

**VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
TALOUSOIKEUDEN LAITOS**

Tiina Saunamäki

**YRITYKSEN TIEDOLLISET OIKEUDET JA VELVOLLISUUDET
VEROTARKASTUKSESSA**

Talusoikeuden
pro gradu -tutkielma

VAASA 2008

SISÄLLYS	SIVU
LYHENTEITÄ	5
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	7
TAULUKKOLUETTELO	9
TIIVISTELMÄ	11
1. JOHDANTO	12
1.1. Tutkimuskohteen kuvaus	13
1.1.1. Verotarkastusten eri tyypit ja tarkoitukset	15
1.1.2. Verotarkastuksessa toimivaltainen viranomainen	17
1.1.3. Verotarkastukseen valikoituminen	18
1.2. Tutkimustehtävä ja tutkimuksen rajaus	21
1.3. Tutkimuksen kulku	24
2. YLEISISTÄ HALLINTO-OIKEUDELLISISTA PERIAATTEISTA VERO-OIKEUDELLISIIN PERIAATTEISIIN	26
2.1. Lainalaisuuden ja lakisidonnaisuuden periaatteet	27
2.2. Yhdenvertaisuusperiaate	29
2.3. Tarkoitussidonnaisuusperiaate	32
2.4. Objektiivisuusperiaate	33
2.5. Suhteellisuusperiaate	34
2.6. Luottamuksensuojaperiaate	36
2.7. Palveluperiaate	42
2.8. Perustelemisvelvollisuus	43
3. VEROVELVOLLISEN JA VEROVIRANOMAISEN TIEDOLLISET OIKEUDET JA VELVOLLISUUDET	46
3.1. Verotarkastusprosessin eri vaiheiden tiedolliset erityiskysymykset	46
3.1.1. Tarkastusaika ja -paikka, valmistelutoimet sekä alkukeskustelu	46
3.1.2. Esitettävä aineisto, tarkastuksen suorittaminen ja loppukeskustelu	47
3.1.3. Alustava tarkastuskertomus, kuuleminen ja vastine	50
3.1.4. Verotarkastuskertomus	54
3.1.5. Toimenpiteet verotarkastuksen johdosta	57
3.2. Selvittämisvelvollisuuden jakautuminen	58
3.2.1. Virallisperiaate	58
3.2.2. Myötävaikutusvelvollisuus	59
3.2.3. Ohjausvelvollisuus	60
3.2.4. Selvitysvelvollisuuden jakaantumisperusteet	61
3.3. Sanktioita velvollisuuksien laiminlyönneistä	63
3.3.1. Verovelvollisen laiminlyönneistä aiheutuvat sanktiot	64
3.3.2. Veroviranomaisen laiminlyönneistä aiheutuvat sanktiot	69

4. SIVULLISEN JA VEROVIRANOMAISEN TIEDOLLISET OIKEUDET JA VELVOLLISUUDET SEKÄ VIRANOMAISYHTEISTYÖ	73
4.1. Sivullisen yksityisen ja veroviranomaisen välinen suhde	73
4.1.1. Vertailutietotarkastus	74
4.1.2. Tiedustelut	75
4.1.3. Sanktioita velvollisuuksien laiminlyönnistä	76
4.2. Viranomaisten välinen suhde	77
4.2.1. Viranomaisyhteistyö Suomessa	78
4.2.2. Vero- ja virka-apusopimusten mukainen kansainvälinen tiedonvaihto	81
4.2.3. EU:n vaikutus viranomaisyhteistyöhön	83
5. SALASSAPITOVELVOLLISUUS	85
5.1. Verotustietojen ja verovelvollista koskevien tietojen julkisuus ja salassapito	85
5.1.1. Verotustietojen ja -asiakirjojen salassapito	85
5.1.2. Muun verohallinnolla olevan tiedon julkisuus	89
5.2. Verotustietojen ja muiden verohallinnolla olevien tietojen luovutus	90
5.2.1. Luovutus asianomaiselle verovelvolliselle	91
5.2.2. Luovutus muulle taholle	94
6. JOHTOPÄÄTÖKSET	99

LYHENTEITÄ

EU	Euroopan unioni
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki 6.6.2003/434
JulKL	Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
PeL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
RL	Rikoslaki 19.12.1889/39
VahL	Vahingonkorvauslaki 31.5.1974/412
VeroJulKL	Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta 30.12.1999/1346
VirkamL	Valtion virkamieslaki 19.8.1994/750
VHL	Verohallintolaki 18.12.1995/1557
VMA	Asetus verotusmenettelystä 23.10.1998/763
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

OIKEUSTAPAUSLUETTELO**Korkein oikeus**

18.1.1989 taltio 67 KKO 1989:6 s. 92–93

1.2.2006 taltio 211 KKO 2006:11 s. 82

Korkein hallinto-oikeus

7.7.2006 taltio 1729 KHO 2006:45 s. 37–38

TAULUKKOLUETTELO

Taulukko 1: Tarkastusten ja valvontakäyntien lukumäärät 2000–2005. s. 20

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta****Tekijä:**

Tiina Saunamäki

Tutkielman nimi:

Yrityksen tiedolliset oikeudet ja velvollisuudet verotarkastuksessa

Ohjaaja:

Asko Lehtonen

Tutkinto:

Kauppätieteiden maisteri

Laitos:

Talousoikeuden laitos

Aloitusvuosi:

2002

Valmistumisvuosi:

2008

Sivumäärä: 110

TIIVISTELMÄ

Verotarkastus on viranomaistoimenpide, jossa tutkitaan verovelvollisen alkuperäistä kirjanpito- ja muuta aineistoa, jota verrataan sivullisilta saatuihin vertailutietoihin. Näillä toimenpiteillä veroviranomainen selvittää, onko verovelvollinen antanut oikeat ja riittävät tiedot lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi.

Tarkoitukseni on selvittää yrityksen näkökulmasta verotarkastukseen liittyviä tiedollisia oikeuksia ja velvollisuuksia. Yrityksen oma toiminta voi olla tarkastuksen kohteena tai yritys voi olla sivullisen roolissa, jolloin siltä pyydettyjä tietoja käytetään toisen verovelvollisen verotuksessa. Sivulliseen voidaan kohdistaa myös vertailutietotarkastus. Yrityksen täytyy tietää molempiin rooleihin kuuluvat tiedolliset oikeudet ja velvollisuudet veroviranomaiseen nähden, jotta se voi valvoa niiden toteutumista. Veroviranomaisen tiedonantamisvelvollisuus verotarkastuksessa vaikuttaa puolestaan siihen, mitä tietoja yritys voi odottaa saavansa viranomaiselta. Lisäksi yrityksen on syytä tietää, millä perusteilla veroviranomainen saa sivullisilta tietoja, joita voidaan käyttää tarkastettavan yrityksen verotuksessa. Sivullisena voi olla toinen verovelvollinen tai viranomainen. Toisaalta myös se, millä perusteella verohallinnolla olevia yritystä koskevia tietoja voidaan antaa muille, on tärkeää yrityksen kannalta. Tähän liittyy verosalaisuuden käsite.

Tutkin verotarkastustoimintaa lähinnä verotusmenettelylain säännöksiin perustuen, koska se on keskeisin verotarkastusta määrittelevä laki. Verotus on hallintotoimintaa, joten myös hallinto-oikeudellisia periaatteita sovelletaan. Verotustietojen salassapidon määrittely perustuu verotustietolakiin ja toissijaisesti julkisuuslakiin. Lähdemateriaalina käytän myös lain esitöitä sekä oikeuskäytännön ratkaisuja. Tarkastelen lisäksi Verohallituksen antamia ohjeita ja määräyksiä sekä oikeuskirjallisuutta aiheeseen liittyen.

Eri tahojen oikeudet ja velvollisuudet tulee ottaa huomioon verotarkastustoiminnan kokonaisuuden hahmottamiseksi. Yrityksen omien tiedonsaantioikeuksien toteutumisen valvonta ja tiedonantovelvollisuuksien täyttäminen on järkevää sujuvasti etenevän tarkastuksen edistämiseksi ja jälkiseuraamusten välttämiseksi. Verovelvollisen huolimaton ja puutteellinen tiedonanto saattaa aiheuttaa jälkiseuraamuksia verotuksen oikaisun ja veronkorotuksen muodossa. Pahimmassa tapauksessa yritystä voidaan syyttää rikoksesta tai se voi joutua vahingonkorvausvastuuseen.

AVAINSANAT: verotarkastus, tiedonantovelvollisuus, tiedonsaantioikeus, selvittämisvelvollisuus

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuskohteen kuvaus

Veroviranomaisen intressissä on oikeamääräinen ja -aikainen verokertymä. Verohallinnon tavoitteena on verotuksen toimittaminen ammattitaitoisesti, oikeudenmukaisesti ja tasapuolisesti. Tämän tavoitteen varmistamiseksi verohallinnon yhtenä tehtävänä verohallintolain (VHL) 2 §:n mukaan on verovalvonta. Sen tarkoituksena on selvittää onko verovelvollisen itsensä antamat tai muilta saadut tiedot riittäviä ja oikeita. Verovalvonta jaetaan tavallisesti perusvalvontaan ja erityisvalvontaan. Perusvalvonta on verovalvonnan ydin. Siinä yhdistellään ja vertaillaan verovelvollisten verotukseen vaikuttavia tietoja eri lähteistä verotusprosessin kaikissa vaiheissa, usein automaattisia prosesseja hyödyntäen. Perusvalvonta on niin sanottua massavalvontaa. Erityisvalvonta täydentää perusvalvontaa ja se kohdistuu valikoituihin verovelvollisiin. Erityisvalvonnassa verovelvollisten toimia valvotaan pääosin verotarkastuksin, jotka ovat tehokkain yksittäisiin verovelvollisiin kohdistuva valvontamuoto. (Myrsky & Linnakangas 2004: 107; Myrsky & Linnakangas 2007: 136–137; Verohallinto 2002: 1 luku; Verohallinto 2006a: 20.)

Välittömän verotuksen toimittamisen perusteena on elinkeinotoimintaa harjoittavien verovelvollisten osalta verovelvollisen antama veroilmoitus, jonka tulee perustua kirjanpidosta ilmeneviin tietoihin. Verotarkastus on viranomaistoimenpide, jossa tutkitaan verovelvollisen tai verosta vastuussa olevan alkuperäistä kirjanpito- ja muistiinpanoaineistoa sekä muuta elinkeino- ja tulonhankkimistoimintaan liittyvää aineistoa ja omaisuutta. Näin selvitetään, onko verovelvollinen antanut oikeat ja riittävät tiedot lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi tai maksuvelvollisuuden täyttämiseksi. Verotarkastus voi kohdistua vain yhteen tai useampaan verolajiin riippuen tarkastettavasta kohteesta. Yleensä kaikki tarkastuskohteen verotukseen vaikuttavat verolajit tarkistetaan. Verotarkastuksia, joissa tarkistetaan useampia verolajeja yhtäaikaisesti samalta verovelvolliselta, kutsutaan integroiduiksi verotarkastuksiksi. Integroidussa verotarkastuksessa tarkastetaan verovelvollisen tuloverotus, ennakkoperintä, arvonlisävero sekä tarpeen ja tilanteen mukaan lisäksi varainsiirtovero, kiinteistövero, vakuutusmaksuvero, arpajaisvero ja muut verot. Verotarkastuksessa voidaan toimittaa myös muita verohallinnon toimivaltaan kuuluvia asioita, kuten maksuvalvontaa, veron perintää ja kantoa. Tarkastus voidaan tehdä myös samanaikaisesti muiden viranomaisten toimenpiteiden kanssa. (Andersson 2006: 83–84; Holla 2002: 8; Myrsky ym. 2004: 107–109; Myrsky ym. 2007: 137; Verohallinto 2002: 1 luku.)

Verotusta on kehitetty niin, että mahdollisimman paljon verotusta varten tarvittavia tietoja saataisiin sivullisilta. Valvonta- ja vertailutietoja saadaan useilta sivullisilta, sekä viranomaisilta että yksityisiltä, kuten työnantajilta, eläkkeen maksajilta, pankeilta ja vakuutusyhtiöiltä. Tavanomaisten verotarkastusten yhteydessä myös vertailutietojen avulla selvitetään, ovatko verovelvollisen veroilmoituksessa veroviranomaisille antamat tiedot oikeita ja riittäviä lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi. Jos veroviranomaisille annetuissa tiedoissa havaitaan virheitä tai puutteita, tehdään esitys virheellisiin tietoihin perustuvan verotuksen tai maksuunpanon korjaamiseksi jälkikäteen. Verotarkastus voi pahimmassa tapauksessa johtaa siihen, että verovelvollisesta tehdään rikosilmoitus tai tutkintapyyntö poliisille (Savolainen & Teperi 2000: 261). (Andersson 2006: 83–85; Verohallinto 2002: 1 luku.)

Verotarkastustoiminta on välttämätön osa verotusmenettelyä, koska veroviranomaisella on oltava tapa tarkistaa veroilmoituksessa annettujen tietojen oikeellisuus alkuperäisaineistosta. Esimerkiksi kirjanpitovelvollisen osakeyhtiön tulee liittää veroilmoitukseen muun muassa tuloslaskelma ja tase (Verohallinto 2007c: 18 §). Kirjanpitoa kokonaisuudessaan ei kuitenkaan voida liittää veroilmoitukseen, ja näin ollen veroviranomainen ei voi sitä tarkastaa verotusta toimitettaessa. Verotarkastus mahdollistaa tämän tarkastuksen. Verotarkastustoiminnan jo pelkkä olemassaolo ennaltaehkäisee virheitä verotuksessa, ja tarkastustoiminnassa esille tulleet virheet korjataan verotuksen oikaisuilla. Verovälvönnän ja täten myös verotarkastusten päämääränä verotulokertymän turvaamisen lisäksi on verojärjestelmän uskottavuuden ylläpitäminen ja verorasituksen lainmukaisen jakautumisen varmistaminen eri veronmaksajien kesken. Lisäksi verotarkastustoiminnan tehtävänä on verolakien vaikutusten ja toimivuuden seuraaminen ja mahdollisten korjausehdotusten tekeminen. (Andersson 1996: 29; Andersson 2006: 84; Myrsky ym. 2007: 137; Verohallinto 2008: 29.)

Verotarkastuksesta säädetään verotusmenettelylaissa (VML), ennakkoperintälaissa, arvonlisäverolaissa, valmisteverotuslaissa ja autoverolaissa. Lisäksi verotarkastuksesta on annettu tarkentavia asetuksia, muun muassa asetus verotusmenettelystä (VMA). Verotusmenettelylakia sovelletaan toimitettaessa tuloverotusta ja joiltain osin sillä on merkitystä viittaussäännösten johdosta myös perintö- ja lahjaverotuksessa sekä kiinteistöverotuksessa. Muiden verotusmuotojen, kuten arvonlisäverotuksen, valmisteverotuksen ja autoverotuksen osalta menettelysäännöksiä löytyy kustakin aineellisesta verosäädöksestä. Verotusmenettelyä ja verotarkastusta ohjaavat ensisijaisesti verotusmenettelylaki ja eri verolakien menettelyä koskevat säännökset. Verotusmenettely on kuitenkin hallintoa, joten myös yleisillä hallinto-oikeuden säädöksillä on merkitystä verotuksessa

ja täten verotarkastuksessakin. Toissijaisesti sovelletaan muun muassa hallintolakia (HL). (Lohiniva-Kerkelä 2003: 132–133, 166.)

1.1.1. Verotarkastusten eri tyypit ja tarkoitukset

Verotarkastuksia tehdään monessa eri tarkoituksessa. Etupäässä verotarkastuksia tehdään tarkastuksen kohteeksi valitun verovelvollisen oman verotuksen oikeellisuuden tarkistamiseksi. VML 14 §:n mukaan verovelvollisen on Verohallituksen tai veroviraston kehotuksesta verovuoden aikana tai myöhemmin esitettävä Suomessa tarkastettavaksi kaikki se elinkeinotoimintaan liittyvä aineisto ja omaisuus, jolla saattaa olla vaikutusta verovelvollisen verotuksessa tai sen muutoksenhakua käsiteltäessä. Tarkastus on osa verotusta tai muutoksenhakua riippuen siitä, missä vaiheessa tarkastus tehdään. (Myrsky ym. 2004: 107–108.)

Verotarkastus voidaan suorittaa myös tietojen keräämiseksi pelkästään muiden verovelvollisten verotusta varten. Tällaista tarkastusta kutsutaan vertailutietotarkastukseksi, josta säädetään VML 21 §:ssä. Tarkoituksena on kerätä vertailu- ja tarkkailutietoja muista verovelvollisista, joita ei ole yksilöity etukäteen. Tietoja käytetään muiden verovelvollisten verotuksessa eikä siis tarkastuksen kohteen verotuksessa. Vertailutietoja voidaan kerätä erityisen vertailutarkastuksen lisäksi myös tavallisen verotarkastuksen ohessa tai veroviranomaisen tekemillä tiedusteluilla. (Myrsky ym. 2004: 111–112.) Sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta säätelee VML 19 §.

Vertailutietotarkastuksen erityistarkoituksena voi olla saada tietoja harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntaan ja näin parantaa verohallinnon toimintaedellytyksiä. Saatujen vertailutietojen avulla voidaan varsinaiset verotarkastukset kohdistaa joustavasti ja tehokkaasti verovelvollisiin, joita voidaan epäillä verovilpistä. (Myrsky ym. 2004: 112; Myrsky ym. 2007: 145–146.) Tähän yhteyteen liittyvät harmaan talouden tarkastukset, jotka ovat raskaampia, monen eri viranomaistahon yhteistarkastuksia. Niissä tarkastuskohde valitaan huolella vero-, tekotapa- ja ennaltaehkäisyintressit huomioon ottaen, jolloin moitittava verokäyttäytyminen on jo etukäteen tiedossa. Tavanomaisessa verotarkastuksessa ei tällaista olettamusta ole. Harmaan talouden tarkastukset ovat kalliita ja työläitä, joten valmistelutyöhön panostetaan turhien tarkastusten välttämiseksi. Harmaan talouden tarkastukset tehdään yllättäen ilman etukäteisilmoitusta verovelvolliselle, kun taas perinteisen tarkastuksen suorittamisesta sovitaan verovelvollisen kanssa etukäteen. (Savolainen ym. 2000: 203.)

Tavanomainen verotarkastus tehdään verokauden jälkeen, jolloin verrataan verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta ilmeneviä tietoja verovelvollisen kirjanpitoon ja muuhun aineistoon. Verotarkastus voidaan tehdä kuitenkin myös reaaliaikaisena, mikä tarkoittaa verovalmistelun yhteydessä suoritettavaa kuluvaan tilikauteen kohdistuvaa tarkastusta. Reaaliaikaiset tarkastukset ovat tarkoituksen mukaisia sekä veronsaajan että verovelvollisen kannalta. Veroviranomainen varmistaa veronperinnän paremmin reaaliaikaisella tarkastuksella verrattuna jälkikäteen tehtyyn tarkastukseen, joka ei välttämättä tavoita enää verovelvollista, joka on lopettanut toimintansa tai asetettu konkurssiin tai saneeraukseen. Tavallisesta jälkikäteen tehdystä tarkastuksesta aiheutuvat viivästysseuraamukset saattavat usein nousta jopa suuremmiksi kuin varsinaisen verotuksen oikaisun mukaan määrätty vero. Näin maksuunpanot ovat yrityksen talouteen nähden liian suuret eikä verovelvollinen suoriudu niiden maksamisesta. Sekä veronsaajan että verovelvollisen kannalta on hyötyä, että monet virheet saadaan oikaistua etukäteen ja verotus hoidetaan säännöllisen verotuksen yhteydessä ilman kallista verotuksen oikaisumenettelyä ja arvioverotuksen ongelmia. (Savolainen ym. 2000: 224–225.)

Verotarkastus on joissakin tapauksissa liian raskas toimenpide, kun tarvitaan tarkastusta vähäisempää, mutta nopeaa ja reaaliaikaista käsittelyä. Varsinaisten verokauden jälkeen tehtävien ja reaaliaikaisten tarkastusten sijasta on tällöin tarkoituksenmukaisempaa ja tehokkaampaa suorittaa reaaliaikaisia valvontakäyntejä, jotka ovat luonteeltaan kevyempiä kuin tavanomaiset tarkastukset. Niiden tarkoituksena on lähinnä verovelvollisen opastaminen, mutta myös verotuksellisen aseman, liiketoiminnan laajuuden ja luonteen, kirjanpidon tason ja tilan toteaminen. Verotuksellista asemaa selvitetään tutkimalla verovelvolliseksi rekisteröitymistä sekä maksu- ja ilmoitusvelvollisuuteen liittyviä asioita. Verotarkastuksen ja valvontakäynnin olennainen ero on siinä, että valvontakäynnillä ei pyritä tutkimaan annettujen tietojen oikeellisuutta kirjanpidon avulla veron oikean määrän selvittämiseksi, vaan sillä on muita tehtäviä. (Savolainen ym. 2000: 229; Verohallinto 2000a: 1 ja 2 luku.)

Valvontakäynnit kohdistetaan erityisesti uusiin yrityksiin ja aiemmin kokonaan piiloon jääneiden yritysten valvontaan. Osa yrityksistä toimii vain yksi tai kaksi tilikautta tai ei tee lainkaan ilmoitusta liiketoimistaan, jolloin jälkikäteen tapahtuvat tarkastukset eivät tavoita näitä yrityksiä. Vaikka valvontakäynnit kohdistetaan yleensä verovelvollisten laiminlyöntien perusteella, yksi tärkeimpiä tavoitteita on ohjata ja neuvoa yrittäjää korjaamaan mahdolliset laiminlyönnit ja virheelliset tilinpitotavat ja menettelyt. Jos valvontakäynnin yhteydessä annettu ohjaus ja kehoitus toiminnan korjaukseen eivät tuota seurannassa verovelvollisen toimintaan muutosta, johtaa tämä mitä luultavimmin vero-

tarkastukseen. Tarvittaessa valvontakäyntiä voidaan jatkaa verotarkastuksena, jos valvontakäynnillä havaitaan siihen perusteet. (Savolainen ym. 2000: 229–230; Verohallinto 2000a: 2 luku.)

1.1.2. Verotarkastuksessa toimivaltainen viranomainen

Valtiovarainministeriön alainen verohallinto on kaksiportainen. Siihen kuuluvat Verohallitus ja alueelliset verovirastot. Verohallintoa johtaa Verohallitus, joka vastaa strategisesta suunnittelusta ja hallinnon kehittämisestä. Verohallituksen verotarkastusyksikkö ohjaa ja koordinoi verotarkastustoimintaa, jota harjoitetaan kaikissa verovirastoissa. Tarkastustoiminnan menetelmien ja tavoitteiden tulisi olla yhtenevät koko maassa. Verohallinnon keskeinen tehtävä onkin verotuksen yhtenäisyyden edistäminen valtakunnan tasolla. Verohallitus antaa toimintaohjeita verotuksen yhdenmukaistamiseksi. (Andersson 2006: 81–82; Savolainen ym. 2000: 193–195; Verohallinto 2007b.)

Verotarkastuksen tekee verotarkastaja, joka on tarkastustehtävään määrätty verohallinnon virkamies. Verovelvollisen kotipaikan verovirastolla on pääsääntöisesti toimivalta verotarkastuksen suorittamiseksi. Tosin kotipaikan verovirasto voi pyytää toista verovirastoa suorittamaan tarkastuksen, jos se on tarkoituksenmukaista. (Verohallinto 2002: 2 luku.) Alueellisia verovirastoja on Suomessa yhteensä seitsemän (Verohallinto 2008: 8). Veroviraston alue muodostuu veropiireistä, joissa on verotoimisto. Verotoimisto huolehtii käytännön verotustyöstä. Verotoimisto on kuitenkin vain veroviraston yksikkö, joten verotoimiston päätökset annetaan veroviraston nimissä. (Andersson 2006: 82.)

Seitsemän alueellisen veroviraston lisäksi on vuonna 1998 perustettu Konserniverokeskus, joka on toimivaltainen verovirasto koko maassa. Konserniverokeskuksessa verotettavat verovelvolliset ovat Suomen suurimpia konserneja ja kansainvälistä toimintaa harjoittavia yrityksiä. Nämä yritykset ja konsernit nimetään Verohallituksen toimesta vuosittain. (Myrsky 2004: 14–15; Savolainen ym. 2000: 193–195; Verohallinto 2002: 2 luku; Verohallinto 2008: 8.) Konserniverokeskuksessa verotettavien yhtiöiden määrä on nykyisin noin 4460 (Verohallinto 2008: 8). Määrä kasvoi vuoden 2008 alussa vajaalla 1500 yhtiöllä. Nämä yhtiöt ovat lähinnä pankkeja, vakuutuslaitoksia, julkisesti noteerattuja yhtiöitä, eurooppayhtiöitä ja -osuuskuntia sekä uusia yhtiöitä ja konserneja, joiden liikevaihto ylittää 50 miljoonaa euroa. Konserniverokeskuksessa verotettavat verovelvolliset ovat merkittäviä veronmaksajia, verojen tilittäjiä ja tietojen luovuttajia, joten niiden toimintaa seurataan ja valvotaan jatkuvasti ja järjestelmällisesti. (Savolainen ym. 2000: 196; Verohallinto 2007g: 12.)

Verotarkastuksia tehdään sekä verovirastojen tarkastusyksiköiden että verotoimistojen toimesta. Pääasiassa tarkastuksia suorittavat verovirastojen tarkastusyksiköiden verotarkastajat. Verotoimistoissa tehdään perinteisesti pieniin yrityksiin kohdistuvia tarkastuksia. Konserniverokeskuksessa verotettavia yhtiöitä tarkastaa puolestaan Konserniverokeskus. (Leoska 1999: 475.)

1.1.3. Verotarkastukseen valikoituminen

Verotarkastuksen kohteeksi voi joutua Suomessa kaikki koti- ja ulkomaiset luonnolliset ja juridiset henkilöt sekä heidän verovelvollisuusasemansa. Monet yritykset valikoituvat verotarkastukseen jossain vaiheessa niiden elinkaarta. Joitakin yrityksiä tarkastetaan säännöllisesti. Vaikka verohallinnon toimintatapaan kuuluu, että se pyrkii minimoimaan varsinaisten verojen lisäksi toiminnastaan aiheutuvia kustannuksia ja haittoja taloudelliselle toiminnalle, vie verotarkastajien avustaminen verotarkastuksen kohteeksi joutu-neelta verovelvolliselta arvokasta työaika. Lisäksi tarkastettavan aineiston esittämisestä aiheutuneista kuluista (tarkastajan käyttöön asetetut tilat, apuvälineet ja apulaiset) vastaa verovelvollinen itse. Verotarkastuskohteeksi joutuminen ei siis ole yrityksen käytännön toiminnan kannalta toivottava asia, vaikka yrityksen asiat olisivatkin kunnossa eikä verotarkastuksen johdosta veroja määrättäisikään. Toisaalta verotarkastuksiin voi asennoitua myös oppimis- ja kehittämismielessä. Verovelvollinen voi hyödyntää sen neuvonnan ja ohjauksen, jonka se saa tarkastuksen kuluessa ja tarkastuskertomuksessa, ja näin kehittää yrityksen järjestelmiä ja toimintatapoja. (Koponen 2003: 221, 226; Savolainen ym. 2000: 196–197; Verohallinto 2002: 1 luku.)

Yleisellä tasolla tarkastussuunnittelua tekee Verohallitus, joka keskittyy erinäisiin toimialoihin liittyvien projektien suunnitteluun. Verohallituksen tekemän tarkastussuunnittelun ensisijainen tarkoitus on osoittaa tarkastustoiminnan yleiset linjat ja kohdentaminen (Härkönen 1988: 47). Verohallituksen tekemän suunnittelun jälkeen on verovirastoilla melko paljon vapautta valita tarkastuskohteita annettujen puitteiden rajoissa (Kuortti 2007: 404). Verotarkastuksia tehdään yleensä verovirastojen tekemiin tarkastussuunnitelmiin pohjautuen. Käytännön tarkastussuunnittelu on jatkuvaa ja joustavaa kohdevalintaa verovirastojen tarkastusosastoilla. (Myrsky ym. 2007: 138; Savolainen ym. 2000: 230.)

Vuositasolla tarkastussuunnittelu on painopisteiden määrittämistä, priorisointia, kohdealueen rajaamista ja valintaa. Tarkastuskohteet valitaan tarkastustarpeen mukaan käyttäen hyväksi tarkastussuunnittelun atk-järjestelmää ja eri lähteistä saatuja tietoja. Kohteita

valitaan kaikilta yritystasoilta. Valinnassa otetaan huomioon vanhenevat verovuodet, ulkopuolisten vihjeet, alueelliset tavoitteet ja toimialakattavuus. Verovirastot saavat tarkastusvalintaan vaikuttavia tietoja ulkopuolisilta muun muassa harmaan talouden valvontajärjestelmästä ja Verohallituksen tarkastusyksiköstä. Tietoja voidaan saada myös muista verovirastoista virka-apujen, tarkastuspyyntöjen, ilmiantojen ja vertailutietojen perusteella sekä veroviraston omista yksiköistä, kuten verotoimistoista, perinnästä ja maksuvalvonnasta. Ulkopuolisia tiedonlähteitä ovat lisäksi poliisi, tullit, ulosottoviranomaiset ja muiden maiden veroviranomaiset. Myös muiden verovelvollisten tekemät ilmiannot ovat yleisiä. (Savolainen ym. 2000: 230–231.)

Verovelvollinen voi joutua tarkastuksen kohteeksi pistokokeiden perusteella, kun veroviranomainen tarkastaa tiettyä alaa. Tällaista valikoitumista tarkastuskohteeksi ei voi välttää. Verovelvollinen voi joutua tarkastuksen kohteeksi kuitenkin myös huolimattoman toimintansa johdosta. Jos tällainen valikoituminen tarkastuskohteeksi halutaan estää, verovelvollisen on huolehdittava velvoitteidensa hoitamisesta ajallaan ja täsmällisesti. Verovelvollisen kannattaa olla myös oma-aloitteinen huomattessaan aiempiin kuukausiin kohdistuvan lasku- tai muun virheen, ja ilmoittaa siitä veroviranomaiselle. Tämä lisää luotettavuutta yrityksen toimintaa kohtaan. Mikäli verovelvollinen joutuu kuitenkin tarkastuskohteeksi ja tarkastuksessa löydetään paljon virheitä ja puutteita, on suuri riski, että yritys otetaan myöhemmin uudelleen tarkastukseen. On siis tärkeää hoitaa kaikki velvoitteet alusta lähtien oikein, jos yritys haluaa välttää verotarkastuksen tai sen uusiutumisen. (Koponen 2003: 226.)

Konserniverokeskuksessa verotettavat verovelvolliset ovat korostetun valvonnan alla. Vuosittain tarkastuksen kohteeksi valitaan noin 20 prosenttia konserniverovirastossa verotettavista konserneista. Jokainen konserni pyritään tarkastamaan vähintään viiden vuoden välein. Näissä tarkastuksissa tarkastetaan kohdekonserni kokonaisuudessaan. Konserniverokeskus osallistuu näin myös kansainvälisiin verotarkastuksiin omien verovelvollistensa osalta. Verotarkastussuunnitelmaan kuuluu vuosittain yksi EU-simultaaniverotarkastus, joka tarkoittaa, että eri jäsenmaissa suoritetaan samaan aikaan verotarkastuksia, jotka kohdistuvat näissä jäsenmaissa toimivaan samaan konserniin. (Savolainen ym. 2000: 196–197.)

Seuraavasta taulukosta ilmenee, että verotarkastuksia tehtiin sekä tarkastusyksiköiden että verotoimistojen toimesta yhteensä 5211 kappaletta vuonna 2000, jonka jälkeen määrä on laskenut hitaasti 4480 kappaaleeseen vuonna 2005. Vertailutietojen keräämistä varten tarkastuksia ja vertailutietokäyntejä tehtiin yhteensä 28 kappaletta vuonna 2000,

josta määrä on kasvanut tasaisesti 174 kappaaleeseen vuonna 2005. Valvontakäyntejä tehtiin yhteensä 515 kappaletta vuonna 2000. Viiden vuoden kuluttua määrä oli jo 1481 kappaletta. Harmaan talouden tarkastukset sisältyvät tarkastusten ja valvontakäyntien kokonaislukumäärään. (Verohallinto 2004b; Verohallinto 2006a: 22; Verohallinto 2006b: 29; Verohallinto 2007f: 29.)

Taulukko 1. Tarkastusten ja valvontakäyntien lukumäärät 2000–2005.

Tarkastusten ja valvontakäyntien lukumäärät 2000–2005 (kappaletta)						
Tarkastusyksiköt	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Verotarkastukset	3236	3050	3100	2943	2996	2990
Valvontakäynnit	183	183	244	384	494	705
Vertailutietotarkastukset	14	40	46	121	120	153
Verotoimistot						
Verotarkastukset	1975	1881	1787	1522	1429	1490
Valvontakäynnit	332	419	785	764	804	776
Vertailutietotarkastukset	14	9	14	16	6	21
Yhteensä	5754	5582	5976	5750	5849	6135

Lähde: Verohallinto 2004b; Verohallinto 2006a: 22; Verohallinto 2006b: 29; Verohallinto 2007f: 29.

Vuosina 2004–2006 harmaan talouden tarkastuksia on tehty 863, 808 ja 743 kappaletta. Niiden määrä on siis laskenut, mutta paljastettu harmaa talous on säilynyt suunnilleen 100 miljoonassa eurossa. (Kuortti 2007: 406.)

Nykyisin verohallinnon sekä palvelu- että valvontatoimintaa on monipuolistettu. Valvontakäyntejä voidaan suorittaa verovelvollisen luona ilman, että kyseessä olisi verotarkastus. (Savolainen ym. 2000: 229.) Suurin muutos edellä tarkastelluissa tilastoissa on tapahtunut juuri valvontakäyntien määrässä, joka on noussut huomasti. Sama trendi on havaittavissa myös verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelmassa vuosille 2007–2011 (Verohallinto 2005b). Suunnitelmassa verotarkastusten määrää vähennettäisiin hieman ja vastaavasti valvonta- ja vertailutietotarkastuksia tehtäisiin entistä enemmän.

1.2. Tutkimustehtävä ja tutkimuksen rajaus

Tarkastelen verotarkastustoimintaa kirjanpitovelvollisen yrityksen näkökulmasta. Jätän tutkimuksen ulkopuolelle luonnolliset henkilöt ja kuolinpesät, koska niiden verotusmenettely poikkeaa kirjanpitovelvollisten yritysten vastaavasta. VML 7 §:n mukaan luonnolliset henkilöt ja kuolinpesät saavat vuosittain esitätetyn veroilmoituksen, joka heidän täytyy tarkastaa ja tarvittaessa oikaista ne tiedot, jotka ovat virheellisesti tai puutteellisesti esitetyt. Käytännössä veroviranomaisella on niin laajat tietolähteet sivullisilta luonnollisten henkilöiden verottamista varten (muun muassa työnantajilta), että esitetyt veroilmoitukset lienee usein suurimmaksi osaksi oikeasisältöinen. Kirjanpitolain (KPL) mukaan yritysten on pidettävä kirjanpitoa liiketoiminnastaan ja niiden on annettava veroilmoitus täytettynä tarpeellisilla tiedoilla, koska verottaja ei voi saada kaikkia yrityksen verotuksessa tarpeellisia tietoja muilta tahoilta kuin verovelvolliselta itseltään. Siksi yritykset eivät saa esitetyt veroilmoituksia, vaan tyhjät verolomakkeet täytettäväksi. Yrityksen verotus perustuu suurimmaksi osaksi yrityksen itse antamiin tietoihin, joita vertaillaan sivullistahoilta saatuihin vertailutietoihin ja muuhun vertailuaineistoon. Veroviranomainen tekee lisäksi verotarkastuksia paneutuen yrityksen kirjanpitoon ja asiakirjoihin, jotta se pystyy valvomaan yrityksen verotuksen lainmukaisuutta. (Ahonen ym. 2006: 15–16; Lohiniva-Kerkelä 2003: 144–145; Myrsky ym. 2007: 56–58, 137.)

Käyttämäni tutkimusmenetelmä on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Tutkin voimassaolevaa lainsäädäntöä. Pyrin tulkitsemaan, systematisoimaan ja ymmärtämään sen sisältöä ja merkitystä verotarkastustoimintaan liittyen. Oikeuslähdemateriaalina käytän myös lain esitöitä sekä korkeimman oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja. Lähteinä olen hyödyntänyt lisäksi Verohallituksen verovirastoille antamia ohjeita ja määräyksiä, joita verovirastot pyrkivät noudattamaan. Verohallitus antaa myös verovelvollisille ohjeita, joita olen sisällyttänyt käyttämäni lähdemateriaaliin. Lähdeaineistooni kuuluu lisäksi oikeuskirjallisuutta aiheeseen liittyen. (Aarnio 1989: 47–49.)

Käsittelen verotarkastustoimintaa lähinnä verotusmenettelylain säännöksiin perustuen, koska se on keskeisin verotarkastusta määrittelevä laki. Vaikka verotusmenettelylain lisäksi verotarkastuksesta säädetään myös arvonlisäverolaissa, ennakoperintälaissa, valmisteverotuslaissa ja autoverolaissa, usein säännökset ovat suunnilleen samansisältöisiä kuin verotusmenettelylain verotarkastusta koskevat säännökset ja siksi jätän ne tarkastelun ulkopuolelle.

Tutkielmassa tarkoitukseni on selvittää yritykseen kohdistuvaan verotarkastukseen liittyviä tiedonantovelvollisuuksia ja tiedonsaantioikeuksia, joita on sekä verovelvollisella yrityksellä että veroviranomaisella. Verovelvollisen roolina saattaa olla tarkastuskohteenä olemisen lisäksi sivullisen rooli, jolloin häneltä pyydettyjä tietoja käytetään toisen verovelvollisen verotuksessa. Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus voi toteutua vertailutietotarkastuksena. Sivullinen voi joutua antamaan tietoja myös tiedustelujen perusteella. Sivullisella on erilaiset velvollisuudet ja oikeudet tiedonvälittämiseen liittyen. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 143, 145.) Verovelvollisen täytyy tietää molempiin rooleihin kuuluvat velvollisuudet ja oikeudet, jotta se voi valvoa niiden toteutumista. Veroviranomaisen tiedonantamisvelvollisuuden laajuus vaikuttaa puolestaan siihen, mitä tietoja verovelvollinen voi odottaa saavansa viranomaiselta. Lisäksi verovelvollisen on syytä tietää, millä perusteilla veroviranomainen saa sivullisilta yksityisiltä ja viranomaisilta tietoa, jota voidaan käyttää verovelvollisen verotuksessa.

