

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Ennakkopäätösten soveltamisesta liikevaihtoverotuksessa

Kun puhutaan ylimpien tuomioistuinten ratkaisujen ennakkopäätösluonteisuudesta, tämä perustuu ainakin osaksi ajatukseen, että konkreettiseen yksittäistapaukseen annetun ratkaisun perusteella voidaan pelkistää esiin yleinen oikeusohje. Tuomioistuin ei tämän käsityksen mukaan anna pelkästään yksittäistapausta koskevaa sovellutusratkaisua, vaan ottaa kantaa myös yleisluontoiseen ongelmaan lainsäädännön tulkinna. ¹ Ajatus lienee yleisesti hyväksytty samoin kuin sekin, että oikeuslähdeopillisesti ennakkopäätökset ovat jonkinasteisesti velvoittavia. Erisuuntaisia ajatuksia on sitä vastoin esitetty kysymyksestä, ovatko ylimpien tuomioistuinten ennakkopäätökset siinä mielessä sitovia, että esimerkiksi alempien viranomaisten on noudatettava ratkaisuisaan niistä ilmenevää oikeusohjetta, viime kädessä rangaistusseuraamuksen uhalla.

Vero-oikeudessa ei ole enemmälti keskusteltu ennakkopäätösten sitovuudesta. Korkein hallinto-oikeus itse lienee sillä kannalla, että sen antamat päätökset eivät ole edellä tarkoitetulla tavalla sitovia. Alemmat viranomaiset ovat kuitenkin yleensä pitäneet tarkoituksenmukaisena noudattaa samaa tulkintaa, jonka korkein hallinto-oikeus on omaksumut ennakkopäätökseksi katsotussa ratkaisussa. Tällainen tarkoituksellinen sidonnaisuus on perusteltua jo yksinomaan sen vuoksi, että jos alemman viranomaisen toisen sisältöisestä päätöksestä valitetaan, ratkaisu viimeistään korkeimmassa hallinto-oikeudessa todennäköisesti muuttuu tuon ennakkopäätöksen mukaiseksi. ² Ennakkopäätösten noudattaminen myös edistää oikeusturvaa, koska verovelvolliset voivat ennakoida viranomaisten päätökset ja lisäksi välttyä tarpeettomilta muutoksenhauilta.

¹ Ks. esim. Aulis Aarnio, Oikeudellisen ajattelun perusteista s. 58 ss.

² Ks. Hannu Tapani Klami, Ennakkotapausten sitovuudesta Suomen oikeudessa, DL 1986 s. 170.

Ennakkopäätökset keskeisimpänä oikeuslähteenä

Liikevaihtoverotuksessa on korkeimman hallinto-oikeuden päätöksillä ollut ja on edelleen monista syistä ehkä poikkeuksellisenkin suuri merkitys oikeuslähteenä. Nykyinen lainsäädäntö on pääosaltaan valmisteltu 1950-luvulla ja seuraavan vuosikymmenen alussa. Elinkeinoelämä on sen jälkeen monipuolistunut ja muuttunut niin olennaisesti, että yhä useammin joudutaan tilanteisiin, joissa lainsäädännöstä ja sen esitöistä ei löydy vastausta kysymykseen, mikä on jonkin liiketoimen tms. verokohtelu. Lainsäädäntö on jäänyt ajastaan jälkeen. Liikevaihtoverotusta koskeva lainsäädäntö sisältää myös monia sellaisia käsitteitä ja määritelmiä, jotka poikkeavat esimerkiksi muusta verolainsäädännöstä ja joille ei löydy riittävän täsmällistä sisältöä myöskään yleisestä kielenkäytöstä. Molemmista syistä johtuvissa tulkintaongelmissa on jouduttu turvautumaan lähes yksinomaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin.

