

Oikeusturvan toteutuminen osana purkukynnyksen oikeudellista arviointia

Erityistarkastelussa korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntö veroasioissa

Oikeudenkäynti hallintoasioissa OT00BG50-3001

ON-työ

Laatija:

Velma Jääskeläinen

19.5.2026

Turun yliopiston laatu järjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu

Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

ON-työ

Oppiaine: Oikeustiede

Tekijä: Velma Jääskeläinen

Otsikko: Oikeusturvan toteutuminen osana purkukynnyksen oikeudellista arviointia – Erityistarkastelussa korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntö veroasioissa

Ohjaaja: Hanna Hämäläinen

Sivumäärä: VII + 23 sivua

Päivämäärä: 19.5.2026

Tässä ON-työssä tarkastellaan oikeusturvan toteutumista veroasioiden purkumenettelyssä, kun oikeudellisen arvioinnin kohteena on purkukynnyksen ylittyminen. Tarkastelun pääpaino on korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä ja sen roolissa jälkikäteisen oikeusturvan toteuttajana osana purkujärjestelmää.

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä on vakiintuneesti korostettu oikeusvarmuuden periaatteen toteutumista veroasioita koskevissa purkuasioissa. ON-työn tarkoitus on selvittää, että vaikuttaako korkeimman hallinto-oikeuden vakiintunut oikeuskäytäntö korostaa oikeusvarmuutta hakijan jälkikäteisen oikeusturvan tosiasialliseen toteutumiseen HOL 117 §:n mukaisissa purkuasioissa. ON-työssä keskitytään tarkastelemaan erityisesti sitä, että toteutuuko oikeusturva asioissa, joissa korkeimman hallinto-oikeuden oikeudellisen arvioinnin kohteena on HOL 117 §:n 2 momentin mukaisen purkukynnyksen ylittyminen veroasioissa. Yleisemmällä tasolla tarkastellaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen prejudikaattiarvoa ja sitä, millä tavoin ne ilmentävät vallitsevaa oikeustilaa käsiteltäessä HOL 117 §:n mukaista lainvoimaisen päätöksen purkamista veroasioissa.

Työssä on hyödynnetty tutkimusmetodina lainoppia. Tutkimuskysymyksiin vastataan prosessioikeudellisesta näkökulmasta soveltamalla lainopillista metodia analysoiden tutkielman kannalta olennaisia oikeuslähdemateriaalia, jota on muun muassa voimassa oleva oikeus ja lain esityöt, oikeuskäytäntö ja -kirjallisuus sekä oikeustieteilijöiden esittämät tulkintakannanotot.

ON-työn keskeiset tutkimustulokset kohdistuvat korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen perusteluiden kattavuuteen ja prejudikaattien ohjaus- ja yhtenäistämiskäyttöön. Oikeusturvan toteutumisen kannalta keskeisiä havaintoja ovat korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen perusteluiden vaillinaisuus, joka näyttäytyy yksityisen oikeusturvan toteutumisen näkökulmasta tarkasteltuna haastavalta. Oikeusvarmuuden korostaminen vahvistaa jo ennestään korkeaa purkukynnystä, joka yhdessä ratkaisun vaillinaisten perusteluiden kanssa voi heikentää huomattavasti yksilön oikeusturvan toteutumista. Näin on etenkin silloin, mikäli kyseinen ratkaisu on prejudikaatti, jolla on tosiasiallisesti yleinen merkitys tulevan oikeuskäytännön kannalta ja viranomaisten lainsoveltamisratkaisujen ohjaajana. Tulokset osoittavat tarpeen yksityiskohtaisemmille perusteluille osana korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä. Veroasioissa korkeimman hallinto-oikeuden perusteluvollisuus jälkikäteisen oikeusturvan toteuttajana on korostuneessa asemassa, koska veroasioissa yksilön vastapuolena on tavallisesti julkisen vallan käyttäjä.

Asiasanat: hallintopäätöksen purkaminen, verotus, oikeusturva, oikeusvarmuus, prejudikaatti, korkein hallinto-oikeus

Sisällys

Oikeusturvan toteutuminen osana purkukynnyksen oikeudellista arviointia.....	I
Lähteet.....	IV
Lyhenteet.....	VII
1 Johdanto.....	1
1.1 Tutkielman tausta.....	1
1.2 Tutkimuskysymykset, metodi, rajaus ja rakenne.....	3
2 Korkein hallinto-oikeus jälkikäteisen oikeusturvan toteuttajana.....	6
2.1 Prosessuaalinen oikeusturva ja oikeusvarmuuden periaate	6
2.2 Prejudikaattifunktio.....	7
3 Lainvoimaisen hallintopäätöksen purkaminen	9
3.1 Purun yleiset edellytykset ja purkuperusteet.....	9
3.2 Purkukynnys	10
4 Tarkastelussa KHO 2024:17	12
4.1 Tapauksen tausta ja purkuperusteen arviointi.....	12
4.2 Purkukynnyksen oikeudellinen arviointi	14
4.2.1 Purkukynnyksen arviointi	14
4.2.2 Ratkaisun perusteluiden analyysi	16
4.3 Ratkaisun rooli prejudikaattina	19
5 Johtopäätökset	21

Lähteet

Kirjallisuus

- Aalto, Pekka: Public Liability in EU Law. Oxford 2011.
- Andersson, Edward: Johdatus vero-oikeuteen. 13., uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2016.
- Galligan, Denis James: Due Process and Fair Procedures: A Study of Administrative Procedures. Oxford 1997.
- Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011.
- Järvenoja, Markku: Epävarmuuden hallinta veroasioissa. Oikeustiede - Jurisprudentia XLVIII:2015, s. 75–148.
- Kemppinen, Heikki: Rangaistuksen määräämisen perusteleminen. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja N:o 344. Helsinki 2021.
- Mäenpää, Olli: Oikeudenkäynti hallintoasioissa: Hallintoprosessioikeuden perusteet. 2., uudistettu painos. Alma Media. Helsinki 2025.
- Männistö, Eero: Ajankohtaista ylimääräisen muutoksenhaun edellytyksistä veroasioissa. Verotus 1/2026, s. 27–36.
- Määttä, Kalle: Ylimääräinen muutoksenhaku verotuksessa ja vähän muutoinkin. Verotus 2/2024, s. 194–202.
- Niemivuo, Matti – Keravuo-Rusanen, Marietta – Kuusikko, Kirsi: Hallintolaki. 2., uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2010.
- Pellonpää, Matti – Gullans, Monica – Pölönen, Pasi – Tapanila, Antti: Euroopan ihmisoikeussopimus. 7., uudistettu painos. Alma Media. Helsinki 2026.
- Rautiainen, Pauli – Kostianen, Aura – Kurki, Visa – Soininen, Niko – Määttä, Tapio: Oikeus ja sen tutkiminen. Vastapaino. Tampere 2023.
- Vesikansa, Heikki – Pälve, Matleena: Ylimääräinen muutoksenhaku verotuksessa. Verotus 4/2019, s. 441–448.
- Virolainen, Jyrki – Martikainen, Petri: Tuomion perusteleminen. Talentum. Helsinki 2010.
- Virolainen, Jyrki – Martikainen, Petri: Pro et contra: Tuomion perustelemisen keskeisiä kysymyksiä. Talentum. Helsinki 2003.

Virallislähteet

HE 29/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 72/2002 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

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

Oikeustapaukset

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin

Esertas v. Lithuania (EIT 2012)

Euroopan unionin tuomioistuin

Köbler, C-224/01, EU:C:2003:513

Hochtief, C-620/17, EU:C:2019:630

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2010:45

KHO 2014:183

KHO 2017:11

KHO 2020:42

KHO 2023:13

KHO 2024:17

KHO 2024:110

KHO 2024:116

Medialähteet

ALLEA – All European Academies. The European Code of Conduct for Research Integrity, www.allea.org (Luettu 14.5.2026).

Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitleminen Suomessa.

Tutkimuseettisen neuvottelukunnan ohje 2023. Tutkimuseettisen neuvottelukunnan julkaisuja 2/2023. https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje_2023.pdf (Luettu 14.5.2026).

Tuominen, Sami: Ylimääräinen muutoksenhaku – verotuspäätöksen purkaminen.

Merilampi 27.11.2024. <https://www.merilampi.com/fi/blogit/ylimaarainen-muutoksenhaku---verotuspaatoksen-purkaminen> (Luettu 23.2.2026).

Verotuksen yleiset menettelysäännöt. Verohallinto. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/167715/verotuksen-yleiset-menettelysaannokset3/> (Luettu 20.2.2026).

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikertomus 2024.

https://www.kho.fi/material/sites/kho/vuosikertomukset/2024/ktxqjxg4s/KHO_vuosikertomus_FI_2024.pdf (Luettu 23.2.2026).

Viranomaispäätöksestä valittaminen hallinto-oikeuteen. Tuomioistuinlaitos.

<https://tuomioistuimet.fi/fi/index/asiat/viranomaispaatoksestavalittaminen/valitus.html> (Luettu 16.5.2026).

Lyhenteet

AutoVL	autoverolaki (777/2020)
EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
POK	Euroopan unionin perusoikeuskirja
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HL	hallintolaki (434/2003)
HE	hallituksen esitys
HTK	hyvä tieteellinen käytäntö
KHO	korkein hallinto-oikeus
HOL	laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2019)
OVML	laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
VML	laki verotusmenettelystä (1558/1995)
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)

1 Johdanto¹

1.1 Tutkielman tausta

Verotus on julkisen vallan käyttöä, jolla puututaan merkittävästi perustuslain (731/1999) 15 §:ssä turvattuun yksityisen omaisuuden suojaan, jonka mukaan jokaisen omaisuus on suojattu. Kansalaisten verovelvollisuuden voidaan katsoa olevan heidän välittömimmin tuntuvia velvollisuuksia yhteiskunnassa.² Tämä vuoksi verotukseen liittyy korostetun laillisuuden vaatimus, joka asettaa selkeät vaatimukset verolainsäädännön sisällölle.³ Verotusta säätelevistä laeista on löydettävä välitön tuki verotuksen jokaiselle elementille.⁴

Sen lisäksi, että verolainsäädännössä on säädettävä verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista, tulee verolainsäädännön sisältää PL 81 §:n mukaan myös säännökset verovelvollisen oikeusturvasta.⁵ Verovelvollisen oikeusturvan kannalta muutoksenhakekeinot ovat merkittävässä asemassa, koska oikeus oikeudenmukaiseen ja tehokkaaseen muutoksenhakuun on keskeinen perusoikeus myös verotuksessa.⁶ Koska verotuksella voi olla merkittävä vaikutus yksilön omaisuuteen, veroasiat ovat yksi suurimmista asiaryhmistä, joita korkein hallinto-oikeus käsittelee.⁷ Verotusta koskevat korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut sisältävät niin valituslupajärjestelmän kautta tulevia tapauksia kuin ylimääräiseen muutoksenhakuunkin liittyviä päätöksiä. Ylimääräistä muutoksenhakua koskevat hakemukset ovat kuitenkin selvässä vähemmistössä kaikista korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäviksi tulevista asioista.⁸

¹ Tämä ON-tutkielma pohjautuu keväällä 2026 Oikeudenkäynti hallintoasioissa -erikoistumisjaksolla yhdessä Ellinöora Moision kanssa kirjoittamaani seminaarityöhön Päätöksen purkaminen verotusasioissa – erityistarkastelussa KHO 2024:17.