Verohallinnolla on laaja lakisääteinen oikeus tiedonsaantiin verotuksen toimittamista varten. Verovelvollisella ja sivullisella on vastaavasti laaja tiedonantovelvollisuus, jota tehostaa eri sanktiot velvollisuuden laiminlyönnin seurauksena. Vaikka sivullisilta saatavien tietojen määrä verotusta varten on lisääntynyt viime vuosina, ovat verovelvollisen itse ilmoittamat tiedot kuitenkin perustana verotukselle. Sivullisilta saatuja tietoja käytetään verovelvollisen antamien tietojen täydentämiseen ja oikeellisuuden kontrollointiin. Verohallinto saa tietoja myös muilta viranomaisilta. Kotimaisten viranomaisten välillä on yhteistyötä, jossa tieto liikkuu. Lisäksi verohallinto tekee ulkomaisten viranomaisten kanssa kansainvälistä tietojenvaihtoa kansainvälisiin sopimuksiin perustuen. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 142–146.)

Eri tahojen oikeudet ja velvollisuudet tulee ottaa huomioon verotarkastustoiminnan kokonaisuuden hahmottamiseksi. Yrityksen omien tiedonsaantioikeuksien toteutumisen valvonta ja tiedonantovelvollisuuksien täyttäminen on järkevää sujuvasti etenevän tarkastuksen edistämiseksi ja jälkiseuraamusten välttämiseksi. Yrityksen tulee olla selvillä, mitä tiedonantoa häneltä odotetaan. Verovelvollisen huolimaton ja puutteellinen tiedonanto saattaa aiheuttaa jälkiseuraamuksia verotuksen oikaisujen muodossa. Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi saatetaan määrätä juuri epäselvyyden johdosta. Jos verovelvollinen huomaa veroviranomaisen väärinymmärryksen asiassa, se tulee korjata mahdollisimman varhaisessa vaiheessa, jotta se ei ehdi vaikuttaa johtopäätöksiin ja jatkotoimenpiteisiin. (Andersson 1996: 75–77; Eerola ym. 2005: 645; Koponen 2003: 223; Savolainen ym. 2000: 210, 222.)

Tarkastusaika vie voimia yritykseltä tarkastuksen läpiviennin avustamiseen ja liiketoiminta saattaa kärsiä. Siksi verovelvollisen on hyödyllistä edesauttaa tarpeellisella ja selvällä tiedonannolla veroviranomaista sujuvan ja joutuisan verotarkastuksen toimittamiseksi. Lisäksi on huomattava, että mitä pidemmäksi tarkastusaika venyy, sitä suuremmat ovat mahdollisten verotuksen oikaisun mukaisen veron viivästyskorot, mikä saattaa lisätä huomasti verotuksen oikaisun kokonaiskuluja. Velvollisuuksien lisäksi verovelvollisella on kuitenkin myös oikeus saada tietoja muun muassa asiakirjoina ja opastuksena verotukseensa liittyen. Oikeutta kannattaa käyttää hyväksi, jolloin verovelvollinen pystyy varautumaan tuleviin toimenpiteisiin ja seuraamaan verotarkastusmenettelyn etenemistä. Viimeistään tiedoksiannoista verovelvollinen näkee, mitä tarkastuksessa on havaittu ja päätetty ja jos tiedoissa tai päätöksissä on virheitä, tulee verovelvollisen nopeasti oikaista ne. (Holla: 2002: 9; Koponen 2003: 223–224, 226; Lohiniva-Kerkelä 2003: 181; Savolainen ym. 2000: 209–210.)

Sivullisen kannalta on tärkeää tietää, milloin häneltä voidaan vaatia tietoja ja missä laajuudessa. Sivullisilta saadaan tietoja niiden verotusta varten tehtyjen tavallisten verotarkastusten yhteydessä, mutta myös sivullisiin kohdistuvilla erityisillä vertailutietotarkastuksilla, joissa kerätään tietoja vain muiden verovelvollisten verotusta varten. Lisäksi sivullisilta saadaan tietoja erikseen tehtävillä kirjallisilla tiedusteluilla. (Verohallinto 2002: 3.2 luku; Myrsky ym. 2004: 111–112.)

Vähemmälle tarkastelulle jätän harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntaan liittyvät viranomaisyhteistyön muodot, joissa verotarkastustoiminta on yksi torjuntavälineistä. Harmaan talouden ja rikollisuuden torjuntatoiminta on niin laaja-alainen kokonaisuus, ettei tässä tutkielmassa ole järkevää tarkastella sitä perusteellisesti. Harmaan talouden ja talousrikollisuuden tarkastuksissa käytetyt menetelmät ovat erilaisia ja viranomaisten valtuudet yhteistarkastuksessa viranomaisyhteistyön takia laajemmat verrattuna tavanomaisiin tarkastuksiin. Viranomaisyhteistyötä näissä tarkastuksissa on veroviranomaisten, poliisin ja ulosottoviranomaisten välillä (Savolainen ym. 2000: 200). Toisaalta mikä tahansa tavanomainen verotarkastus voidaan muuttaa viranomaisyhteistyöllä luonteeltaan harmaan talouden tarkastukseksi tai vastaavasti rikosepäilyn johdosta aloitettu harmaan talouden tarkastus tulee heti keskeyttää tai muuttaa tavalliseksi tarkastukseksi, jos asiantila ei enää anna perusteita täysimittaiselle harmaan talouden tarkastukselle. (Savolainen ym. 2000: 201, 204, 206.)

Lähtökohtaisesti tutkimuskohteena pidän tavanomaista verotarkastusta, joka tehdään verovuoden jälkeen. Erikseen otan esille vertailutietotarkastuksen erityispiirteet sivulli-

sen tiedonantovelvollisuutta selvittäessäni sekä harmaan talouden ja rikollisuuden torjunnan pääpiirteittäin viranomaisyhteistyön yhteydessä. Lievempiä valvontamuotoja, reaaliaikaisia tarkastuksia ja valvontakäyntejä, en erityisesti tarkastele, koska niiden tarkoitus on lähinnä verovelvollisen ohjaus ja opastus veroasioissa eikä niinkään varsinaisen tarkastuksen tavoin veroilmoituksen tietojen ja veron oikean määrän tarkastaminen (Savolainen ym. 2000: 225, 229; Verohallinto 2000a: 2 luku).

1.3. Tutkimuksen kulku

Toisessa luvussa tutkin verotuksessa noudatettavia periaatteita. Verotusmenettelyä ohjaavat verotusmenettelylain lisäksi yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet, kuten yhdenvertaisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuusperiaate, objektiivisuusperiaate ja suhteellisuusperiaate. Näiden lisäksi hallinto-oikeudellinen palveluperiaate soveltuu verotarkastusmenettelyyn. Mainituista periaatteista on säädetty hallintolaissa. Tärkeänä periaatteena myös lainalaisuuden periaate vaikuttaa viranomaistoiminnan perusteisiin myös verotuksessa (Lohiniva-Kerkelä 2003: 45). Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet käyvät ilmi VML 26 §:stä. Näitä ovat veronsaajien ja verovelvollisen tasapuolisen kohtelun vaatimus, luottamuksensuoja, verovelvollisen kuulemisvaatimus, verotuksen toimittajan velvollisuus ohjata verovelvollista antamaan oikeita selvityksiä kuulemismenettelyssä, verovelvollisen ja verotuksen toimittajan velvollisuus osallistua tosiseikkojen selvittämiseen, näyttövelvollisuuden jako verovelvollisen ja viranomaisen välillä, vapaa näytön harkinta ja huolellisuusvelvollisuus näyttöä arvioitaessa ja verotuspäätösten perusteleminen velvollisuus. (Eerola ym. 2005: 622.) Säännöksen periaatteita on noudatettava myös verotarkastuksessa (Leoska 1999: 474). Vero-oikeudellisista periaatteista käsittelen toisessa luvussa puolueettomuusperiaatteen objektiivisuusperiaatteen yhteydessä, luottamuksensuojaperiaatteen ja perusteleminen velvollisuuden. Muut vero-oikeudelliset periaatteet otan tarkastelun kohteeksi kolmannessa luvussa, jossa käsittelem verotarkastusta vaihe vaiheelta.

Tutkielman kolmannessa luvussa tarkastelen yksityiskohtaisemmin tiedonantovelvollisuuksia ja tiedonsaantioikeuksia verotarkastusprosessin kuluessa. Etenen prosessia aikajärjestyksessä verotarkastuksen suorittamisaikataulun sopimisvaiheesta aina verotarkastuksen seuraamukseen asti. Käsittelen eri vaiheisiin liittyviä sekä verovelvollisen että veroviranomaisen oikeuksia ja velvollisuuksia tiedonvälitykseen liittyen. Määrittelen, mitä aineistoa ja mitä tietoja verovelvollisen tulee antaa tarkistettavaksi ja millä perusteella. Luvussa tuon esiin myös selvittämisvelvollisuuden jakaantumisen verovelvollis-

sen ja veroviranomaisen välillä verotarkastuksen eri vaiheissa. Luvun lopuksi käsittelen sanktioita kummankin osapuolen mahdollisista laiminlyönneistä tiedonantovelvollisuuksiin liittyen. Täten kolmas luku pureutuu konkreettisesti verotarkastuksen suorittamiseen liittyviin oikeuksiin ja velvollisuuksiin.

Neljännessä luvussa selvitän verotarkastukseen nähden sivullisen roolissa olevan tiedonantovelvollisuutta ja oikeuksia saada tiedoksi, mitä tietoja häneltä otetaan ja millä perusteella. Käsittelen erikseen yksityisen yrityksen roolin ja viranomaisen roolin sivullisena. Yksityisen sivullisen osalta perehdyn tarkemmin vertailutietotarkastusten erityispiirteisiin. Verotusmenettelylain mukaan sivullisen on vastattava myös pelkkään tiedusteluun ilman erityistä vertailutietotarkastusta, joten käyn läpi myös tiedusteluun liittyviä oikeuksia ja velvollisuuksia. Esittelen lopuksi sanktioita, joita yksityisen sivullisen velvollisuuksien laiminlyönnistä saattaa aiheutua. Veroviranomainen käyttää tiedonlähteenä myös toisilta viranomaisilta saatuja tietoja. Viranomaisen rooli sivullisena voidaan käsitellä viranomaisyhteistyönä sekä Suomen sisällä että valtioiden välillä. Suomen sisäinen viranomaisyhteistyö keskittyy lähinnä harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntaan, mikä on niin laaja kokonaisuus, ettei tässä ole aihetta paneutua siihen pintaa syvemmälle. Valtioiden välisten vero- ja virka-apusopimusten nojalla voidaan sopimusmaiden välillä vaihtaa verotukseen liittyvää tietoa (Verohallinto 2002: 3.2 luku). Otan esille myös EU:n vaikutuksen kansainväliseen yhteistyöhön.

Viidennessä luvussa käsittelen veroviranomaisen saamien tietojen salassapitovelvollisuutta ja velvollisuuden laajuutta. Viides kappale sisältää verotustietojen julkisuusperustinnan lisäksi verotustietojen luovutuksen edellytyksiä. Yrityksen on syytä tietää, milloin se voi saada tietoja veroviranomaiselta ja toisaalta, milloin veroviranomainen voi antaa yritykseen liittyviä tietoja sivulliselle. Eriksen käsittelen tietojen luovutuksen asianosaiselle ja muulle taholle, esimerkiksi toiselle viranomaiselle.

Kuudennessa luvussa teen johtopäätöksiä ja yhteenvedoja käsittelemistäni asioista.

2. YLEISISTÄ HALLINTO-OIKEUDELLISISTA PERIAATTEISTA VERO-OIKEUDELLISIIN PERIAATTEISIIN

Verotuksen toimittaminen on pohjimmiltaan viranomaistoimintaa ja hallintotoimintaa. Täten verotusmenettelyssä noudatetaan verotuksen erityislainsäädännön lisäksi hyvän hallinnon vaatimuksia sekä yksilön oikeuksia ja oikeusturvaa suhteessa viranomaiseen määrääviä sääntelyitä. Hallintoviranomaisten toimintamenettelyä säätelee viime kädessä perustuslain (PeL) 21 §:n hyvän hallinnon takeet, joita laintasoisesti tarkentaa hallintolaki. HL 2 §:n mukaan hallintolakia sovelletaan muun muassa valtion viranomaisissa noudatettavaan menettelyyn eli täten myös verotusmenettelyyn. Hallintolaki on yleislaki, joten sitä sovelletaan HL 5.1 §:n mukaan vasta toissijaisesti, jos aineellisessa erityislainsäädännössä säädetään siitä poikkeavasti. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 132; Mäenpää 2003: 56–58; Saraviita 2000: 176; Soikkeli 2004: 13; Verohallinto 2004a: 1 ja 3 luku.)

Hallintolain säännökset määrittävät hyvän hallinnon perusteet eli viranomaisen toiminnan laadulliset vähimmäisvaatimukset (Mäenpää 2003: 57; Verohallinto 2004a: 4 luku). Yleislaista poikkeava erityislainsäädäntö voi olla tarkoitettu tyhjentäväksi, jolloin se tulee yksinomaan sovellettavaksi. Poikkeava lainsäädäntö voi toisaalta olla myös sellaista, että hallintolaki tulee sovellettavaksi väljiä erityislain säännöksiä tai kokonaan puuttuvia menettelysäännöksiä täydentävästi. Hallintolaista ei voi poiketa muuta kuin laintasoisella säännöksellä. Poikkeavan lainsäädännön merkitys hallintolakiin nähden tulee arvioida säännöskohtaisesti. Poikkeavien säännösten etusija suhteessa hallintolakiin ei siis ole ehdoton. (Mäenpää 2003: 56–58; Verohallinto 2004a: 3 luku.)

HL 1 §:ssä säädetään lain tarkoituksesta toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa. Lisäksi lain tarkoituksena on edistää hallinnon palvelujen laatua ja tuloksellisuutta. Tärkeimpänä tavoitteena on pidetty oikeusturvan toteutumista, jota säädellään menettelysääntelyn avulla. Menettelysäännösten ja muotosidonnaisuuden tehtävänä on lisäksi viranomaistoiminnan lainmukaisuuden, ennakoitavuuden, objektiivisuuden ja puolueettomuuden varmistaminen. (Mäenpää 2003: 77.)

Yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet ovat muotoutuneet oikeuskäytännössä ja hallinto-oikeudellisessa doktriinissa. Osittain ne perustuvat myös perustuslakiin. Niistä keskeisiä ovat yhdenvertaisuusperiaate, objektiivisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate. Nämä oikeusperiaatteet käyvät ilmi HL 6 §:stä. Periaatteiden väliset rajat eivät ole selvät ja niitä voidaan soveltaa päällekkäin. Etenkin objektiivisuusperiaatetta voidaan pitää yleisenä lähtökohtana

muiden periaatteiden soveltamiselle. Kokonaisuudessaan voidaan kuitenkin kaikki nämä periaatteet nähdä lainalaisuuden ja lakisidonnaisuuden periaatteiden erilaisten puolien ilmentyminä (Ryynänen 2000: 15). (Mäenpää 2003: 83–84; Verohallinto 2004a: 4.1 luku.)

Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet on esitetty VML 26 §:ssä. Nämä periaatteet koskevat myös verotarkastustoimintaa, koska se on osa verotusta. VML 26 §:n sisältämät yleiset periaatteet tulevat soveltamisjärjestyksessä viimeisenä silloin, kun ne tulevat sovellettavaksi muiden verotusmenettelylain erityistilanteisiin soveltuvien säännösten ohella. (Verohallinto 2000b: 6.2 luku.) Seuraavassa käsittelen hallinto-oikeudellisten periaatteiden lisäksi vero-oikeudellisesta näkökulmasta VML 26 §:ssä säädetty puolueettomuusperiaatteen, luottamuksensuojaperiaatteen ja perustelemisvelvollisuuden. Käsittelen muita pykälässä säädettyjä verotuksen oikeusperiaatteita luvussa 3. Osittain samat periaatteet sisältyvät sekä hallinto-oikeudellisten periaatteiden järjestelmään että vero-oikeudelliseen kokonaisuuteen. Tällöin yleisiä periaatteita sovelletaan vero-oikeudessa sen erityispiirteet huomioiden.

2.1. Lainalaisuuden ja lakisidonnaisuuden periaatteet

Verotusoikeus on julkista vallankäyttöä ja verovelvollisuutta pidetään yhteisön jäsenelle kuuluvana perusvelvollisuutena. Verovelkasuhde ja verovelvollisasema aktualisoituvat tietyn laissa määritellyn oikeustositseikaston täyttymisen perusteella. Nämä verotuksen piirteet sekä se, että verotuksessa puututaan yksityisen vapauspiiriin, ovat vaikuttaneet siihen, että verotuksen laillisuudella ja oikeudenmukaisuudella on suuri merkitys. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 44.)

Tiedonhankinta on osa verotuksen toimittamista. Sekä verovelvollisella että sivullisella on laaja lakisääteinen tiedonantovelvollisuus verotusvallan rajojen ja yksityiseen vapauspiiriin puuttumisen rajojen puitteissa. Julkisen vallan puuttumista yksityiseen vapauspiiriin ja yksityisyyden piiriin säätelee PeL 2.3 §, josta ilmenee lainalaisuuden ja lakisidonnaisuuden periaatteet. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 44–45; Saraviita 2000: 73–74.)

PeL 2.3 §:stä ilmenevän lainalaisuuden periaatteen mukaan julkisen vallankäytön on perustuttava lakiin. Hallinnon eri toimielimet eivät periaatteen mukaan voi tehdä julkisen vallan alaisia päätöksiä tai muuten käyttää toiminnassaan julkista valtaa, ellei laissa ole niille määritelty siihen oikeuttavaa toimivaltaa. PeL 2.1 §:n mukaan valtiolta kuu-

luu kansalle, jota edustaa eduskunta. Täten viranomaisten käyttämän julkisen vallan on perustuttava nimenomaan eduskunnan hyväksymiin lakeihin. (Mäenpää 2003: 79; Saraviita 2000: 69–70, 73–74.) Lainalaisuusperiaatteen taustalla voidaan siis nähdä demokratiaperiaate (Soikkeli 2004: 165).

Toimivallan perustaksi ei käy delegoitu lainsäädäntö, kuten asetukset tai pelkästään hallinnolliset normit, kuten ministeriön määräykset tai ohjeet. Viranomaisen ensisijaisena velvollisuutena on noudattaa lakia eikä pelkästään hallinnollista ohjausta. Julkista valtakäyttöä, jonka perusta on laissa, voidaan kuitenkin ohjata hallinnollisilla ohjeilla ja määräyksillä, jos tällainen ohjaus perustuu riittävän tarkasti toimivaltasäännökseen. Tällainen ohjaus voi kohdistua erityisesti yksityiskohtiin. (Mäenpää 2003: 79.)

Vero-oikeudellinen lainalaisuusperiaate koskee sekä lainsäätäjää että lainsoveltajaa. PeL 81 §:n mukaan verosta on säädettävä lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Verotus- ja oikeuskäytännössä ei siten voida luoda uusia veroja. Lainalaisuusperiaate puoltaa lain sanamuodon mukaista tulkintaa. Jos lainsäädännön sanamuodon mukaisesta tulkinnasta poiketaan, sen on tapahduttava riittävin perustein. Verotuspäätöksen ei saa perustua esimerkiksi lainvalmisteluasiakirjoissa esiintyviin laintulkintakannanottoihin. (Saraviita 2000: 390–392; Soikkeli 2004: 163–164; Wikström 2006: 19–22.)

PeL 2.3 §:n mukaan kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Toisin kuin lainalaisuusperiaate, pykälässä säädetty lakisidonnaisuusvaatimus koskee kaikenasteisia oikeusnormeja ja koko oikeusjärjestystä. Se sisältää vaatimuksen noudattaa myös vakiintuneita oikeusperiaatteita. Lainalaisuusperiaatteen mukaan julkisen vallan toiminnan on perustuttava eduskunnan hyväksymään lakiin, mutta lakisidonnaisuuden mukaan julkisessa toiminnassa on noudatettava lisäksi myös muuta oikeutta. Oikeusnormien hierarkian mukaan alemmanasteinen laki ei velvoita siltä osin kuin se mahdollisesti on ristiriidassa ylemmän normin kanssa, jos se on annettu ilman nimenomaisesti määriteltyä toimivaltaa. (Mäenpää 2003: 81–82; Saraviita 2000: 73–74.)

Vero-oikeuden alalla on lakisidonnaisuudella erityinen merkitys johtuen verolainsäädännön sisältämistä yleisistä ja tulkinnanvaraisista käsitteistä, jotka mahdollistavat laajan tulkinnan. Tämä tulee erityisesti esiin, kun sovelletaan joustavia säännöksiä esimerkiksi veronkiertoa tai arvioverotusta koskien tai täydentäviä säännöksiä tilanteissa, joihin soveltuu erityislaki vain puutteellisesti. Tällaisessa laintulkinnassa on erityisesti

otettava huomioon yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet ja säännöt. (Mäenpää 2000: 183–184; Ryynänen 2000: 13–14.)

Verotuksen toimittamisessa lakisidonnaisuusperiaate vaikuttaa kahdella tavalla. Periaatteen mukaan viranomaisen on velvollinen suorittamaan virkatehtävänsä, mutta toisaalta se myös kieltää viranomaista tekemästä sen toimivaltaan kuulumattomia toimia. Tästä seuraa, että viranomaisen verotusta varten tekemän tiedonhankinnan on oltava lakisidonnaista. Verotuksen on perustuttava laissa määrätyn ilmoittamisvelvollisuuden tai verovalvonnan kautta saatuihin tietoihin. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 46; Ryynänen 2000: 13.)

Lakisidonnaisuusperiaate oikeuttaa yksityisen odottamaan, että hänen oikeutensa toteutetaan (Ryynänen 2000: 13). Lakisidonnaisuusperiaate mahdollistaa verovelvollisen vetoamaan lakiin oikeuksiensa ja etujensa puolesta viranomaista vastaan. Periaatetta tehostaa PeL 118 §:n virkavastuu, jonka mukaan virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta rangaistuksen tai vahingonkorvauksen uhalla. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 45; Saraviita 2000: 555–556.)

Vero-oikeudellinen lainalaisuus- ja lakisidonnaisuusperiaate perustuvat viime kädessä oikeusjärjestelmän oikeusvarmuuteen. Ne takaavat veropäätösten ennustettavuutta ja yhdenmukaisuutta muun muassa yksiselitteisen ja täsmällisen lain kautta. Muuttuvassa maailmassa syntyy uusia taloudellisia ilmiöitä kuitenkin niin nopeasti, ettei lainsäädäntö ehdi aina mukaan kehitykseen. Tällöin verotusmenettelyn tiukasta lakisidonnaisuudesta joudutaan tinkimään. (Ryynänen 2000: 14–15; Soikkeli 2004: 13, 163, 165–166.)

2.2. Yhdenvertaisuusperiaate

Yhdenvertaisuusperiaatteen juuret ovat PeL 6 §:ssä, jonka mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. HL 6 §:ssä tätä periaatetta tarkennetaan juuri hallintotoimintaan sopivaksi. Sen mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti. Periaate koskee kaikkea viranomaistoimintaa. Kohtelun on oltava tasapuolista sekä ihmisten että oikeushenkilöiden välillä. Tasapuolisuus koskee kaikkia niitä, jotka voivat olla asianosaisia tai joihin asian käsittely voi vaikuttaa riippumatta siitä, asioivatko he itse viranomaisessa. (Mäenpää 2003: 85; Saraviita 2000: 119–121.) Verotuksessa yhdenvertaisuusperiaatteen perustan muodostavat verovelvollisten välinen yhdenvertaisuus ja veropäätösten yhdenmukaisuus (Soikkeli 2004: 14). Yhdenvertaisuuden vaati-

mus voi koskea verorasituksen jakaantumista yhdenvertaisesti verovelvollisten kesken tai verotuksen menettelyllistä toteutusta yhdenvertaisesti (Lohiniva-Kerkelä 2003: 46–47).

Tasapuolinen kohtelu sisältää vaatimuksen kohdella samanlaisia tapauksia samoin, mutta erilaisia tapauksia niiden erityispiirteet huomioon ottaen. Tapausten eroavaisuuksia arvioitaessa viranomaisen on käytettävä objektiivisiä kriteereitä. Erilaisen kohtelun on perustuttava vain nimenomaiseen lainsäädäntöön (Puronen 2004: 83). Erilainen kohtelu on pystyttävä perustelemaan asiallisesti, eikä se saa olla mielivaltaista tai syrjivää. Tässä on todettava, että syrjintä voi olla tosiasiallista, mutta myös peiteltyä. (Mäenpää 2003: 86.) Yhdenvertaisuusperiaatteeseen sisältyy myös vaatimus päätöksenteon johdonmukaisuudesta. Päätöksenteossa on samanlaisissa asioissa noudatettava samanlaista menettelyä ja ratkaisulinjaa johdonmukaisesti. Johdonmukaisuusperiaate ei kuitenkaan estä ratkaisulinjan tai menettelykäytännön muuttamista, jos siihen on peruste. Muutos voi olla perusteltu esimerkiksi lain uudenlaisen tulkinnan, asiaa koskevan oikeuskäytännön muutoksen tai olosuhteiden olennaisen muutoksen johdosta. Muutoksen jälkeen on uutta käytäntöä tai ratkaisulinjaa noudatettava johdonmukaisesti. (Mäenpää 2003: 88–89.)

Yhdenvertaisuusperiaate kytkeytyy viranomaisten harkintavallan lakisidonnaisuuden vaatimukseen. Täten viranomaisten toimien lakisidonnaisuus on korostetussa asemassa, vaikka arvioitavien tapausten samankaltaisuus ymmärrettäisiin suhteellisenä samankaltaisuutena. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 47; Puronen 1996: 348–352.) Tähän liittyy myös ennustettavuuden eli oikeusvarmuuden vaatimus. Verovelvollisen tulisi pystyä ennakkoimaan tekemiensä taloudellisten toimien veroseuraamukset. Ennustettavuuteen vaikuttaa lakisidonnaisuuden vaatimuksen lisäksi se, että verovelvollinen voi luottaa, että hänen toimiaan arvioidaan samoin laillisin kriteerein kuin muiden vastaavalla tavalla toimineiden toimia. Ennustettavuuteen liittyy yksilön tiedolliset oikeudet ja päätöksenteon julkisuus. Ennustettavuutta edistää, että verovelvollinen saa riittävästi tietoa verojärjestelmästä ja verotuksen toimittamisesta sekä oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan. Myös tieto, miten aiemmin vastaavissa tilanteissa on menetelty, edistää osaltaan ennustettavuutta. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 47–48.)

Yhdenvertaisuusperiaate menettelyllisenä velvoitteena sisältää pyrkimyksen turvata verohallinnossa asioiville yhdenvertaiset mahdollisuudet asioiden hoitamiseen ja oikeuksiensa valvomiseen. Muodollisesti vaatimukset verovelvollisten yhdenmukaisesta kohtelusta eivät tuota ongelmia, mutta käytännössä yhdenvertaisuus ei useinkaan toteudu.

Verovelvollisen omien oikeuksien valvonta vaatii sekä järjestelmän tuntemista että samanlaisia oikeuksia. Ongelma yhdenvertaisuusperiaatteen toteutumisessa on verovelvollisten erilaisissa kyvyissä ja mahdollisuuksissa sekä erityisesti halusta hoitaa asioitaan. (Puronen 2004: 83–84.)

Samanlaisia taloudellisia ilmiöitä tulisi oikeudellisesti arvostella ja verottaa samoin perustein. Käytännön tapausten arviointi on kuitenkin usein vaikeaa, erityisesti jälkikäteen tehtynä. (Tikka, Nykänen & Juusela 2008: 3 luku; Verohallinto 1998: 27.) Käytännössä kaikkia ei voi kohdella aivan samalla tavalla, koska kaikki tilanteet ovat jollakin tavalla erilaisia. Soveltamistilanteissa tapahtuu tulkintaa ja tulkintatulos on aina riippuvainen tulkitsijasta. (Kulla 2004: 71; Puronen 2004: 84–85.) Erilaisista tulkintavaihtoehdoista tulee pyrkiä valitsemaan se, jonka perusteella samaan päämäärään pyrkivät valinnaiset taloudelliset toimintamallit saavat samanlaiset veroseuraamukset (Tikka ym. 2008: 3 luku).

Verotuksen yhtenäisyyttä edistää muun muassa tarkka lainsäädäntö ja hallinnon ohjaus yhdenmukaisuuteen. Kuitenkaan kovin yksityiskohtainen sääntely ei ole mahdollinen muuttuvassa yhteiskunnassa, jossa kaikkia uusia ilmiöitä ei voida tietää ennalta. Lisäksi ongelman muodostaa kielen epätarkkuus ja monimielisyys. Verohallintolain mukaan Verohallitus vastaa verotuksen yhdenmukaisuuden toteutumisesta. Verohallitus antaa tätä tehtävää täyttäen monenlaista neuvontaa ja viranomaisohjausta. Se siis ohjaa ja valvoo verotusta toimittavien virkamiesten toimintaa. Käytännössä verotus on kuitenkin koko maassa epäyhtenäistä, jopa saman veroviraston eri yksiköiden välillä. (Puronen 2004: 84–85.)

Yhdenvertaisuusperiaate ilmentää yleistä oikeudenmukaisuutta yksilöllisyyden vastapainona. Yhdenvertaisuusperiaatteen toteutuminen saattaa kuitenkin olla joskus vaikea todeta, kun veropolitiikka on ristiriidassa muiden yhteiskuntapoliittisten päämäärien kanssa ja veroviranomaisten on noudatettava lain säännösten lisäksi koko oikeusjärjestelmän sisältämiä periaatteita. Verolainsäädännössä on lisäksi säännöksiä, joiden nimellisena tarkoituksena on, että verovelvolliset joutuvat eriarvoiseen asemaan joko verotuksen tason suhteen tai muulla perusteella. Tällainen on esimerkiksi VML 26.2 §:ssä määritelty luottamuksen suoja. (Verohallinto 1998: 27.)

2.3. Tarkoitussidonnaisuusperiaate

Tarkoitussidonnaisuusperiaate perustuu HL 6 §:stä ilmenevään vaatimukseen, jossa viranomaisen on käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Täten periaatteeseen kuuluu yleinen toimivallan väärinkäyttökielto kaikissa viranomaisen tehtävissä. Väärinkäyttökielto koskee erityisesti julkisen vallan käyttöä, julkisen palvelun toteuttamista, viranomaisen päätös- ja harkintavallan sisältöä ja laajuutta erilaisissa asioissa ja viranomaisasemaa, joka määräytyy lähinnä viranomaisen toimivallan ja tehtävien perusteella. (Mäenpää 2003: 90–91.)

Aina kaikissa tapauksissa ei voida yksiselitteisesti todeta viranomaisen toimintavallan ja tehtävien oikeaa tarkoitusta ja sallittuja rajoja. Tällöin täytyy selvittää sovellettavien normien sisältö ja tarkoitus eri tapauksissa erikseen. Erillisen säännöksen tulkinnassa täytyy ottaa huomioon lain yleissäännös, jossa määritellään lain tarkoitus ja tavoitteet. (Mäenpää 2003: 91.) Verotuksen osalta periaatteella ei ole keskeistä merkitystä ainakaan käytännön verotustyössä, koska on vaikea kuvitella, että joku tavoittelisi jotain muuta kuin verotuksellisia päämääriä. Tosin massamenettelyssä voi jossakin tapauksessa verotusratkaisun muodollisuuden toteutumisesta tosiasiallisesti seurata sellaista, mikä ei ole ollut verotusnormin taustalla. (Puronen 2004: 87.) Tarkoitussidonnaisuusperiaatteen vastaisuutta voidaan epäillä, kun hallinnossa poiketaan johdonmukaisuudesta, jota useat oikeusperiaatteet edellyttävät (Heuru 2003: 312).

Tarkoitussidonnaisuusperiaatteeseen liittyy myös käyttötarkoitussidonnaisuus. Vaikka tietojen käsittelyn oikeutuksen perustana ovat viranomaisen lakisääteiset tehtävät ja toimivalta, tietojen käsittelyn oikeutusta rajoittaa lisäksi tietojen käyttötarkoitus. Tietoja voidaan lähtökohtaisesti käyttää vain niissä tehtävissä ja siihen tarkoitukseen, joita varten ne on annettu. Verohallinnossa tietojen käyttötarkoitus määrittyy lähinnä verolainsäädännön mukaan. Tietojen hankinnan ja käytön lähtökohtana on tietojen verotuksellinen käyttötarkoitus. Verotusmenettelylain verovelvollisen ja sivullisen ilmoitusvelvollisuus koskee verotusta varten tarpeellisia tietoja. Aineellinen verolainsäädäntö määrittää eri tilanteiden verotusperusteen ja sen, millaista tietoa kulloinkin verotuksen toimittamiseksi tarvitaan. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 153–154.) Tarkoitussidonnaisuusperiaatteeseen kuuluu, että viranomaisen tulee hankkia lisäselvityksiä vain silloin, kun niitä todella tarvitaan ja tällöinkin tarkoituksenmukaisilla menettelytavoilla (Haapaniemi 2001: 468).

Tarkoitussidonnaisuus on huomioitu myös lakia säädettäessä. Tarkoitussidonnaisuudesta välillisesti johtuen Hallituksen esityksessä perusteltiin tarvetta vertailutietotarkastuksen erillissäätelyyn, kun laissa oli säädetty ainoastaan verovelvolliseen itseensä kohdistuvasta verotarkastuksesta. (HE 336/1994: Yleisperustelut 1.3 luku.)

2.4. Objektivisuusperiaate

Objektivisuusperiaate edellyttää, että viranomaisen toimien on oltava puolueettomia. Tällä tavoitellaan luottamusta hallintotoiminnan puolueettomuuteen ja asianmukaisuuteen. Viranomaisen päätöksenteon ja toiminnan on oltava aina puolueetonta ja objektiivisesti perusteltavissa. (Mäenpää 2003: 92.) Objektivisuusperiaate on keskeinen periaate verotuksen oikeudellisessa arvioinnissa. Sen taustalla on ajatus suojata verotuksen heikompaa osapuolta eli verovelvollista. (Ryynänen 2000: 15.) Verotuksen kannalta periaatteen tavoitteena on estää veroasian ratkaisu epäasianmukaisin tai muuten verotusmenettelylle vierain perustein (Soikkeli 2004: 14). Verotarkastajan tulee toimia huolellisesti ja puolueettomasti sekä perustaa ratkaisunsa ja johtopäätöksensä tosiasioihin (Verohallinto 2002: 2 luku).

Objektivisuusperiaate on sisällöltään melko väljä. Se perustuu hallintotoiminnassa HL 6 §:ään, mutta sitä tarkennetaan myös muualla hallintolaissa sekä virka- ja rikosoikeudellisissa normeissa. Muun muassa hallintolain esteellisyysäännökset kieltävät esteellisen henkilön osallistumisen asian käsittelyyn, jotta puolueettomuus taattaisiin asiassa. (Kulla 2004: 75–76; Mäenpää 2003: 92.) Hallintotoiminnan esteellisyysperusteet pätevät myös verotarkastajiin. Hyvän verotarkastustavan vastaista on, että verotarkastaja tekee päätöksen omaan tarkastukseen perustuvasta verotuksesta ja maksuunpanosta. (Verohallinto 2002: 2 luku.) HL 28 §:ssä määritellään, että virkamies on esteellinen muun muassa silloin, kun hän tai hänen läheisensä on asianosainen tai avustaa tai edustaa asianosaista. Pykälässä mainitaan esteellisyysperusteeksi myös tilanne, jossa asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa hänelle tai hänen läheiselleen tai sellaiselle taholle, johon hän on palvelusuhteessa tai muussa vastaavassa yhteydessä.

Virkamies- ja rikosoikeudelliset säännökset tukevat objektivisuusperiaatetta muun muassa edellyttämällä virkamiehen toimivan puolueettomasti ja kieltävät taloudellisen tai muun edun vastaanottamisen, jos se voi heikentää luottamusta virkamieheen tai viranomaiseen. Objektivisuusperiaate näkyy myös viranomaisen velvollisuutena perustella

päätöksensä. (Mäenpää 2003: 92–93.) Objektiivisuus vaarantuu, jos laintulkinnassa ei noudateta vakiintuneita tulkintasääntöjä tai päätöstä ei perustella kunnolla. Menettelyllisesti puolueettomuudella on erityisesti merkitystä, kun viranomainen voi valita menettelytavan. (Kulla 2004: 76.)

Puolueettomuusperiaate on objektiivisuusperiaatteen keskeinen ilmentymä. Verotuksen näkökulmasta puolueettomuuden velvoite käy ilmi VML 26.1 §:stä, jossa veroviranomaiselle asetetaan velvollisuus verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa ottaa huomioon sekä veronsaajien että verovelvollisen edut tasapuolisesti. (Ryynänen 2000: 16; Wikström 2006: 118.) Verohallinnon rooli tässä verotuksen perusasetelmassa eli kaksiasianosaissuhteessa on toimia puolueettomana verotusta toimittavana elimenä molempiin tahoihin nähden (Lohiniva-Kerkelä 2003: 134; Puronen 2004: 88). Tämä asema edellyttää, että viranomainen noudattaa käytännön työssään virallis-, puolueettomuus- ja kuulemisperiaatteita, todistustaakan jakamisen sääntöjä ja yhdenvertaisuus- ja luottamusperiaatteita (Verohallinto 1998: 18–19). Korjausesitykset tehdään tarvittaessa myös verovelvollisen eduksi (Verohallinto 2002: 1 luku). Puolueettomuus liittyy sekä verovelvollisten väliseen suhteeseen että verovelvollisen ja veroasiamiehen väliseen suhteeseen. Verovelvollisten välisessä suhteessa puolueettomuusperiaate lähestyy yhdenvertaisuusperiaatetta. (Puronen 2004: 88.)

Puolueettomuus voidaan nähdä sekä subjektiivisena että objektiivisena. Subjektiivinen puolueettomuus tarkoittaa viranomaisen toimintaa ilman henkilökohtaista ennakoasennetta ja vakaumusta. Objektiivinen puolueettomuus koskee jääviyttä: esteellinen henkilö ei voi osallistua asian käsittelyyn. Subjektiivinen puolueettomuus on moraalista eikä sen rikkomiseen voi tehokkaasti vedota. Objektiivisen puolueettomuuden toteutuminen sitä vastoin voidaan todeta ulkonaisten seikkojen perusteella, jotka ilmenevät jääviyssäänöksistä. (Heuru 2003: 197–198.)

2.5. Suhteellisuusperiaate

HL 6 §:n mukaan viranomaisen toimien on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Oikea suhde voidaan määritellä kohtuullisuudeksi sekä velvoitteiden asettamisessa että etujen myöntämisessä. Periaate on korostetusti esillä tilanteissa, joissa viranomainen tekee rajoittavan tai kielteisen päätöksen tai toimen. Suhteellisuusperiaate koskee kuitenkin myös myönteisiä päätöksiä. Esimerkiksi myönnettävä taloudellinen etu ei saa olla suhteettoman suuri. (Mäenpää 2003: 93–95.)

