



Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut oikeuslähteenä

Pekka Nykänen 12.5.2023

Miksi tällainen aihe?

- Vero-oikeudessa oikeuslähdeopista on keskustelu suhteellisen vähän
 - poikkeus: OECD:n aineistot ja muu kansainväliseen verotukseen kytkeytyvä aineisto
- KVL:n ennakkoratkaisuilla on selvästi merkitystä käytännön verotuksessa ja myös tutkimuksessa
 - niiden oikeuslähdeopillinen asema ei ole erityisen selkeä

Oikeuslähteistä

- Oikeuslähde voidaan määrittää (laajasti) informaatiolähteeksi, joista saadaan tietoa voimassaolevasta oikeudesta
- Oikeuslähteiden painoarvo suhteessa toisiinsa on aina jossain määrin tilannesidonnainen
- Oikeuslähteiden merkitys ei välttämättä ole kaikille lakia tulkitseville sama

Oikeuslähteiden jaotteluista

- Perinteinen oikeuslähteiden hierarkia
 - *vahvasti velvoittavat*: laki
 - legalisoitu oikeuslähde = asema perustuu lakiin
 - institutionaalinen / auktoritatiivinen oikeuslähde = merkitys perustuu antajansa asemaan
 - *heikosti velvoittavat*: lain esityöt ja oikeuskäytäntö
 - institutionaalisia / auktoritatiivisia oikeuslähteitä = merkitys perustuu antajansa asemaan
 - *sallitut oikeuslähteet*: oikeuskirjallisuus ja muut
 - substantiaalisia oikeuslähteitä = merkitys perustuu sisällön vakuuttavuuteen
- kuvaa suuntaa-antavasti eri oikeuslähteiden tulkinnallista painoarvoa

Vero-oikeuden ”omat” oikeuslähteet

- OECD:n aineistot
 - keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut
 - Verohallinnon ohjeet
- ➔ miten nämä voidaan sijoittaa aarniolaiseen oikeuslähteiden jaotteluihin, vain voidaanko niitä ylipäätään tai kivuttomasti sijoittaa tällaiseen jaotteluun?
 - ➔ mikä on näiden asema suhteessa muihin oikeuslähteisiin?
 - ➔ onko näiden lähteiden merkitys eri toimijoille samanlainen?

Keskusverolautakunnasta

- Verotuslaki 69 ja 70 § (1960–1995) ja laki verotusmenettelystä 84 ja 85 § (1996)
 - sitovien ennakkoratkaisujen antaminen tuli mahdolliseksi 1960 kun KVL perustettiin
 - vuoteen 1976 saakka ennakkoratkaisu voitiin antaa, jos ratkaisun antaminen oli verovelvolliselle erityisen tärkeää
 - HE 146/1957: ennakkoratkaisut ovat verovelvollisen edun mukaisia monessa suhteessa ja yleisesti merkityksellisiä, myötävaikuttamalla verotuksen suurempaan yhdenmukaisuuteen ja vähentämällä valitusasiain lukumäärää
 - vuodesta 1976 alkaen ennakkoratkaisu voitiin antaa myös, jos lain soveltamisen kannalta samanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saada asia ratkaistuksi
 - valtioneuvosto valitsi jäsenet (poliittisin perustein)

Keskusverolautakunnasta

- Laki keskusverolautakunnasta (voimassa 1997–2010)
 - ennakkoratkaisun antamisen perusteet nykyiseen muotoonsa
 - HE 46/1996: Keskusverolautakunnan asemaa kehitettäisiin siten, että se ratkaisisi ensisijaisesti lain soveltamisen kannalta tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tärkeitä asioita.
- Laki Verohallinnosta 3 luku (voimassa 1.9.2010 alkaen)
 - aiemmat säännökset siirrettiin lakiin lähes sellaisenaan

Perusteet ennakkoratkaisun antamiselle

- VHL 14.1 §: keskusverolautakunta voi antaa hakemuksesta tuloverotusta tai arvonalisäverotusta koskevan ennakkoratkaisun
 1. jos lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saada asia ratkaistuksi
 2. jos siihen on muu erityisen painava syy
- keskusverolautakunta julkaisee lyhennelminä sellaisia päätöksiään, joissa on uusi tai muutoin tärkeä kannanotto

Keskusverolautakunnasta

- VHL 5 §: Verohallinnossa on ennakkoratkaisujen antamista varten keskusverolautakunta ➡ Verohallinnon toimielin
 - KVL ei voi hakea ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta, koska ei ole tuomioistuin C-134/97, Victoria Film (skatterättnämnden)
- Valtiovarainministeriö nimittää jäsenet, jotka edustavat Verohallintoa, veronsaajia ja verovelvollisia VHL 11 §
 - noin puolet VH:n / VM:n / kuntien edustajia, noin puolet etujärjestöjen edustajia (MTK, SAK, EK, KKK)

