

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Juridiikka

2015

Tuulia Peippo

LUOTTAMUKSENSUOJA VEROTUKSESSA



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

OPINNÄYTETYÖ (AMK) | TIIVISTELMÄ

TURUN AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalous | Juridiikka

2015 | 35 sivua

Ohjaaja Tapio Jaakkola

Tuulia Peippo

LUOTTAMUKSENSUOJA VEROTUKSESSA

Tämä opinnäytetyö on kartoitava kirjallisuuskatsaus vero-oikeudelliseen luottamuksensuojaperiaatteeseen suomalaisessa ja eurooppalaisessa oikeusjärjestelmässä. Työssä käydään läpi keskeinen oikeuskäytäntö luottamuksensuojan soveltamisesta veroasioissa niin hallinto-oikeuksissa kuin korkeimmassa hallinto-oikeudessaakin. Lisäksi työssä on tuotu tiiviisti esiin keskeisten, luottamuksensuojaa verotuksessa käsittelevien oikeustieteellisten julkaisujen sisältö.

Luottamuksensuojaperiaate suojaa verovelvollisten oikeusturvaa. Verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus luottaa siihen, että Verohallinnon verotuspäätökset pitävät ja oikeus luottaa Verohallinnon vero-ohjeiden pitävän paikkansa. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on tarkastella oikeusvarmuuden toteutumista verotuksessa sekä verovelvollisten oikeusturvaa suojaavan verotusmenettelylain luottamuksensuojapykälän soveltamista nykyisessä oikeustilassa. Työ on pyrkinyt kirjoittamaan niin, että tavallinen verovelvollinen voisi luottamuksensuojaa koskevan vero-ohjeen ja tämän työn luettuaan ymmärtää, miten luottamuksensuojaa voi saada ja sen perusteella toimimaan omien veroasioidensa hoitamiseksi.

Työn alussa käydään läpi luottamuksensuojan kannalta keskeiset termit, luottamuksensuojaperiaatetta koskeva soveltamisedellytykset ja sääntely. Myöhemmin tarkastelen luottamuksensuojaperiaatetta tarkemmin perustuslain näkökulmasta sekä oikeuskirjallisuuden ja oikeuskäytännön kautta. Tuomalla opinnäytetyössäni esiin jokseenkin runsaasti tiivistelmiä hallinto-oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuksista, olen pyrkinyt kuvaamaan miten ja milloin luottamuksensuojaa koskeva verotusmenettelylain pykälä voi tulla sovellettavaksi. Olen pyrkinyt kirjoittamaan uudet tiivistelmät oikeuskäytännöstä kansankielisempään muotoon, koska osa erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuksista on pituutensa ja monimutkaisen tekstinsä johdosta verovelvollisille mahdottomia ymmärtää.

Oikeuskäytäntöä luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta verotuksessa ei ole julkaistu niin kattavasti, että luottamuksensuojapykälän soveltamisedellytysten tulkinta olisi yksiselitteistä. Pääongelma verovelvollisten oikeusturvan ja oikeusvarmuuden toteutumisessa on, ettei verohallinnon luottamuksensuojaa koskevaa syventävää vero-ohjetta ole päivitetty laatimisensa jälkeen. Tästä aiheutuu, ettei verovelvollisilla ole tosiasiallisesti kykyä pysyä selvillä oman veroasiansa kaltaisten tapausten ratkaisukäytännöstä.

ASIASANAT:

Verotus, Vero-oikeus, Verotusmenettely, Luottamuksensuojaperiaate, Eurooppaoikeus, Oikeusvarmuus, Muutoksenhaku

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business Administration | Law

2015 | 35 pages

Instructor Tapio Jaakkola

Tuulia Peippo

THE PROTECTION OF LEGITIMATE EXPECTATIONS IN TAXATION

This bachelor's thesis is a compact literature review to the principle of protection of legitimate expectations in taxation in the Finnish and European tax law. In this thesis I deal with questions of applying the principle in the Finnish Administrative Courts and the Supreme Administrative Court. In addition I have summarized Finnish jurisprudential research about the protection of legitimate expectations in taxation.

The principle of the protection of legitimate expectations in taxations is enacted to give taxpayers legal protection. Taxpayers have the right to trust that tax administration is bound by their tax decisions and that tax administration's official specifications hold true. While writing this thesis my intention has been to observe how legal security materializes and how the principle of legitimate expectations is applied in Administrative Courts. I have aimed to write this thesis so that any taxpayer could understand, by reading this thesis and the official instructions, how to receive protection of legitimate expectations in taxation so that taxpayers would succeed in taking care of their own tax matters.

In the beginning of the thesis I deal with the essential terms of my topic, regulation that affects the protection of legitimate expectations and the sine qua non of applying the principle. Hereafter I analyze the principle from the perspective of the Finnish Constitution and through legal literature and legal praxis. By analyzing rather many examples of legal praxis I have wanted to highlight how and when it is possible to have the principle of protection of legitimate expectations applied in taxation. I have aimed to write the summaries of court orders in an understandable form so that anyone could have access on how the court orders affected the legal state. The original court orders were a lot longer and more complex.

Legal praxis on applying the principle of the protection of legitimate expectations in taxation hasn't been published extensively enough so that the application procedure of the protection of legitimate expectations would be unambiguous. The main problem in taxpayers' legal protection and legal security in taxation is that the Finnish tax administration has not updated its code of practice on the protection of legitimate expectations after its drafting. This causes that taxpayers do not have an actual chance to keep track of the taxation practices and legal praxis that would have an influence on their own taxation.

KEYWORDS:

Taxation, Tax Law, Protection of Legitimate Expectations, EU Law, Legal Certainty, Appeal

SISÄLTÖ

KÄYTETYT LYHENTEET (TAI SANASTO)	5
1 JOHDANTO	6
2 MITÄ LUOTTAMUKSENSUOJALLA VEROTUKSESSA TARKOITETAAN?	8
2.1 Oikeusvarmuus	11
2.2 Verovelvollisen suosimisen periaate	12
2.3 Luottamuksensuojaperiaate EU-oikeudessa	13
3 LUOTTAMUKSENSUOJAN SOVELTAMISEDELLYTYKSET	15
3.1 Tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys	15
3.2 Verovelvollisen vilpitön mieli	16
3.3 Viranomaisten ohjeiden tai käytännön mukaan toimiminen	19
3.4 Luottamuksensuojan määritelmän suhde soveltamisedellytyksiin	22
3.5 Soveltamisrajoitukset	23
4 YLEISET PERIAATTEET VEROTUKSESSA	24
5 LUOTTAMUKSENSUOJA OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ	28
6 LOPUKSI	32
7 LÄHTEET	33

KÄYTETYT LYHENTEET (TAI SANASTO)

EVL	Laki elinkeinotulojen verottamisesta
HaO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki (6.6.2003/434)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
PL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
RL	Rikoslaki (19.12.1889/39)
TVL	Tuloverolaki
VML	Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
VSVL	Varainsiirtoverolaki (29.11.1996/931)

1 JOHDANTO

Verolla tarkoitetaan verovelvollisen julkiselle vallalle eli veronsaajalle, maksamaa rahasuoritusta, johon julkisen vallan puolelta ei liity välitöntä vastasuoritusta¹. Perustuslain 81 § mukaan verosta on säädettävä lailla, josta käy ilmi säännökset verovelvollisuudesta, veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Veroina kerätyt varat palautuvat takaisin verovelvollisille erilaisina valtion tuottamina palveluina, kuten maksuttomana koulutuksena ja terveydenhuoltona. Verotuksen tarkoituksena on siis varojen hankkiminen julkisyhteisön menojen kattamiseksi eli fiskaalisen tavoitteen täyttäminen. Verotus ei ole sopimuksenvaraista, vaan jokainen Suomessa rahaa tienaa on lähtökohtaisesti velvollinen maksamaan veroa. Verovelvollisia ovat luonnollisten henkilöiden eli ihmisten lisäksi myös oikeushenkilöt, kuten erilaiset yritykset ja yhteisöt. Veronsaajina puolestaan ovat valtio, kunnat, metsänhoitoyhdistykset, metsäkeskukset ja Kansaneläkelaitos sekä kirkollisverotuksen osalta myös evankelis-luterilaisen kirkon tai ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnat.²

Fiskaalisen tavoitteen saavuttamisen lisäksi verotuksen tarkoituksiksi voidaan katsoa myös erilaisten yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saamiseksi³. Verotuksella voidaan siis ohjata verovelvollisten käyttäytymistä asettamalla erilaisia incentiivejä eli kannustimia toimia yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Tällainen esimerkki vero-oikeudesta on varainsiirtoverolain 11 §:än kirjattu ensiasunnon hankkimista koskeva vapautus varainsiirtoveron suorittamisesta asuntokaupan yhteydessä. Tällä säännöksellä on pyritty rohkaisemaan nuoria ihmisiä siirtymään nopeammin ja pienemmällä kynnyksellä vuokra-asunnoista oman asunnon omistamiseen.

