

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppätieteellinen tiedekunta

Laskentatoimi

Kandidaatintutkielma, laskentatoimi:  
**Esittämisvelvollisuudet sekä  
kuuleminen verotarkastuksissa**  
(Obligations to declare and hearing in tax inspections)

Onni Kulla

# SISÄLLYSLUETTELO

1. JOHDANTO.....	1
1.1 Taustaa.....	1
1.2 Tutkimusongelma, käytetty aineisto sekä rakenne.....	2
2. YLEISTÄ VEROTARKASTUKSISTA.....	4
2.1 Selvitysmenettely verotarkastuksen yhteydessä.....	6
2.2 Verotarkastustoiminnan käytännöt.....	7
2.3 Verotarkastajan työnkuva.....	8
2.4 Verotarkastustoiminnan onnistuminen.....	9
2.5 Kritiikki.....	11
2.6 Tulevaisuudennäkymät.....	12
3. VEROTARKASTUKSEN VAIHEET.....	14
3.1 Valmistelu sekä kirjapito- ja muiden järjestelmien tarkastus.....	14
3.2 Alkukeskustelu.....	15
3.3 Aineiston tarkastaminen.....	16
3.4 Verotusasioiden selvittäminen ja ohjeiden antaminen sekä loppukeskustelu.....	17
3.5 Verotarkastuskertomus ja verotarkastuksesta aiheutuvat toimenpiteet.....	17
3.6 Valitusprosessi.....	19
4. ESITTÄMISVELVOLLISUUDET JA KUULEMINEN.....	21
4.1 Yleistä esittämisvelvollisuudesta ja kuulemisesta.....	21
4.2 Verovelvollisen esittämisvelvollisuus.....	24
4.2.1 Verovelvollisen tiedonantovelvollisuus.....	24
4.2.2 Sivullisen tiedonantovelvollisuus.....	26
4.3 Viranomaisten esittämisvelvollisuus sekä verovelvollisen kuuleminen.....	27
4.3.1 Esittämisvelvollisuus.....	28
4.3.2 Kuuleminen.....	29
4.3.2.1 Lainsäädännöllinen tausta.....	29
4.3.2.2 Kuulemissäännösten tarkoitus.....	30
5. JOHTOPÄÄTÖKSET.....	32
LÄHDELUETTELO.....	34

## KÄYTETYT LYHENTEET

AlvL	Arvonlisäverolaki
EPL	Ennakkoperintälaki
EVL	Elinkeinoverolaki
HM	Hallintotieteiden maisteri
HTM	Kauppakamarin hyväksymä tilimies
Kasv	Kaakkois-Suomen verovirasto
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KHT	Keskuskaupakamarin hyväksymä tilintarkastaja
KKO	Korkein oikeus
Kove	Konserniverokeskus
Lapv	Lapin verovirasto
Lasv	Länsi-Suomen verovirasto
Losv	Lounais-Suomen verovirasto
Okav	Oulun ja Kainuun verovirasto
Sisv	Sisä-Suomen verovirasto
Skvv	Savo-Karjalan verovirasto
Sotu	Sosiaaliturvamaksu
Uusv	Uudenmaan verovirasto
VahKorvL	Vahingonkorvauslaki
VHL	Verohallintolaki
VMA	Verotusmenettelyasetus
VML	Verotusmenettelylaki

# 1. JOHDANTO

Tutkimuksessa käsitellään esittämisvelvollisuuksia sekä kuulemista osana verotarkastustoimintaa. Tarkoituksena on selvittää verotarkastuksissa viranomaisilta ja verovelvollisilta edellytettävää esittämisvelvollisuutta sekä kuulemisvelvoitteen sisältöä. Tutkimuksessa kartoitetaan verotarkastustoiminnan vallitsevia käytäntöjä sekä aiheesta kirjoitettuja tieteellisiä artikkeleja ja muodostetaan näiden avulla kokonaiskuva aiheesta. Tällaista kokonaisuutta ei ole tähän mennessä tutkittu yhtenä kokonaisuutena, mikä tekee tutkimuksesta mielenkiintoisen.