Muutoksenhaku ennakkoratkaisuun

- Ennakkoratkaisusta voi hakea muutosta KHO:lta
 - hakija (verovelvollinen), VOVA, kunta
 - valitus on käsiteltävä kiireellisenä
 - ➔ periaatteessa nopea tie saada lainvoimainen päätös asiassa, ainakin jos kukaan ei hae ratkaisuun muutosta
 - KVL 55/2008 (annettu 1.10.2008)
 - KHO 2011:10 (välipäätös, annettu 31.1.2011)
 - C-48/11, A Oy (annettu 19.7.2012)
 - KHO 2012:93 (annettu 31.10.2012)

Oikeuskirjallisuuden kannanotot

- ennakkoratkaisujen oikeuslähdeopillinen asema ei ole selkeä
 - pääsääntöisesti on katsottu, että ratkaisuilla on ennakkopäätösarvoa
 - yhteistä: painoarvo (olennaisesti) KHO:n ratkaisuja vähäisempi
 - usein painotettu käytännöllistä / tosiasiallista merkitystä
 - on pidetty (epäröiden) heikosti velvoittavina oikeuslähteinä
 - on pidetty myös epäröiden tai yksiselitteisesti oikeuskäytäntönä
 - merkitys on nähty erilaisena eri tahoille
 - olennainen Verohallinnon tulkinnan ohjaajana
 - tuomioistuimille ei (juurikaan) merkityksellinen
 - ohjaa tutkijan tulkintaa – julkilausutusti varsin vähän, tosiasiasa usein varsin paljon

Ennakkoratkaisun ennakkopäätösarvosta

- Ennakkoratkaisuille on VHL 11 §:n vuoksi kiistatta jotakin ennakkopäätösarvoa
- Ennakkoratkaisun julkaisemisen merkitys
 - julkaisemisella halutaan ohjata tulkintaa
 - julkaistaanko vain prejudikaattiperusteella annettuja ratkaisuja?
 - julkaisemattomia ratkaisuja ei ole tarkoitettu prejudikaateiksi
 - joskus kirjallisuudessa viitataan julkaisemattomiinkin ennakkoratkaisuihin (ja ainakin kerran VH:n ohjeissa)
 - todennäköisesti ei ole kuitenkaan mielletty prejudikaateiksi

Ennakkoratkaisun ennakkopäätösarvosta

- Lainvoimainen ennakkoratkaisu
 - jos Verohallinto viittaa ratkaisuun ohjeistuksessaan = kuvaa *verotuskäytännön* kantaa
 - kuvaako kuitenkin yleisemmin oikeustilaa?
 - samanlainen asia tulee käsiteltäväksi tuomioistuimessa ja valittaja vaatii KVL:n kannasta poikkeavaa tulkintaa
 - onko tuomioistuin sidottu jotenkin KVL:n tulkintaan vastaavassa tapauksessa?
 - onko ennakkoratkaisu este valitusluvan saamiselle?

Ennakkoratkaisun ennakkopäätösarvosta

- Ennakkoratkaisut, joista on haettu muutosta
 - KHO ei muuta ennakkoratkaisua
 - ennakkoratkaisu – tai pikemminkin KHO:n ratkaisu – kuvaa tässä tilanteessa oikeustilaa erityisesti, jos KHO (tai KVL) on julkaissut asiassa oman ratkaisunsa
 - muutetut / kumotut ennakkoratkaisut
 - asiassa annettu KHO ratkaisu on luonnollisesti asiassa merkityksellinen oikeuslähde
 - kumottu tai muutettu ennakkoratkaisu voi tarjota tutkimukselle vaihtoehtoisia perustelumalleja, mutta ne eivät toki kuvaa oikeustilaa

Ennakkoratkaisun ennakkopäätösarvosta

- Kenelle ennakkoratkaisuilla on ennakkopäätösarvoa?
 - ainakin Verohallinnolle
 - VHL 11 §: ”--verotuskäytännön yhtenäisyyden--”
 - KVL:lle itselleen varmaankin (?)
 - VOVA:lle pitäisi olla, jos ei ole hakenut muutosta (?)
 - entä oikaisulautakunnalle?
 - hallintotuomioistuimille?
 - tutkijalle?

Merkitys lainopillisessa tutkimuksessa?

- Lainoppi kuvaa vallitsevaa oikeustilaa sen kautta, miten tuomioistuminen tulisi oikeusjärjestyksen mukaan ratkaista tietty tulkintakysymys
 - sitovaa on viimekädessä vain laki
 - selkeitä prejudikaatteja pitää seurata, jos ei ole vahvoja vastasyitä
 - KHO:n vuosikirjapäätöksiä ja muita KHO:n julkaisemia päätöksiä
 - unionin tuomioistuimen tuomioita
 - KHO:n julkaisemattomat ratkaisut, HaO:n päätökset ja KVL:n ennakkoratkaisut
 - antavat vähintään tulkintavaihtoehtoja
 - merkitys kiinni enemmän tai vähemmän esitettyjen perustelujen vahvuudesta
 - enemmän sallittuja oikeuslähteitä kuin vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä?