

14. Pos.3. Hyvä verotarkastustapa.

Verovelvollisen sekä kirjanpitovelvollisen oikeussuoja

Tarkastelen verohallituksen yleisohjetta - "Hyvä verotarkastustapa", - (joka on kaikkien tilattavissa verottajalta). Seuraavassa yhteenvedossa pyritään tarkastuksen kulun mukaisessa järjestyksessä yleisesti ja tiivistetysti ilmaisemaan hyvään verotarkastusmenettelyyn kuuluvat asiat. Olen aineistoa tiivistämällä, sekä muuta viiteaineistoa hyväksi käyttämällä, pyrkinyt tuomaan esille oleellisimman.

Olen lisäksi tutkinut että käyttänyt - lähdeaineistona kotimaista oikeuskirjallisuutta, asiantuntijoiden ja oikeusoppineiden kirjoituksia, valtionvarainministeriön työryhmämuistiota, ja verohallinnon virallisjulkaisuja aiheesta. Verotarkastus on viranomaistoimintaa, josta säädetään verotusmenettelylaissa (VML), ennakkoperintälaissa ja arvonnäköverolaissa, - verotarkastusta koskevia säännöksiä on tarkennettu edellä mainittujen lakien nojalla annetuissa asetuksissa.

PL 22 § lausuu: Julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen. Edellinen liittyy vahvasti myös virkamiestoimintaan verotuksessa ja on omiaan antamaan suojaa mielivaltaa vastaan, sekä toimii lähtökohtaisesti oikeudenmukaisen oikeusjärjestyksen ja oikeudenmukaisuuden turvaajana. >>Perusoikeusuudistuksessa (HE 390/1993 vp, s.75) korostettiin, että turvaamisvelvollisuus koskee perusoikeuksien toteutumisesta paitsi julkisen vallan ja yksityisten välisissä myös yksityisten keskeisissä suhteissa: Perusoikeudet, 1999, Pekka Hallberg.<< Perusoikeusuudistusta koskeneessa HE:ssa 309/1993 asia ilmaistiin seuraavasti: >>Lainalaisuusvaatimus, velvollisuus kaikessa virkatoiminnassa noudattaa tarkoin lakia, on ymmärrettävä kaikkeen julkisen vallan käyttöön liittyvänä velvoitteena soveltaa oikeusjärjestystä kokonaisuudessaan, mukaan lukien perusoikeussäännökset. Perustuslain 118,1 §:ssä säädetään, että virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Poikkeaminen tästä on lähtökohtaisesti virkavelvollisuuksien vastaista menettelyä, josta voi aiheutua oikeudellisia haittaseuraamuksia, jopa rangaistus. Tämä ilmenee myös rangaistavaa virkavirhettä koskevissa yleissäännöksissä RL 40:10-11; Klaus Helminen, Kari Lehtola, Pertti Virolainen 2002, s.82<<

Perustuslain 2.3 §:n mukaan kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. "Verotustakin koskee hallinnon lainalaisuuden periaate: julkisen vallankäytön tulee perustua lakiin". >Myrsky – Linnakangas v. 2002< >>Perustuslain 2.3 §:n 1. virke ja valtionhallinnon toimielinten lainsäädännössä järjestelyä koskeva 119,2 § tarkoittavat säännösten perustelujen mukaan sitä, että viranomaisten toimivaltuuksien tulee perustua eduskuntalain säännöksiin. Tämä tarkoittaa nimenomaan sellaisia valtuuksia, jotka koskevat yksityisiä oikeussubjekteja; Klaus Helminen, Kari Lehtola, Pertti Virolainen 2002, s.83<<

Perustuslain 81 §:ään sisältyy säännös verotuksen lainalaisuudesta. Tämän legaliteettiperiaatteen mukaan lainsäädännön on sisällytettävä säännökset veron määräämisen perusteista, verovelvollisuudesta ja verovelvollisen oikeusturvasta.

- Asetus verotusmenettelyä sääntelee verotarkastusmenettelyyn liittyviä normeja. Asetuksen 2 §:ssä on säännökset mm. verotarkastuksen aloittamisesta, verovelvollisen kuulemisesta sekä verotarkastuskertomuksesta ja sen sisällöstä.
- Verotusmenettelyasetuksen 3 § puolestaan määrittelee verotarkastuksessa esitettävän aineiston ja omaisuuden, verotarkastuksen suorittamispaikasta säädetään asetuksen 4 §:ssä.
- Ennakkoperintämenettelyä koskevat säädökset löytyvät ennakkoperintälaista ja –asetuksista EPL 37 § ja EPA 35 §.

- Arvonlisäverotusta koskevasta verotarkastuksesta säädetään arvonlisäverolain 169 § ja 169a §:ssä. Arvonlisäverotuksen 10 §:ssä on tarkempia säännöksiä arvonlisäverotusta koskevasta verotarkastusmenettelystä.

"Verotusmenettelylain 26 §:ssä on säädetty tasapuolisuusperiaatteesta, luottamuksensuojasta, kuulemismenettelystä, asian selvittämisestä ja näytön punnitsemisesta sekä päätöksen perustelemisesta. Näitä periaatteita on noudatettava myös verotarkastuksessa". >Leoska, Tilintarkastus 7/1999 s.474.<

>Oik.t.toht. Olli Ryyänen on aiheellisesti huomauttanut veroviranomaisen hankalasta kaksoisroolista: Viranomaisten tehtävä on verosaajien intressissä toisaalta varmistaa verovelvollisten tulojen selvittäminen verotusta varten ja toisaalta heidän tulee selvitystyön päätteeksi toimia mahdollisimman objektiivisina päätöksentekijöinä, joiden tulisi toteuttaa hallinnon lainalaisuutta ja varmistaa verotuksen tasapuolisuus. Ryyänen 2000 s.55.<

>Hyvän verotarkastustavan mukaisesti merkityksellistä on verovelvollisen tasapuolinen ja yhdenvertainen kohtelu. Verotarkastustoiminta edistää oikeudenmukaisen verotuksen toteutumista ja toimii oikeussuojan toteuttajana niin yleisellä tasolla kuin yksilötasolla". "Hyvä verotarkastustapa merkitsee, että verotarkastuksen tehtävä suoritetaan tehokkaasti, laadukkaasti ja verovelvollisen kannalta mahdollisimman vähin haitoin ja kustannuksin. Käsitettä hyvä verotarkastustapa voidaan määritellä hyvän hallinnon lähtökohdasta käsin. Hyvä verotarkastustapa sisältää niin asian menettelyllisen käsittelyn virheettömyyden kuin materiaalisesti oikean ratkaisun". "Verovelvollisen kannalta on lisäksi tärkeää tarkastella perustuslain takaaman hyvän hallinnon ja hyvän verotarkastustavan välistä suhdetta". Leena Sundström 07.2003<

Salassapitovelvollisuus

Verotuksessa pääsääntö on, että veroasiakirjat ovat muihin kuin asianosaisiin nähden aina salassa pidettäviä. Verotarkastajan tulee noudattaa virkamiestä koskevia salassapitosäännöksiä. Nämä säännökset sisältyvät lakiin viranomaisten toiminnan julkisuudesta. Salassapitovelvollisuuden tarkoituksena on suojata verovelvollista. Verotarkastajilla on myös vaitiolovelvollisuus virkatehtävissään saamista tiedoista, mikä tarkoittaa kieltoa paljastaa tietoja sivullisille. Mikäli verotarkastaja luovuttaa tai muutoin ilmaisee sellaisia tietoja, jotka hänen olisi pidettävä salassa, hänet voidaan tuomita rangaistukseen rikoslain 40 luvun virkarikoksia koskevien säännösten mukaan. Esim. Verotarkastajan virkasalaisuuden rikkomisesta on KKO 1989:6, jossa verotarkastaja katsottiin syyllistyneen virkasalaisuuden rikkomiseen, luovutettuaan tietoja yhtiön pienosakkaalle. Verotuslain 132 §:n mukaan veron perimistä varten veroviranomaiselle kertyneet asiakirjat ovat salaisia.

Esteellisyys

Esteellisyyttä arvioitaessa sovelletaan hallintomenettelylain 10-11 §:iä Hallintomenettelylain 10.1 §:ssä luetellaan esteellisyyden perusteet jotka ovat osallisuusjäävi, intressijäävi, edunsaajajäävi, palvelussuhdejäävi, yhteisöjäävi ja yleislausekkeeseen perustuva jäävi. Yleislausekkeeseen perustuva jäävin mukaan virkamies on esteellinen "jos luottamus hänen puolueettomuuteensa muusta erityisestä syystä vaarantuu".

Hyvään verotarkastustapaan kuuluu luopua tarkastuskohteesta, vaikka esteellisyyskysymys ei ole kiistaton. Myös verovelvollisen oikeussuoja edellyttää verotarkastajan ehdotonta puolueettomuutta.

Verottajan vastuu

Perustuslain 2.3 §:n mukaan kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. "Verotustakin koskee hallinnon lainalaisuuden periaate: julkisen vallankäytön tulee perustua lakiin". Myrsky – Linnakangas v. 2002<

>Verotarkastaja vastaa ensi sijassa siitä, että tarkastuskertomukseen on merkitty kaikki asiaan vaikuttavat tiedot oikein ja riittävässä määrin: Valtionvarainministeriö, Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 9.1.98, 36/97<

>Tarkastustoimintaa suorittava verotarkastaja on valtion virkamies, jolla on ehdoton totuudessapysymisvelvollisuus, ja jonka tulee virkavelvollisuutensa mukaisesti noudattaa niin vahvistettuja menettelysääntöksiä kuin myös aineellista verolainsäädäntöä sekä verotusta koskevia ennakkopäätöksiä. Kellosalo, Verotus 1998 s. 276.<

Verovelvollisen myötävaikuttamisvelvollisuus

Verotusmenettelylain 26.4 § korostaa veroviranomaisille ja verovelvolliselle sitä, että selvittämisvelvollisuus ei kuulu ainoastaan toiselle osapuolelle, vaan molemmille tapauksen erityispiirteiden mukaan.

>Verotarkastajan tulisi jakaa esiin ottamansa asiat selvästi sellaisiin, joista veroviranomaisilla on näyttövelvollisuus, ja toisaalta niihin, joissa velvollisuus näytön esittämiseen on tarkastuksen kohteella. Silloin, kun verovelvollinen on määrää esittää näyttöä tietystä seikasta, on veroviranomaisen varmistuttava siitä, että verovelvollisella on todellinen mahdollisuus täyttää näyttövelvollisuus: Ryyänen 2000 s.25.<

>Verotuksen tehokkuus edellyttää yleisesti verovelvollisen laajaa myötävaikuttamisvelvollisuutta verotuksen toteuttamisessa. Ryyänen 2000 s.29 s. >Myötävaikuttamisvelvollisuuden laiminlyönti on sanktioitu. Ryyänen, verotus 2001 s.346<

> Veroviranomainen vastaa kuitenkin viime kädessä siitä, että asia tulee selvitettyksi. Hallituksen esitys 53/1998 s.10-11.< Sekä HmenL 17 §:n mukaan viranomaisen on huolehdittava asian selvittämisestä. Myös siten, ettei asianosaisten yhdenvertaisuutta loukata.

Selvittämisvelvollisuudesta on myös HKäyttöL 33 §:ssä omat säännöksensä.

> EIS 6 artikla sekä EIT tulkinnan mukaan: Tilanne on mikäli kansallisen lain mukaan hallinnollisesti säädetty tarkastus tai muu menettely tosiasiallisesti muistuttaa siinä määrin rikosprosessia, että tulkinnan kohteena olevana on rikoksesta syytetyn asema EIS:n autonomisen tulkinnan mukaisesti. Tällöin EIS 6 artikla: syytettyä koskevat oikeudet on otettava huomioon jo hallinnollisessa menettelyssä. E. Andersson on katsonut Ruotsin ja Norjan ylimpien oikeusasteiden ottaman kannan perusteella, että myös Suomen lainsäädännön mukainen veronkorotus on sanktioluonteinen seuraamus, jolloin verovelvollisen asema on tosiasiallisesti rinnastettava syytettyyn: Andersson 2002, s.353. Luonnollisesti myös editointivelvollisuuden ulottaminen "syytettyyn" on sopimuksen vastaista: Laura Ervo 2005, s.255.<

>Aina myötävaikuttamisvelvollisuuden täyttäminen ei kuitenkaan ole verovelvollisen taloudellisten tai muiden intressien mukaisia. Myötävaikuttamisvelvollisuudesta poikkeuksen muodostavat sellaiset verotarkastukset, joihin sisältyy rikosepäily, sillä rikoksesta epäiltyä ei verolainsäädännössä voida velvoittaa oman mahdollisen rikoksensa selvittämiseen. Ryyänen 2000 s.28<

Verohallinnon ohjeet hyvästä verotarkastustavasta. Virallismietintöjen lausumaa sekä oikeusoppineiden lausuntoja aiheesta.