Periaatteen tarkoituksena on ohjata viranomaisten harkintavaltaa (Puronen 2004: 89). Suhteellisuusperiaate koostuu kolmesta elementistä, joiden avulla suhteellisuutta mitataan konkreettisesti tilanteessa. Ensimmäinen elementti edellyttää, että viranomaisen toimi on asianmukainen ja tehokas sekä sopiva suhteessa perusteltuun tavoitteeseen. Toinen elementti koostuu toimen tarpeellisuuden ja välttämättömyyden arvioinnista erityisesti sen kohteen etujen ja oikeuksien suhteen. Ei siis riitä, että viranomaisen toimea perustellaan viranomaisen näkökulmasta, vaan toimen tarpeellisuutta ja välttämättömyyttä on arvioitava painottaen yksityisen intressejä ja oikeuksia (Ryynänen 2000: 21). Kolmannen elementin mukaan toimi on toteutettava oikeasuhtaisena. Näin ollen viranomaisen käyttämien keinojen on oltava oikeassa suhteessa tavoitteisiin nähden ja niistä on valittava vähiten rajoittava tai oikeuksiin puuttuva. (Mäenpää 2003: 93.)

Suhteellisuusperiaate koskee siis sekä toimenpiteen valintaa että tapaa suorittaa toimenpide. Molempien on oltava kohtuullisissa suhteissa toiminnan tavoitteeseen nähden. Tavoitteen on tietysti oltava lainmukainen. Toimien on oltava riittäviä, muttei ylimitoitettuja ja tarkoituksenmukaisesti toteutettuja niin, ettei niistä aiheudu turhaa vaivaa verovelvolliselle. Koska verotuksen tarkoitus on yksinomaan yleinen etu, on kohtuullista soveltaa periaatetta kohdistamalla pienin mahdollinen haitta verovelvolliseen. Periaatteen mukaan lakia tulee tulkita niin, että selvästi kohtuuttomia veroseuraamuksia vältetään. (Ryynänen 2000: 21–22, 263.)

Suhteellisuusperiaate korostuu tilanteissa, joissa ei ole säädetty tilanteeseen soveltuvia konkreettisia toimenpiteitä verovelvollista tai ilmoitusvelvollista kohtaan (Ryynänen 2000: 15). Periaate tulee verotuksessa käytäntöön erityisesti veron tai sen korotuksen mittaamistilanteissa, esimerkiksi arvioverotuksessa ja veronkorotuksessa. Periaatteen tarkoitus on toimien ja tavoitteiden kohtaamisen edistäminen. Verovelvolliselta ei esimerkiksi saa vaatia enempää lisäselvitystä kuin on tarpeen asian ratkaisemista varten. Tämän arvioinnissa täytyy huomioida muun muassa lisäselvityksen hankkimisesta aiheutuneet vaivannäkö ja kustannukset. (Puronen 2004: 89.)

Suhteellisuusperiaatteen keskeinen sovellusalue on velvoittavan julkisen vallan käyttäminen, jolloin julkista vallankäyttöä tulee kohtuullistaa julkisen intressin ja yksityisen intressin välillä. Tällöin on arvioitava, minkä asteinen pakkokeino on kulloisessakin tilanteessa riittävän tehokas. (Heuru 2003: 316.) Suhteellisuusperiaatteella on sitä painavampi merkitys mitä suuremmin ja välittömämmin julkista valtaa käytetään. (Ryynänen 2000: 22.) Periaatteen sisältö on epämääräinen, joten sen todellista merkitystä verotuk-

nessa on vaikea arvioida. Periaatteen sisältämä kohtuullisuus riippuu henkilön arvoista, joten se vaihtelee ainakin jossakin määrin eri henkilöillä. (Puronen 2004: 89.)

2.6. Luottamuksensuojaperiaate

HL 6 §:ssä säädetään, että viranomaisten toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Tämä tarkoittaa, että vilpittömässä mielessä toimineella ja toimivalla hallinnon asiakkaalla on tietyn, perustelluin edellytyksin oikeus luottaa viranomaisten toimintaan. Oikeutettuihin odotuksiin kuuluvat muun muassa viranomaiselle säädetyt perusvelvollisuudet, kuten velvollisuus noudattaa lakia, oikeusperiaatteita ja virallisia kansainvälisiä sopimuksia, velvollisuus noudattaa tekemiään päätöksiä ja lupauksia, velvollisuus noudattaa omaksuttua tulkintalinjaa sekä kielto tehdä taannehtivia päätöksiä ja toimenpiteitä. (Mäenpää 2003: 95–96.)

Samoin kuin yleisesti viranomaistoiminnassa, verotuksenkin osalta luottamuksensuojaperiaate tarkoittaa, että verovelvollinen voi luottaa veroviranomaisen toiminnan lainmukaisuuteen, päätöksien pysyvyyteen ja tulkintalinjan johdonmukaisuuteen olosuhteiden pysyessä samana. Verovelvollisella on oikeus luottaa myös siihen, ettei päätöstä muuteta takautuvasti. Tulkinnallisesti virheelliseksi osoittautunutta verotuspäätöstä ei voida muuttaa jälkikäteen verovelvolliselle epäedulliseksi. Kuitenkin selvästi vastoin lakia toimitettu virheellinen verotus voidaan oikaista, koska periaatetta sovelletaan vain epäselvissä ja tulkinnanvaraisissa tilanteissa. (Koponen 2003: 224; Lohiniva-Kerkelä 2003: 134–135; Verohallinto 2000b: 1 luku; Wikström 2006: 119.)

Luottamuksensuojan oikeudellisista lähtökohdista verotuksen näkökulmasta säädetään VML 26.2 §:ssä. Säännös on Verotuksen oikeusturvatyöryhmän ansiota. Säännöksen taustalla oli yrittäjien huoli verotuksen oikeusturvaongelmista. Nyt kun luottamuksensuojasta on säädetty laissa, välittyy veroviranomaisille tehokkaasti vaatimus verovelvollisen oikeusturvan huomioon ottamisesta. (Soikkeli 2003: 16; Soikkeli 2004: 16.) VML 26.2 §:n mukaan verovelvollinen nauttii luottamuksensuojaa tilanteessa, jossa (1) asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos (2) verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä sekä (3) viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, ellei erityisistä syistä muuta johdu. Kaikkien kolmen soveltamisedellytyksen on täytyttävä yhtä aikaa. (Verohallinto 2000b: 2 luku.)

VML 26.2 §:n säännöstä tulkitaan siten, että asiaa ei pidetä tulkinnanvaraisena, jos siihen objektiivisesti tarkastellen soveltuu säännös suoraan tai jos siihen käytetään oikeuskäytännössä tai vakiintuneen verotuskäytännön perusteella säännöksestä muotoutunutta tulkintaa. (Verohallinto 2000b: 2 luku.) Tulkinnanvaraisuutena voidaan pitää asiaa, josta asiantuntijat ovat esittäneet eri näkemyksiä (Engblom ym. 2007: 668). Käytännössä asia on harvoin yksittäisen virkamiehen näkökulmasta niin tulkinnanvarainen, ettei hänen tekemänsä päätös tuntuisi oikeimmalta. Ratkaisijan näkökulma ja mielikuva asiasta ratkaisevat. On huomioitava, että tulkinnanvaraisuutta voidaan arvioida vasta sitten, kun tosiasiasiekat on selvitetty luotettavasti. (Puronen 2004: 92.) Säännöksessä epäselvyys tarkoittaa tosiasioiltaan selvittämätöntä asiaa. Tällöin yksiselitteistä näyttöä ei ole saatavilla tai olemassa ollenkaan. (Verohallinto 2000b: 2 luku.)

Luottamuksensuojan toteutuminen vaatii, että suojan kohde on lainmukainen ja asiallisesti perusteltu ja että suojaan vetoava on ollut vilpittömässä mielessä. Verovelvollinen tulkitaan toimineen vilpittömässä mielessä, kun hän on noudattanut säännöksiä ja veroviranomaisen ohjeita eikä ole antanut veroviranomaiselle väärää, epäselvää, puutteellista tai harhaanjohtavaa tietoa verotuksen perusteena olevista asioista. Täten verovelvollisen täytyy selvittää riittävässä määrin säännöksiä ja ohjeita, jotka ohjaavat täyttämään verotukseen liittyvät velvoitteet. (Mäenpää 2003: 96–97; Verohallinto 2000b: 2 luku.) Vilpittömyyttä mieltä on vaikea todentaa, joten sitä ei pitäisi helposti epäillä (Verohallinto 1998: 37).

Viranomaisen omaksumalla käytännöllä tarkoitetaan verotuksen yhteydessä tehtyjä päätöksiä ja annettuja ennakkotietoja. Viranomaisen omaksuma tulkinta, jota on sovellettu aiemmissa vastaavanlaisissa tapauksissa, voi kohdistua joko verovelvollisen verotukseen tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotukseen. Yhtäkin verovelvollista koskevaa päätöstä voidaan joissakin tapauksissa pitää osoituksena viranomaisen käytännöstä, jonka perusteella voi saada luottamuksensuojaa. Viranomaisen ohjeilla puolestaan tarkoitetaan Verohallituksen antamia ohjeita. Luottamuksensuojaa tulisi saada kuitenkin veroviranomaisen antamien kaikenlaatuisten kannanottojen perusteella. Kannanottoja ilmenee muun muassa aiemmasta verokohtelusta, verotarkastajien kannanotosta, verohallinnon tiedotteista, oppaista, esitteistä, käsikirjoista ja kotisivuilta. (Engblom ym. 2007: 668–669; Myrsky ym. 2007: 121; Verohallinto 2000b: 2 luku.)

Käytännöksi voidaan tulkita esimerkiksi se, että veroviranomainen on ollut puuttumatta tiettyyn asiaan, vaikka on tiennytkin sen olemassaolosta (Lohiniva-Kerkelä 2003: 134). Tapauksessa KHO 2006: 45 telakalla alihankintatöitä tekevä yhtiö sai luottamuksen-

suojaa, kun vuoden 1995 verotarkastuskertomuksessa ei ollut yömatkarafoja lukuun ottamatta esitetty huomautuksia yhtiön noudattamasta matkakustannusten korvauksia koskevasta käytännöstä ja yhtiö oli jatkanut aiemmin noudattamaansa käytäntöä huomioon ottaen yömatkarafoista tehdyn huomautuksen. Yhtiön katsottiin toimineen tarkastuksen jälkeen tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen käytännön mukaisesti. Asia ratkaistiin yhtiön eduksi, vaikka yhtiö oli todettu laiminlyöneen työnantajasuoritukset vuosina 1997–2001 tulkitessaan virheellisesti varsinaisen työpaikan käsitettä. Tämän vuoksi yhtiölle ei voitu panna maksuun laiminlyötyjä ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja tältä ajalta.

Verovelvollisen on voitava luottaa viranomaisen toiminnan johdonmukaisuuteen, joten myös verovirastoista saatavan paikallisen ohjauksen tulee olla yhtenevää sekä valtakunnallisen ohjauksen että virastosta annettujen ennakkoratkaisujen kanssa. Tämä koskee myös suullisesti tapahtuvaa ohjausta. (Verohallinto 2000b: 2 luku.) Suullisesti annetun ohjeen perusteella voi saada luottamuksensuojaa. Verotuskäytännön osalta on kuitenkin epäselvää, milloin sitä voidaan pitää vakiintuneena luottamuksensuojan saannin kannalta. Asia on ratkaistava tapauskohtaisesti. (Engblom ym. 2007: 668–669.) Suullisen ohjauksen perusteella luottamuksensuojaa hakevalla on kuitenkin edessään yleensä näyttöongelmia. Lisänsä ongelmiin tuo kielen monimerkityksisyys ja valikoiva kuunteleminen. Jos asia on verovelvolliselle tärkeä, suullista ohjausta ei kannattaisi yksinomaan käyttää asian selvittämisessä. (Puronen 2004: 94–95.)

Myös aineellisen ja menettelyohjauksen kehittämistyöryhmän (1998: 44–45) mukaan arvonlisäverotuksen osalta ei suullisena annettu ohjaus sido verovirastoa tulevissa veroratkaisussa, koska verovelvollisen suullisesti saamaa ohjausta on vaikea jälkikäteen todentaa. Täten tulkinnallisissa kysymyksissä ohjaus kannattaa pyytää kirjallisena, koska se sitoo verovirastoa tulevissa ratkaisuissa. Siihen ei kuitenkaan voi hakea muutosta valittamalla. Varmin tapa tulkinnallisissa tapauksissa on jättää ohjaus pyytämättä ja hakea suoraan ennakkoratkaisua. Vaikka työryhmän kannanotto koski arvonlisäverotusta, josta säädetään erikseen, voidaan sen mielestäni katsoa soveltuvan myös VML 26 §:n luottamuksensuojaan. Työryhmä edelleen esittää, että luottamuksensuojan soveltamistavan tulisi olla mahdollisimman yhtenäinen kaikissa verolajeissa (Verohallinto 1998: 49).

Neuvonta (ainakin hallintolaissa) voidaan ymmärtää ensisijaisesti yleiseksi neuvonnaksi koskien lähinnä hallinnon muotoseikkoja. Ohjaus puolestaan tarkoittaa verotusmenettelylaissa tässä yhteydessä yksilöllistä tapauskohtaista ohjausta aineellisissa kysymyksis-

sä. Nimenomaisesti luottamuksensuojaa voidaan antaa vain, kun virheelliseksi osoittautunut neuvo on annettu aineellisista kysymyksistä. (Puronen 2004: 94.)

Taannehtiva lainsäädäntö vaikuttaa verovelvollisen verosuunnitteluun ja talouden suunnitteluun. Verovelvollinen tekee jatkuvasti päätöksiä kannattavuudeltaan erilaisista toimintamalleista, joita aikoo käyttää toiminnassaan. (Soikkeli 2004: 173–174.) Luottamuksensuojaperiaate edellyttää, että verovelvolliselle epäedullisia ja verotusta kiristäviä takautuvia tulkintoja ja lainsäädäntöä vältetään. Verohallinnon tulisi myös nopeasti ottaa kantaa uusiin verotustilanteisiin. (HE 53/1998: Yleisperustelut 1.1 luku.) Uusi tulkintalinja riittävine perusteineen voidaan ottaa käyttöön tulevaisuudessa, esimerkiksi seuraavasta verokaudesta lähtien. Tällöin hyvään hallintoon kuuluu muutoksesta tiedottaminen verovelvollisille tehokkaasti ja nopeasti. (Eerola ym. 2005: 636.) Luottamuksensuojan tarkoituksena ei siis ole säilyttää saavutettuja oikeuksia tai pitää hallinnollisia päätöksiä muuttumattomina, vaan viranomaisen voi perustellusta syystä muuttaa omaksettua ratkaisukäytäntöään (Mäenpää 2003: 97).

Kun verovelvollinen on saanut VML 26.2 §:n perusteella luottamuksensuojaa ja verotus toimitetaan vielä aiempien vuosien tapaan, verovelvolliselle ilmoitetaan havaitusta virheellisestä tulkinnasta, mikä katkaisee luottamuksensuojan saannin samasta asiasta jatkossa. Tämän jälkeen verotus toimitetaan oikean ja ankaramman tulkinnan mukaan. (Verohallinto 2007h: 586–587.)

VML 26.2 § mukaan luottamuksensuoja turvaa verovelvollisen asemaa myös tilanteessa, jossa vero määrätään maksettavaksi erityisistä syistä, vaikka luottamuksensuojan edellytykset täyttävätkin. Tällöin veroon liittyvät liitännäissuoritukset, veronlisäys, viivästyskorko, viivästyskorkoa vastaava korko, jäämämaksu, viivekorko, yhteisökorko ja jäännösveronkorko, voidaan jättää perimättä osittain tai kokonaan, jos niiden periminen asian epäselvyys tai tulkinnallisuus huomioon ottaen olisi kohtuutonta. Erityinen syy olla ratkaisematta verovelvollisen hyväksi voi olla esimerkiksi kansalaisten yhdenvertainen kohtelu, joka tarkoittaa, että samanlaiset tapaukset käsitellään ja ratkaistaan tasapuolisesti ja samalla tavoin. Usein yksittäiset tapaukset ovat kuitenkin joissain kohdin erilaisia, joten yhdenvertaisen kohtelun käyttäminen erityisenä syynä on poikkeuksellista. Selvempi erityinen syy veron määräämiseen on verovelvollisen oman toiminnan aiheuttama epäselvyys asiaan. Koronluonteisten liitännäisseuraamusten perimättä jättäminen edellyttää, että niiden periminen olisi kohtuutonta, mikä käsitetään asian tulkinnanvaraisuudesta ja epäselvyydestä aiheutuvana kohtuuttomuutena. Taloudellisista syistä

johtuvasta kohtuuttomuudesta aiheutuvia seikkoja säännellään VML 88 §:ssä. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 135; Verohallinto 2000b: 2 luku.)

Verovelvollisen itse aiheuttama epäselvyys asiassa tai tapauskohtaisesti määräytyvän selonottovelvollisuuden laiminlyönti voivat siis vaikuttaa siihen, että luottamusperiaatetta ei sovelleta. Sitä vastoin viranomaisen tekemien laiminlyöntien johdosta ei luottamuksensuojasta voida poiketa, vaan periaate edellyttää laajaa viranomaisaloitteista kuulemista, neuvontaa ja asian selvittämistä. Viranomaisen kantaa siis riskin siitä, että päätöksen teossa tapahtuu virheitä. (Haapaniemi 2001: 322; HE 53/1998: Yksityiskohtaiset perustelut 1.1 luku.)

Luottamuksensuojaa ei ole tarkoitus soveltaa vain nimenomaisesti VML 26.2 §:ssä mainituissa tilanteissa, vaan sitä tulisi soveltaa kaikissa veromuodoissa, koska se on yksi verojärjestelmän taustalla olevista peruseriaateista. VML 26.2 § ei yksin riitä kuvaamaan luottamuksensuojaperiaatetta oikeudellisena instituutiona, vaan säännös on vain yksi osa periaatteen ilmentymää. (Soikkeli 2004: 17, 20, 29, 49; Verohallinto 2000b: 6.1 luku.) Toisaalta Wikström (2006: 32–33) esittää, etteivät kaikki asiantuntijat ole samaa mieltä. Näissä eriävissä mielipiteissä perustana on VML 1 §:n määritelmä lain soveltamisalasta tuloveroon ja siihen läheisesti liittyviin veroihin, jolloin VML 26.2 §:ää tulisi soveltaa pelkästään näissä rajoissa. Tätä kantaa puoltavat myös vero-oikeuden lainanalaisuuden ja lakisidonnaisuuden periaatteet. VML 26.2 §:n sijaan voidaan muun muassa arvonnäköveroon soveltaa yleislakina kiistatta HL 6 §:n mukaista luottamuksensuojaa, koska arvonnäköverolaissa ei ole säännöksiä luottamuksensuojasta. (Wikström 2006: 33.)

Luottamuksensuoja on tärkeimpiä oikeussuojaperiaatteita, jota sovellettaessa poiketaan aineellisen veronormin primaaritulkinnasta ja otetaan verovelvolliselle edullisempi kantaa asiaan. Tämä loukkaa yhdenvertaisuusperiaatetta. (Engblom ym. 2007: 667, 669; Wikström 2006: 118.) Periaatteiden soveltamisella ei ole tärkeysjärjestystä, vaan yksittäistapauksissa voidaan soveltaa useampaakin periaatetta. Luottamusperiaatetta sovelletaan kuitenkin lähinnä tulkinnanvaraisissa tapauksissa. (HE 53/1998: Yleisperustelut 2.1 luku.) Luottamuksensuojaperiaatteen eri soveltamistilanteita on arvioitava verraten luottamuksensuojan painoarvoa muiden periaatteiden painoarvoihin. Painoarvo ratkaisee viime kädessä periaatteen soveltamisen. (Soikkeli 2004: 19.) Käytännön verotusmenetelyssä on verovirkailijan yleensä helpompi ja luontevampi valita yhdenmukaisuusperiaate luottamuksensuojan sijaan, koska yhdenmukaisuusperiaate on korostetumpi periaate (Puronen 2004: 92).

Yhdenmukaisuusperiaate on luonteeltaan yleinen korostaen ratkaisujen ennustettavuutta ja muodollisen oikeusturvan toteutumista. Luottamuksensuoja taas on enemmän tapauskohtainen ja edustaa aineellisen oikeusturvan toteutumista. Kuitenkin periaate voi tulla sovellettavaksi vasta sekundäärisesti aineelliseen ratkaisuun nähden eli sen jälkeen, kun tapauksessa tehty veroratkaisu on verovelvolliselle kielteinen. (Puronen 2004: 91.)

Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamistilanteiden määrittely ja kartoitus on vaikeaa, koska se on usein vain taustalla eikä sitä erikseen mainita. Periaatteen yksittäisiä soveltamistilanteita ei lopulta voida normatiivisesti määrittellä, vaikka normit asettavatkin jonkinlaiset rajat periaatteen soveltamiselle. Tapauskohtaisuus korostuu ja jokainen päätös koskee vain kyseistä asiaa, joskaan mielivaltaa tai harkintavallan väärinkäyttöä ei saa käyttää. Päätöksenteossa pyritään yleensä kohtuulliseen ratkaisuun ja asia nähdään kokonaisuutena. (Puronen 2004: 91, 93.)

Päätös luottamuksensuojan antamisesta tai antamatta jättämisestä asiassa liitetään perusteluineen verotuksen toimittamisen yhteydessä syntyviin asiakirjoihin, jotka säilytetään verotoimistossa. Verotusasiakirjoista on aina voitava tarkistaa, miksi ja miltä osin ratkaisu on ollut verovelvollisen eduksi tai liitännäisseuraamuksia on jätetty perimättä. Samoin asiakirjoista voi selvittää, miksi luottamuksensuojaa ei ole annettu. (Verohallinto 2000b: 3 luku.) Vaikka verovelvolliselle on annettu luottamuksensuojaa verotuksen aikaisemmissa vaiheissa, voi verotuksen oikaisu tulla toimitettavaksi esimerkiksi, jos tarkastuksessa todetaan, ettei verovelvollinen olekaan toiminut vilpittömässä mielessä täyttäessään ilmoitusvelvollisuuttaan. Tässäkin tapauksessa verotuksen oikaisun toimitamisen edellytykset on tutkittava ensin VML 57.1 §:n mukaan. (Verohallinto 2000b: 6.2 luku.)

Luottamuksensuoja on sisältynyt verotusmenettelylakiin vuodesta 1998 lähtien, mutta sen soveltamisala on edelleen osittain täsmentymätön. Massaverotuksessa ei periaatteella ole kovin suurta merkitystä, koska siinä ei tapauskohtaista harkintaa yleensä käytetä. Periaatetta sovelletaan siis lähinnä tapauskohtaisessa verotuksessa. (Puronen 2004: 90.) Luottamuksensuojaa voi saada kuitenkin myös tilanteessa, jossa virheellinen verotuskäytäntö kohdistuu laajaan verovelvollisjoukkoon. Käytännölliset seikat puoltavat luottamuksensuojan antamista yleisesti, koska jos suojaa ei anneta, on seurauksena luultavasti laaja itseoikaisumenettelyjen kierre. (Soikkeli 2004: 19.) Vilpittömässä mielessä olevat verovelvolliset voivat saada luottamuksensuojaa esimerkiksi Verohallituksen ohjeeseen perustuen, jos ohjetta ei voida osoittaa selvästi lainvastaiseksi (Haapaniemi 2001: 321). Verovelvollinen voidaan katsoa olevan vilpittömässä mielessä, jos se ei ole

tiennyt tai olisi pitänyt tietääkään viranomaisen lainkannanoton virheellisyydestä (Eerola ym. 2005: 635–636). Tulkinnallisesti virheelliseksi havaittu ohje sitoo virheellisenäkin viranomaista itseään, kunnes virhe on oikaistu. Verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa ohjeeseen vedoten siltä osin, kun muutoksesta johtuvat veroseuraamukset kohdistuvat virheen oikaisun julkistamista edeltävään aikaan. (Verohallinto 200b: 2 luku.)

Verohallinnon on omasta näkökulmastaan käytännössä vaikea soveltaa VML 26.2 §:n säännöstä. Soveltamisedellytysten todentaminen on käytännön työssä hankalaa. Punninta luottamuksen suojan ja yhdenvertaisuusvaatimuksen välillä on hienosäätöistä ratkaisutoimintaa, jossa on vaikeaa ottaa kaikki seikat tarpeeksi huomioon. (Verohallinto 1998: 36.)

2.7. Palveluperiaate

Hallinnon palveluperiaate määritellään yleisesti HL 7 §:ssä, jonka mukaan asiointi ja asiankäsittely viranomaisessa tulee järjestää niin, että hallinnon asiakas saa asianmukaisesti hallinnon palveluja ja viranomainen voi suorittaa tehtävänsä tuloksellisesti. Periaate keskittyy asiakassuhteeseen viranomaispalvelujen tuottajan ja hallinnon asiakkaan välillä. Asiakkaalla tarkoitetaan viranomaispalvelujen käyttäjää (Kulla 2004: 82). Palveluperiaate pätee kaikessa hallintotoiminnassa riippumatta palvelun sisällöstä ja lopputuloksesta. (Mäenpää 2003: 98; Verohallinto 2004a: 4.2 luku.) Lähtökohtana on asiakasnäkökulma. Asiointia ja asian käsittelyä säätelee aineellinen lainsäädäntö, joka määrittää asiakkaan edut, oikeudet ja velvollisuudet sekä vastaavasti viranomaisen toimivallan ja velvollisuudet kussakin asiakassuhteessa. Menettelysäännösten noudattaminen ei ole itsetarkoitus, vaan viranomaisen toiminta on järjestettävä menettelysäännösten puitteissa niin, että asiakassuhteen vaatimukset huomioidaan asianmukaisesti. Lisäksi asioinnin on oltava helppoa ja laadukasta. (Mäenpää 2003: 98.)

Periaatteen toinen näkökulma viittaa toiminnan järjestämiseen siten, että viranomainen voi suorittaa tehtävänsä tuloksellisesti. Asiakaslähtöisyys ja tuloksellisuus täydentävät toisiansa. Laadukas asiakassuhde tarkoittaa, että hallinnon palvelu tuotetaan sille laissa määriteltyjen tavoitteiden ja tarkoituksen mukaan tuloksellisesti, koska tuloksellisuuden toteuttamisessa on huomioitava myös tarkoitussidonnaisuuden periaate. (Mäenpää 2003: 99.) Asioinnin viranomaisessa tulee voida tapahtua sekä asiakkaan että viran-

omaisen kannalta mahdollisimman nopeasti, joustavasti ja yksinkertaisesti sekä kustannuksia säästäen. (Verohallinto 2004a: 4.2 luku)

Palvelut on järjestettävä niin, että niitä on riittävästi ja niiden käyttö on helppoa. Riittävyyteen vaikuttavat viranomaisen käytössä olevat resurssit ja henkilöstön määrä. Mahdollinen resurssien puute ei kuitenkaan vaikuta viranomaisen velvollisuuteen tarjota palvelu, jos palvelu on lakisääteinen. Helppokäyttöisyyteen vaikuttaa muun muassa asiointiaikojen ja -paikkojen järjestäminen. Tähän liittyy myös tasapuolisuusvaatimus, joka ilmenee esimerkiksi siten, että palvelut tulisi järjestää alueellisesti samalla tavalla koko maassa. Asiakkaiden erilaiset erityistarpeet sekä asiointimahdollisuuksien ja -kykyjen erot on otettava huomioon mahdollisuuksien mukaan palvelun järjestämisessä. (Mäenpää 2003: 99–100.)

Palvelun on oltava myös asianmukaista. Käytännössä asianmukaisuus tarkoittaa asiointin ja asian käsittelyn järjestämistä mahdollisimman joustavasti ja palvelumyönteisesti. Hallinnon asiakkaan on voitava saada palveluja asianmukaisesti eli lainmukaisesti. Asiakkaiden erilaiset tiedot ja asiointivalmiudet eivät saa vaikuttaa epäedullisesti tai haitallisesti asioinnissa tai asian käsittelyssä. Näin ollen viranomaisten on minimoitava menettelyvaikeudet muun muassa neuvonnalla ja uusia viestintämenetelmiä käyttämällä. Viranomaisen on oma-aloitteisesti toimittava niin, että menettelysäännösten mukaisesti toimiminen on kaikille mahdollista samoin perustein. (Mäenpää 2003: 100.)

Palveluperiaatetta on tarkennettu monessa hallintolain pykälässä. Niihin sisältyvät muun muassa neuvontavelvollisuus (HL 8 §), viranomaisen velvollisuus huolehtia, että asia tulee riittävästi ja asianmukaisesti selvitettyksi (HL 31.1 §) sekä vaikuttamismahdollisuuksien varaaminen (HL 41 §). (Mäenpää 2003: 101.) Hyvään hallintoon kuuluva neuvontavelvollisuus koskee lähinnä verotuksen menettely- ja muutoseikkoja. Neuvontavelvollisuus ei koske verosuunnittelua. Kuitenkin tilanteissa, joissa verovelvollinen ei näytä ymmärtävän toimintansa veroseuraamuksia, on veroviranomaisen neuvottava verovelvollista asiassa. (Ryynänen 2000: 26.)

2.8. Perustelemisvelvollisuus

Päätös on HL 45 §:n mukaan perusteltava. Perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun sekä lisäksi mainittava sovelletut säännökset. Perustelut voidaan säännöksen 2 momentissa mainituista erityisistä syistä jättää esittä-

mättä. Perustelut ovat tärkeä osa päätöstä, koska niiden avulla verovelvollinen näkee, onko häntä ymmärretty ja kohdeltu oikein (Mehtonen 2005: 328).

Verotuspäätös on luonteeltaan hallintopäätös, joten siihen sovelletaan yleislakina hallintolakia. Hallintolaki korostaa perustelemisvelvollisuutta oikeusturvan takaajana. Perusteltu päätös tukee verovelvollisen oikeusturvaa, koska perusteluista ilmenee päätöksentekijän päättely ja johtopäätökset tosiasioista. Jotta oikeusturvavaade toteutuisi, on perusteluiden oltava sellaiset, että verovelvollinen ymmärtää päätöksen sisällön, ja syyn, miksi se on ratkaistu juuri niin. Perustelut siis oikeuttavat tässä mielessä päätöksen. Perustelujen perusteella verovelvollinen pystyy valvomaan oikeusturvansa toteutumista muutoksenhaussa. Ilman riittäviä perusteluja edes muutoksen tarpeen arvioiminen voisi olla mahdotonta. Lisäksi perusteluvelvollisuus kehottaa viranomaisen huolelliseen harkintaan ja näin edistää oikeaan lopputulokseen pääsemistä. (Kulla 2004: 206; Puronen 2004: 117–118; Verohallinto 1998: 32.)

Säännönmukainen verotus on massaluonteinen menettely, joten hallintolain säädökset perusteluihin liittyen eivät täysin sovellu verotusmenettelyssä. Verotusmenettelylaissa onkin säädetty erikseen perusteluvelvollisuudesta verotuksessa. Verotusmenettelylaki ei kuitenkaan säätele perusteluvelvollisuuden sisällöstä, joten hallintolain säännökset tältä osin tulevat sovellettaviksi. (Puronen 2004: 89, 119–120; Verohallinto 2004a: 14 luku.) Oikaisuvaatimusmenettely ja muutosverotusta koskeva menettely eivät ole samassa määrin massamenettelyn tyyppisiä kuin säännönmukainen verotus on. Täten muutosverotuspäätösten tulisi lähtökohtaisesti täyttää hallintolain mukaiset perusteluvaatimukset. (Verohallinto 2004a: 14 luku.)

VML 26b.1 §:n mukaan päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan veroilmoituksesta tai oikaisuvaatimuksesta tai jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi. Verotuksen muuttaminen verovelvollisen vahingoksi on usein kyseessä muutosverotuksessa, esimerkiksi veroviranomaisen tekemässä verotuksen oikaisussa. Verotusta muutetaan yleensä verovelvollisen vahingoksi veroasiamiehen tekemän oikaisuvaatimuksen hyväksymisen seurauksena. Päätös on perusteltava myös tilanteessa, jossa joko verovelvollisen tai veroasiamiehen oikaisuvaatimus hylätään kokonaan tai osittain. (Puronen 2004: 120; Verohallinto 2004a: 14 luku.)

VML 26b.2 §:ssä säädetään poikkeuksista perusteluperiaatteelle. Veroilmoituksesta poikettaessa verotuspäätöksen perusteluja ei tarvitse kirjata verotuspäätökseen, vaan riittää, että ne ovat saatavilla verovirastossa. Säännönmukaisessa verotuksessa tehtyjä

muutoksia ei siis käytännössä tarvitse perustella. Veroviranomaisen on kuitenkin kysyttäessä ilmoitettava perustelut päätökselle. Koska verotusmenettely on kirjallista, on perusteluidenkin oltava saatavilla verovelvollisen pyytäessä kirjallisina. (Puronen 2004: 120.)

Rajoitettu perusteluvelvollisuus on voimassa kuitenkin tilanteissa, joissa veroilmoituksesta poikettaessa sovelletaan arvioverotusta, veron kiertämistä, peiteltyä osinkoa, selvittämätöntä omaisuuden lisäystä, kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa tai veronkorotusta koskevia säännöksiä. Tällöin poikkeamisen perusteena oleva lainkohta on merkittävä verotuspäätökseen, mutta erityisiä perusteluita ei tarvitse antaa. Kuitenkin perustelut on pyynnöstä annettava samoin kuin edellisessä tilanteessa, jossa päätöstä ei lainkaan perustella säännönmukaisessa verotuksessa. (Puronen 2004: 121.)

VML 26b.3 §:n mukaan päätös voidaan jättää perustelematta silloin, kun perustelemisen on ilmeisen tarpeetonta. Viranomaisen tulisi pyrkiä arvioimaan tätä päätöksen saajan näkökulmasta. Harvoin varmaankaan on tilanteita, joissa veroviranomaisen tekemän päätöksen perustelemisen on verovelvollisen näkökulmasta tarpeetonta. Myös nykyaikainen oikeusturva-ajattelu ja perusoikeuksien taustalla olevat ajatukset tukevat perustelemisen tärkeyttä. (Puronen 2004: 121.) Oikeus perusteltuun päätökseen korostuu erityisesti, kun käytetään oikeusturvakeinoja. Hyvin perusteltu päätös ehkäisee oikeusturvaan turvautumista, esimerkiksi oikaisuvaatimuksen tai valituksen tekemistä, ainakin niiden tapausten osalta, joissa siihen olisi ajanut niukat perustelut ja epäselvyys. (Hautamäki 2004: 62.)

3. VEROVELVOLLISEN JA VEROVIRANOMAISEN TIEDOLLISET OIKEUDET JA VELVOLLISUUDET

3.1. Verotarkastusprosessin eri vaiheiden tiedolliset erityiskysymykset

Verotarkastukseen kuuluu monia vaiheita, joihin kuhunkin soveltuvat omat erityissäännöksensä ja toimintatapansa. Tiedonantovelvollisuudet ja tiedonsaantioikeudet on määriteltävä tarkastuksen eri vaiheissa verotarkastuksen molemmille osapuolille, veroviranomaiselle ja verovelvolliselle. Kaikkiin vaiheisiin voidaan soveltaa tilanteesta riippuen myös edellisessä luvussa esitettyjä oikeusperiaatteita.

3.1.1. Tarkastusaika ja -paikka, valmistelutoimet sekä alkukeskustelu

Tarkastusaika pyritään ilmoittamaan verovelvolliselle etukäteen ottaen mahdollisuuksien mukaan huomioon verovelvollisen omat toiveet. Erityisistä syistä voidaan tarkastus tehdä myös etukäteen ilmoittamatta. (Verohallinto 2002: 4 luku.) Erityinen syy yllätystarkastukseen on esimerkiksi silloin, kun yrityksellä on verovelkoja tai ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntejä tai kun sen epäillään syyllistyneen veropetokseen tai kirjanpitorikokseen. Tällöin usein on olemassa riski aineiston hävittämisvaarasta. Epäilyiden aiheellisuutta on kuitenkin arvioitava objektiivisesti. (Myrsky ym. 2007: 141; Ryyänen 2000: 35.)

VMA 2 §:n mukaan tarkastuksen aloittamisajankohdan lisäksi on verovelvolliselle ilmoitettava tarkastuspaikka etukäteen. Myös tarkastuspaikan määrittämisessä otetaan huomioon tarkastettavan toivomukset. Tarkastuspaikasta säädetään VMA 4 §:ssä, jonka mukaan tarkastus toimitetaan tarkastuksen kohteen toimitiloissa, tilitoimistossa tai verovirastossa. Tarkastuspaikkana on ensisijaisesti verovelvollisen toimitilat. Jos tarkastus suoritetaan verovelvollisen toimitiloissa tai tilitoimistossa, on verovelvollisen asetettava tarkastajalle käyttöön tarkoituksenmukaiset tilat, apuvälineet ja apulaiset. Myös asiakirjat ja tekniset tallenteet on esitettävä tarkastettavaksi tai toimitettava sinne, missä tarkastus tehdään. Tätä velvollisuutta voitaneen todennäköisesti soveltaa vain siinä laajuudessa, jonka täyttäminen on verovelvolliselle itselleen suoraan mahdollista (Ryyänen 2000: 34). Verovelvollisen on syytä panna merkille, että tarkastuksen suorittaminen tilitoimistossa saattaa edellyttää korvauksia tilitoimistolle vastineeksi niiden palvelujen käytöstä verotarkastuksessa. Tässä kohdin verovelvollisen myötävaikutusvelvollisuus viranomaiseen nähden ulottuu jo melko laajaksi. (Verohallinto 2002: 4 luku; Ryyänen 2000: 34–35.)

Ennen varsinaista tarkastuksen suorittamista on tarkastajien tehtävä valmistelevia toimenpiteitä muun muassa tutustumalla tarkastettavien vuosien veroilmoituksiin, vertailutietoihin, eri rekistereiden tietoihin ja mahdolliseen edelliseen tarkastuskertomukseen. Lisäksi tarkastajien on kartoitettava kirjanpitojärjestelmä ja tehtävä atk-verotarkastus. (Myrsky ym. 2007: 141.)

