

## 16. Pos.3 NTC:n Valitus Uudenmaan lääninoikeuteen

1. Pos.3 Valituksenalaiset päätökset: Uudenmaan lääninveroviraston liikevaihtoveron maksuunpanopäätökset 30.6.1995 nrot 95J4249-95J4251 sekä 24.7.1995 nrot 95J4258 ja 95J4259

NTC:llä ja minulla oli subjektiivinen oikeus valittaa. Subjektiivisella oikeudella tarkoitetaan perusoikeuksien yhteydessä oikeutta jonka toteuttamista yksilö voi tarvittaessa vaatia omissa nimissään tuomioistuimelta. Tämä asia koski sekä minua, että yhtiötä. Subjektiivinen oikeus on siten yksilön kannalta tehokkain perusoikeusmuoto. Subjektiivisen oikeuden vastakkaiskäsite on objektiivinen oikeus. Perusoikeuksien yhteydessä se tarkoittaa oikeutta, jonka toteuttamiseen viranomaisella on objektiivinen, yleinen velvollisuus. Suppean perusoikeusnäkömyksen mukaan oikeudet velvoittavat vain valtiota ja sitäkin lähinnä siihen, että valtio on passiivinen eikä itse loukkaa oikeuksia. Laajan perus- ja ihmisoikeusnäkömyksen mukaan valtiolla ja muillakin julkista valtaa käyttävillä toimielimillä on lisäksi velvollisuus aktiivisin toimin suojata ja edistää perus- ja ihmisoikeuksia. Uskoimme, että hallinto-oikeus notorisesti valvoo lain toteutumista ja ottaa huomioon objektiivisuusperiaatteen, joka on kantava periaate kaikessa hyvän hallintotavan toteuttamisessa.

Syyskuun lopulla, olimme puolustusteamimme kanssa saaneet seuraavan valituksen valmiiksi ja osoitimme sen:

### **Uudenmaan lääninoikeudelle** (alkuperäinen valitus kokonaisuudessaan)

Valittaja: Oy NTC International Ltd, Helsinki  
Osoite: Asentajantie 8, 13500 Hämeenlinna  
puhelin (917) 618 3300  
telefax (917) 618 3700

Valituksenalaiset päätökset:

Uudenmaan lääninveroviraston liikevaihtoveron maksuunpanopäätökset 30.6.1995 nrot 95J4249-95J4251 sekä 24.7.1995 nrot 95J4258 ja 95J4259.

Vaatimukset

Lääninveroviraston 30.6.1995 päivättyt päätökset on perusteettomina kumottava. Samalla on 24.7.1995 päivättyt päätökset kumottava tai kumottava ja asia palautettava lääninverovirastolle laillisessa järjestyksessä uudelleen käsiteltäviksi.

Täytäntöönpanon keskeytystä koskeva pyyntö

Oy NTC International Ltd pyytää, että lääninoikeus kieltää edellä mainittujen päätösten mukaisten verojen ulosottamisen, ennen kuin asia on lainvoimaisesti ratkaistu.

Perustelut: **Väärä verotusobjekti**

Edellä mainituissa verotuspäätöksissä Oy NTC International Ltd:lle (jatkossa NTC) on pantu maksuun turkulaisen Citylink Oy:n (jatkossa Citylink) liikevaihtoveroja, joita Citylinkin on väitetty jättäneen maksamatta tilikausiltaan 1991-1992 sekä 1992-1993.

### **Liikevaihtoverot on pantu maksuun väärälle yhtiölle.**

Jälkiverotusaika tilikauden 1991-1992 osalta on päättynyt 30.6.1995. Kuitenkaan vielä 17.7.1995 maksuunpanopäätöksiä ei ollut, vaan lääninverovirastossa todettiin, ettei maksuunpanoa ollut tehty. 1.8.1995 NTC:lle tuli saantitodistuksin 30.6.1995 päivättyt maksuunpanopäätökset koskien tilikautta 1991-1992 sekä 24.7.1995 päivättyt maksuunpanopäätökset koskien tilikautta 1992-1993. NTC

katsoi aiheelliseksi tehdä tutkintapyynnön poliisille sen selvittämiseksi, milloin 30.6.1995 päivätyt maksuunpanopäätökset on todellisuudessa tehty. **Tutkintapyynnön jäljennös on liitteenä (pos.16.1)**

Tilikauden 1992-1993 osalta NTC on saanut Uudenmaan lääninverovirastolta pidennystä vastineenantoaikaan 31.8.1995 asti. NTC ei ole ilmoittanut lääninverovirastolle, että se luopuisi käyttämästä sille varattua vastausaikaa. Kyseistä tilikautta koskevat verotuspäätökset on tehty 24.7.1995, eli siinä vaiheessa, kun vastineenantoaikaa on ollut vielä jäljellä yli kuukausi. 24.7.1995 tehdyt maksuunpanopäätökset on tehty siten väärässä järjestyksessä. Jäljennös vastineajan pidentämisestä on liitteenä.

Verotuspäätökset ovat sisällöltään niin puutteelliset ja sekavat, ettei niistä ilmene, mikä tai mitkä lopullisessa tarkastuskertomuksessa esitetyt **teoriat** ovat perusteena maksuunpanopäätökselle. Päätöksessä todetaan Citylinkin ja Etronia Oy:n (jatkossa Etronia) toimineen NTC:n valmistusosastoina yksilöimättä lainkaan, millä perusteella siihen on päädytty. Myös tarkastuskertomuksessa valmistusosasto-oletama on kuin huitaisu ilmaan vailla perusteltua yhtymäkohtaa kertomuksessa esitettyihin **teorioihin**. Päätöksissä ei myöskään eritellä, mikä on se näyttö, jonka perusteella yhtiöiden toiminta ei ole tapahtunut liikevaihtoverolain tarkoittamalla tavalla liiketoiminnan muodossa, vaikka yhtiöt ovat kaupparekisteriin merkittyjä osakeyhtiöitä ja ne on aikanaan **hyväksytty myös liikevaihtoverovelvollisiksi yhtiöiksi**.

Arvonlisäverotoimiston päätöksessä olisi siten pitänyt ottaa kantaa, mikä tarkastuskertomuksissa esitetyistä vaihtoehtoisista teorioista on päätöksen perustana. Samoin olisi pitänyt ottaa kantaa siihen, mitkä tarkastuskertomuksissa nimetyistä aiheodisteista osoittivat ratkaisijan mukaan sen, ettei yhtiöiden välinen toiminta ole tapahtunut liiketoiminnan muodossa vaan olosuhteille tai toimenpiteille on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Päätöksessä on myös viitattu KHO:n T-talioon, joka ei ole vuosikirjaratkaisu, eikä siten myöskään prejudikaattiratkaisu. T-talot eivät myöskään ole saatavissa samoin kuin vuosikirjaratkaisut.

Mikäli tarkastuskertomuksissa esitetty, tarkastajienkin aiheodisteluksi nimeämä näyttö on osoitus siitä, ettei yhtiöiden välinen toiminta ole tapahtunut lakien tarkoittamalla tavalla liiketoiminnan muodossa, seurauksena on, että lukemattomien suomalaisten yhtiöiden osalta on viran puolesta tutkittava, ovatko kyseisten yhtiöiden liikekumppanit tai vaihtoehtoisesti tuotannon hajauttamiseksi perustetut yhtiöt muodoltaan sellaisia, että ne täyttävät itsenäisen liiketoiminnan tunnusmerkistön, vai olisiko yhtiöiden keskinäiset suhteet purettava verotuksellisesti siten kuin tässä tapauksessa on tehty.