1. Verotarkastuksen määrittely ja tarkoitus

>Verotuksen toimittaminen perustuu verovelvollisen ja muiden antamiin tietoihin. Verohallinnon tavoitteena on toimittaa sen tehtäviin kuuluva verotus ammattitaitoisesti, oikeudenmukaisesti ja tasapuolisesti sekä aiheuttaa varsinaisten verojen lisäksi mahdollisimman vähän kustannuksia ja haittaa taloudelliselle toiminnalle. Oikeamääräistä ja –aikaista verokertymää varmistaa osaltaan verovalvonta, joka turvaa sekä veronsaajien etua että verorasituksen oikeudenmukaista jakaantumista verovelvollisen kesken.

Verotarkastus on viranomaistoimenpide, jossa tarkastettavan vero- tai ennakonpidätysvelvollinen taikka muun verosta vastuussa olevan kirjanpito- tai muistiinpanoaineistoa tutkimalla ja muita tietoja hankkimalla selvitetään, onko lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi tai maksuvelvollisuuden täyttämiseksi annettu oikeat ja riittävät tiedot. Verotarkastuksessa selvitetään tarkastettavan toiminnan laatu ja laajuus sekä, miten toiminta on merkitty kirjanpitoon ja onko kirjanpidossa ilmenevät tiedot ilmoitettu oikein veroviranomaiselle. Tarvittaessa tehdään esitys virheellisiin tietoihin perustuvan verotuksen tai maksuunpanon korjaamiseksi. Verotuksen tasapuolisuuden mukaisesti korjausesitykset tehdään tarvittaessa myös verovelvollisen eduksi. Verotarkastuksessa annetaan lisäksi neuvoja ja ohjausta sekä kerätään vertailutietoja muista verovelvollisista; Verohallituksen yleisohje Hyvä verotarkastustapa<

"Suurin kohderyhmä verotarkastuksista ovat kirjanpitovelvolliset eli lähinnä yritysasiakkaat. Kun kirjanpitovelvollisten osalta veroilmoitus perustuu kirjanpitoon, verotarkastuksen tehtävä on selvittää, mitä verovelvollisen kirjanpitoaineisto sisältää". "Verovalvontaprosessin tarkoituksena on varmistaa veronmääräämisprosessin oikeellisuus, turvata verotulojen kertymistä sekä ylläpitää verojärjestelmän uskottavuutta". >Walden Tilisanomat 1/1997 s40.<

"Verotarkastuksella on lisäksi tärkeä ohjaus- ja neuvontatehtävä, sillä veroviranomainen on velvollinen tarkastusta suorittaessaan antamaan opastusta ja ohjeita verovelvolliselle. Tavoitteena on suorittaa verotarkastus siten, että siitä aiheutuu mahdollisimman vähän haittaa verovelvollisen liiketoiminnan harjoittamiselle". >Leoska, Tilintarkastus 7/1999 s.476.<

"On kuitenkin huomattava, ettei verotarkastus ole erillinen verotuksen muoto. Kirjanpidon tai muiden asiakirjojen sekä aineiston ja ominaisuuden tarkastus on osa verotusta tai muutoksenhakua riippuen siitä, missä vaiheessa verotarkastus suoritetaan". >Edward Andersson 1996 s.28.<

2. Verotarkastajien valtuudet ja vastuu

> Verotarkastaja on tarkastustehtävään määrätty verohallinnon virkamies. Verotarkastus voi olla yleisesti virkamiehen toimenkuvana tai virkamies voidaan yksittäistapauksittain määrätä suorittamaan verotarkastus. Verotarkastusta suorittavan on tarvittaessa osoitettava henkilöllisyytensä ja selvitettävä toimivaltansa verovelvolliselle.

Verotusta koskeva toimivalta kuuluu pääsääntöisesti verovelvollisen kotipaikan verovirastolle (Veromenettelylain 6.1 §:n). Verotarkastus on verotuksen vaihe ja siksi verovelvollisen kotipaikan verovirasto tekee myös verotarkastuksen suorittamista koskevat ratkaisut. Kotipaikan verovirasto voi kuitenkin tarkoituksenmukaisuussyistä pyytää toista verovirastoa suorittamaan asiakkaansa tarkastuksen.

Verotarkastajan esteellisyydessä noudatetaan hallintomenettelylain esteellisyyisperiaatteita, joita ovat mm. sukulaisuus tai jos luottamus puolueettomuuteen muusta erityisestä syystä vaarantuu. Hyvän verotarkastustavan mukaista on, että verotarkastaja ei tee päätöstä omaan tarkastukseensa perustuvassa verotuksessa ja maksuunpanosta.

Verotarkastajan tulee noudattaa virkamiestä koskevia salassapitosäännöksiä. Verotuksessa pääsääntö on, että veroasiakirjat ovat muihin kuin asianosaisiin nähden aina salassa pidettäviä. Laissa säädetyn edellytyksin tietoja voidaan luovuttaa viranomaisille ja muille niiden saantiin oikeutetuille.

Verotarkastajan on toimittava huolellisesti ja puolueettomasti. Tarkastajan on perusteltava ratkaisuehdotuksensa ja johtopäätöksensä tosiasioihin.

Verotarkastajien vastuusta on voimassa, mitä virkamiesten vastuusta yleensäkin on säädetty.

Verotarkastaja vastaa ensisijaisesti siitä, että tarkastuskertomukseen on merkitty kaikki asiaan vaikuttavat tiedot oikein ja riittävässä määrin; Verohallituksen yleisohje; Hyvä verotarkastustapa < .

3. Tiedonantovelvollisuus verotarkastuksen yhteydessä

> Verovelvollisen tiedonantovelvollisuus verotarkastuksessa on laaja. Varsinaisen kirjanpitoaineiston lisäksi esittämisvelvollisuuden piiriin kuuluu kaikki muukin aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen verovelvollisen verotuksessa. Verotarkastaja harkitsee, mikä aineisto on tarkastuksen kannalta tarpeellista.

Verotarkastuksen yhteydessä voidaan hankkia tietoja myös sivullisilta eli muilta kuin verovelvolliselta itseltään.

Tiedusteltava asia yksilöidään siten, että tiedot voidaan antaa. Pyydetty tiedot saattavat koskea asiaa, josta lain mukaan on oikeus kieltäytyä todistamasta. Tiedot on siitä huolimatta annettava, jos ne ovat verotukseen vaikuttavia, taloudellista asemaa koskevia. Pyydetty tiedot saattavat esimerkiksi viranomaisten salassapitovelvollisuudesta johtuen olla sellaisia, joista lain mukaan ei saa todistaa. Tällaisetkin tiedot on annettava, jos ne ovat verotukseen vaikuttavia, taloudellista asemaa koskevia; Verohallituksen yleisohje Hyvä verotarkastustapa<

"Viranomaisyhteistyön kehittämistä on pidetty tärkeänä niin vero-, poliisi, tulli, ja ulosottohallinnossa. Sekä hallitusohjelmissa että talousrikistorjuntaohjelmissa sitä on korostettu halpana ja tehokkaan keinona. Kehittämisen painopiste on 1990-luvulla siirtynyt yhteistyötä estävien ja salassapitosäännösten poistamisesta aktiivisempien yhteistyön muotojen rakentamiseen ja viranomaisten välisen tietojen vaihdon mahdollisuudet ovat monien vaiheiden jälkeen kehittyneet positiivisesti. Viranomaisten käytännön yhteistyön painopiste on vähitellen siirtynyt toisen viranomaisen avustamiseksi annettavasta virka-avusta molempia osapuolia hyödyttävään reaaliaikaisesti tapahtuvaan aktiiviseen yhteistyöhön". >Valtionvarainministeriön työryhmämuistioita 26/99 s.100.< "Tiivis yhteistyö on parantanut verotarkastustoiminnan tuloksellisuutta ja vaikuttavuutta". >Verohallinnon työryhmämuistio 25.10.2001 s.22.< Edelliseen liittyy oleellisesti myös paradoksi; eli virkamiestoiminnan tiivis yhteistyö jolla on ilmeinen vaikutus verovelvollisen oikeussuoja oletamaan.

>>Vielä on syytä mainita EIS 8 artiklan ja sen kanssa lähes samansisältöinen KP-sopimuksen 17 artiklan määräykset, jotka koskevat yksityis- ja perhe-elämän sekä kodin ja kirjeenvaihdon suojaa. Näihin oikeuksiin saadaan EIS 8,2 artiklan mukaan puuttua vain lakiin sisältyvän säännöksen nojalla ja 2 kohdassa luetuin perustein, joita ovat mm. epäjärjestys ja rikollisuuden estäminen sekä muiden henkilöiden ja vapauksien turvaaminen: Esitutkintaperiaatteiden tarkastelusta; kirjasta >Esitutkinta ja Pakkokeinot; Klaus Helminen, Kari Lehtola, Pertti Virolainen<<

4. Tarkastusaika ja -paikka

"Verotarkastuksesta ilmoitetaan verovelvolliselle yleensä etukäteen, mutta se voidaan suorittaa erityisistä syistä myös etukäteen ilmoittamatta. Aloittamisajankohdasta päätettäessä otetaan mahdollisuuksien mukaan huomioon verovelvollisen toivomukset. Myös tarkastuspaikasta päätettäessä huomioidaan olosuhteet sekä verovelvollisen toivomukset, ja edellyttää, että verotarkastaja saa käyttöönsä tarkastukseen soveltuvat tilat, sekä apuvälineet ja apulaiset. Jos tarkastus toimitetaan muualla on verovelvollisen toimitettava tarkastettava aineisto tarkastuspaikalle". >Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

> Hyvään tarkastustapaan kuuluu tarkastuksesta etukäteen ilmoittaminen. Tavallisin tilanne onkin se, että verovelvolliselle ilmoitetaan verotarkastuksesta 1-3 viikkoa etukäteen. Hirvonen, Veropintopäivät 1998 s.129. <

5. Tarkastuksen suorittaminen

5.1 Tarkastukselle valmistautuminen

> Ennen tarkastukselle lähtöä verotarkastaja tutustuu tarkastuskohteesta verohallintoon kertyneisiin ja muihinkin saatavissa oleviin tietoihin. Tämä nopeuttaa tarkastuksen aloittamista ja auttaa sen kohdentamista. Tällaisia asiakirjoja ovat verovelvollisen antamat veroilmoitukset, maksuvalvonnan tiedot, mahdolliset vertailutiedot, ennakkoratkaisut, eri rekistereiden tiedot jne. Verotarkastajien on myös syytä tutustua verovelvollista koskevaan edelliseen tarkastuskertomukseen ja tarkastuskohteen toimialaa koskevaan verotus ja oikeuskäytäntöön; Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

5.2 Kirjanpitojärjestelmän kartoitus ja atk-verotarkastus

> Verotarkastuksissa pyritään hyödyntämään yrityksen elektronista kirjanpitoaineistoa, jolloin verotarkastus aloitetaan atk-tarkastuksella. Siinä kartoitetaan verovelvollisen laskentajärjestelmä ja valitaan tarvittava konekielinen aineisto, joka siirretään verohallinnon tietokoneelle. Verovelvollisen aineiston käsittelyssä noudatetaan verohallinnon tietoturvaohjeita. Atk-tarkastus aloitetaan hyvissä ajopissa ennen varsinaisen verotarkastuksen alkamista, koska kartoituksen tekemiseen sekä aineiston valintaan, siirtoon ja muokkaamiseen tarvitaan sekä yrityksen että atk-verotarkastajan aikaa. Atk-verotarkastaja muokkaa aineiston tarkastusryhmän käyttöön. Tämän jälkeen aineistoa voidaan luokitella ja selata sekä tehdä siitä poimintoja verotarkastuksessa hyödynnettäväksi. Tarkoituksena on toisaalta kohdentaa verotarkastusta entistä peremmin, toisaalta lyhentää tarkastuspaikalla käytettävää aikaa; >Verohallituksen yleisohje Hyvä verotarkastustapa<

"Atk-verotarkastukseksi kutsutaan verohallinnossa tarkastustapaa, jossa hyödynnetään mahdollisimman paljon tarkastettavan yrityksen sähköiseen muotoon arkistoituja taloushallinnon ja kirjanpidon liiketapahtumatiedostoja ja niiden aputiedostoja". "Koska suurin osa yritysten kirjanpitoa on konekielisessä muodossa, voidaan yrityksen kirjanpitoaineisto siirtää verotarkastajien tietokoneelle". >Vitikainen, Tilintarkastus 3/1997 s. 256<

5.3 Alkukeskustelu

> Verotarkastus aloitetaan mahdollisuuksien mukaan aina alkukeskustelulla verovelvollisen tai hänen edustajiensa ja mahdollisesti avustajiensa kanssa. Alkukeskustelussa selvitetään

verotarkastuksen tavoitteet, kulku ja jatkotoimenpiteet sekä pyritään saamaan kokonaiskuva verovelvollisen liiketoiminnasta, kirjanpidosta ja veroasioiden hoidosta.

