

TAMPEREEN YLIOPISTO

Oikeustieteiden laitos

Toni Jääskeläinen

Verohallinnon ohjeiden sitovuus

Pro Gradu -tutkielma

Julkisoikeus

Tampere 2010

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Oikeustieteiden laitos

JÄÄSKELÄINEN TONI: Verohallinnon ohjeiden sitovuus

Pro Gradu –tutkielma, IX + 79 s.

Julkisoikeus

Joulukuu 2010

Tutkimuksessani tarkastellaan Verohallinnon ohjeiden sitovuutta. Ohjeiden sitovuutta voidaan tarkastella monesta eri näkökulmasta. Olen lähestynyt tutkimusongelmaani kolmesta eri näkökulmasta. Ensinäkin olen ottanut näkökulmaksi Verohallinnon ohjeiden oikeuslähteellisen aseman, toiseksi olen tarkastellut Verohallinnon ohjeiden sitovuutta luottamuksensuojaperiaatteen avulla ja kolmanneksi olen tutkinut yhdenvertaisuusperiaatteen merkitystä ohjeiden sitovuuden kannalta.

Verohallinnon ohjeiden sitovuus on hyvin moniulotteista. Tutkimusongelmaan ei löydy yhtä oikeaa vastausta. Oikeuslähdeopillisen tarkastelun mukaan Verohallinnon ohjeet eivät sido. Ne eivät kuulu vahvasti velvoittaviin, eivätkä heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Luottamuksensuojaperiaatetta tarkasteltaessa huomataan, että Verohallinnon ohjeet voivat sitoa. Sitovuus ulottuu myös virheellisiin ohjeisiin. Yhdenvertaisuusperiaate puolestaan osittain vahvistaa Verohallinnon ohjeiden sitovuutta. Yhdenvertaisuusperiaate voidaan myös nähdä luottamuksensuojaperiaatteen vastaperiaatteena, jolloin se heikentää ohjeiden sitovuutta.

Metodologisesti tarkasteltuna tutkimuksessani painottuvat oikeusteoria sekä oikeusdogmatiikka. Tutkimukseni oikeusteoreettisen osuuden kannalta merkittäviä lähteitä ovat olleet Laakson teos Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta sekä Aarnion Laintulkinnan teoria.

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHTEET	V
OIKEUSTAPAUKSET	VIII
LYHENTEET	VIII
1 JOHDANTO	1
1.1. TUTKIMUSONGELMA JA TUTKIMUKSEN RAJAUS	1
1.2 TUTKIMUKSEN METODI JA LÄHDEAINEISTO	3
1.3 TUTKIMUKSEN ETENEMINEN	5
1.4 JOHDATUSTA AIHEALUEESEEN	7
1.4.1 Verohallinnon määräykset	7
1.4.2 Verohallinnon ohjeet	8
1.4.3 Verohallinnon yhtenäistämisohteet	10
1.4.4 Verohallinnon ohjeiden julkaiseminen	11
2 VEROHALLINNON OHJEIDEN OIKEUSLÄHDEOPILLINEN ASEMA JA OIKEUSLÄHDEOPIN MUUTOS	13
2.1 MITÄ TARKOITETAAN OIKEUSLÄHTEILLÄ JA OIKEUSLÄHDEOPILLA?	13
2.1.1 Oikeuslähteen määritelmä	13
2.1.2 Oikeuslähdeopin perusteet	15
2.2 OIKEUSLÄHTEEN SITOVUUS	16
2.3 OIKEUSLÄHDEOPIN MUUTOSPAINEEET	17
2.3.1 Oikeuslähdeopin uudelleenluokittelu	17
2.3.2 Polysentria	19
2.3.3 Oikeuslähdeopin muutosten merkitys vero-oikeudessa	21
3. VEROTUKSEN OIKEUSLÄHTEET	23
3.1 EUROOPPA-OIKEUDELLISET OIKEUSLÄHTEET	23
3.1.1 Euroopan yhteisön oikeus	23
3.1.2 Euroopan yhteisön oikeusperiaatteet	25
3.2 KANSALLISET OIKEUSLÄHTEET	26
3.2.1 Lainsäädäntö	26
3.2.1.1 Verotuksen lakisidonnaisuus	26
3.2.1.2 Verotusta koskevat lakia alemmat säädökset	27
3.2.1.3 Verohallinnon ohjeet	28
3.2.2 Tavanomainen oikeus	29
3.2.4 Prejudikaatit	30
3.2.4.1 Prejudikaatit oikeuslähteinä	30
3.2.4.2. Prejudikaatin vahvuuden arviointi	32
3.2.3 Oikeuskirjallisuus	34
3.3 SOPIMUKSET OIKEUSLÄHTEINÄ	35
3.3.1 Euroopan yhteisön sopimukset	35
3.3.2 Kansainväliset verosopimukset	36
4. LUOTTAMUKSENSUOJA VEROHALLINNON OHJEIDEN SITOVUUDEN VAHVISTAJANA	40
4.1. LUOTTAMUKSENSUOJAN TAUSTA	40
4.2 LUOTTAMUKSENSUOJAN SOVELTUVUUSALUE	42
4.3 LUOTTAMUKSENSUOJAN SAAMISEN EDELLYTYKSET	44
4.3.1 Tulkinnanvaraisuus ja epäselvyys	44
4.3.2 Vilpitön mieli	46
4.3.3 Veroviranomaisten käytäntö	48
4.4 VEROVIRANOMAISTEN OHJEET LUOTTAMUKSENSUOJAN VALOSSA	51

4.5 LUOTTAMUKSENSUOJAN PAINOARVOON VAIKUTTAVAT YLEISET TEKIJÄT	53
4.5.1 Yleistä	53
4.5.2. Oikeusperiaatteet luottamuksensuojan vastaperiaatteina	54
5 YHDENVERTAISUUSPERIAATE JA VEROHALLINNON OHJEIDEN SITOVUUS	56
5.1 YHDENVERTAISUUDEN TAUSTA	56
5.2 YHDENVERTAISUUS VERO-OIKEUDESSA	57
5.3. YHDENVERTAISUUSPERIAATTEEN SISÄLTÖ	58
5.5 VEROTUKSEN TOIMITTAMISEN YHDENVERTAISUUS	63
5.7 YHDENVERTAISUUSPERIAATE LUOTTAMUKSENSUOJAPERIAATTEEN VASTA-ARGUMENTTINA	65
5.7.1 Yleistä periaatteiden vastakkainasettelusta	65
5.7.2 Teoriaa oikeusperiaatteiden vastakkainasettelusta	66
5.7.4 Oikeusperiaatteen voimassaolo	68
5.7.5. Yhdenvertaisuusperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen keskinäisen painoarvon määräytyminen	69
5.7.5. Yhdenvertaisuusperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen painoarvojen vertailua	70
6 KOKOAVIA PÄÄTELMIÄ	76

Lähteet

Kirjallisuus:

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. Juva 1989.

Aarrevuo, Kari: Verohallituksen yhtenäistämishjeista. Verotus 29:4/1979.

Alanen, Aatos: Yleinen oikeustiede ja kansainvälinen yksityisoikeus. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 26. Porvoo 1965.

Anttila, Matti: Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen – haaste lainkäyttäjälle. Verotus 4/2005.

Borchardt, Klaus-Dieter: Yhteisön oikeuden perusteet. Luxemburg 2000.

Dworkin, Ronald: Taking Rights Seriously. Cambridge 1977.

Eerola, Risto – Mylly, Tuomas – Saarinen, Päivi: EU-oikeuden perusteet. Jyväskylä 2000.

Hakapää, Sari: Hallintosovellusten hyödyntäminen arvonlisäverotusmenettelyssä. Edilex Asiantuntijakirjoitukset 8/2009.

Hautamäki, Veli-Pekka: Hyvän hallinnon toteuttaminen. Helsinki 2004.

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus (jatkuvatäydenteinen). Tarkastettu 4.12.2010.

Hurskainen, Aimo: Hallintopäätöksen perustelemisesta. Joensuun yliopiston yhteiskuntatieteellisiä julkaisuja N:o 63. 2003.

Iivonen, Seppo: Oikeuskäytäntö osana tuloverotuksen ohjausjärjestelmää. Vaasa 2004.

Jyränki, Antero: Valta ja vapaus. Valtiosääntöoikeuden yleisiä kysymyksiä. Kolmas, laajennettu ja uudistettu laitos. Talentum, Helsinki 2003.

Karhu Juha: Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi. Lakimies 5/2003.

Kavonius Petter: Oikeusperiaatekin velvoittaa! Saarijärvi 2001.

Laakso Seppo: Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta. Helsinki 1990.

Myrsky, Matti: Luottamussuojaperiaatteen kysymyksiä verotuksessa. Defensor Legis N:o 5/2000.

Myrsky, Matti: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Helsinki 2002.

Myrsky, Matti: Oikeuslähteistä verotuksessa. Verotus 1/2004.

Myrsky, Matti: Muutoksenhaun kysymyksiä verotuksessa. Defensor Legis N:o 3/2007.

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Vantaa 2002.

Mäenpää, Olli: Eurooppalainen hallinto-oikeus. Helsinki 2001.

Nuotio, Kimmo: Oikeuden toteutumisesta monimutkaistuvassa yhteiskunnassa. Lakimies 7/1996.

Nuotio, Kimmo: Oikeuslähteet, ”supernormistot” ja ratkaisujen perustelut. Oikeus – kulttuuria ja teoriaa. Juhlakirja Hannu Tolonen 2005 (toim. Jyrki Tala). Vammala 2005.

Nygård, Katri: Konserniavustus eurooppaveron-oikeuden ja verosopimusoikeuden näkökulmasta. Edilex Asiantuntijakirjoitukset 19.10.2005.

Penttilä, Seppo – *Ronkainen, Alpo*: Yritysverotuksen yhdenmukaisuus. Tampere 2002.

Pohjolainen, Teuvo – *Tarukannel, Veijo*: Käytännön hallintotoiminta ja hallintolainkäyttö. Tampere 1990.

Pohjolainen, Teuvo: Normihierarkian murentuminen. Oikeus 1/1994.

Puronen, Pertti: Verohallinnon norminannosta ja sen ohjausvaikutuksista erityisesti ensiasteen verotuksessa. Verotus 43:3. 1993.

Puronen, Pertti: Turvaa oikeutesi verotuksessa. Helsinki 2004.

Påhlsson, Robert: Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet. Uppsala 1995.

Pöyhönen, Juha: Sopimusoikeuden järjestelmä ja sopimusten sovittelu. Vammala 1988.

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus : Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen. Helsinki 2003.

Saukko, Petri: Arvonlisäveroyhtymät. Helsinki 2005.

Siltala, Raimo: Johdatus oikeusteoriaan. Helsinki 2001.

Siltala, Raimo: Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 234. 2003.

Soikkeli, Lauri: Luottamuksensuoja verotuksessa. Vantaa 2004.

Sänkiäho, Risto: Verotutkimus 2000 – Henkilöverotuksen yhdenmukaisuus. Tampere 2001.

Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli: Yritysverotus I-II (jatkuvatäydenteinen).

Tolonen, Hannu: Oikeuslähdeoppi. Helsinki 2003.

Tulokas, Mikko: Korkein oikeus prejudikaattituomioistuimena. Maaliskuun 25 päivän rahasto 100 vuotta (toim. Ari Saarnilehto). Turku 2007.

Tuori, Kaarlo: Kriittinen oikeuspositivismi. Helsinki 2000.

Tuori, Kaarlo: Oikeusjärjestys ja oikeudelliset käytännöt. Helsinki 2003.

Tähti, Aarre: Periaatteet Suomen hallinto-oikeudessa. Helsinki 1995.

Vapaavuori, Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Helsinki 2003.

Weckström, Jouni: Luottamuksensuojaperiaatteesta yleisesti – ja erityisesti verotuksessa. Verotus 3/2003.

Wikström, Kauko: Vero-oikeuden lähteistä ja kansallisten ja ei-kansallisten lähteiden suhteista. Yritys eurooppalaisessa oikeusyhteisössä (toim. Petri Helander). Jyväskylä 2002.

Wikström, Kauko: Kuka tarvitsee oikeuslähdeoppia? Oikeus – kulttuuria ja teoriaa. Juhlakirja Hannu Tolonen 2005 (toim. Jyrki Tala). Vammala 2005.

Äimä, Kristiina: EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen. Helsinki 2003.

Lainvalmisteluaineisto:

VM TM 36/1997. Valtiovarainministeriö. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio.

HE 1/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

HE 53/1998 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta.

Internet-lähteet:

Valtion säädöstietopankin, Finlexin Internet –sivut. Käyty 6.12.2010.

<http://www.finlex.fi>

Korkeimman hallinto-oikeuden Internet –sivut. Käyty 5.12.2010

<http://www.kho.fi/> > päätöksiä

Oikeuskäytäntö

KHO 1978 II 618
KHO 1981 B II 508
KHO 1982 B II 553
KHO 1983 II 572
KHO 1985 B 615
KHO 1986 II 558
KHO 1987 T 2036–2037
KHO 1997 2826
KHO 1998:52
KHO 1998:53
KHO 1999 T 4351
KHO 27.10.2000/2706
KHO 17.12.2001 T 3136
KHO 17.12.2001 T 3137
KHO 2002:85
KHO 2003:21
KHO 81:2009
KHO 2010:13

Lyhenteet

Dnro	Dinaarinumero
EPL	Ennakkoperintälaki (670/1976)
EU	Euroopan unioni
EY	Euroopan yhteisö(t)
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KO	Korkein oikeus
Ky	Kommandiittiyhtiö
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development

Oy	Osakeyhtiö
PL	Perustuslaki (731/1999)
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VHL	Laki Verohallinnosta (503/2010)
VML	Verotusmenettelylaki (1558/1995)
VM TM	Valtiovarainministeriön työryhmämuistio

1 Johdanto

1.1. Tutkimusongelma ja tutkimuksen rajaus

Veroista on säädettävä lailla. Näin määrää perustuslain 81 §. Kokonaisuudessa verotusta säätelee kuitenkin normijärjestelmä johon liittyy lakien lisäksi myös muun tasoista normistoa. Esimerkiksi valtiovarainministeriö ja Verohallinto voivat antaa sitovia normeja delegointilainsäädännön turvin. Usein näiden normien tarkoituksena on täydentää eduskunnan säätämiä lakeja.¹

Lisäksi Verohallinto antaa ohjausta veroviranomaisilleen sekä verovelvollisille. Ohjaukseksi luetaan yleensä kirjallinen ohjeistus, koulutus, muu ohjaus ja neuvonta sekä verovelvollisiin kohdistuva tiedotustoiminta. Ohjauksen perimmäisenä tarkoituksena on helpottaa verosäännösten tulkintaa ja joissain tapauksissa julkaista Verohallinnon kanta tietyn verosäännöksen tulkintaan.²

Tutkimuksessani keskityn Verohallinnon ohjeisiin ja niiden sitovuuteen. Ensisijaisesti pyrin vastaamaan kysymykseen:

- Sitovatko Verohallinnon ohjeet?

Tutkimusongelmani on näin ollen Verohallinnon ohjeiden sitovuus. Yhdeksi tutkimukseni näkökulmaksi olen ottanut oikeuslähteopillisen näkökulman. Lisäksi tutkin luottamuksensuojaperiaatteen sekä yhdenvertaisuusperiaatteen merkitystä Verohallinnon ohjeiden sitovuuden kanalta. Tutkimusongelmia muodostavat täten myös seuraavat kysymykset:

- Millainen on Verohallinnon ohjeiden oikeuslähteellinen asema?
- Vahvistaako luottamuksensuojaperiaate Verohallinnon ohjeiden sitovuutta?

¹ Puronen 2010 s. 32.

² Puronen 2010 s. 35.

- Millaisissa tilanteissa luottamuksensuojaperiaate mahdollisesti vahvistaa Verohallinnon ohjeiden sitovuutta?
- Vahvistaako vai heikentääkö yhdenvertaisuusperiaate Verohallinnon ohjeiden sitovuutta?
- Millainen merkitys yhdenvertaisuusperiaatteella on luottamuksensuojaperiaatteen vasta-argumenttina?

Olen valinnut tutkimukseeni oikeuslähteellisen näkökulman, koska oikeuslähteoppi on oikeudellisen ratkaisutoiminnan perusta. Oikeuslähteoppi ryhmittelee oikeuslähteet muun muassa niiden sitovuuden perusteella. Tutkimalla oikeuslähteoppia, selvitän Verohallinnon ohjeiden normatiivisen sitovuuden.

Oikeusperiaatteet olen ottanut tutkimukseeni mukaan, sillä oikeuteen sisältyvinä arvoina ja tavoitteina ne eivät ole lain kirjaimen sidottuja. Näin ollen ne ovat omiaan vaikuttamaan Verohallinnon ohjeiden sitovuuteen sitä vahvistaen, tai heikentäen. Ne myös tarjoavat mielenkiintoisen tutkimuskohteen. Luottamuksensuojaperiaatteen merkitys Verohallinnon ohjeiden sitovuuden kannalta on tutkimuksessani yksi oleellinen näkökulma. Tarkastelen luottamuksensuojaperiaatetta, koska luottamuksensuojajan saaminen vahvistaa oikeustilan pysyvyyttä. Tämä koskee myös Verohallinnon ohjeiden kohteena olevaa oikeustilaa. Kun oikeustilan pysyvyys vahvistuu, voidaan sanoa myös Verohallinnon ohjeiden sitovuuden vahvistuvan.³

Yhdenvertaisuusperiaate puolestaan luo velvollisuuden yhdenmukaiseen verotukseen. Verohallinnon ohjeet edustavat verotuksen yhdenmukaistamista. Tutkin tästä syystä myös yhdenvertaisuusperiaatteen merkitystä Verohallinnon ohjeiden sitovuuden kannalta. Lisäksi yhdenvertaisuusperiaatteella on Verohallinnon ohjeiden sitovuutta murentava ominaisuus. Se nimittäin toimii luottamuksensuojaperiaatteen vastaperiaatteena, pyrkien minimoimaan luottamuksensuojaperiaatteen edustaman erilliskohtelun.

³ Soikkeli 2004 s. 98.

Verohallinnon ohjeiden sitovuuteen vaikuttava periaate on myös legaliteettiperiaate, jota käsittelen lyhyesti. Olen rajannut legaliteettiperiaatteen laajemman käsittelyn tutkimukseni ulkopuolelle, sillä se pitäytyy vahvasti lakisidonnaisuudessa. Tämä olisi osittain päällekkäistä oikeusperiaatteellisen tarkastelun kanssa. Verohallinnon ohjeiden sitovuuteen vaikuttavat edellä mainittujen oikeusperiaatteiden lisäksi osittain myös muut hyvän hallinnon periaatteet. Olen kuitenkin rajannut nämä tutkimukseni ulkopuolelle, jotta tutkimus on pysynyt tiiviinä ja tarkkarajaisena. Lisäksi oman käsitykseni mukaan luottamuksensuojaperiaate sekä yhdenvertaisuusperiaate vaikuttavat oikeusperiaatteista voimakkaimmin Verohallinnon ohjeiden sitovuuteen.

Tutkimukseni on rajattu koskemaan Verohallinnon ohjeiden sitovuutta verotusmenettelyssä. Toisin sanoen, tugin kuinka sidottuja veroviranomaiset ovat noudattamaan Verohallinnon ohjeita verotusmenettelyssä. Lisäksi tutkin kuinka sidottuja verovelvolliset ovat toimimaan verohallinnon ohjeiden mukaisesti suunnitellessaan verotustaan. Lähtökohtaisesti en tutki Verohallinnon ohjeiden sitovuutta tuomioistuimien näkökulmasta, sillä tuomioistuimet ovat lähinnä sidottuja vahvasti ja heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Viittaan tuomioistuin näkökulmaan silloin, kun se tukee käsiteltävää aihetta ja olennaisesti liittyy aiheeseen.

Olen rajannut tutkimukseni koskemaan yksinomaan Verohallinnon ohjeita. Tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi tutkimukseni ei koske Verohallinnon määräyksiä, jotka ovat osa Verohallinnon ohjausta. Kappaleessa verotuksen ohjaus määrittelen Verohallinnon ohjeet. Kyseisessä kappaleessa selvitän myös miten Verohallinnon ohjeet ja määräykset eroavat toisistaan. Tutkimukseni kattaa lähinnä tuloverotuksen sekä arvonlisäverotuksen. Muut verolajit esiintyvät tutkimuksessani pääasiassa esimerkinomaisesti. Olen käsitellyt niitä silloin, kun aihe on ollut mielestäni tutkimuksen kannalta oleellinen, mutta esimerkiksi aihetta avaavaa oikeustapausta ei ole löytynyt tuloverotuksen tai arvonlisäverotuksen parista.

1.2 Tutkimuksen metodi ja lähdeaineisto

Metodologisesti tarkasteltuna tutkimuksessani painottuvat oikeusteoria sekä oikeusdogmatiikka. Tutkimukseni oikeusdogmaattinen puoli tulee esille, kun pyrin vastaamaan tutkimusongelmaan systematisoimalla ja tulkitsemalla oikeussääntöjä

sekä oikeudellisia ratkaisuja. Tämän lisäksi tutkimukseni keskeinen osa on oikeusperiaatteiden punninta. Oikeusperiaatteiden punninta vahvistaa tutkimukseeni oikeusdogmaattisia piirteitä.

Oikeusteoriaa käsittelen erityisesti tutkimuksen alkupuolella jossa syvennyn oikeuslähteisiin ja oikeuslähdeoppiin. Oikeusteorian avulla pyrin selvittämään mitä oikeuslähdeoppi on ja mikä on sen rooli selvitettäessä Verohallinnon ohjeiden sitovuutta. Lisäksi käytän oikeusteoriaa tutkiessani verotuksen oikeuslähteitä. Oikeusteoria painottuu myös viidennessä luvussa, jossa käsittelen oikeusperiaatteiden painoarvon määräytymistä.

Oikeudenalakohtaisesti tarkasteltuna tutkimuksessani painottuu vero-oikeus. Tutkimukseni keskittyy Verohallinnon ohjeisiin. Lisäksi tutkimuksessa käyttämäni aineisto on suurelta osin vero-oikeudellista. Tutkimuksessa keskitytään vero-oikeudellisen tarkastelun lisäksi tarkastelemaan mm. hallinto-toimintaa, joka vero-oikeuden tapaan on yksi julkisoikeuden osa-ala.

Pääasiallisena tutkimusaineistona olen käyttänyt oikeuskirjallisuutta, oikeustapauksia sekä oikeudellisia säännöksiä. Tutkimukseni alkupuolen oikeuslähdeopillisessa jaksossa tärkeässä roolissa on ollut *Aarnion* teos Laintulkinnan teoria. Lisäksi käsitellessäni oikeuslähdeopin muutoksia olen hyödyntänyt runsaasti *Karhun* Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi –kirjoitusta, joka on julkaistu Lakimies-lehdessä.

Muita tutkimukseni kannalta merkittäviä teoksia ovat olleet *Myrskyn* teos Prejudikaattien merkitys verotuksessa sekä *Soikkelin* Luottamuksen suoja verotuksessa. Ensimmäinen on ollut tukena kolmannessa luvussa, jossa käsitellään verotuksen oikeuslähteitä. Jälkimmäinen on puolestaan ollut keskeisimpänä lähteenä luottamuksensuojaa ja Verohallinnon ohjeiden sitovuuden vahvuutta käsittelevässä luvussa. Merkittävä syy Soikkelin teoksen keskeiseen asemaan tutkielmassani on ollut se, että vaikka verotuksen luottamuksen suojasta on ilmestynyt tutkimuksia, niin mielestäni mikään niistä ei ole läheskään yhtä kattava kuin Soikkelin teos. Viidennessä luvussa merkittäviä lähteitä ovat olleet muun muassa *Penttilän* ja *Ronkaisen* tutkimus verotuksen yhdenmukaisuudesta sekä *Laakson* teos Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta

Olen pyrkinyt tulkitsemaan mahdollisimman paljon tuomioistuimien ratkaisuja, sillä mielestäni ne tarjoavat hyviä esimerkkejä todellisista tilanteista ja niiden tulkinta tukee tutkimustani. Tutkimuksessani käsitellyt oikeustapaukset ovat lähinnä korkeimpien oikeuksien ratkaisuja. Tarkemmin sanottuna KHO:n ratkaisuja, sillä KO ei pääsääntöisesti käsittele vero-oikeudellisia asioita. KHO:n ratkaisujen tulkinta selittyy myös sillä, että alempien tuomioistuimien ratkaisut eivät ole oikeudellisesti niin merkittäviä kuin korkeimpien oikeuksien. Myös prejudikaatit rakentuvat usein korkeimpien oikeuksien ratkaisuista. Olen rajannut tutkimuksessani käsitellyt oikeustapaukset koskemaan lähinnä kansallisia tapauksia. Tämä on perusteltua, sillä tutkimukseni aihe on kansallinen.

Varsinaista Verohallinnon ohjeiden sitovuutta käsittelevää lainsäädäntöä ei juurikaan ole. Suomen Perustuslaissa (11.6.1999/731) mainitaan ytimekkäästi, kuinka valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Aihepiiriin soveltuvaa lainsäädäntöä löytyy kuitenkin jonkin verran. Esimerkiksi laissa Verohallinnosta (11.6.2010/503) käsitellään Verohallinnon velvollisuutta edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta, joka viittaa myös ohjeiden antamiseen. Verotusmenettelylakiin (18.12.1995/1558) on puolestaan kirjoitettu verotuksen luottamuksensuoja ja sen saamisen edellytykset. Laissa Verohallinnosta ja verotusmenettelylaissa käsitellään edellä mainittujen lisäksi myös verotuksen yhdenmukaisuutta. Tutkimuksessani olen tulkinnut ja avannut edellä mainittuja lakeja ja pyrkinyt osittain niiden avulla löytämään vastausta tutkimusongelmaani.

1.3 Tutkimuksen eteneminen

Tutkimukseni jakaantuu kuuteen pääluokkaan. Pääluvuissa kaksi, kolme, neljä ja viisi käsittelevät Verohallinnon ohjeiden sitovuutta eri näkökulmista. Eri näkökulmien tarkastelu tutkittaessa Verohallinnon ohjeiden sitovuutta on perusteltua, sillä ohjeiden sitovuus ei ole yksiselitteistä. Selvittääkseni Verohallinnon ohjeiden sitovuuden minun tulee perehtyä sitovuuteen vaikuttaviin tekijöihin.

