

20.12.2011

Dnro 4137/2/09

**Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin**

**Esittelijä: Vanhempi oikeusasiamiehensihteeri Ulla-Maija Lindström**

## **LÄHDEVERON PALAUTTAMISTA KOSKEVIEN HAKEMUSTEN KÄSITTELY VEROHALLINNOSSA**

1

### **ASIAN VIREILLETULO**

Eräässä oikeusasiamiehen kansliaan tulleessa kantelukirjoituksessa arvosteltiin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua 25.5.2007 (KHO 2007:34) ja kantaa, jonka mukaan lähdeveroa voitiin palauttaa vain, jos Suomesta saatu ansiotulo oli vähintään 75 prosenttia henkilön vuoden kokonaistuloista. Tämän kantelun tutkimisen yhteydessä ilmeni, että vuotta 2006 aikaisempiin verovuosiin kohdistuvien ansiotulojen lähdeveron palautusvaatimusten käsittely oli ruuhkautunut Verohallinnossa. Tämän vuoksi nykyinen oikeusasiamies, silloinen apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen otti omana aloitteenaan tutkittavaksi näiden vaatimusten käsittelyn Verohallinnossa.

Tämän jälkeen oikeusasiamiehen kansliaan saapui vielä kolme kantelukirjoitusta (dnrot 931/4/10, 3658/4/10 ja 3852/4/10), joissa arvosteltiin lähdeveron palautusta koskevien vaatimusten käsittelyä ja erityisesti oikaisuvaatimusten käsittelyn viivästymistä Verohallinnon Pääkaupunkiseudun verotoimistossa.

Eduskunnan oikeusasiamies Petri Jääskeläisen päättämän asiaryhmäjaon perusteella Verohallintoa koskevien asioiden tutkiminen ja ratkaiseminen siirtyi 1.4.2010 lähtien minun tehtäväkseni.

2

### **SELVITYS**

Verohallinnolta pyydettiin asioiden 4137/2/09, 931/4/10 ja 3658/4/10 johdosta lausunto ja selvityksiä. Lisäksi Verohallinnolta saatiin 13.6.2011 lisäselvitystä lähdeveron palauttamista koskevien oikaisuvaatimusten käsittelytilanteesta.

*Asiaan 4136/2/09 Verohallinnolta saatu selvitys ja lausunto*

*Pääkaupunkiseudun verotoimiston selvityksen 30.11.2009 mukaan Euroopan Yhteisöjen tuomioistuimen 9.11.2006 antaman tuomion (C-520/04) johdosta Verohallintoon saapui ansiotulon lähdeveron palautushakemuksia ulkomailla asuivilta eläkkeensaajilta ja Suomessa tilapäisesti työskennelleiltä henkilöiltä. Euroopan Yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon perustuva korkeimman hallinto-oikeuden päätös asiassa annettiin 25.5.2007. Päätösten jälkeen Verohallitus tiedotti asiasta ja antoi ohjeet Verohallinnon palautusmenettelyä varten. Asia oli laajasti esillä julkisuudessa, mikä johti myös runsaasti asiakasyhteydenottoihin Verohallintoon.*

Verohallitus katsoi ohjeistuksessaan, että lähdeveron palautus tulee kysymykseen vain, jos E uroopan talousalueen maassa asuvan henkilön vuoden ansiotulot koostuvat kokonaan tai lähes kokonaan Suomesta saaduista ansiotuloista. Verohallitus katsoi, että ”lähes kokonaan” on vähintään 75 prosenttia.

Hakemuksia toimitettiin Pääkaupunkiseudun verotoimistoon yhteensä 4 589. Hakemukset olivat hyvin usein puutteellisia ja lisäselvityspyynnöitä jouduttiinkin lähettämään helmikuusta 2008 alkaen 3 960 kappaletta. Pääosa lisäselvityspyynnöistä johtui siitä, että hakemuksiin ei ollut liitetty asuinvaltion veroviranomaisen todistusta ansiotuloista asuinvaltiossa. Tiedot muualta kuin Suomesta saaduista tuloista tarvittiin sen tarkastamiseksi, muodostuivatko asiakkaan tulot kokonaan tai lähes kokonaan Suomesta saaduista tuloista (75 %).

Hakemuksia käsiteltiin keskitetysti kansainvälisen henkilöverotuksen osastolla kevääseen 2009 saakka. Selvityksen antohetkellä, vuoden 2009 marraskuun lopussa, uusia hakemuksia oli käsittelemättä kuusi.

Lähdeveron oikaisuvaatimuksia oli toimitettu Pääkaupunkiseudun verotoimistoon 117. Näistä oli käsitelty 60. Lyhin käsittelyaika oli ollut päivän ja pisin yksi vuosi kolme kuukautta ja neljä päivää. Oikaisuvaatimuksista 26,7 prosenttia oli käsitelty alle viidessä päivässä, 46,6 prosentista oikaisuvaatimuksista käsittelyaika oli kuusi kuukautta, mutta alle kymmenen kuukautta ja 26,7 prosentilla oikaisuvaatimuksista käsittelyaika oli kestänyt yli kymmenen kuukautta.