Alkukeskustelussa voidaan selvittää mm. seuraavia asioita:

- Toiminnan laatu, laajuus ja erityispiirteet sekä toimipaikat
- Intressiyitykset ja niiden sijainnit
- Omistussuhteet ja omistajien osallistuminen toimintaan
- Omistajien muut liikesuhteet
- Henkilökunnan määrä
- Yrityksen kirjanpitojärjestelmä ja tarkastettavan aineiston laatu, laajuus ja sijainti
- Veroasioista ja kirjanpidosta vastaavat henkilöt
- Eri verolajeja koskevien asioiden käsittely
- Tarkastuksen kohteeksi tulevat verolajit ja niiden painopistealueet
- Ensisijaisesti tarkastettavat ajanjaksot
- Suoritettavat kiertokäynnit sekä tarkastettavat toimipaikat
- Yrityksen ulkomailla sijaitsevien toimipaikkojen sekä tytä- ja muiden intressiyritysten tarkastaminen
- Verotarkastuksen arvioitu aikataulu

Alkukeskustelussa sovitaan myös tarkastuksen käytännön järjestelyistä, kuten työtilojen, apulaisten ja apuvälineiden käytöstä; Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

5.4 Aineiston tarkastaminen

Verotarkastus voidaan suorittaa joko kokonaistarkastuksena tai osittaistarkastuksena. Hyvään verotarkastustapaan kuuluu, että kokonaistarkastuksessa tutkitaan kunkin tarkastettavan verolajin kannalta olennaiset asiat, aineistot ja laskentajärjestelmät ainakin yhdeltä kalenterivuodelta taikka tili- ja valvontavuodelta. Aineiston laajuudesta riippuen tarkastus voidaan tehdä riittävien pistokokein. Osittaistarkastus on asiallisesti tai ajallisesti kokonaistarkastusta rajoitetumpi.

- Liiketoiminnan ja kirjanpidon vastaavuus
- Tarkastetaan, että liike- tai muut toimintaa koskevat tiedot on kirjattu oikeamääräisesti oikeille tileille ja tilien yhdistelyt on tehty oikein sekä tilinpäätös on oikein johdettu kirjanpidosta
- Veroilmoitusten ja kirjanpidon vastaavuus
- Tarkastetaan, että kunkin verolajin ilmoituksen on johdettu oikein kirjanpidosta tai muistiinpanoista
- Verolainsäädännön noudattaminen
- Tarkastetaan, onko verovelvollinen noudattanut lainsäädäntöä ja oikeuskäytäntöä.

Edellä mainittujen asioiden selvittämiseksi tarkastetaan kunkin verolajin kannalta tarpeellinen aineisto. Tarkastettavaa aineistoa ovat mm. tilinpäätös, pää- ja päiväkirjat, tositteet, toimitusasiakirjat, pöytäkirjat, työ- yms. sopimukset, erilaiset ohjesäännöt, kirjeenvaihto, kirjanpito- ym. järjestelmien kuvaukset ja ohjeet. Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

>Asiakirja aineisto tarkastetaan huolellisesti. Lisäksi aineistosta saatuja tietoja verrataan haastatteluihin ja kuulusteluissa saatuihin tietoihin. Kirjanpidossa ilmeneviä tietoja verrataan saatuihin vertailutietoihin ja pankkitietoihin. Kaikkiin kirjanpitovelvollisen taloudelliseen asemaan vaikuttaneisiin seikkoihin kiinnitetään huomiota. Kirjanpidon luotettavuutta arvioidaan esim. kassatilin ja muun varojen käytön avulla. Kirjanpidon lainmukaisuutta arvioidaan tositteiden

laadun, kirjausten oikea-aikaisuuden, epätavallisten liiketapahtumien jne. perusteella. Edelleen: Arvonlisäverotuksen osalta selvitetään, onko arvonlisävero tilitetty oikean veronalaisen myynnin arvosta ja ovatko ostoista tehdyt vähennykset lakiin perustuvia sekä onko tilitetty tai perittäväksi ilmoitettu arvonlisäveron määrä oikea ja oikea-aikaisesti ilmoitettu. Valtiovarainministeriön työryhmämuistio 1/99 s. 30.<

5.5. Verotusasioiden selvittäminen ja ohjeiden antaminen

> Tarkastuksessa esiin tulleet asiat pyritään selvittämään yhteistyössä verovelvollisen kanssa. Veroviranomaisen lisäksi myös verovelvollisen on osallistuttava mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiassa sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiassa selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, on selvityksen esittäminen ensisijaisesti verovelvollisen asiana.

Tarkoituksena on selvittää asiat mahdollisimman yksityiskohtaisesti jo tarkastuksen kuluessa. Pääsääntöisesti selvitys tapahtuu suullisesti, mutta verovelvollista voidaan pyytää myös kirjallisia selvityksiä. Kirjallisia selvityksiä pyydetessä pyritään arvioimaan niiden vaatima työmäärä suhteessa niistä saatavaan hyötyyn.

Tarkastuksen kuluessa ei kaikkiin asioihin aina saada riittävää selvyyttä. Tämän vuoksi verotarkastaja ennen varsinaista kuulemistä voi pyytää verovelvolliselta lisäselvitystä.

Virallisperiaatteen mukaisesti verotarkastaja hankkii kaikki muutkin selvitykset, jotka ovat asian ratkaisemiseksi tarpeellisia ja ovat hänen saatavissaan. Tämän vuoksi tarkastaja voi joutua hankkimaan tietoja myös muualta, kuten eri rekistereistä, muilta viranomaisilta, pankeilta, verovelvollisen liikekumppaneilta jne.

Hyvään verotarkastustapaan kuuluu opastuksen antaminen myös verotarkastuksen aikana. Ohjeita voidaan antaa suullisesti taikka kirjallisesti osana verotarkastuskertomusta. Tärkeissä ja tulkinnallisista asioissa on annettava kirjallinen ohje tai verovelvollista kehoitetaan hakemaan ennakkopäätös verovirastosta taikka keskusverolautakunnalta.

Verotarkastaja antaa opastusta myös, jos verovelvollinen on tehnyt virheen tai esimerkiksi oikeuskäytännön muututtua tulkinnut asiaa omaksi vahingokseen. Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

>Hallituksen esityksessä lausutaan, että verovelvollinen pystyy luontevimmin esittämään selvitystä taloudellista asemaansa koskevissa asioissa. Toteaa lisäksi, että veroviranomainen vastaa kuitenkin viimekädessä siitä, että asia tulee selvitettyä: HE 53/1993 s.10-11.<

>Virallisperiaate (Hallintomenettelylain 17 §:n mukaan viranomaisen on huolehdittava asian selvittämisestä.) korostaa sitä, ettei päätöksiä tehdä puutteellisen selvityksen pohjalta: Hallberg. Perusoikeudet 1999 s.663.<

Viranomaisen neuvontavelvollisuudesta säädetään hallintomenettelylain 4 §:ssä, jonka mukaan viranomaisen on tarpeen mukaan annettava asianosaisille ja muullekin henkilölle neuvoja. Lisäksi verotusmenettelyasetuksen 2 §:ssä säädetään, että verovelvolliselle annetaan tarvittaessa verotusta koskevaa opastusta ja neuvontaa.

>Tärkeissä ja tulkinnallisissa asioissa on annettava kirjallinen ohje tai tilanteen vaatiessa kehoitettava verovelvollista hakemaan ennakkopäätös verovirastolta tai keskusverolautakunnalta. Verotarkastajan on opastettava verovelvollista myös, jos tämä on tehnyt virheen tai esimerkiksi oikeuskäytännön muututtua tulkinnut asian omaksi vahingokseen: Verohallinto, Hyvä verotarkastustapa s.4<

5.6. Loppukeskustelu (ohjeiden antaminen)

>Aineiston tarkastamisen jälkeen pidetään mahdollisuuksien mukaan aina loppukeskustelu verovelvollisen tai hänen edustajiensa ja mahdollisten avustajiensa kanssa. Loppukeskustelussa verovelvolliselle kerrotaan tarkastushavainnot ja sovitaan keskeneräisten asioiden selvittämisestä. Tarkastuksessa esiin tulleet virheet kuvataan mahdollisimman yksityiskohtaisesti. Perustelut arvioesitykselle kerrotaan mahdollisuuksien mukaan jo loppukeskustelussa. Loppukeskustelussa selvitetään myös tarkastuksen jatkotoimet ja niiden arvioitu aikataulu. Tarvittaessa verovelvolliselle kerrotaan veron maksuunpanosta, lykkäys- ja huojennusmenettelystä sekä valitusmahdollisuuksista. Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

>Verotuksen oikeusturvatyöryhmä on muistiossaan 36/97 kiinnittänyt runsaasti huomiota verotarkastuksen yhteydessä suoritettuun kuulemiseen. Muistiossa todetaan mm. seuraavaa "Verotarkastuksen toimittamisen luonteesta johtuu, että verotarkastajan ja tarkastettavan välinen kommunikaatio tapahtuu suurelta osin suullisesti tarkastuksen aikana. Tämän johdosta suullinen kuuleminen verotarkastuksen yhteydessä on yleensä verovirastoissa tyydyttävästi järjestetty. Sen sijaan kuuleminen ei aina ole toteutunut pienyritysten osalta tyydyttävällä tavalla silloin, kun niiden kirjanpidon tarkastus on vaadittu suoritettavaksi verotoimistossa". Valtionvarainministeriö, Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 9.1.98, 36/97<

>Myös Valtiontalouden tarkastusvirasto on 31.12.1997 valmistuneessa tarkastuskertomuksessa 17/97 kiinnittänyt huomiota verotarkastuksen yhteydessä suoritettuun kuulemiseen. "Tarkastusviraston mielestä tulisi tarkastuksen alkukeskustelu ja loppukeskustelusta tehdä merkintä tarkastuskertomukseen, jolloin tarkastajan esimies voisi niiden pitämistä nykyistä paremmin valvoa. Tarkoituksenmukaista olisi, että kyseinen esimies voisi myös osallistua erityisesti loppukeskusteluun ja havaittujen virheiden käsittelyyn jo tässä vaiheessa". >Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus 31.12.97, 17/97<

>Kommentti: Säännönmukaisesti verotarkastuksen tekniseen suorittamiseen liittyvästä alkukeskustelusta sekä loppukeskustelusta mainitaan verotarkastuksen suorittamiseen liittyvässä oikeuskirjallisuudessa. Verohallinnon - Hyvää verotarkastustapa - koskevassa ohjeessa suullisesta kuulemisesta osana loppukeskustelua mainitaan ohjeellisesti viittamaalla "mahdollisuuteen kuulla". Kuuleminen on oleellinen osa pyrkimystä objektiiviseen kontradiktorisuuden sekä diskursiivisuuden toteutumiseen. Kausaalisen aineiston verifiointi ja konstituointi, aineellista totuutta ilmentäväksi, edellyttää osapuolten kykyä yhteistyöhön. Kuuleminen tuleekin toteuttaa ehdottomana edellytyksenä hyvää verotarkastustapaa. Y.R.<

>Verotarkastuksessa, kuten verotusmenettelyssä yleisestikin, sovelletaan hallintomenettelylain ilmaisemaa palveluperiaatetta. Viranomaisten neuvontavelvollisuus säädetään hallintomenettelylain 4 §:ssä, jonka mukaan viranomaisen on tarpeen mukaan annettava asianosaiselle ja muullekin henkilölle neuvoja. Lisäksi verotusmenettelylain 2 §:ssä säädetään, että verovelvolliselle annetaan tarvittaessa verotusta koskevaa opastusta ja neuvontaa. Leena Sundström 07.2003< Tärkeissä ja tulkinnallisissa asioissa on annettava kirjallinen ohje tai tilanteen vaatiessa kehotettava verovelvollista hakemaan ennakkopäätös verovirastolta tai keskusverolautakunnalta. >Hyvään verotarkastustapaan kuuluu opastusta ja ohjeiden antaminen verovelvolliselle jo verotarkastuksen aikana. Myös hyvä hallintotapa edellyttää verotarkastajan avointa suhtautumista verovelvollisten erilaisiin tiedusteluihin. Kulla 2000 s.78.<

6. Alustava tarkastuskertomus

>Tarkastushavainnot kirjataan verovelvollisen kuulemista varten alustavaan tarkastuskertomukseen. Se pyritään kirjoittamaan tarkastuskertomuksen muotoon, jolloin se koostuu periaatteessa kohdasta 8.2. esitetyistä asioista.