Ennakkopäätösten merkitystä oikeuslähteenä on lisäksi korostanut se, että liikevaihtoverotus ei ole sanottavasti kiinnostanut vero-oikeuden tutkijoita. Tieteellisin menetelmin tapahtuvaa järjestelmällistä tutkimusta ei juuri ole harjoitettu, vaan oikeuskirjallisuus — sikäli kuin sanotaan voidaan tässä yhteydessä käyttää — on pitkälti jäänyt vain käytännön kokemusta omaavien kirjoittajien yksittäisiä tulkintakysymyksiä käsittelevien artikkeleiden varaan. Verojärjestelmien erilaisuudesta johtuen ei ulkomaisesta kirjallisuudestakaan ole liiemmin ollut apua. Kun oikeuskirjallisuuden — tai oikeustieteen — puutteellisuuskin on ollut katettava korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta etsittäville oikeusohjeilla, liikevaihtoverolainsäädännön tulkinta on muodostunut erityisen ennakkopäätöskeskeiseksi.

Korkein hallinto-oikeus on antanut yli 7 000 nykyistä liikevaihtoverolakia ja siihen liittyvää lainsäädäntöä koskevaa päätöstä. Ne kattavat hyvin koko tulkinnallisen alueen siitäkin syystä, että liikevaihtoveroasioissa muutoksenhakua korkeimpaan hallinto-oikeuteen ei ole rajoitettu muutoin kuin veron määrän perusteella. Asiakohtaisia muutoksenhakurajoituksia ei ole. Ennakkopäätösten käyttämiselle tulkinnan oikeuslähteenä on tämän suhteen ollut hyvät edellytykset. Käytännössä asia on kuitenkin osoittautunut ongelmalliseksi. Muiden oikeuslähteiden puutteellisuus on johtanut liian pitkälle menevään ja orjalliseen korkeimman hallinto-oikeuden päätösten seuraamiseen. Ennakkopäätöksen luonteisina on pidetty lähes kaikkia, julkaisemattomiakin yksittäisiä ratkaisuja ja toisaalta samanlaisuuspäätelmiä on tehty tarkistamatta oikeuskysymysten ja tosiseikkojen riittävää yhdenmukaisuutta.

Hyvästä tarkoituksesta huolimatta tällainen tarkoituksellinen ennakkopäätössidonnaisuus on aikaansaanut verotuskäytännössä pikemminkin rönsyilyä ja epäyhtenäisyyttä kuin tavoitteena ollutta ennakoitavuutta ja käytännön vakiintumista.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten epäonnistunut ja osin virheellinenkin käyttäminen tulkintatilanteissa oikeuslähteenä johtuu sekin liikevaihtoverotuksessa ainakin osittain tieteellisin menetelmin tapahtuvan tutkimuksen puutteesta. Tällä tavoin suoritettuja, esimerkiksi kelpaavia oikeustapausanalyysijä ei juuri ole löydettävissä eivätkä vastaavat mallit muilta oikeuden aloilta ole vaikeuksista sovellettavissa liikevaihtoverotukseen. Tämän vuoksi käytännön lainsoveltajalle ei aina ole niinkään helppoa havaita, millä ratkaisulla on ennakkopäätösarvoa, mikä on päätökseen sisältyvä oikeusohje ja miten laajalti sitä voidaan soveltaa. Nämä käyvät ratkaisuista usein ilmi vain viitteellisesti ja muodostuvat siten enemmän itsenäisiksi tulkinnan kohteiksi kuin ratkaistavana olevan tulkintaongelman oikeuslähteeksi.

Mitkä ratkaisut ovat ennakkopäätöksen luonteisia

Sen seikan, että korkein hallinto-oikeus ei muodollisesti anna sitovia ennakkopäätöksiä, on arveltu vaikuttaneen ratkaisujen kirjoitustapaan. Sellaisissakaan tapauksissa, joissa yksittäinen ratkaisu perustuu yleisemmin sovellettavaksi tarkoitettuun oikeusohjeeseen, tätä ei kirjoiteta päätökseen oikeussäännön muodossa vaan yleisluontoisena viittauksena niihin seikkoihin, jotka ovat vaikuttaneet ratkaisun muotoutumiseen.³ Puuttumatta tällaisen kirjoitustavan arveltuihin tai muihin syihin voidaan todeta, että liikevaihtoverotusta koskevissa asioissa se on suhteellisen yleinen mutta ei suinkaan poikkeukseton. Lisäksi oikeusohje, vaikka sitä ei olisi kirjoitettu normiluonteisen oikeussäännön muotoon, voidaan yleensä kuitenkin pelkistää esiin muiden tunnusmerkkien avulla.