Kansainvälisen henkilöverotuksen tehtävät olivat lisääntyneet. Tämän vuoksi osastolla ei voitu resursoida kuin vain yksi henkilö käsittelemään oikaisuvaatimuksia. Vain ne oikaisuvaatimukset, joissa oli tarvittavat tiedot päätöksen tekemiseksi, pystyttiin käsittelemään heti. Tulkinalliset ja puutteelliset oikaisuvaatimukset vaativat yhteydenottoja asiakkaisiin. Koska kyseessä oli uudenlainen menettely, asian selvittely asiakkaan kanssa oli aikaa vievää. Tarpeellisia selvityksiä, muun muassa asuinvaltion veroviranomaisen todistus ansiotuloista muualta kuin Suomesta, puuttui usein. Käsittelemättä oikaisuvaatimuksia oli selvityksen antamishetkellä 59. Niistä vanhin ollut tullut pääkaupunkiseudun verotoimistoon 12.3.2008 ja viimeisin oli tullut 24.11.2009.

*Verohallinnon lausunnon 12.1.2010* mukaan yhdenmukaisen käsittelyn varmistamiseksi ansiotulon lähdeveron palautushakemusten käsittely keskitettiin Pääkaupunkiseudun verotoimistoon. Pääkaupunkiseudun verotoimiston kansainvälisen verotuksen osastolle saapui lyhyessä ajassa ylimääräisenä tehtävänä 4 589 ansiotulon lähdeveron palautushakemusta. Verohallinnon kotisivuilla olleesta asiakastiedotteesta ja hakemuslomakkeesta huolimatta verotoimisto joutui lähettämään selvitys- ja täydennyspyynnön 3 960 ulkomaille asuvalle hakijalle ennen palautushakemusten ratkaisemista.

Pääkaupunkiseudun verotoimiston selvityksen mukaan ansiotulon lähdeveron palautuspäätöksistä oli tehty tuohon mennessä 117 oikaisuvaatimusta. Vanhin käsittelemättä ollut oikaisuvaatimus oli saapunut verotoimistoon 12.3.2008 ja viimeisin 24.11.2009. Oikaisuvaatimuksia ei ole käsitelty verotoimistossa saapumisjärjestyksessä vaan oikaisuvaatimusten käsittelyjärjestyksessä on pyritty huomiomaan muutoksenhakijan oikaisuvaatimuksessa antamat lisätiedot ja uusien tietojen vaikutus oikaisuvaatimuksen menestymiselle. Lisäksi ylimääräiseen tehtävään käytettävissä olevan henkilökunnan vähäisyydestä johtuen palautushakemusten käsittely kokonaisuudessaan priorisoitiin pääosin oikaisuvaatimusten käsittelyn edelle.

Mutamien yksittäisen oikaisuvaatimusten käsittely oli edellä ja verotoimiston selvityksessä esitettyjen syiden vuoksi kestänyt yhtä vuotta kauemmin. Selvityksen mukaan verotoimistossa vireillä olevista

oikaisuvaatimuksista oli käsittelemättä 58. Verotoimiston tiedon mukaan ainoastaan yhdestä oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä oli valitettu edelleen hallinto-oikeuteen.

Edellä esitettyyn ja verotoimiston oikaisuvaatimusten käsittelyajoista a n tamiin tietoihin viitaten Verohallitus katsoi, että Pääkaupunkiseudun verotoimisto oli käsitellyt lähdeveron palautushakemukset ja päätöksistä tehdyt oikaisuvaatimukset kohtuullisessa ajassa ottaen huomioon palautushakemusten ja oikaisuvaatimusten määrä ja laatu.

#### *Kanteluihin saadut Pääkaupunkiseudun verotoimiston selvitykset*

*Verotoimiston selvityksen 6.5.2010* mukaan kantelijan lähdeveron palautushakemus vuosilta 2001–2005 saapui verotoimistoon 20.5.2007. Päätös, joka oli kaikkien vuosien osalta hylkäävä, asiassa tehtiin 10.3.2008. Kantelija haki muutosta päätökseen 2.5.2008. Pääkaupunkiseudun verotoimisto hylkäsi oikaisuvaatimuksen 20.4.2010.

Verotoimiston mukaan rajoitetusta verovelvollisen tulon verottamista annettua lakia (lähdeverolakia, 627/1978) on muutettu vuoden 2006 jälkeen useita kertoja. Muutokset ovat kuormittaneet verotoimistoa varsinkin, kun muutoksien aiheuttamien töiden määrää on ollut etukäteen vaikea arvioida. Eläkkeensaajien lähdeveron palautushakemukset ja oikaisuvaatimukset on pyritty käsittelemään resurssien puitteissa.

*Verotoimiston selvityksen 25.1.2011* mukaan kantelija oli tehnyt 27.6.2007 hakemuksen lähdeveron palauttamiseksi. Hakemuksessa oli vaadittu palautettavaksi kantelijan vuosien 2002–2005 Suomesta saamasta eläketulosta perittyä lähdeveroa. Verotoimisto antoi 6.6.2008 hakemuksiin kielteisen päätöksen. Kantelija teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen 22.7.2008. Oikaisuvaatimukseen annettiin päätös 25.1.2011.