² Andersson 2016, s. 1.

³ Verotusta säännellään pääasiassa erityislaeilla, kuten verotusmenettelylailla (1558/1995), oma-aloitteisten verojen menettelylailla (786/2016) ja autoverolailla (777/2020). Verotuksen yleiset menettelysäännöt, 1 Johdanto mukaan: Mikäli erityislainsäädännöstä ei löydy tapauksen kannalta sopivaa säännöstä, sovelletaan veroasioissa tällöin hallintoasioiden yleislakia eli hallintolakia (434/2003).

⁴ Järvenoja 2015, s. 113.

⁵ Mäenpää 2025, s. 2. Oikeusturvalla on vakiintuneesti tarkoitettu oikeuksien turvaamista.

⁶ Männistö 2026, s. 27. Muutoksenhakekeinoista säädetään muun muassa verolainsäädännössä ja hallintolaissa.

⁷ Vuonna 2024 korkeimpaan hallinto-oikeuteen tuli käsiteltäväksi yhteensä 445 verotukseen liittyvää asiaa ja noin ¼ osa vuonna 2024 annetuista ratkaisuista koski veroasioita. Ks. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikertomus 2024, s. 55–59.

⁸ Vesikansa – Pälve 2019, s. 446.

Hallintoprosessilain (808/2019) 4 §:ssä tarkoitetun lainvoimaisen verotuspäätöksen⁹ muuttaminen on mahdollista vain HOL 113 §:ssä määritellyin ylimääräisin muutoksenhakekeinoin, joita ovat lainvoimaisen päätöksen purkaminen ja menetety määräajan palauttaminen. Purkujärjestelmän tarkoitus on yksittäistapauksissa korjata erilaisia oikeudenloukkauksia, joissa yksityinen tai yleinen etu vaatii lainvastaisen tai lainvastaiseksi osoittautuneen päätöksen purkamista.¹⁰

Ylimääräistä muutoksenhakua ei ole tarkoitettu säännönmukaisen muutoksenhaun jatkeeksi, vaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännössä on korostettu oikeusvarmuuden periaatteen toteutumista, joka edellyttää, ettei lainvoimaisiin päätöksiin yleensä puututa.¹¹ Veroasioita koskevasta oikeuskäytännöstä on havaittavissa, että HOL 117 §:n 2 momentin mukainen purkukynnys on asetettu erittäin korkeaksi. Korkean purkukynnyksen vuoksi on melko harvinaista, että ylimääräistä muutoksenhakua koskeva hakemus menestyisi ja muutoksenhaun kohteena oleva päätös muuttuisi tai purkautuisi korkeimman hallinto-oikeuden päätöksellä.¹²

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä korostunut oikeusvarmuuden periaate osana HOL 117 §:n 2 momentissa tarkoitetun purkukynnyksen oikeudellista arviointia, voi vaikuttaa verovelvollisen oikeusturvan tosiasialliseen toteutumiseen purkuasioissa. Oikeusturvan toteutumisen näkökulmasta keskeisessä asemassa ovat korkeimman hallinto-oikeuden tekemän ratkaisun perustelujen kattavuus. Mikäli ratkaisu julkaistaan ennakkopäätösratkaisuna, lisää se korkeimman hallinto-oikeuden tekemän ratkaisun perustelujen painoarvoa tulevan oikeuskäytännön ja siten myös oikeusturvan toteutumisen osalta. Ennakkopäätöksellä tarkoitetaan samanlaisessa tai samankaltaisessa tapauksessa aiemmin annettua ratkaisua, jolla on prejudikaattiarvoa tulevalle oikeuskäytännölle. Tällöin ratkaisevassa asemassa on se oikeussääntö tai periaate, jota on sovellettu tapauksen¹³ tosiseikastoon. Prejudikaatissa taas ratkaisu yleistetään koskemaan myös muita samanlaisia tapauksia. Prejudikaateille on siten luonteenomaista myöhempiä ratkaisutilanteita koskeva

⁹ Säännöksen mukaan päätöksen lainvoimaisuudella tarkoitetaan sitä, ettei päätökseen voida hakea muutosta säännönmukaisella muutoksenhakekeinolla oikaisuvaatimus- ja valitusajan päätyttyä.

¹⁰ KHO 2024:17, kohta 43; Ks. lisää aiheesta Määttä 2024, s. 195–196.

¹¹ Ks. esimerkiksi KHO 2024:17, kohta 43; KHO 2023:13 ja KHO 2010:45; HE 29/2018 vp, s. 187; Tuominen 2024.

¹² Männistö 2026, s. 35; Vesikansa – Pälve 2019, s. 447.

¹³ Ennakkotapauksella tarkoitetaan itse asiaa, jossa on annettu ennakkopäätös tai prejudikaatti.

Ennakkotapauksessa ovat oleellisia ne oikeustositseikat, joihin tulevien tapausten tosiseikastoa verrataan, kun arvioidaan tapausten samankaltaisuutta. Ks. Virolainen – Martikainen 2010, s. 397.

ohjaus- ja yhtenäistämiskäytännön.¹⁴ Näin ollen veroasioissa korkeimman hallinto-oikeuden asema jälkikäteen oikeusturvan toteuttajana on merkittävä erityisesti yksilön näkökulmasta, kun asiassa vastapuolena on tavallisesti julkisen vallan käyttäjä.

1.2 Tutkimuskysymykset, metodi, rajausta ja rakenne

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan korkein hallinto-oikeus on korostanut veroasioita koskeissa purkuasioissa oikeusvarmuuden periaatteen toteutumista.¹⁵ Tutkielman tarkoitus on selvittää, että vaikuttaako korkeimman hallinto-oikeuden vakiintunut oikeuskäytäntö korostaa oikeusvarmuutta hakijan jälkikäteen oikeusturvan tosiasialliseen toteutumiseen HOL 117 §:n mukaisissa purkuasioissa. Tutkielmassa keskitytään tarkastelemaan erityisesti sitä, että toteutuuko oikeusturva asioissa, joissa korkeimman hallinto-oikeuden oikeudellisen arvioinnin kohteena on HOL 117 §:n 2 momentin mukaisen purkukynnyksen ylittyminen veroasioissa. Yleisemmällä tasolla tutkielmassa tarkastellaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen prejudikaattiarvoa ja sitä, millä tavoin ne ilmentävät vallitsevaa oikeustilaa käsiteltäessä HOL 117 §:n mukaista lainvoimaisen päätöksen purkamista veroasioissa.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun perusteluilla on keskeinen asema muun muassa oikeudenkäytön yhtenäisyyden kannalta, joka turvaa osaltaan oikeusturvan toteutumista. Täten tutkielman tutkimuskysymyksiin vastattaessa, on syytä syventää tarkastelua korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöön. Tältä osin tarkastelun pääpaino on ratkaisun KHO 2024:17 perustelujen analysoimisessa ja ratkaisun rooliin prejudikaattina.

Tutkielmassa korostuu metodin käsittäminen työkaluna, joka keskittyy työstämään tutkimusmateriaalia hyödyntäen oikeuslähde- ja tulkintaoppeja.¹⁶ Tutkielman tutkimusmetodi on lainoppi, jonka tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus. Lainopin tehtävä on selvittää voimassa olevien oikeusnormien sisältöä ja esittää oikeusnormeista normi- ja tulkintakannanottoja.¹⁷ Tutkielman tutkimuskysymyksiin vastataan soveltamalla lainopillista

¹⁴ Virolainen – Martikainen 2010, s. 397. Tällöin käsillä on niin sanottu prospektiivinen aspekti, joka puuttuu alempien tuomioistuinten antamilta ratkaisuilta.

¹⁵ Ks. esimerkiksi KHO 2024:17, kohta 43 ja KHO 2010:45.

¹⁶ Tässä tutkielmassa käsitteellä metodi viitataan niihin käytänteisiin ja operaatioihin, joiden avulla tieto tätä tutkielmaa varten on kerätty, sekä niihin sääntöihin, joiden perusteella tietoa on tulkittu.

Tutkimuskirjallisuudessa on esitetty, että metodin käsittäminen tutkijan työkaluna on vakiintunut osaksi oikeustieteen tutkijan työkalupakkia. Ks. esimerkiksi Rautiainen ym. 2023, s. 47 ja s. 50.

¹⁷ Normikannanotolla tarkoitetaan väitettä siitä, mitkä oikeusnormit kuuluvat voimassa olevaan oikeuteen, kun taas tulkintakannanotto menee pidemmälle esittäen jonkin väitteen käsillä olevan oikeusnormin sisällöstä. Ks. lisää Hirvonen 2011, s. 21–23.

metodia analysoiden tutkielman kannalta olennaista oikeuslähdemateriaalia.

Tutkimuskohdetta on lähestytty tutkielman kannalta olennaisten oikeuskäsitteiden ja tutkijan analyttisten käsitteiden avulla.¹⁸ Käsitteiden avulla on pyritty pelkistämään ja luokittelemaan tutkimusaineistoa ja hahmottamaan tutkimuskohteena olevaa ilmiötä. Käsitteet ovat toimineet koko tutkielman työstämisen ajan työkaluina, joiden avulla on kerätty, rajattu ja jäsennelty relevanttia materiaalia, analysoiden niitä keskenään ja lopulta havaintojen kautta päädytty tutkimuskysymysten kannalta olennaisiin johtopäätelmiin. Tutkielmassa hyödynnetään muun muassa voimassa olevaa oikeutta, lain esitöitä, oikeuskäytäntöä, oikeuskirjallisuutta ja oikeustieteilijöiden esittämiä tulkintakannanottoja.