Korkeimman hallinto-oikeuden merkittävimmistä ratkaisuista julkaistaan vuosittain selostuksina ja tietoina ratkaisukokoelma, Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirja. Vuosikirjan julkaisemista koskevien ohjeiden mukaan siinä julkaistaan päätöksiä, joilla on merkitystä lain soveltamiselle muissa samanlaisissa tapauksissa tai joilla on muutoin yleistä merkitystä. Vuosikirjassa julkaistut ratkaisut ovat siten säännönmukaisesti sellaisia, jotka on tarkoitettu yleisemmin sovellettaviksi ja joita voidaan siis käyttää ennakkopäätöksen luonteisina.

³ Ks. *Klami*, mk s. 162.

Kaikki vuosikirjaratkaisut tallennetaan lyhennelminä korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätösrekisteriin, joka samalla muodostaa osan Finlex-tietopankista. Ennakkopäätösrekisteriin tallennetaan lisäksi muitakin sellaisia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, joilla on lainkäyttöä ohjaavaa ja yhtenäistävää merkitystä. Näilläkin päätöksillä on usein ennakkopäätösarvoa, mutta niihin sisältyvän oikeusohjeen yleistämisessä on syytä olla varovainen. Ratkaisu voi koskea jonkin yleisen tulkintaperiaatteen rajatapausta tai muuta erityiskysymystä ja sen ottamisella ennakkopäätösrekisteriin on tarkoitus korostaa vain tätä seikkaa. Ennakkopäätösrekisterissä julkaistuja ratkaisuja voitaneen kuitenkin tietyin varauksin yleensä käyttää ennakkopäätöksen luonteisesti.

Liikevaihtoverotuksessa on muiden oikeuslähteiden puuttuessa pyritty seuraamaan julkaisemattomiakin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja ennakkopäätöstenomaisesti. Aina ei ole kiinnitetty huomiota edes siihen, että vertailtavana oleva päätös on ratkaistu näytön perusteella tai ettei ratkaisussa muutoin ole esitettyjen vaatimusten raajamisesta tai vastaavista syistä voitu ottaa aidosti kantaa taustalla olevaan oikeuskysymykseen.⁴

Uutta lainsäädäntöä tai muutoin uudenlaista oikeuskysymystä koskeissa asioissa annettavat päätökset ovat aina erityisen mielenkiinnon kohteina. Uudet asiat tulevat kuitenkin muutoksenhakuviranomaisissa esille usein »väärässä järjestyksessä». Tapauksen, josta ennakkopäätös annetaan, tulisi olla asianomaista asiaa hyvin valaiseva. Ensiksi ratkaistaviksi tulevat asiat saattavat kuitenkin koskea tulkintaa ajattelun rajatapauksia tai jotain erityiskysymystä taikka olla tosiseikoiltaan huonosti selvitettyjä. Tällaisessa tilanteessa ei korkein hallinto-oikeus voi tehdä yleisesti sovellettavaksi tarkoitettua ja julkaistavaa päätöstä, koska siitä olisi enemmän haittaa kuin hyötyä.⁵ Uusissa asioissa annettaviin julkaisemattomiin päätöksiin tulisiikin yleistämistä ajattelun suhtautua erityisen varovasti. Verotuskäytäntö voi muutoin saada heti alkuun virheellisen suunnan.