¹ Myrsky, M.; Ossa, J. 2008. Verotuksen perusteet. Helsinki: Talentum. s. 5

² Myrsky, M. 2014. Suomen tulovero-oikeus. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta. s. 1

³ Myrsky 2014 s. 26

Käsittelen tässä opinnäytetyössä kysymystä siitä, täyttyykö verovelvollisen oikeusturva silloin, kun verovelvollinen on vilpittömässä mielessä noudattanut Verohallinnon syventävää vero-ohjetta ja häntä on kuitenkin seurannut oletettua suuremmat veroseuraamukset johtuen ristiriidasta lakien, KHO tulkintalinjausten ja syventävien vero-ohjeiden välillä. Tarkastelen aihetta ensin yleisesti avaten luottamuksensuojaperiaatteen ajatusta perustuslain kautta ja jäljempänä tarkastelen oikeustieteellisessä tutkimuksessa viimevuosina heränneitä pohdintoja sekä luottamusperiaatteen kannalta keskeisiä korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ja eri hallinto-oikeuksien (HaO) tulkintalinjauksia oikeuskäytännössä. Työni aihe rajautuu pelkästään vero-oikeudelliseen luottamuksensuojaperiaatteeseen, enkä käsittele tässä työssä myös muilla oikeudenaloilla käytössä olevaa luottamuksensuojaperiaatetta laajemmin. Vaikka työllä ei olekaan ammattikorkeakoulun ulkopuolista toimeksiantajaa, työ on saanut innoituksensa työskennellessäni oikeustradenomitutkinnon osana harjoittelijana Turun hallinto-oikeudessa valmistellen erilaisia veroasioita. Uudenlaisia näkökulmia työhöni olen löytänyt myös opiskellessani oikeusnotaaritutkintoa Itä-Suomen yliopiston oikeustieteiden laitoksella, jossa erityisesti professori Matti Myrskyn vero-oikeuden luennot ja professori Toomas Kotkaksen yleisen oikeustieteen luennot ovat vaikuttaneet opinnäytteeni kirjoitusprosessiin.

Työn tarkoituksena on perusteellisesti selventää lukijalle, mitä luottamuksensuojaperiaate osana suomalaista oikeusjärjestelmää merkitsee sekä laajemmin kuvata periaatteen merkitystä niin oikeuskäytännössä kuin eurooppaoikeuden tasollakin. Vaikka luottamuksensuojaperiaatetta koskevaa sääntelyä ei viimevuosina olekaan muutettu, periaatteen soveltaminen on pysyvästi ajankohtainen oikeustieteellisen tutkimuksen aihe, sillä verotuskysymykset koskettavat läheisesti jokaisen arkielämää.

2 MITÄ LUOTTAMUKSENSUOJALLA VEROTUKSESSA TARKOITETAAN?

Matti Myrskyn ja Esko Linnakankaan mukaan luottamuksensuojaperiaate on yleinen periaate, joka estää taannehtivasti tehtyjen päätösten kohtuuttomat vaikutukset; luottamuksensuojaperiaate suojaa yksilöä julkista valtaa vastaan ja parantaa oikeusvarmuuden toteutumista ja ennakoitavuutta verotuksessa⁴. Heikki Kulla kuvaa luottamuksensuojan käsitettä teoksessaan Hallintomenettelyn perusteet⁵. Kullan mukaan hallintolain 6 §:ään pohjautuvan luottamuksensuojan käsitteeseen voidaan katsoa kuuluvan (1) luottamusvaatimus, (2) siihen perustuva toiminta, (3) toiminnan suojaamisenarvoisuus ja (4) intressipunninta.

Luottamuksensuojasta verotuksessa säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa. VML 26.2 §:n mukaan, 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, viivästyskorko, viivästyskorkoa vastaava korko, jäämämaksu, viivekorko, yhteisökorko ja jäännösveron korko jättää perimättä kokonaan tai osittain, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.

Verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimitissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti (VML 26.1 §). Verovelvollisen on voitava luottaa siihen, että Verohallinnosta kysymällä saadut tai Verohallinnon nettisivuilla julkaistut tiedot ovat paikkansapitäviä ja verotuksen toimittamisessa noudatetaan Verohallinnon omia syventäviä vero-ohjeita. Tällöin verovelvollinen voi toimiessaan tarkastaa menettelytapansa mahdolliset veroseuraamukset saatavilla olevista syventävistä vero-ohjeista. Ongelmia kuitenkin ilmenee silloin, kun verohallinnon syventävissä vero-ohjeissa on ristiriitoja lakien

⁴ Myrsky, M; Linnakangas, E. 2007. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki: Talentum. s.120

⁵ Kulla, Heikki 2012. Hallintomenettelyn perusteet. Helsinki: Talentum Media Oy, s. 109–110

taikka alati julkaistavien ja verotustapaa muuttavien KHO:n ratkaisujen kanssa. Oikeus on silloin usein veronsaajan puolella siitä huolimatta, että verovelvollinen on vilpittömässä mielessä toiminut Verohallinnon syventävän vero-ohjeen mukaisesti.

Kun verovelvollinen tällaisessa tilanteessa hakee muutosta hallintotuomioistuinta, tuomioistuimen on ratkaistava asia sovellettavaksi tulevan lain mukaisesti. Luottamuksensuojan soveltumista harkittaessa verolakien tulkintakysymykset ovat monesti hyvin monimutkaisia. Verohallinnon käytäntö tai syventävät vero-ohjeet tulevat kuitenkin ratkaisun perusteena kysymykseen vasta sellaisessa tilanteessa, jossa vastausta oikeusongelmaan ei löydy laista tai oikeuskäytännöstä eri tulkintametologioita hyödyntämällä.

Verohallinnon syventävät vero-ohjeet ovat siten tärkeimmässä asemassa Verohallinnon omassa toiminnassa, eikä niillä ole edettäessä hallintotuomioistuinprosesseihin niinkään suurta merkitystä. Verovelvollisten oikeusturvan kannalta olisi siksikin suotavaa, että verotusmenettelylain luottamuksensuojajykälää noudatettaisiin usein ja Verohallinto päivittäisi ohjeitaan oikeuskäytännön muuttuessa, jotta verovelvolliset välttyisivät heille epäsuotuisilta veroseuraamuksilta. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet voidaan katsoa oikeuslähdeopin mukaan sallituiksi oikeuslähteeksi, joihin ratkaisuissa voidaan vedota, mutta jota ennen tulee kuitenkin normihierarkian mukaisesti perustaa ratkaisut eurooppaoikeudelliseen ja kansalliseen lainsäädäntöön sekä lainvalmisteluaineistoon ja prejudikaatteihin eli korkeimpien tuomioistuinten ennakkoratkaisuihin.⁶

Luottamuksensuojaa sovellettaessa voidaan ajatella veroviranomaisen kantavan taloudellisen riskin verotuspäätöksestään. Mikäli luottamuksensuoja tulee sovellettavaksi verrattain usein, Verohallinnon voidaan edelleen ajatella harkitsevan verotuspäätöksiään huolellisemmin taloudellisen vahingon välttääkseen.

⁶ Esim. Siltala, R. 2001. Johdatus oikeusteoriaan. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. s. 88

Luottamuksensuojaperiaate lisättiin myös vuoden 2003 hallintolain⁷ 6 §:n hallinnon oikeusperiaatteisiin. HL 6 §:n mukaan ”viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia”. Luottamuksensuoja on terminä kehitetty oikeustieteellisessä tutkimuksessa, eikä sitä sellaisenaan löydy edellä mainituista laeista. Luottamuksensuojaan tai luottamuksensuojaperiaatteeseen viitataan toisinaan myös nimellä luottamusperiaate. Verotusmenettelylain luottamusperiaate on kuitenkin selkeästi yksityiskohtaisempi kuin hallintolain luottamuksensuojaa koskeva pykälä, joten verotusta koskevissa asioissa verotusmenettelylaki tulee käytännössä aina ennen hallintolakia sovellettavaksi. Tämä johtuu oikeusnormien ristiriitojen ratkaisustandardeista, joilla ratkaistaan oikeusnormien väliset ristiriidat ja valitaan tapauksessa tulkittava oikeusnormi:

- *lex superior derogat legi inferiori*, jonka mukaan ylemmän asteinen normi tulee sovellettavaksi ennen alemman asteista normia (siis esimerkiksi perustuslaki tulee sovellettavaksi ennen tavallista lakia)
- *lex posterior legi priori*, jonka mukaan myöhemmin säädetty normi tulee sovellettavaksi ennen aikaisemmin säädettyä normia
- *lex specialis derogat legi generali*, jonka mukaan erityinen normi tulee sovellettavaksi ennen yleistä normia⁸.

Edellä esitettyjen ratkaisustandardien *lex specialis* – standardin mukaisesti VML 26.2 § tulee sovellettavaksi ensisijaisesti ollessaan hallintolain pykälää yksityiskohtaisempi ja verotusmenettelylain ollessa hallintolakiin verrattuna verotusta koskeva erityislaki.

Säädettäessä luottamuksensuojaperiaatteesta verotusmenettelylaissa, hallinnosta käydyssä keskustelussa periaate oli jo edeltävinä vuosina ollut tärkeässä

⁷ Hallintolaki 6.6.2003/434

⁸ Tuori, Kaarlo. 2003. Oikeusjärjestys ja oikeudelliset käytännöt. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. s. 55

asemassa. Lain esitöiden mukaan VML 26.2 § taustalla olleen luottamusperiaatteen katsottiin verotuksessa tarkoittavan sitä, että vilpittömässä mielessä ollut verovelvollinen on oikeutettu luottamaan hänelle veroasiassa annettuihin ohjeisiin sekä viranomaisten aikaisemmin noudattamaan käytäntöön. Verovelvolliselle annettava luottamuksen suoja ilmenee silloin, kun verotus toimitetaan aikaisemman viranomaiskäytännön ja annettujen ohjeiden mukaisesti. Periaatteeseen katsottiin sisältyväksi myös tarkoitus välttää verovelvollisille epäedullisia takautuvia tulkintoja ja verotusta kiristävää takautuvaa lainsäädäntöä sekä edistää Verohallinnon kannanottoa uusiin tulkintatilanteisiin⁹.

2.1 Oikeusvarmuus

Oikeusvarmuudella tarkoitetaan ennen kaikkea lainmukaisten päätösten pysyvyyttä, mutta Määtän mukaan myös ennakoitavuutta, johdonmukaisuutta ja valvottavuutta, johon keskeisenä osana sisältyy luottamuksensuojaperiaatteen turvaaminen.¹⁰ Oikeusvarmuuden katsotaan koostuvan muodollisesta, materiaalisesta ja laadullisesta oikeusvarmuudesta. Muodollinen oikeusvarmuus on määriteltävissä edellä Määtän kuvaamalla tavalla, materiaalisella oikeusvarmuudella tarkoitetaan lähinnä asianmukaista päätöksentekoa ja laadullisella oikeusvarmuudella puolestaan päätöksenteon hyväksyttävyyttä, avoimuutta ja oikeudenmukaisuutta.¹¹ Soikkelin käsityksen mukaan oikeusvarmuudella verotuksessa on kyse yhtäältä veropäätösten ennustettavuudesta ja yhdenmukaisuudesta ja toisaalta, että verotuspäätökset ovat myös muita oikeusjärjestelmän tausta-arvoja ja tavoitteita vastaavia¹². Oikeusvarmuus ja oikeusturva ovat termeinä merkitykseltään osin ristikkäisiä, ja Määttä onkin määritellyt oikeusturvan tavoitteeksi ja

⁹ HE 53/1998 Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta

¹⁰ Määttä, T. ym. 2012. Oikeudellisen ajattelun perusteita – Oikeustieteiden pääsykoekirja 2012. Joensuu: University of Eastern Finland – Oikeustieteiden laitos. s. 40-41

¹¹ Esim. Tuomela, A. 2012. Luentodiat Helsingin yliopiston valtiotieteellisen tiedekunnan julkisoikeuden kurssin oikeusturvaa koskevalta luennolta. Saatavana WWW-aineistona <http://www.helsinki.fi/oikeustiede/oppiaineet/hallinto-oikeus/Julkisoikeus/18.10.%20oikeusturva%202.pdf> viitattu 16.11.2015

¹² Soikkeli, L. 2003. Luottamuksensuoja verotuksessa. WSOY. s.15, 34

perimmäiseksi tarkoitukseksi oikeusvarmuuden vahvistamisen ja turvaamisen.¹³ Oikeusvarmuudesta johtuu, ettei lain mukaan tehtyjä päätöksiä voida taannehtivasti muuttaa ilman erikseen lakiin kirjattua perustetta¹⁴.

Luottamuksensuojan voidaan katsoa tarkoittavan juuri oikeusvarmuuden toteutumista, vaikka luottamuksensuojaan sisältyykin lisäksi muita elementtejä, kuten verovelvollisten oikeusturvan toteutuminen. Reijo Knuuttinen on katsonut hyvän verojärjestelmän piirteiksi oikeudenmukaisuuden, tehokkuuden ja oikeusvarmuuden¹⁵. Verotusmenettelylain esitöiden mukaan luottamuksensuojan tarkoituksena on lisätä verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta¹⁶, joten luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen voidaan katsoa parantavan verojärjestelmäämme. Luottamuksensuojaperiaatteen kannalta tärkein Knuuttisen¹⁷ esittämistä piirteistä lienee oikeusvarmuus, johon luottamuksensuojasta verotuksessa väitöskirjansa kirjoittaneen Lauri Soikkelin mukaan viitataan kahteen osa-alueeseen: muodolliseen ja materiaaliseen oikeusvarmuuteen, joista tärkeämpi kuitenkin on materiaalinen oikeusvarmuus, jonka Soikkeli katsoo sisältävän myös muodollisen oikeusvarmuuden. Soikkeli katsoo muodollisen oikeusvarmuuden viittaavan lähinnä veropäätösten ennustettavuuteen ja yhdenmukaisuuteen kun taas materiaalisella oikeusvarmuudella viitataan laajempaan kokonaisuuteen, johon sisältyy ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden ohella myös, että veropäätösten on vastattava oikeusjärjestelmän tausta-arvoja ja tavoitteita.¹⁸

2.2 Verovelvollisen suosimisen periaate

Verovelvollisen suosimisen periaatteen katsotaan johtuvan verotusmenettelylain äänestystä koskevasta 74 §:stä:

¹³ Määttä ym. 2012 s. 40

¹⁴ Mäenpää, O. 2011. Eurooppalainen hallinto-oikeus. Helsinki: Talentum. s. 291

¹⁵ Knuuttinen, R. 2014. Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai poikkeus? Lakimies 6/2014 s. 800

¹⁶ HE 53/1998 Esityksen pääasiallinen sisältö, yleisperustelut, alaluku 2.1 Verotusmenettelylaki, 3. kappale

¹⁷ Knuuttinen 2014 s. 799–824

¹⁸ Soikkeli 2003 s. 15, 34

”Jos asia ratkaistaan verotuksen oikaisulautakunnassa, hallinto-oikeudessa tai korkeimmassa hallinto-oikeudessa äänestäen, päätökseksi tulee se mielipide, jota useimpien on katsottava kannattaneen. Jos äänet jakautuvat tasan, päätökseksi tulee se mielipide, joka on verovelvolliselle edullisempi tai, jollei tätä perustetta voida soveltaa, se mielipide, jota puheenjohtaja on kannattanut.”

Periaatteella tarkoitetaan käytännössä sitä, että verovelvollista on suosittava verotuksessa epäselvissä tilanteissa veronsaajan kustannuksella, ja ratkaistava sitten veroasia verovelvollisen eduksi¹⁹. Periaate on yhtenevässä linjassa sen yleisen oikeusperiaatteen kanssa, että heikompa osapuolta on tietyissä tilanteissa suojeltava vahvemman osapuolen kustannuksella. Myös VML 26.2 §:ssä on kyse tästä, vaikka Puronen korostaakin teoksessaan Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet, ettei luottamuksensuojaa koskevassa VML 26.2 §:ssä ole kyse verovelvollisen suosimisesta²⁰.

2.3 Luottamuksensuojaperiaate EU-oikeudessa

Luottamuksensuojaperiaate on olemassa myös EU-vero-oikeudessa, jossa sitä on sovellettu arvonlisäverotusta koskevissa asioissa. Eurooppaoikeudellisilla normeilla saattaa olla Suomalaisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa tulkintavaikutusta tai välitön oikeusvaikutus asian ratkaisemiseen. Luottamuksensuojasta väitelleen Soikkelin mukaan oikeuskäytännöstä on pääteltävissä, että eurooppaoikeudellisella luottamuksensuojaperiaatteella voisi olla vaikutusta ainostaan eurooppaoikeudellisesti relevanteissa asioissa tulkinta-argumenttina, eikä eurooppalainen luottamuksensuojaperiaate ainakaan nykyoikeustilassa voisi syrjäyttää kansallisen vero-oikeuden normeja²¹.

EU-oikeuden luottamuksensuojaperiaatteen mukaan vilpittömässä mielessä toimineella luonnollisella tai oikeushenkilöllä tulee laillisin edellytyksin olla oikeus

¹⁹ Puronen, P. 2010. Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. WSOY. s. 88

²⁰ Puronen 2010 s. 88

²¹ Soikkeli 2003 s. 171

luottaa viranomaisten toimintaan ja annettavien ratkaisujen pysyvyyteen²². Luottamuksensuojan syntymiselle ja soveltamiselle EU-oikeudessa on asetettu neljä soveltamiskriteeriä: ajallinen ulottuvuus, odotusten legitiimiys, yksityisten vilpittömän mielen ja viranomaistoimen luonteen mukaan määräytyvä kriteeri. Kaikkien kriteerien on täyttyävä, jotta luottamusperiaatetta voitaisiin soveltaa EU-oikeudessa²³. Myöskään EU-oikeudessa luottamusperiaate ei ole periaatteena mitenkään erityisessä asemassa, joten sen soveltamista rajoittavat muut EU-oikeudelliset periaatteet.

Luottamusperiaatetta koskeva oikeustila verrattuna suomalaisen oikeusjärjestyksen luottamusperiaatteeseen vaikuttaisi olevan suhteellisen samankaltaisessa asemassa. On kuitenkin huomattava, että EU-oikeudellisessa luottamusperiaatteessa ei erityisesti korosteta tulkinnanvaraisuutta taikka epäselvyyttä, vaan ainoastaan vilpittömässä mielessä toimineen oikeutta luottaa viranomaisten toimintaan ja oikeusvarmuuteen.

Pitkälti hyvin samankaltainen luottamuksensuojaperiaate on eurooppaoikeuden lisäksi vakiintunut myös saksalaisessa oikeuskäytännössä, jossa periaatteeseen on viitattu termeillä Vertrauensschutz ja Vertrauensschutzprinzip sekä englantilaisessa common law'ssa, jossa luottamuksensuojaan viitataan protection of legitimate expectations – termillä²⁴. Luottamuksensuojaperiaate on Soikkelin mukaan olemassa myös länsinaapurissamme Ruotsissa, mutta Ruotsin luottamuksensuoja on suppea muihin eurooppalaisiin luottamuksensuojaperiaatteisiin nähden. Luottamuksensuoja periaatetta ilmentää lähinnä ruotsalaisen verohallinnon ennakkokannanotto- ja veronoikaisujärjestelmät.²⁵

²² Knuuttinen 2014 s. 805

²³ Mäenpää 2011. s. 285–287

²⁴ Koillinen, M. 2012. Luottamuksensuoja eurooppalaisena oikeusperiaatteena. s. 80

²⁵ Soikkeli 2003 s. 205–212

3 LUOTTAMUKSENSUOJAN SOVELTAMISEDELLYTYKSET

Nauttiakseen luottamuksensuojaa, verovelvollisen veroasian on täytettävä kaikki kolme VML 26 § 2 momentissa säädettyä edellytystä. Soveltamisedellytykset ovat (1) veroasian tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys, (2) verovelvollisen vilpittömän mielen ja (3) verovelvollisen toimiminen viranomaisten ohjeiden tai käytäntöjen mukaisesti.

3.1 Tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys

Luottamusperiaatetta sovellettaessa ensimmäisenä soveltamisedellytyksenä on, että asia on tulkinnanvarainen. Tulkinnanvaraisuudella tarkoitetaan sitä, ettei asian ratkaisu ole suoraan tai helposti johdettavissa voimassaolevasta oikeudesta taikka oikeus- tai verotuskäytännöstä, vaan asiasta voidaan helposti esittää useampia toisistaan eroavia vaihtoehtoisia ratkaisutapoja. Epäselvyydellä taas voidaan viitata esimerkiksi siihen, ettei ole selvää, miten lakia on tulkittava tai tarkoitettu tulkittavan tietyissä tulkintatilanteissa. Epäselvyys soveltamisedellytyksenä on usein läsnä esimerkiksi silloin, kun tulkittavaksi tulevaa lakia on hiljakkoin muutettu, eikä uutta oikeuskäytäntöä ja tulkintalinjoja ole vielä ehtinyt muodostumaan. Lain tulkintalinjaa muutettaessa ankarampaan suuntaan, verovelvollista verotetaan yleensä vanhan, lievemmän laintulkintatavan mukaan²⁶.

Verohallinnon luottamuksensuojaa koskevan vero-ohjeen mukaan veroasiaa ei ole pidettävä tulkinnanvaraisena, jos siihen objektiivisesti tarkastellen soveltuu säännös suoraan. Tulkinnanvaraisena ei voitane pitää myöskään oikeuskäytännön tai vakiintuneen verotuskäytännön perusteella säännöksestä muotoutunutta tulkintaa. ”Epäselvänä on pidettävä tosiasioiltaan selvittämätöntä asiaa. Tällöin

²⁶ Myrsky; Linnakangas 2007 s. 120

ei ole saatavilla yksiselitteistä näyttöä asian selvittämiseksi tai sitä ei ole olemassa”²⁷.

Mikäli asiaa ei ole katsottava edellä kuvatulla tavalla tai muutoin VML 26.2 §:n mukaisesti tulkinnanvaraiseksi tai epäselväksi, asiaan voidaan soveltaa VML 56.2 §:ä. Kyseisen pykälän mukaan verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi, mutta oikaisu on tehtävä vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotusta voidaan kuitenkin oikaista tällöin vain, jos asiaa ei ole pidettävä 26 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla tulkinnanvaraisena tai epäselvänä.

3.2 Verovelvollisen vilpittömän mielen

Jotta luottamuksensuojaperiaatetta voitaisiin soveltaa, verovelvollisen on täytynyt toimia vilpittömässä mielessä. Jotta verovelvollisen voitaisiin katsoa toimineen vilpittömässä mielessä, häneltä edellytetään riittävää selonottoa säädöksistä ja ohjeista, jotka ohjaavat täyttämään verovelvollisen velvollisuudet²⁸.

Vilpittömällä mielellä (*bona fide*) tarkoitetaan hyvää uskoa, tietämättömyyttä taikka erehtymistä oikean asiantilan suhteen. Tarkemmin vilpittömässä mielessä on usein kyse perustellusta vilpittömässä mielestä, jolla tarkoitetaan, ettei henkilö tiennyt, eikä hänen olisi pitänytkaan tietää jostakin seikasta. Vilpittömän mielen vastakohta on vilpillinen mieli (*mala fide*).²⁹ Verovelvollisen voidaan katsoa toimineen vilpittömässä mielessä, kun verovelvollinen toimii säännösten ja verottajan antamien ohjeiden mukaisesti, eikä anna veroviranomaiselle väärää, epäselvää, puutteellista tai harhaanjohtavaa tietoa verotuksen perusteena olevista seikoista. ”Käytännössä verovelvollisen on täytynyt ottaa riittävä selko säännöksistä

²⁷ Verohallinto. 2000. Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. Diaarinumero: 569/38/2000 2. luku Soveltamisedelytyksistä, alaluku Epäselvä asia. Saatavana WWW-aineistona: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Luottamuksensuojasta_verotusmenettelyssa\(9968\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Luottamuksensuojasta_verotusmenettelyssa(9968)) Viitattu 25.11.2015

²⁸ Myrsky; Linnakangas 2007 s.120

²⁹ Karttunen, T. ym. 2012. Juridiikan perusteet. Helsinki: Sanoma Pro Oy. s. 130

ja ohjeista, jotka ohjaavat täyttämään hänen verotukseensa liittyvät velvoitteet”.

30

Mikäli verovelvollinen on toiminut vilpillisessä mielessä, hän on tällöin yleensä tiennyt jostakin hänen verotuksensa kannalta epäedullisesta seikasta, mutta jättänyt kertomatta siitä verotuksessa. Näissä tapauksissa verovelvollinen syyllistyy yleensä rikoslain³¹ 29. luvun mukaisesti veropetokseen. RL 29:1 mukaan joka (1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, (2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan, (3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai (4) muuten petollisesti, aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi. RL 29:2 mukaan törkeäksi veropetoksen tekee huomattavan taloudellisen hyödyn tavoittelu tai rikoksen teko erityisen suunnitelmallisesti, jos rikos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Tällöin törkeästä veropetoksesta seuraava rangaistus on vankeutta vähintään neljä kuukautta tai enintään neljä vuotta. RL 29:3 mukaan veropetos on puolestaan katsottava vain lieväksi, jos veropetos on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, ottaen huomioon tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat. Lievissä veropetoksissa rikoksentekijä on tuomittava lievästä veropetoksesta sakkoon. Rikoslain 29:4 säädetään lisäksi veron määrääjassa maksamattajättämisestä seuraavasta verorikkomuksista. RL 29:4.2 mukaan verorikkomuksena ei kuitenkaan pidetä vähäistä laiminlyöntiä, joka on viivyttelemättä korjattu. Tämän momentin mukaan verovelvollinen voi siis nauttia vilpittömän mielen suojaa, jos hän virheellisen tiedon annettuaan kuitenkin korjaa laiminlyöntinsä viipymättä.

³⁰ Verohallinto 2000 2. luku soveltamisedellytyksistä, alaluku Verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä.

³¹ Rikoslaki 19.12.1889/39

Toimiminen vilpillisessä mielessä (Vaasan HaO 14.12.2004 04/0537/1)

Vaasan hallinto-oikeudessa käsitellyssä EVL ja TVL soveltamisen rajanvetoa koskevassa tapauksessa verotuksen oikaisulautakunta oli katsonut X:n harjoittaman asunto-osakkeiden ja kiinteistöjen myyntitoiminnan TVL:n mukaan verotettavaksi pääomatuloksi, kun taas HaO katsoi toiminnan EVL:n mukaan verotettavaksi.

HaO:n mukaan tuloverolain valintaa koskevasta kysymyksestä ei ole olemassa selkeää oikeuskäytäntöä eikä oikeustieteellisessä kirjallisuudessakaan oltu päädytty yhtenevään kantaan. Kysymystä siitä, onko X:n harjoittama toiminta elinkeinotoimintaa, voitiin siis pitää verotusmenettelystä annetun lain 26.2 §:n tarkoittamalla tavalla tulkinnanvaraisena.

X:n toimintaa oli verotettu useiden vuosien ajan TVL mukaisesti ja X:n harjoittaman tulonhankkimistoiminnan verottamisen TVL:n mukaisesti voitiinkin täten katsoa muodostaneen viranomaisen noudattaman käytännön. Myös toiminnan laatu oli pysynyt eri verovuosina hyvin samankaltaisena.

Koska verovelvollinen X oli kuitenkin täyttänyt lakisääteisen ilmoittamisvelvollisuutensa luovutusvoittojen osalta vasta kehotuksen jälkeen, hänen ei voitu katsoa toimineen asiassa vilpittömässä mielessä. Sovellettavan tuloverolain valintaa ei voitu näinollen ratkaista X:n eduksi VML 26.2 §:n perusteella. VML 26.2 §:n mukaan kaikkien momentissa esitettyjen ja tässä työssä aiemmin kuvattujen soveltamisedellytysten tulee täytyä, jotta verovelvollinen voisi saada luottamuksensuojaa.

Vilpittömään mieleen liittyy läheisesti asianosaisen selonottovelvollisuuteen. Verotusasioissa verovelvollisilla on tietyt selonottovelvollisuudet verotuksensa toi-

mittamisesta, eikä verovelvolliselle oikeuskäytännössä ole voitu antaa luottamuksensuojaa vain siksi, ettei verovelvollinen ole jostakin yksinkertaisesta seikasta tietämättömänä ottanut selvää asiasta verotuksen toimittamiseksi. Syventävässä vero-ohjeessa selonottovelvollisuuden on katsottu olevan niin laaja, kuin minkälaisiin ja laajuisiin huolellinen verovelvollinen olisi ryhtynyt omaan veroasiaansa vaikuttavien seikkojen selvittämiseksi (ns. bonus pater familias –periaate).³²

3.3 Viranomaisten ohjeiden tai käytännön mukaan toimiminen

Viranomaisen ohjeiden tai käytännön mukaan toimiminen on edellytyksenä luottamuksensuojan soveltamiselle. Tällä viitataan verotusmenettelylain esitöiden mukaan lähinnä pidempään jatkuneeseen verotuskäytäntöön, mutta kuitenkin yhdenkin verovuoden verotuksen on katsottu riittävän perusteeksi luottamuksensuojan soveltamiselle³³. Verohallinnon käytännöllä voidaan tarkoittaa omassa verotuksessa sovellettujen lisäksi myös toisen verotuksessa sovellettuja tulkintalinjoja³⁴.

Viranomaisen toimivaltansa nojalla antama ohje tai neuvo luo perustan luottamuksensuojalle. Jos viranomaisen antama ohje havaitaan jälkikäteen tulkinnallisesti virheelliseksi, sitoo se viranomaista itseään virheellisenäkin, kunnes virhe on oikaistu. Verovelvollisella on peruste vaatia VML 26.2 §:n soveltamista asiaansa toimittuaan virheellisen ohjeen mukaisesti siltä osin, kun muutoksesta johtuvat veroseuraamukset kohdistuvat virheen oikaisun julkistamista edeltävään aikaan³⁵. Verovelvollinen velvoitetaan vero-ohjeen mukaan siis seuraamaan asiaansa liittyvää verotuskäytäntöä, jota voidaan pitää jokseenkin kohtuuttomana vaatimuksena ottaen huomioon, ettei tyypillisellä verovelvollisella ole riittävää asiantuntemusta, jolloin verovelvollinen saattaisi tosiasiallisesti olla kykenevä tällaiseen oikeus- ja verotuskäytännön kehittymisen seuraamiseen.

³² Verohallinto 2000. Luottamuksensuojasta verotuksessa. Luku 2, alaluku Verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä.

³³ HE 53/1998 Yksityiskohtaiset perustelut, alaluku 1.1 laki verotusmenettelystä

³⁴ Myrsky; Linnakangas 2007 s.121

³⁵ Verohallinto 2000 2. luku soveltamisedellytyksistä, alaluku Viranomaisen antamat ohjeet

Verovirastoista saatavan paikallisen ohjauksen tulee olla yhtenevää sekä valtakunnallisen ohjauksen että virastosta annettujen ennakkoratkaisujen kanssa, koska verovelvollisen on voitava luottaa viranomaisen toiminnan johdonmukaisuuteen. Ohjauksen yhtenevyys tulee ottaa huomioon myös suullisesti annettavassa ohjauksessa³⁶.

Verovelvollisen toimiminen edellisten verovuosien tapaan, kun Verohallinto ei ole reagoinut toimintatapaan edellisinä vuosina on yksi luottamuksensuojan soveltamisperusteista. Kaksi seuraavaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua ovat olleet muovaamassa oikeus- ja tulkintakäytäntöjen kehitystä.

Pitkään jatkunut verotuskäytäntö (KHO 6.11.1997/2826)

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa lakitoimisto ja osakas A nauttivat luottamuksensuojaa, kun yhtiön tuloja yritettiin verottaa osakkaan tuloina. Asiassa otettiin huomioon se, että yhtiön toiminta oli jatkunut useiden vuosien ajan hyvin samankaltaisena ja -kokoisena.

Verotuskäytännön vaikutus yhtiöjärjestelytilanteissa (KHO 18.9.1998/1922)

Pitkälti yllä kuvattua KHO ratkaisua muistuttavassa vuotta myöhemmin annetussa KHO ratkaisussa osakehuoneistojen vuokraustoimintaa harjoittaneen yhtiön verotuksessa ei sovellettu luottamuksensuojaperiaatetta. Yhtiötä oli aiempina vuosina verotettu EVL:n mukaan, mutta kun yhtiöön oli sulautunut TVL:n mukaan verotettu yhtiö, yhtiötä ei enää aiemman verotuskäytännön mukaan voitu verottaa

³⁶ Verohallinto 2000 2. luku soveltamisedellytyksistä, alaluku Viranomaisen antamat ohjeet

EVL:n mukaisesti, kun otettiin huomioon yhtiön harjoittaman liiketoiminnan luonne ja yhdenmukainen verotus verrattuna muihin verovelvollisiin.

Luottamuksensuojaperiaatetta sovellettiin verotusmenettelyssä jo ennen VML 26.2 §:n luottamuksensuojan sisältävän pykälän säätämistä. Nykyään voimassa oleva verotusmenettelylaki säädettiin vuonna 1995. Useat luottamuksensuojan soveltamisen kannalta tärkeät tulkintalinjaukset on tehty 1990-luvun lopussa verotusmenettelylain säätämisen jälkeen.

Oikeuskäytännössä on hyväksytty veroviranomaisen ohjeen mukaan toimimiseksi myös suullisesti verovirkailijalta saadun ohjeen mukaan toimiminen.

Suullisesti saatu ohje (KHO 2003:21)

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 30.04.2003/1062 arvioitiin verovelvollisten oikeutta luottaa Verohallinnon virkamieheltä suullisesti saamiinsa ohjeisiin ja toimia ohjeiden mukaisesti. A:n puoliset olivat ostaneet osakehuoneistoja aloittaakseen vuokraustoiminnan harjoittamisen. He olivat käyneet verotoimistossa tiedustelemassa suunnittelemiensa korjausten aiheuttamien kulujen vähenskelpoisuutta 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. Verohallinnosta saatu ohje oli hyvin yksiselitteinen, eikä verovelvollisten katsottu voineen epäillä ohjeen oikeellisuutta. Siitä huolimatta, että veroasiamies, Verotuksen oikeudenvalvontayksikkö ja hallinto-oikeus olisivat katsoneet korjaukset

peruskorjauksiksi ja kulut osaksi hankintahintaa, korkein hallinto-oikeus ratkaisi asian verovelvollisten eduksi antaen verovelvollisille VML 26.2 §:n mukaista luottamuksensuojaa.

Vaikka viranomaisen ohjeella VML 26.2 §:ssä tarkoitetaankin lähinnä Verohallinnossa laadittuja kirjallisia ohjeita, ohjeiksi on voitu korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa katsoa myös suullisesti Verohallinnosta saatu ohje.