Atk-avusteisessa verotarkastuksessa selvitetään verovelvollisen laskenta- ja kirjanpitojärjestelmä ottamalla verovelvollisen luovuttama konekielinen kirjanpitoaineisto tarkastettavaksi. Atk-verotarkastuksessa hyödynnetään mahdollisimman paljon yrityksen sähköiseen muotoon arkistoituja liiketapahtumatiedostoja ja aputiedostoja. Atk:n hyödyntäminen verotarkastuksessa nopeuttaa varsinaisen tarkastuksen suorittamista tarkastuspaikalla, koska tarkastajat voivat käydä läpi annetun sähköisen aineiston etukäteen virastossa ennen kuin saapuvat tarkastuspaikalle. Atk-avusteinen tarkastus myös kohdentaa tarkastusta tarkoituksenmukaisesti, koska tarkastuksen painopisteitä eri verolajien välillä voidaan suunnitella etukäteen saadun aineiston pohjalta. Sähköisen aineiston esitysvelvollisuudesta verotarkastuksessa on nimenomaisesti säädetty VML 14 ja VMA 3 §:ssä. Verohallinto kehottaa säilyttämään sähköisesti tallennettua kirjanpito- ja siihen liittyvää aineistoa yleisesti luettavassa muodossa 6 vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt. (Holla 2002: 8–9; Verohallinto 2005a.) KPL 2:10 §:n mukaisesti kirjanpitokirjat ja käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustettu tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä järjestettynä niin, että tietojenkäsittelyn suorittamista voidaan vaikeuksitta todeta.

Valmistelutoimien jälkeen pidetään alkukeskustelu verovelvollisen tai hänen edustajien kanssa ja mahdollisten avustajien kanssa, jossa käydään läpi muun muassa tarkastuksen tavoitteet ja kulku. Keskustelussa pyritään saamaan kokonaiskuva verovelvollisen liiketoiminnasta, kirjanpidosta ja veroasioiden hoidosta. Keskustelussa voidaan selvittää verovelvollisen kanssa muun muassa yrityksen toiminnan laatu, laajuus ja toimipaikat, omistussuhteet, omistajien osallistuminen toimintaan, omistajien muut liikesuhteet, yrityksen kirjanpitojärjestelmä ja verotarkastuksen arvioitu aikataulu. Lisäksi sovitaan tarkastuksen käytännön järjestelyistä, kuten työtilojen, apulaisten ja apuvälineiden käytöstä. (Myrsky ym. 2007: 141–142; Verohallinto 2002: 5.3 luku.)

3.1.2. Esitettävä aineisto, tarkastuksen suorittaminen ja loppukeskustelu

VML 14 ja VMA 3 §:ssä säädetään verotarkastuksessa esitettävästä aineistosta ja omaisuudesta. Niiden perusteella tarkastettavaksi on esitettävä kaikki elinkeino- tai muuhun

tulonhankkimistoimintaan liittyvä aineisto ja omaisuus. Asetuksessa on esitettävästä aineistosta pitkä esimerkkilistaus. Sen mukaan aineistolla tarkoitetaan sekä kirjallisia että kuvallisia esityksiä, sekä sellaisia tietovälineitä, joiden sisältö on ymmärrettävissä teknisin apuvälinein. Asetuksessa omaisuus käsittää elinkeino- tai muuhun tulonhankkimistoimintaan kuuluvia varastoja ja muuta omaisuutta. Toisessa momentissa laajennetaan esittämisvelvollisuus koskemaan myös kaikkea muuta aineistoa ja omaisuutta, joka saattaa olla tarpeen tarkastettavan verotuksessa tai sen muutoksenhaussa.

Verovelvollisen kannalta salassa pidettävä aineisto ja muukin kuin välittömästi elinkeinotoimintaan liittyvä aineisto ja omaisuus on esitettävä, jos se on verotarkastajan mukaan tarpeellista verotarkastuksessa. Verotarkastaja harkitsee, mikä aineisto on tarpeellista verotarkastuksen suorittamiseksi. Perusteluja tarpeellisuudesta hänen ei tarvitse antaa, vaan tarpeellisuuden mahdollisuus riittää syyksi. Tätä kysymystä tulee kuitenkin arvioida objektiivisilla perusteilla. Esitettäväksi pyydettyä asiakirjan ei tarvitse olla olemassa jonkun säännöksen perusteella, vaan riittää, että tarkastaja tietää sen olemassaolosta. Muuta kuin välittömästi elinkeinotoimintaan liittyvää aineistoa voivat olla muun muassa dokumentit ja omaisuus, jotka ovat yksityiskäytössä, mutta jotka saattavat vaikuttaa elinkeinotoimintaa harjoittavan yrityksen verotukseen. (Mehtonen 2005: 324; Myrsky ym. 2007: 140; Ryytänen 2000: 34; Verohallinto 2002: 3.1 luku.)

Tarkastuksessa perehdytään kirjanpitoon aiheellisilta osin esimerkiksi keskittyen tilijärjestelmään, tililuetteloihin, kirjausohjeisiin sekä sisäisen laskennan ja tarkastuksen järjestämistapaan. Pyrkimyksenä on tarkastaa kirjanpidon luotettavuus, kuten kirjanpidon ja liiketoiminnan vastaavuus, tietojen oikeamääräinen kirjaus oikeille tileille, tilien yhdistelyt ja tilinpäätöksen johtaminen kirjanpidosta. Kirjanpidon luotettavuuden lisäksi tarkistetaan kirjanpidon ja verotuksen vastaavuus, kuten verolajien ilmoitusten johtaminen oikein kirjanpidosta tai muusta aineistosta. Tarkoituksena on myös tarkastaa, että verolainsäädäntöä on noudatettu. (Myrsky ym. 2007: 142; Verohallinto 2002: 1 luku, 5.4 luku.)

Integroidussa verotarkastuksessa tarkastetaan aineistosta kunkin tarkastettavan verolajin kannalta olennaiset asiat. Jos tarkastettava yritys on pieni, voidaan koko kirjanpitoaineisto tarkastaa. Vastaavasti, jos yritys on iso, tarkastus voidaan tehdä pistokokeita hyväksikäyttäen tai valiten tarkastettavia painopistealueita. Kirjanpidon, tiliaineiston ja tositteiden lisäksi tutkitaan myös esimerkiksi urakkasopimuksia ja kauppakirjoja. Tarkastuksen yhteydessä saatetaan vierailta tarkastettavan toimitiloissa tai muuten selvittää

verovelvollisen toimintaa. Tarkastettavaa aineistoa verrataan sivullisilta saatuihin vertailutietoihin. (Holla 2002: 8; Myrsky ym. 2007: 142.)

Tulon osalta tarkastuksen tavoitteena on selvittää muun muassa, onko kaikki veronalaiset tulot ilmoitettu veroviranomaiselle ja onko kaikki ilmoitetut vähennykset lainmukaisesti vähennyskelpoisia. Arvonlisäverotuksen tarkastuksessa selvitetään esimerkiksi, onko alv-tilitykset tehty oikeamääräisinä ja aikaisina, ja onko ostoista tehdyt vähennykset lainmukaisia. Palkkojenmaksun osalta tarkastetaan muun muassa, onko maksetuista palkoista toimitettu ennakonpidätykset oikein ja oikea-aikaisesti. Yleinen virhe on yksityismenojen kirjaaminen kirjanpitoon. Lisäksi virheitä löytyy usein yrityksen ja omistajien välisissä transaktioissa ja niiden hinnoittelussa. Myös menojen vähennyskelpoisuus ja jaksotus sekä tulojen jaksotus tarkistetaan. (Myrsky ym. 2007: 142–143.)

VMA 2 §:ssä määrätään, että verovelvolliselle on tarkastuksen kuluessa, mikäli mahdollista, kerrottava tarkastuksen tavoitteista, tarkastuksen kulusta ja jatkotoimenpiteistä sekä selvitettävä esiin tulleet seikat. Pykälän mukaan verovelvollisella on oikeus saada tarvittaessa myös verotusta koskevaa opastusta ja neuvontaa. Opastuksen antaminen kuuluu myös hyvään verotarkastustapaan. Opastus voi tapahtua kirjallisesti verotarkastuskertomuksessa tai suullisesti. Jos kyse on tärkeästä ja tulkinnallisesta tapauksesta, annetaan ohje kirjallisesti tai neuvotaan hakemaan ennakkopäätös asiasta. Opastusvelvollisuus koskee myös tilanteita, joissa verovelvollinen on tehnyt virheen tai tulkitsee asiaa omaksi vahingokseen. (Verohallinto 2002: 5.5 luku.) Opastus ja neuvonta voi koskea esimerkiksi ohjeita tarvittavan lisäselvityksen hankkimisesta, näyttövelvollisuudesta tai muutoksenhakuoikeuden käyttämisestä (Haapaniemi 2001: 327).

Kun aineisto on tutkittu, esiin tulleet asiat selvitetään yhteistyössä verovelvollisen kanssa yleensä suullisesti, mutta myös kirjallisia selvityksiä voidaan pyytää. Myös lisäselvitystä joistakin epäselvistä asioista voidaan pyytää verovelvolliselta itseltään. Kuitenkin myös verotarkastajat hankkivat virallisperiaatteen mukaisesti saatavissa olevia selvityksiä muualta. (Myrsky ym. 2007: 143; Verohallinto 2002: 5.5 luku.) Selvitysvelvollisuuden jakautumista käsittelemme luvussa 3.2.

Aineiston tarkastamisen jälkeen pidetään loppukeskustelu verotarkastajien ja verovelvollisen välillä. Siinä läpikäydään tarkastuksessa havaitut asiat ja jatkotoimenpiteiden aikataulu sekä sovitaan mahdollisten keskeneräisten selvitysten suorittamisesta. Tarkastuksessa huomautetut virheet kuvataan mahdollisimman yksityiskohtaisesti ja kerrotaan tarvittaessa veron maksuunpanosta, lykkäys- ja huojennusmenettelystä sekä valitus-

mahdollisuudesta. Tässä yhteydessä verovelvollinen voi vielä esittää lisäselvityksiä. (Mehtonen 2005: 325; Myrsky ym. 2007: 143; Verohallinto 2002: 5.6 luku.)

3.1.3. Alustava tarkastuskertomus, kuuleminen ja vastine

Kuulemisperiaatteen juuret ovat PL 21.2 §:ssä, jonka mukaan jokaisella on oikeus tulla kuulluksi. Se on osa hyvän hallinnon takeita. Kontradiktorinen periaate eli vastapuolen kuulemisen periaate on ollut perinteisesti keskeisessä asemassa hallinto-oikeudessa (Härkönen 1988: 115; Ryyänen 2000: 44; Wikström 2006: 118.) Kuulemisperiaate on myös yksi verotuksen toimittamisessa noudatettavista yleisistä periaatteista (Lohiniva-Kerkelä 2003: 136). Jo kontradiktorinen periaate vaatii, että verovelvollista on yleensä kuultava ennen lopullisen tarkastuskertomuksen valmistumista (Myrsky ym. 2007: 143; Ryyänen 2000: 35). Kuulemisperiaatteen ensisijaisena tarkoituksena on perustaa valtakäytön kohteelle eli asianosaiselle oikeus saada tietoonsa päätöksen perusteet ja oikeus esittää oma näkemyksensä asiasta sekä mahdolliset vastalauseet (Hautamäki 2004: 62). Kontradiktorisen periaatteen soveltaminen tarkoittaa usein sekä varsinaista verovelvollisen kuulemista viranomaisen esittämistä asioista että lisätietojen pyytämistä verovelvolliselta VML 11 §:n perusteella (Ryyänen 2000: 47). Verovelvollisen lisäksi voidaan tarvittaessa kuulla myös palkansaajaa, osakasta tai muuta henkilöä, jos alustavan kertomuksen sisältämä asia vaikuttaa häneen (Verohallinto 2002: 7 luku).

Verovelvollisen kuulemista varten laaditaan alustava tarkastuskertomus, josta selviää alustavat veroehdotukset. Alustava tarkastuskertomus pyritään kirjoittamaan tarkastuskertomuksen muotoon ja se sisältää selvitykset periaatteessa samoista asioista kuin varsinainen kertomus. Hyvän tarkastustavan mukaan tarkastushavainnot tulee esittää kertomuksessa riittävän laajasti, jotta verovelvollinen kykenee laatimaan vastineen niiden pohjalta. Verovelvollisella on oikeus vaatia selvennystä kertomukseen, jos se on epäselvästi tai puutteellisesti laadittu. Lisäksi verovelvolliselle on ilmoitettava, mistä asioista häneltä erityisesti odotetaan selvitystä. (Koponen 2003: 222–223; Myrsky 2007: 143; Verohallinto 2002: 6 luku.)

Kuulemista tapahtuu myös tarkastuksen suorittamisen aikana sekä alku- ja loppukeskustelussa. Tällaista kuulemista voidaan pitää riittävänä siinä tapauksessa, että tarkastuksen johdosta ei esitetä verotus- tai maksuunpanotoimenpiteitä eikä kertomukseen sisälly sellaisia tulkinnallisia asioita tai tosiasiakuvausta, joista verovelvollista tulisi kuulla. Tällöin alustavaa tarkastuskertomusta ei tarvitse laatia (Verohallinto 2000c: 1.2 luku). Tämä menettely edellyttää verovelvollisen suostumusta. (Verohallinto 2002: 7 luku.)

Alustava tarkastuskertomus, niissä tapauksissa, kun se laaditaan, tulee tehdä viivytyksettä. Jos esimerkiksi lisäselvitysten hankkiminen viivästyttää kertomuksen valmistumista olennaisesti, ilmoitetaan siitä verovelvolliselle. (Verohallinto 2002: 6 luku.) Hyvä yhteistoiminta tarkastettavan ja tarkastajan välillä nopeuttaa luonnollisesti alustavan tarkastuskertomuksen valmistumista (Lahtinen 2000: 16).

Verovelvollista on kuultava aina, kun tarkastuskertomukseen sisältyy verotus- ja maksuunpanotoimenpiteitä tai kun halutaan verovelvollisen mielipide tietyistä tosiseikoista tai ohjeistuksesta. Kuuleminen toteutetaan lähettämällä verovelvolliselle alustava tarkastuskertomus ja muut tarpeelliset asiakirjat, joihin liitetään pyyntö vastineen antamiseksi. Tarvittaessa voidaan kuuleminen tehdä uudelleenkin, jos vastineen antamisen jälkeen tulee esille syitä, joiden johdosta jotakin alustavan kertomuksen ratkaisua täytyisi muuttaa verovelvollisen vahingoksi. Tarkastajien esitykseen vastaaminen tapahtuu usein sekä suullisesti että kirjallisesti. (Koponen 2003: 223; Myrsky ym. 2007: 143; Verohallinto 2002: 7 luku.)

VML 26.3 §:ssä ja VMA 2.2 §:ssä säädetään, että pyydettyä verovelvolliselta vastinetta tai muuta selvitystä, on mahdollisuuksien mukaan mainittava, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi esittää. Verovelvollisen laatiman kirjallisen vastineen tulisi olla perusteellinen, jotta välttyttäisiin jatkotoimenpiteiltä. (Myrsky ym. 2007: 143; Ryyänen 2000: 35.)

Verovelvolliselle on asetettava kohtuullinen määräaika sekä vastineen että mahdollisten lisätietoselvitysten laatimiselle. VMA 2.2 §:n mukaan verovelvolliselle on ennen verotarkastuskertomuksen valmistumista, mikäli mahdollista, varattava kohtuullisessa määräajassa tilaisuus tulla kuulluksi. Määräajan on oltava sellainen, että se mahdollistaa riittävien ja asiallisten selvitysten antamisen relevanteista seikoista. Yleensä kahden viikon määräaika pidetään kohtuullisena. Monimutkaisissa asioissa tulisi määräaika voida pidentää tarvittaessa. Pitkitetty määräaika ei saisi kuitenkaan viivästyttää verotusta tarpeettomasti, koska säännönmukainen verotus tulisi toimittaa säädetyssä ajassa. (Ryyänen 2000: 47.) Vastineen ja selvityksen laatimiselle on annettava riittävästi aikaa verovelvollisen näkökulmasta arvioituna. Kaikilla yrityksillä ei ole resursseja välittömästi paneutua verohallinnon pyyntöön. Ennen kirjallisen selvityspyynnön lähettämistä voidaan verovelvolliselta tiedustella sopivaa määräaika. (Verohallinto 1998: 31.) Myönnettävään määräaikaan vaikuttavat muun muassa alustavassa tarkastuskertomuksessa käsiteltyjen asioiden määrä ja laatu (Verohallinto 2002: 7 luku).

Jos verovelvollinen huomaa virheellisesti tai puutteellisesti kuvatun tosiseikan alustavassa verotarkastuskertomuksessa, hänen tulisi oikaista asia viimeistään vastineessa alustavaan kertomukseen. Alustavasta kertomuksesta ilmenevät myös verotarkastajan tekemä oikeudellinen arviointi sekä veroesitykset perustuen kuvattuihin tosiseikkoihin. Verovelvollisen käsityksen ollessa oikeustoimen verokohtelusta eriävä, on hänen kommentoitava asiaa vastineessa alustavaan kertomukseen ja esitettävä oma perusteltu käsitys oikeustoimen vero-oikeudellisesta arvioinnista. (Holla 2002: 9.) Verovelvollinen voi käyttää oman kantansa tueksi soveltuvaa tuomioistuinratkaisua tai esittää oman tulkintansa lainsäädännöstä kyseessä olevaan tilanteeseen soveltuen. Hän voi oheistaa vastineeseensa jäljennöksiä lainvalmisteluasiakirjoista, tuomioistuimen ennakkopäätöksistä ja mahdollisia kannanottoja oikeuskirjallisuudesta, joihin hän vetoaa vastineessaan. Vastine otetaan huomioon laadittaessa lopullista tarkastuskertomusta, joka sisältää verohdotukset. Verotarkastajan on tarkastettava esitettyjen väitteiden oikeellisuus ja otettava kantaa kaikkiin verovelvollisen tekemiin väitteisiin. (Koponen 2003: 224; Myrsky ym. 2007: 144; Savolainen ym. 2000: 244.)

Jo tarkastuksen kuluessa verovelvollisen kannattaakin esittää omat näkemyksensä asioista, jotta nämä huomiot tulisivat mahdollisimman varhaisessa vaiheessa tarkastajien tietoon. Verovelvollisen on oltava tarkka, jotta hänen, hänen edustajansa tai työntekijöidensä antamat tiedot ja näkemykset eivät aiheuttaisi väärinkäsityksiä tarkastuksen aikana. Tarvittaessa verovelvollinen voi nimetä todistajia tai asiantuntijoita kantansa tueksi. Verovelvollisen on helpompi laatia vastine, jos verovelvollisen omat näkemykset on huomioitu oikein jo alustavassa kertomuksessa. Mikäli verovelvollinen lyö laimin vastata kaikkiin tarkastajien kysymyksiin ja selvityspyyntöihin, on todennäköistä, että se johtaa vastaamattomalta osin tarkastuskertomuksessa verotus- tai maksuunpanoesitykseen, koska viranomaisen saattaa tulkita tällaisen käytöksen verotukseen vaikuttavien asioiden salailuksi. (Koponen 2003: 223–224.)

Alustavan tarkastuskertomuksen ja vastinepyynnön vastaanottamatta jättäminen tai vastineen antamatta jättäminen eivät estä tarkastuskertomuksen laatimista (Verohallinto 2002: 7 luku). Verotarkastuksesta johtuva toimenpide voidaan toimittaa ilman kuulemistakin, jos verovelvollista ei ole tavoitettu aktiivisista yhteydenottoyrityksistä huolimatta (Verohallinto 1998: 31).

Ennen kuin verotarkastus suoritetaan, kuulemista toteuttaa verovelvollisen antama veroilmoitus, johon verotus perustuu. VML 26.3 §:ssä säädetään verovelvollisen oikeudesta tulla kuulluksi, jos verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta olennaisesti poiketaan tai jos viranomaisen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi. Tällöin ve-

rovelvolliselle on varattava siihen tilaisuus. Kuulemisvelvoite on ehdoton edellä mainituissa tapauksissa. Verohallinnolle jää harkintavaltaa päättää, milloin säännöksen tarkoittama olennainen poikkeaminen toteutuu ja kuulemisvelvoite syntyy. Tällöin voidaan ottaa huomioon esimerkiksi, poiketaanko ilmoituksesta verovelvollisen eduksi vai vahingoksi, aiheuttaako poikkeama korkeamman veron määrän, onko kyse selvästä ja riidattomasta poikkeamasta ja poiketaanko veroilmoituksesta laintulkinnallisen erimielisyyden vai käytettävissä olevan informaation vuoksi. (Lohiniva-Kerkelä: 2003: 136–137.)

Kuuleminen on perusteltua silloin, kun poikkeaminen on olennainen suhteessa verovelvollisen käsitykseen tai kun poikkeaminen absoluuttisesti mitattuna on merkittävä. Kun poikkeama on tehty verovelvollisen vahingoksi, on kuuleminen tietenkin merkityksellisempää kuin jos se olisi tehty verovelvollisen eduksi. Pääasiassa siis silloin, kun viranomaisen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi, on verovelvolliselle varattava tilaisuus tulla kuulluksi. Periaatteen soveltamisalue tulisi tulkita laajaksi. Kuitenkin jos poikkeama on vain vähäinen ja selvä, ei kuulemisvelvoitetta ole. Mitä enemmän verovelvollisen käsitys veroasiasta poikkeaa veroviranomaisen käsityksestä ja mitä enemmän kuulemisella voi olla merkitystä päätöksen kannalta, sitä perustellumpi syy on viranomaisella kuulla häntä ennen päätöstä. (Andersson 1996: 36–38; Ryynänen 2000: 45–46.) Käytännössä periaate tarkoittaa sitä, ettei veroilmoituksesta poikettaisi vähäisyyden syiden perusteella. Kuulemisen pitäisi siis olla pääsääntö aina, kun verovelvollisen antama tieto kyseenalaistetaan. (Verohallinto 1998: 30.)

Kuulemisesta on säädetty lisäksi erikseen erilaisten veronkierron muotojen yhteydessä. Yleissäännöksenä veronkierrosta on VML 28 §, jonka lisäksi säädetään erikseen muun muassa lain 29 §:ssä peitelystä osingosta ja 31 §:ssä siirtohinnoitteluoikaisusta. VML 27 § ja 30 § tarkentavat kuulemisperiaatetta arvioverotuksen ja selvittämättömän omaisuuden lisäyksen ollessa kyseessä. Veronkorotuksen erityispiirteet kuulemisen kannalta on otettu huomioon VML 32 §:ssä. (Ryynänen 2000: 45.)

Kuulemisperiaatteen taustalla on ajatus, että kun verovelvollinen täyttää aidosti ilmoittamisvelvollisuutensa antamalla veroilmoituksen, hän olettaa perustellusti, että verotus toimitetaan sen pohjalta. Jos verohallinto poikkeaa verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta muualta saamansa informaation perusteella, syntyy verovelvolliselle tiedonsaantioikeus näistä seikoista. Kuulemisperiaate sisältää näin myös tiedonsaantioikeuden. Kuulemisperiaate vaatii aidosti toteutuakseen, että verovelvollinen tietää, mistä häntä kuullaan. (Lohiniva-Kerkelä: 2003: 137.) Verotarkastuksen yhteydessä tapahtuvassa

kuulemisessa verovelvolliselle annetaan informaatiota samoin periaattein kuin verotusmenettelylain yleisen kuulemisvelvollisuuden perusteellakin (Haapaniemi 2001: 327).

HL 9 §:ssä edellytetään viranomaisen käyttämältä kieleltä asiallisuutta, selkeyttä ja sisällöllistä ymmärrettävyyttä. Tämä vaatimus koskee sekä kirjallista että suullista viestintää. Viranomaisen tulee käyttää korrektia arkikieltä ja välttää raskaita monimutkaisia rakenteita ja ammattisanastoa silloin, kun se on mahdollista asiasisällön siitä kärsimättä. Kuulemisen ja päätösten perustelujen kielen tulee olla sellaista, että verovelvollinen voi ymmärtää asian ja saada siitä asian laatuun nähden riittävästi tietoa. Jos verovelvollinen ei ymmärrä saamaansa kirjallista viestintää, kannattaa hänen ottaa yhteyttä tekstin laatiin tai muuhun saman viraston virkamieheen asian selvittämiseksi. (Mehtonen 2005: 329; Puronen 2004: 58; Verohallinto 2004a: 4.4 luku.) Myös Aineellisen ja menettelyohjauksen kehittämistyöryhmä on kiinnittänyt huomiota verotarkastuksessa käytetyn kielen ja käsitteiden vaikeaselkoisuuteen (Verohallinto 1998: 31).

3.1.4. Verotarkastuskertomus

Verotarkastuskertomus on tarkastajan laatima selostus suoritettujen tarkastusten kulusta, siinä havaituista verotukseen vaikuttavista asioista ja niistä johtuvasta ehdotuksesta jatkotoimille (Myrsky ym. 2007: 144; Verohallinto 2002: 8.1 luku). Edellä mainittujen tietojen lisäksi kertomuksen on sisällettävä tiedot muun muassa tarkastettavasta aineistosta, tarkastukselle annetusta ohjauksesta, verovelvollisen esittämästä selvityksestä, sovellettavista säännöksistä, tarkastajan tekemistä johtopäätöksistä ja niiden perusteluista VMA 2 §:n mukaan. Perustelut tulee kirjata silloinkin, kun kertomukseen sisältyvissä asioissa ei esitetä verotustoimenpiteitä (Verohallinto 2002: 8.2 luku).

Hyvä verotarkastuskertomus on laadukas sekä ulkoasultaan että asiasisällöltään (Verohallinto 2000c: 1.3 luku). Verotarkastuskertomuksen tulee antaa selvä ja yksityiskohtainen kuva tehdystä tarkastuksesta ja mahdollisista toimenpiteistä. Sen on oltava asiallinen, selvä, ehdottoman luotettava ja hyvin perusteltu niin, että myös toinen henkilö kuin tarkastaja saa siitä selkoa. Kertomuksen on sisällettävä kaikki olennaiset asiaan vaikuttavat tosiasiat ja kaikkiin tarkastettavan tekemiin huomautuksiin ja väitteisiin on otettava kantaa. Epävarma tieto on varmistettava. (Härkönen 1988: 208.) Tarkastuskertomukseen tulee liittää tarkastuksessa havaittujen seikkojen ja todisteiden lisäksi tarkastettavan esittämä relevantti aineisto. Tämä seuraa puolueettomuusperiaatteesta. Tasapuolisuuden vaatimus taas ilmenee siten, että verotarkastuksessa on tarvittaessa tehtävä korjausesitys myös tarkastettavan eduksi. (Haapaniemi 2001: 328.)

Lisäksi kertomus sisältää soveltuvin osin selvityksen asioista, jotka niiden tulkinnanvaraisuuden, verovelvollisen myöhemmän luottamuksen suojan tai muusta syystä on tarpeellista antaa asian ratkaisijan, veroasiamiehen tai myöhemmin tarkastusta suorittavan henkilön tietoon. Asioiden kirjaaminen kertomukseen ei edellytä, että tarkastaja esittäisi toimenpiteitä niiden perusteella. Kertomuksen tulee sisältää myös virheet, jotka ovat tapahtuneet verovelvollisen vahingoksi. (Verohallinto 2002: 8.2 luku.) Jotta verovelvollisen väärä käsitys ja luottamuksensuojan mahdollinen syntyminen estettäisiin, on tarkastuskertomukseen syytä kirjata myös sellaiset virheet, jotka ovat niin vähäisiä, ettei niistä esitetä verotustoimenpiteitä (Verohallinto 2000c: 6 luku).

Verotarkastuksen ensisijainen tavoite on selvittää sellaiset tosiseikat, jotka voivat vaikuttaa verovelvollisen toiminnan vero-oikeudelliseen arviointiin. Verotarkastuskertomuksessa kuvatut tosiseikat ovat siten pohjana verotarkastajan tekemille oikeudelliselle arvioinnille ja johtopäätöksille. Tosiseikkojen oikea kuvaus verotarkastuskertomuksessa on erittäin tärkeää myös siksi, että kertomus on perustana oikeudelliselle arvioinnille eri valitusasteissakin. Verotarkastaja vastaa siitä, että verotarkastuskertomuksessa verovelvollisen oikeustoimet on kuvattu oikein. (Holla 2002: 9.)

Hyvään verotarkastustapaan kuuluu, että verotarkastaja laatii suorittamastaan verotarkastuksesta verotarkastuskertomuksen VML 14.2 §:n mukaan. Poikkeuksena kertomuksen laatimisvelvollisuudelle voi olla tilanne, jossa verovelvollinen harjoittaa hyvin suppeaa toimintaa ja verotarkastuksessa ei ole havaittu verotukseen vaikuttavia puutteita tai virheitä ainakaan huomattavaa määrää. Verovelvollisella on oikeus vaatia perustelu niistä erityisistä syistä, miksi tarkastuskertomusta ei laadita. Kertomuksesta on verovelvolliselle hyötyä muun muassa siksi, että siitä ilmenee suoritettujen tarkastusten laatu ja laajuus, millä voi olla merkitystä myöhemmin verotuksen oikaisun tai luottamuksensuojan soveltamisen kannalta. Mikäli tarkastuskertomusta ei laadita, verovelvolliselle palautetaan tarkistettu aineisto ja verotarkastuskertomuksen tilalta annetaan lyhyt saatekirjelmä, jossa ilmoitetaan tarkastuksen lopputulos. Joka tapauksessa verovelvolliselle on annettava selkeä kirjallinen selvitys tarkastuksen lopputuloksesta. Kuitenkin hyvän verotarkastustavan mukaan toimittaessa laaditaan aina tarkastuskertomus, vaikka siinä ei esitettäisikään verotus- tai maksuunpanotoimenpiteitä. Verovelvollisella on oikeutettu intressi saada kirjallinen todistus siitä, että veroasiat on hoidettu asianmukaisesti yrityksessä. (Koponen 2003: 222; Myrsky ym. 2007: 144; Rynnänen 2000: 35.)

Verotarkastuskertomuksessa kommentoidaan verovelvollisen alustavaan kertomukseen antaman vastineen vaatimuksia ja selvityksiä ja kerrotaan, mitkä seikat hyväksytään ja

mistä asioista ei ole saatu riittävää selvitystä, jotta verotus- tai toimenpide-ehdotuksesta voitaisiin luopua. Tarkastuskertomuksessa esitetään verovelvolliselle yksityiskohtainen verotus- ja maksuunpanoesitys verolajeittain. (Myrsky ym. 2007: 144–145.) Verotarkastuskertomuksen sisältö voi poiketa alustavan tarkastuskertomuksen sisällöstä paljonkin, jos alustavan verotarkastuskertomuksen havaintoihin on saatu vastineessa hyväksyttävät selvitykset. Tällöin alustavan tarkastuskertomuksen ja siihen annettavan vastineen tarkoitus on täytynyt. (Lahtinen 2000: 17.) Tarkastuskertomuksen laatu riippuu siitä, kuinka yksilöityjä ja ymmärrettäviä selvityksiä on pyydetty ja saatu. Suuri vaikutus on sillä, mitä aineistoa verovelvollinen on itse tarkastuksen kuluessa ja antamassaan vastineessa esittänyt. (Mehtonen 2005: 325–326.)

HL 23 §:ssä säädetään asian käsittelystä ilman aiheetonta viivytystä. Säännöksessä viranomaisen velvoitetaan myös antamaan arvio päätöksen antamisajankohdasta, jos asianosainen sitä pyytää. Viranomaisen tulee muutoinkin vastata kysymyksiin koskien käsittelyn etenemistä. (Verohallinto 2004a: 7 luku.) Myös VMA 2.3 §:ssä vaaditaan verotarkastuskertomuksen laatimista viivytyksettä. Verovelvollisen kuulemisen ja tarpeellisten lisäselvitysten jälkeen tulee tarkastuskertomus laatia asioiden määrään ja laatuun nähden kohtuullisessa ajassa. Tarkastuksen kestoon vaikuttavat huomattavasti tarkastettavan aineiston taso ja verovelvollisen oma toiminta tarkastuksen nopeuttamiseksi sekä se, kuinka nopeasti sivullisilta saadaan tiedot (Toivanen 1998: 287). Jos verovelvollisesta riippumattomasta syystä kertomuksen valmistuminen viivästyy, on asiasta ilmoitettava verovelvolliselle. Viivästyksestä aiheutuu usein suuri vahinko verovelvolliselle kasvavien viivästysseuraamusten muodossa, esimerkiksi verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi määrättäessä. (Ryynänen 2000: 35; Savolainen ym. 2000: 210; Verohallinto 2002: 8.1 luku.)

Verotarkastuskertomuksen hyväksyy verotarkastajan esimies, joka tarkastaa kertomuksen kiinnittäen huomiota kertomuksen huolelliseen laatimiseen ja tehtyjen ehdotusten perusteltavuuteen (Verohallinto 2002: 8.3 luku). Kun verotarkastus on hyväksytty, päättyy verotarkastajan osuus verotarkastusprosessissa (Lahtinen 2000: 17). Lopuksi tarkastaja palauttaa tarkastetun kirjanpitoaineiston (Verohallinto 2002: 8.4 luku). Hyvän hallinnon palveluperiaatteen mukaan tarkastaja ilmoittaa viipymättä tarkastettavalle, että tarkastetut asiakirjat on noudettavissa, kun tarkastaja ei enää niitä tarvitse. Palauttaminen tulee pyrkiä toteuttamaan mahdollisimman joustavasti ja ristiriitoja välttämällä. Tarkastaja voi itse palauttaa asiakirjat, ellei se aiheuta vaikeuksia. (Härkönen 1988: 64–65.)

Verovelvollinen saa lopullisen tarkastuskertomuksen edelleen kuulemista varten. Verovelvollisella on mahdollisuus antaa vastine vielä lopulliseenkin tarkastuskertomukseen ja esittää lisäselvitystä määrääjassa. (Koponen 2003: 223–224.) Verovirasto lähettää lopullisen tarkastuskertomuksen verovelvolliselle ennen kuin jälkiverotus- ja muista toimenpiteistä päätetään. Alustavan tarkastuskertomuksen johdosta tapahtuva kuuleminen ei korvaa kuulemista ennen verotuspäätöstä tekemistä. (Haapaniemi 2001: 327–328.) Tämä kuuleminen tapahtuu verotus- ja maksuunpanopäätöksen tekijöiden toimesta (Lahtinen 2000: 17).

3.1.5. Toimenpiteet verotarkastuksen johdosta

Verotarkastuskertomuksen hyväksymisen jälkeen ratkaistaan tarkastuskertomuksessa esitetty verotus ja veron maksuunpano tai vastaavasti liikaa maksetun veron palautus. Verotarkastaja tai tarkastuskertomuksen hyväksyjä ei ratkaise, toimitetaanko verotus tai maksuunpano kertomuksen ehdotusten mukaisesti, vaan hyväksytty kertomus toimitetaan verotus- ja maksuunpanopäätöksen tekijälle. Verotuksen toimittaja ja maksuunpanija ratkaisevat asian itsenäisesti kertomuksesta ilmenevien tai muuten tietoon tulleiden seikkojen perusteella ja kuulevat ennen päätöksentekoa verovelvollista. Seuraamuksina voivat olla viivästymisestä johtuva veronlisäys ja mahdollisesti veronkorotus. (Myrsky ym. 2007: 145; Verohallinto 2002: 8.3 luku, 10.1 luku.)

Suurten yritysten ja konsernien osalta verotarkastuksen ja maksuunpanon tekee Konserniverokeskus. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta tämä on epäilyttävää, koska Konserniverokeskus painottaa toiminnassaan vaatimusta, että yksiköllä on vain yksi virallinen näkemys asioihin. (Mehtonen 2005: 326.)

Kun päätös verotuksen oikaisemisesta verovelvollisen vahingoksi perustuu tarkastuskertomukseen sellaisenaan, ei erillisiä perusteluja välttämättä tarvita. Jos päätös vastaavasti poikkeaa kertomuksesta, täytyy se perustella. Perustelut tulee käydä ilmi itse päätöksestä eikä vain esimerkiksi muistiosta (Verohallinto 1998: 34.)

Verotus- ja maksuunpanopäätöksestä valittaminen tapahtuu pyytämällä oikaisua verolajista riippuen verovirastolta tai oikaisulautakunnalta. Oikaisuvaatimusta koskevaan päätökseen voi verovelvollinen hakea muutosta hallinto-oikeudelta ja sen päätökseen edelleen muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta, jos saa siltä valitusluvan. (Verohallinto 2002: 10.3 luku.)

3.2. Selvittämisvelvollisuuden jakautuminen

Virallisperiaatteen mukaisesti viranomaisella on asian selvittämisvelvollisuus hallintoasioissa. HL 31 §:n mukaan viranomaisen on huolehdittava asian selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot ja selvitykset. Pykälän toisessa momentissa vaaditaan kuitenkin asianosaiselta esitettäväksi selvitystä vaatimuksensa perusteista ja muutoinkin myötävaikutusta asian selvittämiseen. Verotusmenettelyn erityisvaatimukset huomioiden on selvittämisvelvollisuuksista erikseen säännelty verotusmenettelylaissa. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 165.)

VML 26.4 §:ssä säännellään, että verovelvollisen ja veroviranomaisen on osallistuttava asian selvittämiseen mahdollisuuksiensa mukaan. Pääasiassa sen osapuolen, jolla on paremmat edellytykset esittää asiasta selvitystä, on selvitysvelvollinen. Verotustilanteet vaihtelevat ja ovat niin yksilöllisiä, että yleisesti on vaikea määritellä, miten selvittämisvelvollisuus jakautuu yksittäisessä tapauksessa. Lopulta kuitenkin veroviranomainen ratkaisee asiat omalla toiminnallaan. (Puronen 2004: 148.)

Lainmukaisen verotuskohtelun toteuttamiseksi veroviranomainen tarvitsee usein lisä- ja taustatietoja verovelvollisesta. VML 11 ja 26 §:ssä sekä eräissä muissa verotusmenettelylain kohdissa on säädetty verovelvollisen velvollisuudesta antaa lisäselvitystä sekä selvittämisvelvollisuuden jakautumisesta verovelvollisen ja veroviranomaisen välillä. Lisäksi hallintolaissa on tähän liittyviä täydentäviä säännöksiä. Verovelvollisella on säännösten mukaan laaja velvollisuus esittää selvitystä taloudellisesta toiminnastaan. (Eerola ym. 2005: 629–631.)

3.2.1. Virallisperiaate

Virallisperiaate tarkoittaa, että veroviranomainen osallistuu asian selvittämiseen aktiivisesti ja huolehtii verotusprosessin johtajana lisäksi erityisesti, että ratkaisun kannalta oleelliset seikat tulevat selvitettyiksi (Verohallinto 1998: 28). Virallisperiaate painottaa veroviranomaisen selvittämisvelvollisuutta. Veroviranomaisella on myös vastuu siitä, että verotus toimitetaan kaikkien laillisesti määrättävien verojen suhteen, muttei mene tätä ulommas. Jotta veroviranomainen pystyisi toteuttamaan velvollisuutensa, on sillä laaja tiedonsaantioikeus sekä verovelvolliselta itseltään että kolmansilta tahoilta. (Ryyänen 2001: 263.)

