107/1998 vp, s. 20; LaVM 26/1998 vp, s. 3 ja 5.

<sup>92</sup> Saarensola luokittelee kohtuullisuusperiaatteen kuittausperiaatteen alalajiksi. Ks. Saarensola 2017, s. 85.

<sup>93</sup> LaVM 26/1998 vp, s. 5.

<sup>94</sup> Asianosaisten resurssien välisestä epätasapainosta ks. Saarensola 2017, s. 112–115.

<sup>95</sup> Jokela 2015, s. 394; Saarensola 2017, s. 51.

<sup>96</sup> PeVL 35/2010 vp, s. 2.

<sup>97</sup> Viitanen 2011, s. 51.

saatavuutta tarpeettomasti estävää vaikutusta.<sup>98</sup> Suomessa oikeudenkäyntimaksuista säädetään tuomioistuinmaksulaissa (11.12.2015/1455) sekä eräistä tuomioistuinten hakemusmaksuista annetussa oikeusministeriön asetuksessa (1384/2018), joissa säädetään kiinteämääräisestä maksusta, joka vaihtelee käsiteltävästä asiasta riippuen. Tällä hetkellä oikeudenkäyntimaksu hallinto-oikeudessa on 260 euroa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa 510 euroa.<sup>99</sup>

**Asianajopalkkiot.** Asianosaiskuluista selkeästi suurimmaksi kulueräksi muodostuu asianosaisen omalle asiamiehelle tai avustajalle maksettavat palkkiot. Hallintoprosessin, niin hallintolainkäyttölain kuin hallintoprosessilain, tavoitteena on ollut se, että asianosainen kykenisi hoitamaan asiansa itse tuomioistuimessa ilman asiamiestä tai avustajaa.<sup>100</sup> Yksityiselle asianosaiselle ei ole laadittu kovinkaan suuria prosessuaalisia vaatimuksia, ja hallintotuomioistuin on tarvittaessa käyttänyt aktiivisesti tutkintamenetelmää yksityisen asianosaisen hyväksi. Hallintoprosessi on kuitenkin ollut jatkuvassa muutoksessa kohti kontradiktorisempaa prosessia, jolloin väistämättä myös yksityiseen asianosaiseen kohdistetut vaatimukset ovat kasvaneet.<sup>101</sup> Oikeudenkäyntiavustajan tarvetta hallintoprosessissa ei tulisikaan aliarvioida. Hallintoprosessissa, etenkin veroprosessissa, käsitellään yhä haastavampia ja monimutkaisempia asiakokonaisuuksia, joiden hoitamiseksi yksityisellä asianosaisella on perusteltu syy turvautua asiamiehen tai avustajan puoleen jo senkin vuoksi, että yksityinen asianosainen kykenisi täyttämään oman roolinsa asianmukaisesti.<sup>102</sup> Näin ollen asiamiehen tai avustajan käyttö oikeudenkäynnissä lisää huomattavasti myös oikeudenkäyntikuluja.

Asianajopalkkioilla tarkoitetaan asiamiehen tai avustajan tekemästä työstä aiheutuneita kustannuksia, jotka asianosainen on asiamiehen tai avustajan kanssa tekemänsä sopimuksen nojalla velvoitettu korvaamaan asiamiehelleen tai avustajalleen.<sup>103</sup> Oikeudenkäymiskaaren 21 luvun esitöiden mukaan tällaisia ovat suoranaiset kulut, kuten matka- ja majoituskulut, ja palkkiot, jotka muodostuvat useimmiten oikeudenkäynnin valmistelusta ja asian tuomioistuimessa ajamisesta.<sup>104</sup> Oikeudenkäyntiin valmistautumisesta syntyy kuluja esimerkiksi tarvittavista neuvotteluista ja asiakirjojen hankkimisesta. Myöhemmin kustannuksia aiheuttavat muun muassa

---

<sup>98</sup> Saarensola 2017, s. 53–54. Oikeudenkäyntimaksujen tavoitteista enemmän ks. HE 29/2015 vp, s. 19.

<sup>99</sup> Kyseiset tuomioistuinmaksut hallintotuomioistuimissa tulivat käyttöön vuoden 2016 alusta. Vuosia 2013–2025 koskevassa oikeudenhoidon uudistamisohjelmassa (OM 16/2013) tavoitteena on niin lyhyellä kuin keskipitkällä aikavälillä tuomioistuinmaksujen korottaminen, joka toteutettiin tuomioistuinmaksulailla. Tulevaisuudessa nähtäväksi jää, onko toteutettu korotus ollut riittävä vai tullaanko uusia korotuksia tekemään vielä lähitulevaisuudessa. Ks. Saarensola 2017, s. 53.

<sup>100</sup> Hallintolainkäyttölain osalta ks. HE 217/1995 vp, s. 59. Hallintoprosessilain osalta ks. HE 29/2018 vp, s. 49.

<sup>101</sup> Mukkala 2002, s. 36.

<sup>102</sup> Halila 2000, s. 313.

<sup>103</sup> Saarensola 2017, s. 53.

<sup>104</sup> HE 191/1993 vp, s. 16.

haasteen, vastauksen tai lausumien laatiminen sekä esiintyminen mahdollisessa oikeudenkäynnissä. Lähtökohtaisesti asianosainen maksaa itse avustajan käytöstä aiheutuneet kustannukset, ellei asianosainen saa julkista oikeusapua.

**Asianosaisen omat kulut.** Asianosaisaseman takia yksityiselle asianosaiselle voi aiheutua omia kuluja oikeudenkäynnistä. Tällaiset kulut voivat olla mitä moninaisempia, mutta tarkoituksena ei ole, että kaikki asianosaiselle mahdollisesti aiheutuneet kulut voisivat tulla oikeudenkäyntikuluina korvattaviksi.<sup>105</sup> Asianosainen on oikeutettu saamaan korvausta esimerkiksi hänelle oikeudenkäynnistä aiheutuneesta työstä ja oikeudenkäyntiin välittömästi liittyneestä menetyksestä, jolla viitataan etenkin ansionmenetykseen. Ansionmenetystä aiheutuu erityisesti silloin, kun asianosainen on velvoitettu saapumaan oikeudenkäyntiin henkilökohtaisesti, vaikka hän käyttäisi oikeudenkäynnissä asiamiestä. Ansionmenetystä voi syntyä käytännössä myös silloin, kun asianosainen osallistuu asiantuntijana valituskirjelmän tai sen liitteiden laatimiseen siitä huolimatta, että hänellä on oikeudenkäynnissä asiamies tai avustaja.

**Todistelukustannukset.** Oikeudenkäynnin osapuolten välillä vallitsee erimielisyys oikeudenkäynnin kohteena olevasta asiasta. Tämän erimielisyyden vuoksi asian ajaminen oikeudessa aiheuttaa myös todistelukustannuksia, joita voi aiheutua esimerkiksi todistajan esiintymisestä oikeudenkäynnissä, lausunnon hankkimisesta jostain tietystä seikasta tai katselmuksen suorittamisesta. Koska hallintotuomioistuimen päätöksenteko tapahtuu edelleen useimmiten kirjallisesti, ja suullisia käsittelyjä järjestetään suhteellisen harvoin, asian ratkaisemisen kannalta keskeisen tosiasiaselvityksen tuomioistuin saa pääosin kirjallisessa muodossa. Tämän vuoksi todistelukustannukset hallintoprosessissa jäävät suhteellisen pieniksi suhteutettuna koko oikeudenkäynnistä aiheutuneisiin kuluihin. Todistajalla on kuitenkin oikeus saada kohtuullinen korvaus tarpeellisista matka- ja toimeentulokustannuksista sekä taloudellisesta menetyksestä (HOL 76.1 §). Jos tuomioistuin on oma-aloitteisesti kutsunut tai jos valtio on nimennyt todistajan, korvaus maksetaan valtion varoista. Sen sijaan silloin kun asianosainen on nimennyt todistajan, korvauksen suorittaminen on yleensä asianosaisen velvollisuus.<sup>106</sup> Korvaus tällaiselle todistajalle voidaan kuitenkin maksaa valtion varoista, jos todistaminen on ollut tarpeen asian selvittämiseksi.

---

<sup>105</sup> Esimerkiksi oikeudenkäymiskaaren mukaisina oikeudenkäyntikuluina ei korvata tavanomaisesta vaivannäöstä aiheutuneita kuluja tai sellaisia kuluja, jotka ovat aiheutuneet pelkästä mielenkiinnosta osallistua oikeudenkäyntiin. Ks. HE 107/1998 vp, s. 18–19. Hallintoprosessilain esitöiden mukaan esimerkiksi pelkkä haitta tai epämukavuus ei muodosta asianosaiselle oikeudenkäyntikuluna korvattavaa kustannusta. Ks. HE 29/2018 vp, s. 172.

<sup>106</sup> Mäenpää 2019, s. 390.

Tapauskohtaisesti hallintotuomioistuin voi tarvita erityistä asiantuntemusta asian selvittämiseksi ja esitetyn informaation arvioimiseksi. Tällöin tuomioistuin voi hankkia asiantuntijalausunnon erityistä asiantuntemusta vaativasta kysymyksestä tai asianosainen voi oma-aloitteisesti hankkia lausunnon ja esittää sen oikeudenkäynnissä. Veroprosessissa on usein kyse lain-säädännön tulkinnasta tai sellaisista erityisistä olosuhteista, joissa lausunnon hankkiminen alan asiantuntijalta voi olla perusteltua. Vaikka tuomioistuin soveltaa lakia aina viran puolesta (*jura novit curia*), on asianosaisella oikeus antaa tuomioistuimelle kirjallista selvitystä siitä, miten lakia tulisi tulkita. Tässä tehtävässä asiantuntijan antamalla lausunnolla voi olla merkittävää painoarvoa asiaa ratkaistaessa. Rajanveto todistajan ja asiantuntijan välillä ei kuitenkaan aina ole täysin selvä.<sup>107</sup> Myös yleisiä kokemussääntöjä tuomioistuimen tulee soveltaa viran puolesta, jolloin asiantuntijalta vaaditaan sellaisia erityisiä tietoja, jotka saadaan käytännössä koulutuksen tai kokemuksen kautta. Todistelu tulee tarpeelliseksi siltä osin, kuin yleinen tietämys vaatii ammattialan erityisen kokemussäännön sisällön ja merkityksen selvittämistä.<sup>108</sup> Lähtökohtaisesti kirjallisen selvityksen hankkimisesta aiheutuneet kulut jäävät lausunnon antajan vahingoksi, mutta etenkin yleisen lainkäytön puolella joissakin oikeudellisesti monimutkaisessa asiassa selvityksen hankkiminen aisamiehen tai avustajan tehtävien hoitamiseksi on voinut olla perusteltua. Tällöin lausunnon hankkiminen sisällytetään korvattavaan asianajopalkkioon.<sup>109</sup>

### **3. Kaksiasianosaissuhde veroprosessin erityispiirteenä**

#### ***3.1 Veroprosessin ominaisuudet***

Hallintoprosessin pääasiallisena tarkoituksena on löytää aineellinen totuus käsiteltävässä asiassa ja tehdä tämän perusteella lainmukainen ratkaisu unohtamatta kuitenkin asian menettelyllistä puolta ja menettelyn oikeudenmukaisuutta. Hallintoprosessin kohteena on varsin erilaisia hallintopäätöksiä, julkisoikeudellisia oikeussuhteita ja muita julkisoikeudellisia asioita.<sup>110</sup> Tämän vuoksi hallintolainkäytön sisälle on muodostunut useita toisistaan poikkeavia asiakokonaisuuksia, joiden merkittävät eroavaisuudet vaikuttavat muun muassa sovellettavaan materi-

---

<sup>107</sup> Todistajan ja asiantuntijan välistä rajanvetoa on käsitelty muun muassa OK 17 lukua (12.6.2015/732) koskevassa hallituksen esityksessä. Ks. HE 46/2014 vp, s. 99.

<sup>108</sup> Lappalainen 2001, s. 132 ja 281; Saarensola 2017, s. 58.

<sup>109</sup> HE 46/2014 vp, s. 51. Ks. myös Pölönen – Tapanila 2015, s. 137.

<sup>110</sup> Mäenpää 2019, s. 14.



aaliseen lainsäädäntöön, prosessiasetelmiin ja oikeudenkäynnin menettelyvaatimusten merkitykseen. Myös veroprosessi sisältää tällaisia merkittäviä eroavaisuuksia muihin hallintoprosessuaalisiin asiakokonaisuuksiin verrattuna.

**Erityissäädös.** Hallintoprosessista säädetään laissa oikeudenkäynnistä hallintoasioissa, joka sisältää säännökset hallintolainkäyttöön kuuluvista oikeusturvakeinoista ja niiden käsittelyssä noudatettavasta menettelystä. Jos jokin muu laki sisältää hallintoprosessilaista poikkeavia säännöksiä sovelletaan niitä hallintoprosessilain asemasta (HOL 3 §). Näin ollen veroprosessissa hallintoprosessilaki tulee kuitenkin sovellettavaksi lähinnä täydentävänä säännöksenä, koska verotuksen muutoksenhakua koskevista kysymyksistä on säädetty suhteellisen kattavasti laissa verotusmenettelystä ja oma-aloitteisten verojen osalta laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (OVML, 9.9.2016/768).<sup>111</sup> Jos hallintoprosessilain ja muun lain säännökset poikkeavat toisistaan eli sisältävät toistensa kanssa ristiriitaiset säännökset samasta asiasta, sovelletaan näin ollen muun lain säännöstä hallintoprosessilain säännöksen sijaan (*lex specialis*). On kuitenkin huomattava, että jotkin säännökset voivat olla toisiaan täydentäviä, jolloin on tapauskohtaisesti selvitettävä, onko kyseessä toisensa poissulkeva vai toisiaan täydentävä säännös.<sup>112</sup>

**Kolmiportainen muutoksenhakumenettely.** Tavallisesti viranomaisen tekemään päätökseen haetaan muutosta valittamalla asiasta hallinto-oikeuteen. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä on kuitenkin kolmiportainen, jonka ensimmäinen muutoksenhakuvaihe on Verohallinnon sisällä toimitettava oikaisuvaatimusmenettely. Vuodesta 2017 lähtien oikaisuvaatimusmenettely on ollut muutoksenhaun pakollinen esivaihe kaikkien verolajien osalta.<sup>113</sup> Verohallinnon tekemään verotuspäätökseen ei saa hakea suoraan muutosta valittamalla, vaan päätökseen tyytymättömän on ensin tehtävä asiasta oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle. Oikaisuvaatimusvaiheen tavoitteena on korjata virheelliset päätökset mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. Mahdollisimman aikaisessa vaiheessa tehtävällä virheiden korjaamisella on olennainen merkitys verovelvollisen oikeusturvan kannalta.<sup>114</sup> Lisäksi asiasta saadaan aina perusteltu oikaisulautakunnan tekemä päätös ennen kuin asiasta voidaan valittaa hallinto-oikeuteen, jolloin myös asianosaiset ovat voineet esittää päätöksen korjaamiseksi tarvittavan selvityksen jo oikaisuvaatimusvaiheessa.

---

<sup>111</sup> Oma-aloitteisista veroista poikkeuksena on varainsiirtovero. Varainsiirtoveroa koskevaan menettelyyn ja muutoksenhakuun sovelletaan varainsiirtoverolakia (VSVL, 29.11.1996/931).

<sup>112</sup> Myrsky – Ossa 2008, s. 363.

<sup>113</sup> Poikkeuksena oikaisuvaatimusmenettelyn pakollisuudelle on Verohallinnon antamat ennakkoratkaisut, joista valitetaan verolajista riippumatta ensiasteessa suoraan hallinto-oikeuteen, sekä Keskusverolautakunnan antamat ennakkoratkaisut, joihin haetaan muutosta valittamalla suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

<sup>114</sup> Myrsky 2007, s. 344.

Menettely oikaisuvaatimusvaiheessa jakautuu organisatorisesti kahteen osaan. Verotusmenettelylain 61 §:n (21.12.2012/875) 1 momentin (9.9.2016/772) mukaan Verohallinto on oikeutettu ratkaisemaan kaikkein selvimmät ja yksinkertaisimmat asiat silloin, kun asia ratkaistaan verovelvollisen vaatimuksen mukaisesti. Näin ollen kaikkia asioita ei ratkaista oikaisulautakunnassa, kun kokonaan verovelvollisen vaatimuksen mukaisesti hyväksytty asia ratkaistaan Verohallinnon toimesta. Verotuksen oikaisulautakunta ratkaisee ne oikaisuvaatimukset, joita Verohallinto ei ratkaise. Koska oikaisulautakuntaa ei määritellä tuomioistuimeksi, katsotaan oikaisuvaatimusmenettely hallintomenettelyksi, eikä osaksi hallintolainkäyttöä. Verotusmenettelylain ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain lisäksi oikaisuvaatimusvaiheessa saatavat tulla sovellettavaksi myös hallintolain (HL, 6.6.2003/434) säännökset. Vasta oikaisuvaatimusmenettelyssä annettuun ratkaisuun saa hakea muutosta valittamalla asiasta hallinto-oikeuteen. Siten oikaisulautakunnan tekemä päätös muodostaa perustan tuomioistuinkäsittelylle, jossa muutoksenhakijan vaatimus perusteluineen on keskeisin elementti.<sup>115</sup> Kolmivaiheinen muutoksenhakujärjestelmä vaikuttaa osaltaan myös hallinto-oikeuden rooliin veroprosessissa; toisaalta hallinto-oikeus toimii veroprosessin ensimmäisen asteen tuomioistuimena, mutta samalla se on muutoksenhakuaste verotuksen oikaisulautakuntaan nähden. Hallintotuomioistuimen rooli näyttäytyy näin ollen kaksijakoisena.<sup>116</sup>

**Moniulotteisuus.** Verolajeja on lukuisia, ja suomalainen verojärjestelmä kattaa laajasti erilaisia omaisuuseriä ja eri tulolähteistä tulevia tuloja. Jokaisella verolajilla on omat erityispiirteensä ja ongelmakohtansa, jotka tulisi huomioida kyseistä verolajia koskevassa muutoksenhaussa, jossa substanssiosaamisen lisäksi tulisi noudattaa myös oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevia edellytyksiä. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin kriteerit luovat vaatimuksia esimerkiksi veronkorotusta koskevassa asiassa, veroasian suullista käsittelyä koskevassa päätöksenteossa sekä asian selvitysvastuun jakautumisessa viranomaisen ja verovelvollisen kesken.

Huomionarvoista on se, että samat tosiseikat voivat vaikuttaa veroasian ratkaisuun esimerkiksi ennakkoperinnässä, tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa. Eri asiaryhmissä annetut ratkaisut eivät kuitenkaan välttämättä vastaa toisiaan, vaan asiaratkaisut voivat olla keskenään ristiriitaisia. Eri verolajeja koskevien prosessien lisäksi on olemassa erikseen vielä verorikospro-

---

<sup>115</sup> Puroinen 2002, s. 468; Tarukannel – Reiman 2003, s. 503.

<sup>116</sup> Hallintotuomioistuimen roolista veroprosessissa etenkin verotuksen näyttökysymysten osalta ks. Pitkäranta 2004, s. 68.

sessi, jolloin rikosasiaa käsitellään yleisessä tuomioistuimessa, jossa noudatetaan omia menettelysääntönsä. Kyseisen kaltaisissa tapauksissa eri tuomioistuinten ratkaisujen vaikutus toisiinsa tulee merkitykselliseksi.<sup>117</sup> Näiden seikkojen valossa veroprosessia voi kuvailla moniulotteiseksi ja monipuoliseksi, jossa menettely voi osoittautua suorastaan haastavaksi.

### ***3.2 Oikeudenkäynnin osapuolet ja asianosaikäsite veroprosessissa***

Yleisen lainkäytön puolella sovellettavan prosessuaalisen asianosaikäsitteen mukaan asianosaisena pidetään sellaista henkilöä tai tahoa, jonka nimissä oikeutta käydään. Kaksiasianosaissuhde syntyy silloin, kun oikeudenkäynnissä esiintyy kaksi eri asianosaistahoa, joiden henkilökohtaiset intressit ovat keskenään ristiriidassa.<sup>118</sup> Kaikkein selväpiirteisissä kaksiasianosaissuhteissa oikeudenkäynti muodostuu dispositiivisissa riita-asioissa, mutta myös rikosasioita koskevat oikeudenkäynnit on Suomessa järjestetty kaksiasianosaissuhteen varaan. Osapuoliasettelmat hallintoprosessissa ovat sen sijaan moninaisia, vaihtelevia ja tilanneriippuvaisia. Hallintoprosessi on lähtökohtaisesti seurausta julkisen vallan käytöstä; prosessin kohteena on hallintoviranomaisen tekemä päätös. Tämän vuoksi hallintoprosessissa välitön oikeussuojan tarve syntyy sille taholle, johon viranomaisen hallintopäätös on kohdistunut, ja tämä taho on aina asianosaisen asemassa hallintoprosessissa. Muutoin hallintoprosessin osapuoliasetelmaan ja asianosaikäsitteeseen vaikuttaa sekä yleinen hallintoprosessuaalinen sääntely että kyseessä olevan hallinto-oikeudellisen oikeussuhteen erityispiirteet.<sup>119</sup>

Hallintoprosessilain 7 §:ssä säädetään valitusoikeudesta yleisesti. Sen mukaan hallintopäätökseen saa hakea muutosta valittamalla se, johon päätös on kohdistettu tai jonka oikeuteen, velvollisuuteen tai etuun päätös välittömästi vaikuttaa ja se, jonka valitusoikeudesta laissa erikseen säädetään. Viranomaisen saa hakea muutosta valittamalla myös, jos valittaminen on tarpeen viranomaisen valvottavana olevan yleisen edun vuoksi (HOL 7.1 §).<sup>120</sup> Oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen saa hakea muutosta valittamalla vain se, joka on tehnyt oikaisuvaatimuksen. Jos hallintopäätöstä on oikaisuvaatimusmenettelyssä muutettu tai se on kumottu, oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen saa kuitenkin hakea muutosta valittamalla myös se, jolla

---

<sup>117</sup> Pitkäranta 2004, s. 70.

<sup>118</sup> Anttila 2004, s. 278.

<sup>119</sup> Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 59.

<sup>120</sup> HLL 6.2 §:ssä viranomaisen valitusoikeudesta oli säädetty seuraavasti: ”Viranomaisella on lisäksi valitusoikeus, jos laissa niin säädetään tai jos valitusoikeus on viranomaisen valvottavana olevan julkisen edun vuoksi tarpeen.” Se, mikä merkitys hallintoprosessilain uudella viranomaisen valitusoikeutta määrittelevällä säännöksellä on hallintoprosessin kaksiasianosaissuhteen muodostumisen kannalta, ei ole tässä tutkimuksessa mahdollista käsitellä.

on hallintoprosessilain 7 §:n 1 momentin mukaan valitusoikeus asiassa. Koska hallintoprosessin kohteena on useimmiten hallintopäätöksen lainmukaisuuden arviointi, päätöksen tehnyt viranomainen ei vakiintuneen doktriinin ja oikeuskäytännön mukaan ole prosessin asianosainen<sup>121</sup>, vaikka viranomainen voi aktiivisesti toimia hallintoprosessissa ilman asianosaisen roolia. Näin ollen hallintoviranomainen ei ole hallintoprosessin muodollinen vastaaja eikä myöskään muutoksenhakijan suoranainen vastapuoli.