Johdannon loppupuolella paneudun aiheeseen avaamalla käsitettä verotuksen ohjaus. Aluksi käsittelevän pintapuolisesti Verohallinnon määräyksiä. Määräykset eivät ole

olennainen osa tutkimustani, joten niiden syväluotaus ei ole tarpeellista. Lähinnä keskityn Verohallinnon ohjeisiin ja siihen mitä ne tarkoittavat. Lisäksi käsitelen Verohallinnon yhtenäistämisohteita, jotka ovat mahdollisesti tunnetuimpia Verohallinnon ohjeita. Yhtenäistämisohteiden merkitystä verotusmenettelyssä ei voi väheksyä, joten mielestäni on tärkeää erikseen käsitellä niiden sisältöä ja asemaa Verohallinnon ohjeina.

Toisessa pääluvussa tarkastelen oikeuslähteoppia ja oikeuslähteitä. Pyrin määrittämään oikeuslähteopin käsitteen ja esittelemään perusteet oikeuslähteopin rakenteesta. Lisäksi tarkastelen oikeuslähteiden hierarkiaa ja sitovuutta. Toisen pääluvun tarkoituksena on perehtyä Verohallinnon ohjeiden oikeuslähteelliseen asemaan. Oikeuslähteellisen aseman kautta voidaan määritellä Verohallinnon ohjeiden oikeuslähteellinen sitovuus. Toisen pääluvun lopussa esittelen perinteiseen oikeuslähteoppiin vaikuttavia muutospaineita. Tutkimukseni kannalta mielenkiintoisen näkökulman tuo oikeuslähteopin polysentria, jonka mukaan yhdenoikeuslähteopin sijasta tulisikin puhua monesta erillisestä oikeuslähteopista.

Kolmannessa pääluvussa tutkin vero-oikeudessa sovellettavia oikeuslähteitä. Listaan eri lähteet ja painotan niitä lähteitä joiden merkitys korostuu vero-oikeudessa. Tarkoitukseni on painottaa Verohallinnon ohjeiden asemaa vero-oikeuden oikeuslähteenä. Lähinnä juuri sitä, kuinka vähäinen merkitys niillä on perinteisessä vero-oikeuden oikeuslähteopissa.

Neljännessä pääluvussa otan uuden näkökulman Verohallinnon ohjeiden sitovuuden. Tarkastelen niiden sitovuutta luottamuksensuojaperiaatteen kautta. Tässä luvussa esittelen luottamuksensuojaperiaatteen taustan, sekä edellytykset joiden täytyessä luottamuksensuojaa on mahdollista saada. Lisäksi tutkin kuinka laajasti Veromenettelylain 26.2 §:ään kirjoitettua luottamuksensuojaa sovelletaan. Selvitän myös luottamuksensuojaperiaatteen painoarvoon vaikuttavia tekijöitä. Luottamuksensuojaperiaatteen painoarvolla on suuri merkitys tutkimukselleni, sillä käsitykseni mukaan painoarvolla on vaikutusta Verohallinnon ohjeiden sitovuuteen.

Viidennessä pääluvussa tutkin yhdenvertaisuusperiaatteen vaikutusta Verohallinnon ohjeiden sitovuuteen. Selvitän vahvistaako vai heikentääkö yhdenvertaisuusperiaate

Verohallinnon ohjeiden sitovuutta. Tarkoitukseni on selvittää mikä merkitys yhdenvertaisuusperiaatteella on luottamuksensuojaperiaatteen vasta-argumenttina ja miten tämä vaikuttaa Verohallinnon ohjeiden sitovuuteen. Lopuksi vertailen yhdenvertaisuusperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen painoarvoja. Vertailun tarkoituksena on painottaa periaatteiden moniulotteista suhdetta.

Kuudennessa pääluvussa kokoon tutkimukseni tulokset tiiviiksi päätelmiksi. Kuudennen luvun tarkoituksena on poimia tutkimuksen olennaisimmat asiat ja antaa vastaus tutkimusongelmaan.

1.4 Johdatusta aihealueeseen

1.4.1 Verohallinnon määräykset

Verotukseen, kuten myös moneen muuhun hallintotoimintaan kuuluu hallinnollinen norminanto. Hallinnollisella norminannolla tarkoitetaan viranomaisen oikeutta antaa sitovia normeja. Verotuksen saralla Verohallinnolla on norminantovalta. Verohallinnon norminantovalta perustuu eri lakien valtuutussäännöksiin. Verohallinnon pääjohtaja on toimivaltainen antamaan normeja eli oikeussääntöjä, kuten verohallintolaissa mainitaan.⁴

Verohallinto ei voi antaa sitovia määräyksiä ilman laissa olevaa valtuutusta. Delegoitu lainsäädäntövalta edellyttää aina lakiin otettua valtuutusta. Lakeihin otetut valtuutukset eivät useinkaan suo Verohallinnolle laajoja oikeuksia antaa oikeussääntöjä. Usein valtuutukset koskevat lähinnä valtaa antaa lain täytäntöönpanoa koskevia määräyksiä. Valtuutuksen soveltamisalojen tulee olla tarkasti määritelty valtuutusnormissa. Käytännössä valtuutusten kieli on usein niin laavaa, että Verohallinnolle jää paljon liikkumavaraa. Valtuutusnormeissa saatetaan puhua muun muassa ”käyvistä arvosta”, jonka sisällön määrittäminen jätetään Verohallinnon tehtäväksi.⁵

⁴ Puronen 2010 s. 33.

⁵ Puronen 2010 s. 34.

Sitovia määräyksiä annetaan yleensä aineellista verotusta ja verotusmenettelyä varten. Valtuutussäännöt eivät ole harvinaisia. Useat eri verolait sisältävät niitä. Esimerkiksi tuloverolain (30.12.1992/1535) 73 §:n mukaan Verohallinto antaa vuosittain etukäteen tarkemmat määräykset verovapaiden matkakustannusten korvausten perusteista ja määristä. Verohallinto on puolestaan antanut lain täytäntöönpanoa koskevan määräyksen eli Verohallinnon päätöksen verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2010 (10.12.2009/1087). Muita esimerkkejä Verohallinnon määräyksistä ovat Verohallinnon päätös matkakuluvähennyksen määrästä vuodelta 2009 toimitettavassa verotuksessa (12.11.2009/883) ja Verohallinnon päätös rakennusmaan verotusarvon laskentaperusteista (21.12.2009/1702).⁶

1.4.2 Verohallinnon ohjeet

Oikeudellinen perusta ohjeiden antamiseen löytyy VHL:n 2.2 §:stä. Säännöksen mukaan Verohallinnon tulee edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta.⁷ Verohallinnon ohjeiden taustalla on tahto tukea niin sanottua sidottua harkintaa.⁸ VHL:n 2.2 §:stä johdettava Verohallinnon ohjausoikeus ja -velvollisuus koskee kaikkea verolainsäädännön tulkintaa. Näin ollen Verohallinto voi ja sen tulee antaa ohjausta Verohallinnon ohjekirjein. Ohjaus katsotaan normaaliksi hallinnolliseksi toiminnaksi, eikä näin ollen vaadi yleissäännöksen lisäksi mitään yksilöityjä valtuutussäännöksiä.⁹

Ohjaus voi jäädä vain hallinnon sisäiseksi ohjaukseksi tai se voi ulottua hallinnon ulkopuolelle.¹⁰ Hallinnon sisäinen ohjaus käsittää muun muassa hallinnollisen norminannon, suunnittelu- ja tulosohtauksen sekä henkilöstöhallinnon ohjauksen. Tarkempaa ohjausta edustavat lakien soveltamista koskevat ohjeet, hallinnolliset suunnitelmat ja tulossopimukset. Esimerkiksi tulossopimuksilla pyritään ohjaamaan määrärahojen käyttöä siten, että hallinnon toiminta olisi taloudellista ja tehokasta. Kokonaisuudessaan hallinnollinen ohjaus on hyvin monimuotoista ja käsite hallinnon

⁶ Puronen 2010 s. 34.

⁷ Myrsky 2002 s. 26–27.

⁸ Iivonen 2004 s. 78.

⁹ Verohallinnon ohje Dnro 1204/32/2009, 31.12.2009

¹⁰ Mäenpää 2004 s. 175.

sisäinen ohjaus pitää sisällään paljon erilaisia ohjauksen muotoja.¹¹ Hallinnon sisäiset ohjeet ovat salaisia. Näin ollen Verohallinnon ulkopuoliset tahot eivät pääse tarkastelemaan niitä. Hallinnon ulkopuolelle ulottuva ohjaus ei sen sijaan ole salaista.¹²

Verohallinnon ohjaus voidaan jakaa muodoltaan aineelliseen ja menettelylliseen ohjaukseen. Ensimmäisellä viitataan ohjeisiin ja määräyksiin joiden avulla pyritään vaikuttamaan verotuspäätöksen sisältöön tai muotoon. Aineelliset ohjeet ulottuvat usein myös hallinnon ulkopuolella¹³. Tutkimukseni käsittelee nimenomaan Verohallinnon ulkopuolelle ulottuvien aineellisten ohjeiden sitovuutta. Menettelyllinen ohjaus on käytännössä salaista. Se liittyy usein käytännön verotuksen hoitamiseen, kuten verotuksessa käytettyjen ohjelmistojen käyttöön.¹⁴

Verohallinnon ohjeiden perusteena on yhtenäistää verotuspäätösten sisältöä. Tähän on jatkuvasti tarvetta verolainsäädännön nopean muutostahdin, sekä taloudellisten asetelmien monimutkaistumisen vuoksi. Ennen Verohallinnon organisaatiomuutosta verotuspäätösten sisällön yhtenäistäminen korostui, sillä Verohallinto ei ollut vielä organisoitunut valtakunnallisiin yksiköihin, vaan sen alaisuudessa toimivat alueelliset verovirastot. Verohallinnolla on ollut kuitenkin alueellisia verovirastoja laajempi käsitys verotuksen toimittamisen yhteydessä esiintyvistä ongelmista. Ohjeillaan Verohallinto pyrkii ratkaisemaan näitä ongelmia siten, että verotus pysyisi yhdenvertaisena. Henkilöverotus on edelleen jakautunut alueellisiin verovirastoihin, joten ilman Verohallinnon ohjeita kukin verovirasto laatisi omia tulkintojaan yleisille verotussäännöksille. Tämä johtaisi valtakunnallisesti epäyhtenäiseen verotukseen.¹⁵

Ohjaukseksi voidaan laskea myös virallisen ohjauksen rinnalla annettavaan niin sanottuun hiljaiseen tietoon. Hiljainen tieto on epävirallista ohjausta. Sitä annetaan erilaisin muistioin, koulutusmateriaalein ja suullisten kannanotoin.¹⁶

¹¹ Mäenpää 2004 s. 175.

¹² Puronen 2010 s. 36.

¹³ Verohallinto antaa myös hallinnon sisäiseen tarkoitettuja aineellisia ohjeita, jotka ovat salaisia. Nämä ohjeet sisältävät usein euromääräisiä rajoja. Tutkimukseni ei koske kyseisiä ohjeita.

¹⁴ Puronen 2010 s. 36.

¹⁵ Penttilä ja Ronkainen 2002 s. 36.

¹⁶ Puronen 2010 s. 37.

1.4.3 Verohallinnon yhtenäistämisohteet

Verohallinnon ohjeen alussa ilmoitetaan tietoja ohjeen voimassaoloajasta, ohjeen antopäivästä ja sen dinaarinumero. Lisäksi mainitaan mahdollinen aikaisempi ohje, jonka uusi ohje korvaa. Merkittävimpää Verohallinnon antamia ohjeita ovat yhtenäistämisohteet. Yhtenäistämisohje annetaan vuosittain. Ne ovat kaikkien luettavissa muun muassa Verohallinnon Internet-sivuilla osoitteesta www.vero.fi.¹⁷

Vuodelta 2009 toimitettavaa verotusta varten annetun yhtenäistämisohteen mukaan yhtenäistämisohje on tarkoitettu tueksi säännösten tulkinnassa. Se selventää säännösten tulkintaa myös raha- ja prosenttimäärien osalta. On huomattava, että yksittäistapauksessa verovelvollisen esittämä selvitys on kuitenkin aina ensisijainen verotuksen peruste. Vuodelta 2009 toimitettavaa verotusta varten annetussa ohjeessa on erikseen maininta siitä, että verovirastot voivat harkintansa mukaan antaa yhtenäistämisohtetta täydentäviä verovirastokohtaisia ohjeita. Nämä ohjeet eivät kuitenkaan voi olla ristiriidassa Verohallinnon yhtenäistämisohteen kanssa eivätkä verotuksen työmenettely- ja valvontaohjeiden kanssa.¹⁸ Nykyään täydentäviä yhtenäistämisohteita ei enää ole.¹⁹

Verotuksen yhtenäistämisohteet ovat merkittävimpää ohjeita, sillä niiden yhtenäistämisohtevaikutus on suurempi, kuin muilla Verohallinnon ohjeilla. Verohallinnon yhtenäistämisohteet ovat usein apuna silloin, kun verotuspäätöstä ei pystytä perustamaan pelkästään suoraan laista johdettavaan sääntöön.²⁰ Yhtenäistämisohteita on kuitenkin kritisoitu siitä, että valtakunnallisina ohjeina ne eivät huomioi paikallisten alueiden yksilöllisiä olosuhteita.²¹ Toisaalta Iivonen (2004) huomauttaa, että yhtenäisyyden tavoittelun välitön seuraus on se, että paikallissovellutuksista on luovuttava tai niiden määrä on rajoitettava minimiin.²²

¹⁷ Puronen 2010 s. 35.

¹⁸ www.vero.fi > vero-ohjeet > Verohallinnon yhtenäistämisohteet, tarkistettu 24.10.2010

¹⁹ Puronen 2010 s. 37.

²⁰ Sänkiaho 2001 s. 59.

²¹ Aarrevuo 1979 s. 230.

²² Iivonen 2004 s. 77.

Yhtenäistämisohje on jaettu lukuihin, joissa kussakin käsitellään verotuksen eri alueita. Vuodelta 2009 toimitettavaa verotusta varten annettu ohje jakaantuu seuraaviin lukuihin:

1. Verohallinnon yhtenäistämisohjeen sitovuus
2. Henkilökohtaisen tulon verotus
3. Elinkeinoverotus
4. Maa- ja metsätalouden tuloverotus
5. Varojen arvostaminen eräissä tapauksissa
6. Veronkorotus

Verohallinnon ohjeita noudatetaan käytännössä ja niistä poikkeaminen ei ole tavanomaista. Riittäviä poikkeuksia Verohallinnon ohjeisiin ovat yleensä yksilölliset olosuhteet tai uudet prejudikaatit. Yhtenäistämisohjeiden, kuten myös Verohallinnon muidenkin ohjeiden käyttökelpoisuutta lisää se, että niitä päivitetään yhtenäistämisohjeista poikkeavan oikeuskäytännön perusteella.²³ Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa vuodelta 2009 toimitettavaa verotusta varten otetaan kantaa ohjeen sitovuuteen seuraavalla tavalla:

”Eduskunnan perustuslakivaliokunta on lausunut, että verolaissa on vahvistettava verovelvollisuuden suuruuden perusteet niin tarkasti, että viranomaisen harkinta veroa määrättäessä on ns. sidottua harkintaa. Verohallinnon ohjeet, myös yhtenäistämisohje, tukevat hallintoa tämän sidotun harkinnan käyttämisessä. Jottei oikeusturvanäkökohtia unohdeta, yksilölliset olosuhteet on kuitenkin aina otettava huomioon.

Vaikka ohje sitoo hallintoa ennakkoon yhdenmukaiseen tulkintaan, se ei sido oikeuskäytäntöä, jolloin lain sisältö määräytyy lopullisesti vasta oikeuskäytännön kautta. Tarvittaessa ohjetta muutetaan oikeuskäytäntöä vastaavaksi.”

1.4.4 Verohallinnon ohjeiden julkaiseminen

Yhtenäistämisohjeiden lisäksi myös muut Verohallinnon antamat ohjeet julkaistaan Verohallinnon Internet-sivuilla osoitteessa www.vero.fi. Yleiset ohjeet voidaan myös toimittaa oikeusministeriölle, jonka tehtävänä on tiedottaa ohjeista yleisölle.

²³ Iivonen 2004 s. 79.

Tiedottaminen tapahtuu Valtion säädöstietopankin, FINLEX:in kautta. FINLEX on maksuton tietoverkko, josta kuka tahansa voi hakea tietoa. Se löytyy Internet-osoitteesta www.finlex.fi.²⁴

Kaikkia ohjeita, ei kuitenkaan löydy Internetistä tai muista julkisista lähteistä. Näihin ohjeisiin lukeutuvat muun muassa muistiot, koulutusmateriaali, esitelmäkannanotot, puhelimitse annettu ohjaus, sekä vanhat ohjeet joita ei ole päivitetty www.vero.fi sivustolle. Tämä osittain lisää verotuksen epäyhdenvertaisuutta, sillä kaikilla verovelvollisilla ei ole samaa materiaalia käytössään, heidän suunnitellessaan verotustaan.²⁵

²⁴ Puronen 2010 s. 38.

²⁵ Puronen 2010 s. 35–38.

2 Verohallinnon ohjeiden oikeuslähdeopillinen asema ja oikeuslähdeopin muutos

2.1 Mitä tarkoitetaan oikeuslähteillä ja oikeuslähdeopilla?

2.1.1 Oikeuslähteen määritelmä

Oikeuslähteen määritelmää ja sisältöä pidetään oikeuskirjallisuudessa hyvin moniselitteisenä. Oikeuslähteen käsitettä määriteltäessä voidaan kuitenkin pitää lähtökohtana sitä, että oikeuslähteet liittyvät oikeudellisen ratkaisun perustelemiseen. Oikeuslähteen käsitteellä viitataan pääsääntöisesti aineistopohjaan, josta ammennetaan kullekin oikeustapaukselle ratkaisunormi eli normi, johon ratkaisu perustuu.²⁶ Oikeuslähteet ohjaavat oikean oikeusohjeen löytämiseen²⁷. Voidaankin sanoa, että voimassa olevan oikeuden sisältö saadaan selville oikeuslähteiden avulla. Yhdessä oikeuslähteiden aineiston ja asetettujen oikeudellisten kysymysten kanssa voidaan selvittää voimassa olevan oikeuden mukainen kanta yksittäiseen oikeustapaukseen.²⁸

Oikeuslähteen käsite voidaan ymmärtää eri tavoin oikeuslähteen sisällön laajuuden mukaan. *Aarnio* (1989) jakaa oikeuslähteen käsitteen kolmeen eri ryhmään. Ymmärrettäessä oikeuslähde sen *laajimmassa* merkityksessä oikeuden katsotaan muodostuvan seuraavista lähteistä: semanttisista, kieliopillisista, loogisista, juridisista ja teleologisista perusteista (eli reaaliset argumentit), arvoista ja arvostuksista sekä analogia- ja *e contrario* -argumenteista. Oikeuslähde *laajassa* mielessä puolestaan käsittää juridisten perusteiden lisäksi arvot ja arvostukset (moraalin), sekä reaaliset argumentit. Juridisiin perusteisiin kuuluvat laki, systemaattiset näkökohdat, maantapa, lainsäätäjän tarkoitus, tuomioistuinratkaisut, oikeusvertailevat ja oikeushistorialliset argumentit sekä oikeustiede eli lainoppi. Puhuttaessa

²⁶ Alanen 1965 s. 44.

²⁷ Myrsky 2004 s. 40.

²⁸ Wikström 2002 s. 636.

oikeuslähteestä *suppeassa* merkityksessä katsotaan siihen kuuluvan ainoastaan juridiset perustelut eli laki, maantapa, lainsäätäjän tarkoitus ja tuomioistuinratkaisu.²⁹

Oikeuskirjallisuudessa on esitetty erilaisia tulkintoja siitä, sisältyvätkö oikeusperiaatteet oikeuslähteisiin. *Tolonen* (2003) puolustaa oikeusperiaatteiden asemaa oikeuslähteinä. Tämän hän perustaa useampaan syyhyn. Ensimmäinen syy on oikeusperiaatteiden luontainen yhteys moraalien kanssa. Oikeusperiaatteet mahdollistavat moraalisten perusarvojen tuomisen oikeudelliseen ratkaisutoimintaan. Tämä vahvistaa ratkaisun legitimitettä. Toinen syy liittyy tuomarin lisääntyneeseen harkintavaltaan. Rakentaessaan ratkaisua yksittäiseen tapaukseen tuomari sovittaa yhteen tapauksen ominaispiirteet väljien periaatteiden kanssa. Edellisten syiden lisäksi oikeusperiaatteiden luokittelua oikeuslähteiksi vahvistavat kansallisten perusoikeuksien sekä Euroopan Ihmisoikeussopimuksen oikeusperiaatteelliset luonteet.³⁰

Tuori (2000) puolestaan rajaa oikeusperiaatteet oikeuslähteen käsitteen ulkopuolelle. Hänen mukaansa oikeusperiaatteet ovat luonteeltaan pikemminkin normien kaltaisia, ja niiden soveltamista ohjaavat oikeuslähteet.³¹ *Karhu* (2003) pitää oikeusperiaatteiden nykyistä asemaa oikeuslähteopissa liian suppeana. Hän huomauttaa, että oikeusperiaatteista puhuttaessa harvoin otetaan huomioon niiden ominaisuutta tuoda oikeudellisiin ratkaisutilanteisiin ajanhenkeä ja asianmukaisuutta. Tietenkin oikeusperiaate voi tietyissä tapauksissa saada hyvinkin normatiivisen luonteen. Useimmiten ne kuitenkin toimivat oikeuden syvemmillä tasoilla eräänlaisina metodisina apuvälineinä.³²

Oikeusperiaatteiden asema riippuu voimakkaasti siitä, kuinka oikeuslähteet ymmärretään. Oma käsitykseni poikkeaa *Tuorin*³³ näkemyksestä, jossa rinnastetaan oikeusperiaatteet oikeusnormeihin. Oikeusperiaatteet ovat joustavia. Ne täydentyvät vasta, kun niitä sovelletaan varsinaiseen oikeustapaukseen.

²⁹ Aarnio 1989 s. 217–219.

³⁰ Tolonen 2003 s. 134–137.

³¹ Tuori 2000 s. 174–175.

³² Karhu 2003.

³³ Tuori 2000 s. 174–175.

Oikeuslähteen käsitteen sisältöön vaikuttaa edellä mainitun sisällön laajuuden lisäksi näkökulma, josta sitä tarkastellaan. Tolonen³⁴ jakaa oikeuslähdekäsitteet formaalisiin, materiaalsiin ja reaalisiin näkökulmiin. *Formaalinen* oikeuslähdekäsite toimii oikeuslähdeopin peruspilarina. Nimittäin sen mukaan lainsäätäjän tahto, jota edustaa voimassa oleva laki, on oikeuslähteen ydin. Vastaukset löytyvät laista. *Materiaalinen* oikeuslähdekäsite puolestaan lähtee siitä lähtökohdasta, että voimassa oleva laki ei varsinkaan tulkinnallisissa tapauksissa useinkaan anna suoraa vastausta lain sisällöstä. Tämän vuoksi materiaalsen käsityksen keskiössä ovat oikeusperiaatteet. Ne ovat lakia ilmavampia ja harkinnanvaraisempia. Ne täydentävät lakia silloin kun normit on kirjoitettu väljästi. *Formaaliset* oikeuslähdekäsitteet pitävät keskeisenä oikeuden yhteyttä reaaliin maailmaan. Vaikka oikeus onkin yhteiskunnallinen ilmiö, yhteiskunta ei ohjaa oikeutta eikä oikeus yhteiskuntaa. Oikeus ja yhteiskunta kohtaavat oikeuden toimijoissa, kuten lainsäätäjissä, tuomioistuimissa ja oikeustieteessä. Formaalsien oikeuslähdekäsitteiden ytimessä ovat reaalinen harkinta, maantapa ja lain esityöt. Kaikki edellä mainitut oikeuslähteet edustavat osaltaan yhteiskunnallisia käytäntöjä sekä tavoitteita.

2.1.2 Oikeuslähdeopin perusteet

Oikeuslähdeoppi on metodisääntöjen kokonaisuus, joilla määritellään oikeuslähteitä sekä niiden keskinäisiä suhteita. Sen avulla pystytään osoittamaan oikeudelliseen ratkaisuun tarvittavat oikeuslähteet ja kyseisten oikeuslähteiden etusijajärjestys. Oikeuskirjallisuudessa oikeuslähdeoppi jaetaan yleensä *deskriptiiviseen* ja *normatiiviseen* pääryhmään.³⁵

Deskriptiivinen oikeuslähdeoppi luetteloi oikeuslähteet sekä kuvaa, miten niitä todellisuudessa käytetään. Normatiivinen oikeuslähdeoppi sen sijaan kertoo, millainen suhde oikeuslähteillä on ja kuinka velvoittavia ne ovat. Suomessa yleisesti hyväksytty Aarnion kehittämä oikeuslähdeoppi on luonteeltaan normatiivinen.³⁶

Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa ei ole juurikaan käsitelty oikeuslähdeopin ja oikeuslähteiden oikeudellista perustaa. Usein mainitaan, että oikeuslähteet

³⁴ Tolonen 2003 s. 134–137.

³⁵ Tähti 1995 s. 306–308.

³⁶ Tähti 1995 s. 306–308.

velvoittavat lakien soveltajaa ja tulkitsijaa. Myös eri lähteiden velvoittavuutta on käsitelty oikeuskirjallisuudessa. Tämä ei kuitenkaan tuo selvyyttä siihen, millä taholla oikeuslähdeoppi tai sen osatekijät luodaan.³⁷

Mihin sitten edellä mainittu oikeuslähteiden etusijajärjestys perustuu? Miksi oikeuslähdeoppien mukaisia ratkaisuperiaatteita on ylipäätään käytettävä muodostettaessa oikeudellista ratkaisua? Sen lisäksi, että oikeuslähteet tekevät ratkaisusta oikeudellisen, niiden noudattamiseen, tai pikemminkin noudattamatta jättämiseen, liittyy sanktiojärjestelmä. Lainsoveltaja on ratkaisussaan sidottu virkavastuuseen. Lainsoveltaja syyllistyy virkavirheeseen ja hänelle määrätään sanktio, jos hän ei ratkaisussaan noudata oikeuslähdeopin mukaista ratkaisulinjaa. Seuraavassa osassa käsitelen oikeuslähteiden velvoittavuutta ja keskinäisiä suhteita.³⁸

2.2 Oikeuslähteen sitovuus

Aulis Aarnion kehittelemän oikeuslähdeopin malli on Suomessa yleisesti hyväksytty. Sen mukaan oikeuslähteet voidaan jakaa kolmeen eri ryhmään niiden velvoittavuuden perusteella. Velvoittavuudella viitataan siihen, kuinka tiukasti lainsoveltaja on oikeudellisessa ratkaisussaan sidottu oikeuslähteisiin.³⁹ Luokittelun avulla voidaan myös selvittää eri oikeuslähteiden etusijajärjestys⁴⁰.

Vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat perinteisesti tarkasteltuna lainsäädäntö ja maantapa, jotka kummatkin mainitaan oikeudenkäymiskaaren (4/1734) 11 §:ssä virallisina oikeuslähteinä. Seuraavassa luvussa käsitelen muiden vahvasti velvoittavien normistojen asemaa ja suhdetta lainsäädäntöön ja maantapaan. Näitä ovat erityisesti perus- ja ihmisoikeudet sekä EY-oikeus. Vahva velvoittavuus viittaa siihen, että kyseisiin oikeuslähteisiin on vedottava oikeudellisessa ratkaisussa. Jos lainkäyttäjä ei ratkaisussaan vetoa vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin, hän syyllistyy virkavirheeseen.⁴¹ Vahvasti velvoittavilla oikeuslähteillä on etusija muihin

³⁷ Tähti 1995 s. 320.

³⁸ Aarnio 1989 s. 220.

³⁹ Aarnio 1989 s. 220.

⁴⁰ Tuori 2003 s. 44.

⁴¹ Aarnio 1989 s. 220.

oikeuslähteisiin nähden. Ne sivuuttavat heikosti velvoittavat sekä sallitut oikeuslähteet.⁴²

Heikosti velvoittavilla oikeuslähteillä viitataan sellaisiin oikeuslähteisiin joiden sivuuttaminen on sallittua. Lainsoveltaja voi jättää vetoamatta heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin ilman, että hän saisi sanktion virkavirheestä. Hänen on kuitenkin perusteltava poikkeaminen, jotta ratkaisu olisi hyväksyttävä. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainsäätäjän tarkoitus sekä tuomioistuinratkaisut.⁴³ Velvoittavilla tuomioistuinratkaisuilla tarkoitetaan pääsääntöisesti korkeimman oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksiä⁴⁴.

Kolmas ryhmä koostuu *sallituista oikeuslähteistä*. Tähän ryhmään kuuluviin oikeuslähteisiin viittaaminen ei ole pakollista. Myöskään poikkeamista ei tarvitse perustella. Sallittujen oikeuslähteiden käyttö liittyy pikemminkin ratkaisun perustelujen vahvistamiseen.⁴⁵ Sallittujen oikeuslähteiden perustelua vahvistava ominaisuus on kuitenkin alisteista velvoittaville ja heikosti velvoittaville oikeuslähteille. Niillä ei voida perustella velvoittavien tai heikosti velvoittavien oikeuslähteiden vastaisia ratkaisuja.⁴⁶ ⁴⁷ Sallittuja oikeuslähteitä ovat oikeustiede, reaaliset argumentit sekä arvot ja arvostukset. Näiden ohella sallittuihin oikeuslähteisiin katsotaan lukeutuvan tapaoikeudesta erilliset yleiset oikeus- ja hallintoperiaatteet, kuten veronmaksukyvyperiaate ja neutraliteettiperiaate.⁴⁸

2.3 Oikeuslähdeopin muutospaineet

2.3.1 Oikeuslähdeopin uudelleenluokittelu

Euroopan unioniin liittytyämme olemme olleet velvollisia noudattamaan yhteisön oikeutta. Eriytyisen merkittävä muutos oikeuslähdeopin kannalta on ollut

⁴² Tuori 2003 s. 44.

⁴³ Aarnio 1989 s. 220–221.

⁴⁴ Tuori 2003 s. 46.

⁴⁵ Aarnio 1989 s. 219.

⁴⁶ Pohjalainen – Tarukannel 1990 s. 285.

⁴⁷ Vertaa kuitenkin Tuori 2003 s. 44. ”Velvoittavilla oikeuslähteillä on aina etusija siten, että ne sivuuttavat heikosti velvoittavat ja sallitut oikeuslähteet. Sen sijaan sallituista oikeuslähteistä ammennetut painavat argumentit saattavat joskus syrjäyttää perusteet, jotka nojautuvat heikosti velvoittaviin lähteisiin.”

⁴⁸ Myrsky 2002 s. 17.

yhteisöoikeuden etusija. Etusijan mukaan ristiriitatilanteessa EU-oikeus syrjäyttää kansallisen lainsäädännön. EU-oikeuden etusijaperiaate perustuu yksinomaan EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.⁴⁹

Tämä herättää kysymyksiä EU-oikeuden oikeuslähdeopillisesta asemasta. Perinteisessä oikeuslähdejaottelussa EU-oikeuden katsotaan kuuluvan vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Etusijaperiaatteen vuoksi se kuitenkin syrjäyttää ristiriitatilanteissa muut vahvasti velvoittavat oikeuslähteet. Toisin sanoen se menee lain ja maantavan edelle haettaessa oikeudellista ratkaisua. Tämä herättää kysymyksen siitä, onko EU-oikeus oikeudellisen velvoittavuuden näkökulmasta samalla tasolla muiden vahvasti velvoittavien oikeuslähteiden kanssa. Pitäisikö se nostaa luokittelussa uudelle, korkeammalle tasolle?⁵⁰

Samantyyllisiä ongelmia perinteiseen Suomessa noudatettuun oikeuslähdeoppiin aiheuttavat EU-oikeuden lisäksi perus- ja ihmisoikeudet. Niiden asema oikeudellisessa soveltamistilanteessa on jakautunut. Ne toimivat sekä vahvasti velvoittavina oikeusnormeina että sallittuihin oikeuslähteisiin luottavina, oikeudellista ratkaisutoimintaa ohjaavina periaatteina. Oikeusnormeina perus- ja ihmisoikeuksien oikeuslähteellinen ongelma käy ilmi esimerkiksi tilanteessa, jossa eduskunnan säätämä normi loukkaa perus- ja ihmisoikeuksien luomia oikeuksia. *Nuotion* (2005) mukaan tällöin kumpikin normi on nähtävissä yhtä primäärisenä. Konfliktin ratkaisuun tarvitaan tulkintaa, jossa otetaan huomioon useampia oikeusnormeja.⁵¹

Yksinkertaisin ratkaisu ongelmaan olisi *Karhun* (2003) mukaan velvoittavien oikeuslähteiden uudelleenluokittelu. Uuden luokituksen mukaan ylimmäksi auktoriteettiseksi tasoksi asetetaan erityisen vahvasti velvoittavat oikeuslähteet. Tähän kategoriaan *Karhun*⁵² mukaan sisällytetään EU-oikeuden lisäksi perustuslain ja kansainväliset ihmisoikeusvelvoitteet. Tämä ei olisi kestävä ratkaisu etenkin perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta. Osa ihmisoikeusvelvoitteista on muodoltaan hyvin yleisiä, moraalisia ohjeita. Perinteinen oikeuslähdeoppi lähtee siitä ajatuksesta, että oikeusratkaisu ei voi rakentua pelkästään sisällöllisiin argumentteihin.

⁴⁹ Ks. lisää etusijaperiaatteesta osiossa Euroopan yhteisöjen vero-oikeus.

⁵⁰ *Karhu* 2003 s. 794.

⁵¹ *Nuotio* 2005 s. 132.

⁵² *Karhu* 2003 s. 794

Karhun⁵³ mukaan ratkaisu ei ole kestävä myöskään demokratiaperiaatteen ja parlamentarismien kannalta. Kun supernormit syrjäyttävät eduskunnan säätämän lain, rikotaan vallan kolmijakoa. Jotta ristiriitaa ei syntyisi perus- ja ihmisoikeuksien sisällyttämisestä oikeuslähdeoppiin normihierarkian avulla, lakien perustuslainmukaisuuden tulisi pysyä parlamentilla itsellään.

Karhu onkin päätenyt selvityksissään arvioon, jonka mukaan oikeuslähdeoppi nykyisessä muodossa ei pysty ottamaan huomioon perus- ja ihmisoikeuksia tarvittavalla tavalla. Ratkaisu ongelmaan löytyisi pikemminkin aivan uudenlaisesta systeemistä, jossa keskiöön otettaisiin tilanneherkkä oikeusajattelu. Tilanne hahmotetaan ensin oikeudellisesti, minkä jälkeen ryhdytään etsimään ratkaisulle olennaisia oikeudellisia normeja. Oikeuslähteellinen tiukan formaali muoto ei olisi oikeudellisen ratkaisun tiellä. Karhu kutsuu hahmotelmiaan presumptiiviseksi kontekstualismiksi.⁵⁴

Karhun mukaan yksi mahdollinen keino normatiivisen lähestymisen säilyttämiseen on hyväksyä ajatus siitä, että oikeuslähdeoppi olisi hajautunut eri oikeuden aloille. Tämäkään suuntaus ei kuitenkaan säilyttäisi yhtenäistä oikeuslähdeoppia.⁵⁵ Seuraavassa käsitellään enemmän oikeuslähdeopin hajautuneisuutta.

2.3.2 Polysentria

Oikeuskirjallisuudessa yksi yhtenäinen oikeuslähdeoppi kohtaa kritiikkiä. Kritiikin mukaan oikeuslähdeoppi ei rajoittuisi yleisesti hyväksytyyn oikeuslähdeoppiin ja sen oikeuslähdeluetteloon. Sen sijaan olisikin useampia oikeuslähdeoppeja, joissa kussakin on oma mukautettu oikeuslähdeluettelonsa.

Oikeuskirjallisuudessa yhden yhtenäisen oikeuslähdeopin jakaantumista moneen erilliseen oikeuslähdeoppiin kutsutaan oikeuslähdeopin *polysentriaksi*. Tämä tarkoittaa sitä, että sovellettava oikeuslähdeoppi on riippuvainen voimassa olevan

⁵³ Karhu 2003 s. 794.

⁵⁴ Karhu 2003 ss. 803.

⁵⁵ Karhu 2003 s. 806.

oikeuden tarkastelijasta. Toisin sanoen oikeuslähteen painoarvo riippuu lain tulkitsijasta.⁵⁶

Polysentria lisää erityisesti toissijaisten oikeuslähteiden vaihtelevuutta eri oikeudenaloilla.⁵⁷ Esimerkiksi eri hallinnonalojen toimialaohjeilla on aivan erilainen oikeuslähteellinen asema hallinnon virkamiehille kuin tuomioistuimien tuomareille. Tuomareille suurempi merkitys on hallinnonalan normeilla ja periaatteilla.⁵⁸

Oikeuskirjallisuudessa polysentrialle on haettu syitä eri ilmiöistä. *Pohjolainen* (1994) erittelee syiksi mm. normiloogisen järjestelmän muutokset. Tällä hän viittaa soft law -nimellä kulkeviin suosituksiin ja lausuntoihin, kansainvälisiin sopimuksiin, sekä oikeusperiaatteisiin, jotka osaltaan murentavat perinteistä normihierarkiaa.⁵⁹

Tanskalainen Henrik Zahle on kiteyttänyt polysentrian käsitettä. Hänen mukaansa eduskunta ei enää yhdessä tuomioistuinten kanssa luo kaikkia sääntöjä. Sääntöjen luominen on osittain jakautunut eri tekijöiden kesken. Uusia sääntöjä luovia tekijöitä ovat esimerkiksi hallintoviranomaiset ja asiantuntijat. Esimerkiksi Verohallinto luo verosääntöjä ja -tapoja omilla ohjeillaan ja suosituksillaan. Samoin hyvän kirjanpitotavan periaatteen määrittellään ilman eduskuntaa.⁶⁰

Lisäksi polysentriaa aiheuttaa nykyajalle tyypillinen normeilla ohjaaminen, joka on lisännyt runsaasti lainsäädännön määrää. Tämä kehityskulku on johtanut merkittävässä määrin oikeudenalojen eriytymiseen. Eri oikeudenaloille on syntynyt paljon ns. omaa normistoa.⁶¹

Polysentrian yhdeksi syyksi on arveltu myös tavoite- ja puitelainsäädännön lisääntymistä sekä hallinnon hajautumista. Väljästi säädettyihin normeihin haetaan

⁵⁶ Saukko 2005 s. 71–72.

⁵⁷ Jyränki 2003 s. 321.

⁵⁸ Karhu 2003 s. 806.

⁵⁹ Pohjolainen 1994 ss. 30.

⁶⁰ Pahlsson 1995 s. 575–576

⁶¹ Hautamäki 2004 s. 55–54.

tueksi muita oikeuslähteitä mm. sallituista oikeuslähteistä, mikä kasvattaa mahdollisuutta polysentriaan.⁶²

2.3.3 Oikeuslähdeopin muutosten merkitys vero-oikeudessa

Edellä kuvatut oikeuslähdeopin muospaineet vaikuttavat myös vero-oikeuteen. Vero-oikeuden oikeuslähdeoppiin vaikuttavat erityisesti Euroopan unioniin liittyminen ja oikeuskäytännön tehokkaampi hyödyntäminen eri tietoverkostojen (esimerkiksi valtion säädöstietopankin, FINLEX:in) avulla.⁶³ *Myrskyn* (2002) mukaan tuomioistuimet joutuvat käsittelemään sellaisia taloudellisia asioita, joiden osalta lainsäädäntö ei ole pysynyt ajan tasalla. Tämä osaltaan lisää prejudikaattien merkitystä varsinkin siihen asti, kun uutta lainsäädäntöä laaditaan tai vanhaa uudistetaan. Erityisesti lisääntynyt Internetin hyödyntäminen ja sähköisten palveluiden käyttö ovat lisänneet prejudikaattien hyödyntämistä.⁶⁴

Se mihin suuntaan vero-oikeus kehittyy on toisaalta riippuvainen verolainsäädännön kehityksestä ja muutosnopeudesta. Tarpeeksi selkeä lainsäädäntö yhdessä hitaan muutosvauhdin kanssa vähentävät prejudikaattien tarvetta.⁶⁵ Toisaalta yleisluontoisesta lainkirjoitustekniikasta tuskin tullaan luopumaan, sillä tämä vähentäisi verotuksen oikeusturvaa lisäämällä verotukseen vaikeasti arvioitavia yksityiskohtia.⁶⁶

Perinteisessä oikeuslähdeopissa hallinnollisten ohjeiden asema voidaan helposti määrittää. Kuitenkin veroviranomaisten käsitys ohjeiden sitovuudesta voi poiketa huomattavasti perinteisestä oikeuslähdeopin mallista. Tampereen verotoimiston verovalmistelijoiden keskuudessa tehdyn kyselyn perusteella verovalmistelijat tukeutuvat ongelmatilanteissa Verohallinnon ohjeisiin ja julkaisuihin. Käytännössä ohjeet myös koettiin sitoviksi, vaikka perinteisen oikeuslähdeopin mukaan ne eivät

⁶² Hautamäki 2004 s. 55–54.

⁶³ Iivonen 2004 s. 46.

⁶⁴ Myrsky 2002 s. 142.

⁶⁵ Iivonen 2004 s. 46.

⁶⁶ Soikkeli 2004 s. 96.

sido.⁶⁷ Voidaan myös olettaa, että Verohallinnon ohjeet koetaan verovelvollisten joukossa yhtä sitoviksi, kuin veroviranomaisten.⁶⁸

Verotuksen lakisidonnaisuudesta johtuen on huomioitava, että oikeuslähteet eivät saa liiaksi irtaantua lain sisällöstä. Jokaisen ratkaisuun sovellettavasta oikeuslähteestä tulisi siis olla johdettavissa lain mukainen ratkaisu.⁶⁹ Tämä on erityisen tärkeää Verohallinnon oman ohjauksen osalta. Verohallinnon määräysten, ohjeiden, tiedotteiden ja koulutusmateriaalin tulee viimekädessä olla johdettavissa velvoittaviin oikeuslähteisiin. Niiden selkeys voi myös vaikuttaa verotuksen oikeuslähteoppiin, sillä Iivosen (2004) mukaan Nykyisen tietoyhteiskunnan aikana verotuksen oikeuslähteoppiin voi olla tiedotuskysymys.⁷⁰

⁶⁷ Puronen 1993 s. 282.

⁶⁸ Iivonen 2004 s. 46–47.

⁶⁹ Iivonen 2004 s. 46–47.

⁷⁰ Iivonen 2004 s. 46–47.

3. Verotuksen oikeuslähteet

3.1 Eurooppa-oikeudelliset oikeuslähteet

3.1.1 Euroopan yhteisön oikeus

Euroopan unioni on tuonut uusia oikeuslähteitä suomalaiseen oikeusjärjestykseen. Unioniin liittymisen jälkeen Suomessa on noudatettu kansallisen lainsäädännön lisäksi yhteisön oikeutta. EU:n perustamissopimusten 90–93 artikloissa ovat varsinaiset veromääräykset. Verotusta koskevia määräyksiä on myös 23–27 artikloissa, joissa määrätään tulleista, 163 artiklassa, joka koskee tutkimuksen ja teknologisen kehityksen verotuksellisten esteiden poistamista, sekä 293 artiklassa, jossa määrätään kansalaisten kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.⁷¹

Euroopan yhteisön oikeus jaetaan primääri- ja sekundäärilainsäädäntöön. Primääriseen yhteisöoikeuteen eli nk. ensisijaiseen oikeuteen kuuluvat yhteisön perustamissopimukset, niihin tehdyt muutokset ja lisäykset sekä sopimukseen liittyvät liitteet ja pöytäkirjat. Sekundaariseen yhteisöoikeuteen, eli nk. johdannaiseen oikeuteen, katsotaan kuuluvan yhteisöjen toimielinten antamat säädökset sekä Euroopan unionin tuomioistuomen tekemät ratkaisut. Yhteisön toimielinten antamia säädöksiä ovat asetukset, direktiivit sekä päätökset.⁷²

Päätöksellä luodaan sitovia velvoitteita. Päätös sitoo vain sitä, jolle se on osoitettu. Asetukset ovat välittömästi velvoittavia, joten niitä ei erikseen toimeenpanna jäsenvaltioissa. Jäsenvaltiokohtainen toimeenpano saattaisi hämärtää asetuksen tarkoitusta ja sisältöä. Tästä syystä asetusten erillinen toimeenpano on kielletty. Direktiivit muodostavat jäsenvaltiolle lainsäädäntövelvoitteen. Kansallinen lainsäätäjä säätää direktiivin määräysten ja päämäärien puitteissa kansalliset normit toteuttamaan direktiiviä. Direktiivit voivat luoda yksityiselle oikeussubjektille välittömiä vaikutuksia. Tällöin yksityisen oikeussubjektin on asiassaan mahdollista vedota

⁷¹ Myrsky 2004 s. 42.

⁷² Siltala 2001 s. 88–89.

suoraan direktiiviin. Tämä kuitenkin edellyttää, että direktiivi on tarpeeksi selkeä ja ehdoton.⁷³

Välitöntä vaikutusta täydentää EY-oikeuden tulkintavaikutus. Sen mukaan useista eri ratkaisuvaihtoehdoista on valittava se, joka sopii parhaiten yhteen EY-oikeuden kanssa. Tulkintavaikutus perustuu EY:n perustamissopimuksen 10 artiklan lojaliteettivelvoitteeseen, jonka mukaan jäsenvaltioiden tulee toteuttaa kaikki toimenpiteet jotka ovat tarpeen perustamissopimuksen ja yhteisön säädösten velvoitteiden täyttämiseksi. Jäsenvaltioiden on myös pidättäydyttävä kaikista toimenpiteistä, jotka ovat omiaan vaarantamaan perustamissopimuksen tavoitteiden saavuttamista. EY-oikeuden tulkinta saattaa johtaa myös verovelvolliselle epäedulliseen tulkintaan.⁷⁴

Kuten edeltä on käynyt ilmi, Euroopan yhteisön oikeudelle on ominaista sen ensisijaisuus. Tämän etusijaperiaatteen tunnetun yhteisöoikeuden periaatteen mukaan yhteisöoikeuden normin ja kansallisen oikeuden normin ollessa ristiriidassa sovellettavaksi tulee yhteisöoikeuden normi. Esimerkkinä yhteisön oikeuden etusijasta voidaan esitellä ratkaisu KHO 27.10.2000/2706:

Yhtiö A oli tavallinen kiinteistöyhtiö, jonka koko osakekannan omisti rakennusliike B. Yhtiö oli tehnyt rakennusliikkeen kanssa urakkasopimuksen toimistotalon rakentamisesta. Rakennuksessa olevat tilat annettiin vuokralle valtiolle. Yhtiö oli merkitty kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi arvonlisäverolain 30 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

Arvonlisäverolain 103 ja 144 §:n mukaan kiinteistöyhtiön vähennysoikeus rakennusurakasta olisi kohdistettu sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö oli vastaanotettu tai rakentamispalvelu oli valmistunut ja vastaanotettu. Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) vähennysoikeuden syntymistä koskevat säännökset ja niiden tulkintaa koskeva Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen soveltamiskäytäntö edellyttivät kuitenkin, että yhtiö voi arvonlisäverolain 144 §:n 1 momentista poiketen kohdistaa vähennyksen perustajarakentajana toimineelta rakennusliikkeeltä ostamastaan rakentamispalvelusta sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana rakennusliike oli velvollinen veron lain 16 §:n 1 kohdan nojalla tilittämään. Edellytyksenä oli, että rakennusliike antoi yhtiölle kuukausittain lain 105 §:ssä tarkoitetun selvityksen suoritettavan veron määrästä.

⁷³ Tolonen 2003 s. 113–114.

⁷⁴ Myrsky 2002. s. 21.

Ratkaisusta ilmenee hyvin, kuinka tuomioistuin on jättänyt soveltamatta EY-oikeuden kanssa ristiriidassa olevan kansallisen säännöksen, jolloin Euroopan unionin tuomioistuimen soveltamiskäytäntö tulee sovellettavaksi arvonlisäverolain (1501/1993) 144 §:n 1 momentin sijasta.⁷⁵ Yhteisön oikeuden etusijalla ei ole säädettyä perustaa. Se perustuu pelkästään Euroopan unionin tuomioistuimen käytäntöön.⁷⁶

3.1.2 Euroopan yhteisön oikeusperiaatteet

Euroopan yhteisön yleisiä oikeusperiaatteita on kirjattu primäärioikeuteen, mutta lisäksi myös muuhun yhteisön kirjoitettuun oikeuteen. Osa yleisistä oikeusperiaatteista ei kuulu lainkaan kirjoitettuun oikeuteen. Ne ovat muodostuneet EY:n oikeuskäytännössä.⁷⁷ Esimerkiksi etusijaperiaate on osa kirjoittamatonta yhteisön oikeutta, koska se pohjautuu pelkästään Euroopan unionin tuomioistuimen käytäntöön. Toisaalta raja oikeussääntöjen ja periaatteiden välillä ei ole aina täysin selkeä. Joissain tapauksissa periaatteita on jälkikäteen lisätty kirjoitettuun primäärioikeuteen.⁷⁸ Oikeusperiaatteita pidetään hyvin tärkeinä oikeuslähteinä yhteisön oikeudessa. Niiden ansiosta voidaan ottaa sellaisetkin asiat huomioon, jotka taloudellisia ja yhteiskunnallisia asioita säädettäessä ovat jääneet huomiotta. Oikeusperiaatteilla toisin sanoen voidaan paikata kirjoitetun oikeuden aukkoja.⁷⁹

Yhteisön tunnustamia periaatteita ovat aikaisemmin mainitun ensisijaisuusperiaatteen sekä välittömän ja välillisen vaikutuksen lisäksi kansanvaltaisuusperiaate, oikeusvaltioperiaate sekä perus- ja ihmisoikeusperiaatteet. Kyseiset periaatteet käyvät ilmi unionisopimuksen 6 artiklan 1 kohdasta. Kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävä syrjimättömyysperiaate sisältyy EY:n perustamissopimuksen 18 artiklaan. Perustamissopimus sisältää myös syrjintää koskevia erityiskieltoja. 19 artikla säätelee henkilöön kohdistuvan syrjinnän torjuntaa, kun taas 110 ja 111 artikla kieltävät verosyrjinnän.

⁷⁵ Siltala 2001 s. 90.

⁷⁶ Eerola–Mylly–Saarinen 2000 s. 135

⁷⁷ Rother 2003 s. 92.

⁷⁸ Mäenpää 2001 s. 65–66.

⁷⁹ Borchardt 2000 s. 61.

Toissijaisuusperiaate, jonka mukaan päätökset tehdään mahdollisimman lähellä kansalaisia, sisältyy perustamissopimuksen 5 artiklaan. Artiklan mukaan unioni toimii aloilla, jotka eivät kuulu sen yksinomaiseen toimivaltaan ainoastaan silloin ja siltä osin kuin jäsenvaltiot eivät voi keskushallinnon tasolla tai alueellisella taikka paikallisella tasolla riittävällä tavalla saavuttaa suunnitellun toiminnan tavoitteita. Tavoitteet voidaan niiden laajuuden tai vaikutusten vuoksi saavuttaa paremmin unionin tasolla.⁸⁰

Myös suhteellisuusperiaate sisältyy kyseiseen 5 artiklaan. Artiklan mukaan unionin toiminnan sisältö ja muoto eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen perussopimusten tavoitteiden saavuttamiseksi⁸¹. Suhteellisuusperiaatteella voidaan ohjata viranomaisen toimivallan käyttöä rajoittamalla hallinnollisen vallankäytön harkintavaltaa. Tämä tarkoittaa Rotherin (2003) mukaan sitä, että niiden toimenpiteiden, joilla toimijoille asetetaan taloudellisia velvoitteita, lainmukaisuuden edellytyksenä on, että toimenpiteillä voidaan saavuttaa tarkoitetut tavoitteet ja että ne ovat näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeellisia. Euroopan unionin tuomioistuin on viitannut suhteellisuusperiaatteeseen mm. käsitellessään yhdistettyjä asioita C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, jotka koskivat arvonlisäveron palautuksen pidätystä ja sitä onko pidätys suhteellisuusperiaatteen vastaista.⁸²

3.2 Kansalliset oikeuslähteet

3.2.1 Lainsäädäntö

3.2.1.1 Verotuksen lakisidonnaisuus

Verotuksen lakisidonnaisuus ilmenee perustuslain kahdesta eri pykälästä. Perustuslain 2.3 §:n mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Lailla pykälässä viitataan voimassa olevaan oikeuteen ja oikeusjärjestykseen.⁸³ Julkisen vallan käyttäjän, kuten verottajan, toimivaltaperusteen tulee olla palautettavissa eduskunnan säätämään lakiin.

⁸⁰ Rother 2003 s. 84.

⁸¹ Rother 2003 s. 83-86.

⁸² Rother 2003 s. 93-94.

⁸³ Myrsky 2002 s. 21.