Esimerkiksi voidaan ottaa Imatran Voima Oy, IVO Tuotantopalvelut Oy sekä IVO Voimansiirto Oy. Yhtiöiden kaupparekisterinotteista ilmenee, että yhtiöiden välillä on muutakin yhteistä kuin liikesuhde. Kyseisten yhtiöiden hallituksissa on samoja henkilöitä. Lisäksi kaupparekisteristä ja puhelinluettelosta ilmenee, että kahden yhtiön postiosoite on sama ja kolmannenkin yhtiön monet osastot toimivat samassa osoitteessa kuin kaksi muuta yhtiötä. Tällä näytöllä voidaan tarkastuskertomuksen ajatuskonstruktiota käyttäen selvästi osoittaa, että näiden kolmen yhtiön välillä vallitsee bulvaanisuhde, jossa IVO Tuotantopalvelut Oy:n ja IVO Voimansiirto Oy:n ostot ja myynnit ovat Imatran Voima Oy:n sisäisiä siirtoja osastolta toiselle. Lääninveroviraston päätöksen ja tarkastuskertomusten perusteella niitä on pidettävä vähintäänkin Imatra Voima Oy:n valmistusosastoina. ”Kyseinen tilanne olisi siten kiireesti verotuksellisesti oikaistava”. Liitteenä ovat yhtiöiden kaupparekisterinotteet ja Helsingin puhelinluettelon kaksi sivua vuodelta 1995.

Toisena esimerkkinä voidaan käyttää Hämeen Sanomissa 29.9.1995 julkaistua sanomalehtileikettä, jossa todetaan Voglia Oy:n fuusioivan tytäryhtiönsä. Tässäkin tapauksessa olisi ilmeisesti aihetta tutkia, onko Voglialla ollut toimintaa aiemmin konkurssiin menneiden, nyt yhtiöön ostettujen liikkeiden kanssa. Mikäli Voglia Oy:n ja näiden konkurssiin menneiden yhtiöiden välillä on ollut

liiketoimintaa ennen yhtiöiden konkurssiin ajautumista, on syytä epäillä, että Voglia Oy on ostanut itselleen valmistusosastot, jotka konkurssin avulla ovat päässeet veloistaan. Tarkastuskertomusten ajatuskonstruktiota seuraamalla Voglia Oy:n pitäisi olla vastuussa myös kyseisten konkurssiin ajautuneiden yhtiöiden mahdollisesti maksamatta jääneistä liikevaihtoveroista. Vastaavanlaisia esimerkkejä on vaikka kuinka paljon.

On ilmeistä, ettei arvonlisäverotoimistossa 30.6.1995 päivättyjä päätöksiä tehtäessä ole edes ehditty tutustua kaikkeen ratkaisun perustana olleeseen materiaaliin ja NTC:n antamiin vastineisiin. **Asian ratkaisija Tuula Kanth oli 18.7.1995 käydyssä puhelinkeskustelussa todennut Yrjö Reinikaiselle, että verotuspäätöstä ole vielä tehty, eikä hän ollut vielä ehtinyt lukea aineistoa.** Myöhemmin hän on todennut tarkoittaneensa lausahduksella 24.7.1995 päivättyjä päätöksiä koskenutta aineistoa. Molempien päätösten perustana oli kuitenkin sama materiaali, sillä NTC ei tuossa vaiheessa ole toimittanut mitään lisämateriaalia, joka olisi liittynyt tilikauden 1992-1993 ratkaisuun. Jos ratkaisija on todennut, ettei hän ole ehtinyt lukea kaikkea aineistoa jälkimmäistä ratkaisuaan varten vielä 18.7.1995 mennessä, hän ei ole voinut lukea sitä myöskään 30.6.1995 mennessä. Siten päätös on tehty edes perehtymättä kaikkeen aineistoon.

Päätöksistä ei ilmene otetuksi millään tavalla huomioon sitä, että mikäli NTC:n myynnit puheena oleville yhtiöille ja ostot kyseessä olevilta yhtiöiltä on poistettu verollisesta myynnistä/myynnin veroista ja vähennyskelpoisista ostoista/ostojen veroista, NTC:n hyväksi pitäisi siinä tapauksessa ainakin lukea Citylinkin ja Etronian ostamista raaka-aineista maksamat **liikevaihtoverot** samoin kuin muilta ostajilta saadut ja edelleen tilitetty **liikevaihtoverot**, eli kaikki yhtiöiden tilitapahtumat pitäisi käsitellä kuin kyseessä olisi yksi ja sama yhtiö. Tarkastuskertomuksissa ei millään tavalla ole huomioitu tätä asiaa. Verot on siis pantu maksuun kaksinkertaisesti.

Lisäksi Citylinkin ja Etronian myynnistä esitetään poistettaviksi vain myynnit NTC:lle. Kyseessä on karkea ajatusvirhe, jota verotarkastajat eivät ole "huomanneet". Eihän väitettyä bulvaanisuhdetta voi purkaa vain osittain, vaan yhtiöitä väitetyssä bulvaanisuhhteessa pitäisi kohdella kuin yhtä yhtiötä, jolloin kaikki Citylinkin myyntitapahtumat pitäisi purkaa NTC:lle. Tarkastuskertomuksissa ei ole lainkaan ajateltu asiaa loppuun, vaan on keskitytty vain yhdistämään Citylinkin myyntiä NTC:lle. Tarkastuskertomuksesta puuttuvat täysin laskelmat, joista ilmenisi veroseuraamukset väitetyyn bulvaanisuhteen täydellisestä purkamisesta.

Arvonlisäverolain siirtymäsäännöksistä ilmenee, että liikevaihtoverolain säännöksiä tulisi noudattaa ja asia ratkaista liikevaihtoverolain nojalla silloin, kun veroseuraamuksia aiheuttavat toimet on tehty liikevaihtoverolain ollessa voimassa. Verotuspäätöksissä sovellettuna lakina on ollut arvonlisäverolaki. Maksuunpanopäätös on siten tehty soveltaen väärää lakia.

Asian puutteellinen selvittäminen ja **asianosaisen kuulematta jättäminen**

Verotuslain 55 §:n mukaan verotettavan tulon ja omaisuuden määriä vahvistettaessa on otettava huomioon myös verovelvollisen etu. Kyseinen säännös korostaa tasapuolisuutta verotusta arvioitaessa.

Verotuslain 56 §:n 2 momentin mukaan verotusta toimitettaessa on huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista.

Näitä verotuslain periaatteita tulee noudattaa myös liikevaihtoverolain mukaisessa maksuunpanossa.

NTC:tä koskeneessa varsinaisessa tarkastuskertomuksessa HAL/0168/94 on todettu, että Citylinkistä on tehty tarkastuskertomus HAL/0910/94 ja Etroniaa tarkastuskertomus HAL/0130/95. Maksuunpanopäätös, jolla Citylinkin liikevaihtoverot on pantu maksuun NTC:lle, on kuitenkin tehty vain NTC:tä koskeneen tarkastuskertomuksen HAL/0168/94 perusteella. Verottaja katsoo voivansa panna yhden yhtiön liikevaihtoveroja maksuun toiselle yhtiölle antamatta maksamaan joutuvalla yhtiöllä mahdollisuutta tutustua tai sanoa mielipidettään

tarkastuskertomuksesta, joka väitetään laaditun veronsa maksamatta jättäneestä yhtiöstä.

**Kuulemisvelvollisuus** on lyöty laimin. Herää kysymys, mihin tarkoitukseen tarkastuskertomukset on laadittu, jos niitä ei näytetä sille yhtiölle, jonka väitetään laiminlyöneen liikevaihtoveronsa, eikä myöskään yhtiölle, jolle kyseiset verot pannaan maksuun. Kyseisiä tarkastuskertomuksia ei ole toimitettu liikevaihtoveron maksuunpanopäätöksen tehneelle virkailijallekaan. Ainakaan niitä ei ole käytetty tehtäessä maksuunpanopäätöksiä, koska maksuunpanopäätöksissä todetaan, että päätös on tehty tarkastuskertomuksen nro HAL/0168/94 perusteella.

**Liikevaihtoverolain 93 §:n** mukaan verovelvolliselle on ennen jälkiverotuksen toimittamista varattava tilaisuus selityksen antamiseen. Säännöksen mukaan verovelvolliselle olisi annettava tilaisuus antaa selitys kaikesta asiaan liittyvästä aineistosta. Nyt kyseessä ovat **Citylinkin liikevaihtoverot jotka pantiin maksuun NTC:lle**. Myös Citylink on kaupparekisteriin merkitty yhtiö omine kaupparekisteriin merkittyine toimivine johtoineen. Sekä Citylinkiä, että sen toiminutta johtoa olisi siten pitänyt kuulla esitettyjen vaatimusten johdosta tilanteessa, jossa osakeyhtiölain mukaiset vastuusuhteet vaaditaan syrjäytettäväksi täysin. Mainittakoon, että Citylink yhtiönä on yhä olemassa, ja kaupparekisteriin merkityt tiedot ovat ajan tasalla. Jälkiverotusta ei olisi saanut toimittaa kuulematta ensin Citylinkiä ja sen hallituksen varsinaista jäsentä Vesa Kuusistoa.