Koska hallintoprosessin perusasetelma ja roolijako poikkeavat merkittävästi siviili- ja rikosprosessista, jossa tuomioistuimen tehtävänä on käsitellä prosessin muodollisesti tasavertaisten osapuolten välistä suhdetta, ja koska hallintoprosessissa ei ole kyse samanlaisesta subjektiiviseen oikeuteen perustuvasta asetelmasta kuin siviiliprosessissa, ei hallintoprosessia voida rakentaa suoraan kaksiasiansaissaikkeen varaan. Sen sijaan hallintoviranomaisen asema suomalaisessa hallintoprosessissa on muotoutunut siten, että voidaan puhua puutteellisesta tai kehittymättömästä kaksiasiansaissaikkeen suhteesta. Tällä on yleisesti viitattu siihen, että viranomainen voi toimia oikeudenkäynnin osapuolena ilman varsinaista asianosaisen asemaa. Kaksiasiansaissaikkeen puuttumista perustelevat osaltaan tuomioistuimen toimintaa ohjaava virallisperiaate, hallinnon lainalaisuus sekä päätöksen tehneen viranomaisen virkamiehen virkavastuu.<sup>122</sup>

Viranomaisen asianosaisaseman puuttuminen hallintoprosessissa saattaa kuitenkin aiheuttaa myös joitakin periaatteellisia prosessuaalisia epäkohtia. Ensinnäkin hallintotuomioistuimen roolia ja tehtävää yleisen edun aktiivisena valvojana on kritisoitu. Tämä voi heikentää tuomiovallan käytön tasapuolisuuteen ja puolueettomuuteen kohdistuvaa luottamusta.<sup>123</sup> Toisekseen prosessuaalinen asetelma saattaa näyttäytyä epäselvänä, kun päätöksen tehnyt viranomainen voi aktiivisesti toimia tuomioistuinmenettelyssä ilman varsinaisen vastapuolen statusta, jolloin luottamus prosessin tasapuolisuuteen voi heikentyä.<sup>124</sup> Kolmanneksi epäkohdaksi on mainittu se, että hallintoprosessin osapuoliasetelman perusteita ei ole määritelty laissa, vaikka prosessuaaliset oikeudet ja velvollisuudet oikeudenkäynnissä kohdistuvat sen peruslähtökohtien mukaisesti.<sup>125</sup>

---

<sup>121</sup> Mäenpää 2019, s. 154.

<sup>122</sup> Mäenpää 2007, s. 250; Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 59–60.

<sup>123</sup> Merikoski 1968, s. 36.

<sup>124</sup> Mäenpää 2019, s. 156.

<sup>125</sup> Laintasoinen määritelmäsäännös lisää oikeusvarmuutta ja turvaisi hallintotuomioistuinten menettelytapojen yhtenäisyyttä. Ks. Mäenpää 2019, s. 156–157.

Prosessiasetelmat voivat kuitenkin poiketa edellä mainitusta lähtökohdasta, sillä viranomaisella voi olla asianosaisen asema erityissäännöksen nojalla, jolloin yksityinen asianosainen ja viranomainen nähdään toistensa prosessuaalisina vastapuolina. Veroprosessissa julkisen vallan intressien valvonta on järjestetty toisin kuin hallintoprosessissa yleensä. Kaksiasianosaisuhteella tarkoitetaan veroprosessissa sitä, että asiassa asianosaisina ja vastapuolina ovat verovelvollinen ja veronsaajat. Kaksiasianosaisuus suhte luotiin veroprosessiin asiamiesjärjestelmän avulla jo vuoden 1960 alussa voimaantulleella verotuslailla (428/1958).<sup>126</sup> Veroprosessissa verovelvollinen toimii asiassaan henkilökohtaisesti tai asiamiehen edustamana ja veronsaajia edustaa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö.<sup>127</sup> Toimivalle kaksiasianosaisuhteelle on asetettu vaatimus siitä, että suhteessa asian ratkaisijaan tahot ovat tasavertaisessa asemassa.<sup>128</sup> Näin ollen Verohallinnon tai tuomioistuimen ei tulisi asettua asiaa ratkaistessaan kummankaan tahon puolelle, vaan sitä vastoin Verohallinto ja hallintotuomioistuimet tulisi nähdä verovelvollis- ja veronsaajatahon yläpuolella oleviksi puolueettomiksi muutoksenhakuasian ratkaisijoiksi.<sup>129</sup>

Veroprosessin kaksiasianosaisuusteeseen on viime vuosien aikana suhtauduttu suomalaisessa oikeustieteessä tietyllä varauksella. Se, onko veroprosessin kaksiasianosaisuus suhte aito vai nk. ”heikko”<sup>130</sup>, on ollut jokseenkin kiistanalainen. Etenkin veronmaksajat ovat vähätelleet suhdetta ja katsovat, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikön veroasiamiehet ja Verohallinto ovat yhtä ja samaa, ja molemmat toimivat yhtä lailla verovelvollisen vastapuolella. Tätä kantaa on puoltanut esimerkiksi se tosiasia, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikköä edustavat veroasiamiehet ovat sijoitettu fyysisesti Verohallinnon tiloihin ja ovat muun muassa oikeutettuja osallistumaan yhteisiin koulutuksiin Verohallinnon muiden virkailijoiden kanssa, vaikka Veronsaajien oikeudenvallontayksikköä muutoin kuvaillaan Verohallinnosta itsenäiseksi yksiköksi.

*Puronen* on edustanut kantaa, jonka mukaan kaksiasianosaisuus suhte veroprosessissa on aito ja olemassa, sillä sen toimivuus on aina ollut riippuvainen siitä, miten ihmiset tässä relaatiossa toimivat. Myöhemmin *Puronen* on muuttanut käsitystään: arvioitaessa suhdetta normatiivisesti

---

<sup>126</sup> HE 148/2007 vp, s. 10.

<sup>127</sup> Veronsaaja voi toimia veroprosessissa myös itse muutoksenhakijana oikeudenvallontayksikön sijaan. Tämä on kuitenkin poikkeuksellista, ja tavallisesti Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö toimii asiassa yksityisen asianosaisen prosessuaalisena vastapuolena.

<sup>128</sup> Puronen 2010, s. 231.

<sup>129</sup> Anttila 2004, s. 280.

<sup>130</sup> Mäenpää on tarkoittanut ”heikolla kaksiasianosaisuusteella” sitä, että viranomainen osallistuu tuomioistuinmenettelyyn prosessin osapuolena, mutta viranomaiselta puuttuu asianosaisen ja prosessuaalisen vastapuolen asema. Ks. Mäenpää 2019, s. 157.

veronsaajien asema suhteessa verovelvolliseen on vahvistunut.<sup>131</sup> Myös *Weckström* ja *Lind* kyseenalaistavat veroprosessin kaksiasianosaissuhteen omassa artikkelissaan. Kantaansa he perustelevat etenkin sillä, ettei ole mahdollista, että verovelvollinen ja oikeudenvallontayksikkö olisivat oikeudenkäynnissä tasavertaisessa asemassa toisiinsa nähden.<sup>132</sup> Sen sijaan lainvalmisteluaineistossa on viitteitä siitä, että veroprosessissa kaksiasianosaissuhde on tarkoitettu aidoksi<sup>133</sup>, minkä vuoksi myös verohallintolain 24 § viittaa aitoon kaksiasianosaissuhteeseen. *Räbinä* on kuvaillut verotuksessa läsnä olevaa kaksiasianosaissuhdetta jokseenkin keinotekoiseksi, mutta puoltanut enemmän aitoa kaksiasianosaissuhdetta.<sup>134</sup> *Tarukannel* ja *Reiman* ovat artikkelissaan kuvanneet verotuksen muutoksenhakuprosessia verovelkasuhdetta koskevan riidan taustalla olevaksi konfliktiksi, jolloin myös kaksiasianosaissuhde soveltuu prosessin elementiksi samaan tapaan kuin siviili- ja rikosprosessissa.<sup>135</sup> Myös *Anttilan* mukaan vero-oikeutta käsittelevän oikeustieteellisen kirjallisuuden vallitsevana kantana on ollut pitkään se, että veroprosessi on järjestetty kaksiasianosaissuhteen varaan.<sup>136</sup>

Oikeuskirjallisuudessa veroprosessin kaksiasianosaissuhteen tarkastelu onkin muodostunut yhden peruskysymyksen ympärille: onko veroprosessissa kyse verovelkasuhdetta koskevasta riita-asiasta vai hallintoprosessuaalisen lähtökohdan mukaan viranomaisen tekemän päätöksen lainmukaisuuden arvioinnista. Se, kumpaa näistä vaihtoehdoista kukin asiaan kantaa ottanut taho on painottanut argumentoinnissaan enemmän, on vaikuttanut selvästi myös siihen, miten kyseinen taho on määritellyt veroprosessin kaksiasianosaissuhteen olemassaolon.

### ***3.3 Veronsaajien oikeudenvallontayksikön rooli muutoksenhaussa***

Verotuksen toimittamista varten Suomessa toimii valtiovarainministeriön alainen viranomainen, Verohallinto, jonka virka-alueena on koko maa (VHL 1 §). Verohallinnon tehtävänä on verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallonta (VHL 2 §). Verohallinto toteuttaa tehtäviään tasapuolisesti ottaen huomioon

---

<sup>131</sup> Puronen 2010, s. 231.

<sup>132</sup> Weckström – Lind 2017, s. 129.

<sup>133</sup> Verohallintolain esitöissä veronsaajien oikeudenvallontayksikön tehtävää puhevallan käyttäjänä kuvailtiin seuraavasti: ”Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö käyttäisi veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevassa asiassa asianosaisena.” Ks. HE 148/2007 vp, s. 22.

<sup>134</sup> Räbinä on käsitellyt veroprosessin kaksiasianosaissuhdetta useissa kirjoittamissaan artikkeleissa. Ks. esim. Peltonen – Räbinä 2012; Autio – Räbinä 2016; Nurmela – Räbinä 2016. Kaksiasianosaissuhteen keinotekoisuudesta Räbinä 2011, s. 35.

<sup>135</sup> Tarukannel – Reiman 2003, s. 504.

<sup>136</sup> Anttila 2004, s. 280.

sekä verovelvollisen että veronsaajan edut. Koska Verohallinto sekä toimittaa verotuksen että valvoo veronsaajien oikeutta verotuksessa, on ollut tärkeää pitää nämä kaksi tehtävää selkeästi erillään.<sup>137</sup> Tämä on toteutettu siten, että veronsaajien oikeudenvälontatehtävää hoitaa erityinen laissa säädetty Verohallinnon yksikkö, Veronsaajien oikeudenvälontayksikkö, joka sinänsä on Verohallintoon organisatorisesti kuuluva, mutta käyttää päätöksenteossaan itsenäistä, Verohallinnosta muutoin riippumatonta, ratkaisuvalltaa (VHL 24.3 §). Veronsaajien oikeudenvälontayksikön toimialue käsittää koko maan. Sen päällikkönä toimii veroyliamias, jonka alaisuudessa työskentelee neljä johtavaa veroasiamiestä ja useita veroasiamiehiä Verohallinnon eri toimipisteissä, jolloin myös yksittäisten veroasiamiesten toimialue on lähtökohtaisesti koko maa. Oikeudenvälontayksikkö on jakautunut neljään eri ryhmään: henkilö- ja yritysverotusryhmään, varainverotusryhmään, yhteisöverotusryhmään sekä kulutusverotusryhmään, jotka jakautuvat edelleen pienempiin verolajikohtaisiin erikoistumisryhmiin.<sup>138</sup> Oikeudenvälontayksikön tehtäväkenttä sisältää näin ollen kaikki verolajit.

Oikeudenvälontayksikön tärkeimpänä tehtävänä on valvoa valtion, kunnan, seurakunnan, Kansaneläkelaitoksen, metsänhoitoyhdistyksen ja metsäkeskuksen oikeutta verotuksessa ja verotusta koskevassa muutoksenhaussa. VHL 24 §:ssä säädetään oikeudenvälontayksikön tehtävistä ja niistä kriteereistä, jotka ohjaavat oikeudenvälontayksikön puhevallan käyttöä. Veronsaajien oikeudenvälontaa voi tulla kyseeseen silloin, kun oikeudenvälontayksikkö katsoo, että se on tarpeen lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotus- tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi, tai jos asia on taloudellisesti merkittävä. Oikeudenvälontayksikkö voi hakea veroasiassa muutosta esimerkiksi silloin, kun sovellettava säännös tai uuden taloudellisen ilmiön verokohtelu on epäselvä, laissa on suoranainen aukko tai kun Verohallinnon eri yksiköillä, lautakunnilla tai tuomioistuimilla on asiasta erilaisia tulkintakannanottoja.<sup>139</sup>

Oikeudenvälontayksikön harkitessa puhevallan käyttöä taloudellisen intressin perusteella lähtökohtana pidetään sitä, että taloudellisesti merkittäviä tapauksia olisivat sellaiset asiat, joilla ei ole kysymyksessä olevaa yksittäistapausta laajempaa merkitystä ja joissa verossa laskettava fiskaalinen intressi on vähintään useita tuhansia euroja.<sup>140</sup> Oikeudenvälontaa tehdään myös sellaisissa tapauksissa, joissa veronsaajien oikeudenvälontaa sitä muutoin edellyttää. Tällaisia

---

<sup>137</sup> Ks. lisää HE 148/2007 vp, s. 20–22.

<sup>138</sup> Verohallinnon ohje: Veronsaajien oikeudenvälontaa Verohallinnossa, Dnro VH/2309/00.01.02/2019, kohta 1.4.

<sup>139</sup> Rabinä 2011, s. 37. Tulkinnanvaraisista ja epäselvistä asioista ks. Puronen 2010, s. 23–24.

<sup>140</sup> HE 148/2007 vp, s. 35. Rabinä on arvioinut muutoksenhakukynnyksen ylittäväksi fiskaaliseksi intressiksi vähintään 3000 euroa. Ks. Rabinä 2011, s. 40.

tapauksia voi syntyä esimerkiksi silloin, kun saman verovelvollisen eri vuosien verotus on toimitettu epäjohdonmukaisesti tai eri verovelvollisten verotus on samanlaisessa asiassa toimitettu epäjohdonmukaisesti.<sup>141</sup> Näissä tilanteissa verotuksen johdonmukaisuus ja yhdenmukaisuus usein edellyttävät sitä, että oikeudenvallontayksikkö hakee muutosta verotukseen, vaikkei asia olisi oikeudellisesti tulkinnanvarainen tai taloudellisesti merkittävä. Säännös on kirjoitettu muotoon, joka ei pelkää oikeuta oikeudenvallontayksikköä hakemaan muutosta, vaan se myös velvoittaa muutoksenhakuun säännöksessä tyhjentävästi määritellyissä tilanteissa. Kyse ei kuitenkaan ole sellaisista prosessinedellytyksistä, joiden puuttuessa hallintotuomioistuin voisi kyseenalaistaa oikeudenvallontayksikön puhevallan käytön asiassa.<sup>142</sup> Harkintavalta asiassa on oikeudenvallontayksiköllä itsellään.

Muun muassa antamalla vastineita vero- ja maksuvelvollisten valituksiin sekä hakemalla muutosta verotus- ja lainkäyttöviranomaisten ratkaisuihin oikeudenvallontayksikkö käyttää veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevassa asiassa asianosaisena.<sup>143</sup> Keskeisenä seikkana oikeudenvallontamenettelyssä on Verohallinnon verotusta toimittavien yksiköiden oikeudenvallontayksikölle antamat tiedot sellaisista tapauksista, joiden osalta saattaa olla erityistä tarvetta oikeudenvallonnalle.<sup>144</sup> Tällaisia tapauksia ovat oikeudellisesti tulkinnanvaraiset, oikeudellisesti epäselvät tai taloudellisesti poikkeuksellisen merkittävät asiat.<sup>145</sup> Verohallinnon yksiköt antavat myös kaikki verotoimistojen antamat ennakkoratkaisut ja ohjaukset sekä kaikki poikkeuslupia koskevat päätökset päätöksen tehneen yksikön asianomaiselle veroasiamiehelle heti päätöksen tekemisen jälkeen. Lisäksi oikeudenvallontayksiköllä on oikeus tutustua kaikkiin verotusasiakirjoihin ja verotuksen tietojärjestelmissä oleviin tietoihin sekä pyytää asianomaista yksikköä toimittamaan oikeudenvallontayksikön määrittelemät tiedot ja asiakirjat. Oikeudenvallontayk-

---

<sup>141</sup> Puronen 2010, s. 25.

<sup>142</sup> Rabinä 2011, s. 37. Prosessinedellytyksistä ks. Jokela 2012, s. 30–49.

<sup>143</sup> Ks. Verohallinnon ohje: Veronsaajien oikeudenvallonta Verohallinnossa, Dnro VH/2309/00.01.02/2019, kohta 1.2.

<sup>144</sup> HL 34 §:ssä säädetään yleisesti asianosaisen kuulemisesta hallintomenettelyssä. VML 26 d §:n (18.4.2008/238) mukaan veronsaajia ja Veronsaajien oikeudenvallontayksikköä kuullaan ja päätös annetaan näille tiedoksi siten, että Veronsaajien oikeudenvallontayksikölle varataan tilaisuus tutustua verotusasiakirjoihin, jollei muualla verolainsäädännössä toisin säädetä. OVML 57 §:n mukaan Veronsaajien oikeudenvallontayksikölle päätös annetaan tiedoksi siten, että sille varataan tilaisuus tutustua verotusasiakirjoihin, jollei muualla verolainsäädännössä toisin säädetä.

<sup>145</sup> Verohallinnon ohjeessa on erikseen lueteltuna ne kaikki tilanteet, joissa Verohallinnon yksiköt ovat aina velvollisia antamaan tekemänsä tai verotuksen oikaisulautakunnan tekemän päätöksen tiedoksi oikeudenvallontayksikölle, sekä ne tilanteet, joissa Verohallinnon yksiköt voivat antaa erityisen harkintansa perusteella tekemänsä päätöksen oikeudenvallontayksikölle tiedoksi. Ks. Verohallinnon ohje: Veronsaajien oikeudenvallonta Verohallinnossa, Dnro VH/2309/00.01.02/2019, kohta 3.2 ja 3.3.



sikkö voi esimerkiksi tehdä muutoksenhakuprosessia varten poimintoja tietojärjestelmistä valituilla kriteereillä<sup>146</sup>, jolloin oikeudenvälityksikön veroasiamiehen asema oikeudenkäynnissä on merkittävästi toinen kuin verovelvollisella.

Veronsaajien oikeudenvälityksikön olemassaolo ja toiminta on saanut aika-ajoin kritiikkiä. Etenkin veronsaajien oikeudenvälityksen tarpeellisuutta on kyseenalaistettu – voidaanhan olettaa Verohallinnon toimittavan verotuksen alun perinkin oikein ja yhtenäisesti. Veronsaajien oikeudenvälityksikköä on kuitenkin puolusteltu sillä, ettei prosessitaakkaa haluta siirtää verovelvollisille tulkinnanvaraisissa tai taloudellisesti merkittävässä asioissa.<sup>147</sup> Jos veronsaajien oikeudenvälitystä ei olisi, hypoteettisesti Verohallinto voisi toimittaa verotuksen ankaramman vaihtoehdon mukaisesti, jolloin verovelvollisen tehtäväksi jäisi asiasta valittaminen ja asian saattaminen tuomioistuimen käsiteltäväksi. Toisaalta veronsaajien oikeudenvälityksen tarpeellisuutta puoltaa sekin, että yksittäistapauksessa tuomioistuinmenettely on paras ja tarkoituksenmukaisin tapa selvittää monimutkainen, oikeudellisesti tai näyttönsä puolesta vaikeasti ratkaistavissa oleva asia. Viranomaisen, tässä tilanteessa Verohallinnon, muutoksenhakumahdollisuus luo edellytyksiä verotuksen oikeellisuutta, yhtenäisyyttä ja ennustettavuutta lisäävän oikeuskäytännön syntymiselle. Näin ollen voidaankin katsoa, että oikeudenvälityksiköllä on tärkeä ja etenkin tarpeellinen rooli verotuksen muutoksenhaussa ja oikeudenvälityksikön olemassaolo voi jopa parantaa verovelvollisten oikeusturva.

*Puronen* on kirjassaan *Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet (WSOYpro 2010)* kritisoinut jonkin verran Veronsaajien oikeudenvälityksikön asemaa Verohallinnossa ja myös yksikön lähes ylivoimaista asemaa vero-oikeudenkäynnissä yksityistä asianosaista vastaan. Verohallinnossa pitkän uran tehneenä entisenä virkamiehenä *Purosella* on aiheen kritiikin oikeuttamiseksi tarvittava tieto. Hän painottaa, että vuosien mittaan normatiivisesti arvioituna veronsaajien asema suhteessa verovelvolliseen on vahvistunut<sup>148</sup>, eikä hänen mielestään veroprosessin kaksiasiansaissuhdetta voida pitää aitona sen tasapuolisuudessa ilmenevän epäsuhtan vuoksi. Olisikin tärkeää, että verotuksen normiston muuttuessa yhä monimutkaisemmaksi myös verovelvollisen oikeusturvaan kiinnitettäisiin riittävässä määrin huomiota. *Purosen* kritiikki kohdistuu myös keskusteluun siitä, tulisiko oikeudenvälityksikön veroasiamiesten keskittyä tehtävässään edunvalvontaan vai oikeudenvälitykseen. Selkeää vastausta kysymykseen ei ole, ja painopiste todennäköisesti vaihtelee sen mukaan, miten yksittäinen asiamies

---

<sup>146</sup> Verohallinnon ohje: Veronsaajien oikeudenvälitys Verohallinnossa, Dnro VH/2309/00.01.02/2019, kohta 4.2. Ks. myös Puronen 2010, s. 26.

<sup>147</sup> Rabinä 2008, s. 124.

<sup>148</sup> Oikeudenvälityksen alkuajoista 1970-luvulla ks. Puronen 2010, s. 231–232.

mieltää tehtävänsä.<sup>149</sup> Oikeudenmukaisin ja kohtuullisin vastaus kysymykseen toki olisi se, että oikeudenvilvontayksikkö keskittyisi tehtävässään enemmänkin oikeudenvilvontaan veronsaajien edunvilvonnan sijaan, jolloin myös aineellinen totuus tavoitettaisiin ja oikeus toteutuisi.

### **3.4 Oikeudenkäynnin tasapuolisuuden ja vastavuoroisuuden toteutuminen**

Aito kaksiasianosaissuhde tuomioistuinprosessissa edellyttää sitä, että oikeudenkäynnissä vastapuolina toimivat tahot ovat tasavertaisessa asemassa suhteessa asian ratkaisijaan eli tuomioistuimeen.<sup>150</sup> Veroprosessin selkeä kaksiasianosaissuhde *Weckströmin* ja *Lindin* mukaan samaistaa veronsaajan ja verovelvollisen oikeudet, velvollisuudet, toimintamahdollisuudet ja resurssit.<sup>151</sup> *Anttila* on puhunut hieman neutraalimpaan sävyyn asianosaisten prosessuaalisten oikeuksien symmetrisyydestä.<sup>152</sup> Vastavuoroisuus- ja tasapuolisuusperiaate ovat hallintoprosessin keskeisiä menettelyperiaatteita, joiden tehtävänä on ensisijaisesti ohjata menettelyllisiä vastuita ja tehtäviä oikeudenkäynnissä.<sup>153</sup> Menettelyperiaatteiden yhteisenä perustana ja perustavoitteena hallintoprosessissa on aineellisen totuuden selvittäminen. Toisin sanoen niiden tarkoituksena on varmistaa, että prosessissa päädytään sisällöllisesti mahdollisimman oikeaan ja lainmukaiseen lopputulokseen. Tuomioistuimessa asian käsittelyssä on noudatettava vastavuoroisen ja tasapuolisen prosessin periaatteita.