Hallintoviranomainen voi siten käyttää vain sellaista toimivaltaa, joka perustuu lakiin.⁸⁴

Perustuslain 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Vastaavanlaisesti kuntien verotusoikeudesta säädetään perustuslain 121.3 §:ssä. Kyseisten pykälien perusteella verotuksen on viime kädessä perustuttava eduskuntalain tasoiseen normiin. Verolakien edellytetään olevan tarkkarajaisia, jotta lakia soveltavalle viranomaiselle jäisi veroa määrättäessä vain sidottua harkintaa. Viranomaisen on verotusta hoidettaessa pidättäydyttävä toimivaltarajat ylittävistä toimista. Hallituksen esityksessä on määritelty veron käsite. Sen mukaan veroksi kutsutaan rahasuoritusta, joka ei ole korvaus tai vastike julkisen vallan maksuvelvolliselle antamista eduista tai palveluista ja jolle on ominaista valtion menojen rahoittaminen.⁸⁵

3.2.1.2 Verotusta koskevat lakia alemmat säädökset

Verotusta säätelevät eduskuntalain tasoisten normien lisäksi myös monet muut, lakia alempitasoiset normit, kuten asetukset, valtioneuvoston päätökset, valtiovarainministeriön päätökset, sekä Verohallinnon päätökset ja ohjeet. Edellisiin kuuluvat esimerkiksi valtiovarainministeriön asetus rakennusten jälleenhankinta-arvon perusteista ja verohallinnon päätös matkakuluvähennyksen määrästä vuodelta 2008 toimitettavassa verotuksessa.⁸⁶

Lakia alempitasoisten normien säätäminen perustuu perustuslain 80 §:ään eli ns. delegointisäännökseen. Säännöksen mukaan tasavallan presidentti, valtioneuvosto ja ministeriö voivat antaa asetuksia perustuslaissa tai muussa laissa säädetyn valtuuden nojalla. Lailla on kuitenkin säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Myös muu viranomainen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn

⁸⁴ HE 1/1998 s. 134.

⁸⁵ HE 1/1998 s. 134.

⁸⁶ Myrsky 2002 s. 23.

asiallinen merkitys edellyttä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu.⁸⁷

Kuten edellä on jo käynyt ilmi verotusta säätelevää normistoa laatii myös Verohallinto. Verohallinnon antamat säännökset voidaan jakaa sitoviin normeihin ja muihin säännöksiin. Sitovat normit vaativat lailla ns. valtuutussäännöstä. Valtuutussäännös löytyy esimerkiksi tuloverolain (1535/1992) 71.2 §:stä. Pykälän mukaan päivittäisistä asunnon ja erityisen työtekemispaikan välisistä matkoista saaduista matkakustannusten korvauksista katsotaan verovapaaksi lisäksi myös ateriakorvaus sen mukaan kuin Verohallinto vuosittain tarkemmin määrää. Korvauksien suuruuksien lisäksi Verohallinto on velvoitettu määräämään myös esimerkiksi käyvästä arvosta (kuten TVL 64 §:ssä).⁸⁸

3.2.1.3 Verohallinnon ohjeet

Verohallinnon ohjeet eivät ole sitovia normeja. Niiden perimmäisenä tarkoituksena on olla tukena säännösten tulkinnassa. Erityisesti Verohallinnon yhtenäistämisohjeen tarkoituksena on yhtenäistää verolainsäädännön yhtenäistä tulkintaa valtakunnallisesti. Valtuutus ohjeiden antamiseen tulee verohallintolain (237/2008) 2 §:n 2 momentin nojalla. Säännöksen mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä. Vuonna 2008 Verohallinto on antanut ohjeita mm. pokeritulojen verottamiseen (Dnro 1329/31/2008), sekä perustajaurakointiliiketoiminnan verotukseen (Dnro 1447/345/2008).⁸⁹

Vaikka ohjeilla ei ole normatiivisessa mielessä sitovaa vaikutusta, ei niiden merkitystä voi väheksyä käytännön verotuksessa. Niiden merkitys vero-oikeuden oikeuslähteenä on jokseenkin huomattava. Verotuksen yhtenäisyyden turvaamiseksi on hyvän hallinnon mukaista, että ohjeita noudatetaan verotuksessa. Kuten edellä on käynyt ilmi Tampereen verotoimiston verovalmistelijoiden keskuudessa tehdyn kyselyn perusteella kävi ilmi, että Verohallinnon ohjeet koettiin sitoviksi. Lisäksi

⁸⁷ Myrsky 2002 s. 23.

⁸⁸ Myrsky 2002 s. 24.

⁸⁹ Myrsky 2002 s. 26–27.

usein ongelmatilanteissa verovalmistelijat tukeutuvat Verohallinnon ohjeisiin ja julkaisuihin.⁹⁰

Olen käsitellyt Verohallinnon ohjeita tarkemmin ensimmäisessä pääluvussa, jossa määrittelen Verohallinnon ohjeet ja sen mitä niillä tarkoitetaan. Lisäksi käsitelen Verohallinnon yhtenäistämisoheja, joiden vaikutus verotusta yhtenäistävänä tekijänä on huomattava. Seuraavassa osiossa puolestaan tutkin luottamuksensuojaperiaatteen vaikutusta Verohallinnon ohjeiden sitovuuteen.

3.2.2 Tavanomainen oikeus

Tavanomaisen oikeuden, eli maan tavan asema oikeuslähteenä perustuu oikeudenkäymiskaaren 1:11 §:ään. Pykälän mukaan tuomarin pitää tarkoin tutkia lain oikeata tarkoitusta ja perustusta sekä tuomita sen mukaan, mutta ei vastoin sitä, oman mielensä mukaan. Silloin kun säädettyä lakia ei ole, tuomarit käyttävät maan tapaa ohjeena. Tämä kuitenkin edellyttää, että maan tapa ei ole kohtuuton. Tavanomainen oikeus on oikeudenalakohtaista. Sitä sovelletaan silloin, kun tiettyyn tapaukseen ei ole säädetty lakia. Maan tapa ei saa kuitenkaan olla kohtuuton. Kummankin kriteerin on täytyttävä.⁹¹

Tavanomainen oikeus muodostuu pitkällä aikavälillä muodostuneista samansuuntaisista oikeus- ja verotuskäytännöistä⁹². Toisin sanoen tiettyä tapaa on sovellettu niin pitkän aikaa, että siitä on muodostunut eräänlainen oikeusohje. Oikeusvarmuuden turvaaminen legalisoi tavanomaisen oikeuden normatiivisen sitovuuden.⁹³

Myrsky (2002) huomauttaa tavanomaisen oikeuden merkityksen verotuksen oikeuslähteenä olevan hyvin vähäistä, sillä PL 81 §:n mukaan verotuksesta säädetään lailla. Tavanomainen oikeus ei kuitenkaan ole täysin tuntematon verotuksen oikeuslähteenä. Esimerkiksi ns. kirvesmiestapausten katsotaan muodostaneen tavanomaista oikeutta. Tapauksessa KHO 1981 B II 508 kirvesmies oli vuodesta 1967

⁹⁰ Tikka–Nykänen 2008. Ks. myös Puronen 1993 s. 282.

⁹¹ Siltala 2001 s. 94.

⁹² Myrsky 2002 s. 27.

⁹³ Aarnio 1989 s. 225.

lähtien myynyt kolme ostamilleen tonteille rakentamaansa ja omana asuntonaan käyttämäänsä omakotitaloa. Hänen vuonna 1972 ostamalleen tontille rakentamansa, vuodesta 1975 lähtien vuokrattuna olleen omakotitalon myynti tuotti hänelle veronalaista elinkeinotuloa. KHO siis katsoi, että lyhyessä ajassa tapahtuneista myynneistä kolmas oli elinkeinotoimintaa ja täten veronalaista toimintaa.⁹⁴ Ratkaisu siis poikkesi TVL 48 §:n 1 kohdasta, jonka mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa vähintään kahden vuoden ajan omistamansa sellaisen huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet tai osuudet tai sellaisen rakennuksen tai sen osan, jota hän on omistusaikanaan yhtäjaksoisesti vähintään kahden vuoden ajan ennen luovutusta käyttänyt omana tai perheensä vakituksena asuntona.⁹⁵

3.2.4 Prejudikaatit

3.2.4.1 Prejudikaatit oikeuslähteinä

Prejudikaateilla tarkoitetaan tuomioistuinten antamia ennakkoratkaisuja, joilla on ratkaisun ulkopuolistakin merkitystä⁹⁶. Oikeuskäytäntöä ohjaavaa ennakkopäätösarvoa sisältävät prejudikaatit käsittävät käytännössä ainoastaan korkeimpien oikeusasteiden, eli korkeimman oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden, ratkaisut. Verotuksessa merkitystä on etenkin korkeimman hallinto-oikeuden prejudikaateilla. Alemmat oikeusasteet eivät käytännössä tuota sellaisia ratkaisuja, joilla olisi suuntaavaa vaikutusta myöhempään oikeuskäytäntöön.⁹⁷ Tähän vaikuttaa suuresti se, että korkeimpien oikeuksien ratkaistavaksi päätyvät ainoastaan sellaiset tapaukset, joilla on merkitystä lain soveltamisen kannalta.⁹⁸

Ennakkoratkaisuilla ei ole suomalaisen oikeuskäytännön mukaan tuomaria tai veroviranomaisia muodollisesti sitovaa vaikutusta. Tuomari ja veroviranomaiset voivat poiketa ennakkoratkaisusta syylistymättä virkavirheeseen. Poikkeaminen kuitenkin edellyttää perustelua. Tuomarin on perusteltava asianmukaisesti minkä vuoksi hän poikkeaa aikaisemmasta prejudikaatista. Tämä perustuu ajatukseen, jonka

⁹⁴ Ks. myös KHO 1982 B II 553, 1983 II 572, 573, 1986 II 558.

⁹⁵ Myrsky 2002 s. 28–29.

⁹⁶ Myrsky 2002 s. 7.

⁹⁷ Siltala 2001 s. 96.

⁹⁸ Aarnio 1989 s. 230.

mukaan tapaukset ovat siinä määrin yksilöllisiä, että niitä ei voida ratkaista nojautuen pelkästään prejudikaatteihin. Asiaa ratkaistaessa on huomioitava kaikki siihen vaikuttavat lähdeaineistot.⁹⁹ Ennakkopäätösten prejudikaattiarvo kuitenkin kasvaa sitä mukaa kun tuomioistuimet antavat useita samansuuntaisia ratkaisuja. Tämä on tärkeää oikeusvarmuuden ja oikeusnormien ennakoitavuuden kannalta.¹⁰⁰

Veroviranomaiset yleensä noudattavat tiukasti korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisuja. Vaikka ennakkoratkaisut eivät normatiivisesti sidokaan, noudatetaan niitä alemmissa viranomaisissa lähes poikkeuksetta. Tämä on hyvin perusteltua, sillä jos viranomainen ratkaisee asian ennakkoratkaisun vastaisesti, asianosainen saa ennakkoratkaisun mukaisen päätöksen viemällä asian korkeimpaan hallinto-oikeuteen.¹⁰¹

Etenkin verotuksessa prejudikaateilla on ollut pitkään suuri merkitys. Verohallinto ohjaa osaltaan verotusta ohjeillaan ja muistioillaan, jotka perustuvat oikeuskäytäntöihin. Myös vero-oikeudellinen oikeuskirjallisuus pohjautuu suurelta osin oikeustapauksiin. Hyvä esimerkki prejudikaattipainotteisesta vero-oikeudellisesta kirjallisuudesta on muun muassa oikeustapauskommentaarit, joita julkaistaan Verotus-lehdessä.¹⁰²

Prejudikaattien merkitys verotuksessa korostuu tarkasteltaessa verotuksellisia instituutioita. Esimerkiksi edellä mainitut kirvesmiestapaukset ovat rakentuneet oikeuskäytännön pohjalta. Muita prejudikaatteihin perustuvia instituutioita on huomattavasti muun muassa kulutusverotuksen saralta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen KHO 17.12.2001 T 3136 ja KHO 17.12.2001 T 3137 mukaan yritys, joka oli myynyt pankille rahahuoltopalvelun, sekä kyseessä olevan yrityksen käyttämän alihankkijan suorittamat palvelut ovat verotonta maksuliikennettä. Myös

⁹⁹ Aarnio 1989 s. 232.

¹⁰⁰ Siltala 2001 s. 96.

¹⁰¹ Myrsky 2002 s. 38.

¹⁰² Myrsky 2002 s. 37.

oppi tahdonvaltaisista vaatimuksista¹⁰³ sekä oppi yrityksen muodonmuutoksesta¹⁰⁴ ovat alun perin perustuneet oikeuskäytäntöön.¹⁰⁵

3.2.4.2. Prejudikaatin vahvuuden arviointi

Korkeimpien oikeuksien antamien päätösten prejudikaattivahvuus vaihtelee päätösten mukaan. Kaikki ratkaisut eivät tuota saman arvoisia prejudikaatteja. Verotuksessa prejudikaattien rooli on merkittävä. Tämän johdosta on tärkeää pystyä arvioimaan millaiset korkeimpien oikeusasteiden ratkaisut tuottavat vahvoja prejudikaatteja. Etenkin Verohallinnon on arvioitava prejudikaatteja laatiessaan ohjeita verovirastoille ja verovelvollisille. Myrsky (2002) katsoo, että prejudikaattien vahvuuteen vaikuttavat erityisesti ratkaisukokoonpano, päätösten julkaisemisen, äänestys ja päätöksen ikä.¹⁰⁶

KHO tekee päätöksensä jaostoissa, jaostoplenumeissa tai KHO:n täysistunnossa. Useimmiten tapaukset ratkaistaan jaostoissa. Tällöin päätöksen tekoon osallistuu viisi KHO:n jäsentä. Jaostoplenumilla viitataan koko jaoston istuntoon, joka koostuu jaostosta riippuen kuudesta tai seitsemästä jäsenestä.¹⁰⁷ Hierarkkisesti korkeimmalle sijoittuvat täysistuntojen ratkaisut. Lähtökohtaisesti alemmalla tasolla ei voida muuttaa ylemmän tason ennakkopäätöstä. Tämä tarkoittaa sitä, että jaostoratkaisulla ei voida muuttaa jaostoplenumratkaisua tai täysistunnon ratkaisua. Myöskään jaostoplenumratkaisulla ei voida muuttaa täysistunnon ratkaisua. Kun eri ratkaisukokoonpanojen kannat ovat ristiriidassa keskenään, vahvemman prejudikaattiaseman saa hierarkkisesti korkeamman kokoonpanon tekemä ratkaisu. Ratkaisukokoonpanon hierarkiasta ei ole nimenomaisia säännöksiä. Se perustuu lähinnä vakiintuneelle käytännölle.¹⁰⁸

KHO:lla on vuosittain tapana julkaista ratkaisujaan. KHO:n mukaan se julkaisee vuosikirjassa ratkaisut, joilla on merkitystä lain soveltamiselle muissa samanlaisissa tapauksissa tai joilla on muutoin yleistä merkitystä.¹⁰⁹ Kaikkia ratkaisuja ei julkaista.

¹⁰³ Ks. KHO 1987 T 2036–2037.

¹⁰⁴ Ks. TVL 24 § ja EVL 51c §.

¹⁰⁵ Myrsky 2002 s. 36.

¹⁰⁶ Myrsky 2002 s. 85–86.

¹⁰⁷ Myrsky 2007 s. 359.

¹⁰⁸ Myrsky 2002 s. 86 ss.

¹⁰⁹ <http://www.kho.fi/17353.htm> 3.12.2010

Varmimmin julkaistaan sellaiset ratkaisut joissa muutetaan oikeuskäytännön linjaa tai täydennetään epäselvää linjaa. Yleensä julkaisematta jäävät yksittäiset kohtuullistamisratkaisut, jotka koskevat esimerkiksi veronkorotuksen määrää. Lisäksi KHO ei julkaise ratkaisuja, jotka koskevat näyttö- tai arviokysymyksiä. KHO:n katsotaan olevan sidotumpi julkaistuun ratkaisuun. Vuosikirjaratkaisun prejudikaattiarvon voidaankin katsoa olevan vahvempi kuin julkaisemattoman ratkaisun.¹¹⁰

Kolmas prejudikaatin vahvuuteen vaikuttava tekijä on Myrskyn (2002) mukaan päätöksestä äänestämisen. Vahvimman ennakkopäätösarvon saa yksimielisesti tehty päätös. Jos ratkaisusta joudutaan äänestämään, prejudikaatti on sitä vahvempi, mitä suurempi määrä on äänestänyt ratkaisun puolesta. Äänestettyjen ratkaisujen prejudikaattiarvo on heikko etenkin silloin, kun äänestys on ratkennut yhden äänen enemmistöllä. Tällainen päätös saattaa muuttua kun samankaltaista asiaa käsitellään uudestaan KHO:ssa eri kokoonpanolla. KHO:n on helpompi muuttaa kantaansa asioissa joista on äänestetty.¹¹¹

Etenkin verotuksessa, jolle on tyypillistä lainsäädännön nopea muuttuminen, prejudikaattien ikään on kiinnitettävä huomiota. Merkittävät tekijät, jotka vanhentavat prejudikaatteja käyttökelvottomiksi ovat uusi lainsäädäntö ja uudet prejudikaatit. Uusilla prejudikaateilla viitataan oikeuskäytännön kannan muuttumiseen. Kun oikeuskäytännön kanta muuttuu, prejudikaatin ratkaisuperiaatteet eivät enää vastaa aikaisempaa oikeuskäytäntöä. Tällöin aikaisempi ratkaisu menettää merkityksensä. Lainsäädäntömuutos saattaa aiheuttaa myös sen, että prejudikaatista tulee uuden lain vastainen. Tämä johtuu siitä, että prejudikaatin voimassaolo on sidoksissa sen taustalla olevaan lainsäädäntöön.¹¹² Samoin käy silloin, kun säädökset joihin prejudikaatti perustuu poistuvat kokonaan lainsäädännöstä. Aina uusi lainsäädäntökään ei vähennä kokonaan tai osaksikaan prejudikaatin merkitystä. Esimerkiksi uuden lainsäädännön ollessa asiasisällöltään samanlainen kuin vanha,

¹¹⁰ Myrsky 2002 s. 88–89.

¹¹¹ Myrsky 2002 s. 90.

¹¹² Tulokas 2007 s. 211. Ks. myös Myrsky 2002 s. 92.

muutosten kohdistuessa ainoastaan sanamuotoihin, aikaisemmat prejudikaatit säilyttävät vahvuutensa.¹¹³

3.2.3 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuudella on pääasiassa kaksi tehtävää. Ensiksi se pyrkii selvittämään voimassa olevan oikeuden kannan tiettyyn oikeudelliseen tapaukseen. Toiseksi se systematisoi oikeudellista materiaalia.¹¹⁴ Oikeudellisen materiaalin systematisoinnin eli systematisointitehtävän tavoitteena on rakentaa ja ylläpitää vero-oikeusjärjestelmää. Tarkasteltaessa voimassa olevan oikeuden kantaa oikeuskirjallisuudessa käytetään usein pohjana KHO:n antamia prejudikaatteja. Prejudikaattien avulla oikeuskirjallisuus pyrkii rakentamaan oikeudellisille tapauksille ennakkopäätössääntöjä. Vero-oikeudessa voimassa olevan oikeuden kannan selvittäminen, eli oikeuskirjallisuuden tulkintatehtävä on korostunut verolakien jatkuvan uudistamistarpeen vuoksi.¹¹⁵

Oikeuskirjallisuuden auktoriteetti on riippuvainen monista eri tekijöistä. Voimakkaimmin kirjoittajasta, mutta myös esimerkiksi perustelujen vakuuttavuudesta. Ilman vakuuttavia perusteluita lainopillisten tulkintakannanottojen painoarvo vähenee, vaikka tulkitsija olisi hyvin arvostettu oikeudenalallaan.¹¹⁶ Tulkintakannanoton painoarvoa taas kasvattaa, jos useampi tulkitsija on ottanut asiaan saman kannan. Myös lain selkeydellä on vaikutusta oikeuskirjallisuuden painoarvoon oikeuslähteenä. Selkeä laki ei tarjoa sellaisia merkittäviä tulkintaongelmia joiden ratkaisu vaatisi oikeuskirjallisuuden tulkintakannanottoja.¹¹⁷

Myrsky (2002) katsoo oikeuskirjallisuudella olevan oikeuslähteenä olemisen lisäksi asema informaatiolähteenä. Tämä merkitsee, että vero-oikeudellinen kirjallisuus toimii vero-oikeudellisen tiedon lähteenä. Voimassa olevan oikeuden kanta on

¹¹³ Myrsky 2002 s. 93.

¹¹⁴ Tikka–Nykänen 2008.

¹¹⁵ Myrsky 2002 s. 31.

¹¹⁶ Siitala 2001 s. 96–97.

¹¹⁷ Myrsky 2002 s. 32.

helpommin selvitettävissä, kun eri oikeuslähteiden sisältö on koottu yhteen ja muokattu sekä käsitelty helposti omaksuttavaksi.¹¹⁸

Vero-oikeudellista informaatiota on laadittu paljon. Sitä on kaupallisesti julkaistuna aineistona, kuten Verotus-lehtenä ja vero-oikeudellisena kirjallisuutena, sekä vapaasti saatavilla olevana, Verohallinnon itse tuottamina julkaisuina. Verohallinto julkaisee Internet-sivuillaan verotuksellisia ohjeita yritys- ja henkilöasiakkailleen. Näiden lisäksi Verohallinto julkaisee kaikille asiakasryhmille yhteisiä ohjeita jotka koskevat muun muassa pääomatulojen verotusta, perinnön ja lahjan verotusta, arvonnäisäverotusta sekä kansainvälisiä tilanteita.¹¹⁹

Merkittäviä kaupallisia julkaisuja ovat muun muassa Verohallinnon laatimat käsikirjat ja Verotus-lehti. Verohallinnon käsikirjat käsittelevät kukin tiettyä verotuksellista aihepiiriä kuten henkilöverotusta ja kansainvälistä verotusta. Ne sisältävät aihepiiriä koskevat keskeisimmät säännökset, kyseisien säännösten tulkintaohjeet sekä aihetta käsittelevät oikeustapaukset. Verotus-lehti puolestaan on vero-oikeudellinen yleisjulkaisu. Se sisältää asiantuntijoiden kirjoituksia verotuksen eri osa-alueilta. Kirjoitukset käsittelevät esimerkiksi keskeisiä verotusta koskevia KHO:n päätöksiä, verotuskäytäntöä ja muuttunutta lainsäädäntöä.¹²⁰

3.3 Sopimukset oikeuslähteinä

3.3.1 Euroopan yhteisön sopimukset

Kuten edellä yhteisön oikeuden oikeuslähteitä luotellessa kävi ilmi, oikeuslähteisiin kuuluvat sopimukset jaetaan EY:n kansainvälisoikeudellisiin sopimuksiin ja jäsenvaltioiden välisiin sopimuksiin. Yhteisön kansainvälisoikeudelliset sopimukset viittaavat EY:n ja niin sanottujen kolmansien maiden, eli EY:öön kuulumattomien maiden välisiin sopimuksiin. EY voi solmia kansainvälisoikeudellisia sopimuksia myös kansainvälisten järjestöjen kanssa. Sopimusten sisältö vaihtelee yksittäisillä tuotteilla käytävästä kaupasta, laajoihin kauppapoliittisiin, teollisiin, sosiaalipoliittisiin tai teknistä yhteistyötä koskeviin sopimuksiin. EY:n

¹¹⁸ Myrsky 2002 s. 34.

¹¹⁹ Myrsky 2002 s. 34–35.

¹²⁰ Myrsky 2002 s. 34–35.

kansainvälisoikeudelliset sopimukset eivät ole kovinkaan merkittäviä verotuksen oikeuslähteinä. Pääasiassa ne tiivistävät taloudellista yhteistyötä tai käsittelevät tullija kauppapolitiikan kysymyksiä. Täten ne koskevat verotusta lähinnä epäsuorasti.¹²¹

Jäsenvaltioiden väliset sopimukset puolestaan vaikuttavat verotukseen. Kyseisten sopimusten tarkoituksena on säännellä asioita, jotka liittyvät läheisesti EY:n toimintaan mutta joiden hoitamiseen yhteisön toimielimillä ei ole toimivaltaa. Toiseksi jäsenvaltiot tekevät tällaisia kansainvälisiä sopimuksia myös pyrkiessään ylittämään kansallisten järjestelyjen alueelliset rajat ja luomaan yhtenäistä yhteisön oikeutta. Tästä esimerkkinä voidaan mainita yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä.¹²² Yleissopimus perustuu EY:n perustamissopimuksen 293 artiklaan, jonka mukaan jäsenvaltiot ryhtyvät tarvittaessa keskenään neuvotteluihin taatakseen kansalaisten hyväksi tiettyjä artiklassa lueteltuja etuja.¹²³

3.3.2 Kansainväliset verosopimukset

Valtiot sopivat keskenään verosopimuksia tulo- ja varallisuusveroja koskevan monenkertaisen verotuksen välttämiseksi. Esimerkiksi kaksinkertaista verotusta syntyy tilanteissa, joissa kahden valtion verotusvaateet kohdistuvat samaan tulo- tai varallisuuserään. Usein tilanteeseen joudutaan, kun kotivaltion, eli valtion jossa verovelvollinen asuu ja lähdevaltion, eli valtion josta verovelvollinen on muuttanut, verotusoikeudet ovat päällekkäiset. Verosopimus ehkäisee kaksinkertaista verotusta jakamalla verotusoikeuden hyvitys- tai vapautusmenetelmän avulla. Verosopimukseen sisältyy myös normeja joiden tarkoituksena on estää kansainvälinen veropako. Normit säätelevät viranomaisten yhteistoimintaa ja tietojen vaihtoa. Tämän lisäksi verosopimusten normeihin otetaan usein verotuksellisen syrjinnän kieltäviä lausekkeita.¹²⁴

Verosopimuksilla on verotuksen oikeuslähteinä erityisasema. Tämä johtuu niiden sijoittumisesta kansainvälisen oikeuden ja kansallisen oikeusjärjestyksen välimaastoon. Verosopimusten katsotaan olevan osa kansainvälistä oikeutta, vaikka

¹²¹ Borchardt 2000 s. 59–61.

¹²² Borchardt 2000 s. 63.

¹²³ Rother 2003 s. 96.