Tutkielman eettisyyden takaamiseksi tutkielman koko elinkaaren ajan on noudatettu menettelytapoja, joista hyvä tieteellinen käytäntö koostuu,¹⁹ ja sitouduttu noudattamaan Tutkimuseettisen neuvottelukunnan ohjeita hyvästä tieteellisestä käytännöstä.²⁰ Eurooppalaisen tutkimuseettisen ohjeistuksen mukaan hyvän tieteellisen käytännön peruseriaatteita ovat luotettavuus, rehellisyys, arvostus ja vastuunkanto.²¹

Tutkielman läpi kantava teema on oikeusturvan toteutuminen HOL 117 §:n mukaisissa purkuasioissa, jota tarkastellaan pääasiassa prosessioikeudellisesta näkökulmasta. Aihetta lähestytään referoimalla aiheen kannalta relevanttia aineellista oikeutta syventäen tarkastelua korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöön. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2024:17 on valikoitunut erityistarkastelun kohteeksi mahdollistaen käytännöntason analyysin tutkimuskysymysten ympärillä. Ratkaisun KHO 2024:17 perustelut sisältävät korkeimman hallinto-oikeuden oikeudellista arviointia tutkielman kannalta olennaisista seikoista, jonka lisäksi suhteellisen uudella ratkaisulla on prejudikaattiarvoa. Ratkaisun julkaisun jälkeen vastaavista asioista on tullut kaksi muuta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua.²² Näin ollen ratkaisun KHO 2024:17 perustelujen vertaaminen sekä uudempaan että vanhempaan oikeuskäytäntöön mahdollistaa sekä yleisemmän tason havainnoinnin

¹⁸ Oikeuskäsitteillä tarkoitetaan tarkkarajaisia ja selkeitä käsitteitä, joilla on oikeusvaikutuksia. Tässä työssä oikeuskäsitteitä ovat esimerkiksi oikeusvarmuus ja oikeusturva. Tutkijan analyttisillä käsitteillä taas viitataan tutkijan itse määrittelemään työkaluun, jolla tutkija tarkastelee tutkimuskohdettaan. Tässä työssä tutkijan analyttisiä käsitteitä ovat olleet esimerkiksi oikeudellinen arviointi ja purkukynnyksen ylittyminen. Ks. lisää käsitteistä tutkijan työkaluna Rautiainen ym. 2023, s. 51–52.

¹⁹ HTK 2023 -ohje, s. 11. Menettelytavat voidaan liittää tutkimustoiminnan eri alueisiin, jotka ovat 1) toimintaympäristö, 2) koulutus, ohjaus ja mentorointi, 3) tieteellisen työn tekeminen, 4) eettisyys ja ennakointi, 5) tutkimusaineistojen käsittely ja hallinta, 6) yhteistyö, 7) tekijyys, julkaiseminen ja viestintä sekä 8) asiantuntija- ja arviointitehtävät.

²⁰ Ks. Tutkimuseettisen neuvottelukunnan HTK 2023 -ohje.

²¹ HTK 2023 -ohje, s. 11; ALLEA.

²² Ks. KHO 2024:110 ja KHO 2024:116.

vallitsevasta oikeustilasta sekä analyysin oikeustilan kehityssuunnista veroasioissa, joissa on tullut sovellettavaksi HOL 117 §:n 2 momentti.

Hallintoprosessilaki muodostaa tutkielman keskeisen prosessioikeudellisen perustan.²³ Hallintoprosessilain lisäksi keskeistä lainsäädäntöä on verolainsäädäntö ja säännösten taustalla vaikuttavat valtiosääntöoikeudelliset perusteet eli perustuslaissa säädetyt perusoikeudet, jotka saavat perustansa muun muassa eurooppaoikeudellisesta normiaineistosta. Tutkielman ohjeellisen laajuuden vuoksi, tutkielmassa keskitytään pääasiassa kansalliseen prosessuaaliseen normiaineistoon.²⁴ Tutkielma ei keskity ylikansalliseen normistoon muutamia yksittäisiä viittauksia lukuun ottamatta. Tutkielman aihe on rajattu keskittymään hallintoasioista vain veroasioihin, jotka ovat edenneet ylimääräisen muutoksenhaun kautta korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Edelleen tutkimus keskittyy vain veroasioiden purkumenettelyyn, josta säädetään HOL 117 §:ssä. Tutkielman tutkimuskysymykset painottuvat HOL 117 §:n 2 momentin mukaiseen purkukynnyksen arviointiin veroasioissa, mutta ymmärrettävyyden vuoksi tutkielma sivuaa tarpeellisilta osin myös HOL 117 §:n 1 momentissa säädettyjä purkuperusteita, koska purkuperusteen olemassaolo on edellytys purkukynnyksen oikeudelliselle arvioinnille.²⁵ Tutkielman tarkastelun ulkopuolelle jäävät kaikki muut asiat ja menettelyt.

Työ etenee siten, että luvussa 2 esitetään keskeinen normiaineisto, joka asettaa korkeimmalle hallinto-oikeudelle velvollisuuden turvata oikeusturvan toteutuminen ennakkopäätösistuimen asemassa. Luku 3 keskittyy referoimaan HOL 117 §:n 2 momentin mukaisen purkukynnyksen oikeudellisen arvioinnin kannalta aiheellista lainsäädäntömateriaalia. Luvun 4 tarkoitus on analysoida luvuissa 2 ja 3 esitettyä normiaineistoa osana korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä. Luvussa 4 keskitytään tarkastelemaan vallitsevaa oikeuskäytäntöä ratkaisun KHO 2024:17 kautta vertaamalla sitä samanlaisiin tai samankaltaisiin ratkaisuihin, jonka lisäksi luvussa tarkastellaan ratkaisun KHO 2024:17 yleisempää vaikutusta prejudikaattina. Johtopäätökset sisältyvät lukuun 5. Tutkimuskysymyksiin vastataan luvuissa 4 ja 5.

²³ Mäenpää 2025, s. 28. Hallintoprosessilaki on prosessuaalinen yleislaki, jonka tarkoituksena on määritellä säädännäisesti oikeusturvan ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet hallintoasiaa ja muuta julkisoikeudellista oikeussuhdetta koskevassa oikeudenkäynnissä.

²⁴ Vaikka tutkielman normiaineisto keskittyy pääasiassa kansalliseen normistoon, on hyvä tiedostaa, että hallintoprosessilakia sovellettaessa oikeudenkäynnin hallintotuomioistuimessa on mukauduttava eurooppaoikeudellisiin puitteisiin, jotka määrittelevät tehokkaan oikeusturvan ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin perusteita. Myös kansainvälisillä sopimuksilla, oikeuskäytännöllä ja hallintoprosessin oikeusperiaatteilla on yhä enemmän merkitystä oikeudenkäynnissä hallintoasioissa. Ks. Mäenpää 2025, s. 29.

²⁵ HE 29/2018 vp, s. 187.

2 Korkein hallinto-oikeus jälkikäteisen oikeusturvan toteuttajana

2.1 Prosessuaalinen oikeusturva ja oikeusvarmuuden periaate

Jälkikäteisten oikeusturvatakeiden tarkoituksena on korjata hallintotohtävän hoitamisessa tapahtunut virhe, laiminlyönti, lainvastainen menettely tai muu oikeudenloukkaus, jotta aineellinen oikeus voi toteutua.²⁶ Oikeusturvan valtiosääntöoikeudelliset perusteet sisältyvät perustuslakiin useammassa eri yhteydessä. Oikeusturva taataan PL 21 §:ssä yleisenä perusoikeutena, jonka saatavuutta määritellään PL 118 §:n virkavastuuta koskevassa säännöksessä. Lisäksi PL 81 §:n mukaan verolaissa on säädettävä verovelvollisen oikeusturvasta.²⁷

Oikeusturvasta on erotettavissa laadullinen, materiaallinen ja prosessuaalinen ulottuvuus. Laadullinen elementti edellyttää julkisen päätöksenteon asianmukaisuutta, hyväksyttävyyttä, oikeudenmukaisuutta ja avoimuutta.²⁸ Materiaalinen elementti taas korostaa hallintotoiminnan sisällöllistä oikeellisuutta ja asianosaisen pääsyä oikeuksiinsa. Kolmanneksi oikeusturva voidaan ymmärtää prosessuaalisessa merkityksessä, joka on tämän tutkielman kannalta keskeisin näkökulma oikeusturvan ulottuvuuksia tarkasteltaessa. Oikeusturvan ymmärtäminen prosessuaalisessa merkityksessä tarkoittaa, että oikeusturvakeinot ja -menettelyt toimivat päätöksenteon ja lainmukaisuuden takeena. Tarkoituksena on taata lainmukainen ratkaisu yksityisen oikeuksia ja velvollisuuksia koskevassa asiassa.²⁹

Hallintoprosessilain esitöiden mukaan HOL 87 §:n 1 momentin 6 kohdan sisältämä vaatimus päätösten perusteleminen on yksi keskeisimmistä PL 21 §:ssä tarkoitetun oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeista,³⁰ joihin kuuluu tuomioistuimen päätösten perusteleminen

²⁶ Mäenpää 2025, s. 6.

²⁷ Mäenpää 2025, s. 515–516 ja s. 642. Kansallisen lainsäädännön lisäksi korkeimman hallinto-oikeuden tulee noudattaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, koska kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen vuorovaikutus on keskeisin piirre EU-oikeuteen liittyvän oikeusturvan takaamisessa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön noudattamatta jättäminen voi asettaa valtion vahingonkorvausvastuuseen. Ks. Köbler, EUT 2003, kohdat 39–40; Hochtief, EUT 2019, kohta 43; Aalto 2011, s. 187–189. Myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön voidaan katsoa sitovan tuomioistuimen päätöksentekoa. Ks. aiheesta lisää Pellonpää ym. 2026, s. 68–82.

²⁸ Mäenpää 2025, s. 2 ja s. 4. Laadulliseen oikeusturvaan kuuluvat muun muassa perusoikeuksina turvatut hyvä hallinto ja oikeusturvan saatavuus hallintoasioissa sekä hallintoasiaa koskevan oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuus.