Vastavuoroisuusperiaate edellyttää, että prosessin molemmilla osapuolilla on riittävät ja tasapuoliset mahdollisuudet osallistua asian selvittämiseen ja käsittelyyn tuomioistuimessa. Vain sellainen informaatio, johon osapuolet ovat voineet tutustua, ja jota ne ovat voineet kommentoida, saa vaikuttaa hallintotuomioistuimen päätöksentekoon.<sup>154</sup> Verovelvollisen todelliset mahdollisuudet osallistua asian selvittämiseen ja käsittelyyn tuomioistuimessa ovat todennäköisesti melko pienet silloin, kun hän toimii oikeudenkäynnissä yksin ilman oikeudellista apua. Keskeinen merkitys vastavuoroisuusperiaatteen toteutumisen kannalta on etenkin kuulemisperiaatteella (kontradiktorinen periaate), jonka mukaan ennen päätöksentekoa tuomioistuimen on kuultava prosessin kohteena olevan julkisoikeudellisen suhteen osapuolia, ja kuulemisella on

---

<sup>149</sup> Puronen 2010, s. 232.

<sup>150</sup> Frände 2009, s. 162; Weckström – Lind 2017, s. 130.

<sup>151</sup> Weckström – Lind 2017, s. 129.

<sup>152</sup> Anttila 2004, s. 281.

<sup>153</sup> Hallintoprosessuaalisista tulkinta- ja menettelyperiaatteista ks. Mäenpää 2019, s. 56.

<sup>154</sup> Mäenpää 2007, s. 91.

merkittävä osa myös päätöksen tasapuolisuuden takaamisessa.<sup>155</sup> Oikeus tulla kuulluksi sisältyy perustuslain 21 §:n 2 momentin mukaisiin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeisiin. Tältä osin lainsäädäntö on kuitenkin laadittu verovelvollisen hyväksi. Verotusmenettelylain 69 §:n (21.12.2012/875) 2 momentin (5.7.2019/852) mukaan hallintotuomioistuin voi ratkaista asian oikeudenvalvontayksikköä kuulematta, jos veron määrä voi valituksen johdosta muuttua enintään 6000 euroa, eikä asia ole tulkinnanvarainen tai epäselvä. Näin ollen tietyissä tilanteissa hallintotuomioistuin voi ratkaista asian ilman, että oikeudenvalvontayksikölle on tarjottu mahdollisuutta tulla asiassa kuulluksi.

Tasapuolisuusperiaatteen mukaan hallintoprosessin osapuolia tulee prosessin aikana kohdella yhdenvertaisesti. Prosessin osapuoli ei näin ollen saa olla prosessuaalisista syistä vastapuoltaan olennaisesti suotuisammassa tai epäedullisemmässä asemassa, ja osapuolilla tulee olla yhtäläiset mahdollisuudet esittää omat selvityksensä ja vaatimuksensa prosessin aikana.<sup>156</sup> Jotta omien selvitysten ja vaatimusten esittäminen olisi ylipäätään mahdollista, on osapuolilla oltava myös samanlaiset oikeudet saada tieto hallintotuomioistuimen päätökseen vaikuttavista asiakirjoista ja kommentoida niitä. Tasapuolisuusperiaatetta ilmentääkin hallintoprosessilain 37 §:n 2 momentti, jonka mukaan hallintotuomioistuimen on hankittava oma-aloitteisesti selvitystä siinä laajuudessa kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä vaativat. *Weckström* ja *Lind* ovat kritisoineet erityisesti oikeudenvalvontayksikön tiedollisesti ylivoimaista asemaa verovelvolliseen nähden. Tämän vuoksi on heidän mielestään vaikeaa nähdä, että verovelvollisen ja oikeudenvalvontayksikön välillä olisi kyse aidosta kaksiasiansuhteesta sellaisena kuin se on vakiintuneesti ymmärretty prosessioikeudellisessa traditiossa.<sup>157</sup> Tasapuolisuusperiaatteen toteutuminen voi vaikeutua etenkin silloin, kun verovelvollinen toimii oikeudenkäynnissä ilman oikeudellista avustajaa tai asiamiestä, samalla kuin oikeudenkäynnin vastapuolena toimii Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, koska tällöin maallikko on huomattavasti epäedullisemmassa asemassa oikeudenkäynnissä. Tämän vuoksi verovelvollisella on usein todellinen tarve asiantuntija-avulle, jolloin myös oikeudenkäyntikulut nousevat usein huomattavasti. Vasta maallikon käyttäessä asiamiestä tai avustajaa apunaan oikeudenkäynnissä veroprosessin osapuolten välinen muodollinen yhdenvertaisuus voi toteutua.

Prosessin ja prosessin osapuolten prosessuaalisten oikeuksien symmetrisyyteen liittyy *Anttilan* mukaan myös se, että oikeudenkäynnin kummallekin osapuolelle taataan periaatteessa yhtä

---

<sup>155</sup> Puronen 2010, s. 191.

<sup>156</sup> Mäenpää 2007, s. 92.

<sup>157</sup> Weckström – Lind 2017, s. 129–132.

pitkä valitusaika.<sup>158</sup> Tämän puolesta vaikuttaisi siltä, että asia on ratkaistu myös tässä suhteessa verovelvollisen hyväksi, koska oikeudenvallontayksiköllä on jonkin verran lyhyemmät määräajat valituksen tekemiseksi kuin verovelvollisilla yleensä. Esimerkiksi oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen haetaan muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen. Verotusmenettelylain 67 §:n (9.9.2016/772) Verovelvollisen on tehtävä valitus 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista, kun taas Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valitusaika lasketaan päätöksen tekemisestä. Näin ollen lainsäädännössä on pyritty joissain asioissa toteuttamaan verovelvollisen ja oikeudenvallontayksikön välistä yhdenvertaisuutta parantamalla verovelvollisen asemaa suhteessa oikeudenvallontayksikköön, mutta suurin ongelma, johon lainsäädännöllä ei toistaiseksi ole puututtu, muodostuu verovelvollisen ja oikeudenvallontayksikön tiedollisesta ja taidollisesta epätasapainosta, joka on ratkaistavissa vain verovelvollisen asiantuntevalla avulla oikeudenkäynnissä.

## **4. Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen veroprosessissa**

### ***4.1 Uuden hallintoprosessilain kulusäännösten valmistelu***

Uusi laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa, jota valmisteltiin lähemmäs vuosikymmen, tuli voimaan 1.1.2020. Samalla se korvasi ja kumosi vanhan, vuonna 1996 voimaan tulleen hallintolainkäyttölain, joka lähes neljännesvuosisadan säänteli oikeudenkäyntimenettelyä hallintotuomioistuimissa. Hallintolainkäyttölain voimaantulon jälkeen hallintotuomioistuinjärjestelmää on kehitelty siten, että hallinto-oikeudet pystyvät toimimaan laaja-alaisina ensiasteen tuomioistuimina. Samoin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytykset ja muut hallintoprosessia koskevat vaatimukset ovat sekä kansallisessa että kansainvälisessä kontekstissa täsmentyneet. Vaikka hallintolainkäyttölain säännösten yleispiirteisyys on pystynyt turvaamaan säännösten soveltamiskelpoisuuden eri asiaryhmissä, jo pian hallintolainkäyttölain voimaantulua sen havaittiin sisältävän puutteita. Ongelmalliseksi muodostui muun muassa se, että menettely muovautui eri tuomioistuimissa erilaiseksi. Lisäksi hallintoprosessin tunnettavuus hallintotuomioistuimien ulkopuolella oli heikkoa, eivätkä asiamiehet, saati valitusasiaansa itse hoitavat asianosaiset olleet selvillä prosessuaalisista oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan.<sup>159</sup> Hallintolainkäyttölakia kuvailtiin väljäksi kompromissiksi, sillä sen oli tarkoitus pystyä sääntelemään

---

<sup>158</sup> Anttila 2004, s. 281.

<sup>159</sup> Hallintoprosessia koskevan lainsäädännön uudistamistarpeesta ks. HE 29/2018 vp, s. 41–42.

hallintolainkäyttömenettelyä kaikissa hallintotuomioistuimissa käsiteltävissä asioissa, mukaan luettuna myös vakuutus oikeus ja useat eri muutoksenhakulautakunnat.

Professori *Olli Mäenpää* kirjoitti kymmenen vuotta hallintolainkäyttölain voimaantulosta artikkelin Hallintoprosessin uudet haasteet (Lakimies 2/2006, s. 143–165). *Mäenpää* kirjoitti hallintoprosessissa haasteita aiheuttavan erityisesti julkihallinnon toiminnalliset ja rakenteelliset muutokset, hallinnon asiakkaiden kasvavat oikeusturvaodotukset sekä prosessin laatua koskevat vaatimukset, joita etenkin oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuus määrittää.<sup>160</sup> *Mäenpää* katsoi jo tuolloin, että hallintoprosessin kohtaamien haasteiden merkittävyys vaatisi kokonaisuudistuksen oikeuskäytännön kehittämisen ja yksittäisten menettelynormien täsmentämisen sijaan. Uudistuksessa tulisi huomioida hallintoprosessin tehtävien ja kohteen muutokset, eurooppalaisen oikeusturvastandardin vaatimukset sekä tehokkaan ja toimivan oikeusturvan takaaminen.<sup>161</sup> Hallintoprosessiin on myös kaivattu jonkin verran järkevyyttä.<sup>162</sup> Lisäksi yleisen tuomioistuimen edustajien toimesta on esitetty kannanottoja siitä, ettei hallintoprosessi saisi poiketa muista prosessilajeista nykyisessä määrin<sup>163</sup>, jotta oikeusjärjestelmä näyttäytyisi yksittäiselle kansalaiselle yksinkertaisempänä ja selkeämpänä.

Vuonna 2008 oikeusministeriö asetti hallintolainkäyttötyöryhmän avuksi prosessityöryhmän selvittämään ja arvioimaan hallintolainkäyttölain menettelysäännösten toimivuutta sekä säännösten tarkistamis- ja täydentämistarpeita. Prosessityöryhmä antoi vuonna 2009 aiheesta väli­mietinnön, jossa ehdotettiin, että hallintolainkäyttölain säännöksiä täsmennettäisiin ja täydennettäisiin sekä viittaukset oikeudenkäymiskaaren soveltamiseen pyrittäisiin avaamaan.<sup>164</sup> Tärkeänä pidettiin sitä, ettei yksityiselle asianosaiselle asetettaisi uusia prosessuaalisia vaatimuksia sekä sitä, ettei muutoksenhausta aiheutuisi asianosaisille nykyistä enempää kustannuksia. Jo tällöin ehdotettiin oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevia säännöksiä täsmennettäväksi.<sup>165</sup>

Vuonna 2011 prosessityöryhmä antoi loppumietinnön, jossa se ehdotti säädettäväksi kokonaan uusi laki: laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa. Mietinnön mukaan uuden lain tarkoituksena olisi säätää hallintoasioita koskevasta oikeudenkäynnistä entistä täsmällisemmin ja informatii-

---

<sup>160</sup> Mäenpää 2006, s. 145.

<sup>161</sup> Mäenpää 2006, s. 165.

<sup>162</sup> Pikkujämsä 2014, s. 882.

<sup>163</sup> Koskelo 2014, s. 473–474.

<sup>164</sup> OM 2009:19, s. 63.

<sup>165</sup> OM 2009:19, s. 110–113.

visemmin kuitenkin muuttamatta keskeisiä hallintoprosessin periaatteita. Uudistuksessa otettaisiin myös huomioon Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännössä tapahtunut kehitys sekä hallintoprosessille Euroopan unionin lainsäädännössä asetetut vaatimukset.<sup>166</sup> Loppumietinnössä otettiin kantaa myös oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuuteen. Kannanoton mukaan oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta koskevia säännöksiä tulisi täsmentää ja korvausvelvollisuutta laajentaa.

Siitä huolimatta, että oikeusministeriön prosessimietinnössä arvioitiin hallintolainkäyttölain voimaantulon lisänneen tuomioistuinten tekemiä päätöksiä, joissa oikeudenkäyntikuluja määrättiin korvattavaksi, siinä todettiin yksityisen asianosaisen usein joutuvan pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan, vaikka tuomioistuin olisi ratkaissut asian yksityisen asianosaisen hyväksi.<sup>167</sup> Hallintolainkäyttölain säännösten tulkinnanvaraisuuden katsottiin aiheuttavan sen, että oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevat ratkaisut eri hallinto-oikeuksissa olivat keskenään epäyhtenäisiä.<sup>168</sup> Prosessityöryhmän loppumietinnössä ehdotettiin, että hallintolainkäyttölain oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta koskevia säännöksiä täsmennettäisiin ja korvausvelvollisuutta laajennettaisiin. Lähtökohtaisesti ehdotus olisi kuitenkin hallintolainkäyttölain mukainen.<sup>169</sup> Tärkeimmäksi uudistukseksi ehdotettiin yksityiskohtaisempia säännöksiä niistä perusteista, jotka vaikuttaisivat korvausvelvollisuuden perusteiden arviointiin.<sup>170</sup> Myös viittaukset oikeudenkäymiskaareen tulisi loppumietinnön mukaan poistaa ja sisällyttää kyseiset säännökset suoraan uuteen lakiin.

Hallintoprosessilakia koskevassa hallituksen esityksessä oikeudenkäyntikulusäännösten uudistaminen mukailee prosessityöryhmän loppumietinnön mukaista ehdotusta. Hallituksen esityksen mukaan ”ehdotetut oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevat säännökset vastaisivat sisällöltään pääosin voimassa olevia hallintolainkäyttölain säännöksiä.”<sup>171</sup> Arvioitaessa oikeudenkäynnin osapuolen korvausvelvollisuutta voidaan ottaa huomioon muun muassa asian oikeudellinen epäselvyys, osapuolen oma toiminta ja asian merkitys viranomaiselle. Hallintolainkäyttölaista poikkeavasti hallintoprosessilaissa ei kuitenkaan korosteta viranomaisen virheen

---

<sup>166</sup> OM 4/2011, s. 19.

<sup>167</sup> OM 4/2011, s. 53. Huomionarvoista on, että jo hallintolainkäyttölain esitöissä tavoitteena oli, että yksityinen asianosainen saisi korvauksen oikeudenkäyntikuluistaan silloin, kun tuomioistuin on ratkaissut asian yksityisen asianosaisen hyväksi. Ks. HE 217/1995 vp, s. 27. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä oikeudenkäyntikulujen osalta ks. Makkala 2002, s. 48–58

<sup>168</sup> OM 4/2011, s. 53–54.

<sup>169</sup> OM 4/2011, s. 62.

<sup>170</sup> Korvausvelvollisuuden perusteista ja niiden arvioinnista ks. OM 4/2011, s. 63.

<sup>171</sup> HE 29/2018 vp, s. 54.

merkitystä korvausvelvollisuuden perusteena. Hallituksen esityksessä arvioidaan, että oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuuden täsmällisempi sääntely tulee yhdenmukaistamaan oikeudenkäyntikulujen korvauskäytäntöä tuomioistuinten välillä, mutta se ei kuitenkaan vaikuta kulleriskin jakautumiseen osapuolten välillä eikä maksettavien korvausten määrään.<sup>172</sup>

#### ***4.2 Korvausvelvollisuuden määräytyminen ja kohdistuminen***

**Viranomaisen korvausvelvollisuus.** Hallintoprosessilain 95 §:n 1 momentin mukaan oikeudenkäynnin osapuoli on velvollinen korvaamaan toisen osapuolen oikeudenkäyntikulut kokonaan tai osaksi, jos erityisesti asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen on kohtuutonta, että tämä joutuu itse vastaamaan oikeudenkäyntikuluistaan. Oikeudenkäynnin osapuolena hallintoprosessissa on asianosaisen lisäksi myös se päätöksen tehnyt viranomainen, jonka tekemään päätökseen haetaan muutosta.<sup>173</sup> Hallituksen esityksen mukaan lähtökohdaksi tulisi ottaa se, että päätöksen tehneen viranomaisen hävitessä asian oikeudenkäynnissä, se velvoitettaisiin korvaamaan yksityisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut.<sup>174</sup> Tämä lähtökohta takaa yksityiselle asianosaiselle jokseenkin paremmat mahdollisuudet hankkia oikeudellista apua oikeudenkäyntiin, sillä lähtökohta jakaa kulleriskiä tasaisemmin yksityisen asianosaisen ja viranomaisen välillä, ja tällöin oikeudenkäyntikulut eivät muodostu taloudelliseksi esteeksi PL 21 §:n mukaisiin oikeuksiin pääsulle. Huomauttakoon, että myös oikeudenkäynnin tasapuolisuus ja vastavuoroisuus toteutunee paremmin silloin, kun Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön vastapuolena veroprosessissa toimii yksityinen asianosainen avustajansa kanssa tai asiamiehen välityksellä.

Ratkaisussa KHO 2019:95 Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö oli hakenut muutosta keskusverolautakunnan antamaan ennakkoratkaisuun. Koska tuomioistuin ei muuttanut keskusverolautakunnan antamaa päätöstä, olisi ollut kohtuutonta, jos yksityinen asianosainen olisi joutunut pitämään oikeudenkäyntikulut vahinkonaan. Näin ollen Verohallinto velvoitettiin korvaamaan yksityisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut korkeimmassa hallinto-oikeudessa 3500 eurolla.

---

<sup>172</sup> HE 29/2018 vp, s. 57.

<sup>173</sup> Myrsky 2015, s. 814; Jokela 2019, s. 241. Oikeudenkäynti korkeimmassa hallinto-oikeudessa voi johtua myös hallinto-oikeuden tekemästä virheestä (esim. menettelyvirhe). Hallituksen esityksen mukaan oikeudenkäynnin osapuoleksi katsotaan päätöksen tehnyt viranomainen, jolla viitattaneen hallintopäätöksen tehneeseen viranomaiseen. Tämän vuoksi hallinto-oikeuden tekemän virheen vuoksi oikeudenkäyntikuluja ei voitane tuomita korvattavaksi. Ks. Kouvolan HaO 23.4.2014 T 14/0067/I, jossa oli kyse hallinto-oikeudelle uudelleen käsiteltävä varten palautetusta asiasta.

<sup>174</sup> HE 29/2018 vp, s. 167.

Oikeudenkäynnin osapuolten korvausvelvollisuuden perusteita arvioitaessa tulisi kiinnittää erityistä huomiota asiassa annettuun ratkaisuun, mikä jo itsessään voidaan katsoa viittaavan siihen, että oikeudenkäynnin hävinneen osapuolen tulisi korvata vastapuolen oikeudenkäyntikulut. Asian häviämiseen on rinnastettavissa myös ne tilanteet, joissa valitus jätetään tutkimatta tai se raukeaa valituksen peruuttamisen vuoksi.<sup>175</sup> On kuitenkin huomioitava, ettei hallintoprosessissa läheskään aina ole yksiselitteisesti osoitettavissa oikeudenkäynnin voittajaa tai häviäjää, jolloin oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta ei voida perustaa yksinomaan voittaja-häviäjä-asetelmaan.<sup>176</sup> Tuomioistuin voisi näin ollen päätyä myös ratkaisuun, jonka mukaan osapuolten on kohtuullista vastata itse oikeudenkäyntikuluistaan.<sup>177</sup> Lain esitöissä esitetyn näkemyksen perusteella voitaneen kuitenkin katsoa, ettei tuomioistuinten tulisi pitää tällaista ratkaisua pääsääntönä, vaan kulujen kuittaamisen tulisi olla poikkeuksellista.

Korvausvelvollisuuden kohtuullisuutta arvioitaessa voidaan lisäksi ottaa huomioon asian oikeudellinen epäselvyys, osapuolten toiminta ja asian merkitys asianosaiselle (HOL 95. 2 §).<sup>178</sup> Kyseinen lainkohta viittaa viranomaisen korvausvelvollisuuteen, eikä oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus näin ollen määräydy kaavamaisesti asiassa annetun ratkaisun perusteella. Asianosainen ei siis ole oikeutettu kulukorvaukseen automaattisesti silloin, kun tuomioistuin on ratkaissut asian asianosaisen hyväksi. Vaikka päätös valituksen johdosta kumottaisiin tai asia ratkaistaisiin muutoin asianosaisen kannalta myönteisellä tavalla, asian huomattava oikeudellinen tulkinnanvaraisuus tai asian huolellinen selvittäminen voi supistaa viranomaisen korvausvelvollisuutta tai jopa poistaa korvausvelvollisuuden kokonaan. *Autio* ja *Räbinä* ovat olleet sitä mieltä, ettei esimerkiksi ennakkoratkaisua koskevissa asioissa oikeudenkäyntikulujen korvaaminen tulisi kyseeseen, koska ennakkoratkaisussa on kyse lähes aina tulkinnanvaraisesta asiasta.<sup>179</sup> Tämä näkemys vaikuttaa osittain olevan ristiriidassa korkeimman hallinto-oikeuden

---

<sup>175</sup> Myrsky 2015, s. 815. Esimerkiksi oikeudenkäynnistä rikosasioissa annetun lain (ROL, 11.7.1997/689) 9 luvun 1 a §:n (6.2.1998/107) 1 momentissa (31.3.2006/243) säädetään, että valtio on velvollinen korvaamaan vastaajan kohtuulliset oikeudenkäyntikulut silloin, kun syyttäjän syyte tai muu vaatimus hylätään tai jätetään tutkimatta taikka jää sillensä. Oikeuskäytännössä lähtökohdaksi on otettu OK 21 luvun mukainen täyden kulukorvauksen periaate. Ks. esim. KKO 2006:94.

<sup>176</sup> Yleisen lainkäytön puolella voittaja-häviäjä-asetelma on useimmiten selkeä. Kuitenkin joissakin dispositiivissa riita-asioissa on voitu esittää useampia eri vaatimuksia, joista tuomioistuin on hyväksynyt vain osan ja loput hylännyt. Tällöin selvää voittajaa ei ole osoitettavissa, ja oikeudenkäyntikulujen kohdentaminen eri vaatimuksiin on erittäin vaikeaa, ellei jopa mahdotonta. OK 21 luvun 3 §:n (26.11.1993/1013) mukaan tällaisissa tilanteissa osapuolet pitävät oikeudenkäyntikulunsa pääsääntöisesti vahinkonaan, jollei ole syytä velvoittaa asianosaista korvaamaan niitä osaksi vastapuolelle. Vastaavaa säännöstä sovelletaan myös nk. osavoittoon, jolloin oikeudenkäynnissä on esitetty vain yksi vaatimus, jonka tuomioistuin on hyväksynyt ainoastaan osaksi.

<sup>177</sup> HE 29/2018 vp, s. 167.

<sup>178</sup> Lista ei ole tyhjentävä, vaan myös muihin näkökohtiin on mahdollista kiinnittää arvioinnissa huomiota. Ks. HE 29/2018 vp, s. 164–165.