Pääsääntöisesti luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisperusteeksi kaivataan kuitenkin myöhemmin toteennäytettävää kirjallista ohjetta, joita ovat esimerkiksi vero.fi-sivustolla julkaistavat syventävät vero-ohjeet, joita verohallinto laatii ja päivittää säännöllisesti monilta verotuksen yksityiskohtaisiltakin osa-alueilta. Toimiminen Verohallinnon verkkosivujen syventävien vero-ohjeiden mukaisesti on verovelvolliselle vahva peruste nauttia luottamuksensuojaa veroasiassaan, mikäli syventävässä vero-ohjeessa myöhemmin havaitaan ristiriitaisuuksia lain kanssa tietyissä soveltamistilanteissa.

3.4 Luottamuksensuojan määritelmän suhde soveltamisedellytyksiin³⁷

Kullan mukaan luottamusvaatimuksella osana luottamuksensuojaperiaatetta tarkoitetaan viranomaistoimintaan kohdistuvaa perusteltua odotusta, että viranomainen käyttäytyy tietyllä tavalla etenkin silloin, kun viranomaisharkinta on oikeudellisesti sidottua. Kulla kuitenkin korostaa, ettei luottamusvaatimukseen vetoaminen ole perusteltua, mikäli oikeustilan muutos on ollut kohtuudella ennakoitavissa.

Lisäksi luottamuksensuojan soveltamiseksi edellytetään, että henkilö on ryhtynyt johonkin taikka jättänyt tekemättä jotakin, jota ei ole enää ilman haitallisia seurauksia mahdollista peruuttaa.

³⁷ Kulla 2012 s.110–112

Kolmantena edellytyksenä Kulla pitää suojaamisen arvoista luottamusta. Tällä hän viittaa esimerkiksi vilpittömän mielen vaatimukseen soveltamisedellytyksenä ja siihen, ettei luottamuksensuojan tarkoituksena ole suojata lainvastaista toimintaa.

Neljäntenä soveltamisedellytyksenä on kolmen ensin esitetyn täytyessä, että viranomaisen tai tuomioistuimen suorittaman intressipunninnan tuloksena edellä mainittu taho katsoo verovelvollisen intressin olevan painavampi kuin veroviranomaisen.

3.5 Soveltamisrajoitukset

Verotusmenettelylain esitöiden mukaan luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen ei saisi olla verotuksessa rajatonta, vaan periaate tulisi ainoastaan kohottaa yhdeksi ratkaisua ohjaavaksi periaatteeksi. Luottamuksensuojaperiaatetta ei siis yksittäistapauksissa voida soveltaa ensisijaisesti, vaan erilaiset muut periaatteet saatetaan punnita ratkaisutoiminnassa tärkeämmiksi, jotta verovelvolliset esimerkiksi voisivat tulla yhdenvertaisesti kohdelluiksi verotuksessa. Hallituksen esitöissä korostetaan myös, että luottamuksensuojaperiaate on tarkoitettu sovellettavaksi edellä kuvatulla tavalla epäselvissä, tulkinnanvaraisissa tilanteissa eikä periaatteen soveltaminen saa johtaa ilmeisen väärin verotuspäätösten syntymiseen³⁸.

Samoissa esitöissä luottamusperiaatteen soveltamisrajoitusedellytykseksi on määritelty myös se, jos verovelvollinen on omalla toiminnallaan ollut aiheuttamassa tilanteen muodostumista epäselväksi, jolla pyritään mitä ilmeisimmin välttämään verovelvollisten vilpilliset yritykset keinotella verotuksessaan siitä huolimatta, että periaatteen soveltamisedellytykseksi onkin kirjattu myös verovelvollisen vilpittömän mielen.

³⁸ HE 53/1998

4 YLEISET PERIAATTEET VEROTUKSESSA

Verotusmenettelylain mukaisen luottamuksensuojan tarkoituksena on lisätä verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta³⁹. Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet on listattu verotusmenettelystä annetun lain 26 §:ssä, josta luottamuksensuojaakin koskeva momentti löytyy. Lisäksi yleisinä periaatteina verotuksessa vaikuttavat perustuslain säännökset.

Oikeusvaltioperiaate ja lailla säätämisen vaatimus

Perustuslain mukaan julkisen vallan käytön on aina perustuttava lakiin (PL 2.3 §)⁴⁰. Laillisuusperiaatteen mukaan Verohallinnon toiminnan tulisi siis vastata tarkoin voimassa olevaa lakia.

Voidaan pohtia kysymystä siitä, tuleeko verotusmenettelylain luottamuksensuojaa koskeva pykälä kuitenkin noudatetuksi tehtäessä muusta verosäännöksestä sanamuodon mukainen tulkinta, jätettäessä luottamuksensuojaa koskevaa pykälää soveltamatta ja ratkaistaessa veroasia verovelvolliselle epäsuotuisalla tavalla. Käsiteltäessä veroasioita hallinto-oikeuksissa, lähtökohtana tulkinnassa on lain sanamuodonmukainen tulkinta ja hyvin usein myös systemaattinen lain-tulkinta tilanteissa, joissa lain sanamuodolle kaivataan tukea myös oikeuskirjallisuudesta. Toki ratkaisutoiminnassa tulee ottaa huomioon myös tavoitteellinen laintulkinta, jotta ratkaisut eivät johtaisi kohtuuttomiin tai järjettömiin lopputuloksiin. Analogista laintulkintaa ei kuitenkaan yleensä voida käyttää tuomioistuinten ratkaisutoiminnassa.

Lainsäädäntövallan siirtäminen

Myös muu viranomainen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätystä asiasta, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä

³⁹ Verohallinto 2000

⁴⁰ Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)

sääntelyn asiallinen merkitys edellyttä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu (PL 80.2 §). Verohallinto antaa vuosittain lukuisia syventäviä vero-ohjeita, jotka ovat yleisesti saatavilla Verohallinnon nettisivuilla ja Verohallinnon toimipaikoissa, ja jotka ovat tuomioistuinten ratkaisutoiminnassa sallittuja oikeuslähteitä. Verohallinnon toimivaltaan sisältyy oikeus antaa sitovia ohjeita ja ratkaista verotuksessa samankaltaiset asiat oman verotuskäytäntönsä mukaisesti. Verohallinnon ohjeissa ilmenee kuitenkin valitettavan usein ristiriitoja lainsäädännön ja erityisesti alati muuttuvan oikeuskäytännön kanssa. Ongelmia koituu viimeistään siinä vaiheessa, kun tavanomaiset verovelvolliset etsivät internetistä ratkaisua verotuksen ongelmatilanteisiinsa. Tavanomainen maallikko verovelvollinen ei useinkaan etsi vastausta verotusta koskevaan ongelmaansa lainsäädännöstä, vaan nykyajan digitalisoituneessa yhteiskunnassamme vastaus kysymyksiin löytyy yleensä vero.fi -sivustolta.

Lakia alemmanasteisten säädösten soveltamisrajoitus

Jos asetuksen tai muun lakia alemmanasteisen säädöksen säännös on ristiriidassa perustuslain tai muun lain kanssa, sitä ei saa soveltaa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa (PL 107 §). Verovelvollisen on voitava luottaa siihen, että Verohallinto viranomaisena toimii julkista valtaa käyttäessään lain mukaan. Verovelvollisten käytöstä ohjaavat syventävät vero-ohjeet saattavat kuitenkin johdattaa verovelvollisia harhaan. Kun verotuspäätöksiin haetaan oikaisua verotuksen oikaisulautakunnalta, oikaisulautakunta saattaa ottaa ratkaisutoiminnassaan huomioon lain lisäksi myös verotuskäytännön ja syventävät vero-ohjeet. Kuitenkin valitettaessa hallinto-oikeuteen, asian lopputuloksen kannalta ratkaisevaa ei ole verohallinnon käytäntö tai vero-ohjeet, vaan laki, joka tulee oikeuslähdeopin mukaisesti sovellettavaksi ennen verohallinnon julkaisuja. Ratkaistaessa veroasioita vero-ohjeiden soveltaminen ratkaisun perusteluna tulee yleensä kyseeseen vasta sellaisessa tilanteessa, jossa laista, prejudikaateista tai lainvalmisteluaineistosta ei löydy perusteita ratkaisun tekemiseksi.

Oikeusturva

Perustuslain 21.1 §:ssä määritellään jokaisen oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa. Jokaisella on saman momentin nojalla myös oikeus ylipäänsä saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. 21.2 §:n nojalla käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Verotusmenettelystä annetussa laissa on myös säädetty myös velvollisuudesta kuulla verovelvollista, jos hänen verotustaan ollaan olennaisesti muuttamassa. Jos VML 26.3 §:n mukaan siis verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomaisen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Pyydettyä verovelvolliselta vastinetta tai muuta selvitystä mahdollisuuksien mukaan on mainittava, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi esittää.

Muut verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet

Edellä mainittujen lisäksi verotukseen liittyy lisäksi perustuslain 15.1 §:n mukainen omaisuuden suoja. PL 15.1 §:n mukaan jokaisen omaisuus on turvattu. Kenenkään tuloihin tai omaisuuteen ei saada siten kohdistaa ylimääräisiä tai lainvastaisia veroseuraamuksia. Jokaisella voidaan katsoa olevan oikeus tulla verotetuksi oikeudenmukaisesti ja oikeamääräisesti, ja välttyä siten luottamuksensuojan soveltuessa ylimääräisiltä veroseuraamuksilta.