²⁹ Mäenpää 2025, s. 4 ja s. 362. Esimerkiksi asianosaisen oikeutta tulla kuulluksi voidaan pitää prosessin laatua takaavana ja oikeusturvaa vahvistavana oikeutena. Kuuleminen menettelytakeena edistää myös asian riittävää ja monipuolista selvittämistä. Ks. lisää Galligan 1996, s. 348–361.

³⁰ Päätösten perustelemisen tärkeyttä oikeusturvan takeena korostaa myös se, että edellytys sisältyy EIS:n 6(1) artiklaan ja POK:n 47 artiklaan.

asianmukaisesti ja ymmärrettävästi. Lähtökohtana on, että asianosaisen valituksen hylkäävä päätös vaatii yksityiskohtaisemmat perustelut kuin yksityisen asianosaisen kannalta myönteinen päätös.³¹ Lopulliseen päätökseen johtaneen oikeudellisen päättelyn tulisi ilmetä riittävän selkeästi päätöksen perusteluista.³²

Oikeusturvan keskeinen tehtävä on vahvistaa oikeusvarmuutta ja turvata sen toteutumista yksilön ja julkisen vallan välisessä suhteessa, joka liittyy keskeisesti muun muassa tuomioistuimen toimintaan. Oikeusvarmuutta voidaan pitää yleisenä rakenne- ja sisältöperiaatteena, joka määrittää julkista päätöksentekoa saaden täsmennystä perustuslaista ja muusta lainsäädännöstä.³³ Hallinto-oikeudessa oikeusvarmuudella tarkoitetaan yleensä viranomaisten päätöksenteon lainmukaisuutta, ennakoitavuutta ja valvottavuutta, ja sen toteutuminen edellyttää paitsi ennakoitavaa päätöksentekoa myös lainvoimaisten päätösten pysyvyyttä.³⁴

Oikeudenkäyntimenettelyn tulee näyttää tasapuoliselta ja oikeudenmukaiselta myös ulkoapäin tarkasteltuna.³⁵ Yksilön näkökulmasta tarkasteltuna oikeusvarmuuden keskeinen sisältö koostuu oikeusjärjestykseen perustuvien oikeutettujen odotusten huomioon ottamisesta sekä luottamuksen suojaamisesta, joka kohdistuu oikeudellisen päätöksenteon lainmukaisuuteen ja johdonmukaisuuteen.³⁶

2.2 Prejudikaattifunktio

Oikeusturvan toteuttamiseen liittyy myös hallintoprosessin ohjaava ja oikeutta kehittävä tehtävä.³⁷ Hallintotuomioistuinten tehtävään kuuluu viranomaisten päätöksentekoon kohdistuva tuomiovallan käyttö. Hallintotuomioistuimen päätösten sitovuus rajoittuu muodollisesti asiaan, jota ne koskevat, kun taas ylintä tuomiovaltaa käyttävän korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksillä on tosiasiallisesti yleisempi merkitys tulevan oikeuskäytännön kannalta ja viranomaisten lainsoveltamisratkaisujen ohjaajana. Käytännössä

³¹ HE 29/2018 vp, s. 156.

³² HE 29/2018 vp, s. 157.

³³ Mäenpää 2025, s. 2.

³⁴ Mäenpää 2025, s. 1; HE 29/2018 vp, s. 187; Tuominen 2024; EIS 6 artikla 1 kohta; Ks. myös Esertas, EIT 2012, § 25.

³⁵ HE 29/2018 vp, s. 66.

³⁶ Mäenpää 2025, s. 1.

³⁷ Hallintoprosessin ohjausfunktioilla on kaksi peruskohdetta; hallintoprosessissa tehtävillä ratkaisuilla voidaan ohjata lainsäädännön tulkintaa ja soveltamista viranomaisissa ja hallintotuomioistuimissa, sekä yleisesti lainsäädännön kohteena olevien ihmisten ja yhteisöjen toimintaa. Ks. Mäenpää 2025, s. 24.

korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen merkitys vahvistuu entisestään, jos valituslupa on myönnetty ennakkopäätösperusteella.³⁸

Virallisesti ennakkopäätös asema on tarkoitus olla vain niillä ratkaisuilla, jotka ylin instanssi on tietoisesti tarkoittanut oikeusohjeeksi muita samanlaisia tapauksia ratkaistaessa. Niinpä, ennakkopäätöksinä julkaistaan vain ne ratkaisut, jotka ovat tärkeitä lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai muutoin oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi.³⁹ Silloin, kun korkein hallinto-oikeus toimii prejudikaatti-instanssina, on ratkaisujen perusteluilla usein merkitystä yleisemminkin muissa samanlaisissa asioissa.⁴⁰

Prejudikaateilla voi olla käytännössä merkittävä tosiasiallinen sitovuus, joka ilmenee ennakkopäätösten seuraamisena ja noudattamisena lainkäytössä, vaikka ne kuuluvatkin heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Ratkaisujen prejudikaattivaikutus on sidoksissa prejudikaattien perustelujen painoarvoon, jotta ylimpien tuomioistuinten perusteluilla olisi vaikutusta alempien tuomioistuinten lainsoveltamiseen. Jotta ratkaisun perusteluista ilmenevä oikeus- tai ratkaisuhje voi saada tosiasiallisen sitovuuden tulee ennakkopäätöksen perustelujen olla vakuuttavia. Vakuuttavat perustelut tekevät mahdolliseksi arvioida ratkaistavana olevan tapauksen ja ennakkotapauksien samankaltaisuutta. Perustelujen prejudikaattivaikutus voidaan katsoa toteutuneen silloin, kun perustelut toimivat ohjeena, miten samanlainen tapaus tulisi ratkaista.⁴¹ Ohjausinformaation avoimuus edellyttää, että perusteluiden informaatio vastaa todellista harkintaprosessia sisältäen päätöksentekoon keskeisesti vaikuttaneet pro- ja contra-argumentit⁴² sekä ne oikeuslähteet, joihin ratkaisu perustuu. Mikäli myöhemmässä lainkäytössä poiketaan prejudikaatista, on se perusteltua vain silloin, jos tuomarilla on esittää prejudikaatin perusteluja paremmat perustelut näkemyksensä tueksi. Prejudikaatin perustelut aiheuttavat siten perustelemisvelvollisuuden siitä poikkeavalle.⁴³

³⁸ Mäenpää 2025, s. 24.

³⁹ Virolainen – Martikainen 2010, s. 398. Ratkaisujen julkaisemisesta päättää ratkaisun tehnyt jaosto tai täysistunto.

⁴⁰ Mäenpää 2025, s. 49.

⁴¹ Mäenpää 2025, s. 50.

⁴² Virolainen – Martikainen 2003, s. 51. Pro et contra -argumentoinnissa tuomion perusteluissa tuomari puntaroi eri vaihtoehtoja ja osoittaa, miksi hän on lopulta sulkenut osan vaihtoehtoista pois päätyen tuomiolauselmasta ilmenevään ratkaisuun.

⁴³ Mäenpää 2025, s. 50. Prejudikaatin perusteluiden aiheuttamalla perusteluvelvollisuudella pyritään kontrolloimaan poikkeamista omaksutusta oikeuskäytännöstä.

3 Lainvoimaisen hallintopäätöksen purkaminen

3.1 Purun yleiset edellytykset ja purkuperusteet

Lainvoimaisen päätöksen purkaminen on toinen HOL 113 §:ssä säädetty ylimääräinen muutoksenhakekeino.⁴⁴ Päätöksen purkaminen kohdistuu viranomaisen tai hallintotuomioistuimen lainvoimaiseen päätökseen, joka voidaan purkuhakemuksen johdosta purkaa. Purkuhakemuksen käsittelyyn ottaminen tarkoittaa, että lainvoimaisen päätöksen kohteena oleva asia avataan uuteen käsittelyyn. Lain esitöiden mukaan ylimääräisenä muutoksenhakekeinona purku on tarkoitettu tilanteisiin, joissa asianosaisella ei ole käytettävissään muita tehokkaita oikeussuojakeinoja.⁴⁵ Itse purkumenettelyn tarkoitus on käsitellä ja arvioida uudelleen jo lainvoimaisella päätöksellä ratkaistu asia sitä koskevan päätöksen lainmukaisuuden kannalta. Päätösvalta menettelyssä kuuluu korkeimmalle hallinto-oikeudelle.⁴⁶ Purkumenettelyssä keskeinen säännös on HOL 117 §, jossa asetetaan lainvoimaisen päätöksen purkamisen edellytykset. Säännös sisältää lainvoimaisen hallintopäätöksen purkuperusteet ja purkukynnyksen.

Lainvoimaisesti ratkaistun asian uudelleen käsittely merkitsee poikkeusta oikeusvarmuuden periaatteesta, jonka vuoksi uudelleen käsittelyn oikeudelliset edellytykset ovat varsin tiukat. Uudessa käsittelyssä arvioidaan päätöksenteon ja menettelyn oikeudellisia perusteita, kun taas päätöksen asiasisältö tulee arvioinnin kohteeksi vain, jos oikeusturvan tarve tätä välttämättä edellyttää.⁴⁷ Päätösten pysyvyyden vuoksi itse lainvoimaisen päätöksen purkamisen oikeudellinen kynnys on asetettu varsin korkealle. Lähtökohtana hallintopäätöksen purkamiselle voidaan pitää sitä, että päätöksentekomenettelyssä tai itse päätöksessä on ilmeinen virhe. Ilmeinen virhe voi esiintyä joko päätöksen oikeudellisissa puitteissa, menettelyssä ja lain soveltamisessa tai päätöksen perusteena olevissa tosiasioissa. Virheen osalta ratkaisevassa asemassa on sen mahdolliset vaikutukset. Näin ollen itse virheen ei tarvitse olla erityisen suuri, vaan muodollisesti arvioiden vähäinenkin virhe voi johtaa päätöksen purkamiseen. Käytännössä kuitenkin ylimääräisen muutoksenhaun perusteena ovat ensisijaisesti varsin vakavat virheet.⁴⁸

⁴⁴ Päätöksen purkamisen lisäksi HOL 113 §:ään sisältyy myös toinen ylimääräinen muutoksenhakekeino, joka on menetetyt määräajan palauttaminen.

⁴⁵ HE 29/2018 vp, s. 186.

⁴⁶ Mäenpää 2025, s. 617.

⁴⁷ Mäenpää 2025, s. 618.

⁴⁸ Mäenpää 2025, s. 619.

HOL 117 §:n 1 momentti sisältää lainvoimaisen hallintopäätöksen purkuperusteet.