<sup>179</sup> *Autio – Räbinä* 2016, s. 43–44.



ratkaisukäytännön kanssa.<sup>180</sup> Sen sijaan, jos hallintotuomioistuin arvioi viranomaisen päätös-  
vallan käytön tai menettelyn olleen lainvastaista, voidaan katsoa olevan kohtuullista, että viran-  
omainen veloitetaan korvaamaan yksityisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut.<sup>181</sup> Myös tilan-  
teessa, jossa viranomainen on esittänyt ilmeisen perusteettoman selvityksen tai vaatimuksen,  
voi hallintotuomioistuin velvoittaa viranomaista korvaamaan vastapuolen oikeudenkäyntiku-  
luja.

Viranomainen tulisi velvoittaa korvaamaan asian hävinneen yksityisen asianosaisen oikeuden-  
käyntikulut erityisesti silloin, jos tuomioistuimen ratkaisulla on laajasti viranomaisten ratkaisuu-  
käytäntöä ohjaavaa yleistä merkitystä. Tällaisissa tilanteissa asian mahdollisen huomattavan  
oikeudellisen tulkinnanvaraisuuden ei siis tulisi supistaa viranomaisen korvausvelvollisuutta.  
Jos Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö on hakenut muutosta valittamalla tuomioistuimeen  
yksittäisestä verotuspäätöksestä, voidaan viranomainen, tässä tilanteessa Verohallinto, veloit-  
taa korvaamaan yksityisen oikeudenkäyntikulut tilanteessa, jossa on ollut kyse useita verovel-  
vollisia laajemmin koskevasta tulkinnanvaraisesta oikeuskysymyksestä. Tällöin yksittäisen ve-  
rovelvollisen joutuminen tuomioistuinkäsittelyn asianosaiseksi on tietyllä tavalla ollut niin sat-  
tumanvaraista, että hänen velvoittamisensa vastaamaan itse omista oikeudenkäyntikuluistaan  
voidaan katsoa kohtuuttomaksi.<sup>182</sup>

Ratkaisussa KHO 2014:8 oli kyse asiasta, jossa Veronsaajien oikeudenvalvontayksikölle  
oli myönnetty valituslupa, mutta tuomioistuin hylkäsi valituksen ja päätös julkaistiin kor-  
keimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisuna. Asiassa oli kyse lain säännöksen sana-  
muodon ja lainvalmistelutöiden perusteluiden sekä lainvalmisteluaineistossa esitetyn tar-  
koituksen välisestä ristiriita- ja tulkintatilanteesta, joten ratkaisulla oli merkitystä yksit-  
täistä tapausta laajemmin. Ratkaisu syntyi äänestysratkaisuna, jonka äänestyksen joh-  
dosta yksi oikeuden jäsenistä olisi hyväksynyt oikeudenvalvontayksikön valituksen. Kor-  
kein hallinto-oikeus katsoi, että asian lopputulos huomioon ottaen olisi ollut kohtuutonta,  
jos verovelvollinen olisi joutunut pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan kokoi-  
naisuudessaan. Tämän vuoksi Verohallinto veloitettiin korvaamaan verovelvollisen oi-  
keudenkäyntikuluja 2500 eurolla. Asiassa eriävän mielipiteen antaneen hallintoneuvok-  
sen mukaan myös verovelvollisen oikeudenkäyntikulukorvausta koskeva vaatimus olisi  
tullut hylättyä.

Viranomaisen virhe oli hallintolainkäyttölain ja pääasiassa myös sen aikaisen oikeuskäytännön  
mukainen lähtökohta viranomaisen korvausvelvollisuuden aktualisoitumiseksi. Hallintoproses-

---

<sup>180</sup> Ks. edellä KHO 2019:95, jossa kyse oli nimenomaisesti keskusverolautakunnan antamasta ennakkoratkaisusta,  
johon oikeudenvalvontayksikkö haki muutosta valittamalla päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Korkein  
hallinto-oikeus velvoitti Verohallintoa korvaamaan yksityisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja.

<sup>181</sup> Mäenpää 2019, s. 531–532.

<sup>182</sup> HE 29/2018 vp, s. 167.

silain mukaisesti korvausvelvollisuutta arvioitaessa ei enää oteta samalla tavalla huomioon viranomaisen tekemän virheen merkitystä. Viranomaisen virhe voi nykyään kuitenkin olla yksi seikka korvausvelvollisuutta arvioitaessa.<sup>183</sup> Hallintolainkäyttölain kulukorvaussäännösten mukaan viranomaisten korvausvelvollisuutta arvioitaessa oli erityisesti otettava huomioon, onko oikeudenkäynti aiheutunut viranomaisen virheestä (HLL 74 §). Tästä voi olla kyse esimerkiksi silloin, kun viranomainen oli laiminlyönyt selvittämisvelvollisuutensa tai menetellyt muutoin ensiasteen verotuksen tai oikaisuvaiheen menettelyssä virheellisesti tai muutoin lainvastaisesti.<sup>184</sup>

Ratkaisussa KHO 1979 II 630 oli kyse perintöverolautakunnan tekemästä selvästi virheellisestä lahjaveropäätöksestä, minkä johdosta valtio tuomittiin korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja yhteensä 300 markkaa.

Myös ratkaisussa KHO 2000 T 3007 oli kyse lahjaverotuksesta. Lahjaverotuksen perusteena oli käytetty tietoja, joita Verohallinto ei olisi saanut käyttää kansainväliseen tietojen vaihtoon liittyvän sääntelyn vuoksi. Verohallinto velvoitettiin korvaamaan yksityisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja.

Ratkaisussa KHO 2011:38 oli kyse verovelvollisen tekemän purkuhakemuksen vuoksi syntyneistä oikeudenkäyntikuluista, jotka Verohallinto velvoitettiin korvaamaan kohtuullisessa määrin. Kohtuulliseksi korvaukseksi arvioitiin 2000 euroa. Asiassa aiemmin keskusverolautakunnan ja korkeimman hallinto-oikeuden antamat ratkaisut olivat Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännön valossa virheellisiä, minkä vuoksi purkuhakemuksen johdosta korkein hallinto-oikeus purki tehdyt päätökset ja palautti näiltä osin asian Verohallinnolle uudestaan käsiteltäväksi.

Ratkaisussa KHO 2013:69 korkein hallinto-oikeus hylkäsi verovelvollisen oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevan vaatimuksen, vaikka verovelvollisen tekemä valitus muulta osin hyväksyttiin. Asiassa verovelvollinen esitti merkityksellisen selvityksen vasta hakiessaan muutosta korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus totesi: ”Asian ratkaisemisen kannalta merkityksellinen näyttö on osin esitetty vasta korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Koska oikeudenkäynnin ei ole katsottava johtuneen viranomaisen virheestä, on yhtiön vaatimus oikeudenkäyntikulujen korvattavaksi määräämisestä hylättävä.” Verovelvollisen oma toiminta oli näin ollen vaikuttanut niin merkittäväällä tavalla oikeudenkäynnin tarpeellisuuteen, ettei verovelvollisen oikeudenkäyntikulujen pitämistä vahinkonaan pidetty kohtuuttomana.

Ratkaisussa KHO 2017:143 Verohallinto velvoitettiin korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja 6000 eurolla. Arvonlisäveroa koskevan asian korkein hallinto-oikeus ratkaisi verovelvollisen hyväksi ja oikeudenkäyntikulujen korvaamisvelvollisuutta tuomioistuimen perusteli Verohallinnon tekemällä yli 10 000 euron suuruisella laskuvirheellä.

---

<sup>183</sup> HE 29/2018 vp, s. 168. Mäenpää katsoo, että nykyistenkin lainsäännösten mukaan viranomaisen korvausvelvollisuuden perusteena olisi lähtökohtaisesti viranomaisen lainvastainen päätöksenteko. Ks. Mäenpää 2019, s. 531–532. Voitaneen kuitenkin katsoa, että yksityisen asianosaisen kuluja tulisi korvata myös silloin, kun viranomaisen menettely on ollut vain virheellistä. Virheellisyys ei aina automaattisesti tarkoita myös lainvastaisuutta. Korvausvelvollisuuden syntyminen ainoastaan viranomaisen menettelyn lainvastaisuuden perusteella noustaisi tuomioistuimen kynnystä määrätä korvauksista tarpeettoman korkeaksi.

<sup>184</sup> Myrsky 2015, s. 814.

Lausuntokierroksella hallituksen esitys sai jonkin verran kritiikkiä siitä, ettei viranomaisen tekemää virhettä ole hallintolainkäyttölain tapaan kirjattu suoraan lakiin. Useat lausunnon antaneet ottivat kantaa sen puolesta, että pykälässä mainittaisiin viranomaisen virhe tuomioistuimen harkintaa ohjaavana seikkana.<sup>185</sup> Tätä perusteltiin muun muassa sillä, että kyseinen seikka tulisi todennäköisesti edelleen käytännössä vaikuttamaan korvausvelvollisuutta koskevaan asian ratkaisuun, millä taas puolestaan voi olla merkitystä asianosaiselle oikeudenkäyntiin ryhtymistä harkittaessa. Viranomaisen tekemän virheen mainitseminen suoraan lakitekstissä olisi todennäköisesti rajoittanut viranomaisen korvausvelvollisuutta käytännön ratkaisutoiminnassa. PL 21 §:n mukaisen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisen kannalta oikeudenkäyntikulusäännöksiä ei saa säätää sellaisiksi, eikä niitä saa tulkita siten, että PL 21 §:n mukaisen oikeuden käyttö niiden johdosta estyy.<sup>186</sup> Näin ollen PL 21 §:n mukaisten oikeuksien toteutumisen kannalta on suotavampaa, ettei viranomaisen tekemä virhe ohjaa laintulkintaa liiaksi.

**Yksityisen korvausvelvollisuus.** Yksityisen asianosaisen määrääminen korvausvelvolliseksi on hallintoprosessilain mukaan poikkeuksellista. Koska hallintoprosessissa on haluttu turvata asianosaiselle mahdollisuus hakea muutosta viranomaisen päätökseen ilman kuluriskiä ja hoiata asiansa hallintotuomioistuimessa ilman asiamiestä, ei yksityiselle asianosaiselle ole asetettu hallintoprosessissa yhtä suuria prosessuaalisia vaatimuksia kuin esimerkiksi siviiliprosessissa. Sen vuoksi yksityisellä asianosaisella ei tavallisesti ole velvollisuutta korvata viranomaisen oikeudenkäyntikuluja asian lopputuloksesta riippumatta. Yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuus vaikuttaisikin olevan viranomaisen korvausvelvollisuutta koskevaan säännökseen nähden paremmin linjassa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin kriteerien kanssa ja toteuttavan myös paremmin oikeuksiin pääsyä (*access to justice*).

Yksityinen asianosainen voidaan velvoittaa korvaamaan viranomaisen oikeudenkäyntikuluja, jos yksityinen asianosainen on esittänyt ilmeisen perusteettoman vaatimuksen (HOL 95.3 §). Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi silloin, kun yksityinen asianosainen on asian käsittelyn aikaisemmassa vaiheessa saanut asiassa perustellun päätöksen, josta ilmenee, että hänen vaatimuksensa on selvästi lainvastainen.<sup>187</sup> Vaatimuksen ilmeistä perusteettomuutta arvioitaessa on perusteltua ottaa huomioon viranomaisen tiedollisesti ja taloudellisesti vahvempi asema oikeudenkäynnissä. Näin ollen vain ilmeinen pyrkimys oikeusturvakeinojen väärinkäyttöön voisi johtaa yksityisen asianosaisen velvollisuuteen korvata viranomaisen oikeudenkäyntikulut.<sup>188</sup>

---

<sup>185</sup> OM 48/2017, s. 132–140.

<sup>186</sup> Halijoki 2000, s. 206.

<sup>187</sup> Myrsky 2015, s. 814.

<sup>188</sup> Mäenpää 2019, s. 532.

Yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuuden poikkeuksellisuutta osoittaa osaltaan sekin, että korkein hallinto-oikeus on antanut tähän mennessä vain yhden ratkaisun koskien yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuutta veroasiassa.

Ratkaisussa Vaasan HaO 10.4.2000 T 00/0162/5 verovelvollinen määrättiin korvaamaan vastapuolen oikeudenkäyntikulut. Verovelvolliselle oli myönnetty tuloverotuksessa tulontasaus, jota veroasiamies vaati alun perin lääninoikeudessa poistettavaksi. Lääninoikeus hyväksyi veroasiamiehen valituksen, eikä korkein hallinto-oikeus myöntänyt verovelvolliselle asiassa muutoksenhakulupaa. Lääninoikeuden päätöksen tultua lainvoimaiseksi verovirasto muutti verovelvollisen verotusta päätöksen mukaisesti. Verovelvollinen haki päätöksen purkua korkeimmassa hallinto-oikeudessa, joka kuitenkin hylkäsi vaatimuksen, ja tämän jälkeen verovelvollinen vielä vaati tulontasauksen myöntämistä perustevalituksin hallinto-oikeudessa. Hallinto-oikeus jätti verovelvollisen vaatimuksen kokonaan tutkimatta asiassa jo annetun lainvoimaisen ratkaisun päätöksen oikeusvoimavikutuksen vuoksi ja veroasiamiehen vaatimuksesta velvoitti verovelvollista korvaamaan valtion oikeudenkäyntikuluja 500 markalla.

Ratkaisussa KHO 2017:134 korkein hallinto-oikeus määräsi yksityisen asianosaisen korvaamaan Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön oikeudenkäyntikuluja. Tapauksessa A oli vaatinut verotuksen oikaisulautakunnassa myymänsä asunnon luovutusvoiton poistamista hänen veronalaisista tuloistaan ja perustellut vaatimustaan sillä, että kyseessä olisi oman asunnon verovapaa luovutus. Oikeudenvilvontayksikkö oli hankkinut hallinto-oikeuskäsittelyä varten lisäselvitystä, jonka perusteella oli käynyt ilmi, että kyseisessä asunnossa oli asunut vuokralaisia samaan aikaan kuin A oli kertonut asuneensa siellä. Oikeudenvilvontayksikkö oli hallinto-oikeudessa vaatinut, että A oli velvoitettava korvaamaan oikeudenvilvontayksikölle hallinto-oikeusvaiheessa aiheutuneet oikeudenkäyntikulut. Hallinto-oikeus hylkäsi sekä A:n että oikeudenvilvontayksikön vaatimuksen. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö vaati A:n velvoittamista korvaamaan sille hallinto-oikeusvaiheessa aiheutuneet ylimääräiset oikeudenkäyntikulut. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi näin ollen jäi, oliko A esittänyt HLL 74 §:n 3 momentin mukaisen ilmeisen perusteettoman vaatimuksen. Ratkaisun perusteluissa korkein hallinto-oikeus kiinnitti huomiota hallintolainkäytössä sovellettavaan asianosaisen totuusvelvollisuuteen sekä verotuksessa selvitysvelvollisuutta koskeviin säännöksiin. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että A ei ollut pelkästään jättänyt kertomatta itselleen epäedullisia seikkoja, vaan pyrkinyt tietoisesti luomaan olemattomasti väärän kuvan niistä seikoista, joilla hänen on täytynyt ymmärtää olevan merkitystä asiaa ratkaistaessa. Näin ollen hänen katsottiin esittäneen ilmeisen perusteettoman vaatimuksen ja hänet velvoitettiin korvaamaan Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön hallinto-oikeusvaiheessa syntyneet ylimääräiset oikeudenkäyntikulut.

Yllä kuvatut tapaukset selvittävät käytännön tasolla sen, että yksityinen asianosainen voidaan velvoittaa korvaamaan Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön kuluja vain hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa. Yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuus vaikuttaakin aktualisoituvan vain silloin, kun verovelvollisen tarkoituksena on ollut selvästi erehdyttää viranomaista ja myöhemmin myös tuomioistuinta omaksi edukseen, sekä silloin, kun verovelvollinen pyrkii käyttämään kaikki mahdolliset keinot itselleen suotuisan ratkaisun saamiseksi vielä senkin jälkeen, kun asia on jo kerran lainvoimaisesti ratkaistu. Silloin, kun oikeudenvilvontayksikkö on oikeutettu saamaan korvausta kuluistaan, tulisi yksityisen asianosaisen korvata lähinnä vain oikeu-

denvalvontayksikölle tuomioistuimelle annettavan vastineen laatimisesta aiheutuneet laskennalliset kustannukset.<sup>189</sup> Mainittakoon kuitenkin, että ratkaisussa KHO 2017:134 yksityisen asianosaisen korvattavaksi jäi hyvin nimelliset Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikön 667 euron oikeudenkäyntikulut. Onkin todettu, että todellinen kuluriski verovelvolliselle syntyisi vähäisissä asioissa lähinnä oikeudenkäyntimaksuista hallintotuomioistuimissa.<sup>190</sup> Se, että yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuuden kynnyks on nostettu myös oikeuskäytännössä hyvin korkeaksi, vaikuttaa varmasti myös verovelvollisten uskallukseen valittaa viranomaisen päätöksestä. Näin ollen PL 21 §:n mukaiset oikeudet yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuuden osalta toteutunevat, kun yksityisen korvausvelvollisuus ei luo tarpeettomia taloudellisia esteitä oikeuksiin pääsülle.

**Erityinen korvausvelvollisuus.** Hallintoprosessilain 96.1 §:ssä säädetään erityisestä korvausvelvollisuudesta, joka voi aiheutua oikeudenkäynnin pitkittämisestä. Riippumatta siitä, kuinka oikeudenkäyntikulut muutoin on korvattava, oikeudenkäynnin osapuoli voidaan velvoittaa korvaamaan toiselle osapuolelle ne kulut, jotka ovat aiheutuneet siitä, että osapuoli on tahallisesti tai huolimattomuudesta ilmeisen tarpeettomasti pitkittänyt oikeudenkäyntiä. Toisin sanoen oikeudenkäynnin osapuolen tulee toimia koko oikeudenkäynnin ajan niin, ettei asian käsittely oikeudenkäynnissä aiheutta pitkity siten, että vastapuolelle aiheutuu oikeudenkäynnin pitkittämisestä todellisia kuluja. Vaikka oikeudenkäynti olisi pitkittynyt, mutta asian käsittelyn pitkittyminen ei ole aiheuttanut vastapuolelle uusia ylimääräisiä oikeudenkäyntikuluja, ei erityistä korvausvelvollisuutta synny.

Lisäksi erityisen korvausvelvollisuuden syntymiseksi vaaditaan se, että oikeudenkäynnin osapuolen toiminta tai laiminlyönti on ollut tahallista tai aiheutunut huolimattomuudesta. Tahalliseksi tai huolimattomaksi oikeudenkäynnin osapuolen menettelyä ei katsota esimerkiksi silloin, kun osapuoli jää pois suullisesta käsittelystä pätevän syyn vuoksi.<sup>191</sup> Erityinen korvausvelvollisuus on riippumaton siitä, miten oikeudenkäyntikulut muiden säännösten mukaan tulisi korvata. Siten oikeudenkäyntiä tahallisesti tai huolimattomuudellaan viivyttänyt osapuoli on velvollinen korvaamaan menettelyllään aiheuttamansa kustannukset, vaikka hänellä olisi HOL 95 §:n tai jonkin muun lain mukainen oikeus saada korvaus oikeudenkäyntikuluistaan.<sup>192</sup>

---

<sup>189</sup> Myrsky – Rabinä 2015, s. 581.

<sup>190</sup> Autio – Rabinä 2016, s. 54.

<sup>191</sup> Pätevä syy voi olla muukin kuin HOL 53 §:ssä määritelty laillinen este. Ks. HE 29/2018 vp, s. 169.

<sup>192</sup> HE 29/2018 vp, s. 170.

HOL 96.2 §:ssä määritetään, mitä oikeudenkäynnin tarpeettomalla pitkittämisellä tarkoitetaan. Oikeudenkäynnin tarpeettomaksi pitkittämiseksi katsotaan esimerkiksi uuden selvityksen tai vaatimuksen esittäminen myöhemmin kuin se olisi ollut esitettävissä, jollei tähän ole ollut painavaa syytä, ja sellaisen väitteen esittäminen, jonka oikeudenkäynnin osapuoli tietää perusteettomaksi.<sup>193</sup> Laissa lueteltu lista asioista, joiden voidaan katsoa pitkittävän oikeudenkäyntiä tarpeettomasti, ei ole tyhjentävä, sillä myös muu vastaava oikeudenkäyntiin liittyvä menettely voi aiheuttaa oikeudenkäynnin tarpeettoman pitkittämisen. Esimerkiksi aiheettoman väitteen esittäminen voisi johtaa kulujen korvausvelvollisuuteen, vaikkei voitaisi erikseen osoittaa aiheettoman väitteen esittäneen osapuolen tienneen väitteidensä perusteettomuudesta.

Erityinen korvausvelvollisuus voi kohdistua oikeudenkäynnin osapuolen lisäksi myös osapuolen edustajaan, asiamieheen tai avustajaan, jos oikeudenkäynnin pitkittyminen on aiheutunut hänen tahallisuudestaan tai huolimattomuudesta (HOL 96.3 §). Tällöin oikeudenkäynnin osapuolen edustaja, asiamies tai avustaja velvoitetaan korvaamaan vastapuolen oikeudenkäyntikuluja yhteisvastuullisesti päämiehensä kanssa, vaikka päämiehellä olisi oikeus HOL 95 §:n mukainen oikeus saada korvaus omista kuluistaan. Edustaja, asiamies tai avustaja vastaa vain omalla toiminnallaan tai laiminlyönnillään aiheutuneista lisäkustannuksista, ei välittömästi päämiehensä menettelystä oikeudenkäynnissä. Näin ollen edustajan, asiamiehen ja avustajan kulukorvausvastuu rajoittuu pääsääntöisesti vain sellaisiin tilanteisiin, joissa hän on toiminut tietoisesti päämiehelleen kuuluvien oikeudenkäyntivelvollisuuksien vastaisesti, tai joissa näiden velvollisuuksien rikkominen on johtunut edustajan, asiamiehen tai avustajan huolimattomuudesta.<sup>194</sup> Tähän nähden kulujen yhteisvastuullinen korvausvelvollisuus vaikuttaa epäoikeudenmukaiselta. Lain tulisi mahdollistaa myös se, että asiamies tai avustaja voitaisiin velvoittaa korvaamaan kulut yksin, mikäli pitkittyminen on aiheutunut yksinomaan asiamiehen tai avustajan tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta.<sup>195</sup>

---

<sup>193</sup> Useimmiten uuden selvityksen tai vaatimuksen esittäminen vasta siinä vaiheessa, kun oikeudenkäynnin toista osapuolta on ehditty jo kuulla asiassa esitettyjen vaatimusten ja selvitysten johdosta, pidentää oikeudenkäynnin kestoja, sillä tällaisessa tilanteessa uuden selvityksen tai vaatimuksen esittäminen johtaa myös vastapuolen uuteen kuulemiseen. Lisäselvityksen tai sivuvaatimuksen esittäminen ilman kulluriskiiä on kuitenkin mahdollista. Ks. HE 29/2018 vp, s. 170.

<sup>194</sup> HE 29/2018 vp, s. 171.