Käsittelyn keston osalta verotoimisto totesi, että lähdeveron palautushakemusten ja oikaisuvaatimusten käsittely on ollut työtä ja aikaa vievää, koska ennen päätöksen tekemistä asiakkaille on jouduttu usein lähettämään selvityspyyntö. Päätösten tekeminen edellytti usein asiantuntijatason osaamista, koska palautushakemuksissa ja oikaisuvaatimuksissa oli usein viitattu EU-oikeuden säännöksiin. Oikaisuvaatimusten käsittelyyn oli voitu resursoida vain yksi henkilö. Oikaisuvaatimuksista oli kuitenkin hiukan yli 70 prosenttia kyetty käsittelemään alle kymmenessä kuukaudessa. Selvityksen antamishetkellä käsittelemättä olevia oikaisuvaatimuksia oli jäljellä 15. Määrä sisälsi kaikki, myös vuoden 2008 jälkeen vireille tulleet, oikaisuvaatimukset. Joka tapauksessa oli hyvin valitettavaa, että kantelija joutui odottamaan oikaisuvaatimukseen annettua päätöstä näin pitkään.

Siltä osin kuin kantelija epäili, että oikaisupäätöksen viivästymisen johdosta vero vanhenisi, verotoimiston selvityksessä todetaan, että koska kantelijan oikaisuvaatimus oli tehty määräajassa, se tutkitaan ja siihen annettiin valituskelpoinen päätös viivästymisestä huolimatta. Kantelijan oikeudet eivät vaarantuneet siinä mielessä, että häneltä peritty lähdevero vanhenisi siten, ettei hänellä olisi oikeutta saada sitä takaisin myönteisen päätöksen edellytysten täytyessä.

*Pääkaupunkiseudun verotoimiston lisäselvityksen 13.6.2011* mukaan Helsingin hallinto-oikeus oli 25.3.2011 antanut ensimmäisen kantelijan verovalitukseen päätöksen, johon on haettu valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Toinen kantelija oli valittanut 25.1.2011 saamastaan oikaisupäätöksestä hallinto-oikeuteen, jossa asia oli edelleen vireillä. Kolmannen kantelijan oikaisuvaatimus oli tullut vireille 27.2.2009. Helsingin hallinto-oikeus oli antanut kantelijan verovalitukseen päätöksen

5.11.2010, johon verotoimiston tietojen mukaan ei ole haettu lupaa valittaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

### 3 RATKAISU

#### 3.1 Oikeusohjeet

Perustuslain 21 §:ssä säädetään oikeusturvasta. Pykälän 1 momentin 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.

Perustuslain 22 §:n mukaan julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen.

Rajoitetusti verovelvollisten tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain (lähdeverolain) 2 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollisen valtion- ja kunnallisvero peritään lopullisena verona toimittamalla pidätys tulon lähteellä (lähdevero) tai määrätään verotusmenettelystä annetun lain (1558/95) mukaisessa järjestyksessä noudattaen.

Lähdeverolain 9 §:n mukaan lähdevero on perittävä, kun lähdeveron alainen määrä maksetaan asianomaiselle tai merkitään tilille hänen hyväkseen.

Lähdeverolain 11 §:n 2 momentin mukaan jos verovelvollinen katsoo, että lähdeveroa on peritty enemmän kuin kansainvälinen sopimus edellyttää tai että veron periminen muutoin on ollut virheellinen eikä veron perimiseen velvollinen ole perintää oikaissut, verovelvollinen voi saattaa kysymyksen Verohallinnon ratkaistavaksi. Jos Verohallinto havaitsee lähdeveroa perityn liikaa, sen on määrättävä liikaa peritty määrä maksettavaksi takaisin verovelvolliselle. Oikaisuvaatimus tulee tehdä viimeistään veron perimistä lähinnä seuraavien viiden kalenterivuoden aikana.

Lähdeverolain 3 luvussa säädetään verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä toimitettavasta verotuksesta. Luvun 13 §:n 1 momentin mukaan verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä verotetaan 2) eläke ja muu vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen tai pitkäaikaissäätämissopimuksen perusteella maksettu suoritus ja 4) Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvan rajoitetusti verovelvollisen vaatimuksesta muukin ansiotulo, jos verovelvollisen verovuonna Suomesta saama puhdas ansiotulo on vähintään 75 prosenttia hänen Suomesta ja muualta verovuonna yhteensä saamastaan puhtaasta ansiotulosta. Pykälän 6 momentin mukaan verovelvollisen on esitettävä asuinvaltionsa veroviranomaisen antama todistus Verohallinnolle siitä, että 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua lähdeveroa ei hyvitetä asuinvaltiossa. Verovelvollisen on esitettävä Verohallinnolle vastaava todistus 2 momentin 4 kohdassa tarkoitetuista tuloista ja niistä tehtäviä vähennyksistä.

Lähdeverolain 21 §:n 3 momentin mukaan muutoksen hakemiseen Verohallinnon 11 §:n 2 momentin mukaiseen päätökseen ja ratkaisuun, joka koskee perimättä jääneen lähdeveron määräämistä sen perimiseen velvollisen maksettavaksi, samoin kuin Verohallinnon lähdeverokorttia koskevaan päätökseen sovelletaan, mitä ennakkoperintälaissa säädetään muutoksen hakemisesta vastaavissa asioissa.

## 3.2

### Suomen lähdeverotuksesta perusteista

#### *Lähdeverolain muuttamisesta annetun lain 856/2005 esitöistä*

Lähdeverolakia muutettiin 1.1.2006 voimaan tulleella lailla 856/2005. Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa eläkettä verotetaan verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa järjestyksessä tuloverolakia soveltaen. Ansiotulona verotettavasta eläkkeestä vero määrätään progressiivisen tuloveroasteikon mukaisesti. Kansaneläke ja perhe-eläkelain mukainen eläke olisi myös ulkomaille maksettaessa veronalaista tuloa. Rajoitetusti verovelvollisen 35 prosentin suuruisen lähdeveron alaisesta tulosta myönnetään 510 euron kuukausikohtainen tai 17 euron päiväkohtainen vähennys. Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuva rajoitetusti verovelvollinen voisi lähdeverotuksen sijasta valita, että häntä verotetaan ansiotulostaan verotusmenettelyssä progressiivisen tuloveroasteikon mukaan, jos hän verovuonna saa vähintään 75 prosenttia ansiotuloistaan Suomesta.