Tarkastuskertomuksissa väitetään useissa kohdin, että Citylink on laiminlyönyt kirjanpitoa. Näistä laiminlyönneistä olisi pitänyt pyytää selvitys Citylinkiltä. NTC:n varsinaiseen tarkastuskertomukseen antamasta selvityksestä ilmenee, että Vesa Kuusistolla on Citylinkin kirjanpitomateriaalia. Kyseistä materiaalia ei kukaan veroviranomainen ole ennen tarkastuksen tekemistä tai sen kuluessakaan ole häneltä kysynyt.

Citylinkin kirjanpitoa ei siten ole edes haluttu selvittää tasapuolisesti ottaen huomioon kaikki käytettävissä oleva materiaali. Tarkastuskertomukset on laadittu käyttäen vaillinaista materiaalia. Kirjanpitomateriaalin kysymättä jättäminen on pidettävä törkeänä, koska, kuten NTC:n selvityksestä ilmenee **verotarkastajat ovat muutoin ottaneet Kuusistoon yhteyttä ja yrittäneet saada Kuusistoa myöntämään, että miesten välillä on ollut bulvaanisuhde. Lisäksi Kuusistoa on kuulusteltu rikoksesta epäiltynä, mutta epäiltyä rikosta ei ole hänelle yksilöity.** Kirjanpitomateriaalista ja sen olinpaikasta ei kukaan ole ollut kiinnostunut.

**Vesa Kuusisto** on häneltä sitä kysyttäessä ilmoittanut, että hänellä on Citylinkin kirjanpitomateriaalia. Kukaan **veroviranomainen** ei kuitenkaan ole sitä häneltä kysynyt. Vesa Kuusiston kertomuksen jäljennös on liitteenä.

Siten tarkastuskertomukset on laadittu puutteellisen kirjanpitoaineiston pohjalta, eikä tarkastuskertomuksia laadittaessa ole haluttukaan ottaa selvää kaikesta kirjanpitomateriaalista. Tarkastus on siten tehty laiminlyöden lain säännös, joka vaatii ottamaan huomioon tasapuolisesti kaiken saatavissa olevan selvityksen. Huomioon olisi otettava myös verovelvollisen hyväksi saatavissa oleva selvitys.

Tarkastuskertomuksissa ilmeni toistuvasti väite 80.000 kasettirungon puuttumisesta Citylinkin myynnistä. Kasettirunkojen puute on saatu aikaan laskennallisesti eli laskemalla keskimääräisen nauhapituuden ja nauhan hinnan avulla, paljonko kasetteja olisi pitänyt Citylinkin tuotannossa syntyä.

Sekä alustavaan että lopulliseen tarkastuskertomukseen annetussa vastineessa NTC on kyseenalaistanut sanottujen kasettirunkojen puuttumisen. NTC on tuonut aiemman selvityksen yhteydessä esiin Vesa Kuusiston esittämän tiedon, jonka mukaan kasettirunkoja on ladattu myös asiakkaan nauhamateriaalilla. Lisäksi on kiinnitetty huomiota siihen, että nauhamateriaalin hinta vaihtelee melkoisesti valmistajasta ja tavarantoimittajasta riippuen. Edelleen on huomautettu, että kasettien nauhamäärä vaihtelee huomattavasti kasetin keston mukaan. Mihinkään näistä esitettyistä seikoista verotarkastajat eivät ole ottaneet kantaa.

NTC:n hankkimien selvitysten perusteella osa väitetystä puuttuvasta kasettirunkojen määrästä on takavarikoitu ja osa on ollut Citylinkin toimitilojen vuokranantajan varastossa. NTC on myös

varsinaiseen tarkastuskertomukseen antamassaan vastineessa omin laskelmin osoittanut verotarkastajien laatimat laskelmat paikkansapitämättömiksi. Tarkastuskertomuksen laatineet verotarkastajat olisivat hyvin yksinkertaisesti kyselyoikeuttaan käyttämällä saanut nämäkin tiedot itselleen, jos olisivat halunneet. Menettely osoittaa, ettei tarkastuskertomusta laadittaessa ole haluttukaan selvittää tasapuolisesti kokonaistilannetta.

NTC:n tiloissa tarkastusta tehdessään tarkastajat totesivat Yrjö Reinikaiselle taulukkolaskentaohjelmansa olevan vielä uusi, eli heillä ei ollut kokemusta ohjelman käytöstä aiemmalta ajalta tai vastaavista tehtävistä. Myöskään heidän nimikirjan otteistaan ei ilmene, että he olisivat enemmälti saaneet koulutusta tietotekniikan käytöstä. Edellä todettu on omiaan heikentämään luottamusta tarkastuskertomuksiin sisältyvien laskelmien paikkansapitävyyteen.

Sen jälkeen kun NTC:lle on 30.06.95 määrätty Citylinkin liikevaihtoverot maksuunpantaviksi, on Turun lääninverovirasto lähettänyt Vesa Kuusistolle 15.8.1995 päivätyn selvityspyynnön, jossa lääninverovirasto varaa Kuusistolle ennen jälkiverotuksen toimittamista tilaisuuden esittää selvityksen ja perustellut huomautukset tarkastuskertomukseen sisältyvien laskelmien johdosta. Selvityspyynnön alussa lausutaan: "Luonanne toimitetun arvonlisäverotarkastuksen perusteella on todettu, että...".

**Kuten aiemmin on jo selvitetty Citylinkiin ja Vesa Kuusistoon ei ole oltu yhteydessä kirjanpidon tarkastamiseksi. Tältä osin Turun lääninveroviraston selvityspyynnön sanamuoto ei vastaa todellista tapahtumainkulkua.**

Selvityspyynnö osoittaa kiistatta, että Citylinkin kuuleminen ei ole ollut ilmeisen tarpeetonta, vaan että Citylinkiä olisi pitänyt kuulla jo ennen Citylinkin verojen maksuunpanoa NTC:lle.

Jos taas katsottaisiin, että Citylinkille voidaan nyt uudestaan määrätä samat, aiemmin NTC:lle määrätty, liikevaihtoverot maksuunpantaviksi, toisen lääninveroviraston käsityksen mukaan Citylink onkin itsenäisesti verovelvollinen, jolloin perusteita bulvaaniväitteille ei ole olemassa.

Sekä alustavassa että lopullisessa tarkastuskertomuksessa on esitetty, että Citylink on toiminut ensin Scandexan ja sittemmin NTC:n valmistusosastona. Väite on perusteeton. Scandexan konkurssipesässä on toimitettu erityistilintarkastus, jossa on jouduttu ottamaan kantaa kaikkiin Scandexan tekemiin sopimuksiin. Erityistilintarkastuksesta on vastannut KHT Juhani Selinheimo. Tarkastuksesta on annettu tieto myös verottajalle.

On ihmeteltävä varmuutta, jolla verotarkastajat käytännössä kyseenalaistavat keskuskauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan kyvyn tehdä päätelmiä esitetystä kirjanpito- ja sopimusmateriaalista. Perusteita KHT-tilintarkastajan työn arvostelulle ei pitäisi olla, etenkin kun tarkastajilla itsellään on nimikirjan otteen mukaan ekonomin tutkinto, mutta ei mitään merkintöjä lisäkoulutuksesta tilintarkastuksellisen pätevyyden saavuttamiseksi.

Verotarkastajien nimikirjan otteet ovat liitteenä.

Kaikki se, mitä on lausuttu Citylinkistä, pätee myös Etroniaan. **Myöskään Etroniaa ei ole kuultu.** Verotuspäätös on tältäkin osin syntynyt vääressä järjestyksessä. NTC:n ja Etronian välillä on vallinnut liikesuhde samoin kuin NTC:n ja Citylinkin välillä. Myöskään Etronian osalta tarkastuskertomuksissa ei ole esitetty mitään sellaista, mikä osoittaisi NTC:n ja Etronian olleen bulvaanisuhhteessa toisiinsa.