<sup>195</sup> Edes hallituksen esityksen perustelu 96.3 §:n osalta ei suoraan ota kantaa siihen, voiko tuomioistuim määrätä avustajaa tai asiamiestä korvaamaan kuluja kokonaan yksin ilman yhteisvastuuta päämiehen kanssa. Toisaalta HOL 99 §:ssä säädetyn kulukorvauksen kohdistumisen perusteluiden osalta voisi arvioida, että myös avustaja tai asiamies voitaisiin velvoittaa korvaamaan vastapuolelle syntyneitä kuluja yksin, vaikka yhteisvastuu on lainsäädännössä esitetty pääsääntö.

Lain säännöksen tarkoituksena on varmistaa se, että myös oikeudenkäynnin osapuolen avustaja tai asiamies täyttää hänelle osoitetut velvollisuudet oikeudenkäynnissä asianmukaisesti. Avustajan tai asiamiehen korvausvelvollisuus on muista poikkeava siten, että tuomioistuin voi määrätä oma-aloitteisesti avustajan tai asiamiehen yhteisvastuullisesti päämiehensä kanssa korvaamaan vastapuolen oikeudenkäyntikuluja.<sup>196</sup> HOL 96 § ei kuitenkaan sovellu asiamiehen tai muun edustajan velvollisuuteen korvata omalle päämiehelleen aiheuttamastaan vahingosta. Asiamiehen tai muun edustajan vahingonkorvausvelvollisuus omalle päämiehelleen määräytyy yleisten vahingonkorvaus- ja sopimusoikeudellisten säännösten mukaisesti.<sup>197</sup> Säännös ei myöskään sovellu viranomaisen edustajana toimineen virkamieheen tai hänen työnantajaansa, vaan se määräytyy muun lainsäädännön perusteella.

**Kulukorvauksen kohdistuminen.** Hallintoprosessilain 99 §:ssä säädetään erikseen kulukorvauksen kohdistamisesta. Sen mukaan useamman kuin yhden oikeudenkäynnin osapuolen ollessa vastuussa samoista oikeudenkäyntikuluista, he vastaavat niiden korvaamisesta yhteisvastuullisesti. Yhteisvastuu on siis pääsääntö. Käytännössä oikeudenkäyntikulukorvaukseen oikeutettu osapuoli voi periä korvattavaksi määrätty oikeudenkäyntikulunsa joko kaikilta tai vain yhdeltä korvausvelvolliselta. Oikeudenkäynnin osapuolen on kuitenkin yksin korvattava ne kustannukset, jotka liittyvät ainoastaan tätä koskevaan asian osaan tai jotka tämä on aiheuttanut pitkittämällä oikeudenkäyntiä tarpeettomasti. Hallintotuomioistuin määrää, kuinka kulut usean korvausvelvollisen välillä jaetaan tai onko jonkun heistä korvattava kaikki kulut itse. Tuomioistuin tekee arvion aina tapauskohtaisesti, mutta lähtökohtana tulisi pitää korvausvelvollisten osapuolten pääluvun mukaista osuutta.<sup>198</sup>

Oikeudenkäyntikuluja koskevassa ratkaisussa on pohjimmiltaan kyse kuluvastuun jakautumisen kohtuullisuusarviosta.<sup>199</sup> Hallintoprosessilain kulukorvausta koskeva säännös on varsin avoin ja jättää tilaa tuomioistuimen tekemälle tapauskohtaiselle arvioinnille. Kohtuuttomuuden arvioinnin lähtökohtana on kuitenkin tuomioistuimen tekemän ratkaisun lopputulos.<sup>200</sup> Hallintoprosessilaki vaikuttaa siten mahdollistavan aikaisempaa kokonaisvaltaisemman arvioinnin oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuudesta silloin, kun viranomaisen velvoitettaisiin kor-

---

<sup>196</sup> HE 29/2018 vp, s. 170–171.

<sup>197</sup> HE 29/2018 vp, s. 169.

<sup>198</sup> HE 29/2018 vp, s. 173.

<sup>199</sup> HE 29/2018 vp, s. 167. Ks. myös Mäenpää 2019, s. 530. Näin myös hallintolainkäyttölain aikana ks. Myrsky 2015, s. 815.

<sup>200</sup> Hallintolainkäyttölain aikainen tuomioistuimen ratkaisukäytäntö osoittaa, että etenkin viranomaisen kulukorvausta koskevan vaatimuksen hylkäämistä perusteltiin usein asiassa annetulla ratkaisulla. Ks. esim. KHO 2013:72 ja KHO 2014:90.

vaamaan yksityisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja. Arvioinnissa kysymys on asian lopputuloksen ja muiden asian käsittelyssä esiin tulleiden seikkojen pohjalta tehtävästä kohtuus- ja oikeudenmukaisuusharkinnasta<sup>201</sup>, joten hallintoprosessilain mukainen kulukorvauksen jakautuminen vaikuttaa perustuvan lähtökohdiltaan kohtuusperiaatteelle, kun hallintolainkäyttölain aikainen oikeuskäytäntö perustui usein kuittausperiaatteelle.<sup>202</sup> Kokonaisuutena viranomaisen korvausvelvollisuutta säätelevän HOL 95.1 §:n voidaankin arvioida toteuttavan aiempaa paremmin PL 21 §:n mukaisia oikeuksia. Sen sijaan yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuus sekä erityinen korvausvelvollisuus vastaavat lähtökohtaisesti aikaisempaa oikeutta, eivätkä kyseiset säännökset ole hallintolainkäyttölain voimassaolonkaan aikana uhanneet suuremmin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin tai verovelvollisen oikeusturvan toteutumista.

### **4.3 Korvattavat kulut**

Sekä palkkiot että kulukorvaukset ovat pääsääntöisesti korvattavia oikeudenkäyntikuluja hallintoprosessissa. Hallintoprosessilain 97 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan korvattavia oikeudenkäyntikuluja ovat sellaiset kulut, jotka ovat aiheutuneet oikeudenkäyntikirjelmän laatimisesta, tarvittavan selvityksen hankkimisesta ja muusta oikeudenkäynnin valmistelusta. Lisäksi korvattavia oikeudenkäyntikuluja voi aiheutua oikeudenkäyntitilaisuuteen osallistumisesta (HOL 97.1.2 §), todistajille tai asiantuntijalle maksettavasta korvauksesta (HOL 97.1.3 §) tai asiamiehelle taikka avustajalle maksettavasta palkkiosta ja korvauksesta (HOL 97.1.4 §).

Ratkaisussa KHO 2009:104 valtio velvoitettiin korvaamaan yksityisten asianosaisten oikeudenkäyntikuluja perintöverotusta koskevassa asiassa. Kulut sisälsivät myös asiantuntijalausunnoista syntyneitä kustannuksia.

Korvattavia kuluja ovat myös muut oikeudenkäyntiin välittömästi liittyvät kulut (HOL 97.1.5 §), joita voi aiheutua esimerkiksi tulkin käyttämisestä tuomioistuimessa, mikäli tuomioistuimen ei ole tullut huolehtia asian tulkitsemisesta ja kääntämisestä.<sup>203</sup> Korvausta voidaan suorittaa myös oikeudenkäynnin osapuolelle oikeudenkäynnistä aiheutuneesta työstä ja oikeudenkäyntiin välittömästi liittyvästä menetyksestä (HOL 97.2 §). Hallituksen esityksen mukaan oikeudenkäynnin osapuolella ei ole oikeutta korvaukseen pelkästä epämukavuudesta tai haitasta, joka aiheutuu oikeudenkäyntiin osallistumisesta. Sen sijaan korvaukseen voi olla oikeus sen

---

<sup>201</sup> Jokela 2019, s. 241.

<sup>202</sup> Ks. edellä luku 2.4 Kulukorvauksen periaatteita.

<sup>203</sup> HE 29/2018 vp, s. 172.



johdosta, että osapuoli joutuu osallistumaan oikeudenkäyntiin loma-aikanaan. Ehdotettu säännös vaikuttaa avoimelta ja tulkinnanvaraiselta, joka mahdollistaa hyvin epäyhteneväisen oikeuskäytännön muodostumisen. Kuitenkin voidaan pitää perusteltuna, että oikeudenkäynnin osapuolella olisi joka tapauksessa oikeus korvaukseen tosiasiallisesti syntyneisiin konkreettisiin kuluihin. Jos yksityinen asianosainen veloitetaan poikkeuksellisesti korvaamaan viranomaisen oikeudenkäyntikuluja, suoritetaan tällöin viranomaiselle korvausta myös oikeudenkäynnistä aiheutuneesta työstä.<sup>204</sup> Kyseinen hallintoprosessilain 97 §:n säännös vastaa sisällöllisesti lähtökohtaisesti oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 8 §:n (26.11.1993/1013) mukaista säännöstä riita-asioissa korvattavista oikeudenkäyntikuluista. Hallituksen esityksen mukaan arvonlisäveron osuus oikeudenkäyntikuluista jää korvattavien kulujen ulkopuolelle, jos verovelvollinen saa vähentää sen omassa arvonlisäverotuksessaan.<sup>205</sup> Tällöin oikeudenkäynnin vastapuolta ei veloiteta korvaamaan vähennykseen oikeuttavaa arvonlisäveron osaa, koska muutoin vastapuoli saisi arvonlisäveron osuutta vastaavan ylimääräisen hyödyn.<sup>206</sup>

Oikeudenkäyntikulut voidaan määrätä korvattavaksi joko kokonaan tai osittain. Kuten edellä esitetystä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta ilmenee, hallintoprosessuaalinen pääsääntö ei ole ollut täysi kulukorvaus, vaan oikeudenkäyntikulujen korvattavuus on aina arvioitu tapauskohtaisesti, jolloin korvattaviksi kuluiksi on voitu määrätä myös vain osa todellisista kuluista. Tutkielmaa varten läpikäydyn ratkaisukäytännön perusteella vaikuttaisikin, että tuomioistuimet useimmiten päätyvät kohtuullisuusperiaatteen mukaisesti määräämään vain osan oikeudenkäyntikuluista<sup>207</sup>, ellei kuluja ole kokonaisuudessaan vain kuitattu. Täyden kulukorvauksen periaatteen soveltuminen hallintoprosessiin on kyseenalaista, koska hallintoprosessin kohteena olevaa asiaa ei voida sopia yksityisen asianosaisen ja viranomaisen kesken. Kuitenkin silloin, kun viranomaisen määrätään korvaamaan yksityisen asianosaisen kuluja, olisi asianmukaista, että kuluja myös määrättäisiin korvattavaksi kohtuullinen määrä asiassa muodostuneisiin todellisiin kuluihin nähden. Tällä hetkellä ratkaisukäytäntö korvattavien kulujen määrän osalta vaikuttaa siltä, että kuluja on todellisuudessa määrätty korvattavaksi vain nimellisesti, minkä ei voida katsoa täysin toteuttavan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin kriteerejä, kun tosiasiallisesti suurin osa kuluista on korvauksista huolimatta jäänyt verovelvollisen itsensä

---

<sup>204</sup> Näin silloin, kun yksityinen asianosainen on esittänyt ilmeisen perusteettoman vaatimuksen. Lähtökohtaisesti kuitenkin katsotaan, että viranomaisen tehtäviin kuuluvan asian hoitaminen hallintotuomioistuimessa kuuluu viranomaisen velvollisuuksiin, ja näin ollen viranomaisen osallistuminen oikeudenkäyntiin tapahtuu virkatyönä. Ks. HE 29/2018 vp, s. 172.

<sup>205</sup> HE 29/2018 vp, s. 171.

<sup>206</sup> Myrsky – Rabinä 2015, s. 858.

<sup>207</sup> Ks. esim. Helsingin HaO 24.11.2005, 05/1850/1 ja KHO 2019:124.

maksettavaksi. Toisaalta kohtuusnäkökulmien huomioon ottaminen käytännön ratkaisutoiminnassa johtaa helpommin myös epäyhteneväiseen oikeuskäytäntöön eri hallinto-oikeuksien kesken, mitä ei tietenkään voida pitää tavoiteltavana. Tästä huolimatta hallinto-oikeudellisessa viitekehyksessä kulukorvauksen jakautuminen kohtuusperiaatteen mukaisesti vaikuttaa asianmukaisemmalta vaihtoehdolta kuin täyden kulukorvauksen periaatteen toteuttaminen.

Koska hallintoprosessilaissa ei enää ole hallintolainkäyttölaissa käytettyjä viittauksia oikeudenkäymiskaaren säännöksiin, on uusista hallintoprosessilain säännöksistä jäänyt kokonaan pois oikeudenkäymiskaaren mukainen vaatimus korvattavien oikeudenkäyntikulujen tarpeellisuudesta ja määrän kohtuullisuudesta. Hallintolainkäyttölain 75 §:ssä viitattiin korvattavien oikeudenkäyntikulujen osalta oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 1 §:än, jonka mukaan asianosainen, joka häviää asian, on velvollinen korvaamaan kaikki vastapuolensa tarpeellisista toimenpiteistä johtuvat kohtuulliset oikeudenkäyntikulut. Myöskään hallituksen esityksessä ei oteta erikseen kantaa oikeudenkäyntikulujen tarpeellisuuteen tai määrälliseen kohtuullisuuteen. Oikeudenkäyntikulujen korvaamisessa on lähtökohtaisesti kuitenkin aina kyse tapauskohtaisesta kohtuusarviosta, joten voitaneen pitää perusteltuna, että myös hallintolainkäytössä vain tarpeelliset ja määrältään kohtuulliset oikeudenkäyntikulut korvataan. Toisaalta koska hallintoprosessissa syntyneiden oikeudenkäyntikulujen täysi korvausvelvollisuus ei ole samanlainen pääsääntö kuin siviili- tai rikosprosessissa, eikä oikeudenkäyntikuluja ole tavallisesti määrätty korvattavaksi täysimääräisenä, ei vaatimusta kulujen tarpeellisuudesta tai kohtuullisesta määrästä ole välttämättä ollut tarkoituksenmukaista kirjata erikseen lakiin. Siitä huolimatta asiaan olisi voinut ottaa kantaa lain esitöissä, koska tällä hetkellä tuomioistuimen tekemän kulujen tarpeellisuuden ja määrän kohtuullisuuden arvioinnin tarve jää lainsäädännössä kokonaan avoimeksi.

Vain oikeudenkäyntivaiheessa syntyneet kulut korvataan. Oikeudenkäyntikuluina ei korvata valitusta edeltävästä oikaisuvaatimuksesta tai muusta hallintomenettelystä aiheutuneita kustannuksia, vaikka asian saaminen tuomioistuimen käsiteltäväksi vaatisi kyseistä menettelyä. Hallintomenettelystä aiheutuneiden kulujen korvaaminen ei tule kyseeseen, sillä hallintolain 64 §:n mukaan hallintoasian käsittelyssä kukin vastaa itse omista kuluistaan.<sup>208</sup> Sen sijaan oikeuskäytännössä on vahvistettu, että ylimääräisessä muutoksenhaussa oikeudenkäyntikuluja voidaan vaatia korvattavaksi.<sup>209</sup>

---

<sup>208</sup> Ks. myös KHO 2011:40.

<sup>209</sup> Ks. KHO 2011:38.

Epäselvää on, voiko verovelvollinen saada korvausta kuluista, jotka ovat syntyneet viranomaisen kanssa käydystä neuvottelumenettelystä. MAP-menettelyssä (Mutual Agreement Procedure, keskinäinen sopimusmenettely) ja siihen liittyvässä arbitraatiomenettelyssä on kyse yritysten välisten rajat ylittävien siirtohinnoittelutilanteiden kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta, joka viime kädessä tapahtuu kyseisten valtioiden veroviranomaisten välisellä neuvottelulla. Tällaisessa tilanteessa Verohallinnon oikaistessa verotusta verovelvollisen hyväksi, on pohdittava, ovatko verovelvolliselle kyseisestä menettelystä aiheutuneet kulut tuomioistuinkuluina Verohallinnon korvattava. *Myrsky* ja *Räbinä* ovat edustaneet kantaa, jonka mukaan keskinäinen sopimusmenettely ja arbitraatiomenettely ovat osa ensiasteen verotusmenettelyä, minkä perusteella verovelvolliselle syntyneet kulut olisivat hallintomenettelyn aikana syntyneitä kuluja, jotka eivät voi tulla oikeudenkäyntikuluina korvatuksi.<sup>210</sup> Toisaalta asiaa voi katsoa myös siltäkin kannalta, että kyseinen menettely pyrkii veronoikaisuun verovelvollisen hyväksi, minkä vuoksi verovelvolliselle harvoin syntyy erityistä oikeussuojan tarvetta, ja tämän perusteella kulut voitaisiin jättää korvaamatta. Arbitraatio sanana viittaa kuitenkin vaihtoehtoiseen riidanratkaisukeinoon, joka katsotaan vaihtoehdoksi tuomioistuinmenettelylle.<sup>211</sup> Tämän puolesta asiaa voisi arvioida sellaisena tuomioistuinmenettelynä, jonka kulut tulisi oikeudenkäyntikuluina korvattavaksi silloin, kun menettelyn lopputuloksena Verohallinto tekee veronoikaisun verovelvollisen hyväksi. Tätä puoltaisi osittain sekin, että MAP-menettelyyn ja siihen liittyvään arbitraatiomenettelyyn hakeutuminen vaatii yhteisöltä laajaa asiantuntemusta aiheesta, jolloin asiamiehen tai avustajan palkkaaminen yhteisön avuksi on erityisen perusteltua.

#### **4.4 Menettely kuluasioissa**

Oikeudenkäynnin osapuolen on esitettävä nimenomainen vaatimus oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta, jotta tuomioistuin voi tuomita oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi, ja vaatimus on tehtävä ennen kuin hallintotuomioistuin tekee päätöksen asiassa (HOL 98.1 §). Tällöin tuomioistuimen antaessa asiassa ratkaisun, lausuu se samalla oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevasta vaatimuksesta. Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevassa vaatimuksessa on eriteltävä oikeudenkäyntikulujen määrä ja sen perusteet mahdollisimman tarkasti sekä palkkioiden että korvausten osalta. Toisin sanoen selvityksen tulee olla luotettava ja yksilöity.<sup>212</sup> Käytännössä selvitys annetaan usein esittämällä asianmukaiset laskut, joista ilmenee myös kulujen

---

<sup>210</sup> Myrsky – Räbinä 2015, s. 579.

<sup>211</sup> Koulu 2008, s. 11.

<sup>212</sup> Myrsky – Räbinä 2015, s. 585.

ajallinen syntyhetki. Näin tuomioistuin voi varmistua myös siitä, ettei kuluihin sisälly ensias-  
teen verotuksen tai oikaisuvaatimusvaiheen aikana syntyneitä kustannuksia.<sup>213</sup> Tuomioistui-  
men on kyselyoikeuttaan käyttäen huolehdittava siitä, että oikeudenkäyntikulujaan korvatta-  
vaksi vaatinut oikeudenkäynnin osapuoli esittää kuluistaan asianmukaisen selvityksen, tai jos  
laskuja ei esitetä, tuomioistuin joutuu arvioimaan oikeudenkäyntikulujen määrän. Vaatimukset  
oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta tulee yksilöidä siten, että vastapuoli kykenee esittämään  
käsityksensä vaadittujen oikeudenkäyntikulujen tarpeellisuudesta.<sup>214</sup>

Ennen asian ratkaisemista korvausvelvolliselle on varattava tilaisuus tulla kuulluksi (HOL 98.2  
§). Asianosaisen kuuleminen on yksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin keskeisistä kritee-  
reistä. Jos korvausvelvollisena on päätöksen tehnyt viranomainen, on hallituksen esityksen mu-  
kaan kuultava myös viranomaista siitä huolimatta, ettei viranomaista pidetä oikeudenkäynnissä  
asianosaisena.<sup>215</sup> Kyseessä on muutos aikaisempaan käytäntöön.<sup>216</sup> Kulukorvausta koskevassa  
vastineessa Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön tulisi ottaa kantaa verovelvollisen esittä-  
mään oikeudenkäyntikulukorvausta koskevaan vaatimukseen, sen perusteisiin sekä määrään.<sup>217</sup>  
Virallisperiaatteen mukaisesti hallintotuomioistuimen on kuitenkin aina tutkittava, mihin kus-  
tannukset perustuvat. Näin ollen verovelvollisen kuluja ei määrätä automaattisesti korvatta-  
vaksi, vaikka oikeudenvilvontayksikkö jättäisi ottamatta kantaa kulukorvausvaatimukseen.  
Ratkaisussaan tuomioistuimen on ilmoitettava erikseen korvattavat kulut ja mahdolliset todis-  
tajien palkkiot.<sup>218</sup>

Kulukorvausvaatimus on sidoksissa aina pääasian ratkaisuun, mikä tarkoittaa sitä, että valituk-  
sen peruuntuminen ja valituskiellot ulottuvat pääasian lisäksi myös kulukorvausta koskevaan  
vaatimukseen.<sup>219</sup> Hallintoprosessuaalisen pääsäännön mukaan oikeudenkäyntikuluja on vaadi-  
tava kussakin oikeusasteessa erikseen: vaatimus on oikeusastekohtainen.<sup>220</sup> Hallinto-oikeusvai-  
heessa syntyneitä kuluja ei voi vaatia korvattavaksi takautuvasti korkeimmassa hallinto-oikeu-  
dessa, joten korkeimmassa hallinto-oikeudessa käsitellään vain KHO:ssa käytävän oikeuden-  
käynnin aikana syntyneitä kuluja koskevat korvausvaatimukset. Jos oikeudenkäynnin osapuoli

---

<sup>213</sup> Myrsky 2015, s. 816.

<sup>214</sup> HE 29/2018 vp, s. 173. Tämä hallituksen esityksen kohta viittaisi siihen, että vain tarpeelliset ja määrältään  
kohtuulliset oikeudenkäyntikulut voivat tulla korvatuksi, vaikkei asiasta ole erikseen lain tasolla tai esitöissä mai-  
nittu.

<sup>215</sup> HE 29/2018 vp, s. 173.

<sup>216</sup> Vrt. KHO 2017:56.

<sup>217</sup> Myrsky 2015, s. 817. Oikeudenvilvontayksikön kannan merkityksestä kulujen korvaamisessa ks. Autio – Rä-  
binä 2016, s. 51–52.

<sup>218</sup> Autio – Rabinä 2016, s. 43.

<sup>219</sup> Autio – Rabinä 2016, s. 43.