Lisäksi verotusmenettelylain 26 §:ssä on listattu useita verotusmenettelyssä noudatettavia periaatteita luottamuksensuojaperiaatteen lisäksi. Periaatteet ovat yleisiä ja niitä sovelletaan laajasti kaikissa veroasioissa, vaikka pykälää ei aina kirjattaisikaan varsinaiseen päätökseen suoraan. Periaatteet vaikuttavat silti taustalla veroasioiden ratkaisemisessa.

Veronsaajan ja verovelvollisen tasapuolista kohtelua varmistavat erityisesti VML 26.1 §, jonka mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti ja VML 26.6 §, jonka mukaan verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

VML 26.4 §:ssä säädetään siitä, kenellä on velvollisuus tehdä selvityksiä veroasian ratkaisemiseksi. Kyseisen momentin mukaan verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitetun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana.

5 LUOTTAMUKSENSUOJA OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ

Luottamuksensuojaa verotuksessa koskevaa oikeuskäytäntöä on julkaistu melko paljon niin hallinto-oikeuksista kuin korkeimmasta hallinto-oikeudestakin. Etsiesäni oikeuskäytäntöä luottamuksensuojasta, hakuni asiasanalla ”luottamuksensuoja” kaikessa suomalaisessa oikeuskäytännössä tuotti 156 osumaa, joista suuri osa koski muita kuin verotukseen liittyviä asioita. Näistä karsisin tutkimukseni kohteeksi ainoastaan verotusmenettelyä koskevat ratkaisut korkeimmasta hallinto-oikeudesta ja hallinto-oikeuksista. Korkeimman hallinto-oikeuden 44 julkaistusta verotusta ja VML 26.2 §:ä koskevasta ratkaisusta olen tässä työssä esitellyt kuusi tapausta ja hallinto-oikeuksien kymmenestä ratkaisusta neljä. Edelliisiin lukuihin en ole laskenut mukaan hallintolain mukaisen luottamuksensuojan perusteella ratkaistuja asioita.

Olen pyrkinyt valitsemaan työhön sellaiset tärkeät ja merkitykselliset tapaukset, joiden myötä luottamuksensuojan soveltamiskäytäntö on ymmärrettävissä ja jotka ovat syntyneet melko yleisten tilanteiden johdosta. Osan muuten merkityksellisistä ja mielenkiintoisista luottamuksensuojaa verotuksessa koskevista ratkaisuksista olen karsinut pois niiden monimutkaisuuden takia. En kokenut hirmu monimutkaisten ratkaisujen esittelyn palvelevan tämän työn tarkoitusta. Suuri osa julkaistuista tapauksista koskee melko yksityiskohtaisia tilanteita, jotka eivät todennäköisesti tule osumaan useimpien luottamuksensuojaa kaipaavien kohdalle. Tässä työssä esitellyt ratkaisut ovat niitä, joissa luottamuksensuojaperiaate vaikutti merkittävästi lopulliseen ratkaisuun. En ole tässä esitellyt sellaisia ratkaisuja, joissa luottamuksensuoja on mainittu perusteluissa vain ohimennen, eikä sillä ole ollut suurta merkitystä ratkaisuun päätymisessä.

Työnantajan saaman luottamuksensuojan ulottuminen myös työntekijään (KHO 2009:20)

A:n työnantajan luona oli suoritettu verotarkastus, jossa oli todettu työnantajan maksaneen A:lle perusteettomasti verovapaita matkakustannusten korvauksia.

Koska työnantaja oli toiminut tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti, työnantajalle ei voitu maksuunpanna työnantajasuorituksia korkeimman hallinto-oikeuden aiemmin harkitseman mukaisesti. Perusteettomasti suoritettuja matkakustannusten korvauksia ei voitu luottamuksensuojaa huomioon ottaen jälkiverotuksin lukea A:n tuloksi. A säästy siis maksamasta työnantajasta johtuneita jälkiveroja.

Työnantajan saaman luottamuksensuojan ulottuminen myös työntekijään (Turun HaO 29.6.2007 07/0425/3)

KHO oli ennakkoperintäasiassa katsonut aiemmin, että työnantaja oli ateriakorvauksia maksaessaan toiminut tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti, jolloin työnantajaan oli sovellettu luottamuksensuojaa. Vaikka ateriakorvaukset eivät olleet täyttäneet verovapauden edellytyksiä, maksuunpanot oli kumottu.

Työntekijää oli työnantajansa ennakkoperintäasian ratkaisusta huolimatta jälkiverotettu ateriakorvauksista. Hallinto-oikeus katsoi, että työnantajalle myönnetty luottamuksensuoja ulottui myös työntekijään, koska ei ollut erityisistä syistä ratkaista asiaa toisin. Jälkiverotukset kumottiin, vaikka niiden edellytykset sinänsä täyttyivät.

Pitkään jatkunut velvollisuuden laiminlyönti (KHO 2010:13)

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa yhdistys oli katsonut, että koska yhdistystä ei ollut pyydetty toimittamaan veroilmoitusta, sen toiminta olisi verovapaata. Vastuu siitä, että veroilmoitus verotettavasta tulosta annetaan, on verovelvollisella. Yhdistys oli toiminut samalla tavalla vuosikymmeniä, eikä se ollut koskaan toimittanut veroilmoitusta Verohallinnolle. Yhdistys ei nauttinut luottamuksensuojaa siitä huolimatta, että Verohallinnolla olisi ollut vuosikymmeniä aikaa puuttua yhdistyksen virheelliseen menettelyyn.

Ei oikeussuojan tarvetta (KHO:2013:96)

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa ei ollut katsottu yhtiön toimintaa suojaamisen arvoiseksi⁴¹. Yritysveroimisto oli X Oy:n vaatimuksesta katsonut X Oy:n omistamien Y Oyj:n osakkeiden kuuluvan yhtiön henkilökohtaisen tulolähteen varallisuuteen eikä elinkeinotoiminnan tulolähteen käyttöomaisuuteen. Verotuksen oikaisulautakunta oli jättänyt tutkimatta X Oy:n vaatimuksen Y Oyj:n osakkeiden katsomisesta elinkeinotoiminnan tulolähteen käyttöomaisuuteen kuuluviksi, koska X Oy:llä ei katsottu olevan oikeussuojan tarvetta. Hallinto-oikeus oli hylännyt X Oy:n valituksen. Koska poikkeamisella ei ollut vaikutusta verovuoden verotettavaan tuloon, varallisuuteen eikä veron määrään, yhtiön oikaisuvaatimus oli tullut jättää tutkimatta ja hallinto-oikeuden oli tullut hylätä yhtiön valitus.

”Asiasta oli verotusta toimitettaessa tehty sinänsä päätökseksi kutsuttu kannanotto, jolla ei ollut sitovaa vaikutusta myöhempien vuosien verotuksessa. Päätöksen vaikutus ei siten ollut sama kuin verotusmenettelystä annetun lain 62 §:ssä tarkoitetuissa ja niihin rinnastettavissa tilanteissa. Tulevina vuosina suunniteltavien toimenpiteiden verokohtelusta olisi aikanaan mahdollista saada sitova ennakkoratkaisu tai ennakkotieto niistä erikseen säädetyssä järjestyksessä.”

Verotuskäytännön mitätöityminen toiminnan muuttuessa (Vaasan HaO 14.8.2008 08/0482/3)

Osakkeita luovuttanut yhtiö oli verotuksen oikaisulautakunnassa vaatinut luovutettujen osakkeiden katsomista EVL mukaisesti käyttöomaisuudeksi, jolloin osakkeiden luovutus olisi ollut verovapaa. Yhtiö oli omistanut luovutetut osakkeet noin kymmenen vuoden ajan. Oikaisulautakunta oli hylännyt valituksen, koska osakkeita luovuttaneen yhtiön toiminta oli viimeisen viiden vuoden aikana muuttunut

⁴¹ Kulla on teoksessaan Hallintomenettelyn perusteet kuvannut hallintolain 6 §:ään pohjautuvan luottamuksensuojan käsitteeseen kuuluvaksi luottamuksen suojaamisenarvoisuuden lisäksi myös luottamusvaatimuksen, siihen perustuvan toiminnan ja intressipunninnan. s. 109–110

niin, ettei kahden muun yhtiön luovutettuja osakkeita voitu enää pitää käyttöomaisuuteen kuuluvina. Yhtiö vetosi hallinto-oikeudessa luottamuksensuojaan.