Säännöksen mukaan korkein hallinto-oikeus voi purkaa lainvoimaisen hallintopäätöksen tai hallintotuomioistuimen lainvoimaisen päätöksen, jos: 1) asianosaiselle ei ole annettu oikeutta tulla kuulluksi tai asian käsittelyssä on tapahtunut muu menettelyvirhe; 2) päätös perustuu sellaiseen ilmeisesti väärään lain soveltamiseen tai erehdykseen, joka on voinut olennaisesti vaikuttaa päätökseen; 3) asiaan on tullut uutta selvitystä, joka olisi voinut olennaisesti vaikuttaa asiaan, eikä johdu hakijasta, että selvitystä ei ole aikanaan esitetty; 4) päätös on niin epäselvä tai puutteellinen, ettei siitä käy ilmi, miten asia on ratkaistu.

Päätöksen purkamisen edellytyksenä on, että HOL 117 §:n 1 momentin sisältämä purkuperuste, on voinut olennaisesti vaikuttaa päätökseen tai että uusi selvitys olisi aikanaan olennaisesti voinut vaikuttaa päätökseen.⁴⁹ Mikäli korkein hallinto-oikeus katsoo, että päätöksen purkamiselle on todettavissa jokin säännöksen edellyttämä purkuperuste, asiassa tulee seuraavaksi ratkaistavaksi se, että ylittyykö HOL 117 §:n 2 momentissa tarkoitettu purkukynnys.

3.2 Purkukynnys

Päätöksen purkaminen edellyttää HOL 117 §:n 1 momentissa tarkoitetun purkuperusteen olemassaolon lisäksi purkukynnyksen ylittymistä. HOL 117 §:n 2 momentti sisältää purkukynnyksen, jonka mukaan päätöksen saa purkaa vain, jos päätös loukkaa yksityisen oikeutta tai jos yleinen etu vaatii päätöksen purkamista. Lain esitöissä korostetaan, että päätös voidaan purkaa vain erityisen painavista syistä, joiden arvioinnissa on merkitystä esimerkiksi sillä, onko päätöksessä kyse perustuslaissa tarkoitettuihin perusoikeuksiin kuuluvasta yksityisestä tai yleisestä edusta.⁵⁰ Näin ollen lain esitöissä ilmaistu lähtökohta päätöksen purkamiselle, ”vain erityisen painavista syistä”, asettaa purkukynnyksen jo lähtökohtaisesti korkealle samalla vahvistaen purkukynnyksen oikeudellisen arvioinnin vaikutusta oikeusvarmuuden tosiasiallisessa toteutumisessa.

Purkukynnyksen ylittymistä arvioidaan kahden eri kriteerin kautta. Arvioinnissa on riittävää, että toinen vaadituista kriteereistä täyttyy. Purkukynnys voidaan katsoa ylittyvän vain silloin, jos lainvoimainen päätös loukkaa yksityisen oikeutta tai yleinen etu vaatii lainvoimaisen päätöksen purkamista. Mikäli päätöksellä ei ole HOL 117 §:n 2 momentin edellyttämää

⁴⁹ Mäenpää 2025, s. 619.

⁵⁰ HE 29/2018 vp, s. 187.

erityistä vaatimusta, päätöstä ei voida purkaa, vaikka se olisi muutoin todettu virheelliseksi.⁵¹ Purkukynnyksen merkitys arvioidaan tapauskohtaisesti. Merkitystä voidaan antaa muun ohella sille, missä määrin päätöksen sisällön virheellisyys on aiheutunut viranomaisen toiminnasta tai laiminlyönnistä.⁵²

Purkukynnystä arvioitaessa ristiriitaisten näkökohtien merkitystä on punnittava, ja ne on sovitettava yhteen. Esimerkiksi yksityisen oikeus edellyttää edunsovalta hallintopäätökseltä pysyvyyttä, mutta yleinen etu taas voi osaltaan vaatia päätökseen sisältyvän virheen korjaamista. Yleinen etu usein vaatii velvoittavien päätösten pysyvyyttä, mutta toisaalta virheellinen velvoite voi rasittaa kohtuuttomasti yksityisen oikeutta. Mikäli arvioidaan, että painava yleinen etu vaatii päätöksen purkamista, voi myönteisen hallintopäätöksen purkaa myös yksityisen vahingoksi.⁵³

⁵¹ Mäenpää 2025, s. 626; HE 29/2018 vp, s. 187.

⁵² HE 29/2018 vp, s. 187; Määttä 2024, s. 195–196.

⁵³ Mäenpää 2025, s. 626.

4 Tarkastelussa KHO 2024:17

4.1 Tapauksen tausta ja purkuperusteen arviointi

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 2024:17 taustalla oli kysymys siitä, oliko A:lla ollut oikeus ajaa Venäjän rekisterikilvissä olevaa ajoneuvoa autoverottomasti Suomessa. Verohallinto oli autoverotuspäätöksessään tullut siihen tulokseen, ettei A:lla katsottu olleen tätä oikeutta ja määrännyt A:n maksettavaksi autoveroa. A:n mahdollisesta syyllistymisestä asiassa veropetokseen oli toimitettu esitutkinta, jonka perusteella syyttäjä oli todennut, että tullilta saatujen rekisteritietojen perusteella vaikutti siltä, että A oli perheineen asunut pääsääntöisesti Venäjällä. Perustuen tähän syyttämättäjättämispäätökseen A valitti Verohallinnon päätöksestä hallinto-oikeuteen, joka palautti päätöksellään asian Verohallinnon uudelleen käsiteltäväksi sillä perusteella, että asiassa oli esitetty uutta selvitystä. Verohallinnon ratkaistessaan asiaa uudelleen se oli lähettänyt A:lle kaksi lisäselvityspyyntöä, joissa se oli kehottanut A:ta toimittamaan Verohallinnolle aiemmin mainitut rajavalvontarekisterin otteet. A ei ollut vastannut kumpaakaan Verohallinnon lisäselvityspyyntöön. Koska A ei ollut vastannut Verohallinnon lisäselvityspyyntöihin, Verohallinto oli päätöksellä jättänyt voimaan aikaisemmin asiassa tekemänsä autoverotuspäätöksen. Tästä päätöksestä A valitti 15 kuukautta myöhemmin hallinto-oikeuteen, joka oli jättänyt valituksen myöhästyneenä tutkimatta. Hallinto-oikeuden päätöksen jälkeen A haki autoverotuspäätöksen kumoamista korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

Kokonaiskuvan saamiseksi seuraavassa käydään tiiviisti läpi ne seikat, jotka vaikuttivat siihen, että korkein hallinto-oikeus katsoi tapauksessa olevan käsillä lain edellyttämä purkuperuste, jonka käsillä olo on edellytyksenä purkukynnyksen arvioimiselle. Ensin ratkaisussa KHO 2024:17 korkein hallinto-oikeus arvioi, että täyttyykö tapauksessa HOL 117 §:n 1 momentin edellyttämä purkuperuste. Arvioinnin kohteena olivat menettelyvirhe ja uusi selvitys. Menettelyvirheen osalta korkein hallinto-oikeus arvioi Verohallinnon menettelyä viranomaisena, kun se oli käsitellyt A:n verotuspäätöstä uudelleen. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan Verohallinnon tekemästä uudesta päätöksestä ei käynyt ilmi, että se olisi arvioinut A:n toimittamaa syyttämättäjättämispäätöstä. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että A:n toimittamalla uudella selvityksellä eli tässä tapauksessa syyttämättäjättämispäätöksellä olisi voinut olla merkitystä asiasta päätettäessä. Näin ollen

Verohallinto oli menetellyt virheellisesti ja asiassa todettiin olevan käsillä laissa edellytetty purkuperuste.⁵⁴

Toiseksi korkein hallinto-oikeus katsoi, että Verohallinto oli laiminlyönyt viranomaisen selvittämisvelvollisuuden, koska sillä olisi ollut mahdollisuus oma-aloitteisen selvityksen hankkimiseen asiassa. Asianomistajana Verohallinnolla olisi ollut pääsy esitutkinta-aineistoon ja syyttäjän hankkimaan lisäselvitykseen. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että jättäessään tarvittavat tiedot hankkimatta, Verohallinto on laiminlyönyt velvollisuutensa osallistua mahdolluuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluista käy ilmi, että tällainen asian puutteellinen selvittäminen on HOL 117 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu menettelyvirhe.⁵⁵ Korkein hallinto-oikeus arvioi menettelyvirheen olemassaoloa suoraviivaisesti ja johdonmukaisesti sitoen perustelut tapahtumainkulkuun.

Korkein hallinto-oikeus arvioi purkuperusteena myös HOL 117 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua uutta selvitystä. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei purkuperuste tältä osin täyty, koska A:n selvittämisvelvollisuus oli Verohallintoon nähden ensisijainen.⁵⁶

Purkuperusteen arvioinnin osalta on tarpeen avata asian taustalla vaikuttavaa erityislainsäädäntöä.⁵⁷ Tässä tapauksessa selvittämisvelvollisuus viranomaisen ja asianosaisen välillä määräytyy verolainsäädännön perusteella, jossa korostetaan selvittämisvelvollisuuden siirtämistä viranomaiselta asianosaiselle. Voidaan jopa katsoa, että selvityksen esittäminen on pääosin asetettu verovelvollisen tehtäväksi.⁵⁸ Lähtökohtana on, että verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa⁵⁹ kuuluu selvittämisvelvollisuus sekä Verohallinnolle että verovelvolliselle. Molempien osapuolten tulee osallistua selvittämiseen mahdolluuksiensa mukaan, mutta pääsääntönä verotusta koskeissa lainsäädännöissä on, että sen osapuolen, jolla on paremmat edellytykset esittää asiasta selvitystä, on velvollinen tekemään sen.⁶⁰ Verovelvollinen pystyy luotettavammin esittämään selvitystä esimerkiksi omasta taloudellisesta asemastaan. Veroviranomaisen selvittämisvelvollisuus koskee taas lähinnä

⁵⁴ KHO 2024:17, kohdat 33–36.

⁵⁵ KHO 2024:17, kohdat 37–39.

⁵⁶ KHO 2024:17, kohdat 40–41.

⁵⁷ HE 72/2002 vp, s. 94. Näillä erityissäännöksillä selvittämisvelvollisuuden jakautumista on pyritty selkeyttämään asettamalla asianosaiselle ilmoitus- ja tiedonantovelvollisuus asian ratkaisemiseen vaikuttavista seikoista.