Lähdeverolain muuttamisesta annetussa hallituksen esityksessä (HE 104/2005 vp) selostettiin Suomen lähdeverotusta. Esityksessä todettiin, että verovuonna Suomessa asunut luonnollinen henkilö on yleisesti verovelvollinen eli velvollinen suorittamaan tuloveroa sekä Suomesta että muualta saamastaan tulosta. Yleisesti verovelvollista verotetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) mukaisessa menettelyssä. Muut luonnolliset henkilöt ovat rajoitetusti verovelvollisia. Rajoitetusti verovelvollisella ei ole Suomessa varsinaista asuntoa ja kotia. He oleskelevat Suomessa korkeintaan kuuden kuukauden ajan tai oleskelevat täällä yli kuuden kuukauden ajan, mutta ovat Suomesta poissa muutoin kuin tilapäisesti eli niin, että kuuden kuukauden aikaraja ei näiden katkojen vuoksi ylity. Rajoitetusti verovelvolliset ovat velvollisia maksamaan veroa vain Suomesta saamastaan tulosta.

Hallituksen esityksen mukaan rajoitetusti verovelvollisen saamaa eläketuloa verotettiin voimassa olleiden lähdeverolain säännösten mukaan, jolloin verokanta oli 35 prosenttia eikä tulosta myönnetty vähennyksiä. Suomen tekemät verosopimukset voivat lisäksi rajoittaa Suomen oikeutta verottaa toiseen valtioon maksettua eläkettä. Rajoitetusti verovelvollisen saama kansaneläke ja perhe-eläkelain (38/1969) mukainen eläke olivat lähdeverolain nojalla vapautettu verosta.

Hallituksen esityksessä todettiin, että Suomesta oli 2000-luvulla maksettu vuosittain eläkkeitä ulkomaille keskimäärin 190 miljoonaa euroa. Ulkomailla asuvien eläkkeensaajien lukumäärä oli tuolla hetkellä noin 55 000. Lähdeveroa eläkkeistä oli peritty vuosittain keskimäärin 20 miljoonaa euroa. Euroopan talousalueeseen kuuluviin valtioihin eläkkeitä maksettiin noin 80 prosenttia kaikista ulkomaille maksettavista eläkkeistä. Keskimääräinen eläke kaikkien ulkomaille maksettujen eläkkeiden osalta oli ollut noin 300 euroa kuukaudessa. Noin puolet ulkomailla asuvista eläkkeensaajista sai ainoastaan kansaneläkettä. Ainoastaan työeläkettä sai noin neljäsosa. Sekä kansaneläkettä että työeläkettä sai samoin noin neljäsosa eläkkeensaajista. Suurin osa eläkkeistä maksettiin Ruotsiin ja ne olivat valtaosaltaan pieniä kansaneläkkeitä.

Valtiovarainvaliokunnan hallituksen esitykseen antaman mietinnön (VaVM 20/2005) mukaan muutos nojautui keskeiseltä osin Euroopan unionin komission vuonna 1993 antamaan suositukseen rajoitetusti verovelvollisten eräiden tulojen verottamisesta (94/79/EY). Suosituksen mukaan rajoitetusti verovelvollisen työtulojen, eläkkeiden ja muiden samanlaisten hyvitysten verotus ei saa olla tulon lähdevaltiossa ankarampaa kuin se olisi yleisesti verovelvolliselle. Komission edellyttämä neutraali verokohtelu perustuu ajatukselle saattaa samanlaisessa tilanteessa olevat verovelvolliset tasavertaiseen asemaan keskenään riippumatta heidän verotuksellisesta statuksestaan. Tämän vuoksi yhtäläiset verotukselliset edut tulisi myöntää vain silloin, kun rajoitetusti verovelvollinen saa pääosan — komission mukaan vähintään 75 prosenttia — verotettavasta tulostaan lähdevaltiossa.

Mietinnössä todettiin, että lähdeverolain muutos oli tullut ajankohtaiseksi Suomelle lainsäädännön jälkeensä jääneisyyden vuoksi. Komissio oli myös käynnistänyt rikkomusmenettelyn Suomea vastaan. Hallituksen esityksessä oli todettu tämän vuoksi yksiselitteisesti, ettei nykyjärjestelmän voimassaoloa voida käytännössä enää jatkaa.

Valiokunnan mukaan hallituksen esityksessä omaksutut ratkaisuehdotukset noudattavat siis pitkälti komission suositusta, Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisuperiaatteita ja muissa maissa omaksuttuja käytäntöjä. Valiokunta piti ehdotuksia näistä syistä perusteltuina ja tasapainoisina. Niissä oli otettu rajoitetusti verovelvollisten oikeudet huomioon tavalla, joka käytännössä poistaa syrjinnän Suomessa asuviin yleisesti verovelvollisiin nähden mutta joka ei saata rajoitetusti verovelvollisia myöskään täällä asuvia parempaan asemaan. Moniin hankalalta vaikuttaviin säännöksiin oli lisäksi valiokunnan käsityksen mukaan kehitettävissä joustavat käytännön menettelytavat, jotka helpottavat esimerkiksi rajoitetusti verovelvollisen ilmoitusvelvollisuutta tai lähdeverokortin hakemista.