Olen huomionnut työssäni myös vallitsevan toimintaympäristön verotarkastustoiminnalle luomat haasteet. Viimeaikaisen kehityksen valossa on tarkasteltava muun muassa organisatoristen - sekä tehtäväkentässä tapahtuneiden muutosten vaikutuksia verotarkastustoimintaan.

## 1.1 Taustaa

”Verotuksen toimittaminen perustuu verovelvollisten ja muiden antamiin tietoihin. Verohallinnon tavoitteena on toimittaa sen tehtäväpiiriin 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 verovelvollisten kesken.” (Verohallinto, 2000a, s. 3). Verotarkastuksissa keskeisellä sijalla on verovelvollisen antamien tietojen ja muista lähteistä hankitun informaation arviointi. Tämän toiminnan tarkoituksena on varmistaa, että verovelvollinen on antanut verotuksen toimittamiseksi oikeat ja riittävät tiedot. (Tervo, 1994, s.15) (Myrsky, 1999, s. 335 - 346)

Hyvästä verotarkastustavasta annettu ohjeen mukaan verotarkastuksissa selvitetään tarkastettavan toiminnan laatu ja laajuus sekä, miten toiminta on merkitty kirjanpitoon ja onko kirjanpidosta ilmenevät tiedot ilmoitettu oikein veroviranomaisille. Tutkimukseni linkittyy laskentatoimen opintoihini taloudellisen informaation esittämisvelvollisuuden kautta. Aiheesta aiemmin tehdyt opinnäytetyöt ovat suurelta osin olleet vero-oikeuteen liittyviä, mutta laskentatoimen ja verotarkastusten yhteiset liittymäkohdat ovat myös selkeästi nähtävissä. (Verohallinto 2000a, s. 3)

## ***1.2 Tutkimusongelma, käytetty aineisto sekä rakenne***

Verotarkastuksiin liittyvä suomalainen tutkimustieto on melko kapea-alaista. Tämä johtunee osittain tiedonsaannin rajoituksista, joita verotustoiminnan luonne edellyttää. Tutkimuksia on tehty pääosin pro gradu -laajuisina opinnäytetöinä. Verotarkastuksia on käsitelty tieteellisissä artikkeleissa laajasti, mutta aihetta käsittelevän kirjallisuuden määrä on vähäinen. Hakiessani lähdemateriaalia en löytänyt yhtäkään suoranaisesti verotarkastusten esittämisvelvollisuuksia käsittelevää tutkimusta, vaikkakin aihepiiriä sivuttiin useammassakin tutkimuksessa.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää ja tuoda ilmi verovelvollisten sekä verotarkastajien esittämisvelvollisuudet verotarkastuksen yhteydessä. Lisäksi olen tutkinut veroviranomaiselta edellytettävää kuulemismenettelyä. Työn tutkimuksellinen ongelma on esittämisvelvollisuuksien (asioiden selvittämismenettelyt) jakautuminen eri osapuolten kesken verotarkastuksissa ja mikä tätä jakautumista ohjaa. Osaongelmana tutkimuksessa selvitetään kuulemismenettelyn käytäntöjä ja sekä siitä saatavia hyötyjä. Tutkimuksessa esittämisvelvollisuuksia ja kuulemistä käsittelevä osio on nivoutettu yhteen verotarkastuksia käsittelevien yleisten kappaleiden kanssa. Tällä pyritään edesauttamaan selkeämmän kokonaiskuvan muodostumista.