NTC ei ota eikä voisikaan ottaa kantaa enemmälti Citylinkistä ja Etroniaasta tarkastuskertomuksissa esitettyihin laskelmiin, koska laskelmien tarkastaminen ja kannan ottaminen kuuluu niille itselleen.

### **Verotarkastajien esteellisyys**

Alustavan tarkastuskertomuksen sivulla 30 on seuraava kappale:

"Tarkastuksen, tarkastusaineistosta ja muusta asiakirja-aineistosta saamamme käsityksen mukaa Vesa Kuusisto on Citylink Oy:n/Etronia OY:n hallituksen jäsenenä ja Citylink Oy:n/Etronia Oy:n kaikkien osakkeiden omistajana Yrjö Reinikaisen bulvaani. Bulvaania käyttämällä Yrjö Reinikainen on pyrkinyt välttämään sen vastuun, mikä osakeyhtiön hallituksen jäsenelle aiheutuu erilaatuisista

laiminlyönneistä. Mahdolliset rikossyytteet kirjanpidon laiminlyönnin johdosta ja mahdolliset veropetosyytteet on tarkoitettu kohdistumaan Yrjö Reinikaisen sijasta Vesa Kuusistoon. Yrjö Reinikaista on kuitenkin käsityksemme mukaan pidettävä sekä Citylink Oy:n/Etronia Oy:n mahdollisen kirjanpitorikoksen että veropetoksen osalta varsinaisena tekijänä ja Vesa Kuusistoa rikoskumppanina".

Asiakirjoista voidaan todeta, että lausuma on täysin perätön. Se loukkaa sekä Reinikaista että Kuusistoa. Reinikaisella on siksi ollut täysi syy tehdä lausuman johdosta tutkintapyyntö Hämeenlinnan poliisille. Poliisia on pyydetty tutkimaan ovatko verotarkastajat Huovinen ja Kuortti syyllistyneet rikoslain 27 luvussa tarkoitettuun rikokseen eli herjaukseen, solvaukseen tai kunnianloukkaukseen.

Verotusmenettelyssä noudatetaan hallintomenettelylain periaatteita, (Esim: **Edward Andersson**, Verotuslain kommentaari, Helsinki 1991). Tällöin tulevat sovellettaviksi muun muassa laissa olevat virkamiehen esteellisyysäännökset.

**Hallintomenettelylain 10 §:n mukaan virkamies on esteellinen jo silloin, jos luottamus hänen puolueettomuuteensa jostain erityisestä syystä vaarantuu. Tyypillisiä jääviystilanteita on katsottu olevan julkisen vastapuoli- ja vihamiessuhteen.**

(KHO II 11 ja EOA 1985 s. 52) Nyt on kyseessä sellainen tilanne. Tutkintapyyntöä kohteena olevaa virkamiestä ei voida pitää puolueettomana jatkamaan saman asian käsittelyä.

Hallintomenettelylain 11 §:n mukaan esteellinen virkamies ei saa edes valmistella asiaa. Siten tarkastajat Huovinen ja Kuortti eivät olisi saaneet enää tehdä varsinaista tarkastuskertomusta, vaan se olisi pitänyt antaa esteettömille virkamiehille tehtäväksi.

### **Bulvaanius, toimielinteoria ja samastaminen**

Perusteena Citylinkin verojen siirtämiseksi NTC:n maksettaviksi alustavassa tarkastuskertomuksessa on esitetty bulvaanius ja toimielinteoria. Varsinaisessa tarkastuskertomuksessa kolmanneksi teoriaksi on lisäksi otettu samastaminen.

Lopullisen tarkastuskertomuksen sivulla 31 todetaan: "**Edellä esitetyt ajattelumallit soveltuvat tarkastusten kohteina olleisiin yhtiöihin siten, että Citylink Oy:n toiminta on katsottava olevan osa NTC:n toimintaa. Päädytäänkö tähän sitten toimielinteorian, bulvaanikonstruktion tai samastamisen kautta ei ole sinänsä oleellista**".

**Tarkastajien edellä esittämä toteamus sisältää todella ajatuksen, ettei ole tärkeää, millä perusteella verotetaan, kunhan vain verotetaan. Tarkastuskertomukseen otettuna lausahdus tuo selvästi ilmi tarkoitushakuisen suhtautumisen koko verotarkastukseen.** Kyseisten teorioiden lähempi tutkiminen on aiheellista, jotta niiden sopimattomuus Citylinkin väitettyjen maksamattomien liikevaihtoverojen panemiselle maksuun NTC:lle tulisi selväksi.

Lopullisen tarkastuskertomuksen sivulla 27 väitetään, että:

**"Toimielinteoria ja bulvaanikonstruktio voidaan nähdä toisiaan vastaavina tai täydentävinä ilmiöinä ja olennaista onkin havaita ilmiöiden taustalla vallitsevat tosiseikat ja taloudelliset realiteetit kuin harjoittaa sinänsä hyödyllistä oikeustieteellistä käsiteanalyysiä. Käsitteiden ja kielen tasolla ei voitane päästä yksimielisyyteen niiden vastaavuudesta, mutta reaali maailman tapahtumissa on kummassakin kyse käytetyn oikeudellisen muodon ja toimen taloudellisen reaalisisällön välisestä ristiriidasta".**

Edellä siteeratut tarkastuskertomuksen kohdat osoittavat, miten mahdottoman tehtävän edessä NTC on ollut yrittäessään asiallisin perustein torjua siihen kohdistettua vaatimusta joutua vastuuseen Citylinkin liikevaihtoveroista.

Tarkastajat ovat antaneet verotuspäätöksen tekijälle kolme teoriavaihtoehtoa, joiden pohjalta ratkaisu heidän mukaansa voidaan tehdä. Vastineen antaminen on tehty lähes mahdottomaksi. Kuten tarkastuskertomuksesta ilmenee, lopulliseen tarkastuskertomukseen on lisätty täysin uusia, alustavaan tarkastuskertomukseen sisältymättömiä elementtejä. Tarkastuskertomukset on laadittu siten, että NTC:n torpedoitua alustavan tarkastuskertomuksen väitteet lopulliseen tarkastuskertomukseen on tuotu uusia elementtejä, joilla on yritetty varmistaa, että jokin tarkastuskertomuksessa esitetty teoria tai näyttö kuitenkin pitäisi loppuun asti. Jos molempia tarkastuskertomuksia lukee huolella, voi todeta ne laadituiksi siten, ettei niihin voi vastata ilman, että vastaus käännettäisiin osoitukseksi bulvaanisuhteen olemassaolosta. Tämä on havaittavissa alustavaan tarkastuskertomukseen annetun selvityksen kommentaista.

Mikäli NTC yrittää parhaansa mukaan oikoa tarkastuskertomuksessa esitettyjä virheellisiä käsityksiä, tarkastajat toteavat, että NTC tietää paljon Citylinkin asioista, mitä on pidettävä osoituksena bulvaanisuhteen olemassaolosta. Mikäli taas NTC ei kykene kommentoimaan esitettyjä väitteitä, todetaan, että NTC ei ole pystynyt osoittamaan tarkastuskertomuksessa esitettyjä seikkoja paikkansapitämättömiksi, joten verotus tulisi toimittaa tarkastuskertomuksen mukaisesti.

Tarkastuskertomus on laadittu samaan muotoon kuin klassinen kysymys: "joko olet lakannut lyömästä vaimoasi?" Kysymykseen on mahdotonta vastata syyllistämättä itseään. Vaikenemistakin voidaan pitää merkinä syyllisyydestä. Tarkastuskertomukset eivät siten ole hyvän tarkastustavan mukaisia.

### **Bulvaanius**

Tarkastuskertomuksissa esitetyt seuraamukset perustuvat bulvaaniväitteisiin.

Bulvaaniudesta yleisestikin on olemassa vähän kirjallisuutta. Myöskään oikeustapauksia ei paljoa ole.