Alustavassa tarkastuskertomuksessa tarkastushavainnot kuvataan tarpeellisessa laajuudessa siten, että verovelvollinen pystyy antamaan vastineen niiden pohjalta. Kertomukseen laaditaan yleinen osa, johon sisällytetään selvitystä mm. verovelvollisen liiketoiminta, kirjanpidosta ja tarkastuksen kulkuun liittyvissä seikoista.

Yleistä osaa seuraavat verolajikohtaiset osiot, joihin sisällytetään asianomaisten verolajien tarkastuksista tehdyt havainnot ja selvitykset.

Virheluettelot laaditaan tili- tai valvontakausittain verolajikohtaisesti eriteltyinä. Virheluetteloihin sisällytetään myös tarkastettavan vahingoksi tapahtuneet virheet. Oikaisut voidaan tehdä myöhemminkin erillisen hakemuksen pohjalta.

Verotarkastuksessa voi tulla ilmi seikkoja, jotka edellyttävät verorikosasian tai turvaamistoimenpiteen välitöntä vireille panoa. Jos verotarkastus ei ole vielä ehtinyt niin pitkälle, että voitaisiin laatia alustava tarkastuskertomus, verotarkastaja kirjoittaa tarkastushavainnostaan muistion. Muistio toimitetaan asianvalvojalle rikosasian tai turvaamistoimenpiteiden hoitamista varten. Kun muistio liittyy rikos- tai turvaamisasiaan, sen tiedoksiantamisessa ja kuulemisessa noudatetaan näitä asioita koskevia säädöksiä.

Alustavasta tarkastuskertomus laaditaan viivytyksettä mahdollisuuksien mukaan kaikkien verolajien osalta samanaikaisesti. Mikäli esimerkiksi lisäselvityksen hankkiminen olennaisesti viivästyttää alustavan tarkastuskertomuksen laatimista, siitä ilmoitetaan verovelvolliselle. <Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa>

>Hyvän verotarkastustavan ja verotusmenettelyasetuksen 2 §:n mukaan tarkastuksen kuluessa verovelvolliselle on, mikäli mahdollista, kerrottava tarkastuksen kulusta. Verovelvolliselle tulisi informoida tarkastuksen etenemisestä erityisesti sellaisissa tapauksissa, joissa jälkityöt vievät runsaasti aikaa tai alustavan tarkastuskertomuksen lähettäminen jostain syystä huomattavasti viivästyy. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus 31.12.97, 17/97<

>Verovelvolliselle on annettava riittävästi aikaa tutustua alustavaan tarkastuskertomukseen ja antaa siitä vastineensa, Jos tarkastettava aineisto on ollut tarkastettavana muualla kuin verovelvollisen toimistossa, tulee verovelvolliselle ilmoittaa, että tämä voi noutaa aineiston. Hyvään verotarkastustapaan kuuluu aineiston palauttaminen jo ennen alustavan tarkastuskertomuksen lähettämistä verovelvolliselle, sitä ei voida vaatia, että verovelvollisen on käytävä verohallinnon tiloissa tutustumassa omiin tiliasiakirjoihinsa. Siiteri Tilisanomat 5/1986 s.30.

> Verovelvollisen on saatava aineisto omiin tiloihinsa käytettäväksi vastineen laadintaa varten. Voidaan sanoa, että alustavalla tarkastuskertomuksella verovelvolliselle annetaan kehoitus ja toisaalta mahdollisuus selvitykseen ennen verotusehdotuksen tekemistä. Hyvä yhteistyö tarkastuskohteen ja verotarkastajan välillä edistää tarkastusprosessin joutuisaa etenemistä. Alustavalla tarkastuskertomuksella on tarkoitus parantaa verovelvollisen oikeusturvaa ja edistää tarkastuskertomuksen käsittelyä. Savolainen – Teperi 2000 s.243.

Alustavaan tarkastuskertomukseen liittyvästä kuulemisesta mainitaan mm. Verotusmenettelylain 26.3 §:n, Verotusmenettelyasetuksen 2 §:ssä, Hallintomenettelylain 15 §, sekä ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kohta.

7. Kuuleminen

>Ennen lopullisen verotarkastuskertomuksen valmistumista verovelvolliselle on, mikäli mahdollista, varattava kohtuullisessa määräajassa tilaisuus tulla kuulluksi. Kuuleminen tarkoittaa tilaisuuden varaamista verovelvolliselle mielipiteen lausumista tai selvityksen antamista varten. Verovelvolliselle varataan tilaisuus tulla kuulluksi aina, jos kertomuksessa esitetään verotus- tai maksuunpanotoimenpiteitä tai kerrotaan sellaisia tosiseikkoja, taikka annetaan ohjeistusta, joista verovelvollisen halutaan lausuvan mielipiteensä.

Verovelvollista kuullaan lähettämällä tälle alustava tarkastuskertomus ja muut tarpeelliset asiakirjat sekä pyyntö vastineen antamiseksi alustavassa tarkastuskertomuksessa esitettyihin asioihin ja toimenpide-ehdotuksiin. Tällöin kerrotaan, mistä asioista verovelvollinen olisi erityisesti esitettävä selvitystä esimerkiksi sen vuoksi, että hänellä on siihen paremmat edellytykset

Verovelvollista kuullaan myös tarkastuksen suorittamisen sekä alku- ja loppukeskustelun aikana. Tällainen kuuleminen on verovelvollisen siihen suostuessa riittävä niissä tapauksissa, joissa tarkastuksen johdossa ei esitetä verotus- tai maksuunpanotoimenpiteitä eikä kertomus sisällä sellaisia verotuksellisia tulkinta-asioita tai tosiasiakuvausta, joista verovelvollista olisi syytä kuulla kirjallisesti.

Alustava tarkastuskertomus vastinepyyntöineen lähetetään verovelvolliselle tai hänen edustajalleen. Asiakirjojen vastaanottamatta jättäminen tai vastineen antamatta jättäminen eivät ole esteenä tarkastuskertomuksen laatimiselle.

Vastineen antamista varten verovelvolliselle myönnetään kohtuullinen määräaika. Määräajan pituus harkitaan tapaus kerrallaan ja siihen vaikuttavat mm. alustavassa tarkastuskertomuksessa käsiteltyjen asioiden määrä ja laatu. Ilman erityistä syytä määräajan ei kuitenkaan tulisi olla kahta viikkoa lyhyempi. Perustellusta syystä vastineen antamiselle voidaan myöntää lisäaikaa.

Verovelvollista kuullaan uudelleen, jos vastineen antamisen jälkeen tulee esille syitä, joiden johdosta jotakin alustavassa tarkastuskertomuksessa esitettyä ratkaisua olisi muutettava verovelvollisen vahingoksi lopullisessa verotarkastuskertomuksessa.

Tarvittaessa voidaan kuulla verovelvollisen lisäksi palkansaajaa, osakasta tai muuta henkilöä, jonka verotukseen alustavassa tarkastuskertomuksessa käsitelty asia vaikuttaa. Verohallituksen yleisohje, hyvä verotarkastustapa<

>Oikeusasiamies on 18.6.1998 kiinnittänyt veroviranomaisten huomiota siihen, että kuuleminen pitää olla todellista, yhden päivän vastineaika on riittämätön. Eduskunnan oikeusasiamiehen päätökset 18.6.1998 Dnro.2268/4/96, 22.6.1998, Dnro.2254/4/96 <

Valtiovarainministeriön työryhmämuistio 1/99 s.33. toteaa, että "projektiryhmän noudattama menettely suullisen kuulemisen periaatteesta vastaa hyvin oikeusturvatyöryhmän ja valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomuksessaan esittämää kantaa, vaikka muutoin tarkastustilanne poikkeaa huomattavasti hallinnollisesta verotarkastuksesta. Viranomaisyhteistyössä suoritetuissa tarkastuksissa kuulemisen järjestämisessä on ollut ongelmatilanteita. Kuulemisen järjestämiseen tulee kuitenkin yhteistyöhön osallistuvien viranomaisten suhtautua erityisen vakavasti, koska pelkästään verotarkastuskertomuksen muodollisten edellytysten toteuttamatta jääminen saattaa pahimmassa tapauksessa johtaa maksuunpanoesityksen kumoutumiseen myöhemmin. Sen myötä tutkijoille ja tarkastajille saattaa muodostua vaara joutua myös virkarikos- ja vahingonkorvauskanteiden kohteeksi.

Tutkinnanjohtaja huolehtii ja varaa tilaisuuden verotarkastajille verovelvollisen kuulemista varten mahdollisimman pian tarkastuksen alkuvaiheessa, jotta voidaan päästä selvittämään tarkastustilanteeseen liittyvien muiden verovelvollisten, esimerkiksi sivuutettavien yhtiöiden verotuksellista asemaa. Verotarkastajien ja tutkinnanjohtajan on sovittava myös kuulemisen

järjestämisestä ja siinä läpikäytävistä asioista, jotta asiaan liittyvä samanaikaisesti tapahtuva esitutkinta ei vaarannu". <Valtiovarainministeriön työryhmämuistio 1/99 s. 33.<

>Kuulemisvelvoitteen luonteen ja sen oikean laajuuden arvostelemiseksi on tärkeää olla selvillä siitä, mikä on kuulemisvelvoitteen tarkoitus E. Andersson, Verotus 1997 s.7<

>Kuulemisen päätarkoituksena on tasapainottaa julkisen vallan käyttöä. Menettelyä ei voitaisi pitää tasapuolisena, jos verotuspäätös perustuisi asiakirjoihin, joihin verovelvollisella ei ole ollut mahdollisuutta tutustua ja joista hänellä ei ole ollut mahdollisuutta esittää kantaansa. Yksipuolisen informaation pohjalta tehdyt ratkaisut johtavat helposti virhepäätelmiin. Lisäksi kuulemisen tarkoituksena on varmistaa se, että verotuspäätös tehdään oikeiden tosiasioiden perusteella.