Ennakkopäätöksiksi tarkoitetuista ratkaisuista ei yleensä ilmene, miten laajalti niihin sisältyvää oikeusohjetta voidaan soveltaa. Tämä selviää vasta myöhempien ratkaisujen yhteydessä ja usein tähän kuluu pitkään aika. Ratkaisuja, joihin oikeusohjeen katsotaan soveltuvan, ei normaalisti ole tarpeen julkaista, vaikka tapaukset tosiseikoiltaan tai josain muussa suhteessa poikkeaisivat ennakkopäätöksestä. Siitä huolimatta, että ne ovat yleisesti sovellettavaksi tarkoitetun tulkinnan mu-

⁴ Ks. Jussi *Karilainen*, KHO:n päätökset liikevaihtoverolain tulkintaperusteina, Verotus 1984 s. 346 ss.

⁵ Ks. Lassi *Kilpi*, Veroasian ajaminen KHO:ssa, DL 1987 s. 10 s.

Ennakkopäätösten soveltamisesta liikevaihtoverotuksessa

kaisia, ne eivät itse ole ennakkopäätöksen luonteisia eikä niiden perusteella voida tehdä yleistyksiä uusissa tulkintatilanteissa. Muussa tapauksessa alkuperäiseen ennakkopäätökseen sisältyvän oikeusohjeen soveltaminen laajenee helposti sellaisiin tapauksiin, joihin se ei ole tarkoitettu sovellettavaksi.

Osa julkaisemattomistakin ratkaisuksista saattaa olla periaatteellisia ja yleisluonteiseen asiaan kantaa ottavia. Vielä useammin ne käytännön lainsoveltajan mielestä tuntuvat sellaisilta. Koska julkaisemattomia ratkaisuja ei kuitenkaan ole tarkoitettu käytettäväksi ennakkopäätöksinä, niiden perusteella ei pitäisi tehdä sen kaltaisia johtopäätöksiä. Virheellisten päätelmien mahdollisuus on liian suuri.

Suomessa ei yleensä ole ollut tapana antaa ennakkopäätösarvoa muille kuin ylimpien tuomioistuinten päätöksille. Tilanne on kuitenkin jossain määrin muuttunut sen jälkeen, kun esimerkiksi hovioikeuksien ja läänioikeuksien päätöksiä on alettu julkistaa Finlex-tietopankissa. Näiden tuomioistuinten antamien päätösten yleistä merkitystä korostaa lisäksi se, että muutoksenhakua ylimpään tuomioistuimeen on olennaisesti rajoitettu. Liikevaihtovero-oikeuden päätöksiä ei toistaiseksi ole julkaistu Finlexissä eikä muutoinkaan, vaikka siihen liikevaihtoverolain 73.1 §:n nojalla olisi mahdollisuus. Tästäkään syystä liikevaihtovero-oikeuden ratkaisuja ei voida käyttää ennakkopäätöksenomaisesti. Tämä merkitys tulisi liikevaihtoveroasioissa varata vain korkeimman hallinto-oikeuden julkaistuille ratkaisuille.

Ennakkopäätökseen sisältyvä oikeusohje

Kun ennakkopäätökseen sisältyvä oikeusohje on ratkaisun perusteluissa kirjoitettu norminluonteisen oikeussäännön muotoon, se on helposti havaittavissa ja sitä voidaan soveltaa vastaavalla tavalla kuin lain säännöksiä. Vuosikirjaratkaisuissa sääntö ilmenee yleensä myös ratkaisuselostuksen otsikosta. Useimmissa tapauksissa oikeusohjetta ei kuitenkaan ole eikä aina ole voitukaan kirjoittaa normin kaltaiseksi säännöksi, vaan se on ilmaistu viitteellisesti. Liikevaihtoverotuksessa on tavallista kirjoittaa näkyviin vain ne kriteerit, joihin päätöksen lopputulos perustuu. Ratkaistaessa esimerkiksi sitä, harjoitetaanko jotain toimintaa liiketoiminnan muodossa, kriteereiksi ovat muodostuneet toiminnan jatkuvuus ja julkisuus sekä ansiotarkoitus. Päätöksen perustelut kirjoitetaan silloin yleensä muotoon »ottaen huomioon toiminnan jatkuvuus ja julkisuus sitä katsotaan harjoitettavan liiketoiminnan muodossa».