Tarkastuskertomuksen osalta tarkastajat ovat antaneet suuren merkityksen **Tuure Rosenbergin** bulvaanisuhteita käsittelevälle artikkelille, joka on julkaistu Verotus-lehdessä 3/1980. Jos lukee artikkelin kokonaan, huomaa, että sanottu artikkeli sisällöllisesti keskittyy rakennusliikkeiden ja gryndaustoiminnan välikäsisuhteisiin.

Bulvaani- eli välikäsisuhdetta verotuksellisesti arvioitaessa on **Tuure Rosenbergin** artikkelin mukaan "kiinnitettävä huomiota verotusrelaation kannalta merkittäviin taloudellisiin mahdollisuuksiin, jotka kuuluvat osapuolen oikeusasemaan ja sen jälkeen ratkaistava, kumman varoiksi luovutettu on luettava. Seikkoja, jotka tällöin on otettava huomioon, voivat olla seuraavat: sitoutuuko apuhenkilö johonkin luovutuksen yhteydessä, saako apuhenkilö nauttia luovutuksen kohteen tuottoa, kummalla on oikeus, mahdollisuus ja velvollisuus luovutuksen kohdetta koskevien asioiden hoitoon, onko apuhenkilöllä omia kustannuksia luovutuksen kohteesta, kumman hyväksi tulee arvonnousu, kumman on maksettava korot ym".

Olennaista bulvaanisuhteen arvioinnissa on siten se, onko toinen osapuoli saanut minkäänlaista hyötyä oletetusta suhteesta.

Nyt kyseessä olevassa tapauksessa NTC:n ja Citylinkin välillä on ollut liikesuhde. Citylinkin hallituksen varsinainen "jäsen Vesa Kuusisto" on itse sanonut toimineensa Citylinkin puolesta. Tarkastuskertomuksessa sivulla 52 on yhteenveto Citylinkin väitettyä bulvaaniutta osoittavista seikoista.

- väite 1: Yhtiön toiminnan alku liittyy läheisesti Scandexan konkurssiin.

Scandexa on alunperin solminut yhteistyösopimukset Citylinkin kanssa. Scandexan ajaututtua konkurssiin, on myöhemmin Citylink Oy:stä tullut liikekumppaniksi NTC:n kanssa. Kuten edellä on jo todettu, Scandexan konkurssipesä, erityistilintarkastajat, ei myöskään lääninverovirasto ole katsoneet sopimusehdoissa olleen mitään tavallisuudesta poikkeavaa. NTC on lopulliseen

tarkastuskertomukseen antamassaan vastineen alussa kohdassa 1.1 sivulla 5 kertonut sekä Scandexan että NTC:n vaiheista. Saman vastineen sivulla 17 on kerrottu Citylinkin toiminnasta siltä pohjalta, joka on NTC:n tiedossa.

- väite 2: **Yhtiön toiminta ei täytä liiketoiminnan tunnusmerkistöä.**

Scandexan konkurssin johdosta tehdyssä erityistilintarkastuksessa voidaan todeta Citylinkin täyttäneen itsenäisen yrityksen tunnusmerkistön.

Tarkastuskertomuksissa väitetään, ettei kasettien myyntihinnoilla ole voitu kattaa edes kasetin valmistuksen muuttuvia materiaalikustannuksia. NTC on ottanut kantaa kyseiseen väitteeseen laajemmin lopulliseen tarkastuskertomukseen antamassaan selvityksessä kohdassa 3.3.2.2. sivulla 19.

Alustavaan tarkastuskertomukseen annetun vastineen liitteenä on myös laskelma, joka osoittaa, että kasettien valmistuskustannukset voivat aivan hyvin sisältyä Citylinkin perimään kasetin hintaan.

Jostain syystä lopullisessa tarkastuskertomuksessa ei normaalin tarkastuskäytännön mukaisesti joko hyväksytä tai hylätä esitettyä selvitystä, vaan aletaan vastavuoroisesti esittää, että kasetin hinnan itse asiassa pitäisikin olla huomattavasti korkeampi kuin mitä alustavassa tarkastuskertomuksessa on esitetty.

Huomattakoon, että alustavassa tarkastuskertomuksessa **verotarkastajat ovat saaneet laskelmillaan aikaan kaksi erilaista kasetin keskimääräistä hintaa**, mutta selvitystä siitä, miksi näin on käynyt, ei hyväksyttävästi ole esitetty. Kyseessä lienee vahinko tai tottumattomuus ohjelmien käyttöön.

Edelleen varsinaiseen tarkastuskertomukseen annetun vastineen sivulla 8 on tarkastuskertomuksesta verotarkastajilta saatuja lukuja hyväksi käyttäen osoitettu, että NTC:n prosentuaaliset ostot Citylinkiltä ovat olleet yli kymmenen prosenttia pienemmät kuin tarkastuskertomuksessa väitetään. Saman vastineen sivulla 10 on samoin tarkastajien omia lukuja lähtökohtana käyttäen osoitettu, että NTC on joutunut maksamaan Citylinkille korkeampaa kasettihintaa kuin muut Citylinkin asiakkaat.

- väite 3: Rahoituksellinen riippuvuus.

Tarkastuskertomuksessa väitetään, että NTC:n maksut Citylinkille ym. rahoitusjärjestelyt ovat sillä tavoin kytkettyjä, että ne osoittavat Citylinkin rahoitusta johdetun NTC:n taholta.

Lopulliseen tarkastuskertomukseen antamassaan vastineessa sivuilla 20 ja 21 sekä 27 NTC on ottanut kantaa rahoitusjärjestelyjen osalta tehtyihin väitteisiin. Kahden yrityksen toiminnassa on hyvin yleistä, että saamia ja velkoja kuittaillaan keskenään, jolloin päästään samaan lopputulokseen kuin jos kukin lasku maksettaisiin erikseen puolin ja toisin. Kyse on normaalista liike-elämässä vallitsevasta tavasta, josta ei voi tehdä sen kummempia johtopäätöksiä. NTC on myös selvittänyt sivulla 21, että se on joutunut usein maksamaan laskujaan sitä mukaa kuin se on ensin itse saanut rahaa. Tämä sama seikka pätee myös muihin sopimuskumppaneihin, ja on koska tahansa tarkistettavissa NTC:n kirjanpidosta tai sopimuskumppaneilta. Siten **Citylink** ei ole ollut missään erityisasemassa saataviensa suhteen. Tarkastuskertomuksessa sivulla 43 väitetään, että NTC:ltä on tullut rahaa vain sen verran, että laskuista on selvitty, **mutta rahaa esimerkiksi liikevaihtoverojen maksuun ei ole jäänyt. Kuitenkin tarkastuskertomuksen sivulla 10 todetaan, ettei liikevaihtoveron tilittämättä jättäminen ole johtunut yhtiön maksukyvyttömyydestä.**

- väite 4: **Videokasetin kotelon päällysteksti**, jossa olevan tekstin mukaan kasetin valmistaja on NTC International, Suomi.

NTC on lopulliseen tarkastuskertomukseen antamassaan vastineessa sivulla 22 todennut, että kyseessä on ”virheellinen” teksti. NTC ei todellakaan ole itse valmistanut kasetteja, mutta pakannut kylläkin. Sama ”virheellinen” teksti toistuu myös muovisissa kasettikoteloissa, jotka nyt kyseessä olevina tilikausina on ostettu Eino Korhonen Oy:ltä. Kukaan ei kuitenkaan väitä NTC:n ja Eino



Korhonen Oy:n välillä vallinneen bulvaanisuhdetta, vaikka Eino Korhonen oli tuohon aikaan NTC:lle merkittävä sopimusosapuoli ja tavarantoimittaja ([klikkaa esille kotelon suunnitelu ja valmistusaikataulu](#))

- väite 5: NTC:n toimitusjohtajan Yrjö Reinikaisen "tietämättömyys" Citylinkin ja Vesa Kuusiston asioista.

Teksti on tahallisen johdattelevaa. Yrjö Reinikainen on mahdollisuuksiensa mukaan auttanut verotarkastajia, muun muassa selvittämällä Matti Paanaselta, missä Citylinkin kirjanpito mahdollisesti olisi tehty, ja välittämällä tiedon sitten verotarkastajille. Kirjanpitoaineiston hankinta on selostettu varsinaiseen tarkastuskertomukseen annetussa vastineessa sivulla 11.