<sup>220</sup> Myrsky 2015, s. 817.

esittäisi korkeimmassa hallinto-oikeudessa hallinto-oikeusvaiheessa syntyneitä kuluja koskevan korvausvaatimuksen, tulisi vaatimus jättää tutkimatta liian myöhään tehtynä.<sup>221</sup> Toisaalta kulujen korvaamista koskeva vaatimus voidaan esittää myös prosessin myöhemmässä vaiheessa, vaikkei kuluja olisi prosessin aiemmissa vaiheissa vaadittu korvattavaksi. Oikeudenkäyntikuluja koskevassa vaatimuksessa on näin ollen kyse HOL 41 §:n mukaisesta sallitusta sivuvaatimuksesta.<sup>222</sup> Jos hallintotuomioistuin palauttaa asian viranomaisen käsiteltäväksi, kysymys siihenastisista kuluista ratkaistaan palauttavassa tuomioistuimessa, koska Verohallinto ei voi määrätä oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi. Sen sijaan, jos asia palautetaan alemmalle tuomioistuimelle, kuluvaatimus ratkaistaan siinä tuomioistuimessa, johon asia on palautettu (HOL 98.3 §). Tällöin oikeudenkäyntikuluja koskevassa ratkaisussa voidaan ottaa huomioon lopullisen ratkaisun vaikutus. Jos alemman tuomioistuimen antamaan ratkaisuun haetaan muutosta ylemmältä tuomioistuimelta, ratkaisee korkein hallinto-oikeus myös hallinto-oikeusvaiheessa syntyneitä kuluja koskevan asian ottaen tällöin huomioon sen, mitä muutoksenhakumenettelyssä on tapahtunut.<sup>223</sup>

#### ***4.5 Oikeudenkäyntikulujen kohtuusarviointi ja kaksiasianosaisuus***

Oikeuskirjallisuudessa edelleen vallitsevan tulkinnan mukaan veroprosessissa on tavallista hallintoprosessia selkeämpi kaksiasianosaisuus. Tätä on pidetty myös veroviranomaisen kantana.<sup>224</sup> Viime aikoina oikeuskirjallisuudessa veroprosessin kaksiasianosaisuudesta on kuitenkin ryhdytty jonkin verran epäilemään; uudeksi kysymykseksi on noussut se, onko kaksiasianosaisuus veroprosessissa niin aito kuin tavallisesti on annettu ymmärtää. Tätä kysymystä pohdittaessa on noussut esille kaksi erilaista näkökulmaa: veroprosessi riita-asiana ja veroprosessi viranomaisen tekemän päätöksen lainmukaisuuden arviointina.<sup>225</sup> Veroprosessin kaksiasianosaisuuden aitous ja olemassaolo on oikeustieteellisessä argumentoinnissa kietoutunut näiden kahden näkökulman ympärille. Veroprosessi riita-asiana viittaisi kaikkein tiukimmin siihen, että oikeudenkäynnin osapuolten välillä vallitsee kaksiasianosaisuus, toisin kuin silloin, kun veroprosessia luonnehditaan viranomaisen tekemän päätöksen lainmukaisuuden arviointiksi. Tällöin aitoa kaksiasianosaisuutta veroprosessissa ei argumenttien mukaan olisi.

---

<sup>221</sup> Autio – Rabinä 2016, s. 43.

<sup>222</sup> HOL 41 §:n 3 momentin mukaan asianosainen saa oikeudenkäynnin aikana vaatia täytäntöönpanon kieltämistä tai keskeyttämistä, suullista käsittelyä tai oikeudenkäyntikulujen korvausta tai tehdä muun oikeudenkäyntiin liittyvän sivuvaatimuksen.

<sup>223</sup> Autio – Rabinä 2016, s. 43.

<sup>224</sup> Autio – Rabinä 2016, s. 38 ja s. 53.

<sup>225</sup> Rabinä 2016, dia 30; Weckström – Lind 2017, s. 138. Weckström ja Lind argumentoivat artikkelissaan jyrkästi sen puolesta, ettei kyseessä ole verovelkasuhdetta koskeva oikeusriita.

Oikeudenkäyntikulujen korvaamista hallintoprosessissa tulee lain mukaan arvioida kohtuusteisesti asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen (HOL 95.1 §). Lainkohta ei näyttäisi antavan sijaa kulukorvausten määräämiseen suoraan prosessin kaksiasianosaissuhteen perusteella. Kuitenkin sen puolesta, voiko veroasioiden kaksiasianosaissuhde vaikuttaa jo suoraan oikeudenkäyntikulujen vahinkona pitämisen kohtuuttomuuteen tilanteissa, joissa muutoksenhakijana on ollut Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, voidaan argumentoida puolesta ja vastaan. Ensin on huomioitava se, mitä kaksiasianosaissuhteella veroprosessissa tarkoitetaan; Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö toimii prosessissa veronsaajien lukuun asianosaisena (VHL 24 §). Vaikka hallintoprosessissa ei tavallisesti ole ollut siviili- tai rikosprosessin kaltaista tavanomaista kaksiasianosaissuhdetta, vaikuttaisi kuitenkin, että verohallintolain tarkoituksena on ollut luoda veroviranomaisen ja verovelvollisen välille kaksiasianosaissuhde. Se, että oikeudenkäynnin tasapuolisuus ja vastavuoroisuus ei veroprosessissa välttämättä toteudu parhaalla mahdollisella tavalla, ja se, että verovelvollisen nimenomaisena vastapuolena oikeudenkäynnissä toimii tiedollisesti ja taidollisesti verovelvollista osaavampi viranomainen, voisi jo itsessään vaikuttaa siihen, että HOL 95.1 §:n kohtuuttomuusperuste täyttyisi, ja Verohallinto voitettaisiin korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja, edelleen asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen. Toisaalta hallintoprosessilaissa tai sen valmisteluaineistoissa ei erikseen oteta kantaa kaksiasianosaissuhteen vaikutusta kohtuuttomuusarviointiin, jolloin näin pitkälle meneviä johtopäätöksiä on vaikeaa tehdä ilman lainsäädännöllistä taustatukea.

*Autio* ja *Räbinän* kirjoittaman artikkelin mukaan kaksiasianosaissuhteelle on annettu enenevissä määrin merkitystä veroprosessissa silloin, kun oikeudenkäyntikuluja on vaadittu korvattavaksi.<sup>226</sup> Tämä on ollut nähtävissä myös viimeaikaisessa oikeuskäytännössä.<sup>227</sup> Oikeuskäytännön perusteella kaksiasianosaissuhteen kannalta vaikuttaakin siltä, että verovelvollisen kuluja korvataan nykyään etenkin sellaisessa tilanteessa, jossa oikeudenvalvontayksikkö on hakenut asiassa muutosta verovelvollisen vahingoksi, mutta tuomioistuimella on ratkaissut asian verovelvollisen hyväksi. Tällaisissa tilanteissa kulukorvaus on perustunut lähtökohtaisesti kohtuuttomuuteen, ja hallintoprosessilaki mahdollistaa tuomioistuimelle hallintolainkäyttölakia laajemman kohtuusarvion.<sup>228</sup> Oikeuskäytännössä oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta ei kuitenkaan ole perusteltu suoraan veroprosessin kaksiasianosaissuhteella.

---

<sup>226</sup> Autio – Räbinä 2016, s. 53–54.

<sup>227</sup> Etenkin KHO 2019:95.

<sup>228</sup> Hallintolainkäyttölaissa viranomaisen tekemä virhe määritteli paljolti sitä, määrättiinkö viranomainen korvaamaan yksityisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja vai ei. Jos viranomaisen ei katsottu tehneen virhettä, ei oikeu-

Voitaisiinko veroprosessin kulukorvaus näin ollen myös suhteuttaa edellä mainittuihin näkökulmiin veroprosessin luonteesta riita-asiana tai viranomaisen tekemän päätöksen lainmukaisuuden arviointina? Tästä perspektiivistä arvioituna asiassa ei välttämättä tarvitsisi erikseen ottaa kantaa tuomioistuimen tekemään kohtuusarviointiin. Sen sijaan veroprosessin oikeudenkäyntikulujen korvaaminen saisi mahdollisesti enemmän vaikutteita siviili- ja rikosprosessista ja niiden oikeudenkäyntikuluja koskevista korvaussäännöksistä. Jos veroprosessin tarkoituksiksi nähtäisiin verovelkasuhdetta koskevan riidan ratkaiseminen, voisi oikeudenkäyntikulut tulla korvattavaksi asiassa annetun ratkaisun perusteella aivan kuten yleisessä tuomioistuimessa OK 21 luvun mukaisesti. Toisaalta jos veroprosessi mielletäisiin tuomioistuimissa enemmän muiden hallintoprosessissa käsiteltävien asioiden mukaisesti viranomaisen tekemän päätöksen lainmukaisuuden arvioinniksi, ei oikeudenkäyntikulujen korvaaminen olisi samanlainen automaatio, ja kulukorvausta jouduttaisiin pohtimaan hallintoprosessilain säännösten mukaisesti kohtuusnäkökulma huomioon ottaen. Tällä tavoin arvioituna kulukorvaus kietoutuisi samalla myös veroprosessin kaksiasianosaissuhteen olemassaolon ja sen aitouden arvioinnin ympärille.

Oikeudenkäyntikulujen korvaamista tulevaisuudessa veroasioissa voidaan arvioida vielä kolmannesta näkökulmasta. Se, mihin suuntaan viranomaisten oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta veroprosessissa halutaan viedä, voi olla riippuvainen siitä, mihin suuntaan ylipäätä veroprosessia halutaan tulevaisuudessa viedä – onko sen paikka tulevaisuudessakin yhtenä, tosin hieman muista eroavana, hallintoprosessin asiakokonaisuutena vai tulisiko sitä viedä enemmän kohti aivan omaa prosessia – kuten monessa muussa oikeusjärjestelmässä Euroopassa on tehty. Vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa verotuksen muutoksenhakua koskevan oman säädöksen mahdollisuus on tuotu esille jo aiemmin.<sup>229</sup> Tällainen säädös voisi ottaa paremmin huomioon esimerkiksi verotarkastusmenettelyn ja siihen liittyvän veronoikaisun, verotuksen muutoksenhaun pakollisen oikaisuvaatimusvaiheen sekä jo edellä mainitun MAP-menettelyn ja siihen liittyvän arbitraatiomenettelyn.

---

denkäyntikuluja korvattu. Hallintoprosessilaissa viranomaisen virhettä ei enää mainita kulukorvauksen määräämisen lähtökohtaisena kriteerinä, minkä vuoksi voisi katsoa, että tulevaisuudessa tuomioistuinten ratkaisukäytännössä viranomaisen määrätään useammin korvaamaan yksityisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja.

<sup>229</sup> Rabinä – Rautajuuri 2017, s. 195; Kellas – Vuokila 2019, s. 344.

#### 4.6 Veroprosessin oikeudenkäyntikulut Ruotsissa

Ruotsissa oikeusjärjestelmä on melko samankaltainen suomalaisen oikeusjärjestelmän kanssa, mikä osaltaan johtuu maiden pitkästä yhteisestä historiasta. Riita- ja rikosasiat käsitellään yleisissä tuomioistuimissa ja hallintoasiat hallintotuomioistuimissa. Hallintotuomioistuinjärjestelmä on Ruotsissa kolmiportainen (förvaltningsdomstol, kammarrätt, högsta förvaltningsdomstolen), ja hallintotuomioistuimissa käsitellään hyvin erilaisia asioita aina ympäristöasioista lasten päivähoitoon ja elinkeinotoimintaan.<sup>230</sup> Myös veroasiat kuuluvat hallintotuomioistuimissa käsiteltäviin asioihin. Yhtäläisyyksistään huolimatta suomalainen ja ruotsalainen hallintoprosessi ovat kuitenkin alkaneet kulkea omanlaisiaan polkuja 1990-luvulta alkaen.

Hallintomenettelyä sääntelee Ruotsissa förvaltningslag (FL, 2017:900) ja hallintotuomioistuinprosessia yleisissä hallintotuomioistuimissa förvaltningsprocesslag (FPL, 1971:291). Hallinnon sisäiset oikaisumenettelyt ennen varsinaista tuomioistuin käsittelyä ovat laajasti käytössä sekä Suomessa että Ruotsissa. Hallintoprosessi kuitenkin poikkeaa siinä suhteessa suomalaisesta, että ruotsalaisessa hallintoprosessissa käytössä on täysimittainen kaksiasianosaisuus. Näin ollen hallintopäätöksen tehnyt viranomainen toimii oikeudenkäynnissä yksityisen asianosaisen vastapuolena ja käyttää asiassa julkisen viranomaisen puhevaltaa. Kaksiasianosaisuusluomiseksi lakiin otettiin uusi säännös, joka tuli voimaan 1.5.1996. Lain valmisteluaineistossa listattiin kattavasti kahden asianosaisen asemaan liittyviä myönteisiä ja kielteisiä näkökohtia. Kaksiasianosaisuusluomisen myönteisenä puolena esitettiin muun muassa oikeuskäytännön monipuolisempi kehittyminen, kun myös viranomaisella on asiassa valitusoikeus. Kielteisenä näkökohtana huomioitiin esimerkiksi oikeudenkäynnin tasapuolisen toteutumisen varmistamisen vaikeus.<sup>231</sup>

FPL 7 a §:n (1995:1692) mukaan ”Om en enskild överklagar en förvaltningsmyndighets beslut skall den myndighet som först beslutade i saken vara den enskildes motpart sedan handlingarna i ärenden överlämnats till domstolen. Första stycket gäller inte i fråga om beslut som överklagas direkt hos kammarrätt.” Säännöksen mukaan yksityisen asianosaisen vastapuolena oikeudenkäynnissä toimii nimenomaisesti se viranomainen, joka on ensimmäisenä asian käsitellyt. Jos asia on edennyt tuomioistuimeen, jonka tekemästä päätöksestä on vielä valitettu seuraavaan

---

<sup>230</sup> Ragnemalm 2012, s. 19.

<sup>231</sup> Lista kaksiasianosaisuusluomisen myönteisistä ja kielteisistä puolista ks. Prop. 1995/96:22, s. 70–80.



oikeusasteeseen, ei yksityisen asianosaisen vastapuoli muutu kesken prosessin.<sup>232</sup> Jotta viranomaisella saisi vastapuolen aseman oikeudenkäynnissä, vaaditaan lisäksi, että nimenomaisesti yksityinen asianosainen on valittanut viranomaisen päätöksestä.<sup>233</sup> Viranomaisen asianosaisaseman seurauksena viranomaisella on oikeus valittaa tuomioistuimen antamasta ratkaisusta FPL 33 §:n mukaisesti.

Voitaneenkin todeta, että ruotsalainen hallintoprosessi on alkanut enenevässä määrin lähentyä siviiliprosessia, samalla kun suomalainen hallintoprosessi on haluttu tiukasti pitää omana erillisenä prosessilajinaan omine ominaispiirteineen.<sup>234</sup> Kaksiasianosaissuhteen vuoksi hallintotuosian riittävä luonne sekä yksityisen asianosaisen ja viranomaisen vastakkainasettelu korostuvat ruotsalaisessa hallintoprosessissa. Ruotsissa tuomioistuimen roolina onkin toimia puolueettomana ratkaisijana oikeudenkäynnin osapuolten välisessä kamppailussa<sup>235</sup>, kun taas Suomessa hallintotuomioistuimen rooli oikeudenkäynnissä on hyvin pitkälle sidottu virallisperiaatteeseen, joka osaltaan vahvistaa aineellisen prosessin johdon valtaa ja vastuuta.

Ruotsalaisen hallintoprosessin, myös veroprosessin, lähtökohtana on, että yksityinen asianosainen pystyy toimimaan tuomioistuimessa itsenäisesti ilman asiamiestä tai avustajaa.<sup>236</sup> Tämä pyritään mahdollistamaan myös Ruotsissa korostamalla tuomioistuimen virallisperiaatetta, jolloin tuomioistuimella on laaja selvittämisvastuu asiassa (FPL 8 §).<sup>237</sup> Asian selvittämisessä tuomioistuimen tulee noudattaa objektiivisuutta. Koska avustajan tai asiamiehen tarvetta ei lähtökohtaisesti pitäisi olla, ei myöskään suuria korvattavia asianajopalkkioita ja -korvauksia tulisi muodostua.

---

<sup>232</sup> Wennergren – von Essen 2013, s. 77.

<sup>233</sup> Wennergren – von Essen 2013, s. 78.

<sup>234</sup> Näin etenkin hallinto-oikeudellisessa keskustelussa. Ks. esim. Halila 2016, s. 296. Vrt. yleisen tuomioistuimen edustajien näkökannat, joissa on esitetty jonkin verran painostusta hallintoprosessin yhdenmukaistamisesta siviiliprosessin kanssa, mutta samalla pitäen hallintoprosessin omana prosessilajinaan. Ks. esim. Koskelo 2014, s. 473–474.

<sup>235</sup> Halila 2001, s. 63. Verratessa tätä asetelmaa jo aiemmin tutkielmassa esille tulleeseen peruskysymykseen suomalaisen veroprosessin tehtävistä, vaikuttaisi siltä, että ruotsalaisen veroprosessin tehtävänä on erityisesti verovelkasuhdetta koskevan oikeusriidan ratkaiseminen.

<sup>236</sup> Prop. 1993/94:151, s. 132. ”Utgångspunkten är således att de enskilda inte skall behöva anlita juridiskt biträde eller ombud i förvaltningsprocessen.”

<sup>237</sup> Analyysia FPL 8 §:stä ja virallisperiaatteesta ruotsalaisessa hallintoprosessissa ks. Wennergren – von Essen 2013, s. 81–124.

Hallintoprosessin pääsääntönä on, ettei yksityisellä asianosaisella ole oikeutta saada korvausta oikeudenkäyntikuluistaan riippumatta asian laadusta tai lopputuloksesta riippumatta.<sup>238</sup> Veroprosessia koskee kuitenkin erityissäännökset.<sup>239</sup> Nykyään verotusmenettelyä ja verotuksen muutoksenhakua sääntelee skatteförfarandelag (SFL, 2011:1244), joka sääntelee myös oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta veroprosessissa. Lähtökohtaisesti verovelvollinen on oikeutettu korvaukseen sellaisista tarpeellisista (*skäligen har behövt*) kustannuksista, jotka ovat aiheutuneet asiamiehen tai avustajan käyttämisestä taikka tarpeellisen selvityksen hankkimisesta. Lain tunnusmerkistö lähtee siis siitä, että verovelvollisella on ollut asiassa todellinen tarve asiantuntijan avulle.<sup>240</sup> Korvausvelvollisuus on näin ollen kytketty tuomioistuimen tekemään tarveharkintaan verovelvollisen oikeudellisesta avusta. Ruotsalaisella hallintotuomioistuimella vaikuttaisikin olevan suomalaista hallintotuomioistuinta vieläkin laajempi mahdollisuus tehdä päätös asiassa käsillä olevien olosuhteiden perusteella, eikä pelkästään asiassa annettu ratkaisu pääsääntöisesti ratkaise kulukorvausvelvollisuutta. Toisaalta tämä samalla siirtää vastuuta lainsäätäjältä tuomioistuimille, jolloin oikeuskäytäntö voi muodostua epäyhte-neväiseksi eri tuomioistuinten välillä.

Verovelvollisen omat, esimerkiksi omasta työstä ja ajasta aiheutuneet, henkilökohtaiset kustannukset eivät ole korvauskelpoisia (SFL 43 kap. 3 §), eikä veroprosessin yksityinen asianosainen koskaan ole velvollinen korvaamaan vastapuolen (Skatteverket) oikeudenkäyntikuluja. Näissä suhteissa ruotsalaisessa veroprosessissa syntyneiden oikeudenkäyntikulujen korvaaminen poikkeaa siis suomalaisesta. Suomessa verovelvollisella on hallituksen esityksen mukaan mahdollisuus saada korvaus myös omasta työstään ja ajastaan, kuitenkin tietyin kriteerein. Lisäksi suomalaisessa veroprosessissa yksityinen asianosainen voi joutua korvaamaan vastapuolen oikeudenkäyntikuluja, jos hän on esittänyt ilmeisen perusteettoman vaatimuksen. Yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuutta perustellaan usein kulukorvauksen jakautumista koskevien säännösten vaikutuksilla yksityisten asianosaisten käyttäytymiseen. Korvausvastuusäännökset muun muassa ehkäisevät perusteettomien kanteiden nostamista, mikä vaikuttaa suoraan tuomioistuinten kuormitukseen. Tämän vuoksi suomalaista lainsäädännöstä yksityisen asianosaisen

---

<sup>238</sup> Samuelson 2018, s. 21.

<sup>239</sup> Veroprosessin oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta säädettiin ensimmäisen kerran jo vuonna 1989, kun Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tuli voimaan. Tällöin kohtuuttomuus-syistä verovelvollinen saattoi olla oikeutettu korvaukseen omista oikeudenkäyntikuluistaan. Kohtuuttomuusarvi-oinnissa otettiin huomioon asian laatu, asiassa annettu ratkaisu, kulujen suuruus sekä verovelvollisen henkilökohtaiset ja taloudelliset olosuhteet. Ks. kohtuuttomuusarvioinnissa huomioon otettavista seikoista Prop. 1988/89:126, s. 11. Pääsääntönä kuitenkin oli, että verovelvollinen vastasi itse omista oikeudenkäyntikuluistaan. Lakia ja sen vaikutuksia arvioitiin jo pian sen voimaantultua, minkä seurauksena siihen tehtiin muutoksia, jotka tulivat voimaan vuonna 1993.

<sup>240</sup> Prop. 2010/11:165, s. 415. Esimerkiksi asiantuntijan puoleen kääntyminen pelkistä mukavuussyistä ei oikeut-taisi kulujen korvausvelvollisuuteen. Ks. Prop. 1993/94:151, s. 135.

korvausvelvollisuudesta voidaan pitää täysin perusteltuna etenkin, kun yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuus on käytännössä sidottu hyvin tiukkoihin kriteereihin.

Jotta verovelvollinen olisi oikeutettu korvaukseen, edellytetään sitä, että verovelvollisen substanssikysymystä koskeva vaatimus hyväksytään kokonaan tai osittain tai asialla on merkitystä lain soveltamisen kannalta taikka korvaamiseen on muu painava syy (SFL 43 kap. 1 §). Tilanteessa, jossa asiassa annetulla ratkaisulla on laajempi yleinen intressi, on verovelvollisen oikeudenkäyntikulut korvattava asian lopputuloksesta riippumatta.<sup>241</sup> Laajempaa yleistä intressiä herättäviä ratkaisuja ovat etenkin HFD:n antamat prejudikaatit. Kyseistä korvausvelvollisuutta koskee kuitenkin useat poikkeussäännökset. Esimerkiksi jos verovelvollinen on voittanut jutunsa vain osittain, ja muilla kuin voitetuilla osilla on vähäistä suurempi merkitys, viranomaisen korvausvelvollisuutta voidaan alentaa (SFL 43 kap. 5 §). Oikeuskäytännössä on katsottu viranomaisen korvausvelvollisuuden ulottuvan tarvittaessa myös hallinnolliseen verotusmenettelyyn ja siinä syntyneisiin kuluihin.<sup>242</sup> Tämä mahdollisuus puuttuu tällä hetkellä kokonaan suomalaisesta veroprosessista, jonka pakollinen esivaihe on verotusmenettelyn puolella tehtävä verotuksen oikaisulautakunnan käsittely.

Vaikka verovelvollisen muodolliset mahdollisuudet saada korvausta oikeudenkäyntikuluistaan ovat hyvät, ovat konkreettiset mahdollisuudet kuitenkin rajoitetut. Ruotsissa oikeudenkäyntikulujen korvaaminen veroprosessissa on käytännössä muodostunut harvinaiseksi, ja tavallisesti verovelvollinen on joutunut pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan, vaikka asia olisi ratkaistu verovelvollisen hyväksi.<sup>243</sup> Koska korvausvelvollisuus on sidottu tuomioistuimen tekemään harkintaan oikeudellisen avun tarpeesta, on harkinta johtanut usein siihen, että korvausten määrää on soviteltu huomattavasti tai korvaus on jätetty kokonaan määräämättä. Myös Ruotsissa on näin ollen luotu edellytykset veroprosessin oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuudelle, mutta toteutus on jäänyt verovelvollisen oikeusturvan kannalta puutteelliseksi.

---

<sup>241</sup> Samuelson 2018, s. 27.