¹²⁴ Wikström 2002 s. 644–645.

ne vaikuttavat kansallisen oikeuden tapaan. Kansallisessa lainsäädännössä on säännöksiä koskien verosopimuksia. Tuloverolain 135 § ja varallisuusverolain 40 §:n 1 momentin mukaan hallituksella on oikeus solmia verosopimuksia vieraiden valtioiden kanssa. *Wikström* (2002) kuitenkin huomauttaa, että valtuutussäännösten merkitys on jäänyt vähäiseksi, sillä valtuutukset edellyttävät vastavuoroisuutta, joka ei usein täyty.¹²⁵

Verosopimukset tulevat usein voimaan eduskunnan hyväksymällä niin sanotulla blankettilailla. Blankettilailla hyväksytyt verosopimuksen määräykset tulevat lainsäädännön osaksi. Sellaiset verosopimukset, jotka poikkeavat voimassa olevasta verolainsäädännöstä ja sisältävät lainsäädännön alaan kuuluvia määräyksiä, saatetaan voimaan normaalilla eduskunnan säätämällä lailla.¹²⁶ Valtaosa verosopimuksista perustuu kansainvälisen järjestön, OECD:n, malliverosopimukseen.¹²⁷

Erityislakeina verosopimuksilla on etusija suhteessa muuhun sisäiseen lainsäädäntöön. Verosopimusten etusija myös varmistaa sen, että Suomi ei syyllisty kansainvälisoikeudelliseen sopimusrikkomukseen. Verosopimuksen etusijasta ei tarvitse olla mainintaa ko. laissa, vaikka joissain tapauksissa näin onkin.¹²⁸ Verosopimusten etusija on muodostanut yleisen verosopimusoikeudellisen periaatteen.¹²⁹ Verosopimusten suhde yhteisön oikeuteen on sen sijaan ongelmallisempi. Tämä johtuu siitä, että verosopimukset ovat yhteisön oikeuden kannalta samassa asemassa kuin jäsenvaltion kansallinen lainsäädäntö.¹³⁰

Lähtökohtaisesti EY-oikeuden säännökset syrjäyttävät sopimusvaltioiden kahdenväliset verosopimukset. EU:n jäsenvaltiot eivät voi jättää noudattamatta yhteisön oikeudesta johdettuja velvollisuuksia solmiessaan verosopimuksista. Yhteisön lojaalisuusvelvollisuus edellyttää, että jäsenvaltiot saattavat EY-oikeuden perustamissopimuksen kanssa ristiriidassa olevat verosopimukset sopusointuun

¹²⁵ Wikström 2002 s. 643.

¹²⁶ Myrsky 2002 s. 25.

¹²⁷ Helminen 3:9.

¹²⁸ Ks. esim. lähdeverolain (1978/627) 1.3 §

¹²⁹ Helminen 2009 Kansainvälinen verotus > 3. Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet > Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit > Verosopimusten, EY-vero-oikeuden ja sisäisen lainsäädännön suhde >

¹³⁰ Wikström 2002 s. 646.

yhteisön oikeuden kanssa. Tämä koskee etenkin ennen EU jäsenyyttä solmittuja sopimuksia, sillä EU jäsenyyden aikana solmitut sopimukset ovat lähtökohtaisesti sopusoinnussa EY:n perustamissopimuksen kanssa.¹³¹ Ristiriitoja syntyy muun muassa siitä, että yhteisön oikeuden syrjäntäkiellot ovat usein laaja-alaisempia kuin malliverosopimuksen kiellot. Yhteisön oikeuden lojaalisuusvelvollisuus edellyttää, että syrjäntäkieltoperiaatetta on sovellettava jäsenvaltion tuomioistuimissa ja viranomaisissa. Verovelvolliseen sovelletaan syrjäntäkieltoperiaatetta huolimatta tämän omasta halusta. Verosopimusten syrjäntäkielto on puolestaan sellainen, että verovelvollinen voi kieltäytyä ottamasta vastaan verosopimuksesta johdettua etua.¹³²

EY:n perustamissopimus ei myöskään hyväksy tilannetta, jossa eri EU-valtion kansalaisia kohdellaan eri tavalla tai kahta erilaisessa asemassa olevaa eri EU-valtion kansalaista kohdellaan samalla tavalla siten, että toinen joutuu epäedullisempaan asemaan. Verosopimus-oikeuden mukainen syrjäntäkielto on tässä suhteessa erilainen, sillä se mahdollistaa epäedullisemmän verokohtelun verovelvollisen ulkomaille suuntautuvaan toimintaan kuin verovelvollisen asuinvaltiossaan harjoittamaan toimintaan. Tämä johtuu siitä, että verosopimusten syrjäntäkielto voi koskea vain verotusta suoritettavaan valtioon päin, eikä valtiosta ulospäin suuntautuvaan toimintaan.¹³³

Kuten edellä on käynyt ilmi verosopimukset sisältävät myös säännöksiä syrjäntäkiellosta. Verosopimusten syrjäntäkieltoja on noudatettava Eurooppa-oikeudellisten syrjäntäkieltojen lisäksi. Suomen verosopimusten syrjäntäkielto säännökset perustuvat OECD:n mallisopimuksen 24 artiklaan syrjäntäkiellosta. Artiklassa mm. kielletään kansalaisuuteen perustuva syrjäntä (24.1 art) ja kiinteän toimipaikan verotuksellinen syrjäntä suhteessa kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa toimiviin muihin yrityksiin (24.3 art), sekä suojataan ulkomaista omistusta (24.5 art). Yhteenvetona voisi sanoa syrjäntäartiklan kieltävän sopimusvaltion sisäisen lainsäädännön soveltamiseen siten, että se johtaa toisen sopimusvaltion kansalaisen

¹³¹ Äimä 2003 s. 66–67

¹³² Äimä 2003 s. 58.

¹³³ Nygård 2005 s. 25.

epäedullisempaan tai muunlaiseen verokohteluun, kuin minkä kohteeksi sopimusvaltion kansalainen joutuu vastaavissa oloissa.¹³⁴

¹³⁴ Vapaavuori 2003 s. 59. Ks. myös Nygård 2005 s. 20 ss.

4. Luottamuksensuojaja Verohallinnon ohjeiden sitovuuden vahvistajana

4.1. Luottamuksensuojajan tausta

Luottamuksensuojajaperiaate on ollut osa vero-oikeutta ainakin 1960-luvulta lähtien. Se on saanut muotonsa verotusta koskevista ennakkopäätöksistä. Tästä johtuen se on ilmaantunut eri veromuotoihin eri aikoihin. Esimerkiksi arvonlisäverotuksessa sitä on sovellettu tarkasteltaessa jälkiverotusedellytyksiä. Ennakkoperinnässä luottamuksensuojajaa on puolestaan sovellettu useissa KHO:n päätöksissä.¹³⁵ Esimerkiksi KHO:n päätöksessä 1978 II 618 oli kyse luottamuksensuojajan soveltamisesta ennakkoperintään:

Yhtiölle tuntiveloituksin ja ilman vierasta työvoimaa ja mainittavia omia työvälineitä suorittanutta henkilöä oli vuosilta 1970-1974 toimitetuissa verotuksissa käsitelty yhtiön maksamien suoritusten osalta ammatinharjoittajana. Hänelle oli verovuosia 1970-1975 varten määrätty sanotusta toiminnasta ennakkoverolipulla ennakkovero. Hän oli myös maksanut tuon toiminnan perusteella yrittäjän eläkelain mukaisia eläkemaksuja. Sen vuoksia ja kun ei ollut näytetty että hänen ilmoittamisensa itsenäiseksi yrittäjäksi olisi tapahtunut totuudenvastaisin perustein, häntä oli suhteessa yhtiöön pidettävä vuosina 1970-1975 itsenäisenä yrittäjänä eikä palkansaajana.

Lainsäädäntöön luottamuksensuojajaperiaate kirjoitettiin ensimmäisen kerran vuonna 1998. Lakiin kirjoittamisen perusteena oli verotuksen oikeusturvatyöryhmän loppuraportti. Valtiovarainministeriö kokosi työryhmän selvittämään veromenettelyssä ilmeneviä oikeusturvaongelmia. Työryhmän puheenjohtajaksi asetettiin professori Heikki Niskakangas. Raportissaan työryhmä otti kantaa muun muassa luottamuksensuojajaperiaatteen vaikutuksiin verotuksessa. Luottamuksensuojajan katsottiin turvaavan muun muassa ennakkokannanottojen ja Verohallinnon ohjeiden pysyvyyden. Työryhmä esitti myös, että veroviranomainen soveltaisi mahdollisuuksiensa mukaan luottamuksensuojajaa verovelvollisen eduksi.¹³⁶

¹³⁵ Soikkeli 2004 s. 27.

¹³⁶ VM TM 36/1997 s. 18-29.

Työryhmän muistioon perustuen laadittiin hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta.¹³⁷

Hallituksen esityksessä otettiin kantaa luottamusperiaatteeseen ja luottamuksen suojaan. Esityksen mukaan luottamusperiaate verotuksessa tarkoittaa sitä, että vilpittömässä mielessä olevalla verovelvollisella on oikeus luottaa hänelle veroasiassa annettuihin ohjeisiin sekä viranomaisten aikaisemmin noudattamaan käytäntöön. Verovelvolliselle annettava luottamuksen suoja ilmenee silloin, kun verotus toimitetaan aikaisemman viranomaiskäytännön ja annettujen ohjeiden mukaisesti.¹³⁸ Myös verotusta kiristävä taannehtiva lainsäädäntö ja verovelvolliselle epäedulliset taannehtivat tulkinnat katsotaan hallituksen esityksessä luottamuksensuojalain vastaisiksi.

Esityksessä kuitenkin huomautetaan, että luottamuksensuojallakin tulee olla rajansa. Sitä ei pidä mieltää periaatteeksi, joka muun muassa rajoittaa veroviranomaisten verolainsäädäntöön liittyviä uusi tulkintoja. Luottamuksensuojaperiaate pikemminkin toimii periaatteena, joka ohjaa ratkaisuja epäselvissä tapauksissa. Yksittäistapauksissa luottamuksensuojaperiaate saattaa olla jopa ristiriidassa muiden verotusta ohjaavien periaatteiden kanssa. Erityisesti periaate verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta on sellainen periaate, joka tietyissä tapauksissa voi olla ristiriidassa luottamuksensuojaperiaatteen kanssa. Luottamuksensuojaperiaatteen sekä yhdenvertaisuusperiaatteen ristiriitoja käsitellään tutkielmassani jäljempänä.¹³⁹

Luottamuksensuojaperiaate lopulta kirjoitettiin lakiin veromenettelystä (18.12.1995/1558). Veromenettelylain 26.2 § otettu säännös kuuluu seuraavalla tavalla:

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, voidaan veroon liittyvä veronlisäys, viivästyskorke, viivästyskorkeoa vastaava korke, jäämämaksu, viivekorke,

¹³⁷ VM TM 36/1997 s. 18-29.

¹³⁸ HE 53/1998 vp. s. 11

¹³⁹ HE 53/1998 vp. s. 7-8.

yhteisökorko ja jäännösveron korko jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.

Luottamuksensuojan saaminen edellyttää, että kaikki veromenettelylain 26.2 §:ssä mainitut kriteerit täyttyvät. Luottamusta voidaan täten suojata ainoastaan silloin, kun asia on *tulkinnanvarainen tai epäselvä*, verovelvollisella on *vilpitön mieli*, tai kun verovelvollinen on toiminut *viranomaisen käytännön tai ohjeiden mukaisesti*. Kaikkien edellä mainittujen kriteereiden on täytyttävä samanaikaisesti. Asian ei kuitenkaan tarvitse olla tulkinnanvarainen ja epäselvä. Riittää, että asia on muiden kriteerien ohella joko tulkinnanvarainen tai epäselvä. Lisäksi on otettava huomioon *erityiset syyt*, jotka estävät luottamuksensuojan soveltamisen.¹⁴⁰

4.2 Luottamuksensuojan soveltuvuusalue

Veromenettelylakiin kirjoitettua luottamuksensuojaperiaatetta tulee soveltaa laajasti. Kuten aikaisemmin on käynyt ilmi, luottamuksensuoja on perinteisesti rakentunut oikeuskäytännön varaan. Veromenettelylain 26.2 §:n säännöksen ei katsota korvaavan aikaisempaa luottamuksensuojaa. Sen sijaan se täydentää verotuksen luottamuksensuojaa. Tämän johdosta säännöstä onkin tulkittava siten, että luottamuksensuojaa voidaan soveltaa muissakin tilanteissa, kuin veromenettelylain 26.2 §:n mukaisissa tilanteissa. Luottamuksensuojan soveltaminen on mahdollista myös muiden lakien säätelemässä veromenettelyssä.¹⁴¹

Verohallinto antoi 22.3.2000 ohjeen (Dnro 569/38/2000) luottamussuojaperiaatteen yhdenmukaista soveltamista varten. Myös kyseinen ohje tukee luottamuksensuojaperiaatteen laajaa sovellettavuutta. Ohjeessa todetaan seuraavaa: ”VML 26.2 §:ssä säänneltyä luottamusperiaatetta sovelletaan vain VML:n mukaisessa verotusmenettelyssä. Samalla luottamuksensuojaperiaate on kuitenkin yksi hallintomenettelyn yleisperiaatteista, minkä vuoksi periaate tulee sovellettavaksi myös kaikkiin VML:n ulkopuolisiin verotusmenettelyihin.”¹⁴²

¹⁴⁰ Myrsky 2000 s. 800.

¹⁴¹ Soikkeli 2004 s. 29.

¹⁴² Verohallinnon ohje Dnro 569/38/2000

Verohallinnon verovelvollisyyden kannanottoa pidetään oikeuskirjallisuudessa hyvin merkittävänä. Kannanoton merkittävyys korostuu kun huomioidaan, että muutkin verolait, kuten perintö- ja lahjaverolaki, sisältävät useita menettelysäädöksiä joita yleensä noudatetaan ensisijaisina kyseistä verolakia sovellettaessa. Vaikka veromenettelylaki on yleislaki, joka sääntelee valtion tulo- ja varallisuusverotusta, sekä muutoksenhakua, ei se yleensä koske muita verolajeja, kuten edellä mainittua perintö- ja lahjaveroa tai arvonlisäveroa. Verohallinnon kannanotto luottamuksensuojan sovellettavuudesta laajasti eri verolajien veromenettelyyn paikkaa hallituksen esitystä, jossa asiaan ei oltu otettu kantaa.¹⁴³¹⁴⁴

Anttila (2005) pohtii artikkelissaan hallintolain 6 §:n ja veromenettelylain 26.2 §:n sisältämien luottamuksensuojaperiaatteiden suhdetta. Hallintolain 6 §:n mukaan viranomaisten on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Periaatteessa yleislakina hallintolakiakin tulee noudattaa verotusmenettelyssä. Hallintolain luottamuksensuojaa ei kuitenkaan tule soveltaa verotusmenettelylaissa säädeltävään verotukseen, eli tulo- ja varallisuusverotukseen. Tämä johtuu siitä, että verotusmenettelylaki on erityissäädos verrattuna hallintolakiin ja erityislaki syrjäyttää aina yleislain. Hallintolain 5 §:ssä asia vielä vahvistetaan toteamalla, että jos muussa laissa on hallintolaista poikkeavia säännöksiä, niitä sovelletaan tämän lain asemesta. Verotusmenettelylain 26.2 §:n luottamuksensuoja on oma hallintolaista erillinen luottamuksensuoja. Tästä syystä verotusmenettelylain säätelössä verotuksessa noudatetaan verotusmenettelylain luottamuksensuojaa.¹⁴⁵

Hallintolain 6 §:n luottamuksensuoja voi kuitenkin soveltua muihin, veromenettelylain ulkopuolisiin, veroihin. Näille ei ole säädetty omaa erityistä luottamuksensuojasäännöstä. Tästä johtuen ei ole erityislakia joka syrjäyttäisi yleislain tai se säännöksen.

Oman näkemykseni mukaan luottamuksensuojan kannalta merkitystä on sekä hallintolain 6 §:n luottamuksensuojalla että KHO:n ennakkoratkaisuilla. Kuten edellä on käynyt ilmi, luottamuksensuojaa on sovellettu verotuksessa, lähinnä jo ennen kun se kirjoitettiin veromenettelylakiin. Näiden ennakkoratkaisujen ansiosta verotuksessa

¹⁴³ Myrsky 2000 s. 803–806.

¹⁴⁴ Ks. myös Soikkeli 2004 s. 29.

¹⁴⁵ Anttila 2005 s. 403–404

on noudatettu luottamuksensuojaperiaatetta pitkään. Tästä syystä verotuksessa sovellettaisiin luottamuksensuojaperiaatetta myös ilman vuonna 2004 hallintolain 6 §:ään otettua luottamuksensuojaa tai veromenettelylain 26.2 §. Vuoden 2004 jälkeen hallintolaista ilmenevä luottamuksensuoja on kuitenkin varmistanut, että luottamuksensuojaa on sovellettava verotuksessa myös veromenettelylain ulkopuolisiin veroihin sellaisissakin veroissa, joilla ei ole luottamuksensuojaa koskevaa ennakkoratkaisua.

4.3 Luottamuksensuojan saamisen edellytykset

4.3.1 Tulkinnanvaraisuus ja epäselvyys

Verotusta pyritään sopeuttamaan nopeasti muuttuvaan taloudelliseen ympäristöön uudistamalla verolainsäädäntöä nopeasti. Aina tämä ei kuitenkaan riitä. Lainsäätämisen hitauden vuoksi lainsäätäjä ei aina pysy taloudellisten ilmiöiden muutosvauhdissa mukana. Lainsäätäjän on myös mahdotonta ennustaa uusia taloudellisia ilmiöitä. Tämä problematiikkaa johtaa siihen, että lainsäätäjä ei voi täysimääräisesti huomioida vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen edellyttämää täsmällisyysvaatimusta. Legaliteettiperiaatteen täsmällisyysvaatimus edellyttää lainsäätäjää säätämään yksiselitteisiä ja täsmällisiä lainsäännöksiä. Koska lainsäätäjä ei aina pysty säätämään täsmällisiä ja yksiselitteisiä verotuksen lainsäännöksiä, jää niihin tulkinnanvaraisuutta ja epäselvyyttä.¹⁴⁶

Tulkinnanvaraisilla asioilla viitataan käytännössä lainaukkotilanteisiin tai tilanteisiin joissa sovellettava säännös on tulkinnanvarainen. Sovellettava säännös saattaa olla esimerkiksi niin tuore, että sitä vastaavaa oikeuskäytäntöä ei vielä ole. Tulkinta vakiintuu ennakkoratkaisujen avulla.¹⁴⁷

Vakiintunut tulkinta ei kuitenkaan suoranaisesti poista lainaukkotilannetta tai lainsäännöksen tulkinnanvaraisuutta. Vakiintunut tulkinta kuitenkin edellyttää verovelvollisten välistä yhdenvertaisuutta. Täten vakiintunut tulkinta vahvistaa tietynsuuntaista laintulkintakannanottoa lainaukko tai tulkinnanvaraisen säännöksen

¹⁴⁶ Soikkeli 2004 s. 32–33.

¹⁴⁷ Soikkeli 2004 s. 32–33.

tilanteissa. Tämä johtaa luottamuksensuojan painoarvon vahvistumiseen. Tilanteet joissa vakiintunutta verolainsäädännön tulkintaa ei ole, ovat melko yleisiä verotuksessa, johtuen juuri edellä mainitusta verolainsäädännön nopeasta uudistusvauhdista.¹⁴⁸ Myös lakia alemmanasteiset oikeussäännökset sitovat oikeudellisesti. Täten niidenkin lainaukkotilanteet ja tulkinnanvaraiset tilanteet täyttävät tulkinnanvaraisuuden kriteerin.¹⁴⁹

Tyypillisimpiä lainaukkotilanteita tai tulkinnanvaraisia tilanteita ovat tilanteet joissa joudutaan punnitsemaan oikeustositseikkojen perusteella oikeaa verokohtelua. Esimerkiksi peitelty osingon soveltumisedellytysten täyttyminen, menojen aktivointi, edustuskulujen arviointi ja rajanvetokysymyksen sen suhteen onko yrityksen toiminta tuloverolain vai elinkeinoverolain alaista toimintaa ovat tyypillisiä tulkinnanvaraisia tilanteita.¹⁵⁰

Sen sijaan tilanne ei ole tulkinnanvarainen tai aukollinen, jos tilanteeseen on sovellettavissa säännös, joka on yksiselitteinen ja täsmällinen tai jos on olemassa tilanteeseen sovellettavaa oikeuskäytäntöä tai vakiintunutta oikeuskäytäntöä. Tällaisia tilanteita ovat esimerkiksi poistoprosentteja koskevat säännökset.¹⁵¹

Epäselviä ovat puolestaan sellaiset asiat, jotka ovat tosiasioiltaan eli oikeustositseikoiltaan selvittämättömiä. Epäselvästä asiasta ei toisinsanoin ole selvitystä tai sen selvittäminen ei ole mahdollista. Verotuksessa epäselvyys ei ole harvinaista. Erityisesti arvostuskysymyksissä esiintyy paljon epäselvyyttä. Aina ei ole saatavilla tai ei pystytä esittämään täsmällistä näyttöä omaisuuden arvosta.¹⁵²

Tosiasiat voivat olla selvittämättömiä ja epäselviä myös siitä syystä, että verovelvollinen on itseaiheutetusti toiminut väärin. Verovelvollinen on toisin sanoen laiminlyönyt velvollisuutensa. Esimerkkinä voidaan mainita liiketoimintaa harjoittava yrittäjä, joka lain vastaisesti ei pitäisi lainkaan kirjanpitoa. Tällöin

¹⁴⁸ Myrsky 2000 s. 801.

¹⁴⁹ Soikkeli 2004 s. 31.

¹⁵⁰ Soikkeli 2004 s. 31–32.

¹⁵¹ Myrsky 2000 s. 801.

¹⁵² Verohallinnon ohje Dnro 569/38/2000.

luottamuksensuojan epäselvyyskriteeri ei täyty. Asian epäselvyyden on johduttava muista tekijöistä, kuin verovelvollisen omasta laiminlyönnistä.¹⁵³

4.3.2 Vilpitön mieli

Verovelvollisen vilpitön mieli liittyy yllä mainittuun velvollisuuksien laiminlyöntiin. Vilpitöntä mieltä ei ole yksinkertaista arvioida. Verohallinnon ohjeen mukaan se kuitenkin on yhteydessä velvollisuuteen tuntea ja ottaa selville sovellettavat säännökset ja ohjeet. Verohallinnon ohjeessa sanotaan, että voidakseen vedota luottamuksensuojaperiaatteeseen verovelvollisen on otettava riittävästi selkoa verovelvollisen velvollisuuksia ohjaavista ohjeista ja säännöksistä. Lisäksi edellytetään, että verovelvollinen ei ole antanut veroviranomaiselle vääriä, epäselviä, puutteellisia tai harhaanjohtavia tietoja verotuksensa perusteena olevista seikoista.¹⁵⁴

Milloin sitten verovelvollinen on ottanut riittävästi selkoa ohjeista ja säännöksistä? *Soikkelin* (2004) mukaan luottamuksensuojaperiaatteen kriteeri vilpittömästä mielestä täytyy yleisesti ottaen silloin, kun verovelvollinen ei tiennyt, eikä tämän olisi pitänytkaan tietää veroviranomaisen laintulkintakannanoton lainvastaisuudesta. Soikkelin kantaa tukee osittain tapaus KHO 1999 T 4351, josta käy hyvin ilmi kuinka arvonlisäverotusta koskevassa asiassa A sai luottamuksensuojaa kun ei tiennyt B:n ja C:n lainvastaisesta menettelystä.¹⁵⁵

A oli vähentänyt verollista liiketoimintaansa varten B:ltä ja C:ltä ostamistaan tavaroista ja palveluista niitä koskeviin ostolaskuihin merkityn arvonlisäveron. Laskuissa ei ollut myyjien verovelvollisuutta osoittavaa, arvonlisäveroasetuksen 4 §:n edellyttämää merkintää "ALV rek.". Verotarkastuksen perusteella A:n tekemät vähennykset poistettiin jälkiverotuksin, koska B:tä ja C:tä ei ollut ostojen tapahtuessa merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin eikä myöhemminkään rekisteröity takautuvasti verovelvolliseksi tuolta ajalta.

Kun tavara tai palvelu ostetaan Suomessa täällä olevalta myyjältä, ostajan vähennysoikeuden edellytyksenä on arvonlisäverolain 102 §:n mukaan, että myyjä on

¹⁵³ Anttila 2005 s. 402.

¹⁵⁴ Verohallinnon ohje (Dnro 569/38/2000).

¹⁵⁵ Soikkeli 2004 s. 34.

verovelvollinen eli lain aineellisten säännösten mukaan velvollinen suorittamaan myynnistä veron. Ostajan vähennysoikeus ei sitä vastoin edellytä, että myyjä on ollut myynnin tapahtuessa merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tai että myyjä on maksanut laskuun merkityn veron. Ostajalle ei myöskään ole asetettu yleistä selonottovelvollisuutta myyjän rekisteriin merkitsemisestä eikä silloinkaan, kun laskussa ei ole myyjän verovelvollisuutta osoittavaa merkintää.

Koska B ja C olivat olleet velvollisia suorittamaan myynneistä veron, A:n vähennysoikeutta ei voitu evätä pelkästään sillä perusteella, ettei B:tä ja C:tä ollut rekisteröity verovelvollisiksi ostojen tapahtuessa. Kun A:n ei ollut väitettykään olleen tietoinen B:n ja C:n vilpillisestä menettelystä, A:lla oli oikeus vähentää laskuihin merkitty vero ostoon sisältyvänä verona.

A oli ostanut tavaroita ja palveluja myös D:ltä, joka oli toiminut muutoin vastaavalla tavalla kuin B ja C, mutta D:n laskuihin oli tehty veroa koskevien merkintöjen lisäksi myös verovelvollisuutta osoittava merkintä. A:lla ei kuitenkaan ollut vähennysoikeutta D:ltä tapahtuneiden ostojen osalta, koska A oli ollut tietoinen D:n menettelyn vilpillisyydestä tai A:n olisi ainakin pitänyt epäillä D:n menettelyn vilpillisyyttä. Jälkiverotus ajalta 1.6.-31.12.1994 ja 1.1.-31.3.1995.

Vilpitöntä mieltä ei kuitenkaan saa silloin, kun veroviranomaisen virheellinen päätös perustuu täysin yksiselitteisen ja täsmällisen lainsäännöksen tulkintaan.¹⁵⁶ Edellisessä oikeustapauksessa A ei saanut luottamuksensuojaa D:ltä tapahtuneiden ostojen osalta, sillä A tiesi D:n toimivan vilpillisesti. Täten A ei toiminut vilpittömässä mielessä ostaessaan D:ltä tavaroita ja palveluja.

Vilpittömän mielen estää myös tapaukseen soveltuva täsmällinen ja yksiselitteinen ennakkopäätös. Yksiselitteinen ja täsmällinen lainsäännös sekä ennakkopäätös kummatkin viittaavat siihen, että asia ei ole tulkinnanvarainen tai epäselvä. Tällöin myöskään tulkinnanvaraisuuden ja epäselvyyden kriteeri ei täyty. Luottamuksensuojaa ei täten voi saada.¹⁵⁷

Vilpittömän mieli edellyttää verovelvollista ilmoittamaan verottajan vaatimat tiedot tunnollisesti ja oikein. Luottamuksensuojaa ei saa jos tiedot on annettu epäselvästi tai

¹⁵⁶ Soikkeli 2004 s. 34.