⁵⁸ Niemivuo ym. 2010, s. 279.

⁵⁹ Ilmoittamisvelvollisuudesta, ks. VML 2 luku.

⁶⁰ HE 53/1998 vp, s. 7; VML 26.4 §; OVML 8 §.

vain niitä seikkoja, joiden selvittämiseen viranomaisella on verovelvollista selvästi paremmat mahdollisuudet. Veroviranomainen voi esimerkiksi verovelvollista paremmin saada tietoja eri rekistereistä ja verotusta koskevista tilastoista.⁶¹ Selvittämisvelvollisuuden lisäksi verotusta koskeissa laeissa on verovelvolliselle asetettu velvollisuus antaa veroviranomaisen kehotuksesta lisätietoja sekä tositteita, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotustaan käsiteltäessä. Merkillepantavaa näissä säännöksissä on lakitekstin muotoilu velvoittavaan muotoon ”on annettava”. Voidaan siten katsoa, että verovelvollisella on laeissa asetettu velvollisuus antaa veroviranomaisille verotusta varten vaadittavat lisätiedot ja tositteet.⁶²

4.2 Purkukynnyksen oikeudellinen arviointi

4.2.1 Purkukynnyksen arviointi

Todettuaan, että tapauksessa täyttyy HOL 117 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu menettelyvirhe eli asian purkuperuste, jatkaa korkein hallinto-oikeus asian oikeudellista arviointia purkukynnyksen osalta. Kuten on todettu, HOL 117 §:n 2 momenttiin sisältyvää purkukynnystä ja sen ylittymistä tulee arvioida kahden kriteerin kautta. Purkukynnyksen voidaan katsoa ylittyvän vain silloin, jos lainvoimainen päätös loukkaa yksityisen oikeutta tai yleinen etu vaatii lainvoimaisen päätöksen purkamista.⁶³

Ratkaisussa korkein hallinto-oikeus arvioi sekä purkua puoltavia että vastustavia seikkoja. Ensinnä korkein hallinto-oikeus arvioi purkuperusteena olevaa menettelyvirhettä. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan asiassa on yksiselitteistä, että Verohallinnolla olisi ollut velvollisuus arvioida niiden tietojen merkitys, jotka olivat ilmenneet hallinto-oikeuteen toimitetusta syyttämättäjättämispäätöksestä. Näin ollen menettelyvirhe on tältä osin katsottava ilmeiseksi. Korkein hallinto-oikeus toteaa myös, että todetut menettelyvirheet ovat tarkoittaneet asian kannalta tärkeän selvityksen sivuuttamista, jonka vuoksi verotus on saattanut aiheutua aineellisesti virheelliseksi. Niinpä, menettelyvirheitä on pidettävä olennaisina.⁶⁴

Toisena purkua puoltavana seikkana korkein hallinto-oikeus arvioi yksityisen edun olennaisuutta asiassa. Kuten todettu, lain esitöiden mukaan purkukynnystä arvioitaessa tulee

⁶¹ Verotuksen yleiset menettelysäännökset 5.1; HE 53/1998 vp, s. 7–8.

⁶² Muun muassa VML 11 §, OVML 21 §, AutoVL 60 §:n 1 momentti sisältävät ”on annettava” -muotoilun.

⁶³ Mäenpää 2025, s. 626; HE 29/2018 vp, s. 187.

⁶⁴ KHO 2024:17, kohdat 45–46.

ottaa huomioon se, että onko päätöksessä kyse perustuslaissa tarkoitettuihin perusoikeuksiin kuuluvasta yksityisestä tai yleisestä edusta, päätöksen sisällön merkitys asiassa ja missä määrin virheellisyys on aiheutunut viranomaisen toiminnasta tai laiminlyönnistä.⁶⁵ Korkein hallinto-oikeus arvioi yksityisen edun olennaisuutta siten, että hakijalle määrätty autoveron määrä viivästyskorkoineen, oli katsottava yksityishenkilön kannalta merkittäväksi taloudelliseksi eduksi. Asiassa olennaiseksi katsottiin myös se, että hakijaan kohdistettu autoverotus on koskenut hakijan perusoikeuksiin kuuluvaa yksityistä etua.⁶⁶

Ratkaisussa korkein hallinto-oikeus arvioi päätöksen purkamista vastustavia seikkoja. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan asiassa on kiinnitettävä huomiota hakijan velvollisuuksiin muutoksenhakumenettelyn osapuolena.⁶⁷ Korkein hallinto-oikeus katsoi, että hakija ei ollut esittänyt pätevää perustetta sille, miksi hän on jäänyt passiiviseksi, kun asiaa käsiteltiin Verohallinnossa uudelleen hallinto-oikeuden päätöksen johdosta. Hakija ei esittänyt pätevää perustetta myöskään sille, miksi hän jättäytyi edelleen passiiviseksi, kun asia oli käsitelty uudestaan Verohallinnossa ja hakijalla olisi ollut mahdollisuus hakea muutosta säännönmukaisessa muutoksenhakumenettelyssä Verohallinnon uuteen päätökseen.⁶⁸

Arvioituaan sekä purkukynnystä puoltavia että vastustavia seikkoja korkein hallinto-oikeus päätyy johtopäätökseen, jonka mukaan purettavaksi haettu päätös ei todetuista menettelyvirheistä huolimatta loukkaa yksityisen oikeutta sillä tavoin, kuin HOL 117 §:n 2 momentissa edellytetään eikä myöskään yleinen etu vaadi päätöksen purkamista. Näin ollen purkukynnyksen ylittymisen arvioinnin lähtökohdaksi asetettujen edellytysten ei katsottu täyttyneen kummankaan kriteerin osalta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei asiassa ole esitetty purkuhakemuksen tueksi sellaisia riittäviä perusteita, joiden nojalla hakemukseen voitaisiin suostua. Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus hylkäsi A:n hakemuksen, jonka takia A:n tulee maksaa noin 41 000 euroa autoveroa.⁶⁹ Ratkaisussa korkein hallinto-oikeus päätyi siten antamaan hakijan passiivisuudelle purkukynnyksen ylittymistä puoltavia seikkoja painavamman merkityksen, jonka vuoksi purkukynnyksen ei lopulta katsottu ylittyneen.

⁶⁵ KHO 2024:17, kohta 44; Ks. myös HE 29/2018 vp, s. 187.

⁶⁶ KHO 2024:17, kohdat 47–48.

⁶⁷ KHO 2024:17, kohta 49.

⁶⁸ KHO 2024:17, kohta 53.

⁶⁹ KHO 2024:17, kohta 55.

4.2.2 Ratkaisun perusteluiden analyysi

Säännönmukaisten muutoksenhakukeinojen käyttäminen korostui korkeimman hallinto-oikeuden perusteluissa. Ratkaisussa KHO 2024:17 korkein hallinto-oikeus toteaa, että vaikka hakijan asian käsittelyssä tapahtuneet menettelyvirheet olivat olleet olennaisia, eivät ne kuitenkaan olleet luonteeltaan sellaisia, että ne olisivat tehneet tyhjäksi hakijan oikeuden säännönmukaiseen muutoksenhakuun tai vaikuttaneet ylipäättänsä hänen muutoksenhakumahdollisuuksiinsa. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan, hakijan olisi tullut turvautua säännönmukaiseen muutoksenhakuun aikaisemmin, eikä vasta 15 kuukauden kuluttua päätöksen tekemisestä, jolloin hänen valituksensa hallinto-oikeudelle on jo ollut selvästi myöhässä.⁷⁰

On selvää, että ratkaisussa KHO 2024:17 korkein hallinto-oikeus antaa asiassa paljon painoarvoa hakijan mahdollisuudelle käyttää säännönmukaisia muutoksenhakukeinoja. Tässä yhteydessä on syytä tuoda esille, että korkeimman hallinto-oikeuden näkemys säännönmukaisten muutoksenhakukeinojen käyttämisestä purkuhakemuksen menestymisen edellytyksenä ei ole oikeuskäytännössä uusi näkemys. Esimerkiksi ratkaisun KHO 2010:45 perusteluissa korkein hallinto-oikeus totesi ettei purkujärjestelmän tarkoituksena ole, että verotusten oikaiseminen tai muuttaminen siirtyisi kolmen vuoden oikaisumääräajan päätyttyä veroviranomaiselta korkeimman hallinto-oikeuden tehtäväksi käyttäen hyväksi korkeimmalle hallinto-oikeudelle yksinomaan kuuluvaa lainvoimaisten ratkaisujen purkuvaltaa.⁷¹

Korkeimman hallinto-oikeuden suoraviivaista näkemystä säännönmukaisten muutoksenhakukeinojen käyttämisestä on kommentoitu oikeuskirjallisuudessa siten, että näkemysten soveltaminen on ymmärrettävää niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen on tyytynyt verotuspäätökseensä eikä siten ole hakenut muutosta varsinaisia muutoksenhakukeinoja käyttäen.⁷² Toiseksi oikeuskirjallisuudessa on nostettu esiin huoli siitä, että oikeusturvan kannalta purkutilanne muuttuu vaikeaksi, jos verovelvolliselta voidaan aina ja kaikissa tilanteissa edellyttää muutoksenhakuprosessien loppuunsaattamista yhtenä purun edellytyksistä.⁷³ Lisäksi tulkintaa hankaloittaa se, että HOL 117 §:n sanamuodon mukaan hallintopäätös voidaan purkaa ilman säännönmukaisen muutoksenhaun käyttämistä.

⁷⁰ KHO 2024:17, kohta 51.

⁷¹ Samaa argumenttia korkein hallinto-oikeus on käyttänyt myös ratkaisussa KHO 2014:183.

⁷² Vesikansa – Pälve 2019, s. 446.

⁷³ Männistö 2026, s. 34–35.

Tapauksessa KHO 2024:17 korkeimman hallinto-oikeuden linjausta säännönmukaisten muutoksenhakekeinojen käyttämisestä voidaan pitää mielestäni perusteltuna, ottaen huomioon A:n passiivisuus koko prosessin aikana. HOL 13 §:ssä asetetaan valituksen tekemisen määräajaksi 30 päivää päätöksen tiedonsaannista.⁷⁴ Täten 15 kuukauden viivettä ei voida pitää lyhyenä myöhästymisenä, vaan kuten myös korkein hallinto-oikeus asiassa totesi, hakijan valitus on ollut selvästi myöhässä.⁷⁵ Toisaalta jos asiaa tarkastelee yleisemmin oikeusturvan ja sen toteutumisen näkökulmasta, perusteluista tehtäviä johtopäätöksiä säännönmukaisen muutoksenhaun loppuunsaattamisesta purun edellytyksenä, ei mielestäni tulisi käyttää yleistävinä, sillä se saattaisi heikentää verovelvollisen oikeusturvaa huomattavasti.