<sup>242</sup> Stockholm Kammarrätt 19.12.2013, 8755-8764-12. HFD ei myöntänyt asiassa valituslupaa (päätös 5.11.2014, 1058-1067-14).

<sup>243</sup> Samuelson 2018, s. 28.

## 5. Kehityskohteita

### 5.1 Hallintoprosessilain uusien kulusäännösten arviointia

Hallintoprosessilaki ei laajasti arvioituna tuo suuria muutoksia oikeudenkäyntikulujen korvattavuuteen hallintoprosessissa.<sup>244</sup> Hallituksen esityksessä myös arvioitiin, ettei uusista oikeudenkäyntikuluja koskevista säännöksistä aiheudu juurikaan taloudellisia vaikutuksia.<sup>245</sup> Jotta oikeudenkäyntikulut korvattaisiin, täytyy oikeudenkäyntikulujen jättäminen asianosaisen itsensä vahingoksi olla kohtuutonta, ja lähtökohtana oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuuden arvioinnissa on asiassa annettu ratkaisu. Myös hallintolainkäyttölaki perustui näille lähtökohdille.

Kuten jo aiemmin on todettu, HLL 74 §:n mukainen korvausvelvollisuus perustui ensisijaisesti viranomaisen tekemään virheeseen, mutta nykyinen hallintoprosessilaki ei enää edellytä korvausvelvollisuuden aktualisoitumiseksi viranomaisen virhettä. Korkein hallinto-oikeus on omissa viimeaikaisissa ratkaisuisaan selvästi vähentänyt viranomaisen tekemän virheen painoarvoa kulukorvausta arvioitaessa<sup>246</sup>, vaikka viimeisimmät oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevat veroasioiden ratkaisut on annettu ennen hallintoprosessilain voimaantuloa. Viimeisimmät ratkaisut ja niiden perustelut poikkeavatkin varsin paljon vain muutamaa vuotta aikaisemmin annetuista ratkaisuista, jolloin pääsääntöisesti Verohallinto velvoitettiin korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja vain sellaisissa tapauksissa, joissa jo verotusmenettelyvaiheessa oli tapahtunut selkeä virhe.<sup>247</sup> On selvää, ettei tulevaisuudessa tule antaa painoarvoa viranomaisen tekemälle virheelle etenkin sen puuttuessa viranomaisen korvausvelvollisuuden välttymiseksi. Sen sijaan voitaneen pitää perusteltuna, että viranomaisen virhe voi edelleen olla perusteena silloin, kun Verohallinto velvoitetaan korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja.

---

<sup>244</sup> Tämä oli hallituksen esityksen lähtökohta. Ks. HE 29/2018 vp, s. 54.

<sup>245</sup> HE 29/2018 vp, s. 57. Hallituksen esityksessä esitetyn näkemyksen voi ymmärtää siten, ettei tarkoituksena ole ainakaan laajentaa viranomaisten korvausvelvollisuutta.

<sup>246</sup> Esim. ratkaisuisissa KHO 2019:95 ja KHO 2019:124 ei enää nimenomaisesti mainittu viranomaisen virhettä oikeudenkäyntikulujen korvaamisen perusteena. Sen sijaan molemmat ratkaisut perustuivat arviointiin kohtuuttomuudesta, jos asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen verovelvollinen olisi joutunut pitämään oikeudenkäyntikulut vahinkonaan.

<sup>247</sup> Autio – Rabinä 2016, s. 47. Hallintotuomioistuimet ovat perustelleet oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta useimmiten asiassa annettulla ratkaisulla silloin, kun vaatimus kulujen korvaamisesta on hallintotuomioistuimessa hylätty. Asia on tällöin ratkaistu oikeudenkäyntikulujen korvausta vaatineen vahingoksi.

Näin arvioituna voidaan kyseenalaistaa lain esitöissä esitetty kanta siitä, ettei hallintoprosessilain tarkoituksena ole muuttaa HLL 74 §:n mukaista oikeustilaa, vaan hallintoprosessilain oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevat säännökset vastaisivat sisällöltään HLL 74 §. Viranomaisen tekemä virhe oli HLL 74 §:n soveltamisen kannalta keskeinen kriteeri, minkä vuoksi sen poistaminen HOL 95 §:stä johtaa oletettavasti oikeustilan muuttumiseen. Virheperusteen poistaminen tulee todennäköisesti jossain määrin lisäämään viranomaisen oikeudenkäyntikulujen korvausriskiä.

Hallintoprosessilaki ei juurikaan tuo muutoksia yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuuteen. Käytännössä verovelvollisen korvausvelvollisuus on ollut erittäin poikkeuksellista. Oikeuskäytäntöä olisi kuitenkin hyvä saada lisää tämänkaltaisista tilanteista, mutta se vaatisi myös oikeudenvilvontayksikön aktiivisuutta vaatia vastineissaan kulujensa korvaamista.<sup>248</sup> Vahvan pääsäännön tulisi joka tapauksessa olla myös veroasioissa se, että veroprosessin yksityinen asianosainen voidaan vain poikkeuksellisesti velvoittaa korvaamaan viranomaisen oikeudenkäyntikuluja. Hallituksen esityksessä painotetaan sitä, että yksityiselle asianosaiselle korvausvelvollisuus aiheutuu ainoastaan silloin, kun yksityinen asianosainen on esittänyt ilmeisen perusteettoman vaatimuksen. Tätä lähtökohtaa silmällä pitäen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöä tarvittaisiin enemmän siitä, mikä arvioidaan ilmeisen perusteettomaksi vaatimukseksi, hallituksen esityksen ottaessa kantaa lähinnä asianosaisen totuusvelvollisuuteen.<sup>249</sup> Pelkästään verovelvolliselle aiheutuvan kuluriskin ja verovelvollisen oikeusturvan kannalta on kuitenkin tärkeää, ettei vaatimuksen ilmeistä perusteettomuutta tulkita oikeuskäytännössä laajasti.

Osaltaan yksityisen asianosaisen korvausvelvollisuuden poikkeuksellisuutta perustelee sekin, ettei veronsaajan, tässä tilanteessa oikeudenvilvontayksikön, oikeudenkäyntikulut ole kovinakaan merkittäviä sen toiminnan toteuttamiseksi. On huomioitava myös se, että oikeudenvilvontayksikön veroasiamiehen työtehtäviin kuuluu nimenomaisesti veronsaajien oikeudenvilvonta. Tällöin kohtuullisena verovelvollisen suorittamista oikeudenvilvontayksikön kuluista voidaan pitää ainoastaan nimellistä korvausta kyseisistä kuluista. Oikeudenkäyntikulujen ehkäisevää vaikutusta ei tule pitää hallintotuomioistuimissa käsiteltävissä asioissa niin suuressa arvossa

---

<sup>248</sup> Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö on hakenut oikeudenkäyntikulujen korvaamista vain poikkeuksellisesti. Ks. Autio – Rabinä 2016, s. 38.

<sup>249</sup> HE 29/2018 vp, s. 169.

kuin yleisissä tuomioistuimissa, koska osapuoliasetelmat prosessien välillä poikkeavat merkittävästi toisistaan.<sup>250</sup>

Hallintoprosessilain kulusäännösuudistuksen onnistuneimpana osa-alueena voidaan pitää viittaussäännösten poistamista ja säännösten ottamista suoraan sellaisinaan lakiin. Ensinnäkin tämä selkeyttää lain rakennetta ja sen sisältöä. Toisekseen se tekee laista helppolukuisemman ja todennäköisesti myös lain tulkitseminen muuttuu entistä yksinkertaisemmaksi. Hallintoprosessilain lausuntokierroksella kaikki asiaan kantaa ottaneet puolsivat viittaussäännösten poistamista ja säännösten ottamista suoraan sellaisenaan lakiin.<sup>251</sup>

Korvattavien kulujen laajuus veroprosessissa voidaan nostaa esille hallintoprosessilain kulusäännösten yhtenä ongelmakehänä, sillä korvattavia kuluja eivät ole hallintomenettelyn aikana, näin ollen myös oikaisuvaatimusvaiheessa, syntyneet kulut. Kuten aiemmin jo todettiin, verotuksen oikaisuvaatimusvaihe, joka mielletään vielä hallintomenettelyksi, on pakollinen muutoksenhaun esivaihe verotuksessa muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta, joten verovelvollinen tai oikeudenvallontayksikkö ei voi viedä asiaa tuomioistuimen ratkaistavaksi ennen kuin verotuksen oikaisulautakunta on antanut asiassa oman ratkaisunsa. Jo verotuksen oikaisuvaatimusvaiheessa verovelvolliselle voi syntyä kuluja, jos hän käyttää apunaan esimerkiksi asianajajaa tai muuta alan asiantuntijaa. Oikaisulautakuntavaiheen aikana syntyneiden kulujen korvauskelvottomuutta oikeudenkäyntikuluna on perusteltu erityisesti sillä, että verotuksen oikaisu on hallintomenettelyä, johon sovelletaan hallintolakia, jonka 64 §:n mukaan hallintoasioissa kukin vastaa itse omista kuluistaan. Toisekseen muutoksen hakeminen verotukseen verotuksen oikaisulautakunnalta on ilmaista ja menettelyltään hyvin yksinkertaista, minkä vuoksi sen ei edes pitäisi aiheuttaa verovelvolliselle ainakaan kovin suuria kuluja. Tämä ei kuitenkaan huomiositä, että verovelvollisella voi olla tarve käyttää apunaan vero-oikeuden asiantuntijaa jo oikaisuvaatimuksen laatimiseksi, etenkin, jos asia on ollut erityisen tulkinnanvarainen.

Toisaalta Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voi myös hakea asiassa muutosta jo verotuksen oikaisulautakunnalta, jolloin verovelvollisen oikeusturvan merkitys taas korostuu. Siksi verovelvollisella tulisi olla mahdollisuudet puolustautua parhaalla mahdollisella tavalla jo tässä vaiheessa ilman suurta kuluriskiä, sillä asioiden vieminen tuomioistuimen ratkaistavaksi vain

---

<sup>250</sup> Siviiliprosessissa oikeudenkäynnin osapuolina ja asianosaisina ovat useimmiten yksityisiä henkilöitä, jolloin tasapaino asianosaisten säilyy paremmin kuin silloin kun oikeudenkäynnissä yksityisen asianosaisten vastapuolena toimii jokin viranomais.

<sup>251</sup> OM 48:2017, s. 11–24.

sen takia, ettei verovelvollinen kyennyt puolustautumaan hallintomenettelyvaiheessa asianmukaisella tavalla, on tuskin kovin mielekästä näkökulmasta riippumatta. Tämä puoltaisikin sitä, että verovelvollisen oikaisulautakuntavaiheessa syntyneet kulut voisivat olla oikeudenkäyntikuluina korvauskelpoisia silloin, kun oikeudenvalvontayksikkö on tuonut muutostapauksen viireille. Tämä on mahdollista esimerkiksi ruotsalaisessa oikeusjärjestelmässä, jossa oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta veroprosessissa säädetään omassa, muista hallintoasioista erillisessä laissa. Korvausvelvollisuus voisi aktualisoitua esimerkiksi vain silloin, kun asia on viety vielä tuomioistuimeen ja tuomioistuin on ratkaissut asian verovelvollisen hyväksi, mutta pelkäästään oikaisumenettelyvaiheessa ratkaistuissa asioissa, joista ei ole enää valitettu tuomioistuimeen, asianosainen vastaisi kuluistaan itse hallintolain 64 §:n mukaisen pääsäännön mukaisesti.

Hallintoprosessilain kulukorvaussäännökset vastaavat hallintolainkäyttölain kulusäännöksiä paremmin PL 21 §:n mukaisia oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteita ja vaikuttavat lisäävän verovelvollisten oikeusturvaa. Verovelvollisen kuluriski ei vaikuta suurentuneen hallintolainkäyttölain aikaisesta, mutta uusien säännösten perusteella voi arvioida, että verovelvollisen mahdollisuus saada korvausta omista oikeudenkäyntikuluistaan on entistä parempi sellaisessa tilanteessa, kun tuomioistuin on ratkaissut muutoksenhaun kohteena olevan asian verovelvollisen hyväksi. Kulusäännösten suurimmaksi epäkohdaksi voi mainita hallituksen esityksen sisäiset ristiriidat siitä, onko uusien säännösten tarkoituksena ollut viranomaisen velvoittaminen yhä useammin korvaamaan vastapuolen oikeudenkäyntikuluja vai pitää voimassa hallintolainkäyttölain aikainen pidättyväinen kanta viranomaisen kulukorvausvelvollisuuteen.<sup>252</sup> Näin ollen vasta tuomioistuinten tulevaisuudessa antamat ratkaisut osoittavat käytännössä sen, onko verovelvollisten oikeusturva oikeudenkäyntikulujen korvaamisvelvollisuuden osalta lisääntynyt entisestään vai pysynyt ennallaan. Voisi kuitenkin pitää aiheellisena, että mahdollisia hallituksen esityksen sisäisiä ristiriitoja tulkittaisiin tässä verovelvollisten hyväksi.

## ***5.2 Oikeusavun saatavuus veroprosessissa***

Oikeusavun tarkoituksena on mahdollistaa myös vähävaraiselle henkilölle tarvittava oikeudellinen apu, jotta oikeudenkäynti olisi tasapainoinen ja mahdollisimman sujuva oikeudenkäyntiin

---

<sup>252</sup> ”Ehdotetut oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevat säännökset vastaisivat sisällöltään pääosin voimassa olevia hallintolainkäyttölain säännöksiä” HE 29/2018 vp, s. 54 vrt. ”Lähtökohtana olisi, että mikäli päätöksen tehnyt viranomainen tai muu julkinen osapuoli häviää asian, se veloitettaisiin korvaamaan toisen osapuolen oikeudenkäyntikulut” HE 29/2018 vp, s. 167.

osallistuvien asianosaisten taloudellisista tilanteista riippumatta. Maksuttomalla oikeusavulla tarkoitetaan varattomalle tai vähävaraiselle henkilölle myönnettyä asiantuntevaa apua oikeudellisessa asiassa sekä vapautusta asian hoitamisen vaatimista menoista.<sup>253</sup> Oikeusapua saavalle henkilölle voidaan erikseen säädetyin edellytyksin myös määrätä lainoppinut pätevä avustaja, jonka palkkio ja kulut korvataan valtion varoista. Lähtökohtaisesti oikeusapu kattaa kaikenlaiset oikeudelliset asiat – onhan oikeusapujärjestelmän keskeisimpänä tehtävänä taata kansalaisille pätevän oikeudellisen avun yhdenvertainen saanti.<sup>254</sup> Oikeusapua on mahdollista saada myös veroasioissa tietyin rajoituksin. Oikeusavusta säädetään tarkemmin oikeusapulaissa (OAL, 5.4.2002/257).

Oikeusavulla on vahva liityntä oikeusturvaan: oikeusavun saaminen varallisuudesta riippumatta on katsottu yhdeksi oikeusturvan keskeisistä elementeistä.<sup>255</sup> Sillä on yhteydet sekä perustuslain 21 §:ään että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6(1) artiklaan. Kuten edellä jo todettiin, PL 21 §:n mukainen listaus oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin kriteereistä ei ole tyhjentävä. Hallituksen esityksessä erikseen mainittiin, että kyseisen pykälän sanamuodosta puuttuvat muun muassa oikeus oikeudelliseen apuun ja oikeudelliseen avustajaan, mutta nämä ehdottomasti kuuluvat osaksi oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytyksiä tulisi muutenkin tulkita ihmisoikeusmääräysten mukaisesti.<sup>256</sup> Euroopan ihmisoikeussopimus velvoittaa sopimusvaltioita huolehtimaan siitä, ettei varattomuus estä ketään turvautumasta oikeudenkäyntiin. Ihmisoikeussopimus ei kuitenkaan vaikuta ottavan erikseen kantaa siihen, miten sopimusvaltioiden tulisi turvata asianosaisten puolustautuminen oikeudenkäynnissä. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännössä on kuitenkin todettu, että asianosaisten puolustautuminen oikeudenkäynnissä voi edellyttää valtion varoin kustannettavaa oikeusapua.<sup>257</sup> Toisaalta EIS 6(1) artikla ei suoraan sellaisenaan edellytä, että henkilölle myönnetään oikeusapu.<sup>258</sup> Sen sijaan oikeusavun myöntämättä jättäminen voi estää tosiasiallisen pääsyn tuomioistuimeen silloin, jos käytössä on asianajajapakko tai asian monimutkaisuuden vuoksi yksityinen asianosainen ei kykene itse ajamaan asiaansa. Tällöin oikeusavun myöntäminen saattaa olla välttämätöntä.<sup>259</sup>

---

<sup>253</sup> Jokela 2019, s. 17.

<sup>254</sup> Rissanen – Lasola 2014, s. 2.

<sup>255</sup> Jokela 2019, s. 269.

<sup>256</sup> HE 309/1993 vp, s. 73–74.

<sup>257</sup> Ks. EIT Airey v. Ireland

<sup>258</sup> Näin esim. EIT *McVicar v. The United Kingdom*.

<sup>259</sup> Ks. *Steel and Morris v. The United Kingdom*.



Oikeusapua annetaan valtion varoin henkilölle, joka tarvitsee asiantuntevaa apua oikeudellisessa asiassa ja joka taloudellisen asemansa vuoksi ei kykene itse suorittamaan sen hoitamisen vaatimia menoja (OAL 1.1 §). Oikeusapulain nojalla saatava oikeusapu perustuu siten asianosaisen taloudelliseen asemaan, jota arvioidaan kuukausittain käytettävissä olevien varojen ja varallisuuden perusteella. Asianosaisen taloudellinen asema vaikuttaa myös siihen, myönnetäänkö oikeusapua kokonaan korvauksetta vai osakorvausta vastaan. Oikeusavun myöntämisen edellytyksenä on myös se, että oikeusavun hakija on luonnollinen henkilö, jolla on kotikunta Suomessa tai koti tai asuinpaikka toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa. Yritykset ja yhteisöt eivät siten kuulu oikeusavun piiriin. Näin ollen verovelvollisista luonnolliset henkilöt ovat oikeutettuja saamaan tarvittaessa oikeusapua veroasiassaan. Yritysten ja yhteisöjen tulee puolestaan kääntyä suoraan yksityisten palveluntarjoajien puoleen.

Oikeusapuun kuuluu oikeudellinen neuvonta, tarpeelliset toimenpiteet sekä avustaminen tuomioistuimissa ja muussa viranomaisessa sekä vapautus eräistä asian käsittelyyn liittyvistä menoista (OAL 1.2 §).<sup>260</sup> OAL 3 a §:n (19.12.2008/927) vähäistä oikeudellista neuvontaa tarjotaan kaikille selvittämättä asianosaisen taloudellista tilannetta. Verovelvollinen voi siten saada esimerkiksi puhelimitse vähäistä neuvontaa asiassaan. OAL 7 § kuitenkin sisältää listauksen niistä tilanteista, jolloin julkista oikeusapua ei anneta. Oikeusapua ei ole mahdollista saada silloin, kun asian merkitys asianosaiselle on vähäinen tai jos oikeusavun antaminen olisi selvästi tarkoituksetonta verrattuna hakijalle siitä koituvaan hyötyyn. Vähäisyyskriteerin perusteella oikeusavun saamisen kynnyksiä ei ole aihetta nostaa tarpeettoman korkealle, vaan asian merkitystä tulisi arvioida hakijan näkökulmasta.<sup>261</sup> Oikeusapua ei anneta myöskään silloin, kun asiassa on kyse oikeuden väärinkäytöstä tai jos asia perustuu siirrettyyn oikeuteen ja on aihetta epäillä siirron tapahtuneen oikeusavun saamiseksi.

Pääsääntöisesti oikeusavun saajalla on oikeus myös avustajaan oikeudenkäynnissä, mikäli oikeusavun hakija ei kykene itse valvomaan etuaan ja oikeuttaan asiassa. OAL 6.2.3 §:n mukaan oikeusavun sisältöön ei kuitenkaan kuulu avustaminen silloin, kun kyse on asiasta, joka koskee verotusta tai julkista maksua, ellei avustajan määräämiseen ole erityisen painavia syitä.<sup>262</sup> Lain

---

<sup>260</sup> OAL 4 § sisältää listauksen niistä käsittelyyn liittyvistä menoista, joiden suorittamisesta oikeusavun myöntäminen vapauttaa. Näiden yksityiskohtainen läpikäyminen ei tässä tutkielman laajuus huomioon ottaen ole tarpeen.

<sup>261</sup> HE 82/2001 vp, s. 85.

<sup>262</sup> Myös Ruotsissa oikeusapua myönnetään vain harvoin veroasioihin. Rättshjälpslag (1996:1619) 11 §:n mukaan veroasioihin oikeusapua voidaan myöntää vain erityisistä syistä.

perusteluissa erityisen painavaksi syyksi on katsottu esimerkiksi asian taloudellinen merkittävyys tai asian tulkinnanvaraisuus.<sup>263</sup> Oikeuskäytännössä oikeutta avustajaan on pidetty tarpeellisenä silloin, kun asiassa on järjestetty suullinen käsittely.<sup>264</sup> Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön hakiessa muutosta lähtökohtaisesti edellä mainittujen syiden perusteella, voisi ajatella, että verovelvollinen olisi oikeutettu myös avustajaan julkisin varoin silloin, kun oikeudenvilvontayksikkö on hakenut asiassa muutosta. Ongelmalliseksi asia muuttuu, jos avustajan saamisen kannalta oikeusapulain erityisiä syitä ei tulkita samalla tavoin kuin oikeudenvilvontayksikkö tulkitsee asian taloudellista merkittävyyttä tai asian tulkinnanvaraisuutta sen harkitessa muutoksenhaun tarpeellisuutta. Silloin kun Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö hakee muutosta verovelvollisen vahingoksi, on kiinnitettävä erityistä huomiota verovelvollisen oikeusturvaan. Tämän vuoksi voisi katsoa perustelluksi, että asianosaisen tulisi olla oikeutettu muun oikeudellisen neuvonnan ohella myös julkisin varoin kustannettavaan avustajaan silloin, kun asian tuomioistuinkäsittely on oikeudenvilvontayksikön vireille panema.

Oikeusapulain mukaisen oikeusavun tarkoituksena on vapauttaa oikeusapua saava kaikista asian käsittelyyn ja hoitamiseen kuuluvista tarpeellisista kustannuksista lukuun ottamatta hänen omia matkakulujaan ja henkilökohtaisia kustannuksia. Näiden kulujen osalta oikeusavun saajalla on kuitenkin oikeus saada korvaus oikeudenkäynnin vastapuolelta oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevien lain säännösten mukaisesti.<sup>265</sup> Oikeusavun saaminen ei kuitenkaan vapauta vastuusta vastapuolen oikeudenkäyntikuluihin. Tältä osin vähävaraisten oikeusturvaa Suomessa on kuvailtu edelleen puutteelliseksi.<sup>266</sup> Veroasiassa tällä tuskin on suurta merkitystä, koska verovelvollinen määrätään korvaamaan vastapuolen oikeudenkäyntikuluja vain poikkeuksellisesti. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta perusteltua kuitenkin olisi tarkastella verovelvollisen oikeutta julkisin varoin kustannettavaan avustajaan silloin, kun Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö on hakenut muutosta verovelvollisen vahingoksi, ja mahdollisesti laajentaa oikeusapulain tulkintaa näihin tilanteisiin.