Ratkaisuperusteina käytettävät kriteerit näkyvät yleensä myös vuosikirjan otsikosta ja ennakkopäätösrekisterin hakusanoina. Oikeusohjeen pelkistäminen ratkaisun perusteena olevien kriteereiden avulla ei kuitenkaan aina ole ennakkopäätöksen soveltajalle ongelmatonta. Soveltaja tietää kyllä, mihin seikkoihin tulisi kiinnittää huomiota, mutta oikeusohjeen tarkempi sisältö jää epämääräiseksi. Kriteerit ovat lisäksi usein kovin suhteellisia. Esimerkiksi liikevaihtoverolain 14 §:ssä tarkoitettujen välittömästi ensikäytössä kulutettavien tavaroiden kohdalla on yhtenä kriteerinä lyhyt käyttöikä. Eräissä tapauksissa tämän on katsottu merkitsevän vain muutaman tunnin kestävää käyttöä, kun taas joissakin toisissa tapauksissa on hyväksytty useiden kuukausien pituinen käyttöikä. Tulkinta vaihtelee tavaroista ja toimialoista riippuen. Tällaisiin suhteellisiin kriteereihin perustuva oikeusohje täsmentyy vasta vähitellen useiden asiaa koskevien ratkaisujen myötä.

Ennakkopäätökseen ratkaisumallina vetoavan lainsoveltajan kannalta hankalimpia — ja toisaalta helpoimpia — ovat yksinomaan »on katsottava» -päätelmään perustuvat ratkaisut. Niiden soveltaminen ennakkopäätöksinä on turvallisinta rajoittaa identtisiin tapauksiin, koska yleisempää soveltamista varten tarvittava oikeusohje jää suurelta osin soveltajan oman tulkinnan varaan.

Samanlaisuuden vaatimus

Ennakkopäätöksen soveltuvuus kulloinkin tulkittavana olevan tapauksen ratkaisumalliksi edellyttää paitsi oikeuskysymyksen myös tosiseikaston samanlaisuutta. Vaatimus samanlaisuudesta ei kuitenkaan merkitse identtisyyttä, vaan riittävää on olennaisten seikkojen samanlaisuus. Muutoinhan ennakkopäätösten käyttöarvo jäisi kovin vähäiseksi. Edellä on todettu, että ennakkopäätökseen sisältyvän oikeusohjeen pelkistäminen ja sen täsmällisen sisällön selville saaminen ei aina ole helppoa. Samalla tavoin tulkinnanvaraista on usein, mitkä ovat olennaisia tosiseikkoja ja vallitseeko niiden välillä riittävä samanlaisuus.

Liikevaihtoveroasioissa on tapana päätösten perusteluissa kuvata melko laajasti ne olosuhteet ja muut tosiseikat, joissa liiketoimi tai vastaava on tapahtunut. Kuvaus sisältää usein myös sellaisia seikkoja, joilla ei ainakaan suoranaisesti ole vaikutusta päätöksen lopputulokseen. Olennaiset tosiseikat ilmenevät perustelujen päätelmäosasta, jossa oikeusohjetta sovelletaan tapauksen tosiseikastoon. Oikeussäännön muotoon kirjoitetut perustelut samoin kuin ratkaisuperusteena käytettävät kriteerit osoittavat, mitkä tosiseikat ovat olleet lopputuloksen kan-

nalta olennaisia. Ne käyvät usein selville myös vuosikirjapäätösten ratkaisuselostusten otsikoista ja ennakkopäätöskorttien hakusanoista.

Aina ei kuitenkaan ole mahdollista päätellä, mitkä tosiseikat on ennakkopäätöstä tehtäessä katsottu olennaisiksi. Olennaista voi olla myös tosiseikaston muodostama kokonaisuus. Tässäkin suhteessa »on katsottava» -päätelmään perustuvat ratkaisut ovat hankalimpia. Tosiseikkojen olennaisuus jää paljolti lainsoveltajan oman käsityksen varaan.