Esitykseen oli valiokunnan mukaan suhtauduttu lähtökohtaisesti myönteisesti myös valiokunnan asiantuntijakuulemisessa. Esitetty kritiikki oli koskenut lähinnä rajoitetusti verovelvollisille ehdotetun verotusmenettelyn valintaoikeuden laajuutta, lähdeveron tasoa sekä eräitä menettelykysymyksiä.

Lähdeveron tason osalta valiokunta totesi, että lähdeverotuksen piiriin jäävistä ansiotuloista ehdotetaan perittäväksi edelleen lopullinen lähdevero nykyiseen tapaan. Verokanta olisi niin ikään nykyinen 35 prosenttia, mutta sen vaikutusta lievennettäisiin olennaisesti kiinteällä ja lähes kaikkia ansiotuloja koskevalla 510 euron kuukausikohtaisella tai 17 euron päiväkohtaisella vähennyksellä. Valiokunta ei pitänyt ehdotettuja verokannan alennuksia aiheellisina, koska ehdotettu kiinteä vähennys alentaa efektiivistä veroastetta jo tehokkaasti ja tekee myös lähdeverotuksesta jossain määrin progressiivisen. Verotusmenettelyn osalta valiokunta totesi, että asiantuntijakuulemisessa oli pidetty progressiiviseen verotukseen oikeuttavan tulo-osuuden selvittämistä ongelmallisena. Keskeisin syy olisi se, että vertailu voitiin tehdä käytännössä vasta verovuoden päätyttyä, kun kaikki verovuodelta kertyneet tulot oli selvillä. Valiokunta puolsi saamansa selvityksen perusteella hallituksen esityksen linjauksia myös näiltä osin.

Valiokunta katsoi, etteivät ehdotukset antaneet aihetta muutoksiin. Valiokunta piti hallituksen esitystä perusteltuna ja puolsi sen hyväksymistä eräin vähäisin muutoksin, jotka liittyivät palkkatulon verotustavan valintaoikeuden ehtoihin.

### *Oikeuskäytäntöä ja muita kannanottoja*

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi 9.11.2006 korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisupyynnön tuomion C-520/04. Sen mukaan yhteisön perussopimuksen EY 18 artiklaa oli tulkittava siten, että se oli esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan kyseessä olevan jäsenvaltion eläkelaitoksen toisessa jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle maksamasta eläkkeestä perittävä vero ylittää eräissä tapauksissa sen veron, joka perittäisiin, mikäli henkilö asuisi ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa, kun henkilön tulot koostuvat kokonaan tai lähes kokonaan kyseisestä eläkkeestä.

Ennakkoratkaisun perusteella korkein hallinto-oikeus antoi 25.5.2007 päätöksen (KHO 2007:34), jossa se totesi muun ohella, että valittajana olleen henkilön ainoat tulot olivat verovuonna Suomesta saadut eläketulot. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitun tuomion nojalla valittajana olleelle rajoitetusti verovelvolliselle ei voitu täällä määrätä lähdeveroa eläkkeestä enempää kuin mitä hän olisi joutunut veroa maksamaan, jos hän olisi ollut täällä yleisesti verovelvollinen.

Verohallinto antoi 1.6.2007 tiedotteen, jonka mukaan Verohallinto maksaa lähdeveron palautuksia, vain jos Euroopan talousalueen massa asuvan henkilön vuoden ansiotuloista on 75 prosenttia saatu Suomesta. Tiedotteessa viitattiin yhteisöjen tuomioistuimen edellä selostettuun tuomioon ja todettiin, että oleellinen kysymys on, kuinka paljon on lähes kokonaan. Verohallitus katsoi, että ”lähes kokonaan” on vähintään 75 prosenttia. Tämä raja esitettiin tiedotteen mukaan komission suosituksessa vuodelta 1993. Sama raja on vuoden 2006 alusta otettu Suomessa rajoitetusti tulon verottamisesta annetun lain 13 §:n 1 momentin 4 kohtaan.

Euroopan unionin tuomioistuin antoi 18.3.2010 tuomion C-440/08, jossa oli kysymys Alankomaiden verolainsäädännöstä. Alankomaiden verolainsäädännön mukaan rajoitetusti verovelvollisella oli mahdollisuus valita Alankomaissa yleisesti verovelvollisen verokohtelu sieltä saamiensa tulojen määrästä riippumatta. Rajoitetusti verovelvolliseen lähtökohtaisesti sovellettava verojärjestelmä oli syrjivä ja vaihtoehtoinen yleisesti verovelvollisen verotusta vastaava menettely oli väitetysti syrjimätön. Tuomioistuimen tuomion mukaan, vaikka verovelvollisella oli mahdollisuus valita väitetysti syrjimätön menettely, tämän ei katsottu poistavan ensisijaisen menettelyn syrjivyyttä. Kansallinen verojärjestelmä, jossa rajoitetaan perusvapautta, on ristiriidassa EU-oikeuden kanssa, vaikka sen soveltaminen olisi vaapaalintaista.