¹⁵⁷ Soikkeli 2004 s. 34.

totuutta vääristellen. Veroviranomaisen väärä tulkintakannanotto ei luo luottamuksensuojaa asioissa, joiden epäselvyys ja tulkinnanvaraisuus johtuu verovelvollisen antamista vääristellyistä tai epäselvistä tiedoista. Lisäksi vilpittömään mieleen ei voi vedota jos kyseinen kannan oikeellisuus on kyseenalaistettu verottajan toimesta.¹⁵⁸

Vilpittömyyttä mieltä on aina tarkasteltava tapauskohtaisesti. Eri subjekteilla voi olla erilaiset edellytykset vilpittömälle mielelle. Esimerkiksi ns. normaalin verovelvollisen, joka ei työskentele verotuksen parissa, vilpittömyyden mieli on hyvin erilainen kuin verokonsultin. Verotuksen parissa työskentelevän verokonsultin vilpittömyyttä mieltä on tarkasteltava ankarammin.¹⁵⁹

4.3.3 Veroviranomaisten käytäntö

Verohallinnon ohjeen mukaan veroviranomaisen noudattama käytäntö muodostuu verotuksen yhteydessä tehdyistä päätöksistä ja annetuista ennakkotiedoista.¹⁶⁰ Kyse on siis veroviranomaisen laintulkinnasta, joka on voinut kohdistua verovelvollisen asiaan tai muiden verovelvollisten asiaan. Viranomaisen käytäntö voi muodostua jo yhdestä päätöksestä.¹⁶¹ Käytännössä tällöin on kyse päätöksestä joka kohdistuu verovelvollisen omaan verotukseen. Tehdyt päätökset ja annetut ennakkotiedot soveltuvat muihinkin vastaavanlaisiin tilanteisiin, kuin juuri siihen tilanteeseen johon ne on annettu.¹⁶²

Veroviranomaisen noudattamaa käytäntöä voi muodostua myös veroviranomaisen jatkuvan puuttumattomuuden vuoksi. Tällä viitataan verovelvollisen menettelyyn, joka selviää tämän veroviranomaisille antamista tiedoista ja johon veroviranomainen ei ole nähnyt aihetta puuttua.¹⁶³ Vaihtoehtoisesti veroviranomainen ei ole ollut lainkaan tietoinen noudatetusta käytännöstä.¹⁶⁴ Verotuksen oikeusturvatyöryhmän loppuraportissa otettiin kantaa veroviranomaisen jatkuvaan puuttumattomuuteen

¹⁵⁸ Soikkeli 2004 s. 34.

¹⁵⁹ Soikkeli 2004 s. 35.

¹⁶⁰ Verohallinnon ohje (Dnro 569/38/2000).

¹⁶¹ Anttila 2005 s. 402.

¹⁶² Myrsky 2000 s. 801.

¹⁶³ Weckström s. 306.

¹⁶⁴ Soikkeli 2004 s. 38.

Toisin sanoen veroviranomaisen passiiviseen laintulkintakannanottoon. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän mukaan luottamuksensuojaa ei saisi silloin kun veroviranomainen ei ole ollut tietoinen noudatetusta käytännöstä. Pelkästään ajan kuluminen ei tee verovelvollisen menettelystä laillista.¹⁶⁵ Tämä käy myös ilmi ratkaisusta KHO:2010:13:

A ry oli harjoittanut työterveysasematoimintaa vuosikymmeniä ja merkitty vuonna 1980 verohallinnon työnantajarekisteriin. Yhdistys ei ollut koskaan antanut veroilmoitusta, vaikka se olisi verotusmenettelystä annetun lain 7 §:n nojalla ollut velvollinen sellaisen vuosittain antamaan. Yhdistykseltä ei oltu pyydetty veroilmoituksia eikä se ollut ollut tulo- ja varallisuusverotuksen kohteena. Yhdistykseltä pyydettiin veroilmoitus ensimmäisen kerran vuodelta 2004 toimitettavaa verotusta varten. Yhdistystä ei pidetty toimitetussa verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä ja sille vahvistettiin verotettava elinkeinotulo ja verotettava varallisuus. Hallinto-oikeus katsoi yhdistyksen valituksesta myös, ettei yhdistys ollut yleishyödyllinen yhteisö vaan verovelvollinen tulonsa ja varallisuutensa perusteella, mutta luottamuksensuojan huomioon ottaen poisti yhdistykseltä tuloveron ja varallisuusveron suorittamisvelvollisuuden.

Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja saattoi toimitetun verotuksen voimaan. Yhdistyksen tulo- ja varallisuusverovelvollisuuteen liittyvät kysymykset eivät ole olleet tulo- ja varallisuusverotuksen toimittamiseen toimivaltaisen verohallinnon yksikön ratkaistavina. Vastuu siitä, että veroilmoitus verotettavasta tulosta annetaan, on verovelvollisella. Yhdistyksellä ei tämän vuoksi ollut perustetta luottaa siihen, ettei sen tarvitse suorittaa veroa tuloistaan, jos siltä ei pyydetä veroilmoitusta. Yhdistyksen verotuksessa ei ollut muodostunut tässä tilanteessa yleishyödyllisyydestä tai yhdistyksen tulojen ja varallisuuden veronalaisuudesta sellaista käytäntöä, jonka mukaisesti yhdistys olisi toiminut. Yhdistys ei voinut saada asiassa säännönmukaisessa verotuksessa luottamuksensuojaa. Verovuosi 2004.

Tapauksessa yleishyödyllisen yhteisön käytäntö jättää veroilmoitukset antamatta, vaikka sillä oli verotettavaa elinkeinotuloa, ei saanut luottamuksensuojaa. Toisaalta silloin, kun veroviranomaiselle on annettu tarpeelliset tiedot, mutta tämä ei ole nähnyt aihetta puuttua menettelyyn, luottamuksensuojaa voi saada. Työryhmän käsityksen

¹⁶⁵ TM 36:1997 s. 24–25.

muutoksia. Kun vielä otettiin huomioon, että vuoden 1984 ratkaisussa oli ollut kysymys harkintaverotuksesta, jota koskeva säännöstö on kumottu korkein hallinto-oikeus pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputuloksen. Äänestys 4-2+1.

Korkein hallinto-oikeus katsoi siis vastoin aikaisemmassa ennakkopäätöksessä ilmaisemaansa kantaa, että vesiosakeyhtiötä ei voitu pitää tuloverolaissa tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Käytännön muutos säännönmukaista verotusta kiristävään suuntaan säännösten pysyessä asiallisesti ennallaan oli kuitenkin yhtiön kannalta ilmeisen kohtuutonta. Veronhuojennusta koskevaa hakemusta silmällä pitäen korkein hallinto-oikeus saattoi asianomaisten viranomaisten tietoon käsityksensä siitä, että verovelvollinen oli tässä tapauksessa erehtynyt verosäännösten sisällöstä olosuhteissa, joissa erehtymistä ei voitu pitää verovelvollisen huolimattomuudesta tai laiminlyönnistä aiheutuneena, ja että yhtiön luottamusta verotuskäytännön pysymiseen ennallaan olisi syytä suojata. Verovuosi_1994.

4.4 Veroviranomaisten ohjeet luottamuksensuojan valossa

Kuten johdantoluvusta on käynyt ilmi veroviranomaisten ohjeilla viitataan erityisesti kirjallisiin ohjeisiin, joita veroviranomaiset, lähinnä Verohallinto, ovat antaneet täsmentääkseen lainsäädännön soveltamista tai verotuksen toimeenpanoa. Ohjeillaan Verohallinto pyrkii vastaamaan nopeasti muuttuvaan verolainsäädäntöön. Ohjeita on koottu erilaisiin täyttöoppaisiin, tiedotteisiin ja verotuksen yhtenäistämisohjeisiin. Lisäksi Verohallinnon ohjeita on koottu Verohallinnon Internet-sivuille osoitteeseen www.vero.fi.¹⁶⁷

Verohallinnon ohjeet eivät ole normatiivisesti sitovia. Eduskunnan säätämät lait, asetukset ja delegoitu lainsäädäntö syrjäyttävät ohjeet oikeudellisessa tarkastelussa. Ohjeet ovat viranomaisen asettamia yleisiä sääntöjä. Täten ne eivät voi sitoa oikeudellisesti yksilöitä tai viranomaisia, kuten edellä mainitut lainsäädäntöprosessissa syntyneet oikeusnormit.¹⁶⁸

Mikä merkitys veroviranomaisten ohjeilla on, jos ne eivät kuitenkaan sido oikeudellisesti? Verohallinnon ohjeet ilmaisevat verohallinnon näkemyksen voimassa

¹⁶⁷ Myrsky 2000 s. 801.

¹⁶⁸ Soikkeli 2004 s. 96–97.

olevasta oikeudesta. Ohjeet perustuvat vakiintuneelle oikeuskäytännölle ja Verohallinnon verolainsäädännön tulkintaan. Etenkin vakiintunut oikeuskäytäntö heikosti velvoittavana oikeuslähteenä luo ohjeelle oikeudellisen varmuuden pohjaa. Myös pyrkimys hyvään hallintoon tukee Verohallinnon ohjeiden tosiasiallista sitovuutta, etenkin silloin kun sitovuudesta on hyötyä verovelvolliselle. Edellisten syiden johdosta veroviranomaisten on mielekästä noudattaa Verohallinnon ohjeita toimittaessaan verotusta, jolloin myös verovelvolliset voivat luottaa ohjeiden tosiasialliseen sitovuuteen.¹⁶⁹ Myös KHO on ottanut kantaa Verohallinnon ohjeiden luomaan luottamuksensuojaan ja niiden sitovuuteen tapauksessa KHO 1985 B 615:

Urheiluseura oli maksanut pelaajille ennakonpidätystä toimittamatta lisäravinnekorvauksia vuosina 1977 ja 1978 keskimäärin 10 mk pelaajalle päivässä. Maksuunpanopäätöksessä 30.9. 1982 oli määrätty, että sanotuista ennakkoperintälain 6 §:n mukaisiksi urheilijan palkkioiksi katsottavista korvauksista oli ollut toimitettava ennakonpidätys. Lääninoikeus kumosi maksuunpanopäätöksen viitaten vuosina 1977-1978 vallinneeseen oikeuskäytäntöön. KHO totesi päätöksessään, että verohallitus oli antanut urheilijan saamien ruokailukustannusten korvauksista ohjeita ennakkoperintälain 6 §:n muutoksia käsittelevässä kirjeessään n:o 13727/33/76 31.12.1976 ja tiedotteessaan Ennakkoperintä 1/1977. Näiden ohjeiden mukaan urheilijan saamasta em. korvauksesta ei ollut toimitettava ennakonpidätystä siltä osin kuin korvaus oli tarkoitettu kattamaan urheilusuorituksesta aiheutuneita kustannuksia. Tällaisina mainittiin ohjeissa mm. ylimääräisten ruokailukustannusten aiheuttamat menot. Ylimääräisillä ruokailukustannuksilla tarkoitettiin periaatteessa kaikkia urheilun aiheuttamia ylimääräisiä ravinnon hankkimiskuluja, eikä yksinomaan kilpailu- tai harjoitusmatkasta aiheutuvia kuluja. KHO katsoi, ettei urheiluseura jättäessään lisäravinnekorvausten osalta ennakonpidätykset vuosina 1977 ja 1978 toimittamatta oli toiminut verohallinnon pidätysvelvollisille tuolloin antamien ohjeiden mukaisesti, ja pysytti lääninoikeuden päätöksen. Maksuvuosi_1977
Maksuvuosi_1978

Kyseisessä tapauksessa KHO:n mukaan urheiluseura oli noudattanut vallinnutta Verohallinnon ohjetta ja täten sen ei voitu olettaa toimineen vilpillisesti. Ennakkopidätyksen toimittamatta jättäminen hyväksyttiin, koska vallinneen

¹⁶⁹ Soikkeli 2004 s. 98.

Verohallinnon ohjeen perusteella ennakkopidätystä ei tarvinnut toimittaa. Päätös korostaa Verohallinnon ohjeen sitovuutta.

Verohallinnon ohjeiden sitovuuden perusteleva luottamuksensuojalla ulottuu myös virheellisiin ohjeisiin. Verovelvollinen voi siis vaatia luottamuksensuojaa myös päätöksiin, jotka veroviranomainen on tehnyt virheellisen ohjeen perusteella. Luottamuksensuoja ei kuitenkaan ulotu virheen korjaamiseen, esimerkiksi uuden korjatun ohjeen julkistamisen, jälkeiseen aikaan. Luottamuksensuojaa voi saada ajalle jolloin virhe on ollut voimassa.¹⁷⁰ Toisaalta selvästi lainvastaisen Verohallinnon ohjeen sitovuutta ei voida perustella luottamuksensuojaperiaatteella. Luottamuksensuojaperiaatteen edellytykset eivät tällöin täyty, koska niiden osalta verovelvollisen ei voida katsoa olevan vilpittömässä mielessä.¹⁷¹

Verohallinnon ohjeiden luoma luottamuksensuoja ei ole yhtä suuri kaikissa tapauksissa. Luottamuksensuojan vahvuus riippuu voimakkaasti verointressin suuruudesta, sekä ohjeiden taustalla olevan verotuskäytännön vakiintuneisuudesta. Lisäksi ohjeiden oikeudelliseen painoarvoon vaikuttaa normatiivinen harkintavalta, jonka Verohallinnon ohje myöntää veroviranomaiselle. Tällä tarkoitetaan sitä, että sellaisten ohjeiden, jotka myöntävät veroviranomaiselle laajan harkintavallan, oikeusvaikutukset ulottuvat Verohallinnon ulkopuolisiin verovelvollisiin. Lainsäädäntöä täsmäntävät Verohallinnon ohjeet eivät puolestaan vahvista ohjeen oikeudellista painoarvoa tai perustetta luottamuksensuojalle.¹⁷²

4.5 Luottamuksensuojan painoarvoon vaikuttavat yleiset tekijät

4.5.1 Yleistä

Luottamuksensuojaperiaate on oikeusperiaatteellista suojaa verovelvollisen luottamusta verotuksen pysyvyyttä ja ennustettavuutta kohtaan. Tutkimuksessani olen selvittänyt Verohallinnon ohjeiden luottamuksensuojaa. Pääasiassa luottamuksensuojaperiaate suojaa verovelvollista takautuvan tulkinnan kiristämistä.

¹⁷⁰ Myrsky 2000 s. 801.

¹⁷¹ Soikkeli 2004 s. 122.

¹⁷² Soikkeli 2004 s. 98.

Täten se ensisijaisesti luo suojaa edellisille verovuosille. Kuten edellä on käynyt ilmi luottamuksensuojaperiaate vahvistaa Verohallinnon ohjeiden sitovuutta. Tällöin se vaikuttaa myös kuluvaan ja tuleviin verovuosiin.¹⁷³

Luottamuksensuojaperiaate ei kuitenkaan kaikissa tapauksissa vahvista Verohallinnon ohjeiden sitovuutta. Luottamuksen suojan voi menettää tai sitä ei välttämättä sovelleta tietynlaisissa tapauksissa. Tämä koskee erityisesti tilanteita, joissa Verohallinnon ohje perustuu virheelliseen laintulkintaan. Edellä on käynyt ilmi, kuinka luottamuksensuoja ei suojaa vilpillistä mieltä. Myöskään silloin, kun verovelvollinen on itse toiminnallaan aiheuttanut asian muodostumisen epäselväksi, luottamuksen suojaa ei anneta. Tällöin asia voidaan siis ratkaista verovelvollisen vahingoksi. Verohallinnon ohjeiden kannalta tämä tarkoittaa sitä, että vastaavissa tilanteissa Verohallinnon ohjeiden sitovuutta ei voida perustella luottamuksensuojaperiaatteella. Käytännössä tämä ulottuu lähinnä edellä mainittuihin ohjeisiin. Eli Verohallinnon ohjeisiin, jotka perustuvat virheelliseen laintulkintaan.¹⁷⁴

4.5.2. Oikeusperiaatteet luottamuksensuojan vastaperiaatteina

Luottamuksensuojaperiaate on yksi oikeusperiaatteista. Oikeusperiaatteet puolestaan ovat suhteessa toisiinsa. Ne saattavat tukea tai rajoittaa toisiaan. Tästä johtuen voidaankin todeta, että luottamuksensuojaa heikentävät muut oikeusperiaatteet. Luottamuksensuoja on aina poikkeus siitä verotuksellisesta linjasta jota sovelletaan kaikkiin verovelvollisiin. Väärä tulkintakannanottoon perustuva luottamuksensuoja on aina veroetua sille verovelvolliselle, joka on saanut luottamuksensuojaa. Tämän vuoksi luottamuksensuojan antamisen yhteydessä on punnittava myös muita oikeusperiaatteita.

Erityisesti perustuslain 6 §:ään viimekädessä perustuva yhdenvertaisuusperiaate rajoittaa luottamuksensuojaperiaatteen käyttöä. Sen mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Yhdenvertaisuusperiaate edellyttää, että verovelvollisia kohdellaan samalla tavalla samanlaisissa tilanteissa. Se supistaa luottamuksensuojaperiaatteen käyttöä sellaisiin tilanteisiin, jotka eivät merkittävästi

¹⁷³ Myrsky 2000 s. 802.

¹⁷⁴ Myrsky 2000 s. 802.

riko verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua.¹⁷⁵ Yhdenvertaisuusperiaatteen vaikutusta Verohallinnon ohjeiden oikeuslähteelliseen asemaan, sekä sen vaikutusta luottamuksensuojaan käsitellään laajemmin seuraavassa luvussa.

Yhdenvertaisuusperiaatteen ohella myös verotuksen legaliteettiperiaate toimii vastavoimana luottamuksensuojaperiaatteelle. Legaliteettiperiaatteen ytimen muodostavat lain sanamuodon mukainen tulkinta ja lainmukaisuus. Tästä johtuen legaliteettiperiaatteen voidaan todeta asettuvan vastakkain luottamuksensuojan kanssa erityisesti silloin, kun harkitaan tulisiko veroviranomaisen virheelliselle laintulkintakannonotolle antaa luottamuksensuojaa. Legaliteettiperiaatteen johdosta luottamuksensuojan soveltaminen edellyttää sitä painavampia perusteluja mitä kauemmaksi etäännyttään lainsäädännön mukaisesta tulkintakannanotosta.¹⁷⁶

¹⁷⁵ Anttila 2005 s. 406.

¹⁷⁶ Soikkeli 2004 s. 43.

5 Yhdenvertaisuusperiaate ja Verohallinnon ohjeiden sitovuus

5.1 Yhdenvertaisuuden tausta

Yhdenvertaisuus on yksi oikeusjärjestyksemme perusoikeuksista. Tämä käy ilmi siitä, että yhdenvertaisuusperiaatteesta säädetään Suomen perustuslain perusoikeuksia koskevassa 2 luvussa. Perustuslain 2 luvun 6 §:n mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Tämän lisäksi pykälän mukaan ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Myös lapsia on kohdeltava tasa-arvoisesti yksilöinä, ja heidän tulee saada vaikuttaa itseään koskeviin asioihin kehitystään vastaavasti.

EY-oikeudessa vaatimus yhdenvertaisesta kohtelusta on kirjoitettu muun muassa EY:n perustamissopimuksen 12 artiklaan. Artiklan mukaan kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä. Tämän lisäksi Euroopan unionin tuomioistuin on integroinut ratkaisukäytännöllään yhdenvertaisuusperiaatteen osaksi yhteisöoikeuden oikeusperiaatteita.¹⁷⁷

Perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksen katsotaan koskevan sekä lainsäädäntövaltaa että lainkäyttöä ja hallintotoimintaa. Säännöksen sanamuoto kuitenkin viittaa lainsäätäjän vastuuseen. Lainsoveltajan tulee edistää yhdenvertaisuutta lähinnä passiivisesti. Sen aktiivinen edistäminen kuuluu lainsäätäjälle. Yhdenvertaisuusperiaatteen voidaan katsoa myös toimivan viranomaisen harkinnan rajoitusperiaatteena.¹⁷⁸

¹⁷⁷ Puroinen 1996 s. 346.

¹⁷⁸ Penttilä ja Ronkainen 2002 s. 21.

5.2 Yhdenvertaisuus vero-oikeudessa

Julkista valtaa käyttävänä viranomaisena Verohallinto on velvollinen noudattamaan perustuslain 6 §:ää. Tämän lisäksi laissa Verohallinnosta (11.6.2010/503) säädetään Verohallinnon velvollisuudesta edistää yhdenvertaisuutta. Kyseisen lain 2.2 §:n mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä. Edistämisvelvoite rajoittuu kuitenkin lainrajoissa tapahtuvaan yhdenvertaisuuden edistämiseen. Käytännössä tämä voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että tapauksia joiden ero johtuu lainsäädännöstä, ei tule kohdella yhdenvertaisesti.¹⁷⁹

Edellisten lisäksi verotuksen periaatteista säädetään laissa verotusmenettelystä. Verotusmenettelylain 26 § sisältää säännökset verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista. VML:iin sisältyy myös yhdenvertaisuusperiaatteellisia piirteitä sisältäviä säännöksiä, kuten VML:n 27 § ja 28 §. Edellinen säännös käsittelee arvioverotusta ja jälkimmäinen puolestaan veron kiertämistä. Kummatkin säännökset turvaavat osaltaan verotuksen yhdenmukaisuutta.¹⁸⁰

Oman käsitykseni mukaan kyseisten säännösten avulla veroviranomaiset pyrkivät saamaan verotuksen toimitettua mahdollisimman oikealla tavalla, myös sellaisten verovelvollisten osalta, jotka eivät noudata tiedonantovelvollisuuttaan. Veroviranomainen pyrkii samaan verovelvolliset mahdollisimman yhdenvertaiseen asemaan, jotta vaadittujen tietojen ilmoittamatta jättäminen ei tuottaisi verohyötyä.

Erityisesti VML:n 27 §:n avulla tuodaan sellaisetkin verovelvolliset verotuksen piiriin, jotka eivät ole ilmoittaneet vaadittuja tietoja tai ovat ilmoittaneet ne tahallisesti väärin. Pykälän sanamuodon mukaan verotus on toimitettava arvioimalla, jos veroilmoitusta ei ole annettu tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi. Verotus on toimitettava arvioimalla myös, jos verovelvollisen ilmoittama tulo muiden samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon verrattuna on ilmeisesti liian vähäinen ja on syytä epäillä, että verovelvollinen salaa tulojaan.

¹⁷⁹ Penttilä ja Ronkainen 2002 s. 21.

¹⁸⁰ Penttilä ja Ronkainen 2002 s. 21.

VML:n 28 § puolestaan takaa verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun tilanteissa, joissa jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. VML:n 28 §:ää sovelletaan siten, että verotusta toimitettaessa on meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Edelleen säännöksen mukaan sellaisissa tapauksissa, joissa kauppahinta tai muu vastike on määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.

Vaatus verotuksen yhdenvertaisuudesta käy ilmi myös muista verotuksellisista periaatteista. Hyvä esimerkki on vaatimus verotuksen neutraalisuudesta. Tämän periaatteen mukaan verotusta toimitettaessa tulisi suosia sellaista tulkintaa, joka edistää samanlaisia veroseuraamuksia samaa päämäärää palveleviin vaihtoehtoisii toimintamalleihin.¹⁸¹

Verotuksen neutraalisuusvaatimuksen lisäksi yhdenvertaisuusperiaate sisältyy vaatimukseen verotuksen ennustettavuudesta. Verotuksen tulee olla johdonmukaista. Jotta verovelvolliset voivat ennakoida tulevan verokohtelun, verotuksessa noudatettu linja ei saa muuttua perusteetta. Sidonnaisuus noudatettuun linjaan ei siis ole absoluuttista. Verotuskäytäntöä ja ratkaisulinjaa voi muuttaa, kunhan muutokselle löytyy pätevä peruste. Hyväksytyjä perusteita ovat muun muassa normimuutokset, virheelliset päätökset ja uudet prejudikaatit.¹⁸² Muutettuaan ratkaisulinjaa, viranomaisen on jatkossa noudatettava uutta käytäntöä. Uusi käytäntö vaikuttaa myös alempiin viranomaisiin.¹⁸³ Tällöin esimerkiksi Yritysverotuksen ohjaus- ja kehittämissyksikön noudattamaa uutta käytäntöä on toteutettava myös alueellisissa yritysverotoimistoissa.

5.3. Yhdenvertaisuusperiaatteen sisältö

Vero-oikeudessa yhdenvertaisuusperiaate voidaan sisällöllisesti jakaa kahteen eri muotoon. Ensinäkin yhdenvertaisuusperiaate kieltää eri verovelvollisryhmien

¹⁸¹ Puronen 1996 s. 348.

¹⁸² Puronen 1996 s. 349. Ks. myös Laakso 1990 s. 211–213.

¹⁸³ Laakso 1990 s. 211–213.

syrjinnän sekä edellyttää, että verovelvollisia kohdellaan tasapuolisesti ja puolueettomasti. Tässä muodossa yhdenvertaisuus esiintyy niin sanotusti *negatiivisessa merkityksessä*. *Positiivinen merkitys* puolestaan ilmenee yhdenvertaisuusperiaatteen vaatimuksesta arvostella samanlaiset tapaukset oikeudellisesti samalla tavalla. Etenkin positiivisessa merkityksessä yhdenvertaisuusperiaate vahvistaa verotuksen ennakoitavuutta. Negatiivisessa merkityksessä se kieltää syrjinnän.¹⁸⁴

Lähtökohtaisesti tasapuolisen kohtelun vaatimuksella tarkoitetaan sitä, että viranomaisen on ratkaistava oikeudellisesti samanlaiset tapaukset samalla tavoin. Eri verovelvollisryhmien kesken ei saa tehdä oikeudellista eroa, jos kyse on samanlaisista tapauksista.¹⁸⁵ Tapauksessa KHO:2002:85 korkein hallinto-oikeus puuttui syrjivään menettelyyn toisesta EU:n jäsenvaltiosta ostettujen käytettyjen autojen osalta:

Yksityisen henkilön tuodessa toisesta Euroopan unionin jäsenvaltiosta käytetyn ajoneuvon ei kannetun autoveron määrä saanut olla suurempi kuin Suomessa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvä autoverosta jäljellä oleva määrä. Muussa tapauksessa auton verotus oli Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 90 artiklassa kielletyllä tavalla syrjivää. Autoverolain (1482/1994) 11 §:n mukaista käytetyn ajoneuvon verotusarvon määrittäytapaa ei tämän vuoksi voitu sellaisenaan soveltaa henkilön tuomaan ajoneuvoon eikä verotusta toimittaa autoverolain 7 §:n 1 momentin (1482/1994) mukaisesti. Verotuksen syrjimättömyyden varmistamiseksi oli selvitettävä, mikä oli ollut autoveron suhteellinen osuus samanlaisen ajoneuvon arvosta niin sanotun merkkimaahantuojaan tuodessa sen uutena maahan. Veron jäljellä oleva määrä samanlaisen maassa rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon arvosta määräytyi kuluttajan tuollaisesta ajoneuvosta maksaman hinnan perusteella. Henkilön tuomalle ajoneuvolle voitiin määrätä autoverolle suoritettavaksi arvonlisäveroksi kutsuttu vero, mutta veron oli oltava määrältään samalla tavoin syrjimätön kuin itse autoveron.