Liikevaihtoveroasioissa on käytettävänä runsaasti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja koskevaa aineistoa. Niitä sisältyy korkeimman hallinto-oikeuden julkaiseman vuosikirjan ja ennakkopäätösrekisterin lisäksi verohallituksen julkaisemaan Liikevaihtoverotiedotuksia-lehteen ja liikevaihtoverotusta koskevaan Verohallinnon käsikirjaan (Verohallituksen julkaisu No 30). Kaikissa näissä olevat tiedot ovat paitsi viranomaisten myös muiden käytettävissä. Sen lisäksi liikevaihtovero-oikeus toimittaa vain alan viranomaisten käyttöön tarkoitettuja ns. annaaleja sekä lyhyitä selostuksia kaikista korkeimman hallinto-oikeuden liikevaihtoverotusta koskevista ratkaisuksista. Annaalit sisältävät täydellisen selostuksen tapauksen kulusta, eri vaiheissa esitetyistä vaatimuksista ja kunkin viranomaisportaan antamasta päätöksestä. Ne ovat korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjan ohella ainoat julkaisut, joista tapausten tosiseikastot käyvät ilmi täydellisinä. Muut julkaisut ovat luonteeltaan hakemistoja ja näin ollen tosiseikkojen kuvauksen osalta vajavaisia.

Kun lainsoveltaja etsii ratkaistavanaan olevaan tapaukseen mallia korkeimman hallinto-oikeuden antamista päätöksistä, hänellä on taipumus pitää riittävänä hakemistoista saatavaa tietoa. Varsinkin sellaisissa tapauksissa, joissa olennaiset tosiseikat eivät ole selvästi osoitettavissa tai tapausten samanlaisuus ei muutoin ole riidaton, tällainen menettely voi johtaa virheellisiin päätelmiin ja yleistyksiin. Tulkinanvaraisemmissa tapauksissa olisi ennakkopäätökseksi katsotun ratkaisun koko tosiseikasto selvitettävä vuosikirjasta tai annaalista. Muiden kuin alan viranomaisten kohdalla tällaisen selvittämisen mahdollisuus tosin käytännössä rajoittuu vuosikirjaratkaisuihin.

Hakemistoissa olevien ratkaisuselostusten lyhennelmien perusteella tehdään helposti päätelmä, että korkein hallinto-oikeus on ratkaissut jonkin asian aikaisemman tulkintalinjan vastaisesti tai peräti muuttanut kantaansa. Tapauksiin liittyvän tosiasia- ja muun aineiston lähempi tarkastelu kuitenkin yleensä osoittaa tällaisen päätelmän virheelliseksi. Kannan muutokset ovat suhteellisen harvinaisia ja ne aiheuttavat verotuksessa niin laajoja seuraamuksia, että tällaisen päätelmän tekeminen edellyttää aina ratkaisuja vertailtaessa sekä oikeuskysymyk-

sen että tosiseikaston samanlaisuuden varmistamista koko käytettävänä olevan aineiston perusteella.

Eräitä liikevaihtoverotuksen erityispiirteitä

Osa liikevaihtoverolainsäädännön normeista on kirjoitettu tyhjentäviksi tarkoitettujen luetteloiden muotoon. Tällaisia ovat esimerkiksi liikevaihtoverolain 3 §:ssä oleva verottomien tavaroiden ja lain 4 §:n 1 momentissa oleva ns. alkutuotevähennykseen oikeuttavien tavaroiden luettelo. Säännösten mukainen verokohtelu on tarkoitettu varata vain luetteloihin sisältyville tavaroille ja niillekin vain siinä muodossa tai sillä tavoin käsiteltyinä kuin ne on luetteloissa mainittu. Tästä syystä niin säännöksiä kuin niitä koskevia ennakkopäätöksiäkin on tulkittava ahtaasti. Ennakkopäätöksiä voidaan ilman erehtymisen vaaraa soveltaa vain olennaisilta tosiseikoiltaan identtisiin tapauksiin.