> Kuuleminen ei saa olla tyhjä muodollisuus, jota lain mukaan on pakko noudattaa, vaikka asiallinen päätös on jo tehty. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus 31.12.97, 17/97 s.92<

>E. Andersson on kirjoittanut nähneensä tapauksia, joissa verotarkastus on suoritettu yhtiössä, mutta tarkastuksessa onkin aiheutunut pyrkimys verottaa yhtiön lisäksi yhtiön osakkeenomistajia tai palkansaajaa. Joissain tapauksissa näille on lähetetty ainoastaan ilmoitus, että heitä tullaan jälkiverottamaan tarkastuskertomuksen nojalla, antamatta tiedoksi tarkastuskertomusta tai muita perusteita:

E Andersson, Verotus 1998 s,430.< On selvää ettei tällaista menettelyä voida pitää asianmukaisena kuulemisena. <

> Lisäksi on mainittava, että kuuleminen voi eräissä tilanteissa olla vastaan KP – sopimuksessa nimenomaista mainintaa: "oikeutta olla tulematta pakotetuksi todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyytensä, minkä oikeuden katsotaan kuuluvan myös EIS:n mukaiseen oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin: Esitutkintaperiaatteiden tarkastelusta; kirjasta >Esitutkinta ja Pakkokeinot; Klaus Helminen, Kari Lehtola, Pertti Virolainen<

8. Verotarkastuskertomus

8.1. Verotarkastuskertomuksen tarkoitus

> Verotarkastuskertomus on tarkastajan selostus suoritetusta tarkastuksesta ja siinä havaituista verotukseen vaikuttavista asioista sekä ehdotus toimenpiteistä, joihin näiden johdosta olisi syytä ryhtyttävä. Verolainsäädännön mukaan suoritetusta verotarkastuksesta on laadittava tarkastuskertomus, jollei erityisistä syistä muuta johdu. Hyvän verotarkastustavan mukaista kuitenkin on, että suoritetusta tarkastuksesta laaditaan aina kertomus, siitä riippumatta, esitetäänkö siinä verotus- tai maksuunpanotoimenpiteitä.

Verotarkastuskertomus laaditaan viivytyksettä. Tämä tarkoittaa, että verovelvollisen kuuleminen ja tarpeellisten lisäselvitysten jälkeen tarkastuskertomus laaditaan asioiden määrään ja laatuun nähden kohtuullisessa ajassa. Jos tarkastuskertomuksen valmistuminen olennaisesti viivästyy lisätietojen hankkimisen tai muun verovelvollisesta riippumattoman syyn vuoksi, verovelvolliselle ilmoitetaan viivytyksestä. Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

> Verotarkastuskertomus laaditaan vastineen saapumisen jälkeen viivytyksettä (Ks. asetus verotusmenettelystä 763/1998. 2 §.) Tarkastuskertomuksessa käsitellään huolellisesti yrityksen antamaa selvitystä mainiten, mitkä seikat hyväksytään ja mistä taas vastineen ei todeta luoneen riittävää selvitystä, jonka perusteella verotus- tai toimenpide-ehdotuksesta voitaisiin luopua.

Lopuksi jos aihetta ilmenee, tarkastuskertomukseen laaditaan verolajeittain yksityiskohtainen verotus- ja maksuunpanoesitys. Samalla esitetään osakkaiden verotettaviin tuloihin peiteltyinä osingonjakona tehtävät lisäykset. Valtiovarainministeriön työryhmämuistio 1/99 s. 34.<

Verotarkastuskertomus on verovelvollisen oikeussuojan kannalta merkittävä, sillä usein verovalitusasioiden perusteena on verotarkastuskertomus. Erityisen tärkeää on verotarkastuskertomuksen asianmukainen perustelevuus. Perustelut eivät saa olla puolueellisia ja tarkastuskertomuksen tulee perustua menettelyssä selvitettyihin tosiasiatietoihin. Perusteluvelvollisuus suojaa verovelvollista perusteettomilta väitteiltä. Tarkastuksen kestäessä suoritettu avoin ja luottamuksellinen neuvottelu asioista takaa monesti verovelvollisen kannalta paremman lopputuloksen kuin jälkikäteen reklamointi tarkastuskertomuksen johdosta Kellosalo, Verotus 1998 s.277<

Tarkastuskertomuksen merkitys perustuu siinä esitettyjen tietojen oikeellisuuteen. Verovelvollisen oikeussuojan kannalta on siis tärkeää se, että tarkastuskertomus sisältää oikeat ja riittävät tiedot kustakin asiasta esillä olleesta seikasta. Näin varmistetaan se, että verotuspäätöksessä tehdään sisällöllisesti oikea ratkaisu.

8.2. Verotarkastuskertomuksen sisältö

Verotarkastuskertomus sisältää soveltuvin osin seuraavat asiat:

- Verovelvollisen yksilöintitiedot ja toimintaa kuvaavat yleistiedot, kuten toimiala, toimialan laajuus ja kirjanpidon järjestäminen.
- Tarkastuksen kulkua selvittävät tiedot, kuten tarkastusaika, tarkastetut toimipaikat, suoritettiin tarkastus ennalta ilmoittamatta tai yhteistyössä muiden viranomaisten kanssa ja verovelvollisen kuuleminen.
- Tarkastettu kirjanpito- ja muu aineisto pääkohdittain eriteltynä, tarkastetut verolajit, aika, johon tarkastus kohdistui ja onko tarkastus suoritettu osittais- vai kokonaistarkastuksena.
- Kuvaus verovelvollisen kirjanpito- ja muista laskentajärjestelmistä sekä niistä asioista, joista verotarkastaja esittää verotus- tai maksuunpanotoimenpiteitä.
- Kertomuksessa selvitetään myös asiat, jotka niiden tulkinnanvaraisuuden, verovelvollisen myöhemmän luottamuksensuojan tai muusta syystä on tarpeellista saattaa asian ratkaisijan, veroasiamiehen tai myöhemmin tarkastusta suorittavan henkilön tietoon, vaikka tarkastaja ei esitäkään toimenpiteitä. Tarkastuskertomuksessa kuvataan myös ne virheet, jotka ovat tapahtuneet verovelvollisen vahingoksi.
- Tarkastuskertomuksessa käsiteltävissä tapauksissa sovellettavan lainsäädännön sekä oikeustapausten ja verotuskäytännön sisältö.
- Verotarkastajan esitykset siitä, mihin verotus- tai maksuunpanoa taikka veron palauttamista koskeviin toimiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen asioiden johdosta tulisi ryhtyä. Tarkastaja perustelee esityksensä asiakohteisesti. Perustelu kirjoitetaan silloinkin, kun kertomuksessa käsitellyistä asioista ei esitetä verotustoimenpiteitä.
- Selostuksen verovelvollisen vastineessaan esittämistä asioista. Jos verotarkastaja ei hyväksy verovelvollisen vastineessa esittämiä näkökohtia, hän perustelee myös tämän kannanottonsa.
- Verovelvolliselle annetut ohjeet perusteluineen.
- Verotarkastuksen suorittaneiden verotarkastajien nimet ja allekirjoitukset sekä muiden verotarkastukseen osallistuneiden nimet.
- Tarkastuskertomukseen liitetään tarpeelliset yksityiskohtaiset luettelot ja yhteenveto kertomuksessa käsitellyistä virheistä ja maksuunpano- ja verotusesityksistä sekä muut asiakirjat, jotka selvittävät kertomuksessa esitettyjä asioita. Liitteet numeroidaan niin, että, niiden yhteys

tarkastuskertomuksessa esitettyihin asioihin voidaan vaivattomasti todeta. Verohallituksen yleisohje, hyvä verotarkastustapa<

>Jos verotarkastuksessa tulee ilmi seikkoja, jotka edellyttävät verorikosasian tai turvaamistoimenpiteen välitöntä vireille panoa, laaditaan tarkastushavaintojen perusteella muistio verovelkojen selvittämiseksi alustavan tarkastuskertomuksen sijaan: Valtionvarainministeriön työryhmämuistio 1/99 s.35.<

Tarkastuskertomusta laadittaessa tulee ottaa huomioon, että sitä voidaan käyttää paitsi verotuspäätöksen perusteena, myös esitutinnan ja rikosprosessin aineistona. Tämä vaikuttaa sekä kertomuksen sisältöön että sen rakenteeseen. Tarkastuskertomuksessa tulee siten verotukseen liittyvien laiminlyöntien lisäksi tuoda esiin ne seikat, joilla voi olla vaikutusta harkittaessa syytetä mahdollisen kirjanpito- tai verorikoksen osalta. Kertomuksen liitteet tulisi numeroida, koska se helpottaa niiden käsittelyä mahdollisessa esitutkinnassa ja rikosprosessissa.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan verovelvolliselle tulee varata tilaisuus ennen maksuunpanon suorittamista tutustua myös tarkastusta koskeviin poliisitutkintapöytäkirjoihin, jos sellaisiin on verotarkastuskertomuksessa viitattu.

Poliisin suorittamaa esitutkintaa johtaa tutkintajohtajana toimiva rikoskomisario tai rikostarkastaja. Verotarkastajan tulee hänen kanssaan aina sopia siitä, voidaanko poliisitutkintaan kiinteästi liittyvät poliisitutkintapöytäkirjat tai niiden otteet liittää verotarkastuskertomuksen liitteeksi kesken esitutinnan suorittamista. Mikäli niitä ei voida liittää on maksuunpanoesityksen tekemistä siirrettävä siihen saakka kunnes verovelvollisen voidaan antaa tutustua pöytäkirjojen sisältöön siltä osin kuin ne koskevat puheena olevia verotuskysymyksiä (KHO 22.1.1989 T 356)

Projektiyksikössä suoritetuissa viranomaisyhteistyökohteissa on tutkinnanjohtajan kanssa sovittu siitä, että suoritetuissa kuulusteluissa otettaisiin etukäteen huomioon verotarkastuksen kuulemiseen liittyvät erityiskysymykset ja kuulustelukertomukset laadittaisiin siten, että verorikosasiat ja muut esille tulevat rikosasiat käsiteltäisiin eri kuulustelukertomuksissa. Tällöin asiassa voidaan suorittaa esitutkintaa vaarantamatta KHO:n em. päätöksen edellyttämä kuuleminen ennen verotusesityksen tekemistä. Valtiovarainministeriön työryhmämuistio 1/99, s.34-35.< KHO:n vuosikirja 1998 s.205. lausuu: Jälkiverotus- tai oikaisumenettelyä edeltävät tarkastukset tulee käynnistää niin ajoissa, että menettely voidaan kuulemista laiminlyömättä toimittaa määräajassa

KHO 22.1.1980 T 356:

>Kuuleminen. Korkein hallinto-oikeus kumosi lääninoikeuden päätöksen ja päätti siirtää asian lääninveroviraston edelleen käsiteltäväksi. KHO:n mukaan maksuunpanoa ei olisi pitänyt toimittaa, ennen kuin yhtiölle oli varattu tilaisuus tutustua poliisikuulustelupöytäkirjojen sisältämiin aliurakoitsijoiden kertomuksiin, sikäli kun ne koskevat puheena olevia maksuunpanoja, samoin kuin niihin tietoihin, jotka sisältävät tarkastusasiamiehen vastineeseen liitettyihin ennakontarkastajien muistiinpanoihin. Näillä perusteilla ja kun lääninoikeus on ollut eri käsitys siitä, mitä seikkoja on otettava huomioon asiaa ratkaistaessa Korkein hallinto-oikeus ottamatta asiaa välittömästi ratkaistavakseen harkitsi oikeaksi kumota lääninoikeuden päätöksen. KHO 22.1.1980 T 356: <

EIS 6 artikla sekä EIT tulkinta

>Ruotsia koskevassa tapauksissa Västberga Taxi Aktiebolag ja Vulic- sekä Janosevic (molemmat annettu 23.7.2002) EIT katsoi valittajan, jolle oli verotusmenettelyssä määrätty veronkorotus puutteellisen tai virheellisen varoilmoituksen johdosta, olleen "rikoksesta syytetty" EIS autonomisen tulkinnan mukaan. Tilanne on mikäli kansallisen lain mukaan hallinnollisesti säädetty

tarkastus tai muu menettely tosiasiallisesti muistuttaa siinä määrin rikosprosessia, että tulkinnan kohteena olevana on rikoksesta syytetyn asema EIS:n autonomisen tulkinnan mukaisesti. Tällöin EIS 6 artikla syytettyä koskevat oikeudet on otettava huomioon jo hallinnollisessa menettelyssä. E. Andersson on katsonut Ruotsin ja Norjan ylimpien oikeusasteiden ottaman kannan perusteella, että myös Suomen lainsäädännön mukainen veronkorotus on sanktioluonteinen seuraamus, jolloin verovelvollisen asema on tosiasiallisesti rinnastettava syytettyyn: Andersson 2002, s. 353. Luonnollisesti myös editointivelvollisuuden ulottaminen "syytettyyn" on sopimuksen vastaista: Laura Ervo 2005, s.255.<