Tapauksissa, joissa tarvitaan lisäselvitystä tosiseikoista, on viranomaisen pyrittävä hankkimaan sellaiset tiedot verovelvollisen asioista, joiden perusteella voidaan lainmukainen verotuskohtelu toteuttaa. Kaikissa verotuksen toimittamisen vaiheissa on tarvittavat tiedot hankittava ensisijaisesti verovelvolliselta itseltään. Jos esimerkiksi verotarkastuksessa ilmenee, ettei verovelvollista ole verotettu osin tai kokonaan, on veroviranomaisen hankittava tietoja ensisijaisesti verovelvolliselta itseltään verotuksen toimittamiseksi. Asiat pyritään selvittämään mahdollisimman yksityiskohtaisesti jo tarkastuksen kuluessa. Pääsääntöisesti selvitys tehdään suullisesti, mutta myös kirjallisia selvityksiä voidaan pyytää. Jos riittäviä ja oikeita tietoja ei saada verovelvolliselta itseltään, voi viranomaisen ryhtyä sivullisiin ja viranomaisiin kohdistuviin erityisiin tiedonhankintatoimenpiteisiin. Vasta tämän jälkeen voidaan päätyä arvioverotuksen kaltaiseen verotusmuotoon luotettavien tietojen puuttuessa. (Eerola ym. 2005: 631; Lohiniva-Kerkelä 2003: 165–166; Verohallinto 2002: 5.5 luku.)

Viranomaisen on selvitysvelvollisuuden täyttämiseksi otettava selvää tarvittavista tiedoista hyödyntämällä verohallinnon tietojärjestelmiä, mutta tiedonhankinnan ulottumista muiden valtionhallinnon tietojärjestelmiin ei voida asettaa velvollisuudeksi ilman erityistä syytä. Päätös selvitysvelvollisuuden laajuudesta pitää tehdä tapauskohtaisesti ottaen huomioon asian erityispiirteet, kuten taloudellisen intressin suuruus. (Haapaniemi 2001: 298–299.)

3.2.2. Myötävaikutusvelvollisuus

Koska verotus perustuu verovelvollisen omasta toiminnasta saataviin tietoihin, on verovelvollisella myötävaikutusvelvollisuus verotuksen tehokkuuden takaamiseksi verotusmenettelyssä (Ryynänen 2000: 29). Verovelvollisen myötävaikutusvelvollisuus käsittää velvollisuuden antaa tietoja, joita tarvitaan verotuksessa ja muutoksenhaussa, mutta myös tietoja, joita voidaan tarvita näihin tarkoituksiin. Mitä voidaan pitää verotuksessa mahdollisesti tarvittavana tietona, on harkittava objektiivisin perustein ottaen huomioon suhteellisuus- ja tarkoitussidonnaisuusperiaatteet. (Ryynänen 2000: 31.)

Myötävaikutusvelvollisuus ilmenee ilmoitusvelvollisuutena, velvollisuutena antaa lisätietoja sekä alistumisena verotarkastukseen. Jos verovelvollinen ei täytä myötävaikutusvelvollisuuttaan, seurauksena saattaa olla veronkorotus ja äärimmäisessä tilanteessa verorikoksien ja kirjanpitorikoksien rikosoikeudelliset sanktiot. (Ryynänen 2001: 263–264.) Verotarkastuksessa tulee ongelmia, jos verovelvollinen on haluton selvittämään asioita tai jopa vääristelee totuutta. Ongelmallisissa tapauksissa on tyypillistä, että jo

perusaineistona oleva ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvat tiedot ja kirjanpitoaineisto ovat huonolaatuisia, puutteellisia tai niitä ei ole lainkaan. (Toivanen 1998: 285–286.)

VML 11 §:n mukaisessa selvityksessä verovelvollisen on annettava myös itselle epäedullisia tietoja. Selvityspyynnöt sisältävät kysymyksiä esimerkiksi verovelvollisen liiketoimien motiiveista, tarkemmasta sisällöstä, tulolähteen valinnasta, yksittäisten erien kirjanpitokäsittelystä ja intressiyhteydessä toimivien välisistä oikeustoimista. Selvitystyön laajuus ja selvitysten hankinnasta aiheutuneet kustannukset vaihtelevat tapauksittain. Koska selvityspyynnön taustalla on veroviranomaisen epäily veroilmoituksen oikeellisuudesta, on verovelvollisen aiheellista pyrkiä selvittämään avoimesti kyseenalaiset asiat ja hälventämään epäluulot. Vastaavasti jos verovelvollinen jättää selvittämättä asiaa, antaa puutteellisen selvityksen tai vetoaa aiheetta tapaukseen sopimattomaan oikeusperiaatteeseen asian selvittämisen sijasta, on seurauksena todennäköisesti verovelvolliselle epäedullinen ratkaisu ja epäluulo verovelvollisen toimia kohtaan jatkossa. (Eerola ym. 2005: 631–632.) Verovelvollisen on syytä nimenomaisesti ilmoittaa veroviranomaiselle, jos hän ei kykene tekemään pyydettyä selvitystä. Avoimuus auttaa hälventämään epäilyksen siitä, ettei verovelvollinen olisi halukas myötävaikuttamaan asian selvitykseen. (Ryynänen 2000: 25.)

3.2.3. Ohjausvelvollisuus

Kun verovelvolliselta pyydetään lisätietoja, merkitään asiakirjoihin selkeästi pyydettyvät tiedot ja syy pyyntöön. Lisäksi verovelvollisen on saatava täsmällinen perustelu siitä, miksi selvitys on toimitettava. Selvitys ei saa jäädä antamatta ymmärtämättömyyden tai asian hankaluuden takia. Tämä on tärkeää päätöksenteon ja esimerkiksi luottamuskensuojan soveltamisen kannalta. Selvityksen saamisen jälkeen, on asiakirjoihin merkitävä, miten selvitykseen on suhtauduttu ja mitä kannanottoja siitä on esitetty. (Ryynänen 2000: 28; Verohallinto 1998: 29, 31.)

Veroviranomainen on verotuksen asiantuntija, jolloin sen tulee riittävän yksityiskohtaisesti ohjata verovelvollista antamaan oikeanlaisia selvityksiä siinä laajuudessa, mikä on asiassa tarpeellista. Selvityksiä tulee pyytää vain kyseisen tilanteen kannalta merkityksellisistä asioista (Verohallinto 1998: 29). Verovelvolliselta ei voi vaatia mahdottomia. Näin ollen vaatimuksia rajoittaa suhteellisuusperiaate. Verovelvolliselta vaadittavien selvitysten on oltava oikeassa suhteessa niistä koituvaan hyötyyn ja veronsaajaintressiin. (Ryynänen 2001: 265.)

Veroviranomaisen päätös ei saa perustua puutteelliseen selvitykseen. Kun verovelvollisen tulee esittää selvitystä tietystä asiasta, on veroviranomaisen huolehdittava, että verovelvollisella on todellinen mahdollisuus täyttää velvollisuutensa asianmukaisesti. Selvityksen puutteita ja ristiriitaisuuksia ei saa heti tulkita verovelvollisen vahingoksi, vaan viranomaisen tulee opastaa verovelvollista korjaamaan puutteet. (Ryynänen 2000: 24–25.) Jos verovelvollisen selvitystä ei hyväksytä, on tämä perusteltava asianmukaisesti ja ymmärrettävästi selkein perustein. Tällaisessa tapauksessa on arvioitava myös sitä, onko verohallinnon aktiivisuus ja sen antama ohjaus ollut riittäviä. Jos verovelvollinen ei ole saanut tilaisuutta asian selvittämiseen viranomaisen toiminnan ylimalkaisuuden tai kiireen takia, ei verovelvolliselle saisi tästä koitua haitallisia seurauksia. (Verohallinto 1998: 29–30.)

Kaikkia kysymyksiä ei aina voida selvittää täydellisesti, vaikka molemmat osapuolet selvittäisivät omalta osaltaan asian kunnolla. Tosiseikat voivat jäädä epäselviksi, vaikka verovelvollinen on tehnyt veroilmoituksen huolellisesti tai antanut tarvittavat selvitykset veroviranomaisen pyynnöstä. Samoin voi käydä, vaikka veroviranomainen on johtanut menettelyä, pyytänyt tarpeeksi yksilöityjä selvityksiä ja osallistunut mahdollisuuksien mukaan selvitykseen. Tällaisessa aidosti epäselvässä tapauksessa voidaan soveltaa VML 26.2 §, joka määrittää luottamuksensuojaperiaatetta. Sen mukaan asia tulisi ratkaista epäselviltä osin verovelvollisen hyväksi. Tosin luottamuksensuojan edellytykset on tällöin täytyttävä. (Ryynänen 2000: 111–112.)

3.2.4. Selvitysvelvollisuuden jakaantumisperusteet

Osapuolten selvittämisvelvollisuuden laajuus vaihtelee asian laadun mukaan. Säännönmukaisessa verotuksessa lähdetään siitä, että verotuksen perusteena käytetään verovelvollisen antamaa veroilmoitusta ja mahdollisia lisäselvityksiä. Jos veroviranomaiset aikovat kohdistaa verovelvolliseen jonkin erityisen ja hänelle kielteisen verotustoimenpiteen, selvittämisvelvollisuus on veroviranomaisella. Verovelvollisen tulee kuitenkin aina antaa verotusta varten tarpeelliset tiedot. Verovelvollinen täyttää ilmoitusvelvollisuutensa, kun hän antaa pääasialliset tiedot, jotka hänellä on verotuksen kannalta relevanteista seikoista. Kirjanpitovelvollisen selvittämisvelvollisuudesta osansa muodostaa toimien dokumentointi muun muassa kirjanpitoon. (Ryynänen 2001: 264–265.)

VML 26.4 §:n mukaan sekä veroviranomaisen että verovelvollisen on osallistuttava asian selvittämiseen verotarkastuksessa. Se, kummalla on paremmat mahdollisuudet asian selvittämiseen, on pääasiallisesti selvitysvelvollinen. Jos verovelvollinen on suorittanut

oikeustoimen sellaisen osapuolen kanssa, jolla ei ole kotipaikkaa Suomessa eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, on verovelvollinen ensisijaisesti velvollinen antamaan asiassa selvitystä. Verovelvolliselta ei kuitenkaan edellytetä sellaista selvitystä asiasta, jota hänellä ei tosiasiallisesti ole mahdollisuutta hankkia. Kansainvälisiin sopimuksiin perustuvasta viranomaisyhteistyöstä huolimatta tiedonvälitys valtioiden välillä on usein aikaa vievää ja puutteellista. Vaikka Suomella on noin 60 voimassa olevaa verosopimusta, joihin sisältyy artikla tietojen vaihtamisesta, on tiedonvaihto käytännössä todella vaikeaa ja hidasta. (Eerola ym. 2005: 629–630; Holla 2002: 8–9.)

VML 26.4 § koskee ensisijaisesti verokeidasvaltioissa sijaitsevien yritysten kanssa oikeustoimia tehneitä, mutta myös tilanteita, joissa toisen osapuolen kotipaikka on valtiossa, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta tai muuta sopimusta, jonka perusteella Suomen viranomaiset saisivat tietoja verotusta varten. Säännöksen tulkinta on epäselvä, jos kansainvälisen sopimuksen mukainen tietojenvaihto Suomen ja toisen valtion välillä ei toimi. (Eerola ym. 2005: 630.) Koska VML 26.4 § on erityissäännös, joka on lisäksi ankara verovelvolliselle, voidaan pitää lähtökohtana sitä, että veroviranomainen osoittaa edellytysten täyttyvän tämän säännöksen soveltamiselle. Veroviranomaisen on tällöin näytettävä, ettei se ole voimassa olevan kansainvälisen sopimuksen mukaan pystynyt saamaan tarvittavia tietoja ulkomaisen osapuolen kanssa tehdystä oikeustoimesta. Kysymystä siitä, voidaanko riittävät tiedot saada kansainvälisen tietojenvaihdosta tehdyn sopimuksen perusteella, on arvioitava objektiivisin perustein. (Ryynänen 2000: 203–204.)

Veroviranomainen voi yleensä helpommin selvittää, miten joku asia yleensä on vastavassa tilanteessa, esimerkiksi jonkun hyödykkeen käypä arvo. Veroviranomainen voi hyödyntää verovelvollista paremmin muiden viranomaisten rekisteritietoja ja muuta materiaalia. Verovelvollisen taas on helpompi selvittää hänen oman veroasiansa tapauskohtaiset seikat, esimerkiksi selvittää miksi kyseessä on poikkeama käyvästä arvosta. Verovelvollisen selvittämisvelvollisuuteen kuuluu tietojen antaminen, muttei enää tietojen edelleen jalostaminen, kuten laskelmien tai erittelyjen tekeminen. (Ryynänen 2001: 265.) Myöskään oikeudellinen arviointi ei kuulu verovelvolliselle, joskaan ei ole estettä, että hän esittää asian selvityksen lisäksi oman käsityksen asian verokohtelusta (Eerola ym. 2005: 634).

Osapuolten tekemä selvittäminen voi tapahtua samanaikaisesti ja toisiaan täydentäen. Vaikka yhteistyötä painotetaankin, selvitysvastuu kuuluu kuitenkin viime kädessä vero-

viranomaiselle. Tosin molempien osapuolten selvittämisvelvollisuus on aiheuttanut kehityksen suuntaan, jossa viranomaisen informointi- ja kuulemisvelvoite korostuvat. (Haapaniemi 2001: 325.)

Verotusasiakirjoihin merkitään verovelvollisen kanssa käytyjen keskustelujen tulos, saadut selvitykset ja niiden perusteella tehdyt johtopäätökset ja kannanotot. Näin asiakirjoista voidaan jälkikäteen todeta asian kulku esimerkiksi, jos verovelvolliselta ei ole saatu määrältään, laadultaan tai muutoin riittävää selvitystä edes täydennyskehotuksesta huolimatta. (Verohallinto 1998: 29.) Verovelvollisen puutteellinen myötävaikutusvelvollisuuden täyttäminen ei saa johtaa ehdottomasti asian ratkaisuun verovelvollisen vahingoksi, vaan tällöin on pyrittävä ensisijaisesti hankkimaan lisäselvitystä asiasta (Ryynänen 2000: 29). Toki osapuolen on kärsittävä mahdollisesti aiheutuvat vahingolliset seuraamukset, jos se on laiminlyönyt asianmukaisen selvityksen asiassa. Tässä on huomioitava se, kuinka helposti tai vaikeasti osapuolet kykenevät ylipäättään antamaan selvitystä asiassa. (Ryynänen 2000: 117.)

3.3. Sanktioita velvollisuuksien laiminlyönneistä

Jos verovelvollinen laiminlyö ilmoittamisvelvollisuutensa tai täyttää velvollisuutensa puutteellisesti, on hallinnollisena seurauksena lähtökohtaisesti veronkorotus. Mahdollisia seurauksia ovat lisäksi arvioverotus tai verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi, koska verotus tulee pystyä toimittamaan verovelvollisen laiminlyönneistä huolimatta. Myös verorikossäännökset voivat tulla sovellettaviksi ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitapauksessa. (Lohiniva-Kerkelä: 2003: 143–144.)

Veronlisäyksellä korvataan veronsaajille verovelvollisen laiminlyönneistä aiheutuneita korkotappioita. Veronkorotus taas on harkinnanvarainen ja sen määrä riippuu olennaisesti laiminlyönnin asteesta. (Laitinen & Peltomäki 2008: 18 luku.)

Veroviranomaisen laajasta toimivallasta johtuen virkarikossäännöksiä on pidettävä välttämättömänä osana verotoimien laillisuuden turvaamisessa. Jokaisen verovelvollisen verotuksessa käytetään julkista valtaa yksityistä vastaan. (Ryynänen 2000: 41.)

3.3.1. Verovelvollisen laiminlyönneistä aiheutuvat sanktiot

Selvityspyynnöt sisältävät yleensä uhan siltä varalta, ettei verovelvollinen täytä selvitysvelvollisuuttaan. Täten verovelvollisen selvitys- ja myötävaikutusvelvollisuuden puutteellinen täyttäminen aiheuttaa riskin verovelvolliseen nähden epäedullisen verotuspäätöksen toteutumiseen. Se oikeuttaa veroviranomaisen soveltamaan esimerkiksi arvioverotusta tai verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi. Tässä on kuitenkin aiheellista huomata, että aina ei ole selvää, onko selvityksiin liitetyt uhat asianmukaisia. Ne ovat perusteltuja ainakin silloin, kun verovelvolliselta vaaditaan tietoja, joiden antaminen perustuu nimenomaiseen säännökseen. (Eerola ym. 2005: 632–633; Ryyänen 2000: 53.)

Jälkiverotus-instituutio on poistettu käytöstä alkaen verovuodesta 2006 verotusmenettelylain muutoksella 1079/2005. Nykyisin tilanteissa, joissa verovelvollinen on täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa virheellisesti tai laiminlyönyt sen kokonaan, sovelletaan verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi. Myös edellytykset puuttua toimitettuun verotukseen verovelvollisen virheen ja laiminlyönnin johdosta ovat tämän nimitysmuutoksen myötä muuttuneet. Jälkiverotus on kuitenkin osana verojärjestelmää monia vuosia. Sitä sovelletaan vielä vuodelta 2005 ja sitä edeltäviltä vuosilta tehtävään verotukseen. (Ahonen ym. 2006: 19, 22; Engblom ym. 2007: 648–649.)

VML 56 §:ssä säädetään verotuksen oikaisusta verovelvollisen vahingoksi. Sen mukaan oikaisu voidaan tehdä, jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt panematta säädetty vero. Säännöksen mukaan oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, ellei asia ole luottamuksensuojasta säädetyllä tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä. Säännöksessä annetaan kahden vuoden oikaisuaika siltä osin, kuin kysymys on veroviranomaisen kirjoitus- tai laskuvirheestä tai muusta niihin verrattavasta erehdyksestä. Säännöksen mukaan verotuksen oikaisu on tehtävä viiden vuoden kuluessa siltä osin kuin verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan tai muuten laiminlyönyt ilmoitusvelvollisuuden.

Viiden vuoden oikaisu verovelvollisen vahingoksi korvaa aikaisemman jälkiverotuksen. Sen toimittamisen edellytykset riippuvat ainoastaan verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Toisin kuin entisessä jälkiverotus-instituutiossa, enää ei ole merkitystä, onko asiaa verotusta toimitettaessa tutkittu tai katsottu tutkitun veroviran-

omaisen toimesta. Oikaisun edellytykset täyttyvät jo silloin, jos verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai on antanut puutteellisen tai väärän veroilmoituksen virheellisesti ratkaistun asian osalta. Oikaisu voidaan toimittaa, vaikka veroviranomainen olisi voinut toimittaa verotuksen oikein muualta saamiensa tarkkailutietojen perusteella tai lisäselvitysten avulla. (Ahonen ym. 2006: 22–23; Tikka ym. 2008: 30 luku.)

VML 58 §:n mukaan verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan jättää toimittamatta, jos verottamatta jäänyt tulo on vähäinen eikä verotuksen tasapuolisuus tai muu syy edellytä verotuksen oikaisun toimittamista.

VML 27 §:ssä säädetään arvioverotuksesta. Sitä sovelletaan, kun veroilmoitusta ei ole annettu tai sitä ei voida hyväksyä oikaistunakaan verotuksen perusteeksi eli kun se on epäluotettava. Arvioverotusta sovelletaan lisäksi, kun verovelvollisen ilmoittama tulo on ilmeisesti liian pieni verrattuna muiden samalla alalla ja samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon ja on syytä epäillä, että verovelvollinen salaa tulojaan. Ennen arvioverotuksen toimittamista on verovelvolliselle annettava tilaisuus esittää selvitystä asiassa (Niskakangas 2007: 18 luku). Vertailuarvion käyttäminen on verotusperusteena ongelmallista, koska siinä arvioidaan oikeusturvan näkökulmasta vaikealla alueella, ovatko verovelvollisen selvitykset uskottavia vai eivät. (Engblom ym. 2007: 653–654.) Verovelvollisen on vaikea esittää vastanäyttöä siitä, ettei vertailuarvion edellytyksiä ole tai ettei tuloa ole kertynyt väitettyä määrää. Verovelvollisella ei ole velvollisuutta näyttää negatiivisen seikan olemassaoloa. Veroviranomaisen näyttökynnystä onkin kiristetty. Veroviranomaisen on osoitettava, jos mahdollista, mihin vertailutietoihin arvioverotus perustuu. (Haapaniemi 2001: 329; HE 53/1998: Yleisperustelut 1.1 luku; Savolainen ym. 2000: 362–363.)

Arvioverotuksen toimittaminen perustuu verottajan ja verovelvollisen väliseen epäluottamukseen, joka usein syntyy verovelvollisen veroilmoituksesta ja muista verotusasiakirjoista ilmenevistä puutteista ja virheellisyyksistä. Veroviranomaisen on osoitettava luottamussuhteen rikkoutuminen, joka on arvioverotuksen toimittamisen edellytys. Koska arvioverotuksen seuraamukset voivat olla taloudellisesti merkittäviä verovelvolliselle, olisi sen soveltamisedellytykseksi veroviranomaiselta vaadittava riittävää näyttöä veroilmoituksen epäluotettavuudesta. (Tikka ym. 2008: 29 luku.)

Arvioverotus on yleensä epäedullinen verovelvolliselle (Niskakangas 2007: 18 luku). Luonteeltaan arvioverotus ei ole kuitenkaan sanktio, vaan se turvaa säännönmukaisen verotuksen. Siten arvioverotuksen perusteella määrätty verotettava tulo tulee aina pyrkiä arvioimaan materiaalisesti oikeaan määrään. Erityisesti silloin, kun kirjanpitoa ei ole

tehty tai se on kiistatta epäluotettava, syntyy verotettavan määrän arvioinnissa vaikea ja vastuullinen tilanne. Arvioinnissa on noudatettava varovaisuusperiaatetta, mutta toisaalta se saattaa lisätä entisestään halua laiminlyödä kirjanpitoon ja veroasioiden hoitoon liittyviä velvollisuuksia. (Ryynänen 2000: 182–183; Toivanen 1998: 286.) Verovelvollisella on näyttövelvollisuus veroviranomaisen esittämän arvion euromäärän suhteen, jos verovelvollisella on eri käsitys verotettavasta määrästä (Tikka ym. 2008: 29 luku).

Arvioverotuksen ja verovelvollisen laiminlyönnin seurauksena tehtävän verotuksen oikaisun yhteydessä määrätään usein lisäksi veronkorotus verovelvollisen suoritettavaksi (Tikka ym. 2008: 29 luku, 30 luku). Veronkorotusmenettely on hallinnollinen rangaistus. Se on veroviranomaisten ensisijaisena pakotuskeinona verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen. Veronkorotus määrätään suhteessa verovelvollisen ilmoituksen puutteellisuusasteen mukaan. Ilmoitusvelvollisuus käsittää tässä veroilmoituksen lisäksi myös muut ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi annettavat tiedot ja selvitykset. (Niskakangas 2007: 18 luku; Ryynänen 2000: 38.)

Veronkorotus lasketaan usein kaavamaisesti euromääräisenä tai prosentuaalisena lisätylle tulolle ja varallisuudelle (Tikka ym. 2008: 29 luku). Veronkorotuksesta säädetään VML 32 §:ssä, jonka mukaan verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 150 euron veronkorotus, jos ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa tai verovelvollisen antamassa muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä verovelvollinen ole noudattanut kehotusta sen korjaamiseen. 150 euron veronkorotus tulee kyseeseen lisäksi, jos verovelvollinen on ilman pätevää syytä antanut ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan myöhässä. Pykälän mukaan veronkorotus voi nousta 800 euroon, jos verovelvollinen on antanut edellä mainitun ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai antanut sen vasta kehotuksen jälkeen. Pykälässä säädetään myös siirtohinnoitteludokumentointia koskevasta veronkorotuksesta, jossa korotus voi olla jopa 25 000 euroa.

VML 32 §:ssä säädetään myös prosentuaalisesti määrättävistä veronkorotuksista. Pykälän mukaan veronkorotus määrätään lisätyn tulon osalta enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta tai lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosenttia lisätyistä varoista. Pykälän mukaan tätä menetelmää sovelletaan, jos verovelvollinen antaa tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta olennaisesti väärän ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan tai ei ole antanut ilmoitusta lainkaan.

Verohallituksen antamissa yhtenäistämisohjeissa on ohjeita veronkorotuksen määräämisestä. Veronkorotus määrätään tapauskohtaisesti. Ohjeessa esitetään kaavamaisia veronkorotusmääriä, joita voidaan käyttää, kun erityisiä veronkorotusta korottavia tai alentavia seikkoja ei ole. Veronkorotuksen korotuksia ja alennuksia voidaan käyttää tapauskohtaisesti. Veronkorotuksen määrä tulee suhteuttaa rikkeen tai laiminlyönnin moitittavuuteen. (Verohallinto 2007d: 6 luku.) Veronkorotus on usein yhteydessä verotoimenpiteisiin, joissa on suuri riski virhearviointiin, kuten arvioverotuksessa ja verotuksen oikaisussa verovelvollisen vahingoksi. Veronkorotuksen suuruus tulisi varsinkin silloin arvioida huolellisesti ja varovasti. (Ryynänen 2000: 201.)

Tapauksissa, joissa verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella, lasketaan muutosverolle jäännösveron korko tai yhteisökorko verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta muutosverolle lasketaan veronlisäys, kuten jälkiverotuksessakin on tehty. Veronlisäyksestä säädetään veronlisäyksestä ja viivekorosta annetussa laissa. Veronlisäys lasketaan Euroopan keskuspankin vahvistaman viitekoron perusteella. Veronlisäys on viitekorko lisätynä 7 prosenttiyksiköllä, joten vuonna 2008 se on 11,5 %. (Tikka ym. 2008: 30 luku.)

Viime kädessä voi laiminlyönnistä seurata syyte rikoslain mukaisesti veropetoksesta RL 29:1–3 §:n mukaan tai verorikkomuksesta RL 29:4 §:n perusteella. Näitä säännöksiä täydennetään säännöksillä kirjanpitorikoksista RL 30:9–10 § ja väärän todistuksen antamisesta viranomaiselle RL 16:8 §. (Ryynänen 2000: 38–39.)

Veropetokseen RL 29:1 §:n mukaan syylistyy se, joka tahallisesti verotusta varten antaa viranomaiselle väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta asiasta, salaa verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan, veronvälttämistarkoituksessa laiminlyö verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle tai muuten petollisesti aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi tai veron aiheettoman palauttamisen. RL 29:1 §:n mukaisesta veropetoksesta on seurauksena sakko tai vankeus enintään kahdeksi vuodeksi ja RL 29:2 §:n mukaisesta törkeästä veropetoksesta vankeus vähintään näljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi. RL 29:3 §:n mukaisessa lievässä veropetoksen tapauksessa rangaistuksena on sakko. Pykälän mukaan ilmoitus voidaan jättää tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veropetos on lievä ja veronkorotus harkitaan riittäväksi.

Verorikkomus määritellään RL 29:4 §:ssä, jonka mukaan siihen syyllistyy se, joka hankkiakseen itselleen tai toiselle taloudellista hyötyä jättää muun syyn kuin maksukyvyttömyyden tai tuomioistuimen määräämän maksukiellon takia määräajassa suorittamatta säädetyt verot. Pykälän mukaan rangaistuksena on sakko tai vankeus enintään kuudeksi kuukaudeksi. Verorikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, jos katsotaan, että veronkorotus on riittävä seuraus. Vähäinen laiminlyönti, joka on viivyttelemättä korjattu, ei ole pykälän mukaan verorikkomuksena pidettävä teko.

Kirjanpitorikos RL 30:9 §:ssä tarkoittaa tahallista liiketapahtumien kirjaamisen laiminlyöntiä tai tilinpäätöksen laatimista vastoin kirjanpitosäännösten velvoitteita. Pykälän mukaan kirjanpitorikos on kyseessä lisäksi, kun kirjanpitovelvollinen merkitsee kirjanpitoon vääriä tai harhaanjohtavia tietoja tai hävittää, kätkee tai vahingoittaa kirjanpitoaineistoa. RL 30:10 §:ssä säädetään tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta, jossa erona RL 30:9 §:ään on se, että rikos on tehty törkeästä huolimattomuudesta. Edellytyksenä kirjanpitorikoksien rangaistuksille on aina se, että teko on olennaisesti vaikeuttanut oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan taloudellisesta tuloksesta tai taloudellisesta asemasta. Rikoksen tunnusmerkistö on järkevä ottaen huomioon, että kaikissa kirjanpidoissa on jossakin määrin kirjausvirheitä. (Ryynänen 2000: 40.) Näistä kirjanpitorikoksista rangaistuksena on sakko tai enintään kaksi vuotta vankeutta. RL 30:9a §:n säätelemästä törkeästä kirjanpitorikoksesta seuraa vankeutta vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi.

Väärän todistuksen antamisesta viranomaiselle säädetään RL 16:8 §:ssä. Säännös koskee lisäksi todistuksen julkaisemista sellaiseen tarkoitukseen. Tällaisena pidetään muun muassa sisällöltään virheellistä laskua, joka liitetään kirjanpitoon. (Ryynänen 2000: 40.) Pykälässä on säädetty rangaistukseksi sakko tai vankeus enintään kuudeksi kuukaudeksi.

VHL 7 §:n mukaan Verohallituksella ja verovirastolla on oikeus ilmoittaa havaitseman sa verorikosta tai kirjanpitorikosta koskeva asia syyttäjälle syytteeseen pantavaksi. VML 86 §:ssä säädetään, että jos veropetos on veron määrä ja muut olosuhteet huomioon ottaen vähäinen, voi veroviranomainen, ottaen huomioon mahdollisesti määrätyn veronkorotuksen, jättää ilmoittamatta asian syyttäjälle. Tämä harkintaoikeus koskee myös kaikkia muita rikosmuotoja lievän veropetoksen lisäksi. (Ryynänen 2000: 39.)

Vahingonkorvausvelvollisuus on kytketty yleisten sääntöjen mukaan rikokseen. Vahingonkorvauslain (VahL) 5:1 §:n mukaan vahingonkorvausvelvollisuus käsittää hyvityk-

sen myös sellaisesta taloudellisesta vahingosta, joka ei ole yhteydessä henkilö- tai esinevahinkoon, kun vahinko on aiheutettu rangaistavaksi säädetyllä teolla. VahL 2:1 §:ssä säädetään, että vahingonkorvausta voidaan sovitella vain erityisistä syistä, jos vahinko on aiheutettu tahallisesti. RL 6:7 §:n mukaan rangaistusta lieventävänä seikkana voidaan ottaa huomioon tekijälle rikoksesta johtunut tai hänelle tuomiosta aiheutuva muu seuraus, jos vakiintuneen käytännön mukainen rangaistus johtaisi näistä syistä kohtuutomaan lopputulokseen. Muuna seurauksena voi olla edellä mainittu vahingonkorvaus. On syytä panna merkillä, että veronkorotus voidaan määrätä rangaistuksen ja vahingonkorvauksen lisäksi samasta asiasta. Veronkorotus on erillinen rikosmenettelyyn nähden ja näiden yhteisvaikutuksesta seuraamukset kumuloituvat, koska niitä ei soviteta yhteen. (Ryytänen 2000: 40.)

3.3.2. Veroviranomaisen laiminlyönneistä aiheutuvat sanktiot

Ensisijaisin virkamiehen velvollisuus on virantoimitusvelvollisuus. Se tarkoittaa, että virkamiehen on hoidettava hänelle määrättyt tehtävät asianmukaisesti eli huolellisesti, taidolla, joutuisasti ja objektiivisesti. Virantoimitusvelvollisuus on henkilökohtainen, joten sitä ei voi siirtää toiselle, ellei virkamies ole esteellinen. Lisäksi velvollisuuteen kuuluu, ettei virkamies saa tavoitella omaa etuaan. Virantoimitusvelvollisuus sisältää myös virkamiehen toiminta-alttiuden ja moitteettomuuden. Täten virkamies ei saa laiminlyödä tai tarpeettomasti pitkittää virkatehtävien suorittamista. (Härkönen 1988: 35.) Valtion virkamieslain (VirkamL) 14 §:stä ilmenee edellä mainittujen velvollisuuksien lisäksi velvollisuus noudattaa työnjohto- ja valvontamääräyksiä sekä käyttäytyä asemansa ja tehtäviensä edellyttämällä tavalla. Myös oikeusperiaatteiden vastainen menettely on kiellettyä virkavastuun toteuttamisen uhalla (Mäenpää 2003: 85).

Kyseessä on virkavirhe, jos virkamies laiminlyö virkavelvollisuuksiaan tai suorittaa ne lainvastaisesti tai virheellisesti. Virkavirheestä seuraa virkavastuu, joka voidaan toteuttaa rikosoikeudellisessa menettelyssä tai vahingonkorvausvastuun toteuttamisella. (Savolainen ym. 2000: 215.) Virkavirheestä voi seurata lievässä tapauksessa niin sanottu kurinpitomenettely. Sitä sovelletaan, kun virkamies on syyllinen virkavelvollisuuksien laiminlyöntiin tai virheelliseen suorittamiseen, mutta joista häntä ei tule syyttää tuomioistuimissa. Lisäksi sitä sovelletaan, kun hän on osoittanut sopimatonta käytöstä. (Härkönen 1988: 40.)

Kurinpidollisiksi toimenpiteiksi on säädetty VirkamL 24 §:ssä virkamiehelle annettava kirjallinen varoitus, jos hän toimii vastoin virkavelvollisuuksiaan tai laiminlyö niitä.

VirkamL 25 §:ssä virkasuhteen irtisanominen on mahdollista erittäin painavasta syystä ja 33 §:ssä virkasuhteen purkaminen, jos virkamies törkeästi rikkoo tai laiminlyö virkavelvollisuuksiaan. (Ryynänen 2000: 41.) Viime kädessä virkamiehien toimintaa rajoittavat virkarikossäännökset. Virkarikoksiin kuuluvat lahjuksen vastaanottaminen, lahjusrikkomus, virkasalaisuuden rikkominen, asiakirjan luvaton paljastaminen, virka-aseman väärinkäyttäminen ja virkavelvollisuuden rikkominen, joista säädetään RL 40 luvussa. (Savolainen ym. 2000: 217.)

Virka-aseman väärinkäyttöä säätelee RL 40:7 §, jonka mukaan kyse on virkatoiminnassa noudatettaviin säännöksiin tai määräyksiin perustuvasta virkavelvollisuuden rikkomisesta virkamiehen osallistuessa päätöksentekoon tai sen valmisteluun tai käyttäessä julkista valtaa muissa virkatehtävissä. Tästä rangaistuksena on sakko tai vankeustuomio enintään kahdeksi vuodeksi. Myös viraltapano voi tulla myös kyseeseen, jos rikos osoittaa virkamiehen ilmeisen sopimattomaksi tehtävään. Säännöstä törkeästä virka-aseman väärinkäytöstä RL 40:8 §:n mukaan sovelletaan, jos virkamies tavoittelee huomattavan suurta hyötyä tai pyrkii aiheuttamaan erityisen tuntuva haittaa tai vahinkoa tai tekee rikoksen erityisen suunnitelmallisesti tai häikäilemättömästi ja teko on kokonaisuutena arvostellen törkeä. Tästä seurauksena on vankeus vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi sekä viraltapano.

Virkavelvollisuuden rikkomisesta säädetään RL 40:9 §:ssä. Sitä sovelletaan, jos virkamies virkaansa toimittaessaan tahallaan (muulla tavalla kuin rikoslain 40 luvun muissa pykälissä säädetään) rikkoo virkatoiminnassa noudatettaviin säännöksiin tai määräyksiin perustuvan virkavelvollisuutensa, eikä teko huomioon ottaen sen haitallisuus ja vahingollisuus ja muut tekoon liittyvät seikat ole kokonaisuutena arvostellen vähäinen. Seurauksena tästä on sakko tai vankeus enintään yhdeksi vuodeksi sekä mahdollisesti viraltapano. Tuottamuksellisesta virkavelvollisuuden rikkomisesta säädetään RL 40:10 §:ssä. Teko on vastaavalla perusteella rangaistava kuin 9 §:ssä säädelty teko, mutta se on tässä tuottamuksellinen eli huolimattomuudesta aiheutunut. Seurauksena on varoitus tai sakko.

Verotarkastajaa sitovat virkamiestä koskevat salassapitosäännökset. Veroasiakirjat ovat lähtökohtaisesti salassa pidettäviä muihin kuin asianosaisiin nähden. Laissa on erikseen säädelty poikkeuksista salassapitoon. (Verohallinto 2002: 2 luku.) Käsittelen veroasioiden salassa pitoa ja julkisuutta tarkemmin luvussa 5.

Virkasalaisuuden rikkomisesta säädetään RL 40:5 §:ssä. Sen mukaan virkasalaisuuden rikkomisella tarkoitetaan tahallaan palvelussuhteen aikana tai sen päätyttyä oikeudettomasti sellaisen asiakirjan tai tiedon paljastamista, joka julkisuuslain (JulkL) tai muun lain mukaan on salassa pidettävä tai jota ei lain mukaan saa ilmaista. Lisäksi virkasalaisuuden rikkomista on mainitun asiakirjan tai tiedon oikeudeton käyttäminen omaksi tai toisen hyödyksi tai vahingoksi. Pykälän mukaan seurauksena on virkamiehen tuomitseminen, ellei teosta muualla säädetä ankarampaa rangaistusta, sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi. Myös viraltapano on mahdollinen sanktio. Jos kyseeseen tulee tuottamuksellinen virkasalaisuuden rikkominen, on rangaistuksena pykälän mukaan sakko tai vankeus enintään kuudeksi kuukaudeksi. RL 38:1 ja 2 §:ssä säädetään salassapitorikoksesta ja -rikkomuksesta, jotka voivat tulla sovellettavaksi myös virkamieheen. Salassapitorikkomuksesta seuraa sakko ja salassapitorikoksesta joko sakko tai vankeus enintään yhdeksi vuodeksi.

PeL 118 § määrittää vastuun virkatoimista. Sen perusteella määräytyy myös vahingonkorvausvelvollisuus (Ryynänen 2000: 42). Sen mukaan jokaisella, joka on kärsinyt oikeudenloukkauksen tai vahinkoa virkamiehen lainvastaisen toimenpiteen tai laiminlyönnin vuoksi, on oikeus vaatia tämän tuomitsemista rangaistukseen sekä vahingonkorvausta julkisyhteisöltä tai virkamieheltä. Verotarkastajan vastuu määräytyy virkamiesvastuun mukaan, mikä tarkoittaa, että hän on vastuussa toimistaan yhdessä työnantajavirastonsa kanssa. Virasto on ensisijaisesti korvausvastuussa tarkastajan aiheuttamasta vahingosta. (Verohallinto 2002: 2 luku; Saraviita 2000: 555–556.)