Oikeusavun saamisen kannalta verovelvollisen oikeusturva vaikuttaa osittain riittämättömältä. Verovelvollisella on mahdollisuus saada oikeudellista neuvontaa ja apua asiakirjojen laadintaan, jos hän on muutoin oikeutettu oikeusapuun, mutta mahdolliseen oikeudenkäyntiin hän saa valtion varoin kustannetun avustajan vain erityisistä syistä. On vaikea täysin ymmärtää syytä

---

<sup>263</sup> HE 82/2001 vp, s. 84.

<sup>264</sup> Näin esim. KHO 1999:47.

<sup>265</sup> Asiasta riippuen tällä viitataan joko OK:n, ROL:n tai HOL:n mukaisiin säännöksiin.

<sup>266</sup> Jokela 2019, s. 280.

sille, miksi veroasiat ovat useimmissa tapauksissa rajattu tässä suhteessa oikeusavun ulkopuolelle. Muissa hallintoprosesseissa, joissa vallitsee vain heikko kaksiasianosaissuhde ja viranomaisen ei ole yksityisen asianosaisen vastapuoli, oikeusapu mahdollistaa myös avustajan käytön tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa.<sup>267</sup> Tämän perusteella olisi korostetun perusteltua, että myös veroasiassa tulisi olla oikeus avustajaan, koska kaikista hallintoprosessuaalisista oikeudenkäynneistä veroprosessi muistuttaa kaikkein eniten siviiliprosessia asianosaissuhteita tarkasteltaessa. Rajoitettu oikeusapu veroasiassa saattaa nostaa verovelvollisen kynnystä valittaa viranomaisen tekemästä päätöksestä tuomioistuimeen.

### ***5.3 Oikeusturvavakuutusten rooli oikeudenkäyntikulujen korvaajana***

Koska julkisen sektorin tarjoamat mahdollisuudet saada oikeusapua eivät saavuta kaikkia Suomessa oikeudenkäyntiin turvautuvia asianosaisia, ovat vakuutusyhtiöt kehittäneet yksityisiä oikeusturvavakuutuksia. Oikeusturvavakuutusten avulla yksityiset asianosaiset voivat parantaa omaa oikeusturvaansa, sillä kyseisen vakuutuksen turvin yksityinen asianosainen voi matalammalla kynnyksellä hankkia itselleen oikeudellista apua. Vakuutuksen tarkoituksena on kattaa oikeudenkäynnistä johtuvia välttämättömiä ja kohtuullisia asianajo- ja oikeudenkäyntikuluja tiettyyn maksimimäärään asti.

Yksityiset vakuutukset kehitettiin alun perin korvaamaan syntyneitä kuluja sellaisille oikeudenkäynnin osapuolille, jotka eivät olleet oikeutettuja maksuttomaan julkiseen oikeusapuun.<sup>268</sup> Nykyään ne ovat vapaaehtoisia vahinkovakuutuksia ja useimmiten osana asiakkaan yhdistelmävakuutusta, esimerkiksi koti-, matkustaja- tai yritysvakuutusta. Oikeusturvavakuutusten soveltamisala ei kuitenkaan ole kaiken kattava, jolloin vakuutuksesta ei ole apua kaikkiin mahdollisiin tuomioistuinasioihin.<sup>269</sup> Toisaalta oikeusturvavakuutukset ovat useimmiten julkista oikeusapua kattavampi siltä osin, että se voi tapauksesta riippuen korvata myös vastapuolen oikeudenkäyntikuluja. Siten julkinen oikeusapujärjestelmä ja yksityiset oikeusturvavakuutukset voivat olla toisiaan täydentäviä.<sup>270</sup> On kuitenkin huomattava, että OAL 3 b §:n (19.12.2008/927) mukaan

---

<sup>267</sup> Poikkeuksena tähän on asiat, joissa oikaisuvaatimus- tai valitusoikeus perustuu kunnan tai muun julkisyhteisön jäsenyyteen (OAL 6.2.4 §)

<sup>268</sup> Jokela 2019, s. 18.

<sup>269</sup> Vakuutusehdoissa yleisimmin korvausvelvollisuuden ulkopuolelle rajattuja ovat esimerkiksi avioeroon tai rekisteröidyn parisuhteen päättymiseen liittyvät kustannukset sekä lapsen huoltoa tai elatusta koskevat asiat. Huomioitava on, että vakuutusehdot vaihtelevat vakuutuksesta ja vakuutusyhtiöstä riippuen, minkä vuoksi selväpiirteisiä ja yksiselitteisiä rajauksia ei voi tässä antaa.

<sup>270</sup> HE 82/2001 vp, s. 18.

vakuutetun tulee ensisijaisesti käyttää oikeudenhoitoon oikeusturvavakuutustaan ja vasta toissijaisesti oikeusapua. Niissä tilanteissa, joissa täysin korvauksettomaan oikeusapuun oikeutetulla hakijalla on oikeusturvavakuutus, oikeusapua voi saada oikeusturvavakuutuksen omavastuusuuteen ja erityisistä syistä vakuutuksen enimmäiskorvausmäärän ylittäviin kustannuksiin. Erityisiä syitä arvioitaessa tulisi ottaa huomioon oikeusavun saajan oikeusturvan tarve sekä asian laatu ja laajuus.<sup>271</sup> Vapaaehtoisen oikeusturvavakuutuksen ensisijaisuus suhteessa julkiseen palveluun on lainsäädännössämme ainutlaatuinen.<sup>272</sup> Menettelyn tarkoituksena on ollut pyrkiä vähentämään oikeusavusta yhteiskunnalle aiheutuvia kustannuksia, jolloin vastaavasti julkisen avun saatavuutta voitaisiin entisestään parantaa.

Vaikka oikeusturvavakuutus perustuu vapaaehtoiseen ja maksulliseen vakuutus sopimukseen yksityisen vakuutusyhtiön kanssa, ja vaikka vakuutukset tavallisesti toimivat markkinoiden lakien mukaan, säännellään oikeusturvavakuutuksesta lain tasolla vakuutus sopimus laissa (28.6.1994/543) sekä laissa oikeusturvavakuutuksen vakuutusehdoista (oikeusturvavakuutuslaki, OTVakL, 3.12.1993/1060). Oikeusturvavakuutus laki sääntelee vähimmäisehdot koskien vakuutuskirjaa (OTVakL 2 §), vakuutetun oikeutta valita asiamies tai avustaja (OTVakL 3 §) sekä erimielisyyksien käsittelyä (OTVakL 4 §). Oikeusturvavakuutus lain säätämisen tarkoituksena oli saattaa Suomen lainsäädäntö vastaamaan Euroopan yhteisöjen oikeusturvavakuutus direktiivin (87/344/ETY) säännöksiä<sup>273</sup>, eikä vakuutus sopimus lailla tai oikeusturvavakuutus lailla säännellä näitä kolmea pykälää laajemmin vakuutus yhtiöiden asettamia vakuutusehtoja koskien korvauspiiriä tai korvattavia kustannuksia. Kyseisten lakien sääntelyn kohteena ovat lähtökohteisesti sopimus osapuolten oikeudet ja velvollisuudet.

Suomen Vakuutus yhtiöiden Keskus liitto (myöhemmin Finanssialan Keskus liitto, nyk. Finanssiala ry) antoi vuonna 2006 malliehdot yksityishenkilöiden oikeusturvavakuutukselle.<sup>274</sup> Vakuutus yhtiöt ovat perustaneet omat sopimusehtonsa pitkälti kyseisten malliehtojen mukaisesti, vaikka malliehdot eivät ole sitovia ja vakuutus yhtiöt voisivat näin ollen myös poiketa niistä omissa vakuutusehdoissaan.<sup>275</sup> Käytännössä eri vakuutus yhtiöiden vakuutusehdot voivat poiketa toisistaan merkittävästikin. Edellä mainittujen malliehtojen mukaan oikeusturvavakuutuksesta ei korvata kuluja asioissa, jotka käsitellään hallinnollisissa viranomaisissa, hallinto-oikeu-

---

<sup>271</sup> HE 103/2008 vp, s. 7.

<sup>272</sup> Lasola – Rissanen 2013, s. 3.

<sup>273</sup> Laki säädettiin silloisten ETA-vapaakauppasopimuksen velvoitteiden täyttämiseksi. Ks. HE 137/1993 vp, s. 3–4.

<sup>274</sup> Finanssialan Keskus liitto: Yksityishenkilön oikeusturvavakuutuksen malliehto 28.08.2006.

<sup>275</sup> Lasola – Rissanen 2013, s. 6.

nessa tai korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Kyseisen kaltainen ehto löytyy myös usean tunnetun suomalaisen vakuutusyhtiön kotivakuutukseen sisältyvän oikeusturvavakuutuksen vakuutusehdoista.<sup>276</sup>

Oikeusturvavakuutusten rooli veroprosessissa syntyneiden oikeudenkäyntikulujen korvaajana on näin ollen lähes olematon, eikä niiden kattavuutta veroasioissa ei toistaiseksi ole laajemmin tutkittu. Verovelvollisten oikeusturvan parantamisen kannalta vakuutusten käytön laajentaminen myös hallintotuomioistuimissa käsiteltäviin asioihin olisi toki suotavaa, mutta vakuutusyhtiöiden ollessa yksityisiä, voittoa tavoittelevia yrityksiä, ovat taloudelliset tekijät vaikuttaneet oikeusturvavakuutusten käyttöalan rajoituksiin enemmän kuin oikeudelliset perusteet.<sup>277</sup> Vakuutustapahtumien piirin laajentaminen mitä todennäköisimmin johtaisi vakuutusmaksujen nousuun, jolloin oikeusturvavakuutusten suosio saattaisi laskea ja oikeusturvavakuutuksista muodostuisi vain pienen asiakasjoukon vakuutus. Tulevaisuudessa kuitenkin vakuutusmäärä ja etenkin korvattavien kustannusten laajuus voivat olla eri yhtiöiden oikeusturvavakuutusten välinen kilpailukeino, jos vakuutusyhtiöt lähtevät kehittämään tuotetta eteenpäin. Tällöin myös verovelvollisten oikeusturvan parantaminen voi nousta uudelleen keskustelun aiheeksi.

## 6. Lopuksi

Kuten tutkielmassa on todettu, oikeudenkäyntikulut voivat muodostua taloudelliseksi esteeksi verovelvollisen oikeuksiin pääsulle. PL 21 § edellyttää, että yksilön tulee saada riittävää informaatiota tai muuta käytännön apua tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa toimiessaan. Näin ollen myös veroprosessissa verovelvollisella tulisi olla tosiasiallinen mahdollisuus käyttää apunaan asiamiestä tai avustajaa. Todettakoon, että veroprosesseissa käsiteltävät oikeuskysymykset ovat nykyään niin monimutkaisia ja haastavia, että maallikon on tavattoman vaikeaa selviytyä oikeudenkäynnistä ilman asianmukaista apua – tämä siitä huolimatta, että hallintoprosessin tavoitteena on olla niin yksinkertainen, ettei yksityisen asianosaisen tarvitsisi turvautua esimerkiksi asianajajaan. Verovelvollisen avun ja oikeusturvan tarve korostuu etenkin niissä oikeudenkäynneissä, jotka ovat Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön vireille panemia. Myös oikeudenkäynnin tasapuolisuuden ja vastavuoroisuuden toteutuminen edellyttävät, että

---

<sup>276</sup> Näin esim. Pohjola Vakuutus Oy:n Mittaturvan vakuutusehdot 1.4.2020: Kodin ja tavaroiden vakuutukset ja If Vahinkovakuutus Oyj:n Yksityishenkilön oikeusturvavakuutusehdot, EHTO YOI 714.12.

<sup>277</sup> Lasola – Rissanen 2013, s. 18. Jo vuonna 2006 on todettu, ettei vakuutusyhtiöiden tuotekehittelyssä ole ollut havaittavissa merkkejä korvattavien vakuutustapahtumien piirin laajentamisesta. Ks. Jyrinjärvi et al. 2006, s. 709–710.

prosessin molemmilla osapuolilla on riittävät ja tasapuoliset mahdollisuudet osallistua asian selvittämiseen ja käsittelyyn tuomioistuimessa, ja ettei kumpikaan prosessin osapuolista ole prosessuaalisista syistä vastapuoltaan suotuisammassa asemassa.

PL 21 §:n kannalta ongelmallista on ollut se, että avustajan tai asiamiehen käytöstä oikeudenkäynnissä verovelvolliselle on syntynyt mahdollisesti suuriakin kuluja, jotka ovat useimmiten tuomioistuimen päätöksellä jääneet verovelvollisen itsensä maksettaviksi, vaikka tuomioistuin olisi muuten ratkaissut asian verovelvollisen hyväksi. Ei voida sanoa, että verovelvollisen oikeusturva ja oikeuksiin pääsy toteutuisi parhaalla mahdollisella tavalla silloin, kun hän asian voittaessaan joutuu kuitenkin pitämään kuittausperiaatteen mukaisesti oikeudenkäyntikulunsa kokonaan vahinkonaan. Hallintoprosessilaki kuitenkin mahdollistaa tuomioistuimille entistä laajemman kohtuusarvion kulukorvausta harkittaessa, ja onkin suotavaa, että tuomioistuimet käyttävät jatkossa tämän mahdollisuuden hyväkseen.

Viimeaikaisessa oikeustieteellisessä keskustelussa kysymys veroprosessin kaksiasianosaissuhteen olemassaolosta ja aitoudesta on kietoutunut kahden näkökulman ympärille. Ensimmäisessä näkökulmassa veroprosessi koetaan verovelkasuhdetta koskevaksi riita-asiaksi, jolloin veroprosessilla nähdään olevan jonkin verran yhtäläisyyksiä yleisen tuomioistuimen puolella käytävän siviiliprosessin kanssa. Tällöin kaksiasianosaissuhde näyttää kiistämättä sopivan veroprosessin yhdeksi ominaisuudeksi. Toisessa näkökulmassa veroprosessi nähdään viranomaisen tekemän päätöksen lainmukaisuuden arviointina, jolloin hallintoprosessin perimmäinen tarkoitus – aineellisen totuuden löytäminen – korostuu. Tällöin veroprosessi mielletään lähemmäksi tavallista hallintoprosessia, eikä kaksiasianosaissuhdetta pidetä niin aitona, mitä oikeuskirjallisuudessa ja verohallintolain 24 §:ssä on annettu ymmärtää. Aito kaksiasianosaissuhde vaatii tasapainoa oikeudenkäynnin asianosaisten välillä, eikä tämä tasapaino vaikuta toteutuvan tiedollisesti ja taidollisesti asiantuntevamman Veronsaajien oikeudenvallontayksikön ja tavallisen yksityisen asianosaisten välillä. Oikeudenkäyntikulujen korvaamisen kannalta näkökulmat voivat vaikuttaa siihen, kuinka hallintoprosessilain kulukorvaussäännöksiä tulkitaan. Ensimmäisessä näkökulmassa pinnalle nousee vaatimus täydestä kulukorvauksesta silloin, kun verovelvollinen on voittanut asian tuomioistuimessa, kun taas toisessa näkökulmassa kulukorvausvelvollisuuden jakautumisessa pyritään ottamaan huomioon tapauskohtaiset olosuhteet ja kohtuusarvio.

Otetaan näkökulmaksi kumpi tahansa edellä esitetyistä, ei veroprosessin erityispiirteitä muhin hallintotuomioistuimissa käsiteltäviin asiakokonaisuuksiin nähden tule kokonaan sivuuttaa. Oikeuskäytännön perusteluiden valossa toistaiseksi ei kuitenkaan ole pääteltävissä yleisemmin, että veroprosessin kaksiasianosaissuhteella olisi vaikutusta oikeudenkäyntikulujen jakautumiseen prosessin osapuolten välillä, sillä tuomioistuinkäytännössä kulukorvausvelvollisuutta ei tähän mennessä koskaan ole perusteltu veroprosessin kaksiasianosaissuhteella. Toisaalta lainsäädäntökään ei tätä suoranaisesti mahdollista tai ainakaan velvoita ottamaan kaksiasianosaissuhdetta huomioon. Johtopäätöksenä voidaan kuitenkin todeta se, että niissä tapauksissa, joissa oikeudenvalvontayksikkö on hakenut asiassa muutosta verovelvollisen vahingoksi, mutta tuomioistuin on kuitenkin ratkaissut asian verovelvollisen hyväksi, korkein hallinto-oikeus on katsonut, että verovelvollisen joutuminen pitämään omat oikeudenkäyntikulunsa kokonaan vahinkonaan olisi kohtuutonta. Näin ollen kaksiasianosaissuhde osaltaan kietoutuu kulukorvauksen kohtuusarviointiin.

Mitä korvattavien oikeudenkäyntikulujen määrään tulee, on huomattava lisäksi, että vain harvoissa niistä tapauksista, joissa oikeudenkäyntikuluja on ylipäätään määrätty Verohallinnon korvattavaksi, kuluja on määrätty täysimääräisesti verovelvollisen vaatimukseen nähden.<sup>278</sup> Esimerkiksi tapauksessa KHO 2014:8 verovelvollinen oli vaatinut yli 18 000 euron oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi, mutta tuomioistuin määräsi Verohallinnon korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja 2500 eurolla. Täyden kulukorvauksen periaate ei siis oikeuskäytännökään valossa ole ollut käytössä veroprosesseissa, mutta onhan kyseisen periaatteen soveltumista hallintoprosessiin myös epäilty. Sen sijaan kohtuusperiaate vaikuttaisi soveltuvan hallintoprosessiin ja myös veroprosessiin paremmin, ja tämä ilmenee suoraan lainsäädännöstäkin. Silloin, kun kulukorvausta määrätään, kohtuullista lienee se, että kuluja korvattaisiin myös tosiasiallisesti kohtuullinen määrä. Tämän hetkisen ratkaisukäytännön valossa vaikuttaisi siltä, että kulukorvaus on todellisuudessa jäänyt vain nimelliseksi etenkin silloin, kun Verohallinto on veloitettu korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja.

Verotusmenettelystä säädetään verotusmenettelylaissa ja oma-aloitteisten verojen osalta laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä, jotka ovat hallintolakiin nähden ensisijaisia. Koska verotusmenettelystäkin säädetään jo omissa laeissaan, tulisiko näin tehdä myös verotuk-

---

<sup>278</sup> Ks. esim. KHO 2004:117, KHO 2006:65, KHO 2007:34 ja KHO 2017:143. Kyseisissä tapauksissa vaaditut kulumäärät ovat olleet suhteellisen pieniä. Esim. ratkaisuisissa KHO 2017:143 hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa kuluja oli syntynyt yhteensä 6000 euroa.

sen muutoksenhakua koskevan tuomioistuinmenettelyn osalta? Tällöin veroprosessia sääntelevä laki olisi hallintoprosessilakiin nähden ensisijainen. Laissa voitaisiin ottaa paremmin huomioon veroprosessin erityispiirteet ja esimerkiksi oikeusavun saatavuutta veroprosessissa voitaisiin tässä yhteydessä pohtia uudelleen. Erillistä lakia onkin jo ehdotettu vero-oikeudellisissa julkaisuissa.<sup>279</sup> Ehdotuksen myönteisenä puolena voidaan pitää sitä, että uusi laki voitaisiin säätää siten, ettei verovelvollisen oikeusturvaan liittyviä perustavanlaatuisia oikeuksia ja periaatteita pidettäisi itsestään selvänä – kuten tähänastisessa oikeudellisessa keskustelussa on usein pidetty – vaan näihin voitaisiin kiinnittää erityistä huomiota lakia säädettäessä. Myös veroprosessin erityispiirteet voitaisiin huomioida hallintoprosessilakia paremmin. Ruotsissa tällainen muutos onkin jo ehditty toteuttaa. Toisaalta uuden veroprosessia koskevan erityislain säätäminen lisäisi oikeusjärjestelmän ja lainsäädännön fragmentoitumista, mitä ei yleisesti pidetä tavoiteltavana. Se myös väistämättä veisi veroprosessia vielä kauemmaksi tavallisesta hallintoprosessista. Laajemman lainsäädännöllisen kehyksen vaikutusta verotuksen muutoksenhakuun tulisi kuitenkin tarkastella perusteellisesti, sillä siten voidaan suojata sekä veronsaajien intressiä että verovelvollisen oikeusturvaa.

Johdantoluvussa esitettyihin kysymyksiin voi tarjota vastaksena seuraavaa: oikeusturva toteutuu huonosti, jos korkeat oikeudenkäyntikulut asettavat kynnyksen valittamiselle viranomaisen päätöksestä. Suomessa on toki käytössä järjestelmiä, tässäkin tutkielmassa esitetyt oikeusapujärjestelmä ja yksityiset oikeusturvavakuutukset, jotka voivat tuoda helpotusta oikeudenkäyntikulujen kattamiseen. Kuitenkin veroasiassa nämä järjestelmät toimivat puutteellisesti tai eivät ollenkaan, minkä vuoksi veroasiassa valittamisen kynnyks saattaa olla muita hallintoasioita korkeammalla. Oikeusturva toteutuu riittämättömästi myös silloin, kun oikeudenkäyntikulut jäävät yksityisen asianosaisen maksettavaksi, vaikka tuomioistuinprosessi on viranomaisen vireille panema. Korkein hallinto-oikeus vaikuttaa kuitenkin viime aikoina muuttaneen käytäntöään verovelvollisen oikeusturvan kannalta myönteisempään suuntaan velvoittamalla Verohallintoa korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja silloin, kun asia on ratkaistu verovelvollisen hyväksi tai kun asiassa annetulla ratkaisulla on ollut oikeuskäytännön kannalta laajempaa ja yleisempää merkitystä. On toivottavaa, että korkein hallinto-oikeus jatkaa oikeuskäytännön kehittämistä myös hallintoprosessilain voimassa ollessa.

---

<sup>279</sup> Rabinä – Rautajuuri 2017, s. 195; Vuokila – Kellas 2019, s. 345.



Se, voiko oikeusturva toteutua täysimääräisesti, jos oikeudenkäynnin voittanut osapuoli ei ole oikeutettu saamaan kohtuullista korvausta omista oikeudenkäyntikuluistaan, on kuitenkin moniulotteinen aihe. Tutkielmassa on ollut kyse nimenomaisesti verovelvollisen oikeusturvasta oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta koskevassa asiassa. Oikeudenkäynnissä asianosaisen asemassa toimivalla Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä ei ole samanlaista tarvetta oikeusturvalle kuin yksityisellä asianosaisella. Tästä näkökulmasta katsottuna voisi sanoa, ettei verovelvollisen oikeusturva toteudu täysimääräisesti, jos hän ei asian tuomioistuimessa voittaessaan ole oikeutettu saamaan kohtuullista korvausta omista oikeudenkäyntikuluistaan. Laki mahdollistaa korvauksen saamisen, mutta kulukorvaus ei ole, eikä sen aina pidäkään olla, automaatio viranomaisen päätöksen lainmukaisuutta arvioitaessa. Kyse on kuitenkin viimekädessä aina tapauskohtaisesta kohtuusharkinnasta, jota tuomioistuin joutuu tekemään ratkaisua antaessaan, ja hallintoprosessilaki vaikuttaa onneksi mahdollistavan harkinnan tekemisen asian yksilölliset ominaispiirteet ja olosuhteet huomioon ottaen.