Tutkimuksessa on käytetty kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä ja niistä keskeisimpinä kirjallisuuskatsausta sekä haastattelututkimusta. Tutkimus on luonteeltaan teoreettinen

ja se sivuaa vahvasti juridisia käytäntöjä. Täten tutkimuksessa ei ole tullut esille tarvetta käyttää kvantitatiivisia tutkimusmenetelmiä. Työssä on hyödynnetty laajasti verohallinnon omaa materiaalia, sillä verohallinnolla on luonnollisesti kattavimmat tiedot omista toimistaan. Tutkimuksessa on lisäksi käytetty lähteinä suomalaista juridista kirjallisuutta sekä alan tieteellisissä lehdissä julkaistuja artikkeleja. Tärkeimpänä artikkelilähteenä on toiminut Verotus-lehti, jossa julkaistaan johtavien suomalaisten veroasiantuntijoiden artikkeleja. Kirjallisen materiaalin lisäksi olen käyttänyt Lounais-Suomen veroviraston tarkastusyksikön toimistopäällikön Heikki Paanasen haastattelussa kertynyttä materiaalia. Haastattelu oli luonteeltaan vapaamuotoinen (puolistrukturoitu) ja siinä käytiin läpi verotarkastustoiminnan yleistilaa sekä yksittäisiä käytännön osa-alueita. (Koskinen & al., 2005, s. 104 ja 130 - 132)

Tutkimus on jaettu viiteen kappaleeseen. Ensimmäisessä kappaleessa on kuvailtu työn rakennetta sekä tutkimuksellisia ongelmia. Toisessa sekä kolmannessa kappaleessa on syvennytty verotarkastustoiminnan yleisiin käytäntöihin ja periaatteisiin sekä käsitelty verotarkastuksen kronologinen eteneminen vaihekohtaisine esittelyineen. Kappaleessa neljä on syvennytty esittämisvelvollisuuksien jakautumiseen osapuolten välille sekä tuotu esille toimintatavat kuulemismenettelyssä. Viimeisessä kappaleessa on kirjattu yhteen työn keskeisimmät johtopäätökset.

## 2. YLEISTÄ VEROTARKASTUKSISTA

Verotarkastustoimintaa säädellään monilla laeilla ja asetuksilla. Verotusmenettelylaissa ja -asetuksessa, ennakkoperintälaissa ja -asetuksessa, verohallintolaissa sekä arvonlisäverolaissa ja -asetuksessa on keskeisimmät verotarkastuksia ohjaavat säännökset. Verohallintoa ohjaa verohallintolaki (VHL). Tässä laissa määritellään veronkantojärjestelmämme rakenne. Valtiovarainministeriön alaisen verohallinnon ylin toimija on verohallitus, jonka alaisuudessa toimivat lääneittäin hajautetut verovirastot. Verotuksen tarkastusyksiköt toimivat verovirastojen yksikköinä. (Andersson, 1996, s. 28) (Verohallinto, 2000a, s. 12 - 13)

Verohallinnon verotusvalvonta voidaan jakaa perus- ja erityisvalvontaan. Valvonta painottuu perusvalvontaan, joka toimitetaan pääosin verotoimistoissa osana normaalia verotustyöskentelyä. Erityisvalvonta on toimista syvällisempi ja yksityiskohtaisempi, sekä edellyttää useimmissa tapauksissa laajaa tiedonkeruuta. Verotarkastukset kuuluvat erityisvalvonnan piiriin. Varsinaisten verotarkastusten lisäksi voidaan suorittaa valvontakäynti (asiakkaan tiloissa suoritettavia valvontatoimia, joita ei kuitenkaan pidetä varsinaisina verotarkastustoimenpiteinä), vertailutietotarkastus (jäljempänä laajemmin) tai erityisvalvontaa, kuten jonkin tietyn verolajin tarkastus. (Verohallitus, 2000b, s. 1) (Tervo, 1994, s.15)

Verotarkastus ovat osa verotusprosessia riippumatta siitä missä vaiheessa verotusta se toteutetaan. Verovelvollisella on tämän vuoksi velvollisuus esittää tarkastettavaksi tarkastuksessa tarvittava aineisto. Verohallintolain 2 §:ssä määritellään verohallinnon tehtävät. Verotarkastus voi liittyä mihin tahansa näistä verohallinnolle säädetyistä tehtävistä. Verovalvontaa suoritetaan verotuksen oikeellisuuden toteamiseksi. Tässä työssä käytetään hyväksi sekä verovelvollisen itsensä antamaa verotusta koskevaa tietoa että muiden tahojen hallussaan pitämiä verovelvollista koskevia tietoja. Verotarkastus voi olla luonteeltaan joko yhteen verovelvolliseen kohdistuva- tai vertailutietotarkastus. Tärkeimpänä tarkastuskohteena voidaan pitää verovelvollisen