Se, että ratkaisussa KHO 2024:17 korkein hallinto-oikeus antaa säännönmukaiselle muutoksenhaulle tapauksessa näin paljon painoarvoa on mielenkiintoista, koska purkuhakemuksen kohteena olevan päätöksen, eli Verohallinnon päätöksen, muutoksenhakuohje oli ollut virheellinen. Viranomaisen A:lle toimittamassa muutoksenhakuohjeessa A:ta oli ohjeistettu hakemaan muutosta päätökseen verotuksen oikaisulautakunnalta, vaikka tässä tapauksessa muutosta olisi pitänyt hakea valittamalla suoraan hallinto-oikeuteen. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan tämä virhe ei kuitenkaan heikentänyt A:n mahdollisuutta turvautua säännönmukaiseen muutoksenhakuun, koska A:lla olisi ollut oikeus luottaa samaansa ohjeistukseen.⁷⁶

Purkukynnyksen arvioinnissa säännönmukaisten muutoksenhakekeinojen käyttämisen lisäksi korkein hallinto-oikeus antaa merkitystä myös sille, että A on käyttänyt avustajanaan lainoppinutta asiamiestä.⁷⁷ Korkein hallinto-oikeus toteaa yksiselitteisesti, että A on käyttänyt avustajaa, ja heti perään ratkaisussa todetaan, että A ei ole esittänyt pätevää perustetta sille, miksi A on hakijana jättäytynyt passiiviseksi. Tämän enempää korkein hallinto-oikeus ei avaa avustajan käytön merkityksestä asiassa, jonka vuoksi seikka jää asian lopputuloksen kannalta tulkinnanvaraiseksi. Ratkaisussa ei myöskään viitata oikeusohjeisiin, joista selviää hakijan oikeus käyttää avustajaa asiassaan. HOL 30 §:n 1 momentin mukaan oikeudenkäynnin osapuoli saa käyttää asiamiestä tai avustajaa. Lain esitöissä korostetaan, että avustajan

⁷⁴ Ks. lisää Viranomaispäätöksestä valittaminen hallinto-oikeuteen. Tuomioistuinlaitos.

⁷⁵ Ks. KHO 2024:17, kohta 51.

⁷⁶ KHO 2024:17, kohta 52.

⁷⁷ KHO 2024:17, kohta 53.

käyttäminen kuuluu oikeudenkäynnin osapuolen oikeuksiin.⁷⁸ Tulkitsen ratkaisun perusteluiden kohtaa siten, että korkein hallinto-oikeus on nostonut avustajan käytön esille, koska se katsoo lainoppineen avustajan käytöllä olevan vaikutusta hakijan aktiivisuuteen asiassa. Kyseessä on kuitenkin vain yksittäinen subjektiivinen päätelmä ja tosiasia on, että perustelujen nimenomaisen kohdan voi tulkita usealla eri tavalla, koska sen merkitys osana purkukynnyksen oikeudellista arviointia jätetään varsin auki. On selvää, että perustelujen nimenomaisessa kohdassa ei toteudu tuomioistuimelle osoitettu vaatimus yksityiskohtaisemmista perusteluista varsinkin, kun kyseessä on asianosaisen valituksen hylkäävä päätös.⁷⁹ Käsitykseni mukaan jopa tilanteessa, jossa päätös olisi ollut asianosaiselle myönteinen, perustelujen kohta on puutteellinen, koska perustelua ei perusteta mihinkään oikeuslähteeseen.

Ratkaisussa KHO 2024:17 kajotaan PL 15 §:ssä perusoikeutena turvattuun yksityishenkilön omaisuuden suojaan, jonka vuoksi korkeimman hallinto-oikeuden perusteluvollisuus korostuu entisestään. Yksityiseen etuun kohdistuvalla ratkaisulla voi olla yksityishenkilön loppuelämän kannalta merkittävä vaikutus. Ratkaisussa KHO 2024:17 korkein hallinto-oikeus määräsi yksityishenkilön maksettavaksi noin 41 000 euroa. Mielestäni maksun suuruuden vuoksi on kiistatonta, että ratkaisu vaikuttaa merkittävästi henkilön talouteen. Toisaalta vaikka henkilön maksettavaksi määrätty summa on varsin suuri, perustuu se maksamattomiin veroihin ja hakijalla on ollut prosessin aikana mahdollisuus tulla kuulluksi, mutta hän on toistuvasti jättäytynyt passiiviseksi. Tältä osin ratkaisusta välittyy yksityisen ja yleisen edun välinen punninta. Punninnassa korkeimman hallinto-oikeuden tulee ottaa ratkaisua tehdessään yksityisen edun lisäksi huomioon asian yleisempi merkitys verojärjestelmän uskottavuuden ja verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun kannalta.⁸⁰

Kuten todettu, heikoilla perusteluilla voi olla vaikutusta yksilön oikeusturvan ja ratkaisun prejudikaattiarvon kannalta. Hallintotuomioistuinten toiminnan tulee olla riittävän selkeää, yhtenäistä ja ennakoitavaa, ja lopulliseen päätökseen johtaneen oikeudellisen päättelyn tulee ilmetä riittävän selkeästi päätöksen perusteluista. Siten pelkkä perusteluissa ilmaistu toteamus jostain tapauksen yksittäisestä tosiseikasta ei toteuta korkeimman hallinto-oikeuden korostunutta velvollisuutta laatia asianmukaiset ja selkeät perustelut, vaan kuvatulainen

⁷⁸ HE 29/2018 vp, s. 98.

⁷⁹ KHO 2024:17, kohta 55. Korkein hallinto-oikeus päätyi hylkäämään asianosaisen hakemuksen.; HE 29/2018 vp, s. 156.

⁸⁰ Määttä 2024, s. 199; Ks. myös KHO 2017:11 ja KHO 2020:42.

kohta osana korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun perusteluja aiheuttaa lähinnä lisää kysymyksiä sen merkityksestä osana lopullista ratkaisua. Mielestäni tämän kaltaiset niin sanotut ”tyhjät perustelut” osana ratkaisun päättelyketjua voivat lisätä epäselvyyttä laajemminkin myöhemmässä viranomaisten ja hallintotuomioistuinten ratkaisukäytännössä.⁸¹ Lisäksi yleisenä huomiona on todettava, että varsinkin ratkaisun perusteluiden viittaukset sovellettaviin oikeusohjeisiin ovat vajanaiset, jonka myötä perustelujen oikeudellinen päättelyketju ei ole perusteltu. Näin ollen, vaikka ratkaisu korostaa oikeusvarmuuden toteutumista, ei sen voida katsoa korostavan oikeusturvaa itsessään. Oikeusvarmuuden periaatteen korostaminen tuntuu jättävän muut oikeusturvaan liittyvät asiat varjoonsa, joka näyttäytyy, ei edes yleisen edun vaan julkisen vallan edun korostamiselta suhteessa yksityisen etuihin. Tätä vahvistavat ratkaisussa todetut Verohallinnon viranomaisena tekemät ilmeiset ja olennaiset menettelyvirheet, joiden katsottiin olevan lopulta vähäisempiä, kuin yksityisen henkilön passiivisuus.

4.3 Ratkaisun rooli prejudikaattina

Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksillä on tosiasiallisesti yleinen merkitys niin oikeuskäytännön kehityksen kannalta, kuin myös viranomaisten lainsoveltamisratkaisujen ohjaajana. Valituslupa ratkaisuun KHO 2024:17 on myönnetty ennakkopäätösperusteella, jonka vuoksi ratkaisun asema ennakkopäätöksenä korostaa sen oikeutta ohjaavaa ja kehittävää tehtävää sekä vahvistaa ratkaisun merkitystä entisestään oikeusturvan toteuttajana.⁸²

Ratkaisusta KHO 2024:17 muodostuu purkukynnystä veroasioissa täydentävä demonstratiivinen prejudikaatti. Ratkaisu ei siten varsinaisesti ilmaise mitään tiettyä oikeusohjetta, vaan toimii lähinnä esimerkkinä ratkaisuharkinnassa vastaavanlaisissa tapauksissa huomioon otettavista seikoista sekä havainnollistaa ja valaisee tietynlaista kysymyksen asettelua.⁸³ Samana vuonna kuin ratkaisu KHO 2024:17 on annettu, korkein hallinto oikeus antoi myös kaksi muuta lainvoimaisen verotuspäätöksen purkamiseen liittyvää ratkaisua, joissa kummassakaan purkukynnyksen ei katsottu ylittyneen.⁸⁴ Yhdessä ratkaisut valottavat purkumenettelyn käytännön soveltamista veroasioissa ja ilmentävät sitä, kuinka lainvoimaisen päätöksen purkukynnys on asetettu oikeuskäytännössä korkeaksi. Ratkaisun

⁸¹ Lain esitöissä on korostettu ylimmän tuomioistuimen perusteluvollisuutta ja sen vaikutusta oikeudenkäytön yhtenäisyyteen. Ks. HE 29/2018 vp, s. 157.

⁸² Mäenpää 2025, s. 24.

⁸³ Demonstratiivisesta prejudikaatista, ks. Kemppinen 2021, s. 49–51.

⁸⁴ Ks. KHO 2024:110 ja KHO 2024:116.

KHO 2024:17 voidaan siten katsoa sopivan hyvin vallitsevaan oikeuskäytäntöön ja ohjaavan omalta osaltaan oikeuskäytäntöä vallitsevaan suuntaan.