Tapauksessa yksityisen henkilön toisesta EU:n jäsenvaltioista tuodulle käytetyille autolle ei saanut määrätä veroja enempää, kuin Suomessa jo olevalle vastaavalle

¹⁸⁴ Laakso 1990 s. 207

¹⁸⁵ Laakso 1990 s. 207–211.

autolle. Eri suuruinen vero samanlaisille autoille olisi johtanut EU:n jäsenvaltiosta tuodun auton verotukselliseen syrjintään. Autojen kohtelu ei olisi ollut yhdenvertaista.

Tapauksessa KHO:1998:53 korkein hallinto-oikeus puolestaan käsitteli verotuksen yhdenvertaisuutta tilanteessa, jossa tuloverolakia muutettiin:

A oli hankkinut B Oy:n optiolainan optiotodistuksia 15.4.1994 ja myynyt ne 7.11.1994. Alkuperäisten lainaehtojen mukaan optiotodistuksia ei saanut luovuttaa kolmannelle ilman yhtiön hallituksen kirjallista lupaa ennen 1.12.1998. Vuonna 1994 saamansa luovutusvoiton A ilmoitti verotettavaksi tuloksi pääomatulona. Verotusta toimitettaessa luovutuksesta saatu etu katsottiin ansiotuloksi, kun alkuperäisiä lainaehdoja oli muutettu 16.9.1994 tai sen jälkeen niin, että optiotodistusten luovutus oli ollut mahdollista 16.9.-31.12.1994 välisenä aikana. Optiotodistukset oli vapautettu luovutuskiellostä sen jälkeen, kun hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tuloverolain muuttamisesta (HE 175/1994 vp) oli annettu 16.9.1994, mutta ennen sitä ajankohtaa, jolloin valtiovarainvaliokunnan mietinnössä n:o 82 sanotun hallituksen esityksen johdosta oli ehdotettu lain voimaantulon aikaistamista. Hallituksen esityksen mukaan laki oli tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 1995 alusta niin, että sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1995 toimitettavassa verotuksessa. Valtiovarainvaliokunnan ehdotuksen mukaisesti voimaantulosäännös säädettiin kuitenkin sen sisältöiseksi, että lain 66 §:n 3 momenttia sovelletaan muutetussa muodossaan vuodelta 1994 toimitettavassa verotuksessa niihin työsuhdeoptioihin, joita on käytetty 16.9.1994 tai sen jälkeen. Korkein hallinto-oikeus pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputuloksen, jonka mukaan A:n valitus oli hylätty, lausuen muun muassa, että kysymyksessä oleva ansiotulosta suoritettava vero ei ollut A:n kannalta sillä tavalla konfiskatorinen, että hänelle Suomen Hallitusmuodon 6 §:ssä säädettyä omaisuuden suojaa olisi loukattu. Optiotodistusten myynnistä A:n veronalaiseksi ansiotuloksi katsottua määrää on vastannut myös hänen tosiasiassa saamansa voitto. Optiotodistusten myynnistä saadun tulon verottaminen ansiotulona niin, että tuohon tuloon on kohdistettu samanlaiset veroseuraamukset kuin muihin työsuhteen perusteella saatuihin nettotuloihin, ei ollut myöskään Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklan vastainen toimenpide.

Vaikka A:n optiotodistusten myynnistä saamaan tuloon oli sovellettu aikaisempaa ankarampaa verotukseen johtavia säännöksiä, menettelyn ei voitu katsoa loukkaavan Suomen Hallitusmuodon 5 §:ssä säädettyä yhdenvertaisen kohtelun vaatimusta.

Kysymyksessä olevat tuloverolain säännökset ovat tarkoittaneet sitä, että samoin edellytyksin kaikkiin 16.9.1994 tai sen jälkeen tapahtuneisiin työsuhdeoptioiden luovutuksiin on ollut sovellettava samoja, ankarampaan verotukseen johtavia säännöksiä. Verovuosi_1994.

KHO:n mukaan verotus toimitettiin yhdenvertaisesti siitä huolimatta, että A:n optiotodistusten myynnin luovutusvoitto verotettiin ankarammin, kuin sellaisten verovelvollisten, jotka olivat luovuttaneet optiotodistuksensa ennen 16.9.1994. KHO:n perusteluiden mukaan verottaja toimi yhdenvertaisesti, sillä A:ta verotettiin samalla tavalla kuin muitakin verovelvollisia, jotka samoin edellytyksin luovuttivat työsuhdeoptioitaan edellä mainitun päivämäärän jälkeen. Yhdenvertaisuuteen ei täten vaikuttanut valtiovarainvaliokunnan ehdotuksen mukainen määräaika, joka takautuvasti asetti 16.9.1994 tai sen jälkeen luovutetut optiotodistukset eri asemaan, kuin ennen kyseistä päivämäärää luovutetut optiotodistukset.

Yleisesti yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisen tasapuolisen kohtelun ongelmaksi on nähty se, että samankaltaisuuden arvioivat kriteerit puuttuvat. Periaate ei siis sisällä aineellisia kriteerejä joiden avulla yhdenvertaisuutta voitaisiin arvioida. Tapausten ei kuitenkaan tarvitse olla täysin identtiset. Yhdenvertaisuusperiaate toimii parhaiten eräänlaisena tulkintavaihtoehtoja ohjaavana tekijänä.¹⁸⁶

Puronen (2004) lisää, että yhdenvertainen kohtelu ei välttämättä aina toteudu. Säädöstekstien sisällöllinen yleisluonteisuus sallii erilaiset tulkintavaihtoehdot. Tämä jättää veroviranomaiselle paljon harkintavaltaa. Toisaalta tiukka sääntely saattaa johtaa siihen, että jokaiseen erityistapaukseen ei löydy ratkaisua, jolloin edelleen tarvittaisiin tulkintaa. Kahta samanlaista tapausta arvioitaessa viranomaisen tuleekin valita sellainen tulkintavaihtoehto, joka parhaiten toteuttaa yhdenvertaisuutta ja tasapuolista kohtelua.¹⁸⁷

Toisaalta yhdenvertaisuusperiaate saattaa johtaa verovelvolliselle negatiiviseen ratkaisuun. Yhdenvertaisuusperiaatteeseen sisältyvä tasapuolinen kohtelu edellyttää, että yksi verovelvollinen ei saa sellaista verohyötyä, jota muut verovelvolliset eivät

¹⁸⁶ Laakso 1990 s. 207–211.

¹⁸⁷ Puronen 2004 s. 83–85. Ks. myös Hakapää 2009s. 15.

saa. Yksittäistä verovelvollista ei saa kohdella muita verovelvollisia suopeammin ilman hyväksytyä syytä.¹⁸⁸

Yhdenvertaisuusperiaatteen positiivisen merkityksen ennakoitavuus elementti tarkoittaa sitä, että verottajan on noudatettava ratkaisulinjaansa. Ratkaisulinja ei luonnollisestikkaan voi olla muuttumaton, mutta mielivaltaisesti ilman syytä sitä ei voi muuttaa. Viranomaisen tarvitsee perustellun syyn ratkaisulinjan muuttamiselle. Oikeudelliset tapaukset ovat harvoin täysin samanlaisia, tästä johtuen ennakoitavuuden on katsottu edellyttävän viranomaisilta yhdenmukaista tulkintatapaa. Yhtenäistä tulkintatapaa edistetään muun muassa Verohallinnon ohjeiden avulla.¹⁸⁹

Verohallinnon ohjeiden sitovuuden kannalta yhdenvertaisuusperiaatteella on kaksi vastakkaista merkitystä. Eri merkitykset ilmenevät eri olosuhteissa ja tilanteissa. Ensimmäinen yhdenvertaisuusperiaate vahvistaa Verohallinnon ohjeiden sitovuutta. Toiseksi se heikentää sellaisten ohjeiden sitovuutta, jotka perustuvat verolainsäädännön virheelliseen tulkintaan.¹⁹⁰ Jälkimmäistä käsittelemme enemmän tämän luvun loppupuolella.

Verovelvollisella on oikeus luottaa yhdenvertaiseen verotukseen.¹⁹¹ Tätä oikeutta Verohallinto toteuttaa Verohallinnon ohjeiden avulla. Ohjeet yhtenäistävät verotusta ja täten mahdollistavat verotuksen yhdenvertaisuuden. Toisin sanoen Verohallinnon ohjeiden avulla verotus pystytään toimittamaan yhdenvertaisesti. Koska verovelvollisella on oikeus luottaa yhdenvertaiseen verotukseen, on hänen voitava luottaa myös Verohallinnon ohjeisiin. Tämä vahvistaa Verohallinnon ohjeiden sitovuutta. Soikkelin (2004) mukaan Verohallinnon ohjeiden sitovuuden vahvistuminen yhdenvertaisuusperiaatteen avulla edellyttää sitä, että veroviranomainen on jo aikaisemmin verotusta toimittaessa ottanut huomioon Verohallinnon ohjauksen. Jos näin ei ole, Verohallinnon ohjeiden sitovuutta voidaan perustella luottamuksensuojalla.¹⁹² Verohallinnon ohjeiden sitovuutta voidaan siis perustella sekä luottamuksensuojaperiaatteen että yhdenvertaisuusperiaatteen avulla.

¹⁸⁸ Penttilä ja Ronkainen 2002 s. 21–22.

¹⁸⁹ Laakso 1990 s. 212.

¹⁹⁰ Soikkeli 2004 s. 98–99.

¹⁹¹ Ks. lisää luku 5.1 ja 5.2

¹⁹² Soikkeli 2004 s. 98.

Tutkimukseni luvussa neljä olen perustellut Verohallinnon ohjeiden sitovuutta luottamuksensuojaperiaatteen avulla.

5.5 Verotuksen toimittamisen yhdenvertaisuus

Yhdenvertaisuuden voidaan nähdä rakentuvan vallitsevien oikeustosisekkojen perusteella sovellettavien oikeusnormien valinnan varaan. *Penttilän ja Ronkaisen* (2002) mukaan verotusta on pidettävä yhdenmukaisena silloin, kun samojen tosiseikkojen vallitessa asiaan sovelletaan samaa oikeusnormia ja normin perusteella määräytyvä verotuspäätös on sama. Yhdenvertaisuuden toteutuminen verotuksessa edellyttääkin myös oikeustosisekkojen yhtäläistä ja yhdenmukaista selvittämistä ja hyödyntämistä.¹⁹³

Verovelvollisilla on yhtäläinen ilmoittamisvelvollisuus, joten teoriassa veroviranomaisilla on yhtä laajat ja yhtäläiset tiedot verovelvollisten oikeustosisekoista. Oikeustosisekkojaan verovelvolliset ilmoittavat muun muassa erilaisilla paperisilla lomakkeilla ja nykyään yhä enemmän myös sähköisillä lomakkeilla. Käytännössä viranomaisten käytettävissä olevat oikeustosisekot ovat suuresti riippuvaisia verovelvollisten ilmoittamisvelvollisuuden noudattamisesta.¹⁹⁴

Verovelvolliset eivät välttämättä ymmärrä ilmoittaa kaikkia vaadittuja tietoja tai he haluavat tahallisesti jättää tiedot ilmoittamatta veroviranomaisille. Ilmoittamatta jättämisen tarkoituksena on yleensä välttää veroseuraamuksia, jotka hänelle normaalitilanteessa lankeaisi. Tämän johdosta veroviranomaiset eivät voi pelkästään käyttää samaa oikeusnormia ilmoitettuihin oikeustosisekkoihin ja luottaa siihen, että verotuspäätökset ovat saman sisältöisiä ja yhdenmukaisia.¹⁹⁵

Verotusta ei kuitenkaan voida pitää epäyhdenvertaisena, vaikka verotus ei olekaan absoluuttisen yhdenvertaista. *Purosen* (2004) mukaan yhdenvertaisuus ei tarkoita sitä, että se toteutuisi niin sanotusti millimetrin tarkkuudella. Verotus tai muu hallintotoiminta ei voi koskaan kohdella kaikkia samalla tavalla, sillä jo

¹⁹³ Penttilä ja Ronkainen 2002 s. 23–24.

¹⁹⁴ Penttilä ja Ronkainen 2002 s. 24.

¹⁹⁵ Penttilä ja Ronkainen 2002 s. 24.

soveltamistilanteet ovat erilaisia. Erilaisissa soveltamistilanteissa on käytettävä erilaista tulkintaa. Lisäksi tulkintaan vaikuttaa aina tulkitsija ja tämän arvot ja asenteet.¹⁹⁶

Näin ollen yhdenvertaisen verotuspäätöksen esteenä voi olla myös aukollinen tai epäselvä lainsäädäntö, jotka lisäävät tulkinnan tarvetta. Tämän lisäksi lainsäädäntö, joka antaa veroviranomaiselle paljon harkintavaltaa lisää riskiä epäyhdenvertaiseen kohteluun. Toisaalta verolainsäädäntö ei voi olla hyvin yksityiskohtaistakaan. Hyvin yksityiskohtainen lainsäädäntö ei pysty mukautumaan talouden muutoksiin niin nopeasti kuin hieman epätäsmällisempi lainsäädäntö. Myös erilaisten tilanteiden moninaisuutta on mahdoton arvioida etukäteen. Näin ollen hyvin yksityiskohtainen lainsäädäntö ei sovellu verotukseen. Lisäksi kielellinen epätarkkuus ja monimielisyys lisäävät aina tulkinnan tarvetta.¹⁹⁷

Verohallinto pyrkii vähentämään epäyhdenmukaisia verotuspäätöksiä niin alueellisten verotoimistojen välillä kuin myös paikallisten toimistojen ja yksittäisten veroviranomaisten välillä. Kuten edellä on jo käynyt ilmi, Verohallinnon yhtenä yhtenäistämisen välineenä ovat verotusta koskevat ohjeet. Verotuksen yhdenvertaisuuden lisäämisen lisäksi ohjeiden tarkoituksena on tehostaa verotusta.¹⁹⁸

Yhtenäistämisen mekanismi toimii siten, että Verohallinnon esikuntayksikkö ohjaa alueellisia verovirastoja¹⁹⁹ tai valtakunnallisia verotusyksiköitä, joiden ohjaus- ja kehittämissyksiköt puolestaan antavat omia hallinnollisia ohjeitaan verotusta toimittaville veroviranomaisilleen.²⁰⁰ Ohjaus- ja kehittämissyksiköiden antaman ohjauksen sisältö muodostuu yksikön johdon näkemyksistä, tulkinnoista ja vakiintuneista verotuskäytännöistä. Toimitettavan verotuksen lopullisen sisältöön vaikuttaa kuitenkin viimekädessä verotusta toimittavan virkamiehen tai -naisen osaamisen taso, asenteet ja tavat.²⁰¹

¹⁹⁶ Puronen 2004 s. 84.

¹⁹⁷ Puronen 2004 s. 84–85.

¹⁹⁸ Penttilä ja Ronkainen 2002 s. 24.

¹⁹⁹ Henkilöverotuksen osalta alueelliset verovirastot poistuvat käytöstä vuonna 2012, kun valtakunnallinen Henkilöverotusyksikkö aloittaa toimintansa. Yritysverotuksen osalta valtakunnallinen Yritysverotusyksikkö aloitti toimintansa 1.9.2010.

²⁰⁰ www.vero.fi → verohallinnon esittely → verohallinto yleisesite (8.9.2010)

²⁰¹ Penttilä ja Ronkainen 2002 s. 24.

5.7 Yhdenvertaisuusperiaate luottamuksensuojaperiaatteen vasta-argumenttina

5.7.1 Yleistä periaatteiden vastakkainasettelusta

Kuten edellä luottamuksensuojaa käsittelevässä kappaleessa on käynyt ilmi, yhdenvertaisuusperiaate voidaan nähdä eräänlaisena vasta-argumenttina luottamuksensuojaperiaatteelle. Luottamuksensuojaperiaate sallii yksittäisen verovelvollisen erikoiskohtelun. Kun luottamuksensuojaperiaatetta sovelletaan tiettyyn tapaukseen, kohdellaan tapauksen verovelvollista muiden verovelvollisen näkökulmasta poikkeavasti. Luottamuksensuojaperiaate suojaa verovelvollisen luottamusta verottajan väärää laintulkintakannanottoa kohtaan. Näin ollen kyseinen verovelvollinen saa muihin verovelvollisiin nähden veroetua.²⁰²

Yhdenvertaisuusperiaate edellyttää, että verovelvollisia kohdellaan samalla tavoin samanlaisissa tilanteissa. Edelleen yhdenvertaisuusperiaatteen mukaan ketään ei tule syrjiä, mutta toisaalta ketään ei myöskään tule kohdella muita verovelvollisia suopeammin.²⁰³

Verohallinnon ohjeiden sitovuuden kannalta yhdenvertaisuusperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen vastakkainasettelu ilmenee erityisesti määriteltäessä virheelliseen tulkintakannanottoon perustuvien ohjeiden sitovuutta. Edellä olen käsitellyt kuinka virheelliseen tulkintaan perustuvan Verohallinnon ohjeen sitovuutta ei aina voida perustella luottamuksensuojaperiaatteella. Tähän vaikuttaa osaltaan yhdenvertaisuusperiaate.

Luottamuksensuojaperiaatteen mukaan virheellisiin tulkintakannanottoihin perustuvat Verohallinnon ohjeet voivat sitoa, kunhan väärä tulkintakannanotto ei ole selkeä. Kyseiset ohjeet kuitenkin luovat verotuksellista etua sellaiselle, joka toimii ohjeiden mukaisesti. Vaikka virheellisten ohjeiden sitova vaikutus päättyy korvaavan ohjeen

²⁰² Soikkeli 2004 s. 42–43.

²⁰³ Anttila 2005 s. 406.

julkaisemiseen, menetelmä ei välttämättä vastaa yhdenvertaisuusperiaatteen tavoitteita.²⁰⁴

Myös Verohallinnon ohjeessa luottamuksensuojasta käsitellään luottamuksensuojan ja yhdenvertaisuusperiaatteen ristiriitaa. Ohjeen mukaan kansalaisten yhdenvertainen kohtelu voi olla esimerkkinä erityisestä syystä, jonka vuoksi vero on kuitenkin pantava maksuun, vaikka muut luottamuksensuojan saamisen edellytykset täyttyvät. Ohjeessa yhdenvertaisuus katsotaan sellaiseksi erityiseksi syyksi, joka estää verotuksen ratkaisemisen verovelvollisen eduksi, vaikka luottamuksensuojan edellytykset muuten täyttyvätkin.²⁰⁵

Käsitykseni mukaan tämä koskee myös Verohallinnon virheellisten ohjeiden sitovuutta. Toisin sanoen yhdenvertaisuus voidaan katsoa sellaiseksi erityiseksi syyksi, joka estää väärään tulkintakannanottoon perustuvan Verohallinnon ohjeen sitovuuden luottamuksensuojaperiaatteen perusteella.

Milloin Verohallinnon ohjeiden sitovuutta ei voida perustella luottamuksensuojaperiaatteella vaikka edellytykset täyttyisivät? Miksi yhdenvertaisuusperiaate voi syrjäyttää luottamuksensuojan? Onko yhdenvertaisuusperiaate yleisesti ottaen vahvempi periaate kuin luottamuksensuojaperiaate? Muun muassa näihin kysymyksiin etsin ratkaisua tässä osiossa.

5.7.2 Teoriaa oikeusperiaatteiden vastakkainasettelusta

Oikeusperiaatteille ei ole samanlaista hierarkkista järjestelmää tai etusijaperiaatetta²⁰⁶ kuin muilla oikeusnormeilla. Tämä johtuu oikeusperiaatteiden luonteesta. *Aarnio* (1989) nostaa esille *Ronald Dworkin* näkemyksen, jonka mukaan näennäisesti tapaukseen täydellisesti sopiva periaate ei välttämättä määritä oikeudellisen ratkaisun lopputulosta. Ratkaisuun voivat vaikuttaa myös vastanäkökohdat, toiselta nimeltään

²⁰⁴ Myrsky 2000 s. 801.

²⁰⁵ Ohje Dnro 569/38/2000.

²⁰⁶ Esimerkiksi eduskunnan säätämällä laeilla etusijasperiaate jakaantuu kolmeen osaan. Uudempi laki syrjäyttää aiemmin voimassa olleen (lex posterior derogat prior), erityislaki syrjäyttää samantasoisien yleislain (Lex specialis derogat legi generali), normihierarkiassa ylemmällä oleva laki syrjäyttää alemmalla olevan lain (Lex superior derogat legi inferiori).

counter-instances, jotka voivat syrjäyttää periaatteen ratkaisuprosessissa. Tällaisia vastanäkökohtia voivat muodostaa esimerkiksi tapausta koskevat säännöt tai toiset oikeusperiaatteet.^{207 208}

Päinvastoin kuin säännöt, oikeusperiaatteet eivät ole ehdottomia. Ne pikemminkin sisältävät perusteita, jotka ohjaavat tietyn suuntaiseen ratkaisuun. Näin ollen tapauksessa voi olla myös voimassa keskenään ristiriitaisia periaatteita.²⁰⁹ Jos kaksi eri oikeusperiaatetta on keskenään ristiriidassa, niitä ei tarvitse soveltaa tapaukseen saman arvoisesti. Eri oikeusperiaatteilla on erilainen sisäinen arvo. Tätä kutsutaan periaatteiden painoarvoksi.²¹⁰

Oikeusperiaatteiden erilainen painoarvo mahdollistaa sen, että tärkeämmäksi katsottu painoarvo sivuuttaa vähemmän tärkeän painoarvon.²¹¹ Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että keskenään ristiriitaisista periaatteista vähemmän tärkeäksi katsottu periaate menettäisi pätevyytensä²¹². Vähemmän tärkeäksi katsottu periaate sen sijaan antaa kokonaan tai osaksi tilaa painoarvoltaan tärkeämmälle periaatteelle. On otettava huomioon myös se tosiasia, että toisenlaisessa tapauksessa periaatteiden painoarvon mukainen järjestys saattaa olla hyvinkin erilainen.²¹³ Oikeusperiaatteiden soveltamisessa on tyypillistä periaatteiden keskinäisen painoarvon punninta.²¹⁴

Ratkaisutilanteessa oikeusperiaatteen painoarvo riippuu oikeusperiaatteen asemasta oikeuslähteenä. Oikeusperiaatteet voidaan jakaa niiden painoarvon mukaisesti vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin, sekä sallittuihin. Jako noudattaa oikeuslähteopillista jakoa, joka perustuu oikeuslähteiden sitovuuteen.²¹⁵

Periaate, joka sisältyy kirjoitettuun lakiin tai tavanomaiseen oikeuteen katsotaan vahvasti velvoittavaksi oikeuslähteeksi. Kun periaate ilmenee ainoastaan ennakkopäätöksessä ratkaisunormina, sitä pidetään heikosti velvoittavana

²⁰⁷ Aarnio 1989 s. 79.

²⁰⁸ Ks. myös Dworkin 1977 ss. 41.

²⁰⁹ Laakso 1990 s. 126.

²¹⁰ Aarnio 1989 s. 80.

²¹¹ Aarnio 1989 s. 80.

²¹² Laakso 1990 s. 126 muistuttaa, että oikeusperiaatteet poikkeavat säännöistä muun muassa siten, että kahden säännön ollessa ristiriidassa syrjäytetty sääntö menettää pätevyytensä kyseisessä tapauksessa.

²¹³ Aarnio 1989 s. 80.

²¹⁴ Laakso 1990 s. 126.

²¹⁵ Laakso 1990 s. 129.

oikeuslähteenä. Sallittuihin oikeuslähteisiin katsotaan kuuluvan sellaiset oikeusperiaatteet, jotka ilmenevät vain tulkinnallisina asia-argumentteina.²¹⁶

Oikeusperiaatteet, jotka ovat sallitun oikeuslähteen asemassa eivät voi olla itsenäisiä ratkaisunormeja. Ne vaativat rinnalleen säännön. Säännön yhteydessä ne täsmentävät ja täydentävät sääntöjen tulkinnan perusteita. Riippuen ratkaisutilanteesta vahvasti velvoittavien sekä heikosti velvoittavien oikeuslähteiden asemassa olevat oikeusperiaatteet voivat toimia itsenäisinä ratkaisunormina²¹⁷, tai ne voivat sisältää perusteita ratkaisulle säännön ohella.²¹⁸

Pöyhönen (1988), puhuu niin sanotuista kiperistä tapauksista, eli lainaukkotilanteista. Kun oikeudelliseen ratkaisuun ei ole sovellettavissa mikään sääntö, voidaan ratkaisunormina soveltaa vahvasti velvoittavan oikeuslähteen asemassa olevaa oikeusperiaatetta, jolloin periaate yksin johtaa ratkaisuun.²¹⁹ Ratkaisu saattaa myös perustua niin tiukasti oikeusperiaatteeseen, että sen voidaan nähdä tapahtuneen faktisesti tämän nojalla, vaikka tiukasti tarkasteltuna taustalla olisi ollut sääntö, joka johti oikeusperiaatteen soveltamiseen.²²⁰

Lisäksi on huomattava, että vahvasti velvoittavien lain ja maantavan tavoin, myös näistä johdettava oikeusperiaate sitoo oikeudellisessa ratkaisuprosessissa. Näin ollen lainkäyttäjät syyllistyvät virkavirheeseen jättämällä tällaisen oikeusperiaatteen kokonaan huomioimatta.²²¹

5.7.4 Oikeusperiaatteen voimassaolo

Kavonius (2001) huomauttaa, että vaikka oikeusperiaate olisikin mainittu vahvasti velvoittavassa lakitekstissä se ei välttämättä ole tehokkuuden näkökulmasta voimassa. Näin on erityisesti silloin, kun oikeuskäytännön punninnassa ei oteta lainkaan

²¹⁶ Laakso 1990 s. 129.

²¹⁷ Seuraavassa kappaleessa käsitellään tarkemmin oikeusperiaatteiden asemaa oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa tilanteissa, joissa ratkaisu perustuu yksinomaan oikeusperiaatteeseen.

²¹⁸ Laakso 1990 s. 129.