kirjanpito- ja muistiaineiston tarkastusta. Tämän lisäksi tutkitaan muita lähteitä ja selvitetään, ovatko toiminnasta annetut tiedot oikeita ja riittäviä. Tarkastuksen aikana selvitetään lisäksi verovelvollisen toiminnan laatua ja laajuutta sekä sitä, miten kirjanpito on laadittu ja onko siitä johdetut tiedot ilmoitettu oikein veroviranomaiselle. Tarvittaessa verottaja tekee esityksen virheellisen verotuksen korjaamisesta. Tämä korjausesitys tehdään tarvittaessa myös verovelvollisen eduksi. (VML 14§) (Verohallitus, 2003, s. 3) (Andersson, 1996, s. 28 - 29)

Verotarkastukset ovat tarpeellisia, koska toisin kuin palkansaajat, muut verovelvolliset eivät lähetä veroilmoituksen yhteydessä tarkkoja tietoja tuloistaan ja menoistaan. Verotuksen perustuessa kirjanpitoon, on jollain keinolla pystyttävä tarkistamaan sen oikeellisuus. Lisäksi verotettavaa tulosta ei useinkaan kyetä suoraan lukemaan tilinpäätöksestä, vaan verotettavan tuloksen selvittäminen vaatii kirjanpidollisen tuloksen oikaisua. Näiden seikkojen valvontaa varten viranomaisilla on oikeus suorittaa verotarkastuksia. (Myrsky & Linnakangas, 2007, s. 56 - 58).

Verohallituksen ohjeiden mukaan verotarkastus pyritään hoitamaan mahdollisimman ammattitaitoisesti, oikeudenmukaisesti ja tehokkaasti aiheuttamalla mahdollisimman vähän haittaa ja kustannuksia taloudelliselle toiminnalle. Verohallinnon käytössä olevista valvontatoimista tehokkain on verotarkastus. Verotarkastusten tarkoituksena on turvata valtion verokertymää, torjua harmaata taloutta sekä vaikuttaa yleisesti verorikkeisiin. Verotarkastusten aikana tarkastettaville annetaan neuvoja ja ohjausta sekä kerätään materiaalia vertaileviin tarkastuksiin. (Verohallinto, 2000a, s. 3) (Myrsky, 1999, s. 335 - 346)

Verotarkastus pyritään toimittamaan yrityksissä säännöllisin väliajoin. Tarkastuksen kohdistumisen perusteena saattaa olla ilmi tullut seikka, jonka perusteella on syytä epäillä verotuksen oikeellisuutta. Perusteena voi olla myös säännönmukainen tarkastus tai veroviranomaisen päätös erityisen painopistealueen tarkastamisesta. Tarkastusten säännönmukaisuuden taustalla on säännös jälkiverotusoikeudesta. Tuloverotuksen



kohdalla jälkiverotusoikeuden pituus on 5 vuotta ja arvonlisäverotuksen kohdalla 3 vuotta. (AlvL 179§, VML 57§) (Andersson, 1996, s. 29)

Verotarkastuksen kesto on täysin riippuvainen tarkastuskohteesta, eikä kestoista voida tehdä kovin vahvoja yleistyksiä. Jos tarkastettavasta yrityksestä ei kuitenkaan löydy dramaattisesti normaalista poikkeavaa, tarkastus yrityksessä kestää muutamia päiviä. Tarkastusprosessin kokonaiskesto vaihtelee muutamasta kuukaudesta aina yli vuoteen. Tarkastuksessa on yleensä mukana 2-3 tarkastajaa riippuen tarkastettavan kohteen koosta. Verotarkastuksen suorittava viranomais voi tarvittaessa pyytää virka-apua muilta viranomaisilta tehtäviensä suorittamiseksi. (Toimistopäällikkö Paanasen haastattelu) (VML 93§)