Koska oikeuskäytännössä purkukynnys on noussut korkeaksi, on oikeuskirjallisuudessa nostettu esille huolenaihe mahdollisesta yksilön oikeusturvan vaarantumisesta. Esimerkiksi Männistön mukaan yksittäisten verovelvollisten kannalta suurimmat ongelmat purkua harkittaessa liittyvät oikeusvarmuusperusteluihin, joiden mukaan aikaisempia lainvoimaisia tuomioita ei lähtökohtaisesti pitäisi purkaa oikeusvarmuuden turvaamiseksi. Näihin vetoaminen voi näyttäytyä verovelvollisen kannalta ongelmallisena, koska sen perusteella päätöksiä turvataan veroasioissa vastapuolena olevan valtiovallan eduksi.⁸⁵ Lisäksi Männistö toteaa, että verotusmenettelyssäkin tulisi noudattaa *Ubi jus ibi remedium* -periaatetta, jonka mukaan ”missä on oikeus, siellä on oikeussuojakeino”. Periaate edellyttää, että verovelvollisella tulee olla riittävän tehokkaat oikeusturvakeinot oikeuksiensa suojaamiseksi verotusmenettelyssä.⁸⁶ Myös Vesikansa ja Pälve ovat nostaneet esille huomion siitä, että korkeimmalla hallinto-oikeudella vaikuttaa olevan veroasioissa hyvin ankara tulkintalinja ja verovelvollisen menestymismahdollisuudet ovat sitten heikot. Kuitenkaan tarkkoja syitä tälle ilmiölle ei ole tiedossa.⁸⁷

Veroasioiden purkumenettelyä käsittelevät prejudikaatit ovat ohjanneet oikeuskäytäntöä melko yksimieliseen suuntaan korostaen oikeusvarmuuden periaatteen toteutumista.⁸⁸ Se, ettei ratkaisu KHO 2024:17 poikkea tästä linjasta, voi selittää ratkaisun perustelujen vaillinaisuutta. Toisaalta ratkaisu laajentaa asianosaisen passiivisuuden merkitystä arvioidessa purkukynnyksen täyttymistä, joten erityisesti tältä osin korkeimmalta hallinto-oikeudelta olisi voinut odottaa tarkempia perusteluita.⁸⁹ Tarkemmat perustelut auttaisivat myös hahmottamaan, miten yksilön oikeusturva huomioidaan purkumenettelyssä ja miten sen toteutuminen turvataan korkeasta purkukynnyksestä huolimatta. Esimerkiksi Mäenpää on todennut, että suppeilla tai yksipuolisilla perusteluilla varustetuilla prejudikaateilla ei ole toivottua oikeuskäytäntöä ohjaavaa ja yhtenäistävää vaikutusta vaan ne aiheuttavat lähinnä ihmetystä ja epätietoisuutta.⁹⁰

⁸⁵ Männistö 2026, s. 27.

⁸⁶ Männistö 2026, s. 35.

⁸⁷ Vesikansa – Pälve 2019, s. 446–447.

⁸⁸ Ks. esimerkiksi KHO 2024:17, kohta 43 ja KHO 2010:45.

⁸⁹ Hakijan passiivisuutta käyttää säännönmukaisia muutoksenhakukeinoja on arvioitu samalla tavalla myös myöhemmin samana vuonna annetussa ratkaisussa KHO 2024:116.

⁹⁰ Mäenpää 2025, s. 50.

5 Johtopäätökset

Oikeusturvan keskeinen tehtävä on vahvistaa oikeusvarmuutta ja turvata sen toteutumista yksilön ja julkisen vallan välisessä suhteessa.⁹¹ Korkeimman hallinto-oikeuden rooli jälkikäteisten oikeusturvatakeiden toteuttajana on tärkeä, koska purkujärjestelmän tarkoituksena on korjata hallintotehtävän hoitamisessa tapahtunut virhe, laiminlyönti, lainvastainen menettely tai muu oikeudenloukkaus, jotta aineellinen oikeus voi toteutua.⁹² Oikeusturvan toteutumisen näkökulmasta keskeisessä asemassa ovat korkeimman hallinto-oikeuden tekemän ratkaisun perustelujen kattavuus. Purkujärjestelmän ollessa viime kädessä oikeuskäytännön varassa, korostaa se korkeimman hallinto-oikeuden perusteluvelvollisuutta tekemissään ratkaisuisa. Perusteluvelvollisuus korostuu entisestään, mikäli kyseessä on prejudikaatti, jolle on luonteenomaista myöhempiä ratkaisuja koskeva ohjaus- ja yhtenäistämiskäytäntö.

Ratkaisussa KHO 2024:17 korkein hallinto-oikeus antaa HOL 117 §:n 2 momentin mukaisen purkukynnyksen arvioinnissa asianosaisen passiivisuudelle muutoksenhaunosapuolena painavamman merkityksen kuin hallintomenettelyssä tapahtuneelle ilmeiselle virheelle. Ratkaisun perusteluissa korkein hallinto-oikeus punnitsee sekä purkua puoltavia että vastustavia seikkoja. Purkua puoltavina seikkoina esille nousevat niin Verohallinnon menettelyssä tapahtunut ilmeinen ja olennainen menettelyvirhe kuin autoveron suuri määrä, jolla puututaan merkittävästi yksityisen perusoikeutena turvattuun omaisuuden suojaan. Näistä merkittävistä puoltavista seikoista huolimatta korkein hallinto-oikeus antaa jopa hieman yllättäen enemmän painoarvoa hakijan passiivisuudelle muutoksenhaunosapuolena ja toteaa ettei tapauksessa loukata yksityisen etua sillä tavoin, että lainsäädännössä määritelty purkukynnys ylittyisi. Ratkaisun perusteluista nousee tuttuun tapaan korkeimman hallinto-oikeuden omaksuma linja korostaa oikeusvarmuuden periaatteen toteutumista, joka osaltaan nostaa purkukynnyksen. Tästä huolimatta perusteluissa ei vastapainona lausuta siitä, miten yksilön oikeusturva huomioidaan purkumenettelyssä ja miten sen toteutuminen turvataan korkeasta purkukynnyksestä huolimatta. Näin ollen oikeusturvan toteutuminen tuntuu jäävän oikeusvarmuuden korostamisen jalkoihin, eikä yksilön oikeusturvalle anneta tarpeeksi sijaa osana ratkaisun perusteluja, jonka vuoksi oikeusturva jää ainakin tältä osin toteutumatta.

⁹¹ HE 29/2018 vp, s. 156.

⁹² Mäenpää 2025, s. 6.

Tarkastellessa ratkaisua muiden ylimääräistä muutoksenhakua koskevien korkeimmassa hallinto-oikeudessa käsiteltyjen tapausten rinnalla, sopii ratkaisu hyvin vallitsevaan oikeustilaan. Oikeuskäytännössä varsinkin verotusta koskevissa asioissa, purkukynnys on asetettu erittäin korkeaksi. Korkeimman hallinto-oikeuden tämänhetkinen ratkaisukäytäntö heijastaa vahvasti oikeusvarmuuden periaatetta, jonka on katsottu edellyttävän, ettei lainvoimaisiin päätöksiin puututa. Päätöksen purkamisen tulee säilyä poikkeuksellisena toimenpiteenä, eikä tarkoituksena ole, että asioiden ratkaiseminen tai muuttaminen siirtyy hallintoviranomaisilta korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Arvioinnissa on myös annettu merkitystä verojärjestelmän uskottavuudelle ja verovelvollisten yhdenmukaiselle kohtelulle. On kuitenkin huomattava, että liian korkealle asetettu purkukynnys voi vaarantaa yksilön oikeusturvaa. Yksilön oikeusturvan näkökulmasta korkeimman hallinto-oikeuden nykyistä ratkaisulinjaa voidaan pitää haastavana, sillä edes merkittävää taloudellista menetystä ja ilmeistä menettelyvirhettä ei olla pidetty riittävinä perusteina purkukynnyksen ylittämiseksi. Oikeuskäytännöstä välittyy näkemys, jonka mukaan oikeusvarmuuden periaatteen toteutumista voidaan pitää tietyn ajan kuluttua jopa aineellisesti oikean ratkaisun saamista tärkeämpänä.

Kritiikkiä, joka kohdistuu korkeaan purkukynnykseen, ei vähennä sekään, että korkeimman hallinto-oikeuden perustelut varsinkin ratkaisussa KHO 2024:17 ovat melko vaillinaiset. Perusteluissa ei juurikaan viitata lainsäädäntöön, esitöihin tai aikaisempaan oikeuskäytäntöön, vaan perustelut etenevät enemmänkin tarinanomaisesti eteenpäin kuvaillen, mitä hakijan olisi pitänyt tehdä, jotta päätös olisi voitu purkaa. Koska ratkaisulla puututaan merkittävästi yksityisen omaisuuden suojaan, olisi korkeimmalta hallinto-oikeudelta voinut odottaa yksityiskohtaisempaa argumentaatiota perusteluissaan. Yksityiskohtaisimpien perusteluiden kautta niin oikeudenkäynnin osapuolten, viranomaisten kuin myös ulkopuolisten lukijoidenkin olisi helpompi ymmärtää, minkä vuoksi purkukynnys on ratkaisussa arvoitu näin korkeaksi. Vaillinaisista perusteluista ja hieman ehkä yllättävästä lopputuloksesta huolimatta, ratkaisu KHO 2024:17 täydentää voimassa olevaa oikeuskäytäntöä erityisesti, kun arvioidaan hakijan passiivisuutta hallintoprosessissa. Näin ollen ratkaisu osoittaa sen, että hakijan omalla aktiivisuudella voi olla muita tekijöitä suurempi vaikutus arvioitaessa purkukynnyksen ylittymistä.

Kuten todettu, oikeudenkäyntimenettelyn tulee näyttää tasapuoliselta ja oikeudenmukaiselta myös ulkoapäin tarkasteltuna.⁹³ Yksilön näkökulmasta tarkasteltuna oikeusvarmuuden keskeinen sisältö koostuu oikeusjärjestykseen perustuvien oikeutettujen odotusten huomioon ottamisesta sekä luottamuksen suojaamisesta, joka kohdistuu oikeudellisen päätöksenteon lainmukaisuuteen ja johdonmukaisuuteen.⁹⁴ Näin ollen korkeimman hallinto-oikeuden perusteluvelvollisuus ei rajoitu vain asianosaisiin ja yhtenäiseen oikeudenkäyttöön vaan sillä on myös laajempaa yhteiskunnallista vaikutusta. Ulkoapäin tarkasteltuna perusteluilla voi olla vaikutusta siihen, kuinka luotettavana ja oikeudenmukaisena oikeusjärjestelmä nähdään osana toimivaa yhteiskuntaa. Mikäli perustelut ontuvat ja viittaukset sovellettaviin oikeusohjeisiin puuttuvat, herättää se väistämättä kysymyksen oikeusturvan tosiasiallisesta toteutumisesta osana oikeudenkäyntimenettelyä.

⁹³ HE 29/2018 vp, s. 66.

⁹⁴ Mäenpää 2025, s. 1.