>Esimerkiksi Suomea koskevassa H.A.L:n tapauksessa (27.1.2004) EIT katsoi, että valittajalle ei ollut annettu riittävästi tietoja, jotta hän voisi osallistua asianmukaisesti oikeudenkäyntiin, minkä vuoksi EIS 6 artiklan 1 kohtaan sisältyvää kontradiktorisuuden vaatimusta oli rikottu.< Asianosaisille pitää järjestää tarpeelliset edellytykset kontradiktorisuuden toteutumista varten. Kontradiktoriaalinen oikeudenkäyntimenettely on siis kommunikaatiota toimijoiden välillä: Laura Ervo 2005 s.60<<

>Kommentti: Kun tarkastelee Valtiovarainministeriön työryhmämuistio 1/99, s.35. esiintyvää kommenttia "viranomaisyhteistyökohteissa on tutkinnanjohtajan kanssa sovittu siitä, jne." ei tarvitse käyttää mielikuvitustaan todetakseen viranomaisten pyrkivän tiivistämään yhteistyötään erilaisen kikkailun avulla. Verovelvollisen ym. on varsin perusteellisesti pyrittävä selvittämään - asiakkoittain - koko tutkinta-aineiston sisältö, että onko aineisto kaikilta osin annettu tiedoksi vastaajalle ennen verotuksen maksuunpanon määräämistä. Tutkinta aineisto saattaa sisältää itse verotukseen liittyvää oleellista tietoa jota ei ole annettu tiedoksi verovelvolliselle/kirjanpitovelvolliselle ennen verotuksen maksuunpanon määräämistä: Y.R.<

8.3. Verotarkastuskertomuksen hyväksyminen

> Verotarkastajan esimies hyväksyy verotarkastuskertomuksen. Hyväksymisellä tarkoitetaan tarkastuskertomuksen tarkastusjohdollista tarkastamista. Tällöin kiinnitetään huomiota siihen, että tarkastuskertomus on huolellisesti laadittu ja tehdyt ehdotukset ovat perusteltuja. Verotarkastaja tai tarkastuskertomuksen hyväksyjä ei ratkaise sitä, toimitetaanko kertomuksen perusteella verotus tai maksuunpano, vaan hyväksymisen jälkeen kertomus toimitetaan verotus- tai maksuunpanopäätöksen tekijälle. Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

8.4 Tarkastusaineiston palauttaminen

> Kun verotarkastus on päättynyt, tarkastaja palauttaa hallussaan olleen kirjanpitoaineiston. Myös kirjanpitoaineiston luovuttamiseen käytetyt verovelvollisen tietovälineet palautetaan. Verotus- tai maksuunpanopäätöksen jälkeen tarkastettavana ollut elektroninen aineisto poistetaan verohallinnon tietovarastoista ja poistamisesta ilmoitetaan verovelvolliselle. Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

>Hyvään verotarkastustapaan kuuluu aineiston palauttaminen jo ennen alustavan tarkastuskertomuksen lähettämistä verovelvolliselle, sillä ei voida vaatia, että verovelvollisen on käytävä verohallinnon tiloissa tutustumassa omiin tiliasiakirjoihin: Siiteri, Tilisanomat 5/1986 s.30.<

9. Vertailutietotarkastus (lyhennetty)

>Verotarkastus voidaan suorittaa myös yksinomaan verotuksessa tarvittavien vertailutietojen hankkimiseksi. Vertailutietotarkastusta ei voida suorittaa luottolaitoksessa. Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

10. Toimenpiteet verotuksen johdosta

10.1. Veron maksuunpano tai palautus ja veron maksaminen

>Verotarkastuskertomuksen hyväksymisen jälkeen ratkaistaan tarkastuskertomuksessa esitettyjen asioiden verotus ja maksuunpano tai palautetaan liikaa suoritettu vero. Verotuksen toimittaja ja maksuunpanija tekevät ratkaisunsa itsenäisesti kertomuksessa esitettyjen ja muuten tietoon tulleiden seikkojen perusteella. Ennen päätöksentekoa verovelvollista kuullaan. Verolle määrätään myös viivästymisestä johtuva veronlisäys sekä mahdollisesti korotus.

Maksuunpantu vero on maksettava maksulipun eräpäivään mennessä. Vero on maksettava, vaikka maksuunpanosta olisi valitettu, ellei täytäntöönpanoa ole kielletty tai keskeytetty. Jos veroa ei makseta määräajassa, peritään lain mukaiset viivästysseuraamukset. Verohallituksen yleisohje, Hyvä verotarkastustapa<

10.2. Lykkäys ja Huojennus

> Laissa erikseen säädetyin edellytyksin veron maksamiseen voidaan hakemuksesta myöntää lykkäystä tai vapauttaa osittain tai kokonaan veron maksamisesta. Verohallituksen yleisohje, hyvä verotarkastustapa<

10.3. Muutoksenhaku

Veroviraston verotus- tai maksuunpanopäätöksestä ei voida suoraan valittaa hallintotuomioistuimeen, vaan ensin on pyydettävä verolajista riippuen joko verovirastoa tai verotuksen oikaisulautakuntaa oikaisemaan päätös. Jos verovelvollinen on tyytymätön oikaisuvaatimusta koskevaan päätökseen, hän voi hakea muutosta hallinto-oikeudelta. Hallinto-oikeuden päätöksestä voi valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen vain, jos saa siltä valitusluvan. Verohallituksen yleisohje, hyvä verotarkastustapa<

Perustuslain 21.1 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Eräissä tapauksissa ja tilanteissa veroasia luokitellaan rikosasiaksi ja tällöin sitä koskevat ne lait ja asetukset jotka turvaavat oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin peruseräpäätösten toteutumisen, kuten syyttömyysoletus.

Muutoksenhaussa tulee ottaa huomioon, että tarvittaessa haetaan maksettavaksi määrätylle verolle ja seuraamiskuluille maksuunpanon kieltoa.

Edellä hyvästä verotarkastustavasta, jonka tavoite on vähentää mielivaltaa, mutta joka ei sitä poista. Mielivalta tulee parhaiten esille oikeusvaatimusten yhteydessä. Lait, asetukset, normit, hyvä etiikka sekä moraalifilosofia antavat välineitä verovelvollisten oikeusturvalle. Oikeusturva on jaettu muodolliseen ja materiaaliseen oikeusturvaan. Muodollinen oikeusturva tarkoittaa ennustettavuutta ja materiaalinen oikeusturva merkitsee lainkäytön järkevää punnintaa kohtuullisen ennustettavuuden ja muiden eettisten arvojen välillä. >Peczenik 1995, s94-95<. Asiasta enemmän kappaleessa Oikeudenmukainen oikeudenkäynti

Verotusta koskevan toimivallan siirto

Verohallintolaki 1557/1995 13§ lausuu verotusta koskevan toimivallan siirrosta seuraavasti: klikkaa. Kyseinen laki on muutettu HE 189/2006 VP -kuultavana asiassa oli hallinto-oikeustuomari Matti Anttila - verohallintolain muuttamisesta (HE 189/2006 vp)

Tutkinnasta sekä perusoikeuksista

Veroviranomaisten tutkinta varsinkin silloin kuin se liitetään osaksi esitutkintaa on luonteeltaan esitutkintaa. Muutenkin viranomaistoimet verotarkastuksen yhteydessä ovat luonteeltaan verrattavissa esitutkintaan. Usein tarkastuskertomus liitetään poliisitutkinnan ohien.

Esitutkinta on määritelty esitutkintalaissa. Olisi varsin suotavaa, kuin myös oikeussuojan kannalta tervettä, että esitutkintalain hyviä tapoja sekä normeja sovellettaisiin myös verotarkastuksissa.

Olen poiminut seuraavaan muutamia tärkeitä esitutkinnanperiaatteita; Esitutkintaperiaatteiden tarkastelusta; kirjasta >Esitutkinta ja Pakkokeinot; Klaus Helminen, Kari Lehtola, Pertti Virolainen<

Lisäksi viittaa lakeihin, että muuhun oikeuskirjallisuudesta havaitsemaani asiaan liittyvään.

Perusoikeudet

Perusoikeussäännösten tarkoituksena on turvata ihmisarvon loukkaamattomuus sekä yksilön vapaus ja oikeudet samoin kuin edistää oikeudenmukaisuutta yhteiskunnassa. Perustavaa laatua oleva oikeus on ihmisten yhdenvertaisuuden periaate. Vuoden 1995 uudistuksessa perusoikeusluetteloon on lisätty tähän ryhmään kuuluvina säännöksiä nimenomainen kuolemanrangaistuksen, kidutuksen ja ihmisarvoa loukkaavan kohtelun kielto sekä säännös oikeusturvasta vapaudenmenetyksen yhteydessä.

Perusoikeusuudistuksen lainsäädäntöasiakirjoissa korostetaan säännösten välitöntä sovellettavuutta (HE 309/1993 s. 29 ja PeVM 25/1994 s. 3-4). Perusoikeussäännöt on otettava huomioon kaikessa "julkisen vallan", erityisesti valtion viranomaisten, toiminnassa, siis myös hallintotoiminnassa, esimerkiksi esitutkinnassa. HE:ssä 309/1993 lausutaan, että säännös sisältää mielivallan kiellon ja vaatimuksen samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. HE:n 309/1993 mukaan tarkoituksena on korostaa julkisen vallan positiivisia toimintavelvoitteita yhteiskunnan jäsenten suojaamiseksi rikoksilta ja muilta heihin kohdistuvilta oikeudenvastaisilta teoilta, olivatpa niiden tekijät julkisen vallan käyttäjiä tai yksityisiä tahoja.

Perusoikeussäännöillä on olennainen merkitys myös muiden säännösten tulkinnassa, koska uudistuksen esitöissä korostettiin perusoikeusmyönteistä laintulkintaa. Periaatteessa tärkeä on perustuslain 22 §, jonka mukaan: Julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen. HE:ssä 309/1993 vastaavaa vuoden 1995 säännöstä perusteltiin lausumalla, että perusoikeuksien käytännön toteutumisen kannalta on tärkeää, paitsi että julkisen vallan edustajat pidättäytyvät itse loukkaamasta perusoikeuksia, myös että he aktiivisin toimenpitein edistävät niiden toteutumista esim. suojaamalla niitä ulkopuolisilta loukkauksilta. Perusoikeudet vaikuttavat näin ollen erityisesti julkista valtaa käyttävien viranomaisten toimintaan, joka kohdistuu yksityisiin henkilöihin (verikaallinen vaikutus) Perusoikeusuudistuksessa asetettiin oikeuskanslerille ja oikeusasiamiehelle kummallekin nimenomainen velvoite valvoa perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutumista. Samansisältöiset säännökset ovat nyt perustuslain 108,1 §:ssä ja 109,1 §:ssä.

Editointivelvollisuus

Editointivelvollisuuteen pakottamisesta on nimenomaan mainittu KP – sopimuksessa jossa mainitaan; oikeudesta olla tulematta pakotetuksi todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyyttä, minkä oikeuden katsotaan kuuluvan myös EIS:n mukaiseen oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. OK 17 luvun 12 §:n mukaan: asiakirjan editointivelvollisuus ei koske syytettyä ja häneen nähden lähiomaisena olevaa henkilöä. Syyttömyysolettaman mukaisesti kenelläkään ei ole velvollisuutta todistaa omaan syyttömyyttään. Todistustaakka syyllisyydestä on näin ollen aina asetettava kantajalle: Laura Ervo <<

E. Andersson on katsonut Ruotsin ja Norjan ylimpien oikeusasteiden ottaman kannan perusteella, että myös Suomen lainsäädännön mukainen veronkorotus on sanktioluonteinen seuraamus, jolloin verovelvollisen asema on tosiasiallisesti rinnastettava syytettyyn. >E. Anderson 2002, s.353< Luonnollisesti myös editointivelvollisuuden ulottaminen "syytettyyn" on sopimuksen vastaista. >Laura Ervo 2005, s.255.<

Tapauksessa J.B. Sveitsi (3.5.2001) verotusmenettelyssä uhkasakoin ja rangaistuksin tehostettu velvollisuus luovuttaa viranomaisille asiakirja-aineistoa, joka saattoi johtaa verolainsäädännön mukaiseen rikossyytteeseen, katsottiin EIS:n vastaiseksi. >Laura Ervo 2005 s.256<

Elinkeinovapaus

Nykyisessä perusoikeusluvussa säädetään myös elinkeinovapaudesta perusoikeutena (18,1 §): "Jokaisella on oikeus lain mukaan hankkia toimeentulonsa valitsemallaan työllä, ammatilla tai elinkeinolla.