## **2.1 Selvitysmenettely verotarkastuksen yhteydessä**

Jos verotarkastuksessa havaitaan puutteita tai virheitä, vaaditaan tarkastettavalta selvitystä aiheesta. Jos näiden selvitystenkään jälkeen tilanne ei muutu, eli verotus on toimitettu väärin, on kaksi mahdollista tapahtumankulkua joiden avulla asia etenee. Jos tarkastuksessa on havaittu puutteita kirjanpidossa tai muussa verottajan edellyttämässä verotusaineistossa ja tämä puute johtuu törkeästä huolimattomuudesta, tulee veroviranomaisten viedä asia poliisin tutkittavaksi. Tällöin kyseeseen tulee lähinnä epäily kirjanpitorikoksesta tai veropetoksesta. Toisessa vaihtoehdossa tarkastaja havaitsee kirjanpidossa tai veroilmoituksessa jonkin pienehkön virheen, joka aiheuttaa korjaustarpeen laskettuihin veroihin. Tällöin tarkastaja ei itse korjaa verotuksessa tapahtunutta virhettä vaan se ohjataan uudelleen verotuksen suorittavaan yksikköön, jossa verojen uusi kertymä lasketaan. (Toimistopäällikkö Paanasen haastattelu) (Tervo, 1994, s.15-16)

Nykyään kaikki suuremmat verovelvolliset hoitavat kirjanpitonsa ja taloushallintonsa sähköisesti. Tarkastuksissa käytetään apuna tilintarkastusohjelmia, joista kyetään etsimään haluttuja tietoja hyvinkin tehokkaasti. Tietojärjestelmät on suunniteltu siten,

että tieto on kaikista niistä pienehköllä vaivalla löydettävissä. Sähköinen tiedonkäsittely on helpottanut verotarkastajien työtä, mutta tehnyt sen samalla tiedon keruun ja muokkaamisen haasteellisemmaksi. Sähköisen tiedon muokkaus verotusta palvelevaan muotoon vaatii erikoisosaamista ja tätä varten osa tarkastajista on perehtynyt taloushallinnon tietojärjestelmiin. Atk-tarkastajia on kahden tyyppisiä, pelkästään sähköistä tarkastustyötä tekeviä, sekä tarkastajia, jotka perinteisten tarkastustehtävien ohella tekevät myös sähköisten tietueiden tarkastusta, totesi toimistopäällikkö Paananen haastattelussa.

Tilin- ja verotarkastusten suhde on ilmeinen. Molemmat tahot tutkivat yrityksen tai yhteisön taloudellista ja hallinnollista informaatiota, tosin eri lähtökohdista. Vaikka tilintarkastus ja verotus ovat lähellä toisiaan, ei verotarkastaja saa suurestikaan hyötyä tilintarkastajien KHT- tai HTM- tutkinnoista. Verotarkastustehtävissä on muutamia tutkinnon suorittaneita, mutta yleisempää on siirtyä verotarkastustehtävistä tilintarkastukseen, eikä toisinpäin. (Toimistopäällikkö Paananen haastattelu)

## ***2.2 Verotarkastustoiminnan käytännöt***

Syitä verotarkastuksen suorittamiseen voivat olla veroviraston omassa verotusprosessissa esille tullut lisätarkastelua vaativa seikka, viranomaisyhteistyön kautta tullut tieto tai yksittäisen kansalaisen tekemä ilmianto. Yksittäisen kansalaisen tekemään ilmiintoon tai valitukseen suhtaudutaan verovirastoissa usein aiheesta hieman epäilevästi, koska näiden ilmiintojen takana saattavat piillä muut kuin verotuksellisesti relevantit seikat. (Toimistopäällikkö Paananen haastattelu)