Oikeuskirjallisuudessa (Pekka Nykänen: Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon lähdeverotuksen EU-oikeudellisista ongelmista, Verotus 1/2011, s. 54) on edellä selostetun Euroopan unionin tuomioistuimen tuomion perusteella katsottu, että lähdeverolain 13 §:n 1 §:n 4 kohdassa annettu mahdollisuus syrjimättömän verotuksen valinnalle ei poista ensisijaisen menettelyn eli lähdeverotuksen syrjivyyttä. Oikeuskäytännön johdosta ETA-alueella asuvan rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamaa palkkatuloa ei voitane käytännössä missään tilanteessa verottaa eri tavoin kuin yleisesti verovelvollista, koska erilainen verotus (lähdeverotus) voinee olla mahdollista vain silloin, kun lähdeveroa perittäessä on varmaa, ettei verovelvollinen tule missään vaiheessa joutumaan lähdeverotuksen vuoksi yleisesti verovelvollista huonomaan asemaan.

Tätä ennen yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomiot C-234/01, Gertrise, ja C-290/04, Scorpio. Ensimmäisessä tuomiossa oli kysymys Saksan verosäännöksistä, joiden mukaan rajoitetusti verovelvolliselta kannetaan lopullinen 25 prosentin lähdevero. Niiden mukaan vero kannetaan bruttotulojen perusteella vähentämättä tulon hankkimisesta syntyneitä kustannuksia, kun taas yleisesti verovelvollinen saa vähentää nämä kustannukset ja häntä verotetaan nettotulojen perusteella. Tuomioistuin katsoi nämä säännökset yhteisöoikeuden vastaisiksi. Se totesi kuitenkin, että ne eivät sellaisinaan ole yhteisöoikeuden vastaisia, jos lähdeverokanta ei ole korkeampi kuin se verokanta, jota progressiivisen veroasteikon mukaan todellisuudessa olisi sovellettu nettotuloon, jossa on otettu huomioon myös myönnettävä perusvähennys. Jälkimmäisessä tuomiossa tuomioistuin muun ohella totesi, että unionin lainsäädäntö oli esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan palvelujen vastaanottaja, joka on ulkomaille sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle maksettavan vastikkeen suorittaja, ei voi tehdessään veronpidätystä lähteellä vähentää elinkeinomenoja, jotka liittyvät suoraan tämän palvelujen tarjoajan toimintaan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu on suoritettu, kun taas tähän jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan osalta verotetaan ainoastaan elinkeinomenojen vähentämisen jälkeen jääviä nettotuloja.

Euroopan unionin julkisasiamies Niilo Jääskinen on 24.11.2011 antanut ratkaisuehdotuksen asiassa C-39/10 Euroopan komissio vastaan Viron tasavalta. Komissio oli 22.1.2010 jättämässään kanteessa vaatinut unionin tuomioistuinta ”toteamaan, että Viron tasavalta ei ole noudattanut [SEUT] 45 artiklan eikä ETA-sopimuksen 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska sen lainsäädännössä ei säädetä henkilökohtaisen verovähennyksen myöntämisestä ulkomaille asuville henkilöille, joiden kokonaistulot

ovat niin pienet, että he saisivat verovähennyksen, jos he olisivat Virossa asuvia verovelvollisia”.

Viron tasavalta vaatii ensisijaisesti, että unionin tuomioistuin jättää komission kanteen tutkimatta. Julkisasiamies esitti ratkaisuehdotuksessaan siinä esitetyin perustein, että unionin tuomioistuimen pitäisi jättää nyt käsiteltävä jäsenyysselvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne tutkimatta sen epäselvyyden vuoksi.

Julkisasiamies esitti kuitenkin toissijaisen ehdotuksen siltä varalta, että unionin tuomioistuin puolestaan katsoisi, että jäsenyysselvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kysymys on ratkaistava. Julkisasiamiehen toissijaisen ratkaisuehdotuksen mukaan Viron tasavalta ei ole noudattanut unionin lainsäädännön velvoitteita, koska se pitää voimassa kansallista verolainsäädäntöä, jonka seurauksena ulkomailla asuvat eläkkeensaajat, jotka ovat työskennelleet ja asuneet sekä Virossa että toisessa jäsenvaltiossa, saavat vähennyksen pienten tulojen perusteella ainoastaan, jos he saavat vähintään 75 prosenttia verotettavista tuloista Virossa, vaikka tämä veroetu myönnettäisiin heille, jos he asuisivat Virossa.

Ulkoministeriöstä 14.12.2011 saadun tiedon mukaan myös Suomen hallitus on 20.10.2010 vastannut komission tiedusteluun ulkomailla asuvien rajoitetusti verovelvollisten verotuksen syrjivyydestä, kun toisessa jäsenvaltiossa asuvien ja Suomesta alle 75 prosenttia ansiotuloistaan saavien tuloille sovelletaan 35 prosentin tasaveroasetta eivätkä kuluvähennykset ole mahdollisia. Ulkoministeriön mukaan komissio hylkäsi Suomen asiassa antaman vastauksen, mutta ei kuitenkaan ole aloittanut varsinaista rikkomusmenettelyä.