Esteellisyys

>>Verotarkastajan esteellisyydessä noudatetaan hallintomenettelylain esteellisyyisperiaatteita. Esteellisyyssäännösten päätarkoitus on taata toiminnan objektiivisuus eli sulkea pois asiaankuulumattomat sivuvaikutukset. Kulla 2000 s.86.<< Verotarkastajan on pidättäydyttävä virkatehtävien suorittamisesta, jos hän on esteellinen. Esteellisyyttä arvioitaessa sovelletaan hallintomenettelylain 10-11 §:iä. Esteellisyydellä tarkoitetaan sitä, että virkamies on käsiteltävään asiaan, sen asianosaisiin tai asiassa tehtävän ratkaisun vaikutuspiiriin muuten kuuluviin henkilöihin nähden sellaisessa suhteessa, joka saattaa vaarantaa hänen puolueettomuutensa. Hallintomenettelylain 10.1 §:ssä luettelon mukaisesti mainitaan osallisuusjäävi, intressijäävi, edunsaajajäävi, palvelussuhdejäävi, yhteisöjäävi ja yleislausekkeen jäävi. Yleislausekkeen perustuvan jäävin mukaan virkamies on esteellinen "jos luottamus hänen puolueettomuuteensa muusta erityisestä syystä vaarantuu". Epävarmassa tapauksessa on mahdollisesti esteellisen henkilön parempi olla ottamatta asiaa käsittelyyn vaan luovutettava asia toisille verotarkastajille. Hyvään verotarkastustapaan kuuluu luopua tarkastuskohteesta, vaikka esteellisyyksysymys ei ole kiistaton. Näin luottamus verotarkastajan puolueettomuuteen ei pääse vaarantumaan.

Joutuisuus

Esitutinnan tehokkuusvaatimukseen liittyy esitutinnan joutuisuutta korostava säännös ETL 6 §: "Esitutkinta on toimitettava ilman aiheetonta viivytystä".

(Hyvin usein, ellei säännönmukaisesti vastaajalle annettu aika vastineen laatimiseen on rajoitettu kohtuuttoman lyhyeksi, pitkälle venyneen tutkinnan/ tarkastuskertomuksen laadinnan viivymisen johdosta. Perusteena menettelylle on usein vedottu mahdolliseen vanhentumisaikaan. Tämä pakottaa vastaajan kiireellä suoritettavaan editointiin, - vastineiden laadintaan ja näin verovelvollisen oikeusturvatekijöiden ja -olosuhteiden falsifointiin. Y.R) Verotusmenettely 26 §

lausuu: Verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen.

Kantajan totuusvelvollisuus

Asianomistajaa "kantajaa" sitoo lähtökohtaisesti totuusvelvollisuus, Jokela v.2002. Virkamiehen totuusvelvollisuus on lähtökohtaisesti ehdoton. Jokelan mukaan asianomistajaa ei saa positiiivisessa tai negatiivisessa tapauksessa antaa asiassa totuudenvastaista tai harhaanjohtavaa kuvaa kertomalla vain osatotuuksia, koska kertomus ei olisi tällöin totuudenmukainen.

Luottamuksensuoja

>>Verotusmenettelylain 26,2 §:n säännös verovelvollisen luottamuksensuojasta; Säännöksen mukaan asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön ja ohjeiden mukaisesti eikä erityisistä syistä muuta johdu. Vaikka vero maksuunpantaisiinkin voidaan seuraamukset jättää perimättä, jos veron perintä olisi kohtuutonta asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi. Säännös tuli voimaan 1.11.1998 ja sen taustalla on nimenomaan verotuksen ennakoitavuus ja oikeusvarmuuden lisääminen. Verohallitus on julkaissut ohjeet luottamuksensuojan soveltamisesta verotusmenettelyssä, mm: Erityisesti verotarkastuksen kannalta luottamuksensuoja merkitsee sitä, ettei veroviranomainen voi taannehtivasti muuttaa tulkintojaan verovelvollisen vahingoksi. Näin verovelvollinen voi luottaa siihen, että tarkastusmenettelyssä jo kerran läpi käyty aineisto ei johda myöhemmin jälkiverotukseen. Vaikka verotarkastuskertomukseen on jo ennen luottamuksensuojasta säätämistä merkitty, mitä aineistoa on tarkastettu, lisäsi luottamuksensuojasäännös tämän asian merkitystä. Hyvän verotarkastustavan mukaan verotarkastuksessa tutkitaan kunkin tarkastettavan verolajin kannalta olennaiset asiat, aineisto ja laskentajärjestelmät ainakin yhdeltä kalenterivuodelta taikka tili- tai valvontakaudelta: Verohallinto, verotarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö s.12 Lisäksi luottamuksen suoja tulee kyseeseen verovelvolliselle annettujen ohjeiden osalta. Myöhemmin epäselvyyksien välttämiseksi verotarkastuskertomukseen merkitään ne asiat, joita verovelvolliselle on annettu ohjeita ja neuvoja. Myös verotarkastuskertomuksella on merkitystä luottamuksensuojan muodostumisen kannalta. Näin on tilanteissa, joissa verotuksen toimittaja tai maksuunpanija ei poikkea verotarkastajan esityksestä. Tällöin verotarkastuskertomus sisältää verohallinnon kannanoton ja ohjeet kertomuksessa käsiteltyihin asioihin: Verohallinto, verotarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö s 12 Luottamuksensuojaan liittyy toisaalta kysymys edellisessä verotarkastuksessa tehtyjen ratkaisujen vaikutuksesta nyt suoritettavaan verotarkastukseen ja toisaalta nyt suoritettavan verotarkastuksen vaikutus tulevaisuuteen. Kysymys on myös siitä, mitä verotarkastuksessa on tutkittu ja mitä olisi pitänyt tutkia. Jälkimmäisen asian osalta oikeuskäytäntö poikkeaa eri verolajeissa: Verohallinto, verotarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö s 12 Historiallisesti liikevaihtoverotuksen osalta luottamuksensuojaan liittyvissä näkökohdissa on ollut merkitystä erityisesti jälkiverotustilanteissa. Oikeuskäytännössä on katsottu, että aikaisempi tarkastus on antanut verovelvolliselle suojan jälkiverotuksessa esimerkiksi tarkastuksessa havaittujen tulkintavirheiden suhteen. Tämä on perustunut ajatukseen, että jos verovelvolliseen on aikaisemmin kohdistettu verotarkastus, verovelvollisen menettely on katsottava tulleen tutkituksi tarkastuksessa ainakin silloin kun tarkastuskertomuksessa on siitä maininta. Jos mainintaa ei ole, on lähdetty siitä, että kaikki yrityksen liikevaihtoverotukseen olennaisesti vaikuttavat seikat on tutkittu tai olisi pitänyt tutkia. Näin KHO 8.12.1978 taltiossa 5441: KHO vuosikirja 1998 s.209. Ks. myös Ryytänen 2000 s.198. Leena Sundström 07.2003<<

Myötävaikuttamattomuusperiaate (asiaan liittyy periaate editointivelvollisuudesta)

Myötävaikuttamattomuusperiaate tarkoittaa, että syyttäjän täytyy hoitaa syytteen ajaminen turvautumatta todistusaineistoon, joka on hankittu syytettyä pakottamalla. Periaate liittyy läheisesti syyttömyysolettamaan.

Myötävaikuttamattomuusperiaate perustuu lähinnä epäillyn oikeuteen vaieta, jos hän niin haluaa. Viranomaisen pakottaessa syytetyn itse aktiiviseksi toimijaksi passiivisen sietämisen sijaan menettely on ristiriidassa myötävaikuttamattomuusperiaatteen kanssa ainakin silloin, kun aktiivisen toiminnan aikaansaamiseksi käytetään välitöntä pakkoa. >Laura Ervo 2005 s.257<

Objektiveettiperiaate, Objektiviisuusperiaate

Objektiviiperiaate tarkoittaa aineellisen l. materiaalsen totuuden selvittämistä tutkittavassa asiassa. >Objektiviiperiaate on oikeusperiaate jonka mukaan viranomaisen ratkaisun tulee perustua yleispäteviin syihin ei mielivaltaan: Oikeudenmukainen oikeudenkäynti; Laura Ervo< Esitutkinnassa tulee objektiviisuusperiaatteen mukaan ottaa huomioon kaikki asiaan vaikuttavat tekijät riippumatta siitä, koituuko seikka vastaajalle edulliseksi tai haitalliseksi.

>>Objektiveettiperiaate vaatii viranomaisten nojautuvan ratkaisuihissaan vain asiallisesti (objektiviisesti) perusteltaviin seikkoihin. Asianosaisia kohtaan tunnettavat sympatiat tai antipatiat eivät saa vaikuttaa ratkaisun sisältöön. Periaate konkretisoituu esteellisyyttä koskevissa säännöksissä, joista tärkein HML 10 § "Keskeinen menettelyn edellytys on, että viranomainen on toimivaltainen 1)asiallisesti, 2,) asteellisesti ja 3) alueellisesti": Jaakko Husa ja Teuvo Pohjolainen, Kirjassa Julkisen vallan oikeudelliset perusteet s.220 ja 277<<

"Objektiviinen oikeus - perusoikeuksien yhteydessä tarkoittaa oikeutta, jonka toteuttamiseen viranomaisella on (objektiviinen, yleinen) velvollisuus:" >Perusoikeudet Pekka Hallberg 1999 s.67<

>Valitusasteissahan tuomioistuim voi viime kädessä määrätä todistustaakasta ja hankkia viran puolesta selvitystä siinä laajuudessa kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu vaativat. Verovalmistelijan itselleen muodostama intuitiivinen käsitys asioiden oikeasta tilasta voi saada liian hallitsevan aseman verovalmistelun yhteydessä eikä valmistelija havaitse sitä, että todistustaakka onkin mahdollisesti jo kääntynyt veroviranomaiselle: Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio 9.1.98, 36/97 s.8<

Puolueettomuusperiaate

Tarkoittaa sitä, että verotusta toimitettaessa on otettava tasapuolisesti huomioon sekä veronsaajien että verovelvollisen edut. Puolueettomuusperiaate on ilmaistu verotusmenettelylain 26.2 §:ssä.