Lähtökohtaisesti julkisyhteisö on velvollinen korvaamaan julkista valtaa käytettäessä virheen tai laiminlyönnin johdosta aiheutuneen vahingon. VahL 3:2 §:ssä kuitenkin myös rajataan julkisyhteisön vahingonkorvausvelvollisuutta. Julkisyhteisön vastuu on voimassa vain, kun toimen tai tehtävän suorittamiselle sen laatu ja tarkoitus huomioon ottaen kohtuudella asetettavia vaatimuksia on noudatettu. (Ryynänen 2000: 42.) Jos virkamies ylittää toimivaltansa tai ryhtyy sellaisiin toimenpiteisiin, jotka ovat perusteettomia ja lainvastaisia, valtiota ei aina voida pitää ensisijaisesti vahingonkorvausvelvollisena. Verotarkastustoiminnan kohteen olisikin syytä varmistua, että virkamiehellä on kelpoisuus aikomaansa toimenpiteeseen. (Härkönen 1988: 44.) Verotarkastajan on tarvittaessa osoitettava henkilöllisyytensä ja toimivaltansa verovelvolliselle (Verohallinto 2002: 2 luku).

VahL 3:4 §:ssä rajoitetaan edelleen julkisyhteisön korvausvastuuta. Jos valtion viranomaisen virheellisen ratkaisun johdosta vahinkoa kärsinyt on ilman pätevää syytä jättä-

nyt hakematta muutosta siihen, ei hänellä ole oikeutta saada korvausta valtiolta vahingosta, jolta hän olisi voinut välttyä hakemalla muutosta päätökseen. Vahingonkorvausvelvollisuutta rajoittaa lisäksi VahL 3:5 §. Sen mukaan kannetta vahingon korvaamisesta ei saa nostaa, jos vahinko on aiheutunut päätöksestä, jota ei ole muutettu tai kumottu taikka virheen tehnyttä ei ole todistettu syylliseksi virkarikokseen tai veloitettu korvaamaan vahinkoa. Jos päätökseen on haettu muutosta KHO:lta, päätöksestä aiheutuneen vahingon korvaamisesta ei saa nostaa kannetta siltä osin kuin päätös on jätetty pysyväksi. (Ryynänen 2000: 42.)

VahL 4:1 ja 4:2 §:n mukaan virkamies ei ole vastuussa vahingosta, jos kyseessä on vain lievä tuottamus. Muussa tapauksessa virkamies on velvollinen korvaamaan määrän, joka harkitaan kohtuulliseksi ottamalla huomioon vahingon suuruus, teon laatu, vahingon aiheuttajan asema, vahingon kärsineen tarve sekä muut olosuhteet. Kuitenkin jos vahinko on aiheutettu tahallisesti, on pääasiassa tuomittava täysi korvaus. (Ryynänen 2000: 43.)

4. SIVULLISEN JA VEROVIRANOMAISEN TIEDOLLISET OIKEUDET JA VELVOLLISUUDET SEKÄ VIRANOMAISYHTEISTYÖ

4.1. Sivullisen yksityisen ja veroviranomaisen välinen suhde

Sivullisilta saaduilla vertailutiedoilla pyritään varmistamaan, että verovelvollisen kirjanpidon sisältämät tiedot ja veroviranomaisille annetut tiedot ovat oikeita (Verohallinto 2002: 3.2 luku). Sivullisella voi olla yleinen tai erityinen tiedonantovelvollisuus. Yleinen tiedonantovelvollisuus käsittää muiden verovelvollisten verotusta varten tarvittavia tietoja sekä yleisiä valvontatietoja. Se koskee yleensä massaluonteisia tietoja ja on säännöllistä, toistuvaa ja kehotuksesta tapahtuvaa tiedonluovuttamista. Yleisestä tiedonantovelvollisuudesta säädetään laajasti ja tarkasti verotusmenettelylaissa eikä lainsäädännöstä löydy tiedon luovuttamisesta kieltäytymiseen oikeuttavaa säännöstä. (HE 131/1995: Yksityiskohtaiset perustelut, 1.2: 3 luku; Lohiniva-Kerkelä 2000: 143, 169.)

Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus tuottaa tietoa yleensä jonkin erityisen veros asian selvittämiseksi muun verovelvollisen verotuksessa (Lohiniva-Kerkelä 2000: 143). Se tarkoittaa lähinnä veroviranomaisen pyynnöstä tapahtuvaa tiedonantoa, joka kohdistuu tiettyyn sivulliseen ja koskee tietoja, jotka saattavat vaikuttaa toisen verovelvollisen verotukseen. Veroviranomainen voi myös itse kerätä näitä tietoja sivulliselta. Erityinen tiedonantovelvollisuus on säädelty ehdottomammaksi ja luovutusedellytykset tarkemmiksi kuin yleisen tiedonantovelvollisuuden tapauksessa. Tiedonluovutukselle on säädetty myös rajoitukset. (HE 131/1995: Yksityiskohtaiset perustelut, 1.2: 3 luku; Lohiniva-Kerkelä 2003: 169.)

Yritys voi itse olla sivullisen roolissa muihin verovelvollisiin nähden, ja vastaavasti muiden sivullisten antamia tietoja voidaan käyttää yrityksen verotuksessa. Seuraavassa käsittelen erityistä tiedonantovelvollisuutta, joka tapahtuu erillisten tiedustelujen avulla sekä erityistä tiedonantamismuotoa, vertailutietotarkastusta. Jätän kehotuksesta tapahtuvan yleisen tiedonantovelvollisuuden tarkastelun ulkopuolelle, koska siitä saatavilla tiedoilla on vaikutusta lähinnä luonnollisen henkilön verotukseen esitäytetyn veroilmoituksen muodossa (Myrsky ym. 2007: 56–57). Lisäksi vertailutietojen hankintaa tapahtuu verotuksen toimittamisen yhteydessä (Myrsky ym. 2007: 146), mutta jätän sen pois tarkemmalta käsittelyltä, sillä se ei tarkastelunäkökulmani kannalta ole keskeisessä asemassa.

VML 25.1 §:ssä säädetään verohallinnolle oikeus saada sivulliselta verotusta varten tarvittavat tiedot maksutta. Tämä koskee sekä vertailutietotarkastusta että erityistä tiedonantovelvollisuutta. Sivullinen ei saa korvausta tietojen antamisesta, vaikka siitä aiheutuvat kustannukset nousisivatkin merkittäviksi (Niskakangas 2007: 18 luku).

4.1.1. Vertailutietotarkastus

VML 21.1 §:n mukaan vertailutietotarkastuksessa kerätään tietoja yksinomaan muiden verovelvollisten kuin tarkastettavan verotusta varten. Siinä kerätään ennalta yksilöimättömiä verovelvollisia koskevia vertailu- ja tarkkailutietoja. (Myrsky ym. 2007: 145.) Vertailutietotarkastustoiminnan taustalla on ajatus tehostaa erityisesti erilaisia suunnitelmallisten toimialatarkastuksia. Vertailutietotarkastuksessa saatuja tietoja voidaan käyttää verovalvontatoimien kohdentamiseen niihin verovelvollisiin, joita voidaan epäillä verovilpistä. (HE 336/1994: Yleisperustelut, 2.3 luku.) Vertailutietotarkastuksen avulla saadaan tietoja nopeasti ja tehokkaasti. Atk:ta hyväksikäyttäen voidaan hetkessä kerätä suuriakin määriä vertailutietoja. Kerättävät tiedot liittyvät usein kirjanpidon merkintöihin liiketoimista yhteistyökumppaneiden kanssa, osto- ja myyntilaskuihin, palkkoihin ja palkkioihin sekä vakuutusmaksuihin. (Savolainen ym. 2000: 228.)

VML 21.2 §:n mukaan vertailutietotarkastusta ei saa tehdä luottolaitoksiin, vaan niihin kohdistuvat verotarkastukset koskevat ainoastaan tarkastettavan luottolaitoksen omaa toimintaa. Tähän rajoitukseen on syynä pankkisalaisuuden suoja. Pelkästään pankin asiakkaiden verotukseen vaikuttavaan aineistoon ei siis saa tehdä esittämispyyntöä. Kuitenkin jos luottolaitoksen omaa toimintaa tarkastettaessa eri verolakien mukaan määräytyvästä esittämisvelvollisuuden alaisesta aineistosta tulee esille tietoja muista verovelvollisista, tietoja voidaan käyttää vertailutietona muiden verovelvollisten verotuksessa. (HE 336/1994: Yleisperustelut, 2.3 luku; Myrsky ym. 2004: 111; Myrsky ym. 2007: 145; Rabinä & Tervo 1995: 288–189; Verohallinto 2002: 9 luku.)

Koska vertailutietotarkastus ei kohdistu tarkastuksen kohteena olevan omaan toimintaan, tarkastuksesta ei tarvitse laatia erityistä tarkastuskertomusta. Kuitenkin tarkastuksesta on annettava tarkastetulle asianmukainen asiakirja siitä, että vertailutietoja on kerätty kirjanpidosta tai muistiinpanoista. (HE 336/1994: Yksityiskohtaiset perustelut, 1 luku.) Toisaalta hyvään verotarkastustapaan kuuluu, että myös vertailutietotarkastuksesta tehdään tarkastuskertomus, josta ilmenee muun muassa, että verotarkastus on suoritettu vertailutietojen keräämistä varten (Verohallinto 2002: 9 luku).

Vertailutietotarkastuksessa tietojen keräämisessä tulee ottaa huomioon lainalaisuuden periaate. Vertailutietotarkastuksessa voidaan kerätä tietoja vain verotusta varten. Tietoja ei voida kerätä luovutettavaksi edelleen jollekin toiselle viranomaiselle. (Savolainen ym. 2000: 228.)

4.1.2. Tiedustelut

Verotarkastuksen yhteydessä voidaan sivulliselta kerätä vertailutietoja tiedustelun avulla. Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus perustuu VML 19 §:ään. Säännöksen mukaan jokaisen on vastattava Verohallituksen tai veroviraston tekemään tiedusteluun koskien toisen verovelvollisen verotuksessa tai muutoksenhaussa mahdollisesti tarpeellisia tietoja. Näiden vertailutietojen avulla pyritään varmistamaan verovelvollisen kirjanpidosta ilmenevien ja veroviranomaisille annettujen tietojen oikeellisuus. Sivullisilta pyydyt tiedot koskevat tyypillisesti ostoja ja myyntejä sekä pankkitapahtumia. (Holla 2002: 8; Lohiniva-Kerkelä 2003: 172; Verohallinto 2002: 4 luku.)

Hallituksen esityksen (336/1994: Yleisperustelut, 2.1 luku) mukaan pyydetävän tiedon tarpeellisuuden määrittelee veroviranomainen virkavastuulla. Tähän liittyy esityksen mukaan se, että jos virkamies pyytää tietoja perusteetta, on hän saatettavissa vastuuseen virkamiesoikeudellisten säännösten perusteella. Harkinta siitä, mitkä pyydetävät tiedot saattavat olla tarpeen toisen verotuksessa tai muutoksenhaussa, on tehtävä objektiivisin perustein. Pyydetävien tietojen antamisesta koitua vaiva ilmoitusvelvolliselle on oltava kohtuullinen suhteessa niistä saatavaan hyötyyn. (Ryynänen 2000: 36.)

VML 19 §:ssä edellytetään, että tietopyyntö on yksilöity nimen, pankkitilin numeron, tilitapahtuman tai muun vastaavan yksilöinnin perusteella ja että tiedot saattavat olla tarpeen muun verovelvollisen verotuksessa tai muutoksenhaussa. Pyydyt tiedot on yksilöitävä riittävän tarkasti ja niiden on koskettava veroviranomaisella selvittettävänä olevaa tiettyä konkreettista verotusta koskevaa asiaa tai asiakokonaisuutta. Tietojen massaluovutus ei siis tule kyseeseen. (HE 336/1994: Yleisperustelut, 2.1 luku; Myrsky ym. 2007: 79–80; Ryynänen 2000: 35–36.)

VML 23 §:ssä säädetään Verohallituksella ja verovirastolla olevasta tarkastusoikeudesta, joka koskee kaikkia niitä asiakirjoja, joista tarvittavia tietoja voidaan saada. Annettavien tietojen on VML 19 §:n mukaan selvittävä antajan hallussa olevista asiakirjoista tai muutoin oltava hänen tiedossaan. Tietoja ei tarvitse antaa tapauksissa, joissa pyydyt tiedot koskevat asioita, joista antajalla on lain mukaan oikeus kieltäytyä todistamasta.

Tietoja ei saa kuitenkaan kieltäytyä antamasta, jos ne koskevat taloudellista asemaa ja niillä on vaikutusta verotukseen. Tässä kohdin ei riitä, että taloudellista asemaa koskevat tiedot saattavat vaikuttaa verotukseen, vaan niiden on tosiasiasa vaikuttettava siihen. On epäselvää, mitä konkreettisesti tarkoitetaan tiedoilla, jotka koskevat toisen taloudellista asemaa. Siksi tätä poikkeusta perussäännöstä eli todistamisrajoituksista olisi järkevää tulkita suppeasti. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 172; Rynänen 2000: 36–37; Verohallinto 2002: 3.2 luku.)

Tiedot on annettava, vaikka ne olisivat tiedon luovuttajalla salassa pidettäviä, jos ne koskevat taloudellista asemaa. Muun muassa liike- ja ammattisalaisuuksia kuitenkin suojataan salassapidolla myös VML 19 §:n tarkoittaman tietopyynnön osalta. Liike- ja ammattisalaisuuden paljastavan lausuman voi kieltäytyä antamasta, elleivät erittäin tärkeät syyt vaadi toisin. Liike- ja ammattisalaisuuden suoja ilmenee oikeudenkäymiskäärän mukaisista todistamisrajoituksista. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 175–176; Verohallinto 2002: 3.2 luku.)

4.1.3. Sanktioita velvollisuuksien laiminlyönnistä

Sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti voi johtaa laiminlyöntimaksun määräämiseen. VML 9 ja 24 §:n mukaan tiedonantovelvollisuudesta ovat vastuussa ne, jotka ovat verovelvollisen asemassa velvolliset täyttämään ilmoitusvelvollisuuden. Yhtiön puolesta tästä vastaa hallitus tai hallinto. (Haapaniemi 2001: 301; Myrsky ym. 2007: 81–82.) Laiminlyöntimaksu on sanktiona sekä yleisen että erityisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönneistä. Maksun tarkoituksena on terävöittää sivullisen tiedonantovelvollisuutta. (Laitinen ym. 2008: 14 luku.)

Sivulliselle tiedonantovelvolliselle VML 22a §:ssä säädetty laiminlyöntimaksu tulee maksettavaksi, jos tiedonantovelvollisuuden täyttämiseksi annettu ilmoitus, muu tieto tai asiakirja on puutteellinen tai virheellinen tai sitä ei ole lainkaan annettu. Pykälän mukaan lievin maksu, enintään 2 000 euroa, tulee maksettavaksi, jos tiedonantovelvollisen antamat tiedot sisältävät vain vähäisen puutteen tai virheen eikä tiedonantovelvollinen ole yrittänyt korjata sitä kehotuksesta huolimatta. Lievimmän asteen laiminlyöntimaksu saattaa tulla maksettavaksi myös tiedonantovelvollisen antaessa ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan myöhässä ilman pätevää syytä. Lisäksi maksun syynä voi olla, että tiedonantovelvollinen on antanut tiedot muulla tavalla kuin Verohallitus on määrännyt eikä tiedonantovelvollinen ole kehotuksesta huolimatta yrittänyt korjata asiaa.

VML 22a §:ssä säädetty enintään 5 000 euron laiminlyöntimaksu tulee maksettavaksi, jos tiedonantovelvollisen antamat tiedot ovat olennaisesti puutteelliset tai virheelliset tai hän on antanut tiedot vasta kehotuksen jälkeen. Pykälässä määritetty enintään 15 000 euron maksu tulee maksettavaksi, jos tiedonantovelvollinen on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti puutteelliset tai virheelliset tiedot taikka hän ei ole antanut ilmoitusta ollenkaan. Pykälän mukaan laiminlyöntimaksua määrättäessä otetaan huomioon annettavien tietojen määrä.

Huolimattomuuden asteen määrittelyssä noudatetaan pääosin vastaavia periaatteita ja käytäntöjä kuin veronkorotuksessa. Sen suuruuden määrittämisessä käytetään harkintaa. (HE 57/2004: Yksityiskohtaiset perustelut, 1.5 luku.) Laiminlyöntimaksu määrätään erikseen jokaisesta puuttuvasta tai myöhässä annetusta ilmoituksesta. Maksun määrää harkittaessa otetaan huomioon muun muassa laiminlyöntien lukumäärä, kehotusten määrä ja ajankohta, jolloin ilmoitus on annettu. (Verohallinto 2007a.) Ennen laiminlyöntimaksun määräämistä tiedonantovelvollista on kuultava. Tiedonantovelvolliselle on varattava tilaisuus virheen tai puutteen korjaamiseen. (HE 57/2004: Yksityiskohtaiset perustelut, 1.5 luku.)

Laiminlyöntimaksun määrääminen ei estä lisäksi rangaistussäännöksen soveltamista saman laiminlyönnin seuraamuksena (HE 57/2004: Yleisperustelut, 1.4 luku). VML 87 §:ssä on rangaistussäännös sille, joka laiminlyö verotusmenettelylaissa säädetyn sivullisen tiedonantovelvollisuuden. Pykälän mukaisena rangaistuksena laiminlyönnistä tiedonantovelvollinen tuomitaan sakkoon. Jos laiminlyönti on olosuhteet huomioon ottaen vähäinen, voi veroviranomainen pykälän mukaan jättää asian ilmoittamatta syyttäjälle.

4.2. Viranomaisten välinen suhde

Viranomaisyhteistyö on kehittynyt Suomessa viime vuosina. Kuitenkin esimerkiksi tietojenvaihtoon liittyy vielä puutteita lainsäädännössä. Tietojenvaihto on mahdollista vain rajoitetusti. Niin ikään riskianalyysityyppiseen tietojenvaihtoon ja analyysivertailuun liittyy rajoituksia eri viranomaisten välillä. (Kuortti 2007: 413.)

Viranomaisten välistä virka-apua ja tietojen vaihtoa koskevia säännöksiä on eri viranomaisia koskevassa erillissäädännössä. Viranomaisten välistä varsinaista yhteistyötä harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa ei sen sijaan ole säännelty erillislainsäädännössä ollenkaan. Hallintolaki toki sisältää yleisen viranomaisten yhteistyö-

velvoitteen, mutta se koskee vain hallintoasioiden käsittelyä ja sitä ei sovelleta muun muassa poliisitutkintaan, esitutkintaan tai ulosottoon. Täten säännöksen soveltaminen harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa on rajoitettua. (Sisäasiainministeriö 2008: 3). Konkreettisissa yksittäisissä tapauksissa harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntaan liittyvä viranomaisten välinen tiedonvaihto on nykyainsäädännön mukaan jokseenkin ongelmaton. Nykyinen lainsäädäntö ei kuitenkaan mahdollista viranomaisten yhteistä laaja-alaista riskianalyysitoimintaa, joka mahdollistaisi yksittäistapauksia laajempien harmaan talouden ja talousrikollisuuden ilmiöiden ja toimintatapojen paljastamisen. (Sisäministeriö 2008: 7.)

Yhä kansainvälistyvämpi yritystoiminta on vaikuttanut siihen, että kansainvälinen yhteistyö eri maiden veroviranomaisten välillä on lisääntynyt. Kansainvälinen yhteistyö kuuluu tavanomaisena osana myös verotarkastukseen. (Kuorti 2007: 416.) Kansainvälisiä verotarkastuksia tehdään enenevässä määrin sekä Pohjoismaiden että EU-maiden välillä. Myös virka-apuasiat ja muut kansanväliset toimet ovat lisääntyneet. (Leoska 1999: 475.)

4.2.1. Viranomaisyhteistyö Suomessa

HL 10 §:ssä säädetään viranomaisten yhteistyöstä. Pykälän mukaan viranomaisen on toimivaltansa rajoissa ja asian vaatimassa laajuudessa avustettava toista viranomaista tämän pyynnöstä hallintotehtävän hoitamisessa. Avustamisella tarkoitetaan tässä yhteydessä lähinnä hallintoasian ratkaisemisen kannalta tarpeellisten lausuntojen, selvitysten ja tietojen antamista myös muissa kuin vireillä olevissa asioissa. Avustaminen on rajattu kuitenkin vain viranomaisen toimivaltaan kuuluviin asioihin ja asian vaatimaan laajuuteen. Lisäksi avustamista rajoittaa viranomaisen oma salassapitovelvollisuus. Viranomaisen, jolta apua pyydetään, voi kieltäytyä avun antamisesta, jos se pitää pyyntöä asian laatuun nähden liian laajana tai muutoin epätarkoituksenmukaisena. Pykälän mukaan viranomaisen on muutoinkin pyrittävä edistämään viranomaisten välistä yhteistyötä. Yhteistyö tarkoittaa esimerkiksi viranomaisten välisiä neuvotteluja tai samanlaisia asioita käsittelevien viranomaisten käytäntöjen seuraamista. (Kulla 2004: 89–91; Verohallinto 2004a: 4.5 luku.)

Yhteistyösäännös ei koske viranomaisten välistä virka-apua. Virka-apu tarkoittaa sitä, että viranomaisen avustaa toimivaltansa rajoissa toista viranomaista tosiasiallisessa toiminnassa ja päätöksen täytäntöönpanossa. Esimerkiksi poliisi antaa virka-apua, joka

käsittää tarvittaessa pakon ja voimakeinojen käytön. Eri viranomaisten antamasta virkaavusta säädellään aineellisissa laeissa. (Kulla 2004: 90–91.)

Viranomaisilla on yleinen tiedonantovelvollisuus verohallinnolle VML 18 §:ään perustuen. Siinä määritellään erikseen yksilöidylle viranomaisille tiedonluovutusvelvoite erikseen määritellyistä rekistereistä. Tietojen luovutus rekistereistä on yleensä automaattista ja luovutus voidaan tehdä myös massaluovutuksena, jota säädellään VML 22.2 §:ssä. Veroviranomainen saa tietoja muun muassa väestötietojärjestelmästä, kaupparekisteristä ja maaseuturekisteristä. Valtion ja kunnan viranomaiset puolestaan antavat tietoja kiinteistöistä ja niillä olevista rakennuksista, maapohjasta ja rakennusten ominaisuuksista sekä kaavoituksesta ja omistajista. Verohallinto saa tietoja valtion ja kunnan viranomaisilta ja muilta julkisyhteisöiltä niiden myöntämistä elinkeino-, työllistämistä- ja niihin verrattavista tuista ja avustuksista sekä niiden saajista ja maksetuista määristä. Yritysten ja yhteisöjen perustiedot löytyvät yritys- ja yhteisötietolain mukaan Patentti- ja rekisterihallituksen ja Verohallituksen yhdessä ylläpitämästä yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 170; Myrsky ym. 2007: 79.)

Viranomaisilla on myös erityinen tiedonantovelvollisuus verohallinnolle VML 20 §:n mukaisesti. Säännöksen perusteella valtion ja kunnan viranomaisen sekä muun julkisyhteisön on Verohallituksen tai veroviraston pyynnöstä annettava tai esitettävä tarkastettaviksi tietoja, jotka saattavat olla tarpeen verotusta tai muutoksen hakua varten. Näiden tietojen on selvittävä viranomaisen tai julkisyhteisön hallussa olevista asiakirjoista tai niiden on muutoin oltava tämän tiedossa. Muu julkinen yhteisö ei tässä ole julkisyhteisön omistama itsenäinen yhteisö. Säännöksen mukaan pyydettyjen tietojen ei saa koskea tietoja, josta lain mukaan ei saa todistaa. Kuitenkaan verotukseen vaikuttavia taloudellista asemaa koskevia tietoja ei saa kieltäytyä antamasta. Pykälässä säädetään lisäksi, että valtion viranomaisen on Verohallituksen tai veroviraston pyynnöstä annettava verotusta varten lausuntoja ja arvioita toimialaansa kuuluvissa kysymyksissä. (Myrsky ym. 2007: 80–81.) Toisin kuin jokaista koskeva sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus, viranomaista koskeva erityinen tiedonantovelvollisuus ei säännöksen sanamuodon mukaan edellytä yksilöityä tietopyyntöä. Näin verohallinnolle sallitaan laajempi harkintavaltia tietopyynnön suhteen. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 173.)

Viranomaisyhteistyötä on kehitetty harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntaan jo vuosia. Vuosina 2002–2005 Viranomaisyhteistyön kehittämisprojektin tehtävänä oli kehittää viranomaistoimintaa jakamalla eri viranomaisille tietoa talousrikollisuuteen liittyvistä asioista. Lisäksi sen tehtävänä oli ylläpitää kokonaiskuvaa talousrikollisuudesta,

tehdä aloitteita lainsäädäntöön sekä kehittää menetelmiä talousrikosten ennalta torjumiseksi. Projektin toiminta-ajatuksena oli tuottaa lisäarvoa viranomaisten toiminnalle tuottamalla ja välittämällä tietoa ja kehittämällä menetelmiä ja työvälineitä. Projektissa oli edustettuina valtiovarainministeriö, verohallinto, poliisihallinto, tullihallinto, ulosottohallinto, konkurssiasiamiehen toimisto, Helsingin kihlakunnan poliisilaitos, sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus, valtakunnansyyttäjän virasto. (Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti 2003: 3–5.)

Projekti on muun muassa kehittänyt ja ylläpitänyt yritysten ja niiden riski- ja suhdetietojen hallintaan tarkoitettua verohallinnon Tahto-tietokantaa. Se on käyttänyt tätä tietokantaa erilaisten yritystoimintaan kohdistuvien riskianalyyseiden ja kohdevalinnan välineenä ja antanut tietokannasta saatavia tietoja verohallinnolle ja salassapitosäännösten puitteissa myös muille viranomaisille. Se on myös kehittänyt sähköistä tiedonsiirtoa laajojen talousrikosjuttujen tiedusteluvaiheessa, verotarkastuksessa, esitutkinnassa ja rikosprosessissa. Lisäksi projekti on tehnyt selvityksiä ja kartoituksia talousrikollisuuteen ja harmaaseen talouteen liittyen. Se on kehittänyt viranomaisten yhteistyötä niin yksittäisissä jutuissa ja hankkeissa kuin järjestämällä kokouksia sekä välittänyt tietoa talousrikollisuuden ja harmaan talouden tilanteesta poliittisille päätöksentekijöille, viranomaisille ja suurelle yleisölle. (Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti 2003: 6.)

Sisäasiainministeriön poliisiosaston 25.4.2006 asettama työryhmä on valmistellut talousrikosten ja harmaan talouden torjuntaan liittyvän viranomaisyhteistyön kehittämiseen tarvittavia lainsäädäntömuutoksia. Kyseinen hanke liittyy talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämistä koskevaan torjuntaohjelmaan vuosille 2006–2009. Toimintaohjelman keskeisiä tavoitteita ovat talousrikostorjuntaan osallistuvien viranomaisten yhteistoiminnan kehittäminen ja tiedonvaihdon esteiden poistaminen, jotta harmaan talouden ja talousrikosten paljastaminen ja selvittäminen tehostuisi ja systematisoituisi. Lainsäädäntömuutoksia valmistelevalle työryhmälle tarkoituksena on arvioida ja tehdä ehdotuksia, miten lainsäädännöllä voitaisiin vakiinnuttaa ja lisätä harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntaan osallistuvien viranomaisten välistä yhteistyötä. Tehtävänä on myös määritellä pysyvät yhteistyöinstituutiot sekä säännellä harmaan talouden ja talousrikosten ennalta ehkäisemiseen, paljastamiseen ja selvittämiseen tarvittavasta tietojen käsittelystä. Työryhmässä on edustettuina sisäasiainministeriön poliisiosasto, keskusrikospoliisi, oikeusministeriö, valtiovarainministeriö, työministeriö, Verohallitus, Tullihallitus ja Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti sekä asiantuntijajäsenenä tietosuojavaltuutettu. (Sisäasiainministeriö 2006a; Sisäasiainministeriö 2006b; Sisäasiainministeriö 2006c; Valtioneuvosto 2007.)

Työryhmän valmistelemassa hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetaan säädettäväksi laki viranomaisten välisestä yhteistyöstä harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa. Uudessa laissa säädettäisiin ensinnäkin viranomaisten yleisestä harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunta- ja yhteistyövelvoitteesta, joka täydentäisi hallintolain mukaista viranomaisten yhteistyövelvoitetta. Viranomaisten yleinen yhteistyövaade tarkoittaisi, että kaikkien viranomaisten tulisi omassa toiminnassaan huomioida harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunta ja omien toimivaltuuksien rajoissa avustaa muita viranomaisia tässä tehtävässä. Laissa säädettäisiin lisäksi tiettyjen viranomaisten, valtiovarainministeriön, poliisin sekä vero-, tulli- ja ulosottoviranomaisten, erityisestä yhteistoiminnasta perustamalla yhteistoimintaa varten Harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan viranomaisyhteistyökeskus (Yhteistyökeskus). Se ei olisi uusi viranomaislainen, vaan Yhteistyökeskus olisi viranomaisten yhteenliittymä, jolla olisi yksittäisiä viranomaisia laajemmat oikeudet käsitellä ja analysoida tietoja, jotka koskevat harmaata taloutta ja talousrikollisuutta. Sille säädettäisiin mahdollisuus luovuttaa analysoituja tietoja viranomaiselle tai muulle julkista tehtävää suorittavalle määriteltujen edellytysten täytyessä. (Sisäasiainministeriö 2008: 1, 3, 9.)

Yhteistyökeskus tarkastelisi harmaata taloutta ja talousrikollisuutta kokonaisuutena ja poikkitieteellisesti. Yhteistyökeskuksen tehtäväkenttään kuuluisi viranomaistietojen ja julkisista lähteistä saatavien tietojen analysointia. Analysoitavat tiedot koskisivat pääosin yrityksiä ja muita yhteisöjä sekä niihin liittyviä henkilöitä. Yhteistyökeskuksen tiedonkäsittelyoikeudet rajoittuisivat vain mainittuun tehtäväkenttään. Kun analyysi harmaan talouden ja talousrikollisuuden paljastamisesta vaatii laajoja oikeuksia saada ja yhdistää taloudellista toimintaa ja asemaa koskevia tietoja, on tällaisen analyysin keskittäminen tietyille asiantuntijaorganisaatiolle tietoturvan ja -suojaan kannalta kannattavaa. Tietoja luovutettaisiinkin vain rajoitetusti. (Sisäasiainministeriö 2008: 12–13.)

4.2.2. Vero- ja virka-apusopimusten mukainen kansainvälinen tiedonvaihto

Vero- ja virka-apusopimusten nojalla voidaan sopimusmaiden välillä vaihtaa verotukseen liittyvää tietoa (Verohallinto 2002: 3.2 luku). Sopimusten tarkoituksena on antaa sopimusvaltioiden verohallinnoille yhtäläiset mahdollisuudet oikeiden verotuspäätösten tekemiseen ja niiden täytäntöönpanoon. Virka-apusopimukset voivat olla verosopimuksia, joihin sisältyy tietojen vaihtoa koskevia määräyksiä tai varsinaisia virka-apusopimuksia. Kansainvälisen virka-avun muodoista yleisin on verosopimukseen perustuva tietojenvaihto. Verosopimuksessa voi olla määräys tietojen vaihdosta, yhteistoiminnasta tai virka-avusta, jossa tietojen vaihdon menettelytapa on säännelty. Tietojen

vaihto voi tapahtua pyynnöstä yksilöidyn tiedustelun perusteella tai sopimuksen määrän perusteella automaattisesti ilman pyyntöä. Tietojen vaihtoa voi tapahtua myös spontaanisti esimerkiksi tarkastuksessa ilmenneistä tiedoista, joiden voidaan olettaa kiinnostavan toisen valtion veroviranomaisia ja joilla voidaan katsoa olevan vaikutusta kyseisen verovelvollisen verotukseen. (Härkönen 1988: 285, 287–288.)

Tietojen vaihto tapahtuu Suomen osalta Verohallituksen kautta. Verotarkastajan tarkastessa kansainvälisesti toimivaa yritystä ja havaitessa, etteivät kaikki seikat ole riittävästi ja luotettavasti selvitettävissä, voi tarkastaja pyytää verovirastoa ryhtymään sellaisiin toimenpiteisiin, että tarpeelliset tiedot saataisiin käyttöön sopimusvaltiolta. Verovirasto kääntyy Verohallituksen puoleen, jos se katsoo tarkastajan esityksen aiheelliseksi. (Härkönen 1988: 302.)

Tietojen käyttöä verotuksessa voivat rajoittaa esimerkiksi kansainväliseen tietojen vaihtoon liittyvät tietojen käyttörajoitukset. Esimerkiksi kansainvälisenä oikeusapuna rikostutkinnallisiin tarkoituksiin saatuja tietoja ei aina ehtojen mukaan saa käyttää verotuksessa. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 156; Myrsky ym. 2007: 83.) Tapauksessa KKO 2006: 11 verotarkastajat käyttivät verotarkastuskertomuksessa Luxemburgin viranomaisten rikosasiassa oikeusapuna antamia pankkitilitietoja, vaikka Luxemburgin viranomaiset olivat asettaneet tietojen käytölle rajoituksen, ettei tietoja saanut käyttää verotarkoituksessa. Verotarkastuksen tehneiden virkamiesten katsottiin rikkoneen virkatoiminnassa noudatettaviin säännöksiin ja määräyksiin perustuvan virkavelvollisuutensa.

Kansainvälisiä verotarkastuksia eli simultaaniverotarkastuksissa eri maiden verotarkastajat voivat osallistua toisessa maassa suoritettavaan tarkastukseen verosopimusten mukaan tai vaihtaa tietoja tarkastuksen kuluessa (Leoska 1999: 475). Simultaaniverotarkastus on viranomaisyhteistyön muoto, jossa verotarkastuksia suoritetaan samanaikaisesti eri maissa saman verovelvollisen toimista. Tarkastusten kohteena ovat asianomaisissa valtioissa toimiva yritys tai samaan konserniin kuuluvat verovelvolliset, jotka toimivat näissä valtioissa. Simultaaniverotarkastuksessa verotarkastajat vaihtavat tietoja toimivaltaisten viranomaisten välityksellä. Suomen kansainvälisessä viranomaisyhteistyössä toimivaltainen on Verohallitus, kuten edellä on mainittu. (Mehtonen 2005: 325; Holla 2002: 8.)

Verotustietolaki ei sisällä säännöksiä kansainvälisestä tietojenvaihdosta, joten siihen sovelletaan JulkL 30 §:ää. Sen mukaan viranomainen voi antaa salassa pidettävästä asiakirjasta tiedon ulkomaan viranomaiselle tai kansainväliselle toimielimelle, jos ul-

komaan ja Suomen viranomaisen välisestä yhteistyöstä määrätään Suomea sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa tai säädetään Suomea velvoittavassa säädöksessä. Tietojenvaihto edellyttää, että tieto voitaisiin antaa mainitun lain mukaan yhteistyötä Suomessa hoitavalle viranomaiselle. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 263–264.)

Suomen tekemät kahdenkeskiset verosopimukset noudattavat yleensä OECD:n laatimaa malliverosopimusta. Mallisopimuksen mukaan tietojenvaihtovelvollisuus koskee tietoja, joita tarvitaan välttämättömästi sopimuksen tai sopimusvaltioiden sopimuksen piiriin kuuluvia veroja koskevan sisäisen lainsäädännön soveltamista varten. Sisäisen lainsäädännön perusteella tehtävä verotus ei saa olla sopimuksen vastaista. Pohjoismaisesta yhteistyöstä määrätään erityisessä virka-apusopimuksessa. Se mahdollistaa laajan yhteistyön veroviranomaisten välillä. Virka-avun edellytykset ovat pohjoismaisessa sopimuksessa väljemmät kuin muissa sopimuksissa ja esimerkiksi tietojen luovuttaminen ei ole sidottu välttämättömyyskriteeriin. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 264.)

4.2.3. EU:n vaikutus viranomaisyhteistyöhön

Kansainväliseen tietojenvaihtoon on kiinnitetty huomiota myös EU:ssa. Ensimmäisessä välittömän verotuksen tietojenvaihtoa käsitelleessä EU-seminaarissa pyrittiin tietojenvaihdon tehostamiseen jäsenmaiden välillä. Vuonna 2005 lähetettiin Suomesta verotarkastuksia varten 116 välittömän verotuksen virka-apupyyntöä ja Suomi vastaanotti 119 pyyntöä. Eniten tietojenvaihtoa oli naapurimaiden Ruotsin, Venäjän ja Viron kanssa. Suomi harjoitti tietojenvaihtoa yhteensä 31 eri valtion kanssa. EU-kaupan arvonlisäverotuksen virka-apuja tuli Suomeen 258 ja Suomesta lähetettiin 334 kappaletta. Suomi on ensimmäisten maiden joukossa antanut EU-kaupan arvonlisäverotuksen tietojenvaihdon toimivallan Verohallituksen lisäksi myös verovirastoille. (Verohallinto 2006a: 22.)

EU-kaupan arvonlisäverotuksen tietojenvaihtojärjestelmää, VIES (Value added tax Information Exchange System), käytetään EU-maissa EU-kaupan arvonlisäverotuksen valvonnassa. Sen pohjana ovat jokaisen EU-maan ylläpitämät arvonlisäverovelvollisten rekisterit sekä EU-tavarakaupan myyjien yhteenvetoilmoituksissa myynneistä antamat tiedot. Yhteenvetoilmoituksessa myyjä ilmoittaa myyntien yhteissummat erikseen jokaisen ostajan osalta, kun taas vertailutietona ostajan tulee tehdä valvontailmoitus hankinnoistaan. Myyjän ja ostajan antamia tietoja verrataan VIES-järjestelmän avulla, joka välittää myyjän antamat tiedot ostajan kotimaahan, missä vertailu tapahtuu. Ilmoitettujen kauppatapahtumien todellinen sisältö tutkitaan jäsenvaltioiden välisellä yhteistyöllä, jossa verrataan myyjän ja ostajan kirjapitoja. (Verohallinto 2007e: 22.)

Suomea sitoo Euroopan yhteisöjen neuvoston asetus hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen alalla. Tietojenluovuttamista koskevia säännöksiä on myös keskinäisestä virka-avusta verotuksen alalla Suomen ja muiden Euroopan unionin jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välillä annetussa laissa, joka perustuu EY-direktiiviin jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla. Direktiivi mahdollistaa tietojenvaihdon pyynnön perusteella yksittäistapauksellisia tietoja koskien, automaattisesti erikseen määritettävistä tiedoista tai spontaanisti. Lisäksi on säännelty verotarkastusta koskevasta yhteistyöstä. Tietojenvaihtovelvollisuuden perusteella on annettava kaikki ne tiedot, joilla voi olla merkitystä oikean veron määräämisessä. Direktiivin mukaan tietoja ei saa käyttää muihin tarkoituksiin kuin verotukseen tai sellaiseen menettelyyn, jonka tarkoituksena on veron määrääminen tai verovalvonta tai joka liittyy näihin toimenpiteisiin. Kuitenkin tiedonantajavaltion toimivaltainen viranomainen voi antaa luvan tietojen käyttöön tiedonsaajavaltiossa muissakin tarkoituksissa, jos sen omassa lainsäädännössä sallitaan tietojen käyttö vastaaviin tarkoituksiin samoissa olosuhteissa. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 265.)