### 3.3

Lähdeverotusta koskevien palautushakemuksen käsittely

#### 3.3.1

Verohallinnon tulkinta lähdeveron palauttamiselle

Verohallinnolta saatujen selvitysten perusteella Verohallinto oli tulkinnut Euroopan Yhteisöjen tuomioon perustuvaa korkeimman hallinto-oikeuden 25.5.2007 antamaa ratkaisua siten, että lähdeveron palautus tuli kysymykseen vain, jos henkilön koko vuoden ansiotulot koostuivat kokonaan tai lähes kokonaan Suomesta saaduista ansiotuloista. Verohallinnon tulkinnan mukaan lähes kokonaan tarkoitti vähintään 75 prosenttia henkilön ansiotuloista. Rajoitetusti verovelvollisten eläkkeensaajien 35 prosentin mukaan pidätettyä lähdeveroa palautettiin vain, jos henkilö saattoi osoittaa asuinvaltion veroviranomaisen todistuksella, että tämä 75 prosentin tulo raja ylittyi. Verohallinnon tulkinta perustui lähdeverolain muuttamisesta annetun lain 856/2005 esitöissä hyväksytyyn kantaan, jonka mukaan yhtäläiset verotukselliset edut tulisi myöntää vain silloin, kun rajoitetusti verovelvollinen saa pääosan verotettavasta tulostaan lähdevaltiosta. Tämä kanta puolestaan nojautui Euroopan unionin komission vuonna 1993 antamaan suositukseen.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön, erityisesti tuomioiden C-234/01, C-2890/04 ja C-440/08, perusteella ja oikeuskirjallisuudessa esitetyn käsityksen valossa on epäselvä, onko Verohallinnon omaksumaa tulkinta unionin lainsäädännön mukainen. Suomen valtio on sittemmin vastannut Euroopan komissiolle sen kysymykseen Suomen verolainsäädännön syrjivyydestä muun ohella, kun toisessa jäsenvaltiossa asuvien ja pientä ansiotuloa saavien tuloihin sovelletaan 35 prosentin tasaveroasetta eivätkä kuluvähennykset ole mahdollisia. Ulkoministeriöstä saadun tiedon mukaan komissio ei hyväksynyt Suomen antamaa vastausta, mutta se ei ole aloittanut asiassa Suomea vastaan varsinaista rikkomusmenettelyä.

Kantelijat olivat saattaneet verotuksen oikaisulautakunnan päätökset hallinto-oikeuden tutkittavaksi. Ensimmäinen kantelija on hakenut korkeimmalta hallinto-oikeudelta lupaa valittaa hallinto-oikeuden 25.3.2011 antamaan päätökseen. Toisen kantelijan verovalitus on vireillä hallinto-oikeudessa. Korkeimman hallinto-oikeuden kirjaamosta ja Helsingin hallinto-oikeuden kirjaamosta 14.12.2011 varmistettujen tietojen mukaan asiat ovat edelleen vireillä näissä tuomioistuimissa. Kolmas kantelija oli 5.11.2010 saanut hallinto-oikeuden päätöksen verovalitukseensa, mutta hän ei verotoimiston tietojen mukaan ollut hakenut siihen valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

Eduskunnan oikeusasiamies ei hänelle kuuluvan laillisuusvalvonnan puitteissa voi toimia lakiin perustuvan muutoksenhakujärjestelmän korvaavana eikä sitä täydentävänä vaihtoehtona. Oikeusasiamies ei voi siten muuttaa eikä kumota viranomaisten tai tuomioistuinten päätöksiä. Muutoksen saamiseksi niihin tulee käyttää laissa säädettyjä muutoksenhakekeinoja. Vakiintuneen käytännön mukaan oikeusasiamies ei myöskään puutu sellaiseen asiaan, joka vireillä on riippumattomassa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa.

Vaikka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella on tulkinnanvaraista, onko Verohallinnon lähdeveron palautusten myöntämisessä noudattama linja unionin lainsäädännön mukainen, minulla ei kuitenkaan ole perusteita epäillä, että Verohallinto olisi asiassa ylittänyt sille lain mukaan kuuluvan harkintavallan tai käyttänyt sitä väärin. Tämä johtuu siitä, että Verohallinto on nähdäkseni voinut tukeutua hallituksen esityksessä (HE 856/2005) esitettyihin lain perusteluihin, jotka myös valtiovarainvaliokunta oli mietinnössään (VaVM 20/2005) hyväksynyt. Lisäksi kysymys unionin lain oikeasta tulkinnasta on vireillä kansallisissa tuomioistuimissa.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan velvollisuus ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen on osa unionin oikeutta soveltavien kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen yhteistyötä, jonka avulla pyritään siihen, että unionin oikeutta sovellettaisiin oikein ja tulkittaisiin yhtenäisesti kaikissa jäsenvaltioissa. SEUT 267 artiklasta seuraa, että korkeimman hallinto-oikeuden, joka Suomessa käyttää ylintä lainkäyttövaltaa hallintoasioissa, tulee lähtökohtaisesti pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua silloin, kun käsiteltävänä olevassa asiassa tulee esille perustamissopimuksen tai johdetun oikeuden tulkintaa koskeva kysymys. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan velvollisuutta ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen unionin oikeuden tulkintaa koskevassa kysymyksessä ei ole, jos ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä tai jos siitä ei ole mitään perusteltua epäilystä.

Verohallinto on siten voinut odottaa hallinto-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja.

### 3.3.2

#### Eräiden hakemusten käsittelyn kesto Verohallinnossa

Lähdeveron palautushakemuksia saapui Verohallintoon runsaat 4 500 kappaletta. Hakemukset käsiteltiin keskitetysti Pääkaupunkiseudun verotoimiston kansainvälisen henkilöverotuksen osastolla. Huolimatta siitä, että Verohallinto oli pyrkinyt tiedottamaan menettelytavoista ja hakemusten käsittelyssä vaadittavista selvityksistä, hakemukset olivat usein kovin puutteellisia. Tämän vuoksi jouduttiin pyytämään lisäselvityksiä. Helmikuusta 2008 alkaen lisäselvityksiä pyydettiin 3 960 hakemuksessa.