Suhteellisuusperiaate

Viranomaistoiminnassa toimenpiteiden laadun, laajuuden ja ankaruuden tulee olla sekä niihin käytettyjen voimavarojen että kansalaisille mahdollisesti aiheutuvien haittaseuraamusten osalta yhteiskunnassa vallitsevan arvomaailma huomioon ottaen järjellisessä ja hyväksyttävässä suhteessa toiminnan päämäärään ja sillä tavoiteltuihin tuloksiin. Selvittämisessä on noudatettava laillisia menettelytapoja ja keinoja, ja siinä tulee kunnioittaa henkilön – käytännössä erityisesti rikoksesta epäillyn ja syytetyn – ihmisarvoa sekä perus- ja ihmisoikeuksia. >>Suhteellisuuden arvioimisessa on oleellista seuraamusharkinta eli sen arviointi, millaisia seurauksia aiotulla toimella on

asianosaisen asemaan: Jaakko Husa ja Teuvo Pohjolainen, Kirjassa Julkisen vallan oikeudelliset perusteet s.220<<

Syyttömyysolettama (asiaan liittyy periaate editointivelvollisuudesta)

ETL 7,2 §:n mukaan: Epäiltyä on kohdeltava esitutkinnassa syyttömänä. Periaate kuuluu oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ainesosiin, ja se on ilmaistu EIS 6,2 artiklassa jossa turvataan ns. syyttömyysolettama, jonka mukaan jokaista rikoksesta syytettyä on pidettävä syyttömänä, kunnes hänen syyllisyytensä on laillisesti näytetty toteen. Sama mainitaan myös KP- sopimuksen 14,2 artiklassa. Myötävaikuttamattomuusperiaate on läheisessä yhteydessä syyttömyysolettamaan. > Laura Ervo 2005 s.243. Viittaus Ks. esimerkiksi Karol Nowak v.2003 ja Virolainen – Pölönen 2004, s.282–298.<

Erityisesti anglosaksisessa oikeudessa on vanhastaan noudatettu periaatetta, että henkilö voidaan katsoa syylliseksi rikokseen vasta, kun tuomioistuin rangaistustuomiossaan on sen todennut. Esitutkinnassa periaate sisältää mm. sen, että ei puhuta "syyllisestä", vaan "epäillystä". Esitutkintaviranomaisen asiana ei ole yhteiskunnan puolesta lausua paheksumisarvostelua rikoksen tekijälle, vaan se on tuomioistuimen tehtävä. Esitutkintaviranomaisten on pyrittävä suojaamaan epäiltyä leimautumiselta ja mahdolliselta kostonhimolta. Esitutkintavaiheessa kysymyksessä ei vielä ole "syyte" eikä "syytetty" vaan "epäilty rikos" ja (tietynlaisessa) "rikoksesta epäilty".

Tarkoitussidonnaisuuden periaate

Tarkoitussidonnaisuuden periaate rajoittaa viranomaisten toimivallan käytön vain niihin tarkoituksiin, joita varten viranomainen on olemassa. Jos viranomainen edistää muita tarkoituseriä (esim. käyttää toimivaltaansa yksityisten toiminnan tarkoitushakuiseen vaikeuttamiseen), on kyse harkintavallan väärinkäytöstä: Jaakko Husa ja Teuvo Pohjolainen, Kirjassa Julkisen vallan oikeudelliset perusteet s.220<<

Tasapuolisuusperiaate

Tasapuolisuus eli objektiivisuusperiaate on esitutkinnan "kultainen sääntö", Virkamiesten tulee virkatoimissaan kohdella tasapuolisesti kaikkia henkilöitä. Tasa-arvoiseen kohteluun veloitetaan yhdenvertaisuutta koskevassa perustuslain 6 §:ssä, jonka 2 momentti sisältää syrjimiskiellon. Esitutkintaa suorittavan virkamiehen on pidettävä mielessä, että hän ei ole asianosaisena tutkinnassa. Erityisesti on varottava suhtautumasta rikoksesta epäiltyyn vastapuolena. Tasapuolisuusvaatimusta ilmentää myös ETL 7,1 §, jossa säädetään: "Esitutkinnassa on selvitettävä ja otettava huomioon yhtä hyvin epäiltyä vastaan kuin hänen puolestaan vaikuttavat seikat ja todisteet". Tämä pätee sekä oikeusturvaperiaatteena että kriminaalitaktisena ohjeena - Tutkijalla ei saa olla ennakkokäsitystä asiassa - vaan hänen tulee avoimesti pitää silmällä kaikkia kysymyksen tulevia vaihtoehtoja. >>Tasapuolisuus ulottuu menettelyyn ja aineellisesti myös tehtävien päätösten sisältöön: Jaakko Husa ja Teuvo Pohjolainen, Kirjassa Julkisen vallan oikeudelliset perusteet s.221<<

Yhdenvertaisuusperiaate

Perustuslain 2 luvussa on mainittu perusoikeutena yhdenvertaisuusperiaate, Perustuslain 6,1 §:n mukaan, "ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä". HE 309/1993 lausutaan, että säännös sisältää mielivallan kiellon ja vaatimuksen samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. >>Yhdenvertaisuusperiaate edellyttää, että samanlaiset asiat tulee ratkaista samalla tavoin. Periaatteen tärkein muotoilu löytyy PL 6 §:stä. Periaatteeseen liittyy ajatus siitä, että viranomaisen

tulee seurata pitkälläkin aikavälillä yhdenmukaista ratkaisulinjaa, mikäli voimassa olevan oikeuden asiaa koskevat säännökset eivät ole muuttuneet: Jaakko Husa ja Teuvo Pohjolainen, Kirjassa Julkisen vallan oikeudelliset perusteet<<

Vähemmän haitan periaate

ETL 8,1 §:n mukaan; esitutkinnassa ei kenenkään oikeuksiin saa puuttua enempää kuin on välttämätöntä esitutkinnan tarkoituksen saavuttamiseksi, ETL 8,2 §:n mukaan; esitutkinta on toimitettava siten, ettei kenellekään tarpeettomasti aiheuteta vahinkoa tai haittaa. Vähemmän haitan periaatteeseen liittyy läheisesti hienotunteisuusperiaate. ETL 8,2 §:n mukaan esitutkinta on toimitettava siten, ettei ketään aiheuttomasti saateta epäluulon alaiseksi. ETL 49 §:n 1 momentissa säädetään: "Esitutkinnasta on tiedotettava siten, ettei ketään aiheuttomasti saateta epäluulon alaiseksi ja ettei kenellekään tarpeettomasti aiheuteta vahinkoa ja haittaa". >Verotukseen liittyy selkeät salassapitosäännökset; Verotuslain 132 §.<

Oikeusturvasta

Vuonna 1995 perustuslakien perusoikeussäännökset uudistettiin kokonaisuudessaan. Uudet perusoikeudet koottiin hallitusmuodon (HM) II lukuun. Keskeinen uudistus on HM 16 §, jossa säädetään oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä ja hyvän hallinnon takeista. Säännös antaa institutionaalista suojaa tärkeimmille hyvän hallinnon ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin osaluille. Hyvä hallinto ei voi perustua vain HM:n yleissäännökseen eikä tämä säännös riitä oikeusturvan toteutumiseen.

Perustuslain 118 §:n mukaan virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Virkavirheen seurauksena on virkavastuu.

Perustuslain 118.3 §:ssä taataan yksityiselle kansalaiselle itsenäinen oikeus vaatia virheen tehneen virkamiehen tuomitsemista rangaistukseen ja korvaamaan aiheuttamansa vahingon Rikoslain 40 luku, määrittelee virkarikokset erityisen tunnusmerkistön kautta.

>Virkavastuun kannalta on merkityksellistä, jos tarkastuskertomus on tosiasiatiedoiltaan puutteellinen tai virheellinen laatijan tarkastustoimenpiteiden laiminlyönnin, huolimattomuuden tai tahallisuuden johdosta tai jos tehdyt veroesitykset eivät perustu tarkastushavaintoihin tai jos ne eivät ole voimassa olevan lain mukaisia. Kellosalo, Verotus 1998 s. 276.<

Haluan ottaa esille yhden omassa prosessissani käytetyn Teotian - Toimielinteoria josta Olli Ryynänen lausuu:

väitöskirjassa *Verotuksen kiertämisestä* vuodelta 1968. Monet tuossa kirjassa esitetyistä ajatuksista eivät olleet aivan tosia silloin kun ne kirjoitettiin, ja ovat sitä vielä vähemmän nykyhetkellä arvioituna. Kirjahan sisälsi yrityksen soveltaa analyyttisen oikeustieteen perinnettä suoraan vero-oikeuteen. Kirja joutikin sitten pölyttymään kirjastojen varastoihin heti kun Kari S. Tikka oli vuonna 1972 saanut väitöskirjansa valmiiksi. Tikan esittämässä muodossa veronkierto-oppi on edelleen sovellettavaa oikeutta. Voipion kirja on sen sijaan lähinnä obsoleteetti. Tämän selvityksen tarkoituksena on vain ilmentää, kuinka kirjaimellisesti kaukaa haettua on veronsaajien argumentaatio asiassa.

Toimielinteoriaa, joka liittyy *emoyhtiön ja sen tytäryhtiön väliseen suhteeseen*, ei ole koskaan hyväksytty oikeuskäytännössä. Näin on asian laita myös siinä tapauksessa, että yhtiöiden kirjanpidot olisi verovelvollisen toimesta yhdistetty, tai yhtiö olisi sopinut antavansa tulonsa toiselle yhtiölle.

KHO 1969 II 580: Yhtiö, jonka osake-enemmistö oli ollut toisen yhtiön hallussa, oli verovelvollinen nimissään harjoitetusta liiketoiminnasta, eikä sillä seikalla, että ensin mainitun yhtiön liiketoiminta oli viiemeksi mainitun yhtiön kirjanpitoon ja harjoitettu sen lukuun ollut merkitystä.

KHO 1980 II 510: Vaikka tontteja omistavan ja myyvän asunto-osakeyhtiön ja sen pääosakkaan, aluerakennuttajan, välisen sopimuksen mukaan kaikki asunto-osakeyhtiön tontinmyyntitulot tulivat aluerakennuttajalle, joka vastasi kaikista asunto-osakeyhtiön toiminnan kustannuksista, myyntitulot verotettiin asunto-osakeyhtiön tuloina.

Verotarkastuskertomuksessa viitataan toimielinteoriaan Saksassa kehitettynä ajatusrakennelmana. Saksan oikeudessa on erityiset *Organschaft-säännökset*, joiden perusteella laki verovelvollisten niin halutessa tietyin

verrattain ankarin edellytyksin sallii, että konserniyrityksiä käsitellään yhtenä yksikkönä verotuksessa. Organschaft-säännöksiensä sisältö ilmenee *Tipke - Langin* teoksesta *Steuerrecht* vuodelta 1994, jonka asianomaiset sivut ovat liitteenä 23. Myös Ruotsissa on hieman vastaavat n.k. *kommissionärsbolag*-säännöt, joiden turvin verovelvollisyhtiöt voivat niin halutessaan sopia, että yrityksen tulos liitetään toisen yrityksen tuloon verotuksessa hyväksyttävällä tavalla. Ohessa on liitteenä 24 selvitys asiasta *Wimanin* teoksesta *Koncernbeskattning* vuodelta 1995. Kaikki nämä säännöt ovat sukua konserniverotussäännöille, joita sovelletaan muun muassa Belgiassa ja Yhdysvalloissa. Yhteistä säännöille on, että ne ovat *valinnaisia*, eikä niitä voida soveltaa vastoin verovelvollisten tahtoa.

Jälkiverotustoimenpiteen perustaksi viitataan myös oikeuskäytäntöön, joka liittyy *henkilöyhtiöiden purkamiseen* verotuksessa. Tästä on todettava, että henkilöyhtiöllä on oikeudellisesti niin erilainen rakenne kuin osakeyhtiöllä, ettei tällä oikeuskäytännöllä ole tähän asiaan kantavuutta. Henkilöyhtiöthän menevät sitä paitsi nykyään kaikki jakoon jo lainsäännöksen perusteella. Tältä osin oikeuskäytäntö on niin vakiintunut, ettei tarpeen ole kuin viitata *Tikka - Nykäsen liitteenä 25* olevaan aineistoon. Sama koskee myös n.k. *miniosakeyhtiöproblematiikkaa*, jolla pieniä osakeyhtiöitä on sivuutettu. Sehän koskee kysymystä missä olosuhteissa pienimuotoisen osakeyhtiön toimintaa ei hyväksytä sen omaksi toiminnaksi, vaan itse asiassa onkin ollut yhtiön omistavan osakkaan omaa henkilökohtaista toimintaa. Tätä asiaa koskeva oikeustila ilmenee liitteestä 26.

Toimielinteorialla ei ole mitään sijaa Suomen oikeusjärjestyksessä. Suomen oikeuden mukaisesti ei ole mahdollista yhdistää kahta eri verovelvollista ikään kuin kysymyksessä olisi yhden verovelvollisen kaksi osastoa ja katsoa kysymyksessä olevan yhden verovelvollisen puitteissa tapahtunut liiketoiminta.

Verovelvollisen oikeussuoja - "työn alla, ei valmis" - ei valmistu - "sitä ei ole"! ja mitä onkaan virkavastuu? sitä ei kannata hakea oikeuskansleri Jaakko Jonkan toimistosta - hukassa on - sieltä se ei löydy!