²¹⁹ Pöyhönen 1988 s. 64 ss. Ks. myös Karhu 2003 s. 805.

²²⁰ Kavonius 2001 s. 201

²²¹ Kavonius 2001 s. 194.

huomioon tiettyyn oikeusperiaatteeseen sitoutuneita normi-ideoita esimerkiksi kiistämällä niiden sitovuus.²²²

Aarnio (1989) puolestaan nostaa esiin Juha Pöyhösen ajatuksen siitä, että oikeusperiaatteilla on merkitystä jo osana normisysteemiä. Siitäkin huolimatta, että niitä ei usein sovelleta suoraan yksittäisiin oikeustapauksiin. Näin ollen oikeusperiaatteiden voimassaolo ei ole täysin riippuvainen niin sanotusta tehokkuudesta, eli oikeusperiaatteen noudattamisesta viranomaisessa.²²³

Aarnion mukaan oikeusperiaatteiden voimassaoloa tarkasteltaessa on tärkeää havaita, kuinka oikeusyhteisön ammattilaiset hyväksyvät oikeusperiaatteen. On kiinnitettävä huomiota siihen millainen vakiintunut käsitys juridisella ammattikunnalla ja kansalaisilla on oikeusperiaatteesta. Voidaankin sanoa, että oikeusperiaatteiden voimassaolon perusteena on niiden hyväksyttävyyys.²²⁴

5.7.5. Yhdenvertaisuusperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen keskinäisen painoarvon määräytyminen

Yhdenvertaisuuseriaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen keskinäistä painoarvoa ei voi suoraan määrittää oikeuslähdeopin perusteella, sillä kumpikin oikeusperiaate perustuu lakiin. Yhdenvertaisuuseriaate perustuu viime kädessä perustuslain 6 §:ään, kun taas luottamuksensuojaperiaate on kirjoitettu veromenettelylain 26 §:ään. Näin ollen kummankin oikeusperiaatteen painoarvon katsotaan rinnastuvan vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin. On kuitenkin selvää, että kumpaakin oikeusperiaatetta ei voi soveltaa yhtä vahvasti samaan aikaan, sillä luottamuksensuojaperiaatetta sovellettaessa poiketaan muiden verovelvollisten saamasta verokohtelusta²²⁵.

Edellä on käynyt ilmi, kuinka hyvin usein oikeusperiaatteet sisältävät oikeudellisia perusteita ratkaisulle. On myös huomattava, että oikeudelliset tapaukset ovat harvoin täysin samanlaisia. Itse asiassa erilaisia tapauksia on lukemattomia. Oikeusperiaatteet sopeutuvat erilaisiin oikeustapauksiin siten, että eri oikeusperiaatteet vaikuttavat eri

²²² Kavonius 2001 s. 199–200.

²²³ Aarnio 1989 s. 93–99.

²²⁴ Aarnio 1989 s. 93–99.

²²⁵ Iivonen 2004 s. 25.

oikeustapauksissa eri vahvuisina. Oikeuslähteellisesti saman arvoisten periaatteiden keskinäinen painoarvo ei siis ole sidottu. Sen sijaan niiden keskinäinen oikeudellinen painoarvo vaihtelee tapauksien mukaan.²²⁶

Myös luottamuksensuojaperiaatteen ja yhdenvertaisuusperiaatteen keskinäinen painoarvo vaihtelee tapauksittain. Oikeusperiaatteiden painoarvo ratkaisee kumpaa periaatetta tapaukseen sovelletaan. Lähtökohtaisesti yhdenvertaisuusperiaatteen painoarvo on suurempi kuin luottamuksensuojaperiaatteen.²²⁷

Luottamuksensuojaperiaatteen painoarvo kasvaa kuitenkin sitä suuremmaksi mitä suurempaa verovelvollisten joukkoa väärä tulkintapäätös koskee. Yleisesti verovelvollisia koskeva tulkintakannanotto loukkaa vähiten verovelvollisten yhdenvertaisuutta. Tulkintakannanotto, joka koskee ainoastaan yhtä verovelvollista voi loukata verovelvollisten yhdenvertaisuutta hyvinkin räikeästi.²²⁸

Käsitykseni tämä tarkoittaa myös sitä, että lähtökohtaisesti yhdenvertaisuusperiaate ei estä Verohallinnon ohjeiden sitovuuden perustelua luottamuksensuojaperiaatteen avulla. Koskevathan Verohallinnon ohjeet kaikkia verovelvollisia. Yhdenvertaisuusperiaate voi kuitenkin syrjäyttää luottamuksensuojaperiaatteen luoman sitovan vaikutuksen silloin, kun ohjeesta hyötyy vain rajallinen määrä verovelvollisia. Tällainen tilanne voi tulla esiin esimerkiksi silloin kun Verohallinnon ohje perustuu virheelliseen tulkintakannanottoon. Seuraavassa kappaleessa tarkastelen tarkemmin luottamuksensuojaperiaatteen sekä yhdenvertaisuusperiaatteen painoarvoja eri tilanteissa.

5.7.5. Yhdenvertaisuusperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen painoarvojen vertailua

Oikeusperiaatteiden painoarvoon vaikuttavat monet eri tekijät, jotka vaihtelevat mm. verointressin suuruudesta Verohallinnon ohjeen luonteeseen. Kaikkia painoarvoon vaikuttavia syitä on kuitenkin hankala luetella, sillä vaikuttavia tekijöitä on lukuisia.

²²⁶ Laakso 1990 s. 126.

²²⁷ Soikkeli 2004 s. 18–19.

²²⁸ Soikkeli 2004 s. 18–19.

Painoarvoihin vaikuttavat syyt on määriteltävä erikseen kussakin soveltamistilanteessa.²²⁹

Yksi merkittävimmistä luottamuksensuojan painoarvoon vaikuttavista tekijöistä on verotuskäytännön vakiintuneisuus. Hyvin vakiintunut verotuskäytäntö luo vahvemmat edellytykset luottamuksensuojalle konkreettisesti tapauksessa kuin vakiintumaton verotuskäytäntö. Kun Verohallinnon ohjeen taustalla on vakiintunut verotuskäytäntö, yhdenvertaisuusperiaatteen painoarvo ei yllä luottamuksensuojan painoarvon tasolle. Luottamuksensuojan painoarvon korostuminen perustuu vakiintuneen verotuskäytännön pohjalla oleviin ratkaisuihin, jotka jo sinällään luovat luottamuksensuojaa, mutta kertautuessaan vahvistavat luottamuksensuojaa edelleen. Verovelvollisen on pystyttävä luottamaan verotuskäytäntöön, jota verottaja on toteuttanut useampana verovuonna ja joka ilmenee Verohallinnon ohjeesta. Vähimmäisedellytyksenä luottamuksensuojaa luovalle verotuskäytännölle on se, että sitä on ajallisesti noudatettu vähintään kahtena verovuonna ja alueellisesti sitä noudatetaan vähintään yhden veroviraston toimialueella.²³⁰ Tapauksessa KHO 1997 2826 verovelvollisella oli oikeus luottaa useana vuonna toistuneeseen verokohteluun:

Lakiasiaan palvelutoimintaa harjoittava osakeyhtiö oli perustettu vuonna 1986 ja merkitty kaupparekisteriin 4.11.1987. Yhtiön osakkaina oli eläkkeellä oleva varatuomari A, joka toimi päätoimisesti yhtiössä, sekä haastemiehen toimensa ohella avustanut B, joka opiskeli oikeustiedettä. Lisäksi yhtiön toimistotehtäviä hoiti B:n puoliso. Yhtiöllä oli vuokrattu, yleisölle avoin toimisto. Yhtiön liikevaihto, joka koostui koko toiminta-aikana samanlaatuisista toimeksiannoista ja tehtävistä, oli vaihdellut vuoden 1988 34.390 markasta vuoden 1993 229.284 markkaan. Yhtiötä oli verotettu ilmoittamistaan tuloista vuosien 1986-1991 ja 1993 verotuksissa, mutta vuosien 1992 ja 1994 säännönmukaisissa verotuksissa yhtiön tulot verotettiin A:n ammattitoiminnasta saatuina tuloina. Kun otettiin huomioon yhtiön verovuosien 1992 ja 1994 toiminta sekä vuosilta 1987-1991 ja 1993 toimitetut yhtiön verotukset, joihin verrattuna yhtiön toiminnan laajuudessa tai laadussa ei ollut tapahtunut muutoksia, vuosien 1992 ja 1994 verotuksissa ei ollut verotuslain 56 §:ssä säädettyjä edellytyksiä verottaa yhtiön nimissä ilmoitettuja tuloja osakas A:n tuloina.

²²⁹ Soikkeli 2004 s. 43.

²³⁰ Soikkeli 2004 s. 44.

Kyseisessä tapauksessa verotuksen toimittamisen edellytykset, eli yhtiön toiminta ja laatu, olivat pysyneet samoina. Näin ollen verotuskohtelun muuttamiselle ei ollut perusteita.

Painoarvoon vaikuttavista tekijöistä voidaan mainita myös verotuskäytännön kohde. Tällä viitataan kohteeseen jolle tietynlaista verokohtelua on annettu. Luottamuksensuojan painoarvo kasvaa yhdenvertaisuusperiaatteen kustannuksella tapauksissa, joissa verovelvollinen ei luota pelkästään aikaisemmin saamaansa verokohteluun, vaan myös yleisesti noudatettuun verotuskäytäntöön.²³¹ Oman käsitykseni mukaan Verohallinnon ohjeiden kannalta tämän voidaan katsoa vertautuvan ohjeisiin, joita noudatetaan valtakunnallisesti. Valtakunnallisten ohjeiden, kuten yhtenäistämishjeiden, edellytykset sitoa ovat suuremmat kuin paikallisilla tai yksittäisillä ohjeilla.

Samoin myös silloin, kun verovelvollinen luottaa muiden verovelvollisten saamaan verotuskäytäntöön, luottamuksensuojan voidaan katsoa saavan suuremman painoarvon kuin yhdenvertaisuusperiaatteen. Edellä mainitut tilanteet on perusteltavissa siten, että kyseisissä tapauksissa samaa verotuskohtelua kohdistetaan suurempaan verovelvollisten joukkoon. Näin ollen luottamuksensuojaa saava verovelvollinen ei saa yksittäistä, muiden verovelvollisten ulottumattomissa, olevaa verohyötyä.²³²

Tapauksessa KHO:81:2009 verovelvollinen luotti toisen verovelvollisen saamaan kohteluun:

Verovirasto oli 19.5.2003 antanut autonvuokrausta harjoittavalle B Oy:lle selostettuaan ratkaisua KHO:2000:21 kirjallisen ohjauksen, jonka mukaan B Oy:n ei ollut ohjauksessa mainittujen edellytysten täytyessä suoritettava arvonlisäveroa asiakkailtaan perimistä korvauksista kolariturvan ja varkausturvan omavastuun pienentämisestä. Sittemmin ratkaisussa KHO 12.11.2003 taltio 2786 oli katsottu, että tällaisista korvauksista oli suoritettava arvonlisäveroa. Samalla alalla toimiva A Ky, jolla oli sama omistus ja johto B Oy:n kanssa, oli suorittanut arvonlisäveroa tällaisista korvauksista. A Ky haki näiden arvonlisäverojen palauttamista

²³¹ Soikkeli 2004 s. 44.

²³² Soikkeli 2004 s. 44.

luottamuksensuojaperiaatteen nojalla. Koska A Ky oli ollut velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa korvauksista ja se oli laskuttanut korvaukset asiakkailta verollisena eikä siten ollut toiminut ohjauksen mukaisesti, A Ky:lle ei ollut palautettava näistä vakuutusmaksuista suoritettuja arvonlisäveroja luottamuksensuojaperiaatteen nojalla 19.5.2003 jälkeiseltä ajalta. Aikaisemmalta ajalta ratkaisuiden KHO:2000:20 ja 2000:21 antamaan luottamuksensuojaan perustuva hakemus hylättiin, koska asioissa ei ollut kysymys samasta tilanteesta kuin A Ky:n hakemuksessa.

A Ky ei kuitenkaan saanut luottamuksensuojaa toisen verovelvollisen saaman kohtelun perusteella. Luottamuksensuojan epäämiseen ei kuitenkaan vaikuttanut se kuka oli saanut kirjallisen ohjauksen. KHO:n perustelujen mukaan verovelvollinen voi lähtökohtaisesti luottaa myös toisen verovelvollisen saamaan kohteluun. Epäämiseen vaikutti tässä tapauksessa ensinnäkin se, että yhtiö ei ollut toiminut B Oy:lle annetun ohjauksen mukaisesti. Toisekseen yhtiöön ei ollut kohdistunut sellaisten verojen maksuunpanoa, jotka yhtiö on vilpittömässä mielessä jättänyt perimättä. Päinvastoin, yhtiö on perinyt arvonlisäveroa asiakkailtaan.

Tapauksessa KHO:2003:21 verovelvolliset vetosivat veroviranomaiselta saamaansa suulliseen ohjeeseen, joka koski ainoastaan verovelvollisten omaa verokohtelua:

A:n puoliset olivat ostaneet osakehuoneistoja aloittaakseen vuokraustoiminnan harjoittamisen. He olivat käyneet verotoimistossa tiedustelemassa suunnittelemiensa korjausten aiheuttamien kulujen vähennyskelpoisuutta vuokratuloista. Verotoimiston taholta oli annettu suullinen ohje, jonka mukaan korjaustyön ajankohdalla, suoritettiinpa se heti osakkeiden oston jälkeen ennen vuokrausta tai vasta myöhemmin vuokraustoiminnan alkamisen jälkeen, ei ollut kulujen vähentämisen kannalta merkitystä, koska kysymys ei ollut peruskorjauksista vaan vuosikorjauksista. Puolisot olivat sitten toimineet verotoimistosta saamansa ohjeen mukaisesti. Säännönmukaisissa verotuksissa hyväksyttiin heidän vaatimuksensa vähentää korjauskulut vuokratuloista vuosimenoina.

Verotuksen oikaisulautakunta hyväksyi veroasiamiehen oikaisuvaatimuksen siitä, että välittömästi huoneiston hankkimisen jälkeen tehdyt korjaukset oli katsottava peruskorjauksiksi ja kulut osaksi hankintahintaa. Koska asia ei ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä, asiaa ei ratkaistu verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n mukaisesti puolisoitten eduksi.

Hallinto-oikeuden hylättyä puolisoitten valituksen korkein hallinto-oikeus katsoi, kun korjaustyöt oli tehty ennen vuokraustoiminnan aloittamista, että ne liittyivät osakehuoneistojen hankintaan. Elinkeinotulon verotusta koskevan oikeuskäytännön mukaan sellaisten korjaustöiden, jotka on suoritettu ennen kuin kiinteistö on otettu käyttöön, korjausmenot on lisättävä rakennuksen poistamattomaan hankintamenuun ja ne vähennetään tulosta menojäännöksestä tehtävin poistoin. Tuo tulkinta ilmenee korkeimman hallinto-oikeuden 15.5.1992 antamassa päätöksessä taltionumero 1849. Tuo ratkaisu koski kuitenkin elinkeinotulon verotusta ja rakennuksessa suoritettuja korjauksia. Kysymys osakehuoneistossa heti hankinnan jälkeen suoritettujen korjausten kulujen vähentämisestä on ollut tuloverolakia ja sitä edeltäneitä lakeja sovellettaessa tulkinnanvarainen. Oikeustilan voidaan tältä osin katsoa selkiintyneen vasta korkeimman hallinto-oikeuden 15.8.2000 antamalla päätöksellä taltionumero 2157, jonka vuosikirjanumero on 2000:51.

Osakehuoneiston ennen vuokrauksen alkamista tapahtuneesta kunnostuksesta aiheutuneiden menojen vähennyskelpoisuus oli ollut tulkinnanvarainen vuonna 1999, jolloin puolisoit olivat käyneet asiaa verotoimistossa tiedustelemassa. Heillä ei ollut ollut syytä epäillä saamansa suullisen ohjeen paikkansapitävyyttä. Heille ei ollut noissa oloissa, kun otettiin huomioon asian laatu, syntynyt tarvetta pyytää verotusmenettelystä annetun lain 8 luvussa tarkoitettua ennakkoratkaisua tai -tietoa. Puolisot olivat, saatuaan suullisen ohjeen, toimineet vilpittömässä mielessä viranomaisen ohjeen mukaisesti. Kun asiassa ei ilmennyt sellaisia erityisiä syitä, joista muuta johtuisi, asia oli ratkaistava puolisoitten eduksi.

Otettaessa huomioon, että veroviranomaisen antama suullinen ohje koski vain kyseisten verovelvollisten verokohtelua, voidaan ajatella, että luottamuksensuojalla ei ollut kovinkaan suuri painoarvo. Kuten edellä on käynyt ilmi, luottamuksensuojan painoarvo lisääntyy kun sen perusteena on verotuskäytäntö yleensä. Tapauksessa verovelvolliset saivat kuitenkin luottamuksensuojaa, sillä he olivat tulkinnanvaraisessa tilanteessa toimineet vilpittömin mielin veroviranomaisen ohjeiden mukaisesti. KHO:n mukaan asiassa ei ilmennyt sellaisia erityisiä syitä joiden perusteella luottamuksensuojaa ei tulisi suoda.²³³

Hyvä esimerkki tapauksesta, jolloin Luottamuksensuojaperiaatteen painoarvo on yhdenvertaisuusperiaatetta pienempi, on esimerkiksi tulevaisuudessa toimitettava

²³³ KHO 2003:21, Ks. myös Soikkeli 2004 s. 57–60.

verotus. Yhtenä vuonna luottamuksensuojaa saanut yksittäisen verovelvollisen verokohtelu ei voi vääristää verotuksen yhdenmukaisuutta siten, että kyseinen verovelvollinen saisi pysyvän oikeuden muita verovelvollisia edullisempaan verokohteluun.²³⁴ Pysyvää luottamuksensuojaa ei voi myöskään saada virheelliseen kannanottoon perustuvalla Verohallinnon ohjeelle. Ohjeen luottamuksensuojaperiaatteeseen perustuva sitovuus häviää viimeistään siinä vaiheessa, kun korvaava ohje julkaistaan.²³⁵

²³⁴ Mysky & Linnakangas 2002 s. 57.

²³⁵ Myrsky 2000 s. 801.

6 Kokoavia päätelmiä

Tutkimustehtäväni on ollut tarkastella Verohallinnon ohjeiden sitovuutta. Olen pyrkinyt vastaamaan kysymykseen sitovatko Verohallinnon ohjeet veroviranomaisia. Myös kysymys siitä kuinka ne sitovat verovelvollisia, on ollut tutkimukseni taustalla. Jos Verohallinnon ohjeet sitovat, ajatuksena on ollut selvittää kuinka Verohallinnon ohjeet sitovat.

Ohjeiden sitovuus ei ole yksiulotteinen kysymys. Sitä voidaankin tarkastella monesta eri näkökulmasta. Olen tarkastellut tutkimusongelmaani kolmesta eri näkökulmasta. Ensimmäinen olen ottanut näkökulmaksi Verohallinnon ohjeiden oikeuslähteellisen aseman, toiseksi olen tarkastellut Verohallinnon ohjeiden sitovuutta luottamuksensuojaperiaatteen avulla ja kolmanneksi olen tutkinut yhdenvertaisuusperiaatteen merkitystä ohjeiden sitovuuden kannalta.

Yksinomaan normatiivisesti tarkasteltuna Verohallinnon ohjeiden oikeuslähteellinen asema on melko vähäinen. Niiden katsotaan kuuluvan sallittuihin oikeuslähteisiin. Näin ollen niiden käyttö oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa, kuten verotuksen toimittamisessa, ei ole pakollista. Toisin kuin vahvasti velvoittavien ja heikosti velvoittavien oikeuslähteiden kohdalla, sallittujen oikeuslähteiden poikkeamista ei tarvitse perustella.

Osa Verohallinnon ohjeista perustuu sitoviin oikeuslähteisiin, kuten KHO:n ennakkoratkaisuihin. Kyseisiä ohjeita on mielekästä noudattaa, koska taustalla vaikuttava prejedikaatti vahvistaa ohjeen oikeuslähteellistä asemaa. Ohjeesta poikkeaminen vaatii voimakkaat perustelut. Ennakkoratkaisuihin perustuvien ohjeiden voidaan katsoa sitovan. Yksinomaan oikeusnormien tulkintaan perustuvista ohjeista voidaan puolestaan todeta, että oikeuslähteellisesti tarkasteltuna ne eivät ole sitovia. Ne eivät sido tuomioistuimia, verovelvollisia, eivätkä veroviranomaisia.

Verohallinnon ohjeiden sitovuudesta ei voi kuitenkaan vetää johtopäätöksiä tarkastelemalla yksinomaan ohjeiden oikeuslähteellistä tai normatiivista asemaa. Sitovuuteen vaikuttavat myös oikeuteen sisältyvät arvot ja tavoitteet, toisin sanoen

oikeusperiaatteet. Tästä syystä tutkin myös luottamuksensuojaperiaatteen merkitystä Verohallinnon ohjeiden sitovuuden kannalta.

Vero-oikeudessa luottamuksensuojaperiaate on sisällytetty VML 26.2 §:ään. Tämä ei estä luottamuksensuojaperiaatteen soveltamista myös muissa, kuin veromenettelylain mukaisissa tilanteissa, sillä VML 26.2 §:ää pidetään vero-oikeudessa yleisesti sovellettavana oikeusperiaatteena. Lisäksi luottamuksensuoja sisältyy useaan prejudikaattiin. Yleisesti se sisältyy myös hallintolain 6 §:ään. Näin ollen on mahdollista, että Verohallinnon ohjeisiin ja niiden sisältöön voidaan soveltaa luottamuksensuojaperiaatetta.

Luottamuksensuojaperiaatteen voidaan katsoa vahvistavan Verohallinnon ohjeiden sitovuutta tapauksessa KHO 1985 B 615. Tapaus ratkaistiin verovelvollisen hyväksi, sillä tämä oli noudattanut Verohallinnon ohjeita. Silloin, kun Verohallinnon ohjeen perusteella on saatu luottamuksensuojaa, ohjetta voidaan pitää sitovana. Tämä on perusteltavissa sillä, että luottamuksensuoja sitoo veroviranomaista noudattamaan kyseistä ohjetta. Luottamuksensuojaperiaate suojaa Verohallinnon ohjeen kohteena olevan oikeustilan pysyvyyttä.

Verohallinnon ohjeiden sitovuuden perusteleminen luottamuksensuojalla ulottuu myös virheellisiin ohjeisiin. Virheellisten ohjeiden sitovuus ulottuu kuitenkin ainoastaan menneisyyteen., sillä luottamuksensuojaa voi saada ainoastaan siihen asti kun virhe korjataan. Selvästi lainvastaisten Verohallinnon ohjeiden sitovuutta ei kuitenkaan voida perustella luottamuksensuojalla. Tämän estää luottamuksensuojaperiaatteen edellytys vilpittömästä mielestä.

Verohallinnon ohjeiden saama luottamuksensuoja ja täten myös sitovuus vaihtelee tapauksittain. Vahvuuteen vaikuttaa useat eri tekijät. Keskeisimmät syyt, jotka vaikuttavat luottamuksensuojan vahvuuteen ovat muut oikeusperiaatteet. Erityisesti legaliteettiperiaate ja yhdenvertaisuusperiaate heikentävät luottamuksensuojaa. Legaliteettiperiaate edustaa lain sanamuodon mukaista tulkintaa ja lainmukaisuutta. Täten sen voidaan katsoa heikentävän Verohallinnon ohjeiden sitovuutta, silloin kun on kyse virheellisistä ohjeista. Tällaisissa tilanteissa luottamuksensuojan soveltaminen edellyttää painavia perusteluja.

Keskeisin luottamuksensuojaperiaatteen vasta-argumentti verotuksessa on yhdenvertaisuusperiaate. Yhdenvertaisuusperiaate vähentää Verohallinnon ohjeiden sitovuutta silloin, kun sitovuus perustuu luottamuksensuojaan. On kuitenkin huomattava, että yhdenvertaisuusperiaate osaltaan myös vahvistaa Verohallinnon ohjeiden sitovuutta. Sitovuutta vahvistava ominaisuus perustuu verovelvollisten oikeuteen yhdenmukaisesta verotuksesta, jota Verohallinnon ohjeet edustavat.

Yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti verovelvollisia tulee kohdella samalla tavalla samanlaisissa tilanteissa. Ketään ei tule myöskään syrjiä tai asettaa muita parempaan asemaan. Luottamuksensuojaperiaate edistää yksittäisen verovelvollisen erityiskohtelua. Erityisesti silloin, kun yksittäinen verovelvollinen saa luottamuksensuojaa Verohallinnon virheellistä ohjetta kohtaa, kohdellaan tätä poikkeavasti muiden verovelvollisen näkökulmasta.

Yhdenvertaisuusperiaate ei kuitenkaan automaattisesti tee luottamuksensuojan soveltamisesta Verohallinnon ohjeisiin mahdotonta. Kuten edellä on käynyt ilmi, se toimii pikemminkin luottamuksensuojaperiaatteen vasta-argumenttina. Kun luottamuksensuojaperiaatetta sovelletaan on tarkasteltava myös yhdenvertaisuusperiaatetta, sekä kyseisten periaatteiden keskinäistä painoarvoa. Luottamuksensuoja- ja yhdenvertaisuusperiaatteiden keskinäinen painoarvo ei ole ennalta määrätty. Ne vaikuttavat eri vahvuisina eri tilanteissa.

Yhteenvetomaisesti voidaan todeta, että yhdenvertaisuusperiaatteen painoarvo kasvaa tapauksissa joissa yksittäiseen Verovelvollinen saa luottamuksensuojaa Verohallinnon virheellisen ohjeen perusteella. Luottamuksensuojaperiaatteen painoarvo on suuri puolestaan tapauksissa jotka koskevat suurempaa verovelvollisten joukkoa. Verohallinnon ohjeiden sitovuuden kannalta tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että myös väärän tulkintapäätöksen sisältävä ohjeen sitovuutta voidaan perustella luottamuksensuojaperiaatteella yhdenvertaisuusperiaatteen estämättä, jos se koskee suurta joukkoa verovelvollisia.

Verohallinnon ohjeiden voidaan katsoa sitovan silloin, kun ne saavat luottamuksensuojaa. Tällöin ne kuitenkin sitovat vain veroviranomaisia. Vaikka ohjeet eivät sido verovelvollisia normatiivisesti tai oikeuslähteellisesti, niistä

poikkeaminen ei ole yleistä. Poikkeaminen vaatii usein myös perustelun. Usein Verohallinnon ohjeiden sitovuus verovelvollisia kohtaan perustuu oikeustapauksiin ja prejudikaatteihin, jotka vaikuttavat ohjeiden taustalla.