Lähdeveron palautushakemuksista annettuihin päätöksiin oli tehty oikaisuvaatimuksia vuoden 2009 marraskuun loppuun mennessä 117 kappaletta. Valtaosa niistä käsiteltiin alle kymmenen kuukauden käsittelyajassa. Hieman alle kolmanneksen käsittelyaika oli kymmenen kuukautta. Osastolla oikaisuvaatimusten käsittelyyn oli resursoitu vain yksi henkilö. Vain ne oikaisuvaatimukset, joissa oli tarvittavat tiedot pystyttiin käsittelemään heti. Tulkinallisten ja puutteellisten oikaisuvaatimusten joh-

dosta asiakkaisiin oltiin yhteydessä. Lisäksi saadun selvityksen mukaan ylimääräiseen tehtävään käytettävissä olevan henkilökunnan vähäisyyden vuoksi lähdeveron palautushakemusten käsittely kokonaisuudessaan priorisoitiin pääosin oikaisuvaatimusten käsittelyn edelle.

Ensimmäisen kantelijan lähdeveron palautushakemus saapui verotoimistoon 20.5.2007. Hän sai siihen päätöksen 10.3.2008. Kantelijan oikaisuvaatimus saapui verotoimistoon 2.5.2008 ja verotuksen oikaisulautakunnan päätös annettiin 20.4.2010. Hänen oikaisuvaatimuksensa käsittely kesti verotoimistossa siten hieman alle 24 kuukautta. Hakemuksen kokonaiskäsittelyaika oli 35 kuukautta. Toinen kantelija teki lähdeveron palautushakemuksen 27.6.2007. Hän sai hakemukseensa päätöksen 6.6.2008. Kantelija teki 22.7.2008 oikaisuvaatimuksen, johon hän sai verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen 24.1.2011. Hänen oikaisuvaatimuksensa käsittely kesti siten verotoimistossa 30 kuukautta ja hakemuksen kokonaiskäsittelyaika Verohallinnossa oli noin 42 kuukautta.

Kolmas kantelija oli kantelukirjelmänsä mukaan tehnyt 26.5.2006 lähdeveron palautushakemukset. Hän sai oikaisuvaatimuksiinsa verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen 18.12.2008. Vaatimukset oli hylätty siltä osin kuin hän oli vaatinut verotuksen toimittamista verotusmenettelystä annetun lain mukaisesti. Lähdeveron palautusta koskevan vaatimuksen osalta asia oli siirretty verovirastolle palautushakemuksena käsiteltäväksi. Uudenmaan verovirasto oli 18.12.2008 hylännyt palautushakemukset. Hänen hakemuksensa kokonaiskäsittelyaika oli siten Verohallinnossa miltei 30 kuukautta.

Perustuslaissa perusoikeutena turvattuun oikeusturvaan kuuluu, että jokainen saa asiansa käsittelyksi asianmukaisesti ilman aiheetonta viivytystä. Käsitykseni mukaan näiden lähdeveron palautushakemusten käsittelyaika Verohallinnossa ei ole ollut kohtuullinen. Kysymyksessä on ollut eläkkeensaajien lähdeveron palautushakemuksista ja lähtökohtaisesti jo varttuneimmista henkilöistä, jotka ovat joutuneet odottamaan hakemustensa käsittelyä Verohallinnossa useita vuosia. Kahden ensimmäisen kantelijan hakemusten kokonaiskäsittelyajat Verohallinnossa olivat kohtuuttoman pitkät 35 ja 42 kuukautta. Myös kolmannen kantelijan hakemusten kokonaiskäsittelyaika 30 kuukautta voidaan pitkästä liian pitkänä.

Laillisuusvalvonnassa on vakiintuneesti katsottu, että voimavaroihin ja työmäärään liittyvillä syillä ei hyväksyttävästi voida perustella poikkeamista siitä, mitä perusoikeutena turvattu oikeusturva asian käsittelyltä edellyttää. Pelkästään viittaus työmäärän kasvuun ja siitä johtuneeseen vain yhden henkilön resursointiin oikaisuvaatimusten käsittelemiseen ei siten ole riittävä eikä hyväksyttävä selitys kohtuullisen käsittelyajan ylittämiseksi. Asioiden priorisointi ja asioiden lukuisuuteen nähden riittämätön käsittelijöiden määrä aiheuttivat sen, että oikaisuvaatimuksista osan käsittely viivästyi merkittävästi. Tämä puolestaan johti hakemusten kokonaiskäsittelyajan venymiseen kohtuuttomaksi. Käsitykseni mukaan näin merkittävä käsittelyn viivästyminen on ollut lainvastainen.

4

## TOIMENPITEET

Eduskunnan oikeusasiamiehestä annetun lain 10 §:n 1 momentin nojalla annan Verohallinnolle huomautuksen vastaisen varalle lähdeveron palautushakemusten käsittelyn lainvastaisesta viivästyksestä. Tässä tarkoituksessa lähetän Verohallinnon johdolle ja Pääkaupunkiseudun verotoimistolle jäljennöksen tästä päätöksestäni.