Millään edellä esitetyllä väitteellä tai väitteen perustelulla verotarkastajat eivät ole kyenneet osoittamaan, että yhtiöiden tai henkilöiden välillä olisi vallinnut bulvaanisuhde.

Varsinaiseen tarkastuskertomukseen on uutena kappaleena otettu Citylinkin ja NTC:n väliset rahoitusjärjestelyt. Uuden materiaalin tuominen varsinaiseen tarkastuskertomukseen on merkillistä, sillä vastaava aineisto olisi voitu esittää jo alustavan tarkastuskertomuksen yhteydessä.

NTC on varsinaisen tarkastuskertomuksen johdosta antamassaan vastineessa selittänyt, mistä kussakin tilitapahtumassa on kyse.

Tässä yhteydessä on myös selvitetty, miten Yrjö Reinikainen on Citylinkin Vesa Kuusiston pyynnöstä lainannut Citylinkille henkilökohtaisia varojaan.

Kyseiset lainat on maksettu takaisin suhteellisen lyhyessä ajassa. Tilityksistä näyttää ilmenevän, että Citylink on maksanut lainoja takaisin 10.000 markkaa enemmän kuin on saanut lainaksi. Vesa Kuusisto on valituksen yhteyteen liitettyssä kirjelmässä todennut, että mikäli rahaa on maksettu 10.000 markkaa liikaa, kyseessä on ollut vahinko, ja se on varmasti korjattu aikanaan. **Tieto korjauksesta saattaisi itse asiassa olla sen kirjanpitomateriaalin joukossa, joka Vesa Kuusistolla on hallussaan.**

Yrjö Reinikaisella itsellään kyseistä kuittia ei enää ole, koska tapahtuma liittyy henkilökohtaiseen rahankäyttöön, jonka suhteen kenelläkään ei ole kirjanpitovelvollisuutta.

Osoituksena bulvaaniudesta on myös pidetty Yrjö Reinikaisen tietämättömyyttä Citylinkin asioista. On selvää, että Citylinkin asioista parhaiten tietää Vesa Kuusisto. **Häneltä verottaja ei saamamme tiedon mukaan kysynyt mitään.**

Erityisen heikolla pohjalla päättelyssä ollaan, jos jonkun puhelimesta käyttämää sanaa "kait" pidetään merkinä bulvaanisuhdesta. Vesa Kuusisto on tarkastuskertomuksen mukaan joutunut vastaamaan puhelimitse tarkastajan kysymyksiin Citylinkin osakkeiden omistuksesta. Hän on tuolloin todennut, että kait hän ne omistaa.

Normaali puhekieli ja varovaisuus kertoa puhelimesta asioistaan ventovieraalle ihmiselle, joka mahdollisesti on esittäytynyt verotarkastajaksi, muttei mitenkään voi näyttää toimivaltuuttaan puhelimesta toteen, on käännetty osoitukseksi bulvaaniudesta.

Muutkaan varsinaisessa tarkastuskertomuksessa sivuilla 48 ja 49 esitetyt väitteet bulvaanisuhteen olemassaolosta eivät ole näyttöarvoltaan parempia kuin edellä esitetyt väitteet ja niihin annetut vastaukset.

Viittaukset viesti-ilmoitukseen kirjatusta lähettäjäyhtiön osoitteesta, nimetyn toimitusjohtajan puuttuminen ja "kait"-sanan käyttö puhelinkeskustelussa osakkeiden omistukseen liittyvän kysymyksen yhteydessä osoittavat, että näyttöä bulvaaniudesta yritetään saada aikaan keinolla millä hyvänsä. NTC on tarkemmin lausunut näistä seikoista vastineessaan sivulla 23 ja

24. Tarkastuskertomuksessa ei ole kyetty esittämään minkäänlaista näyttöä siitä, että NTC tai Yrjö Reinikainen olisi toiminut Citylinkin puolesta määräävässä tai edes muussa asemassa tai saanut yhtiöstä henkilökohtaista tai NTC muuta asiaankuulumatonta tuottoa. **Verotarkastajien ainoaksi "näytöksi" saadusta hyödystä Citylinkiltä on jäänyt väite siitä, että Yrjö Reinikainen on lainannut Citylinkille rahaa, jota Citylink olisi palauttanut 10.000 markkaa enemmän, kuin sille on lainattu. Reinikainen olisi siten saanut tämän verran hyötyä Citylinkistä.** Vesa

Kuusistolta asiasta kysyttäessä hän on todennut, että mikäli näin on käynyt, kyseessä on täytynyt olla erehdys, joka on korjattu. Nyt kyseessä oleva summa on tullut suoraan Yrjö Reinikaiselle, eikä NTC:lle. Koska Citylinkin ja NTC:n on väitetty olleen keskenään bulvaanisuhteessa, rahan olisi pitänyt tulla NTC:lle ja NTC:n hyödyksi, jotta se tukisi väitettä bulvaaniudesta. Muutenkin alustavassa ja lopullisessa tarkastuskertomuksessa väitetyt bulvaanisuhteet ovat vaihtuneet. Alustavassa tarkastuskertomuksessa bulvaanisuhteen väitettiin vallinneen Vesa Kuusiston ja Yrjö Reinikaisen välillä. Lopullisessa tarkastuskertomuksessa on keskitytty osoittamaan bulvaanisuhteen olemassaoloa Citylinkin ja NTC:n välillä. Syy vaihtumiseen ei selviä tarkastuskertomuksesta. Tarkastuskertomuksessa on väitetty kyseisen **10.000 markan summan olevan peiteltyä osingonjakoa**. Yrjö ja Marja Reinikainenkaan eivät ole kuitenkaan Citylinkin osakkeenomistajia, joten peiteltyä osingonjakoa koskeva väite on mahdoton.

**Kyseinen kuitti summan palautumisesta Citylinkille löytynee Vesa Kuusiston luona olevasta Citylinkin puuttuvasta kirjanpitoluonnosta.** Verotarkastajat ovat jo alustavassa tarkastuskertomuksessa selostaneet laajasti paria oikeustapausta, joiden he toteavat näytön puuttuessa kumoutuneen korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Tällaisten tapausten referointi muun yrityksen tarkastuskertomuksen yhteydessä on käsittämätöntä. Pitäisihän KHO:n kannanoton osoittaa, että johtopäätösten teossa pitäisi olla erityisen huolellinen ja varovainen. NTC on varsinaiseen tarkastuskertomukseen antamassaan vastineessa myös käynyt läpi tarkastuskertomuksissa esitettyjä oikeustapauksia, eikä mikään tapauksista ollut bulvaanitapaus, vaikka sellaista tarkastuskertomuksissa haluttiin esittää.

### **Toimielinteoria**

**Toimielinteoriassa todellakin on kyseessä saksalainen teoria, joka ei ole saanut Suomen oikeuskäytännössä jalansijaa.** Tarkastuskertomuksessa käytetään lähteenä **Lasse Kilven Pääomanvähennys-teosta**, jossa lyhyesti kerrotaan toimielinteoriasta: "Nykyajan taloudellisessa elämässä itsenäiset oikeussubjektit muodostavat usein taloudellisia saman johdon alaisena työskenteleviä yhteenliittymiä, jotka voivat kehittyä niin tiiviiksi kokonaisuuksiksi, että nämä tosin oikeudellisesti erilliset, mutta taloudellisesti täysin alistetussa asemassa toimivat oikeussubjektit todellisuudessa menettävät kaiken itsenäisyytensä. Tämä saadaan aikaan varsinkin perustamalla tytäryhtiöitä tai hankkimalla osake-enemmistöt jo toiminnassa olevissa yhtiöissä. Sulautuminen voi mennä niin pitkälle, että alistetussa asemassa olevan yhtiön toimihenkilöinä toimivat hallitsevan yhtiön vastaavia tehtäviä hoitavat henkilöt, joten toimintojen erillisyyttä käytännössä esiintyy vain virallisissa oikeudellisissa suhteissa".