5. SALASSAPITOVOLVOLLISUUS

5.1. Verotustietojen ja verovelvollista koskevien tietojen julkisuus ja salassapito

Verotustietojen ja -asiakirjojen julkisuus määräytyy verotustietolain (VeroJulkL) mukaisesti, kun taas muun verohallinnolla olevan informaation julkisuutta määrittää julkisuuslaki (JulkL). Julkisuuslain lähtökohtana on julkisuus, verotustietolain pääsääntönä on salassapitoperiaate. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 148.)

VeroJulkL 10 §:ssä on verohallinnolle suotu oikeus käyttää ja käsitellä tiettyä verotusasiaa varten saamiaan ja laatimiaan verotustietoja muidenkin VHL 2 §:stä ilmenevien tehtävien suorittamiseksi salassapitoa koskevien säännösten estämättä. Tällöin on kuitenkin huolehdittava, ettei salassa pidettäviä tietoja paljastu ulkopuolisille. Säännös sallii laajan tietojen käytön verohallinnossa, koska tietojen käyttöä ei ole rajoitettu pelkästään verotuksen toimittamistarkoitukseen. Verohallinnon tehtäviä on myös erilaiset selvitys-, kokeilu-, seuranta- ja suunnittelutehtävät sekä muut valtiovarainministeriön antamat tai erikseen säädetyt tai määrätyt tehtävät. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 155.)

JulkL 18 § velvoittaa viranomaisen eli myös verohallinnon huolehtimaan asiakirjojen ja tietojärjestelmien sekä niihin liittyvien tietojen asianmukaisesta saatavuudesta, käytettävyydestä ja suojaamisesta sekä eheydestä ja muusta tietojen laatuun vaikuttavista tekijöistä. Tämän tarkoituksena on hyvän tiedonhallintatavan luominen ja toteuttaminen. Pykälässä korostuvat tietojen suojaamisen ja tietoturvan edistämisen velvoitteet. Hyvä tiedonhallintatapa edellyttää lisäksi julkisuuteen, salassapitoon, arkistointiin, henkilötietojen suojaan ja tietojen käyttötarkoituksiin liittyvien velvoitteiden huomioon ottamista toiminnassa. (Kulla 2004: 300; Lohiniva-Kerkelä 2003: 88, 219–220.)

5.1.1. Verotustietojen ja -asiakirjojen salassapito

Verotustietolaki sääntelee verotusasiakirjojen ja -tietojen julkisuutta ja sen rajoituksia erityislakina. Julkisuuslakia sovelletaan toissijaisesti. Se täydentää erityislakia, kun erityislaissa ei ole yleislaista poikkeavaa säännöstä. (Kulla 2004: 260.) Verotustietojen käsittelyä ja luovutusta koskevassa sääntelyjärjestelmässä lait eivät ole toisiaan poissulkevia, vaan voivat tulla sovellettavaksi toistensa rinnalla ja toisiaan täydentäen. Täten järjestelmä on monimutkainen, kun osa asioista on säännelty verotustietolaissa ja osa julkisuuslaissa. Tulkintatilanteessa verotustietolakia sovellettaessa tulisi pyrkiä yleislakien eli julkisuuslain ja henkilötietolain tavoitteita ja periaatteita toteuttavaan lopputulokseen

ottaen huomioon erityislain eli verotustietolain erityispiirteet. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 83; Mäenpää 2000: 183–184.)

Julkisuuslakia sovelletaan kaikissa viranomaisten toimissa. Se säätelee viranomaistoiminnan julkisuutta ja siitä tehtäviä poikkeuksia. Julkisuudesta voidaan poiketa JulkL 22 §:n mukaan myös muuhun lakiin perustuen. Myös PeL 12.2 §:n mukaan julkisuus on pääsääntö ja siitä voidaan poiketa välttämättömien syiden vuoksi erikseen lailla. (Kulla 2004: 301; Lohiniva-Kerkelä 2003: 81; Saraviita 2000: 144–145.) JulkL 22 §:n mukaan viranomaisen on pidettävä asiakirja salassa, jos se on laissa säädetty salassa pidettäväksi tai jos viranomainen on lain nojalla määrännyt sen salassa pidettäväksi tai jos se sisältää tietoja, jotka on säädetty vaitiolovelvollisuuden piiriin. Viranomaistoiminnan julkisuusperiaatteen vastaisesti verotustietolain pääsääntö on, että verotustiedot ovat muihin kuin asianosaisiin nähden salassa pidettäviä. Verosalaisuutta pidetään ankarana ja pitkälle ulottuvana. Tällä pyritään yksityisten taloudellisten intressien suojaamiseen. Verotuksessa salassa pidettäviä tietoja ovat siis yksittäisiä verovelvollisia koskevat tiedot. Poikkeuksena ovat ne tiedot, jotka on erikseen säädetty julkisiksi. Julkisia asiakirjoja ovat muun muassa vero-ohjeet, ellei niitä ole erikseen säädetty salaisiksi, ja verotuksen yleiset julkiset tiedot. Verotustietoja voidaan luovuttaa vain laissa säädetyn edellytyksen viranomaisille ja muille tiedonsaantiin oikeutetuille. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 148, 197; Puronen 2004: 216–217; Verohallinto 2002: 2 luku.)

VeroJulkL 1 § määrittää lain soveltamisalan, joka käsittää verotusta varten verohallinnolle annettuja ja verohallinnossa laadittuja yksittäisiä verovelvollisia koskevia asiakirjoja eli verotusasiakirjoja ja niihin sisältyviä tietoja eli verotustietoja. Lisäksi säännöksen mukaan lakia sovelletaan muutoksenhaku- ja muulle viranomaiselle annettuihin tai siellä laadittuihin asiakirjoihin, joihin sisältyy yksittäisiä verovelvollisia koskevia verotustietoja. Verotusasiakirjana pidetään kirjallista tai kuvallista esitystä sekä verohallinnon rekistereihin sisältyvistä verovelvollisen verotuksen toimittamista varten yhteenkuuluvista merkeistä muodostuvaa kokonaisuutta. Verotusasiakirjoja ovat siten kaikenlaisten kirjallisten ja kuvallisten esitysten lisäksi myös verohallinnon rekisterit ja atk-järjestelmät. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 149.)

Verotus, jota varten tiedot on annettu tai laadittu, käsittää verohallintolaissa säännellyt verohallinnon eri tehtävät eli verotuksen toimittamisen, verotuksen ja maksujen kannon, perinnän sekä verovalvonnan. Verotusasiakirjoilla ja -tiedoilla tarkoitetaan kaikkiin verohallinnon toimivaltaan kuuluviin veroihin ja veron luonteisiin maksuihin liittyviä tietoja ja asiakirjoja. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 150.)

VeroJulkL 4 §:ssä säädetään, että verotusasiakirjat, jotka koskevat verovelvollisen taloudellista asemaa sekä muut sellaiset verotusasiakirjat, joista ilmenee tunnistettavissa olevaa verovelvollista koskevia tietoja, on pidettävä salassa. Poikkeuksista on säädetty erikseen. Verotustietolain määrittelemä salassapitovelvoite koskee sekä asiakirjoja että niihin sisältyviä tietoja. Merkitystä ei ole sillä, onko tiedot saatu verovelvolliselta, sivulliselta tai esimerkiksi verotarkastuksessa. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 252.)

Salassapitovelvollisuuteen kuuluu asiakirjasalaisuus ja vaitiovelvollisuus. Asiakirjasalaisuus tarkoittaa, ettei sen alaista asiakirjaa tai sen kopiota saa näyttää eikä luovuttaa sivulliselle. Vaitiovelvollisuus on säännelty etupäässä virkavelvollisuutena virkamieslaissa, julkisuuslaissa, rikoslaeissa ja muissa laeissa. Vaitiovelvollisuuden yleissäännöksen JulkL 23 §:n mukaan viranomaisen palveluksessa oleva ja luottamustehtävää hoitava ei saa paljastaa asiakirjan salassa pidettävää sisältöä tai tietoa, joka asiakirjaan merkittynä olisi salassa pidettävä. Pykälän mukaan hänen ei saa paljastaa muutakaan viranomaisessa toimiessaan tietoonsa saamaa seikkaa, josta lailla on säädetty vaitiovelvollisuus. Vaitiovelvollisuus on siten asiakirjasalaisuutta laajempi. (Kulla 2004: 301, 305; Lohiniva-Kerkelä 2003: 125–126.)

Verovelvollisen velvollisuus antaa tietoja verotusta varten koskee myös salassa pidettäviä asioita. Verovelvollisen luottamus veroviranomaiseen vaarantuisi, jos tietoja voitaisiin antaa sivullisille. Täten säännökset viranomaisten vaitiovelvollisuudesta ovat välttämättömiä. (Ryynänen 2000: 43.) Myös verotarkastajan on noudatettava virkamiestä koskevia salassapitosäännöksiä. Veroviranomaiset eivät saa saattaa tarkastuksessa tai muutoin saamiaan tietoja julkisuuteen. Jos verovelvolliselle aiheutuu vahinkoa siitä, että tietoja on luovutettu, voi verovelvollinen vaatia vahingonkorvausta. (Koponen 2003: 221; Myrsky 2007: 139–140; Verohallinto 2002: 3 luku.) Virkavelvollisuuksia ja niiden rikkomista käsittelemän luvussa 3.3.2.

Salassapidon tarkoituksena on suojata tietoja, jotka koskevat verovelvollisen taloudellista asemaa tai jotka asian laadun vuoksi on pidettävä salassa. Tiedon tai asian pitäminen salaisuutena ei riipu pelkästään verovelvollisen tahdosta, vaan siitä, tulisiko tieto tai asia objektiivisestikin tarkasteltuna tulla salassa pidettäväksi. (Härkönen 1988: 36.) Lähtökohtaisesti kukin viranomainen ratkaisee salassapitoasian lakisäädösten mukaisesti (Kulla 2004: 302).

VeroJulkL 5 §:ssä on erikseen säädetty tuloverotuksen julkiset verotustiedot. Niitä ovat yhteisöjen ja yhteisötuoksien osalta verovelvollisen nimi, kotikunta sekä yritys- ja yhteis-

sötunnus. Julkisia tietoja ovat myös verotettavaa tuloa, maksuunpannun veron yhteismäärää, ennakoiden yhteismäärää, veronkannossa maksettavaa ja palautettavaa määrää koskevat tiedot.

VeroJulkL 6 § sisältää määrittelyt kiinteistöverotuksen julkisista tiedoista ja eräistä muista julkisista verotustiedoista. Sen mukaan julkisia verotustietoja ovat kiinteistön laskennallinen kiinteistövero, kiinteistövero ja kiinteistöverovelvollisen nimi. Lisäksi julkisia ovat eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksesta annetun lain nojalla veronhuojennuksen saaneen yhteisön nimi sekä tieto, mitä verovuosia huojennus koskee. Julkisia tietoja ovat myös tonnistoverolain nojalla tonnistoverovelvolliseksi hyväksytyt yhtiön nimi, tonnistoverokauden alkaminen sekä hyväksymisen peruutus.

Verohallinnon rekistereiden sisältämät tiedot ovat pääsääntöisesti salassa pidettäviä samoin kuin verotustiedotkin. Verotustietolaissa on erikseen säädetty yritys- ja yhteisötietojärjestelmään sisältyvistä tiedoista sekä tietyistä ennakoperintärekisteriin ja arvonnalisäverovelvollisten rekisteriin sisältyvistä tiedoista. VeroJulkL 8.1 §:ssä säädetään, että yritys- ja yhteisötietojärjestelmään talletetut yritysten ja yhteisöjen tunniste- ja perustiedot tulevat julkisiksi, kun ne on merkitty yritys- ja yhteisötietolaissa tarkoitettuun yritys- ja yhteisötunnusrekisteriin. Yritys- ja yhteisötietolaissa on säädetty tiedoista, jotka merkitään yritys- ja yhteisöjärjestelmään. Valtaosa näistä tiedoista sisältyy myös julkiseen yritys- ja yhteisötunnusrekisteriin, joista mainitun lain 16 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada tietoa. Kyseessä olevan rekisterin tietojen julkisuuden määrittelyssä sovelletaan siten yritys- ja yhteisölain säännöksiä. Verotustietolakia sovelletaan järjestelmän niihin tietoihin, joita ei merkitä julkiseen yritys- ja yhteisötunnusrekisteriin. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 208, 210–211.)

Yritys- ja yhteisötietolain 4 ja 5 § määrittävät yritys- ja yhteisötunnusrekisteriin merkittäviä eli julkisia tietoja. Niitä ovat yritysten tunniste- ja perustiedot käsittäen tiedot siitä, millä nimellä toimintaa harjoitetaan, mikä on yrityksen kotipaikka tai kunta ja yhteystiedot. Lisäksi rekisteristä löytyvät tiedot verohallinnon rekistereihin tehtävistä merkinnöistä koskien toimialaa tai toiminnan laatua ja kieltä. Rekisteri sisältää myös tiedon toiminnan harjoittamisen oikeudellisesta muodosta sekä kantarekistereistä, joihin yritys on merkitty. Yritys- ja yhteisötietolain 2 §:n mukaan kantarekistereitä ovat verohallinnon ylläpitämät työnantaja-, ennakoperintä- ja arvonnalisävelvollisten rekisterit sekä Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämät kauppa- ja säätiörekisterit. Edelleen rekisteri sisältää tiedon yrityksen purkautumisesta, toiminnan keskeytymisestä ja lopettamisesta sekä muusta oikeudellisesta toimintakyvystä. VeroJulkL 8 § turvaa tiedon saannin,

vaikka tietoa ei olisi merkitty rekisteriin. Verohallinto voi antaa pyynnöstä tiedon siitä, onko kyselyn kohde merkitty ennakkoperintärekisteriin tai arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Tiedon antaminen edellyttää yksilöityä tietopyyntöä. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 211, 213.)

5.1.2. Muun verohallinnolla olevan tiedon julkisuus

Hallinto-oikeudessa julkisuusperiaate tarkoittaa oikeutta saada luotettavaa tietoa julkisesta vallankäytöstä ja viranomaistoiminnasta (Mäenpää 2000: 314). Julkisuusperiaate toimii myös kontrollin ja osallistumisen välineenä. Lisäksi julkisuusperiaate edesauttaa virkamiesten huolellisuutta ja lain noudattamista. Periaate luo ja ylläpitää yleistä luottamusta viranomaistoimintaan. (Kulla 2004: 257; Lohiniva-Kerkelä 2003: 196–197; Mäenpää 2000: 47–48.)

Julkisuuslaissa viranomaisen asiakirjat ovat pääsäännön mukaan julkisia. Asiakirjat voidaan jakaa julkisuutensa perusteella julkisiin asiakirjoihin, harkinnanvaraisesti julkisiin asiakirjoihin ja salassa pidettäviin asiakirjoihin. Raja harkinnanvaraisesti julkisten ja salassa pidettävien asiakirjojen välillä ei ole tarkka. (Kulla 2004: 266.) Julkisuudesta poikkeamisen ollessa mahdollista vain lailla, edellyttää poikkeaminen, että kaikista oleellisista poikkeamiseen liittyvistä asioista säädetään. Lisäksi poikkeamiseksi on oltava välttämättömiä syitä. JulkL 17 §:n säännöksen mukaan julkisuusperiaatetta tulkittaessa on otettava huomioon laissa säädellyt välttämättömät salassapitointressit. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 112.) Yleisimmät salassapitoperusteet on lueteltu JulkL 24 §:ssä. Verotuksessa on lisäksi säädelty nimenomaan sitä koskevista salassapitosäännöksistä. (Kulla 2004: 307–308).

Salassapitointressien voidaan nähdä suojaavan monia eri oikeuksia. Salassapitosäännöksillä suojataan muun muassa perusoikeuksia, kuten yksityisyyden suoja ja yksilön turvallisuutta. Lisäksi suojataan myös taloudellisia intressejä ja ammatti- ja liikesalaisuuksia, jotka liittyvät omaisuuden suojaan. Julkisuuslaissa säännellään konkreettisemmin, miten eri oikeudet toteutetaan yksilöä tai yksityistä koskevassa tietojenkäsittelyssä. Yksityisyyden suoja ei koske yrityksiä, vaan se on luonnollisia henkilöitä varten. Yritykset saavat kuitenkin suojaan taloudelliselle toiminnalleen. Tällöin suojataan yrityksen toimintaan liittyviä tietoja. Julkisuuslaissa yrityksen suojattavat tiedot ovat liike- ja ammattisalaisuuksia tai muuta taloudellista toimintaa koskevia tietoja. Tämä käy ilmi JulkL 24 §:stä. Liike- ja ammattisalaisuuksien suoja on ehdoton, kun taas muuta taloudellista toimintaa koskevien tietojen suoja on relatiivinen. Liike- ja ammattisalaisuuksil-

la on siis vahvempi suoja kuin muilla elinkeinotoimintaan liittyvillä tiedoilla, jotka on annettu verotusta varten. Liikesalaisuuksina voidaan pitää elinkeinotoimintaan liittyviä taloudellisia tai teknisiä tai teknistaloudellisia tietoja, jotka eivät ole yleisesti tiedossa ja joiden salassapito on yritykselle tärkeää. Ammattisalaisuudet ovat puolestaan enemmän taidollisia salaisuuksia. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 114, 120, 123, 148.)

Myös muut yksityistä elinkeinotoimintaa koskevat tiedot voivat olla salassa pidettäviä, mutta salassapitovelvoite riippuu vahinkoedellytyslausekkeesta. Lähtökohtana on julkisuusolettama ja tiedot ovat salassa pidettäviä vain, jos niiden julkaiseminen aiheuttaisi elinkeinonharjoittajalle taloudellista vahinkoa. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 124.)

5.2. Verotustietojen ja muiden verohallinnolla olevien tietojen luovutus

Tiedon luovutustilanteet voivat perustua julkista tietoa koskevaan yleiseen tiedonsaanti-oikeuteen ja erityisperusteiseen tiedonsaantioikeuteen, jossa on kyse muusta kuin julkisesta tiedosta. Kun tieto on julkinen, jokainen on tiedonsaantiin oikeutettu. Tällöin tiedonsaantioikeus on ehdoton. Sitä vastoin harkinnanvaraisesti julkisista asiakirjoista tietoja voi saada vain viranomaisen suostumuksella. Asianosaisjulkisuuden perusteella jokaisella on oikeus saada tietoja oman asiansa käsittelyyn vaikuttavista seikoista sekä itseään koskevista, viranomaisen asiakirjaan sisältyvistä tiedoista, vaikka ne sisältyisivätkin salassa pidettäviin tai harkinnanvaraisesti julkisiin asiakirjoihin. Erityisperusteisiin tiedonsaantioikeuksiin kuuluu myös nimenomaiseen lakiin perustuva salassa pidettävien tietojen luovuttaminen. Julkista tietoa voi jokainen saada ilman erityistä asemaa tai tietojen käyttötarkoitusta. Sitä vastoin erityisperusteisessa tiedonsaantioikeudessa merkitystä on tiedon pyytäjän asemalla ja tietojen käyttötarkoituksella, joiden perusteella päätetään tietojen luovuttamisesta. (Kulla 2004: 266–267, 280–281, 284; Lohiniva-Kerkelä 2003: 245.)

Julkisia tietoja voidaan luovuttaa yksilöidyn tietopyynnön perusteella tai luovutus voi tapahtua viranomaisen omasta aloitteesta (Lohiniva-Kerkelä 2003: 246). Yksilöity pyyntö voidaan tehdä suullisesti tai kirjallisesti. Perussäännön mukaan pyynnön voi tehdä anonyymisti ja ilman perusteluja, kun se koskee julkisia tietoja. Joissakin tilanteissa tietoja annetaan kuitenkin vain tietyin, laissa säädetyin edellytyksin, jolloin pyynnön tekijän on selvitettävä tietojen käyttötarkoitus ja muut luovuttamisedellytyksiä koskevat tiedot. Lisäksi viranomainen voi edellyttää henkilötietojen antamista, kun pyyntö tehdään asianosaisena. (Kulla 2004: 290–291.)

JulkL 14 §:n mukaan asiakirjan antamisesta päättää se viranomainen, jonka hallussa asiakirja on, ellei muualla laissa toisin säädetä. Viranomaisessa tietopyynnön käsittelee ja tiedon asiakirjasta antaa se henkilöstöön kuuluva, jolle tehtävä on määrätty tai jolle se hänen asemansa ja tehtävänsä vuoksi kuuluu. Näin ollen jokainen virkamies saattaa joutua käsittelemään pyyntöjä hoitamisissaan asioissa. (Kulla 2004: 292.) Viranomaisen päätökseen tietojen antamisesta saa hakea muutosta valittamalla JulkL 33 §:n mukaan. Valitusoikeus on sillä, johon päätös kohdistuu ja sillä, jonka oikeuteen, etuun tai velvollisuuteen päätös välittömästi vaikuttaa. Valitusviranomaisia ovat hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus. (Kulla 2004: 298–299.)

JulkL 16 §:ssä säädetään asiakirjan antamistavoista. Tieto asiakirjasta voidaan antaa suullisesti tai antamalla asiakirja nähtäväksi ja jäljennettäväksi. Kun tieto on kuunneltavissa, se voidaan antaa kuunneltavaksi. Asiakirjasta voidaan antaa myös kopio tai tulosote. Lähtökohtaisesti tieto tulisi antaa pyytäjän haluamalla tavalla. (Kulla 2004: 294.)

5.2.1. Luovutus asianomaiselle verovelvolliselle

Verovelvollisen tiedonsaantioikeutta voidaan tarkastella eri näkökulmista. Ensinnäkin verovelvollisella on oikeus saada riittävää informaatiota verojärjestelmästä, verotuksen toimittamisesta sekä omista velvollisuuksistaan ja oikeuksistaan siihen liittyen. Erityisesti julkisuusperiaate sekä viranomaisen toiminnan ja tietojen käsittelyn avoimuus edistävät tämän oikeuden toteutumista. Toiseksi verovelvollisella on oikeus tiedonsaantiin asianosaisaseman perusteella. Tämä liittyy konkreettisen veroasian käsittelyyn. Asianosaisjulkisuus oikeuttaa asianosaisen saamaan tietoa häntä itseään koskevan asian käsittelyyn liittyvistä ja vaikuttavista seikoista. Hallinnossa tiedonsaanti kohdistuu lähinnä asian käsittelyyn liittyviin asiakirjoihin ja muuhun aineistoon käsittäen myös muutoin salassa pidettävät tiedot muutamien poikkeuksin. Oikeus koskee sekä viranomaiselle annettuja asiakirjoja että viranomaisen laatimia asiakirjoja (Ryynänen 2000: 48). Kolmanneksi verovelvollisella on oikeus itseään koskevien tietojen saantiin ja rekisteritietojen tarkastukseen. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 181–182.)

Aineellisesti oikean verotuksen toimittaminen on verotusmenettelyn tavoite. Tähän liittyy olennaisesti verovelvollisen oikeus tulla kuulluksi ja edelleen se, että materiaalia, joka voi vaikuttaa veroasian arviointiin, ei pidetä salassa verovelvolliselta. Verovelvollisella on oikeus tutustua kaikkeen materiaaliin, joka on kerätty verotarkastuksen yhteydessä (Haapaniemi 2001: 327). Etenkin monimutkaisissa tapauksissa on tärkeää, että verovelvolliselle annetaan tiedoksi kaikki sellaiset asiakirjat ja lausunnot, jotka on han-

kittu sivullisilta tai asiantuntijoilta. Näin pitäisi toimia riippumatta siitä, pyytääkö verovelvollinen kaikkia tietoja vai ei. Jos tietomateriaali on laaja, voi viranomaisen viitata perusteellisiin tietoihin ja ilmoittaa, että asiakirjat ovat nähtävissä viranomaisessa. (Ryynänen 2000: 48–49.)

Verotustietolaissa ei ole säännöksiä asianosaisen tiedonsaantioikeudesta, muuta kuin viittauksena julkisuuslakiin VeroJulKL 4.3 §:ssä. JulKL 11 § sisältää sovellettavat säännökset asianosaisen oikeudesta tiedonsaantiin. Verotuksessa asianosaisia ovat verovelvollinen, ennakkoratkaisun tai ennakkotiedon hakija ja se, jolla on oikeus hakea muutosta verotukseen. Heillä on verotusta koskevaa asiaa tai muutoksenhakua varten oikeus saada tieto muunkin kuin julkisen asiakirjan sisällöstä, joka voi tai on voinut vaikuttaa asian käsittelyyn. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 182; Myrsky 2007: 333.) Tiedonsaantioikeus edellyttää, että asiakirja voi tai on voinut vaikuttaa asian käsittelyyn, mutta ei edellytä, että se tosiasiallisesti on vaikuttanut ratkaisuun (Kulla 2004: 283; Ryynänen 2000: 48).

Asianosaisena on yleensä se, jonka verotuksen toimittamisesta on kyse, mutta myös veron suorittamisesta vastuussa oleva voi saada asianosaisaseman. Oikeushenkilöiden osalta asianosaisasemaan perustuva tiedonsaanti liittyy verovelvollisuuden lisäksi myös yhtiön puhevallan käyttämiseen ja edustamiseen. Sillä, jolla on velvollisuus täyttää ilmoittamisvelvollisuus yhteisön tai yhtymän puolesta, on yleensä oikeus tiedonsaantiin asianosaisaseman perusteella edellyttäen, että hänellä on edelleen oikeus edustaa yhteisöä tai yhtymää. VML 9 §:ssä määrätään yhteisön ilmoittamisvelvollisuudesta vastuuseen sen hallitus tai hallinto ja yhtymän osalta osakas. Edellisten lisäksi asianosaisasemaan perustuva tiedonsaantioikeus on myös sillä, jonka veron määrään toisen verotus vaikuttaa. Tällöin asianosaisaseman nojalla annettavien tietojen laatuun ja laajuuteen vaikuttaa kuitenkin peruste, jolla tietoja pyydetään. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 185–186.)

Korkein oikeus tuomitsi verotarkastajan virkasalaisuuden ilmaisemisesta ratkaisussa KKO 1989:6. Tapauksessa verotarkastajalla oli veron perimistä varten hallussaan osakeyhtiön kirjanpitoaineisto, jonka hän oli antanut yhtiön osakkeenomistajana esiintyvälle käytettäväksi. Osakkeenomistaja ei ollut yhtiön laillinen edustaja, eikä hänellä ollut valtuutusta esiintyä yhtiön puolesta. Verotuslain 132 §:n mukaan veron perimistä varten veroviranomaisilla olevat asiakirjat ovat salaisia, joten korkein oikeus katsoi, ettei verotarkastajan olisi pitänyt antaa aineistoa käytettäväksi tai tietoja siitä muille kuin lain kohdassa tarkoitetuille viranomaisille, henkilöille ja sille, jolle asiakirjat kuuluvat. Osakeyhtiön asiakirjoista tiedon saamiseen on oikeutettu yhtiön puolesta ainoastaan yhtiön

laillinen edustaja tai yhtiön valtuuttama henkilö. Yksityisellä osakkeenomistajalla ei oikeutta ole.

Asianosainen on luvun tarkastelunäkökulmasta määritelmällisesti lähestulkoon sama kuin hallintolaissa (Kulla 2004: 282). HL 11 §:ssä on määritelty, kuka on asianosainen hallintoasiassa. Asianosaisena pidetään ratkaisutoimenpiteen välitöntä kohdetta eli sitä, jonka oikeudesta, edusta tai velvollisuudesta asiassa päätetään. Asianosainen on esimerkiksi vero- tai maksuvelvollinen, jota päätös koskee nimenomaisesti. Asianosainen on lisäksi se, jonka oikeutta, etua tai velvollisuutta asia koskee. Asianosaisaseman syntymistä on harkittava tapauskohtaisesti tilanteessa, jossa päätös ei nimenomaisesti kohdistu mahdolliseen asianosaiseen. Verotuksessa tällaisina asianosaisia on esimerkiksi verotus- tai maksuunpanopäätökseen tai vero- tai maksulippuun merkittyjä tai erillisellä päätöksellä vastuuseen määrättyjä. (Verohallinto 2004a: 5 luku, 11 luku.)

Koska asianosaisen käsitettä ei ole mahdollista tyhjentävästi määritellä ja jotta välttyttäisiin virkavirheeltä, tulisi verotarkastajan antaa hänen hallussaan olevia verotustietoja ja asiakirjoja asianosaiselle vain selvissä tapauksissa. Tulkinnanvaraisissa tilanteissa on verotarkastajan annettava asia veroviraston ratkaistavaksi. (Härkönen 1988: 178–179.)

JulkL 11 §:ssä säädetään asianosaisen tiedonsaantioikeudesta ja siitä tehdyistä poikkeuksista. Asianosaisen tiedonsaannin rajoitukset perustuvat JulkL 24 §:stä ilmeneviin sallassapitosääntöihin. Muun muassa esittelymuistioita ja ratkaisuehdotuksia ei asianomainen asemansa perusteella voi saada ennen kuin asian käsittely on kyseessä olevassa viranomaisessa päättynyt. Tiedonsaantia rajoitetaan myös esitutkinnan ja poliisitutkinnan turvaamiseksi niin, että tiedonsaantioikeus ei koske niissä laadittuja asiakirjoja, jos niiden antamisesta aiheutuisi haittaa asian selvittämiseksi. Lisäksi turvataan viranomaisen asema oikeudenkäynnin osapuolena, jolloin tiedonsaantioikeus ei koske viranomaisen oikeudenkäyntiin valmistautumista varten laatimaan asiakirjaan. Säännöksessä suojataan myös toisen yksityistä ja taloudellista etua. Liike- ja ammattisalaisuus voi saada suojaa erittäin tärkeän yksityisen edun perusteella. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 192–194.)

Asianosaisen tiedonsaantioikeuden laajuus saattaa osoittautua ongelmalliseksi esimerkiksi arvioverotuksessa sen perustuessa vertailuarvioon. VML 27.2 §:n mukaan verovelvolliselle on, jos mahdollista, osoitettava ne vertailutiedot, joihin toimitettava verotus perustuu. Jos vertailutietoja ei voida näyttää, on syy siihen mainittava. Syy vertailutietojen antamatta jättämiseen voi olla muun muassa se, että tiedot ilmoittamalla jouduttaisiin paljastamaan toisen liiketietoja, jotka ovat lain mukaan salassa pidettäviä. Verovel-

vollisen oikeuksien ja oikeusturvan valvomiseksi on ongelmallista, ettei kaikkia päätöksen perusteita koskevia tietoja ole mahdollisuutta saada. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 193.)

Asianosainen asiakirjatietoja koskeva pyyntö kannattaa tehdä hyvissä ajoin, koska asiakirjat saattavat olla säilytettävänä jossain muualla kuin verotoimistossa. Asiakirjojen arkistoinnista on vastuussa verohallinto, lähinnä verotoimistot. Eri verotusasiakirjojen arkistointiajat vaihtelevat. Verotarkastusmateriaali säilytetään 10 vuotta. Samoin säilytetään verotuksen oikaisuihin ja uudelleen toimitettuihin verotuksiin liittyviä asiakirjoja. (Puronen 2004: 217–218.)

5.2.2. Luovutus muulle taholle

Jokaiselle syntyy ehdoton tiedonsaantioikeus asiakirjaan, kun julkisuuslain julkiseksi tulon edellytykset täyttyvät. JulkL 9 §:ssä perustetaan jokaiselle oikeus tiedon saantiin, kun asiakirja on julkinen. Verotustiedot tulevat julkisiksi verotustietolain säännösten perusteella. Vaikka asiakirja on tullut julkiseksi, niihin voi sisältyä salassa pidettäviä tietoja, joita ei saa antaa asiakirjan julkiseksi tulemisenkaan jälkeen. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 246–248.)

Tieto, joka ei ole vielä tullut julkiseksi, voidaan antaa viranomaisen harkintavallan perusteella, mitä määrittää JulkL 9.2 §. Kysymys on salassapidon ja julkisuuden välisestä punnintatilanteesta. Viranomaisen harkintavallan piiriin kuuluu arvioida, sisältääkö asiakirja salassa pidettävää tietoa. Jos tiedon salassapito on ehdotonta, viranomaisella ei ole asiassa harkintavaltaa, vaan tieto voidaan antaa vain jos salassa pidettävän tiedon luovuttamisedellytykset täyttyvät. Jos salassapitointressi sisältää vahinkoedellytyslaukkeen, on viranomaisen harkintavaltaansa käytettäessä punnittava vahinkoedellytysten täytyminen. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 248–249.)

Liike- ja ammattisalaisuuksien suoja on vahvempi kuin muiden elinkeinotoimintaa koskevien tietojen suoja. Julkisuuslaissa liike- ja ammattisalaisuuksien suoja on ehdoton. Muiden taloudellista toimintaa koskevien tietojen suoja on sidoksissa julkisuusolehtaman mukaisesti siihen, aiheutuuko tiedon antamisesta haittaa elinkeinonharjoittajalle. Verotustietolaissa jaottelua ei tehdä ja sääntely perustuu verotustietojen käsitteelle, jolloin kaikki elinkeinotoimintaan liittyvä tieto on verotustietona salassa pidettävä, ellei sitä erikseen ole säädetty julkiseksi. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 148–149.)

Verotustietolaissa pääsäännöksi säädetty salassapitovelvoite edellyttää, että verotustietojen luovuttamisen on perustuttava nimenomaiseen säännökseen. Lain nojalla tehty tietojen luovuttaminen ei tee tiedoista julkisia. Jos tietoja annetaan toiselle viranomaiselle, on sen huolehdittava tietojen asianmukaisesta salassapidosta ja suojaamisesta. Julkisuuslaki sisältää yleissäännökset ja verotustietolaissa on erityissäännöksiä salassa pidettävien tietojen antamisesta (Kulla 2004: 325). (Lohiniva-Kerkelä 2003: 252.)

JulKL 26 §:stä ilmenevät yleiset perusteet salassa pidettävän tiedon antamiseen. Lähtökohtaisesti viranomainen voi antaa salassa pidettävän tiedon ulkopuoliselle vain, kun tiedon antaminen tai oikeus sen saamiseen perustuvat nimenomaiseen lakiin. Lain säännöksen täytyy olla riittävästi yksilöity. Toinen peruste tiedon antamiseen on sen suostumus, jonka etujen suojaamiseksi salassapitovelvollisuus on säädetty. Tästä ei ole verotustietolaissa erityissäännöksiä, joten sovellettavaksi tulee julkisuuslaki. Suostumuksen on oltava nimenomainen ja siten yleensä kirjallinen. Oikeushenkilö, jonka etuja suojataan salassapitosäännöllä, voi täten antaa suostumuksen tietojen luovuttamiseen. Lisäksi salassapitovelvollisuudesta voidaan poiketa, vaikka kyseessä on taloudellinen asema tai liike- tai ammattisalaisuus, jos tieto on tarpeen yksityisen tai toisen viranomaisen laissa säädetyn tiedonantovelvollisuuden toteuttamiseksi tai viranomaisen hoidettavaksi kuuluvan korvauksen tai muun vaatimuksen toteuttamiseksi. (Kulla 2004: 322–323; Lohiniva-Kerkelä 2003: 252–253, 257–258.)

Silloin, kun verotustietolaissa ei ole säädetty erityisiä säännöksiä tietojen luovuttamisesta toiselle viranomaiselle, sovelletaan tietojen luovutukseen edellä esiteltyä JulKL 26 §:ä tai 29 §:ä. Pääsääntöisesti luovuttamisedellytyksenä on, että laissa on erikseen nimenomaisesti säädetty oikeudesta tiedon antamiseen, oikeudesta tiedon saamiseen tai velvollisuudesta tiedon antamiseen. Säännöksestä tulee ilmetä, mitkä salassapitoperusteet siinä syrjäytetään. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 255, 257.) JulKL 26.3 §:n mukaan virka-apu- ja toimeksiantotilanteissa viranomainen voi antaa salassa pidettävästä asiakirjasta tiedon tehtävää hoitavalle, jos se on välttämätöntä tehtävän suorittamiseksi. Välttämättömyys tulee arvioida jokaisen tiedon kohdalla erikseen. (Kulla 2004: 324.)

Lain 29 §:n perusteella viranomainen voi salassapitovelvollisuuden estämättä antaa tietoa toiselle viranomaiselle, kun asiakirja on tarpeen ennakkotietoa, ennakkoratkaisua, viranomaisen päätöksestä tehtyä muutoksenhakua tai toimenpiteestä tehdyn kantelun tai alustusasian taikka kansainväliselle lainkäyttö- tai tutkintaelimelle tehdyn valituksen käsittelemiseksi. Säännöksen perusteella viranomainen voi antaa toiselle viranomaiselle salassa pidettävän tiedon myös, jos tieto on tarpeen tiedon luovuttavaan viranomaiseen

kohdistuvan yksittäisen valvonta- tai tarkastustehtävän suorittamiseksi. (Kulla 2004: 326.)

Salassa pidettävän tiedon antaminen ulkomaan viranomaiselle tai kansainväliselle toimielimelle on mahdollista, kun yhteistyöstä vastaavalle suomalaiselle viranomaiselle voitaisiin lain mukaan antaa tällainen tieto. Lisäksi ulkomaan ja Suomen viranomaisen välillä on oltava yhteistyötä määrittelevä kansainvälinen sopimus tai yhteistyöstä on oltava säännöksessä määräys Suomea velvoittavasti. Tällaisia kansainvälisiä sopimuksia ovat muun muassa verosopimukset. Suomea velvoittavia yhteistyömääräyksiä on monissa Euroopan yhteisön asetuksissa. Näitä asioita tutkin edellä luvussa 4.2. (Kulla 2004: 327.)

VeroJulkL 14 §:ssä annetaan verohallinnolle oikeus antaa kunnanhallitukselle lakisääteisten tehtävien hoitamisessa tai sen veronsaajana tarvitsemat asianomaisen kunnan verovelvollisia koskevat tuloverotuksen julkiset tiedot tunnistetietoineen. Verohallinto voi antaa puolestaan kunnan viranomaisille niiden lakisääteisten tehtävien hoitamiseksi pyynnöstä julkiset tiedot kiinteistön laskennallisesta kiinteistöverosta ja verovelvollisen nimestä. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 261.) VeroJulkL 15 §:n nojalla voi verohallinto antaa pyynnöstä salassa pidettäviä tietoja kunnan viranomaisille myös verohuojennusasioiden ratkaisemista varten tarvittavat tiedot. VeroJulkL 16 § mahdollistaa verohallinnon salaspitosäännösten estämättä antaa valtiovarainministeriölle verotustietoja, jotka ovat tarpeen verolainsäädännön ja valtion talousarvion laadintaa varten.