Verotarkastuksen kohdistuminen tiettyyn yritykseen on usein monien tekijöiden summa. Suuret eroavaisuudet vuosittaisissa verotusaineistoissa, aikaisempi rikollinen tausta tai laiminlyönnit verotuksessa ovat usein vaikuttimia kun veroviranomainen valikoi tarkastuksen kohteeksi joutuvia yrityksiä. Aiemmin tarkastuksia tehtiin usein koskien joko arvonlisäverotusta (liikevaihtoverotus), välitöntä verotusta tai ennakkoperintää

yksinään. Nykyään verotarkastuksissa pyritään tarkastamaan kaikki verolajit samassa tarkastuksessa, vaikkakin edelleen on mahdollista tehdä verolajikohtaisia tarkastuksia tai näiden kahden yhdistelmiä. Jos verotarkastuksen kohteena on useampi kuin yksi verolaji, tällöin tarkastuksesta käytetään nimitystä integroitu verotarkastus, vaikkei lainsäädäntömme termiä tunnekaan. Verottajan mielenkiinto kohdistuu usein, ei ainoastaan yrityksen kirjanpitoaineistoon, vaan myös yrityksen urakkasopimuksiin, kauppakirjoihin ja muihin asiakirjoihin, jotka saattavat sisältää verotuksessa relevanttia tietoa. (Anttila, 2003, s. 196)

Verotarkastuksissa yleisimmin löydettävät virheet ovat yksityismenojen kirjauksia yrityksen kirjanpitoon (harrastemenot, KKO 1980 T 1774 ja veneily- ja mökkimenot, KHO 1979 T 2288). Muita yleisesti havaittuja virheitä ovat yrityksen ja omistajan väliset transaktiot, jolloin kyseeseen tulevat arvostus-, jaksotus- ja vähennyskelpoisuuskysymykset. (Myrsky & Linnakangas, 1996, s. 59)