Hallinto-oikeus katsoi, että yhtiön liiketoiminnallinen yhteys yhtiöihin, joiden osakkeita luovutettiin, oli päättynyt useita vuosia ennen kyseisten osakkeiden myyntiä. Näin ollen myytäessä yhtiöiden osakkeita niitä ei voida pitää luovuttavan yhtiön käyttöomaisuutena siitäkään huolimatta, että ne aikanaan ovat sellaisia olleet. Yksinomaan yhtiön käsitys siitä, että osakkeet olisivat toiminnallisen yhteyden puuttumisesta huolimatta säilyttäneet käyttöomaisuusluonteensa, ei tee kysymystä osakkeiden luonteesta niitä myytäessä tulkinnanvaraiseksi tai epäselväksi. Yhtiö A:lla ei näin ollen ole oikeutta vaatimaansa luottamuksensuojaan.

Viranomaisen tekemä virhe (Vaasan HaO 16.2.2010 T 10/0074/3)

Vaasan hallinto-oikeuden 2010 annetussa ratkaisussa verovelvollinen oli toiminut Verohallinnon julkaiseman kirjallisen ohjeen mukaisesti, mutta Verohallinnossa tapahtuneen virheen johdosta verovelvolliselle ei ollut kuitenkaan määrätty veroa, josta verovelvollinen oli vero-ohjeen mukaisesti toimittanut erillisen selvityksen.

Verovelvolliselle ei voitu hallinto-oikeuden mukaan määrätä ylimääräisiä jäännösveroja, vaan jäännösveron määräämistä oli pidettävä kohtuuttomana ottaen huomioon, että veronkorotus olisi johtunut ainoastaan viranomaisessa tehdystä virheestä, eikä verovelvollisen omasta syystä.⁴²

⁴² Lisää luottamuksensuojan soveltamisen kannalta keskeistä oikeuskäytäntöä on tarkasteltu edellä luvussa 3 luottamuksensuojan soveltamisedellytyksistä.

6 LOPUKSI

Verohallinto ei ole päivittänyt ohjettaan Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä⁴³ sen antopäivän jälkeen 22.3.2000. Oikeuskäytäntö on kuitenkin sen jälkeen muovannut luottamuksensuojaperiaatteen soveltamista verotusmenettelyssä. Yhdenmukaisen ja oikeudenmukaisen verotuksen edistämiseksi olisi tärkeää, että verohallinto päivittäisi aktiivisemmin syventäviä vero-ohjeitaan.

Tutustuttuani tätä opinnäytettä kirjoittaessani kattavasti verohallinnon julkaisuihin ja erilaisiin luottamuksensuojaa verotuksessa käsitteleviin oikeustieteellisiin teoksiin, on mielestäni edelleen epäselvää, mikä on katsottava riittävän epäselväksi tai tulkinnanvaraiseksi verotustilanteeksi, jotta verovelvollinen voisi saada luottamuksensuojaa. Oikeuskäytännössä on tehty linjauksia esimerkiksi siihen suuntaan, että verohallinnon pitkään jatkunut piittaamattomuus virheelliseen verotukseen olisi perusteena luottamuksensuojajyväskylän soveltamiselle. Toisaalta kuitenkin ollessa kyse riittävän suuresta intressistä, luottamuksensuojaa ei ole voitu soveltaa (esim. tapauksessa KHO 2010:13). Pelkästään tämän yhden esimerkin valossa on mielestäni selvää, että verovelvollisten oikeusturvan toteutumisen takaamiseksi verohallinto ryhtyisi mitä pikimmiten toimiin luottamuksensuojaa verotuksessa koskevan ohjeensa päivittämiseksi.

Kun luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytykset verotuksessa eivät ole täysin yksiselitteiset, eikä oikeuskäytännöstä johdettavat tulkintaohjeet ja erilaiset rajanvedot tulkinnassa ole aivan selviä, mielestäni olisi vain kohtuullista, että luottamuksensuojaa koskeva VML 26.2 § tulisi useamminkin sovellettavaksi erityisesti ennen, kun verohallinto saa aikaiseksi päivittää syventävää vero-ohjettaan. Päivittämällä vero-ohjetta voidaan varmistaa se, että tavalliset verovelvolliset pystyvät tosiasiallisesti täyttämään selvilläolovelvollisuutensa omia veroasioitaan koskien.

⁴³ Verohallinto 2000

7 LÄHTEET

Järvenoja, M. 2011. Käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoiton verovapaus ja luottamuksensuojan soveltuvuus – ratkaisujen KHO 2010:64 ja KHO 2010:50 arviointi. Lakimies 3/2011 s. 576–590

Karttunen, T. ym. 2012. Juridiikan perusteet. Helsinki: Sanoma Pro Oy

Knuuttinen, R. 2014. Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate? Lakimies 6/2014 s. 799–824

Koillinen, M. 2012. Luottamuksensuoja eurooppalaisena oikeusperiaatteena. Helsinki:Suomalainen lakimiesyhdistys.

Kulla, Heikki 2012. Hallintomenettelyn perusteet. Helsinki: Talentum Media Oy

Myrsky, M. 2000. Luottamuksensuojaperiaatteen kysymyksiä verotuksessa. Defensor Legis 5/2000

Myrsky, M. 2010. Mikä on käyttöomaisuutta? Missä menee TVL:n ja EVL:n soveltamisalueiden raja? Milloin verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa? Ratkaisujen KHO 2010:50, KHO 2010 T 2675 ja KHO 2010:64 arviointia. Defensor Legis 6/2010 s.901-909

Myrsky, M. Milloin verotuksessa on mahdollista saada luottamuksensuojaa? Defensor Legis 5/2011 s. 636-649

Myrsky, M. 2009. Oliko verotuksessa mahdollista saada luottamuksensuojaa? Ratkaisun KHO 2009:20 arviointia. Lakimies 4/2009 s. 678-686

Myrsky, M. 2014. Suomen tulovero-oikeus. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta. s.26

Myrsky, M; Linnakangas, E. 2007. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki: Talentum. s. 120

Myrsky, M. & Ossa, J. 2008. Verotuksen perusteet. Helsinki: Talentum. s.5

Mäenpää, O. 2011. Eurooppalainen hallinto-oikeus. Helsinki: Talentum.

Määttä, T. ym. 2012. Oikeudellisen ajattelun perusteita – Oikeustieteiden pääsykoekirja 2012. Joensuu: University of Eastern Finland – Oikeustieteiden laitos.

Puronen, P. 2010. Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. WSOY. s.88

Siltala, R. 2001. Johdatus oikeusteoriaan. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. s. 88

Soikkeli, L. 2003. Luottamuksensuoja verotuksessa. Helsinki: WSOY Lakitieto.

Soikkeli, L. 2004. Luottamuksensuoja verotuksessa. Lakimies 2/2004 s. 320–323

Suviranta, O. 2004. Yleiset opit ja muutoksen hallinta – Oikeusvoimasta luottamuksen suojaan. Lakimies 7–8/2004 s. 1421–1436

Tieteen termipankki. Oikeusvarmuus (eurooppaoikeus). Saatavana WWW-aineistona: [http://tieteen termipankki.fi/wiki/Oikeustiede:oikeusvarmuus_\(eurooppaoikeus\)](http://tieteen termipankki.fi/wiki/Oikeustiede:oikeusvarmuus_(eurooppaoikeus)) Viitattu 16.11.2015

Tuomela, A. 2012. Luentodiat Helsingin yliopiston valtiotieteellisen tiedekunnan julkisoikeuden kurssin oikeusturva koskevalta luennolta. Saatavana WWW-aineistona: <http://www.helsinki.fi/oikeustiede/oppiaineet/hallinto-oikeus/Julkisoikeus/18.10.%20oikeusturva%202.pdf> Viitattu 16.11.2015

Tuori, Kaarlo. 2003. Oikeusjärjestys ja oikeudelliset käytännöt. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. s. 55

Ukkola, M. 2013. Oikeusvoima ja luottamuksensuojaperiaate julkisissa hankinnoissa. Edilex-artikkeli 24/2013 <http://www.edilex.fi/artikkelit/10759>

Urpainen, M. 2006. Matkakustannusten korvaaminen – luottamuksensuoja. Oikeustieto 4/2006 Kommentoituja oikeustapauksia – Korkeimmasta hallinto-oikeudesta

Verohallinto. 2000. Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. Diaarinumero: 569/38/2000 Saatavana WWW-aineistona: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Luottamuksensuojasta_verotusmenettelyssa\(9968\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Luottamuksensuojasta_verotusmenettelyssa(9968)) Viitattu 25.11.2015

LAIT

Hallintolaki (6.6.2003/434)

Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)

Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)

Varainsiirtoverolaki (29.11.1996/931)

HALLITUKSEN ESITYKSET

HE 53/1998

OIKEUSTAPAUKSET

Korkein hallinto-oikeus

KHO 6.11.1997/2826

KHO 18.9.1998/1922

KHO 2003:21

KHO 2009:20

KHO 2010:13

KHO 2013:96

Hallinto-oikeudet

Turun HaO 29.6.2007 07/0425/3

Vaasan HaO 14.12.2004 04/0537/1

Vaasan HaO 14.8.2008 08/0482/3

Vaasan HaO 16.2.2010 T 10/0074/3