VeroJulkL 18 §:n mukaan verohallinto voi antaa omasta aloitteestaan verotustietoja toisille viranomaisille ja eräille muille tahoille, kun kyse on elinkeinotukien ja sosiaaliturvautujen väärinkäytöstä sekä lakisääteisten eläke- ja tapaturmaturvaan liittyvien maksujen laiminlyönnistä. Annettavat tiedot ovat sellaisia, jotka havaitaan verotuksen toimitamisen yhteydessä. Verohallinnolla on oikeus antaa pykälässä tarkoitettuja tietoja omasta aloitteestaan, mutta velvollisuutta siihen ei ole. Jos veroviranomainen olisi velvollinen ilmoittamaan kaikki mahdolliset väärinkäytösepäilyt, laajentaisi se verohallinnon tehtäviä ja aiheuttaisi ongelmia vastuukysymyksissä. On huomattava, että asianmukaisen oikeusturvan edistämiseksi pykälässä edellytetään, että tiedon saaja hävittää aiheettomiksi osoittautuneet tiedot välittömästi. (HE 149/1999: Yksityiskohtaiset perustelut, 1.1 luku.)

Rikosten selvittämiseksi ja torjumiseksi verohallinto voi antaa tietoja sekä verohallinnon omasta aloitteesta VeroJulkL 18 §:n tai tietopyynnön perusteella 19 §:n mukaan.

Verohallinto voi luovuttaa verotustietoja oma-aloitteisesti syyttäjä- ja esitutkintaviranomaiselle verorikoksen ja kirjanpitorikoksen esitutkintaa, syytteenpanoa ja tuomioistuinkäsittelyä varten. Verohallinto voi pyynnöstä yksittäistapauksessa luovuttaa verotustietoja tunnistetietoineen syyttäjä- ja esitutkintaviranomaisille rikosten ennalta ehkäisemiseksi, selvittämiseksi ja syytteenpanoa varten sekä liikekiellon määräämistä tai pidentämistä koskevaa tutkintaa varten. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 263.) VeroJulkL 19 §:n perusteella tietoja ei voida antaa pelkästään yleistä rikostorjuntaa tai valvontaa varten, vaan syyttäjän tai esitutkintaviranomaisen tulee yksilöidä se asia, jota koskeviin toimenpiteisiin verotusta koskevia tietoja tarvitaan (HE 149/1999: Yksityiskohtaiset perustelut, 1.1 luku).

VeroJulkL 20 §:n mukaan verohallinto voi salassapitovelvollisuuden estämättä antaa pyynnöstä ulosottoviranomaisille työnantajan tai muun tulonmaksajan tunnistetietoja sekä sellaisia verotustietoja, jotka ovat tarpeen ulosottoa tai muuta täytäntöönpanoa varten. Myös verotarkastusta koskevat tiedot kuuluvat pykälän nojalla ulosottoviranomaisille annettaviin tietoihin. Lisäksi verohallinto on oikeutettu antamaan pyynnöstä yritys-, elinkeino-, maatalous- tai muita julkisia tukia myöntäville ja valvoville viranomaisille, julkisyhteisöille ja muille yhteisöille tietoja avustuksen hakijan erääntyneistä ja maksamatta jätetyistä veroista. Lisäksi valtionkonttorille on oikeus antaa tarpeelliset verotustiedot sen tehtävien hoitamiseksi. (HE 149/1999: Yksityiskohtaiset perustelut, 1.1 luku; Lohiniva-Kerkelä 2003: 261.)

VeroJulkL 13 §:n mukaan verohallinto voi antaa salassapitovelvollisuuden estämättä tietoja yksityisen etujen ja oikeuksien toteuttamiseksi. Säännöksen nojalla verohallinto voi antaa tietyin edellytyksin tietoja perukirjasta ja verotustietoja muun muassa kuolinpesän selvittämiseksi. Yrityksen näkökulmasta voidaan huomata, että säännökseen perustuen voidaan konkurssipesän pesänhoitajalle antaa verotustietoja, jotka ovat tarpeen konkurssipesän selvittämiseksi lukuun ottamatta yksityisyyden suojan piiriin kuuluvia henkilötietoja.

Verotustietojen luovuttamisesta tutkimustarkoituksiin päättää Verohallitus VeroJulkL 11.2 §:n mukaisesti. Verotustietolaki ei säätele erikseen tietojen luovuttamisesta tutkimuskäyttöön, vaan edellä mainitussa pykälässä viitataan JulkL 28 §:ään, joka koskee salassa pidettävien tietojen saamista tutkimustarkoituksiin viranomaisen luvalla. Pykälässä säädetään, että viranomainen voi yksittäistapauksessa antaa luvan tietojen saamiseen salassa pidettävästä asiakirjasta tieteellistä tutkimusta, tilastointia tai viranomaisen suunnittelu- tai selvitystyötä varten. Viranomaisen on lupaa harkitessaan huolehdittava,

että tieteellisen tutkimuksen vapaus turvataan. Viranomaisen on siten arvioitava, onko kyseessä tieteellinen tutkimus. Pykälä edellyttää luvan myöntämiseksi myös, että on ilmeistä, ettei tiedon antaminen loukkaa niitä etuja, joiden suojaamiseksi salassapitovelvoite on säädetty. Tiedonpyytäjän tulee näin ollen osoittaa, että tiedon käsittely tapahtuu niin, ettei saatuja tietoja sellaisenaan paljasteta. (Kulla 2004: 324–325; Lohiniva-Kerkelä 2003: 265–267.)

VeroJulkL 12 §:ssä säädetään, ettei tietojen saaja saa käyttää ja käsitellä lain nojalla luovutettuja salassa pidettäviä verotustietoja muutoin, kuin siinä tarkoituksessa, johon ne on annettu. Lisäksi säännöksessä vaaditaan, että annettaessa tietoja teknisen käytöyhteyden avulla on tietojen saajan esitettävä hyväksyttävä selvitys tietojen käytön ja suojauksen asianmukaisuudesta. Vastaavasti JulkL 23.2 §:ssä säädetään salassapitovelvoite koskien salassa pidettäviä tietoja, jotka on saatu lain tai lain nojalla annetun luvan perusteella. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 267.)

6. JOHTOPÄÄTÖKSET

Yritykselle kuuluvat tietyt tiedolliset oikeudet ja velvollisuudet varsinaisessa verotarkastuksen kulussa. Toisaalta verotarkastustoimintaan laajempänä kokonaisuutena liittyy monia tiedollisia erityiskysymyksiä, jotka aktualisoituvat tapauskohtaisesti. Verotarkastustoimintaan liittyviä tiedollisia oikeuksia ja velvollisuuksia koskeva sääntelyjärjestelmä perustuu verotusmenettelylakiin, mutta myös hallintolain säännöksillä on yleislakina merkitystä (Lohiniva-Kerkelä 2003: 132–133, 166). Verotustietojen salassapidosta säädetään verotustietolaissa erityislakina ja julkisuuslaissa yleislakina. Eri lait tulevat sovellettaviksi erilaisissa tilanteissa joko toisiaan täydentäen tai toisensa poissulkien. (Kulla 2004: 260; Mäenpää 2003: 56–58.) Yrityksen voi olla vaikea hallita tätä sääntelyjärjestelmän kokonaisuutta kaikkine pienine yksityiskohtineen. Toisaalta viranomaisella on virallisperiaatteen mukaan velvollisuus huolehtia, että kaikki ratkaisun kannalta oleelliset seikat tulevat selvitettyiksi (Verohallinto 1998: 28). Viranomaisen tulee ohjata verovelvollista riittävän yksityiskohtaisesti antamaan tarvittavat tiedot, kun veroviranomainen tarvitsee lisäselvityksiä (Ryynänen 2001: 265). Palveluperiaatteesta johdettu neuvontavelvollisuus HL 8 §:n perusteella oikeuttaa verovelvollisen saamaan pyynnöstä neuvontaa verotuksen menettely- ja muutoseikoista (Ryynänen 2000: 26; Verohallinto 2004a: 4.3 luku). Myös VMA 2 §:ään perustuen verovelvollisella on oikeus saada verotusta koskevaa opastusta ja neuvontaa tarkastuksen kuluessa. Yrityksen kannattaa käyttää oikeuksia hyväkseen, koska silloin se minimoi mahdolliset sanktiot, jotka voisivat aiheutua väärinymmärryksen seurauksena selvitys- ja tiedonantovelvollisuuksien laiminlyönnistä.

Varsinaisten lainsäännösten lisäksi tiedollisten oikeuksien ja velvollisuuksien määrittelyssä on merkitystä hallinto-oikeudellisilla ja vero-oikeudellisilla periaatteilla. Niiden merkitys on painottunut silloin, kun lainsäädökset ovat asiaan nähden aukollisia tai tulkinnanvaraisia. Tällöin sovelletaan oikeusperiaatteita. (Mäenpää 2000: 183–184; Mäenpää 2003: 81–84; Ryynänen 2000: 13–14.) Tärkeitä periaatteita verotarkastuksen kannalta ovat yhdenvertaisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuusperiaate, objektiivisuusperiaate, suhteellisuusperiaate, luottamuksensuojaperiaate ja perustelemisvelvollisuus. Suoraan verotarkastuksen suorittamiseen liittyvistä periaatteista korostan kuulemisperiaatetta, johon liittyy myös veroviranomaisen velvollisuus ohjata verovelvollista antamaan oikeita selvityksiä kuulemismenettelyssä sekä selvitysvelvollisuuden jakautumisen periaatetta, joka tarkoittaa verovelvollisen ja veroviranomaisen velvollisuutta osallistua toiseikkojen selvittämiseen. (Eerola ym. 2005: 622.) Kuulemisperiaate liittyy moneen verotarkastuksen vaiheeseen. Varsinainen kuuleminen verotarkastuksessa tapahtuu lä-

hettämällä verovelvolliselle alustava tarkastuskertomus ja muut tarpeelliset asiakirjat sekä pyyntö vastineen antamiseksi. Verovelvollista kuullaan myös tarkastuksen suorittamisen aikana sekä alku- ja loppukeskustelussa. (Verohallinto 2002: 7 luku.) Periaatteen soveltaminen tarkoittaa usein sekä varsinaista verovelvollisen kuulemista viranomaisen esittämistä asioista että lisätietojen pyytämistä verovelvolliselta VML 11 §:n perusteella (Ryynänen 2000: 47).

Verotarkastuksen eri vaiheisiin liittyy monia tärkeitä tiedollisia oikeuksia yrityksen näkökulmasta. Ennen tarkastusta tulee yritykselle pääsääntöisesti ilmoittaa tarkastuksen aika ja paikka VMA 2 §:n mukaan. Verovelvollisen toiveet on otettava huomioon niistä päätettäessä. Ennen varsinaista aineiston tarkastusta pidetään alkukeskustelu, jossa yrityksellä on oikeus saada tietoa tarkastuksen tavoitteista, kulusta ja aikataulusta. Siinä sovitaan myös käytännön järjestelyistä. Tarkastuksen kuluessa yritykselle annetaan verotukseen liittyviä opastusta ja yritystä ohjataan antamaan oikeanlaiset selvitykset tarvittaessa. Tarkastuksen jälkeen tarkastaja laatii alustavan tarkastuskertomuksen ja lopullisen tarkastuskertomuksen, joista verovelvollinen saa tietoonsa tarkastuksessa havaitut verotukseen vaikuttavat asiat, niiden pohjalta tehdyt mahdolliset verotusesitykset sekä niiden perustelut. (Verohallinto 2002.) Oikeutena voidaan pitää myös sitä, että yrityksellä on oikeus antaa selvitystä tarkastuksen kuluessa erityisesti, jos veroviranomainen näyttää ymmärtäneen jonkun asian väärin. Myös vastineen antaminen alustavaan verotarkastuskertomukseen on kuulemisperiaatteen mukaan tiedollinen oikeus, mutta toisaalta velvollisuus, koska jos vastinetta ei anna, voi verotuspäätöksen lopputuloksesta tulla huonompi verovelvollisen kannalta kuin mitä se olisi ollut, jos verovelvollinen olisi selvittänyt epäselvän asian. (Koponen 2003: 223.)

Verotarkastukseen liittyy tiedollisena oikeutena myös asianosaisjulkisuus. Yrityksen edustaja voi saada tietoja yrityksen verotukseen liittyvistä asiakirjoista. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 185–186.) Tähänkin liittyy kuulemisperiaate. Kuulemisperiaatteen mukaan verovelvollisella on oikeus saada tiedot verotarkastuksessa kerätystä materiaalista, sen johdosta tehdyistä päätöksistä ja niiden perusteista. Tarkastettavalla on oikeus esittää asiassa oma näkemyksensä. (Haapaniemi 2001: 327–328.) Verosalaisuus takaa sen, ettei yrityksen verotustietoja anneta sivullisille ilman nimenomaista laissa säädettyä poikkeusta. Lisäksi liike- ja ammattisalaisuuden vahva suoja auttaa yritystä säilyttämään arvokkaan tietopääomansa salassa. Suoja pätee riippumatta siitä, onko kyse varsinaisista verotustiedoista vai muista verohallinnolla olevista tiedoista. Silloin, kun salassa pidettäviä tietoja poikkeuksellisesti annetaan sivulliselle, on sivullisen huolehdittava tietojen huolellisesta käytöstä ja säilyttämisestä niin, ettei muut saa niitä tietoonsa. (Lo-

hiniva-Kerkelä 2003: 148–149; 252.) Myös tämä tietoturva vaatimus suojaa yrityksen tietoja ulkopuolisilta.

Yrityksen näkökulmasta verotarkastukseen liittyy monia tiedollisia velvollisuuksia. Tärkeimpänä velvollisuutena mielestäni on veroilmoituksen antaminen, koska tarkastuksessa verrataan sen sisältämiä tietoja kirjanpitoon ja muuhun aineistoon. Verotus perustuu lähtökohtaisesti veroilmoitukseen. (Andersson 2006: 83–84.) Tarkastuksen kuluessa yrityksen velvollisuutena on selvitysten antaminen epäselvissä asioissa (Eerola ym. 2005: 629–631). Aineiston tarkastamisen jälkeen laadittavaan alustavaan tarkastuskerptomukseen vastaaminen on yksi yrityksen tärkeimmistä velvollisuuksista (ja oikeuksista), koska se vaikuttaa olennaisesti maksuunpanopäätökseen. Vastineen laatimiseen kannattaa siis panostaa. Tosin mitä varhaisemmassa vaiheessa yritys selvittää epäselvän asian, sitä helpompi sen on oikaista väärinkäsitys, joten jo selvitysten tekeminen kannattaa tehdä huolella. (Koponen 2003: 223–224.) Tarkastuksen kuluessa voidaan kerätä tietoja myös muiden verovelvollisten verotukseen vaikuttavista asioista. Tällöin yritys on samalla sekä itse tarkastettava että sivullisen roolissa tiedonlähteenä. Verotarkastus voidaan tehdä myös vertailutietotarkastuksena, jolloin se ei koske tarkastettavan omaa verotusta. Tällöin yritys on pelkästään sivullisen roolissa. (Myrsky ym. 2007: 145–146.) Kuitenkin verotarkastuksen tiedonantovelvollisuudet koskevat soveltuvilta osin myös vertailutietotarkastusmuotoa.

VML 26.4 §:n mukaan veroviranomaisen ja verovelvollisen on osallistuttava mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti se, kummalla on siihen paremmat edellytykset, on asiassa esitysvelvollinen. Verovelvollisen myötävaikutusvelvollisuuden täyttämistä on hyötyä sekä tarkastettavalle tai sivulliselle itselleen että veroviranomaiselle. Tarkastettava tai selvitysvelvollinen säästyy sanktioilta ja veroviranomainen saa tehtyä tehtävänsä tehokkaammin. Jos yritys ei myötävaikuta tarkastuksen suorittamisessa tai selvityksen tekemisessä, saattaa laiminlyönnillä olla myös kauaskantoisia seurauksia, kun epäluottamus verovelvollisen toimiin kasvaa. Tällöin todennäköisesti verovelvolliseen kohdistetaan uusia tarkastuksia säännöllisesti. Jos verovelvollinen ei pysty täyttämään selvitysvelvollisuuttaan täydellisesti, kannattaa siitä ilmoittaa avoimesti veroviranomaiselle. Näin luottamus säilyy paremmin osapuolten välillä. (Eerola ym. 2005: 631–632; Koponen 2003: 226; Rynänen 2000: 25.)

Kuten aiemmin on todettu, verotarkastuksen kesto vaikuttaa merkittävästi veron viivästyseuraamuksiin, joita yritys voi joutua maksamaan tarkastuksen johdosta. Toisaalta verotarkastuksessa avustaminen vie yrityksen työntekijöiltä arvokasta työaika. Tarkas-

tettava yritys voi osaltaan edesauttaa verotarkastuksen joutuisuutta. Muun muassa liiketoimintaan liittyvän aineiston selkeä arkistointitapa nopeuttaa tarkastuksen etenemistä. Tämä korostuu erityisesti silloin, kun käsitellään monen vuoden takaisia liiketapahtumia ja kirjauksia. (Holla 2002: 9; Koponen 2003: 226.) Yritysten tulisi nykyistä enemmän paneutua siihen, mitä aineistoa mahdollisessa verotarkastuksessa täytyy ja kannattaa esittää sekä varautua aineiston esittämiseen (Mehtonen 2005: 323).

Tiedollisten velvollisuuksien täyttämistä tehostavat laiminlyönneille määritellyt sanktiot. Puutteellinen tiedollisen velvollisuuden täyttäminen johtaa hallinnollisena seurauksena veronkorotuksen määräämiseen VML 32 §:n perusteella. Verotuksen toimittamiseksi on veronperusta selvitettävä laiminlyönneistä huolimatta. Tällöin veroviranomainen voi käyttää hyväkseen arvioverotusta VML 27 §:n tai verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi VML 56 §:n mukaan. Viivästysseuraamuksetkin voivat nousta suuriiksi (Savolainen ym. 2000: 210). Äärimmäisessä tapauksessa voivat myös verorikosoikeudelliset ja vahingonkorvausvastuun seuraamukset tulla sovellettaviksi. (Lohiniva-Kerkelä 2003: 143–144.) Nämä sanktiot voivat tulla sovellettavaksi myös päällekkäin, joten niiden yhteisvaikutus on yrityksen taloudelle merkittävä (Ryynänen 2000: 40; Tikka ym. 2008: 29 luku, 30 luku). Sivullisen roolissa tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä saattaa seurata VML 22a §:n perusteella laiminlyöntimaksun määrääminen ja mahdollisesti myös VML 87 §:n mukaisena rangaistuksena sakkoon tuomitseminen (HE 57/2004: Yleisperustelut, 1.4 luku). Kaiken kaikkiaan tiedonantovelvollisuuksien laiminlyönnit voivat tulla kalliiksi.

Yrityksen tiedollisiin oikeuksiin liittyy se, että yritys tietää, mistä muista lähteistä veroviranomainen voi verotarkastuksen yhteydessä saada tietoa. Ensisijaisena tiedonlähteenä on kuitenkin verovelvollisen itse antamat tiedot ja selvitykset tarkastuksen kuluessa. Niitä verrataan vertailutietoihin, jotka on saatu yksityisiltä sivullisilta tai viranomaisilta joko kehotuksesta tai pyynnöstä. Toisaalta tiedollisiin oikeuksiin liittyy se, että yritys tietää, mihin tarkoituksiin verotarkastuksessa saatuja tietoja käytetään. Tämä on yhteydessä salassa pidettävien tietojen luovuttamisedellytyksiin. Muun muassa viranomaisten välisessä yhteistyössä liikkuu tietoja verovelvollisista, mutta tietojen luovuttaminen on säädelty tarkasti. (Holla 2002: 8; Lohiniva-Kerkelä 2003: 165–166, 169, 255.)

Tulevaisuus tarjoaa monia mahdollisuuksia ja haasteita verotarkastustoiminnalle. Verovälvontaa pyritään kehittämään vastaamaan toimintaympäristön vaatimuksia. Ulkoisen toimintaympäristön haasteita ovat muun muassa taloudellisen toiminnan kansainvälistyminen, elektroninen kaupankäynti sekä harmaan talouden ja muun talousrikollisuuden

muuttuminen entistä ammattimaisemmaksi. (Verohallinto 2005b.) Nämä haasteet heijastuvat myös tarkastettavan yrityksen tiedollisiin oikeuksiin ja velvollisuuksiin.

Talousrikosten ja harmaan talouden torjumisen kehittäminen sekä kansallisella että kansainvälisellä tasolla on välttämätöntä veropohjan ylläpitämiseksi, elinkeino- ja työelämän luotettavuuden säilyttämiseksi ja Euroopan yhteisön varoihin kohdistuvien väärinkäytösten torjumiseksi (Sisäasiainministeriö 2006a). Viranomaisyhteistyöhön liittyen harmaan talouden ja talousrikostorjuntaan on ehdotettu säädettäväksi uutta lakia. Jää nähtäväksi, millaisena se hyväksytään ja mikä sen merkitys tulee olemaan. Ehdotuksen mukaan lain soveltamisen kannalta keskeisessä asemassa on muun muassa veroviranomainen, joka olisi edustettuna yhtenä Yhteistyökeskuksen toimintaan osallistuvista viranomaisista. Yhteistyökeskus analysoisi viranomaistietoja ja julkisista lähteistä saatavia tietoja, jotka kohdistuvat pääosin yrityksiin ja niihin liittyviin henkilöihin. (Sisäasiainministeriö 2008.)

Globalisoituminen vaikuttaa tiedollisiin oikeuksiin ja velvollisuuksiin. Yritysten toiminnan kansainvälistyessä tietoa liikkuu eri valtioiden välillä yhä enemmän. Yritysten toiminnan verotuksen kannalta tärkeä tieto ei enää keskity vain kotimaahan. Viranomaistoiminnan tehtävien hoitaminen vaikeutuu, kun relevanttia tietoa on myös ulkomaisen viranomaisen toimialueella. Kansainvälinen veroviranomaisten yhteistyö keskittyy verovalvontaan. Kansainvälinen viranomaistyö perustuu sopimuksiin. Se pyrkii edistämään sopimusvaltioiden viranomaisten välistä tietojen vaihtoa, jotta mahdollisimman oikeat verotuspäätökset voitaisiin tehdä. Verotarkastusten osalta kansainvälistymisteemaan kuuluvat simultaaniverotarkastukset, joissa samaan konserniin kuuluvia yrityksiä tai saman yrityksen toimia tarkastetaan eri maissa yhtäaikaisesti. Yhteistyötä pyritään lisäämään sekä EU:n että muiden maiden välillä. EU:n vaikutus veroviranomaisten yhteistyöhön näkyy muun muassa Suomea sitovien asetusten ja direktiivien määräämisessä. (Härkönen 1988: 285; Kuortti 2007: 416; Leoska 1999: 475; Lohiniva-Kerkelä 2003: 264–265.)

Yrityksen tulee ottaa huomioon, että sen täytyy pystyä tarvittaessa selvittämään veroviranomaiselle toimia ulkomaisen kumppanin kanssa. VML 26.4 §:n perusteella verovelvollinen on ensisijaisesti selvitysvelvollinen, jos oikeustoimen toinen osapuoli on ulkomainen eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla. Verotarkastuksen jouduttamiseksi verovelvollinen voi ennakoita tämän ja valmistautua selvittämään asian. (Holla 2002: 8–9.) Mitä toimivampaa kansainvälinen viranomaisyhteistyö on valtioiden välillä, sitä vä-

hemmän yksityisen yrityksen tarvitsee tehdä selvityksiä. Siksi viranomaisyhteistyön kehitys auttaa myös verovelvollista.

Tiedonvaihdon sähköistyminen on jo arkipäivää, mutta muutostrendi vahvistuu edelleen. Liiketoiminnassa hyödynnetään yhä enemmän atk:ta. Yritykset hyödyntävät sähköisiä menetelmiä myös arkistoidessaan taloushallinnon ja kirjanpidon liiketapahtumatiestostoja. Tästä on hyötyä atk-verotarkastusta tehdessä, jolloin tiedot ovat helposti saatavissa yritykseltä. Atk-verotarkastuksen käyttäminen helpottaa ja nopeuttaa verotarkastusta, mikä on sekä tarkastajan että tarkastettavan etu. Atk:ta hyödynnettäessä on huomioitava tietoturva. Verotarkastajan on noudatettava verohallinnon tietoturvaohjeita ja salassapitosääntöksiä. Verotarkastajien tietokoneet on suojattu nykyaikaisin tavoin ja verotarkastajat poistavat yrityksen antamat tiedot koneistaan heti tarkastuksen jälkeen. (Verohallinto 2005a.)

Tulevaisuudessa odotettavissa oleva muutos verotarkastustoiminnassa on valvontakäyntien määrän lisääntyminen samalla, kun varsinaisia verotarkastuksia tehdään vähemmän (Verohallinto 2005 b). Kuitenkin verotarkastukset ovat välttämätön osa verovalvontaa, jossa veron oikeellisuus tarkistetaan (Andersson 1996: 29). Näin ollen niiden merkitys tuskin vähenee. Veron oikean määrän tarkastamisfunktiota ei valvontakäynneillä ole. Verovelvollisen kannalta valvontakäynnit näyttäytyvät kevyempinä toimenpiteinä. Ne ovat nopeampia ja painottuvat verovelvollisen ohjaamiseen ja opastamiseen. Niissä voidaan tarkastaa ja kerätä tietoja, mutta huomattavasti pienemmässä mittakaavassa kuin verotarkastuksessa. Valvontakäynneistä ei ole erikseen säännelty, toisin kuin verotarkastuksesta. (Verohallinto 2000a.)

LÄHDELUETTELO

- Aarnio, Aulis (1989). *Laintulkinnan teoria*. Juva: WSOY. ISBN 951-0-15493-8.
- Ahonen, Tero, Jouni Arpalahti, Kirsti Auranen, Ethólen Tommi, Elina Helokoski, Markku Järvenoja, Tarja Kettunen, Anne Klemola, Eija Kuivisto, Hannele Liede, Anu Nikkanen, Ilkka Ojala, Petri Pulkkanen, Timo Sneck. Eija Tannila, Minna Tanska, Susanna Uusitalo, Heikki Vuopala & Leena Äärilä (2006). *Yrityksen vero-suunnittelu 2006*. Helsinki: Talentum Media Oy ja Ernst & Young Oy. ISBN 952-14-1081-7.
- Andersson, Edward (1996). *Verotusmenettelylain kommentaari*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus. ISBN 951-640-824-9.
- Andersson, Edward (2006). *Johdatus vero-oikeuteen*. Helsinki: Talentum Media Oy. ISBN 952-14-1072-8.
- Eerola, Antti, Jyrki Holla, Paula Holmström, Minna Jokela, Janne Kuusela, Markku Järvenoja, Sebastian Kellas, Markku Lepistö, Vesa Paronen, Eric Sandelin, Lauri Soikkeli, Timo Torkkeli, Markku O. Tunturi & Eila Vuorilehto (2005). *Elinkeinoverotus 2005*. Helsinki: KPMG ja Edita Publishing Oy. ISBN 951-37-4227-X.
- Engblom, Ari, Paula Holmström, Jussi Järvinen, Johan Karlsson, Sebastian Kellas, Markku Lepistö, Vesa Paronen, Eric Sandelin, Timo Torkkel, Markku O. Tunturi, Minna Wilander & Eila Vuorilehto (2007). *Elinkeinoverotus 2007*. Helsinki: KPMG ja Edita Publishing Oy. ISBN 978-951-37-4889-0.
- Haapaniemi, Matti (2001). *Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys. ISBN 951-855-186-3.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotuslain, enakkoperintälain, arvonlisäverolain ja verohallintolain sivullisen tiedonantovelvollisuutta ja viranomaisten välistä tietojenvaihtoa koskevien säännösten muuttamisesta. HE 336/1994 vp.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi. HE 131/1995 vp.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja enakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta. HE 53/1998 vp.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi. HE 149/1999 vp.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verolakien muuttamiseksi. HE 57/2004 vp.
- Hautamäki, Veli-Pekka (2004). *Hyvän hallinnon toteuttaminen*. Helsinki: Edita Publishing Oy. ISBN 951-37-4271-7.

- Heuru, Kauko (2003). *Hyvä hallinto*. Helsinki: Edita Publishing Oy. ISBN 951-37-3942-2.
- Holla, Jyrki (2002). *Verotarkastuksesta*. tax&legal view 2002: 1, 8–9.
- Härkönen, Jorma (1988). *Ennakontarkastus*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus. ISBN 951-640-386-7.
- Koponen, Juha (2003). *Yrittäjän verokäsikirja*. 1. painos. Helsinki: Verotieto Oy. ISBN 952-9898-74-6.
- Kulla, Heikki (2004). *Hallintomenettelyn perusteet*. 6. painoksen lisäpainos. Helsinki: Talentum Media Oy. ISBN 952-14-0744-1.
- Kuortti, Hannu (2007). *Verotarkastustoiminnan nykytila, toiminnan kehittämistarpeet ja tulevaisuudennäkymät*. Verotus 2007: 4, 403–416.
- Lahtinen, Lauri (2000). *Hyvä verotarkastustapa*. Tilisanomat 2000: 3, 12–17.
- Laitinen, Mirjami & Tomi Peltomäki (2008). *Ennakkoperintä*. Helsinki: WSOYpro. ISBN 978-951-0-25429-5.
- Leoska, Ahti (1999). *Hyvä verotarkastustapa verotarkastuksissa*. Tilintarkastus 1999: 7, 473–476.
- Lohiniva-Kerkelä, Mirva (2003). *Verosalaisuus*. Helsinki: Edita Publishing Oy. ISBN 951-37-3928-7.
- Mehtonen, Pekka (2005). *Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat – erityisesti strategisen suunnittelun dokumentoinnista ja reaaliargumentaatiosta*. Helsinki: Edita Publishing Oy. ISBN 951-37-4380-2.
- Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2004). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. 4. painos. Helsinki: Talentum Media Oy. ISBN 952-14-0807-3.
- Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2007). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. 5. painos. Helsinki: Talentum Media Oy. ISBN 978-952-14-1180-9.
- Mäenpää, Olli (2000). *Hallinto-oikeus*. 3. laitos. Helsinki: WSLT Oy. ISBN 951-670-038-1.
- Mäenpää, Olli (2003). *Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet*. Helsinki: Edita Publishing Oy. ISBN 951-37-3934-1.
- Niskakangas, Heikki (2007). *Henkilöverotus*. Helsinki: WSOYpro. ISBN 978-951-0-25430-1.

- Puronen, Pertti (1996). *Verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu – verotuksen hallinnon keskeinen tavoite*. Verotus 1996: 4, 346–356.
- Puronen, Pertti (2004). *Turvaa oikeutesi verotuksessa*. Helsinki: WSOY Lakitieto 2004. ISBN 951-670-121-3.
- Ryynänen, Olli (2000). *Bevisning i inkomstbeskattningen*. Helsinki: Svenska handels-högskolan. ISBN 951-555-650-3.
- Ryynänen, Olli (2001). *Selvittämismvelvollisuus ja todistustaakka verotuksessa*. Defensor Legis 2001: 2, 262–285.
- Räbinä, Timo & Olli Tervo (1995). *Sivullisen tiedonantovelvollisuutta ja viranomaisten välistä tietojen vaihtoa koskevien säännösten uudistaminen*. Verotus 1995: 3, 283–291.
- Saraviita, Ilkka (2000). *Perustuslaki 2000*. Helsinki: Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton Kustannus. ISBN 952-14-0246-6.
- Savolainen, Vesa & Väinö Teperi (2000). *Jälkiverotus*. Helsinki: Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton Kustannus. ISBN 952-14-0202-4.
- Sisäasiainministeriö (2006a). Sisäasiainministeriön tiedote 9.2.2006 [online]. Valtioneuvosto hyväksyi neljännen talousrikosohjelman vuosille 2006-2009. Saatavana Internetissä:
<URL:<http://www.intermin.fi/intermin/bulletin.nsf/PFBD/6F644BD66A110BABC225711000438A5A?opendocument>>.
- Sisäasiainministeriö (2006b). Asettamispäätöskirje SM023:00/2006, 25.4.2006 [online]. Saatavissa Internetissä:
<URL:[http://www.intermin.fi/intermin/images.nsf/files/568a757d2c60ccb8c2257172003e1a87/\\$file/asettamispaatos_harmaatalous.pdf](http://www.intermin.fi/intermin/images.nsf/files/568a757d2c60ccb8c2257172003e1a87/$file/asettamispaatos_harmaatalous.pdf)>.
- Sisäasiainministeriö (2006c). Talousrikosten ja harmaan talouden torjuntaan liittyvän viranomaisyhteistyön kehittämiseen tarvittavia lainsäädäntömuutoksia valmisteleva työryhmä, väliraportti 14.12.2006 [online]. Saatavissa Internetissä:
<URL:http://www.hare.vn.fi/upload/Asiakirjat/11585/98042_Lausuntopyynto_SM023_00_2006_raportti.doc>.
- Sisäasiainministeriö (2008). Talousrikosten ja harmaan talouden torjuntaan liittyvän viranomaisyhteistyön kehittämiseen tarvittavia lainsäädäntömuutoksia valmistelevan työryhmän valmisteleva hallituksen esitysluonnos, 25.1.2008 [online]. Saatavissa Internetissä:
<URL:[http://www.intermin.fi/intermin/images.nsf/files/9b47e27f7ea789acc22573f400336fbc/\\$file/hallituksen%20esitys%20virkelaki%20250108.pdf](http://www.intermin.fi/intermin/images.nsf/files/9b47e27f7ea789acc22573f400336fbc/$file/hallituksen%20esitys%20virkelaki%20250108.pdf)>.

- Soikkeli, Lauri (2003). *Luottamuksensuojasta verotuksessa*. *tax&legal view* 2003: 4, 16–17.
- Soikkeli, Lauri (2004). *Luottamuksensuoja verotuksessa – soveltaminen oikeuskäytännön valossa*. Helsinki: WSOY Lakitieto. ISBN 951-670-087-X.
- Tikka, Kari, Olli Nykänen & Janne Juusela (2008). *Yritysverotus I-II*. Helsinki: WSOY-pro. ISBN 978-951-0-25436-3.
- Toivanen, Timo (1998). *Verotarkastuksesta ja oikeusturvasta*. *Verotus* 1998: 3, 285–288.
- Valtioneuvosto (2007). Valtioneuvoston hankerekisteri. SM023:00/2006, Henkilöt, 15.1.2007 [online]. Saatavana Internetissä:
<URL:http://www.hare.vn.fi/mKokoonpanonSelailu.asp?h_iID=11585&tVNo=6&sTyp=Selaus>.
- Verohallinto (1998). Verohallinnon julkaisu 15.10.1998. Aineellisen ja menettelyohjauksen kehittämistyöryhmä. Kannanotot ja toimenpide-ehdotukset oikeusturvatyöryhmän ehdotuksiin.
- Verohallinto (2000a). Verohallituksen ohje, Dnro 435/39/2000, 18.2.2000 [online]. Verovalvonnan muodoista. Saatavana Internetissä:
<URL:http://www.edilex.fi.proxy.tritonia.fi/virallistieto/verohallituksen_diarioidut_ohjeet/2000_0218.html>.
- Verohallinto (2000b). Verohallituksen ohje, Dnro 569/38/2000, 22.3.2000 [online]. Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. Saatavissa Internetissä:
<URL:http://www.vero.fi/default.asp?article=437&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN>.
- Verohallinto (2000c). Verohallituksen ohje, Dnro 1876/60/2000, 4.7.2000 [online]. Verotarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö.
- Verohallinto (2002). Verohallinnon julkaisu 5.3.2002 [online]. Hyvä verotarkastustapa. Saatavissa Internetissä:
<URL:http://www.vero.fi/default.asp?article=313&domain=VERO_MAIN&path=5,298,304,415&language=FIN>.
- Verohallinto (2004a). Verohallituksen ohje, Dnro 458/38/2004, 27.2.2004 [online]. Hallintolaki ja verolainsäädännön muutokset. Saatavana Internetissä:

<URL:http://www.vero.fi/default.asp?article=2905&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN>.

Verohallinto (2004b). Verohallinnon julkaisu 3.12.2004 [online]. Verovalvonnan tilastot. Saatavissa Internetissä:

<URL:http://www.vero.fi/default.asp?article=3575&domain=VERO_MAIN&path=5,298,304,412&language=FIN>.

Verohallinto (2005a). Verohallinnon julkaisu 3.10.2005 [online]. Atk-verotarkastus – Ohje verovelvolliselle. Saatavana Internetissä:

<URL:http://www.vero.fi/default.asp?article=4177&domain=VERO_MAIN&path=5,298,304,415&language=FIN>.

Verohallinto (2005b). Verohallituksen julkaisu 11.11.2005 [online]. Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2007–2011. Saatavana Internetissä:

<URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4507;1488618>>.

Verohallinto (2006a). Verohallituksen julkaisu 350.06. Vuosikertomus 2005. Verovalvonta mahdollistaa tasapuolisuuden. Helsinki: Verohallitus. ISSN 0356-2581.

Verohallinto (2006b). Verohallituksen julkaisu 352.06. Taskutilasto 2006. Tarkastustoiminnan kattavuus 2003–2005.

Verohallinto (2007a). Verohallituksen ohje, Dnro 132/39/2007, 17.1.2007. Sivullisilmoittajan laiminlyöntimaksu.

Verohallinto (2007b). Verohallinnon julkaisu 1.11.2007 [online]. Verohallinnon organisaatio ja työnjako. Saatavana Internetissä:

<URL:http://www.vero.fi/default.asp?article=1408&domain=VERO_MAIN&path=5,422&language=FIN>.

Verohallinto (2007c). Verohallituksen päätös, Dnro 1888/38/2007, 19.12.2007. Verohallituksen päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista.

Verohallinto (2007d). Verohallituksen ohje, Dnro 1809/32/2007, 21.12.2007. Verohallituksen yhtenäistämisohteet vuodelta 2007 toimitettavaa verotusta varten.

Verohallinto (2007e). Verohallituksen julkaisu 350.07. Vuosikertomus 2006. Verovalvonta turvaa verotulot. Helsinki: Verohallitus. ISSN 0356-2581.

Verohallinto (2007f). Verohallituksen julkaisu 352.07. Taskutilasto 2007. Tarkastustoiminnan kattavuus 2004–2006.

Verohallinto (2007g). Verohallituksen julkaisu 38.07.1. Verotiedote 1/2007. Konserni-verokeskuksen asiakasmäärä kasvaa. Helsinki: Verohallitus. ISSN 0356-2581.

- Verohallinto (2007h). Verohallituksen julkaisu 43.07. Henkilöverotuksen käsikirja, verovuosi 2006. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Verohallinto (2008). Verohallinnon julkaisu, tammikuu 2008 [online]. Verohallinnon esittelykalvot. Saatavana Internetissä:
<URL:<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5133;508571>>.
- Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti (2003). 11.3.2003. Viranomaisyhteistyön kehittämisprojektin toiminta vuosina 2001–2002.
- Wikström, Kauko (2006). *Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa*. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, julkisoikeuden sarja A: 35. ISBN 951-29-3089-7.