Liikevaihtoverolain soveltamisalaa koskevat ennakkopäätökset ovat myös sellaisia, joiden perusteella tehtävissä yleistyksissä tulisi olla varovainen. Erityisesti tämä koskee palvelujen tulkitsemista verollisiksi. Liikevaihtoverotus on nykyisen lain mukaan tavaroihin, niiden vaihdantaan kohdistuvaa verotusta. Palvelut eivät — telepalveluja lukuun ottamatta — kuulu liikevaihtoverotuksen piiriin silloinkaan, kun palvelusuorituksen luovuttaminen tapahtuu jonkin esineen välityksellä tai siihen liittyy esineen omistus-, käyttö- tai muun oikeuden luovutus. Tämän vuoksi sellaisia ennakkopäätöksiä, joissa jokin palveluluonteinen suoritus on tulkittu tavarann myynniksi ja siten verolliseksi, ei tulisi yleistää muita vastaavatyypiksiäkään palveluja koskeviksi. Muutoin lain soveltamisala alkaa vähitellen laajentua hallitsemattomasti palvelujen suuntaan. Palvelujen kohdalla on uudessa tulkintatilanteessa pidettävä aina lähtökohtana, että lainsäädännön ja sen esitöiden mukaan, jotka ovat oikeuslähteinä velvoittavampia kuin ennakkopäätökset, palvelut eivät kuulu liikevaihtoverotuksen piiriin.

Investointien vähennysoikeutta koskevat säännökset ovat osoittautuneet tulokinnan kannalta monessa suhteessa ongelmallisiksi. Säännösten sanamuoto ei ole erityisen onnistunut ja investointien verokohtelu muuttuu käytännössä usein sellaisessa paikassa, jota on vaikea ymmärtää. Säännösten tulkinta on lisäksi ollut ehkä tarpeettomankin tiukasti sanamuodossa pitäytävää ja ahdasta. Tämä johtuneekin ainakin osittain siitä, että niitä pidetään poikkeussäännöksinä. Tällaisella ajattelulla on ollut oikeutuksensa sen vuoksi, että investointien vähennys-oikeus ei alunperin kuulunut nykyiseen liikevaihtoverojärjestelmään ja

vähennysoikeus oli aluksi voimassa väliaikaisena. Investointien vähennyssäännöstö on kuitenkin ollut pysyvänä voimassa jo vuodesta 1981 lähtien ja sen soveltamisalaa on myöhemmin eräiltä osin laajennettu. Sen voidaankin sanoa olevan — rajoituksistaan huolimatta — olennainen osa liikevaihtoverotuksen nykyistä vähennysjärjestelmää, jossa vähennysoikeus on pääsääntö ja vähennyskeltvottomuus poikkeuksellista joskin melko yleistä. Tämän vuoksi on jossain määrin kyseenalaista, voidaanko tulkinnan yleisenä lähtökohtana enää pitää investointien vähennyssäännösten poikkeusluonteisuutta.

Myös ennakkopäätösten soveltamisessa on havaittavissa käsitys investointien vähennysoikeuden poikkeuksellisuudesta. Vähennysoikeuden hyväksyviä päätöksiä sovelletaan suppeasti, kun taas vähennysoikeuden epäävistä ennakkopäätöksistä tehdään tähän suuntaan pitkälle meneviä yleistyksiä. Esimerkkinä viime mainitusta voidaan ottaa korkeimman hallinto-oikeuden 10. 10. 1985 antama päätös, taltio 4367 (KHO 1985 II 628) ja sen soveltaminen. Asiassa oli kysymys tehtaan höyryvoimalaitoksen ja sen polttoaineiden kuljetusjärjestelmään kuuluvien kuoren ja lietteen käsittelylaitteiden vähennyskelpoisuudesta. Ratkaistavana oikeuskysymyksenä oli, käytettiinkö laitteita välittömästi tavaravalmistustoiminnassa. Päätöksen perustelujen keskeiset kohdat oli kirjoitettu — tässä hieman lyhennettynä ja mukailtuna — seuraavasti: »Höyryenergia eli vesihöyry, jota käytetään yhtiön teollisuuslaitoksissa, ei ole liikevaihtoverolaissa tarkoitettu tavara. Yhtiö ei siten käytä kuorijätettä ja lietettä välittömästi tavaravalmistustoiminnassa eikä yhtiö ole voimalaitostoimintansa osalta liikevaihtoverolain 1 §:ssä tarkoitettu liiketoiminnan harjoittaja. Näin ollen ei myöskään voida katsoa, että yhtiö käyttää verovelvollisena tai muutoinkaan voimalaitoksessa olevia tai pysyvänä rakennelmana pidettävään kuljetusjärjestelmään kuuluvia kuoren ja lietteen käsittelylaitteita välittömästi tavaravalmistustoiminnassa.» Yhtiö ei saanut tehdä kone- ja laitevähennystä.

Selostettu ratkaisu soveltuu hyvin käytettäväksi ennakkopäätökseksi, koska se on vuosikirjaratkaisu ja siihen sisältyvä oikeusohje on kirjoitettu perusteluissa avoimesti näkyviin. Sen perusteella voidaan tehdä yleinen päätelmä, että tehtaan voima-asemalla ja sen yhteydessä energian tuotantoa palvelevia koneita ja laitteita ei käytetä välittömästi itse tehtaassa tapahtuvassa tavaroiden valmistuksessa. Verotuskäytännössä ratkaisun on kuitenkin katsottu tämän lisäksi soveltuvan lähes kaikkiin tehtaan sisälläkin sijaitseviin koneisiin ja laitteisiin, joilla energiaa siirretään, muunnetaan tms. tuotantokoneiden käyttöön. Tällaista yleistystä ei tuon ratkaisun perusteella kuitenkaan voida tehdä, koska tosiseikat poikkeavat toisistaan aivan olennaisesti. Virheelli-

sen yleistyksen seurauksena verotuskäytäntö on näiden laitteiden kohdalla muodostunut sekavaksi ja epäjohdonmukaiseksi.

Investointien vähennysoikeutta koskevista ennakkopäätöksistä ei myöskään pitäisi tehdä minkäänlaisia yleistyksiä tai päätelmiä sellaisissa tapauksissa, joissa on kysymys myyntitarkoitukseen perustuvasta vähennysoikeudesta. Näiden kahden vähennyssäännösten perusteet ovat siinä määrin toisistaan poikkeavat, että on suoranainen virhe käyttää toista vähennysoikeutta koskevaa ratkaisua ennakkopäätöksenomaisesti toisen vähennysoikeuden tulkintaohjeena.

Lopuksi

Liikevaihtoverotusta koskevan lainsäädännön tulkinta on korostetun ennakkopäätössidonnaista. Jos lainsoveltajan ratkaistavana olevaan tulkintakysymykseen näyttää löytyvän malli jostakin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä, sitä noudatetaan kriittittömästi ja varmistumatta siitä, että päätös on tarkoitettu yleisesti sovellettavaksi ja että se on oikeuskysymyksen ja tosiseikaston suhteen riittävän samanlainen ratkaistavana olevan tapauksen kanssa. Tästä on aiheutunut epäyhtenäisyyttä verotuskäytännössä tavoitteena olleen yhtenäisyyden asemesta.

Tämän kirjoituksen tarkoituksena ei ole pyrkiä vähentämään ennakkopäätösten merkitystä liikevaihtoverolainsäädännön tulkinnessa. Muiden oikeuslähteiden, erityisesti oikeuskirjallisuuden puutteellisuudesta johtuen ennakkopäätösten asema tulee vastaisuudessaakin säilymään keskeisenä. Virheellisten päätelmien ja yleistysten välttämiseksi olisi ennakkopäätöksen luonteisuus rajattava kuitenkin vain niihin ratkaisuihin, jotka on tarkoitettu yleisesti sovellettaviksi. Ennakkopäätöksiä olisi lisäksi aikaisempaa enemmän pyrittävä analysoimaan niihin sisältyvän oikeusohjeen pelkistämiseksi ja olennaisten tosiseikkojen selville saamiseksi.