Edelleen: "Varsinkin Saksassa, ilmeisesti taloudellisesta katsantotavasta johtuen, on oikeuskäytännössä PrOWG:n aloitteesta ryhdytty arvostelevaan niitä, ikään kuin ne muodostaisivat yhden vero-oikeudellisen kokonaisuuden. Tämä **t o i m i e l i n t e o r i a k s i** kutsuttu katsantotapa, jota RFH on edelleen kehittänyt ei tosin ole Saksassa saavuttanut tuloverolakien tulkinnassa huomattavaa käyttöä, vaan on pääasiassa rajoittunut liikevaihto- ja yhteisöverotuksen piiriin. Äärimmäisyyteen saakka kehitettynä **teoria** johtaisi kaikkien samaan taloudelliseen kokonaisuuteen kuuluvien oikeussubjektien käsittelyyn yhtenä verosubjektina, mitä ei voida hyväksyä.

Ei näet edes yleinen taloudellinen katsantotapakaan täydellisesti katso tällaisia alistetussa asemassa olevia yhtiöitä vain suuremman toimielimeksi, vaan tunnustaa niiden oikeudellisen itsenäisyyden ainakin jossain määrin. Vaikkakaan **teoriaa** sen äärimmäisessä muodossa ei voida ilmeisesti hyväksyä, niin sitä ei myöskään voi vaieten sivuuttaa, koska sillä on vahvat juurensa paitsi taloudellisessa ajattelutavassa myös **kaksinkertaisen verotuksen estämisyrittämissä**, millä molemmilla on suuri vaikutus vero-oikeudelliseen ajatteluun.

Pohjoismaissa ei näy tietoisuutta aivan tietoisesti otetun kantaa teoriaan, vaikkakin sen mukaisen ajattelutavan jossakin voi löytää. Samaa voi sanoa oikeuskäytännöstä, joka muissa Pohjoismaissa yleensä on suhtautunut siihen kielteisesti. Tanskassa tosin joissakin yksityistapauksissa sen mukainen ajattelutapa näkyy hyväksytyin. **Meillä vain Rekolalla esiintyy tällainen ajatustapa, mutta oikeuskäytäntö, lukuun ottamatta yhtä tuntemaani tapausta, (KHO 1931 II 59) ei ole**

**sitä hyväksynyt".**

Edellä esitetystä voidaan todeta, etteivät bulvaanius ja toimielinteoria missään tapauksessa ole rinnasteisia tai toisiaan täydentäviä konstruktioita, kuten verotarkastajat totuudenvastaisesti esittävät. Toimielinteoria on nyt siteeratun artikkelin mukaan käytössä konsernisuhteissa ja silloinkin tavoitteena on estää kaksinkertainen verotus.

Toimielinteoria kuuluu siten aivan toiseen asiayhteyteen kuin verotarkastuksessa annetaan ymmärtää. Koska teoriaan Pohjoismaissa on suhtauduttu kielteisesti eikä Suomessakaan sitä ole 1930-luvun jälkeen ilmeisesti sovellettu, vaadittaisiin erityistä huolellisuutta ja varovaisuutta esitettäessä seuraamuksia kyseisen teorian perusteella.

### **Samastaminen**

**Kolmas teoria**, jonka perusteella ollaan vaatimassa liikevaihtoverojen maksuunpanoa toiselle yhtiölle artikkelissaan "Osakeyhtiön johtajan ja tilintarkastajan vastuusta" (Lakimies 2/95) käsitelty vastuun samastamista (ei siis pelkkää samastamista). Vastuun samastamista voidaan artikkelin mukaan erottaa kahta lajia:

" Suorassa vastuun samastuksessa samastussubjektin eli sen henkilön tai henkilökunnan, jonka erillisyys yhtiöstä syrjäytetään, katsotaan olevan yhtiön ohella henkilökohtaisesti vastuussa sen nimissä tehdystä sitoumuksesta. Samastussubjektin ja yhtiön erillisyys sivuutetaan henkilösuhteessa samastussubjekti-velkoja.

Epäsuora vastuun samastus on kysymyksessä silloin, kun samastussubjektille ei anneta oikeutta valvoa saatavaansa yhtiön konkurssissa, jolloin samastus vaikuttaa henkilösuhteessa samastussubjekti-yhtiö.

Vastuun samastukselle on kaksi perusedellytystä.

Henkilöyhteydedellytys tarkoittaa sitä, että yhtiöön samastuvalla subjektilla tulee yksin tai yhdessä toisten henkilöiden kanssa olla yhtiössä juridisesti tai tosiasiallisesti määräysvalta.

Toiminnanyhteydedellytys tarkoittaa sitä, että vastuun samastaminen on mahdollinen vain siinä tapauksessa, että tämä "kontrolliryhmä" käyttää yhtiötä oman toimintansa välikappaleena ikään kuin se olisi heidän yksityisliikkeensä. Indisioina yhtiön erillisyyden käyttämisestä tällä tavoin väärin voivat olla esimerkiksi henkilökohtaisten ja yhtiön varojen sekoittaminen toisiinsa tai yhtiön osakepääoman riittämättömyys toimintaan (toimialaan) verrattuna".

Edelleen: " **Vastuun samastaminen** on oikeuskäytännössä ja juridisessa kirjallisuudessa yhdistetty yhdenmiehen osakeyhtiöihin ja osakeyhtiöiden välisiin konsernisuhteisiin".

Artikkelissa todetaan myös: " Kaiken kaikkiaan vastuun samastamista on suomalaisessa kirjallisuudessa käsitelty verrattain niukasti. Tutkimus on keskittynyt yhdenmiehen osakeyhtiöihin ja konsernisuhteisiin".

Tätäkin artikkelia on ollut tarpeen referoida melko pitkälti, jotta artikkelin samastusta koskeva asiasisältö tulisi riittävän selvästi ilmi. Toiviaisen artikkeli käsittelee samastusta aivan eri merkityksessä kuin mitä tarkastuskertomuksessa on tehty, vaikka tarkastuskertomuksessakin tukeudutaan Toiviaisen artikkeliin. Myös soveltamiskohde tällä teorialla on selvästi määritelty: yhdenmiehen osakeyhtiöt ja konsernit. Kumpikaan tilanne ei ole nyt kyseessä artikkelin tarkoittamassa mielessä. Jos Citylinkiin, joka on yhden miehen osakeyhtiö, sovellettaisiin vastuun samastusta, seurauksia ei teorian mukaan voi mitenkään kohdistaa NTC:hen tai Yrjö Reinikaiseen.

Yhteenvedona voidaan todeta, että sen paremmin **toimielinteoria** kuin **vastuun samastus** eivät olla perusteena Citylinkin liikevaihtoverojen maksuunpanolle NTC:lle. Bulvaanius ei myöskään voi tulla kyseeseen, koska tarkastuksen yhteydessä ei ole kyetty esittämään minkäänlaista näyttöä siitä, että NTC tai Yrjö Reinikainen olisivat saaneet minkäänlaista etua Citylinkiltä.

Toisaalta tarkastuskertomuksissa katsotaan Citylinkin solmimien sopimusten olleen yhtiölle epäedullisia. Toisaalta yhtiön auttamista pyynnöstä henkilökohtaisilla varoilla pidetään pahana.

Verotarkastajien mukaan Citylinkiä on kohdeltu toisaalta edullisesti ja toisaalta epäedullisesti. Jälleen heidän ajattelunsa on ristiriitaista. Mikäli Citylinkiä olisi yritetty käyttää hyväksi, sitä ei terveellä järjellä ajateltuna olisi yritetty auttaa.

Verottajan lisäksi mikään muu taho, esimerkiksi muut sopimuskumppanit, ei ole esittänyt tällaisia väitteitä.

Varsinaisen tarkastuskertomuksen sivulla 39 todetaan Citylinkin toiminnan olleen raskaasti tappiollista. Jos toiminta on ollut tappiollista, ei mitenkään ole voinut syntyä nyt esitetyn kaltaista maksamattomien verojen määrää.

NTC:llä ja Citylinkillä on ollut liikesuhde, jossa Citylink on ladannut ostamansa kasettirungot ostamallaan nauhalla tai asiakkaan nauhalla sekä myynyt valmiit kasetit edelleen NTC:lle ja muille ostajille. NTC:n pääasiallisia myyntiartikkeleita ovat aina olleet muovista valmistetut videokasettien kotelot, eivät kasetit, kuten tarkastuskertomuksen alussa virheellisesti väitetään. NTC:n tärkeimpiä asiakkaita ovat videoalan yritykset, jotka myyvät kasetit edelleen valmiiksi nauhoitettuna, esimerkiksi elokuvina, ja tarvitsevat kasettien päälle kestävät kotelot. Videokasetit ovat olleet NTC:n markkinoinnissa oheistuote.

Hämeen lääninverovirastossa laadituissa alustavassa tarkastuskertomuksessa nro 1798/62/95 sekä lopullisessa tarkastuskertomuksessa HAL/1068/94 on väitetty NTC:n ja Citylinkin välillä vallinneen jonkinlainen **bulvaanisuhde. Alustavassa tarkastuskertomuksessa bulvaanisuhteen on väitetty vallinneen Citylinkin hallituksen varsinaisen jäsenen Vesa Kuusiston ja NTC:n hallituksen varsinaisen jäsenen Yrjö Reinikaisen välillä. Lopullisessa tarkastuskertomuksessa bulvaanisuhteen on väitetty vallinneen yhtiöiden välillä.** Kyseinen bulvaanisuhde **on todettu pelkästään NTC:n kirjanpitoon tutustumalla**, kuten ilmenee tarkastuskertomuksen sivulla 49 olevasta lauseesta:

**"Koska NTC:n kirjanpitoa tarkastettaessa kävi ilmeiseksi, että Citylink Oy on Yrjö Reinikaisen bulvaanirakenteen kautta johtama yritys**, kyseltiin Yrjö Reinikaiselta, että missä Citylink Oy:n kirjanpito oli". Koska tarkastuksen lopputulos oli päätetty jo tässä vaiheessa, tarkastuksen yhteydessä lyötiin laimin asian kaikinpuolinen selvittäminen, asianosaisen kuuleminen, sekä tarkastuksen antaminen esteettömille virkamiehille tarkastuksen asiallista loppuunsaattamista varten.

Tarkastuskertomuksen edellä mainittuja kolmea teoriaa esittelevässä osassa verotarkastajat ovat löytämiään, kyseisiä teorioita käsitteleviä artikkeleita mielivaltaisesti siteeraten ja ty pistellen muuttaneet kyseisten teorioiden todellisen sisällön täysin pääläelleen, alkuperäistä teorian asiasisältöä vastaamattomaksi.

Muokkaustyö on tehty hyvin taitavasti. Siten oikean käsityksen kunkin teorian sisällöstä voi saada vain lukemalla kyseisen artikkelin itse kokonaan ja ajatuksen kanssa, jolloin artikkelin sisältö ja kirjoittajan sanoma tulee selväksi vääristelemättömänä. Tarkastuskertomuksessa teorioita koskevista artikkeleista on poimittu vain pieniä osasia, joita sitten on yhdistelty ja tulkittu alkuperäiselle artikkelille vieraassa tarkoituksessa. **Siten kustakin teoriasta on muodostettu uusi virtuaaliteoriansa, joka on yritetty tarkastuskertomuksen myötä saada elämään omaa elämänsä.**

Tarkastuskertomuksista ilmenee, että Citylinkin osalta verotettava tulo on useiden kuukausien osalta saatu arvioimalla laskettu myynti 55.000 markaksi kuukaudessa, vaikka Kuusisto on aiemmin ilmoittanut, että yhtiöllä ei enää ole ollut toimintaa.

**Veron maksuunpano arvioimalla on ollut kohtuutonta**, koska verottaja on aiemman selvityksen pohjalta tiennyt todellisen tilanteen.

Edellä esitetyillä perusteilla on selvää, että verojen maksuunpanopäätökset on tehty virheellisessä järjestyksessä aiheettomasti NTC:lle. Mitä tulee verotuksen asiapohjaan, nyt esitetyillä asiaperusteilla verotuspäätöstä ei olisi voitu eikä saatu tehdä.

Verotarkastajilla ei ole kokemusta kasettituotannosta tai kasettien markkinoinnista. Siten heidän kykynsä laskea kasetille oikeaa hintaa siten, että kasetin hinta vastaisi heidän omasta mielestäänkin valmistuksesta aiheutuvia kustannuksia, ontuu.

Tämä ilmenee siten, että he ovat alustavassa tarkastuskertomuksessa laskeneet kyseisessä tarkoituksessa kaksi eri kasettihintaa. Varsinaisessa tarkastuskertomuksessa he esittävät vielä kolmannen hinnan, joka heidän käsittääkseen vihdoin kattaa kaikki valmistus- ynnä muut kustannukset.

NTC uudistaa kaiken tarkastuskertomuksiin antamissaan vastineissa esittämänsä.

Varsinaiseen tarkastuskertomukseen antamassaan vastineessa NTC on seikkaperäisesti käynyt läpi tarkastuskertomuksessa esitettyjä väitteitä kohta kohdalta.

Lukemalla kyseistä vastinetta rinnakkain lopullisen tarkastuskertomuksen kanssa saa melko hyvin käsityksen tarkastuskertomuksen luonteesta.

Vastineesta myös ilmenee, että NTC on yrittänyt asiallisesti perustellen ja laskelmia tehden osoittaa tarkastuskertomuksen vaatimukset ja niiden perusteet täysin aiheettomiksi. NTC:n vastineelle ei ole haluttu antaa mitään arvoa. Päin vastoin, annettuja selvityksiä on tarkastuskertomuksessa yritetty muuttaa muotoon, jota vastineenantaja ei ole tarkoittanut.

Lisäksi verotarkastajat ovat jostain syystä lisänneet varsinaiseen tarkastuskertomukseen uusia, alustavaan tarkastuskertomukseen kuulumattomia elementtejä.

Samoin lopullisessa tarkastuskertomuksessa verotarkastajat ovat vastaanäytöllä lähteneet horjuttamaan NTC:n alustavaan tarkastuskertomukseen antamaa vastinetta, mikä on vähintäänkin outoa.

Tarkastuskertomukset on laadittu tarkoituksellisesti niin hankaliksi, että niihin vastaaminen on vienyt kohtuuttomasti yhtiön ja sen työntekijöiden työaika. Lisäksi yhtiö on ollut pakotettu kääntymään asiantuntijoiden puoleen pystyäkseen vastaamaan esitettyihin väitteisiin. Kun vielä otetaan huomioon, että NTC ei ole oikea selvityksen antaja, vaan selvitys tarkastuskertomuksiin olisi pitänyt vaatia Citylink Oy:ltä, NTC vaatii oikeudenkäyntikulujensa korvaamista laillisine viivästyskorkoineen siitä lähtien, kun kuukausi on kulunut korvauksen tuomitsemisesta.

Tähän mennessä kuluja on kertynyt 75.000 markkaa.

NTC lähettää erittelyn kuluista myöhemmin.

Hämeenlinnassa 30. syyskuuta 1995

Oy NTC International Ltd

Yrjö Reinikainen

Liitteenä: alkuperäiset, valituskirjelmän alussa yksilöidyt maksuunpanopäätökset

jäljennös tutkintapyynnöstä (pos 16.1)

jäljennös vastineen antamiselle varatun ajan pidentämisestä

jäljennös Vesa Kuusiston lausumasta

verotarkastajien Huovisen ja Kuortin nimikirjanotteet

kaupparekisterinotteet Imatran Voima Oy:stä, IVO Tuotantopalvelut Oy:stä ja

IVO Voimansiirto Oy:stä ja kaksi sivua puhelinluettelosta.

Hämeen Sanomien lehtileike 29.9.1995

-----  
Olimme antaneet jo runsaasti vastineita asiassa. Varsinkin lopulliseen tarkastuskertomukseen olimme laittaneet sen mitä hallussamme olleeseen materiaalin vedoten oli mahdollista.

Edellä oleva on tavallaan yhteenveto veroviraston 30.6. ja 24.7-95 päätöksien johdosta.

Olin maaliskuussa 1995, heti sen jälkeen kun olin saapunut hiihtolomalta, lähettänyt saamamme ”NTC:n” alustavan tarkastuskertomuksen Kuusistolle. Pyysin häntä kommentoimaan kertomusta, että voisin liittää sen antamaamme vastineeseen.