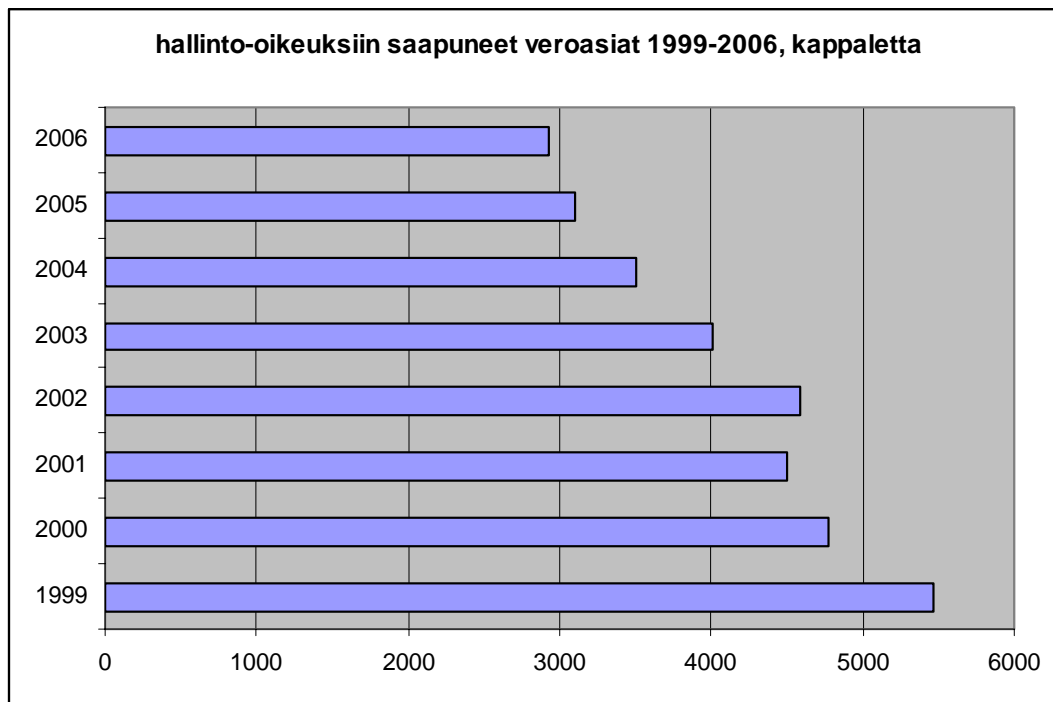
### ***2.3 Verotarkastajan työnkuva***

Verotarkastaja on valtion virkamies, jonka työn tarkoituksena on tarkastustehtävän suorittaminen lain suomin valtuuksin. Verotarkastukset voivat olla virkamiehen yleinen toimenkuva tai virkamies voidaan määrätä suorittamaan yksittäistä tarkastustehtävää. Verotarkastajan työssä edellytetään laajaa tietotaitoa. Tärkeimpinä osaamisalueina ovat kirjanpidon ja taloushallinnon sekä vallitsevan lainsäädännön tunteminen. Yleisimmin verotarkastajat ovat koulutukseltaan kauppatieteiden maistereita. Tämä koulutussuunta antaa parhaat valmiudet arvioida taloudellisten tapahtumien vaikutuksia sekä niiden verotuksellisia seuraamuksia. Lisäksi tarkastustyössä on mukana oikeustieteellisen koulutuksen saaneita tarkastajia. Heidän vastuulleen jäävät monimutkaisimpien oikeudellisten vaikutusten arviointi sekä mahdollisten tutkintapyyntöjen laatiminen poliisiviranomaisille. Myös ns. veromaisterien (HM, pääaine vero-oikeus) sekä tradenomien (pääaine laskentatoimi) koulutustaustoja pidetään sopivina kyseisiin tehtäviin. (Toimistopäällikkö Paanasen haastattelu) (Verohallinto, 2000a, s. 12 - 13)

## 2.4 Verotarkastustoiminnan onnistuminen

Hyvän verotarkastustavan soveltaminen on käytännössä riippuvainen monesta tekijästä. Prosessin onnistuminen johtuu monista eri seikoista, kuten tarkastustilanteiden yksilöllisyydestä, - laaja-alaisuudesta sekä verotarkastajan arvoista, asenteista, koulutuksesta, palveluhalukkuudesta ja kyvystä havainnoida olennaiset asiat. (Villanen, 2003, s.533)

Julkisuuden sensaatiohakuisuus on vaikuttanut myös verotarkastuksista käytyyn keskusteluun. Silloinen läänioikeustuomari Jaakko Kellosalo toteaa Verotus- lehden numerossa 3 vuodelta 1998, että oikeusjärjestelmän näkökulmasta verotarkastusten laadun mittarina (oikeusturvakysymyksenä) voidaan käyttää ainoastaan oikeusasteisiin saapuneiden verotukseen liittyvien valitusten määrää.



KUVA 1, Lähde: Verohallinnon vuosikertomus 2006

Kuten kuvasta (KUVA 1) voidaan havaita, on veroasioihin liittyvien valitusten määrä vähentynyt huomattavasti viimeisten 8 vuoden aikana. Tämä on pääosin johtunut oikaisulautakuntien työn tehostumisesta. Samalla kun tyytyväisyys veroviranomaisten ja oikaisulautakuntien työskentelyyn on parantunut, on hallinto-oikeuksien kuormitus keventynyt ja asioiden käsittely nopeutunut.

Tällä yksinkertaisella Kellosalon esiin tuomalla tulkintatavalla on myös vastustajia. Purosen (2000) mielestä tehtyjen valitusten määriä ei voida pitää yksiselitteisenä toiminnan onnistumisen mittarina. Numeerinen aineisto ei hänen mukaansa kerro mitään oikaisulautakuntien (katso 3.6) ratkaisemien tapausten laajuudesta, vaikeusasteesta tai oikeellisuudesta. Numeerista aineistoa käytetään kuitenkin paljon arvioitaessa lautakuntien työn laatua.

#### Tarkastustoiminta 1.1.2003 – 31.12.2006

Virasto	Tark. lkm.	Tyhjät/%	Tulos yhteensä	Tulos/tarkastus	Tarkastajat	Tulos/tarkastaja
Uuusv	4618	42,66	121 642 229	26 341	159	765 045
Sisv	2385	35,05	40 252 004	16 877	107	376 187
Losv	1493	23,58	46 559 557	31 185	74	629 183
Kasv	637	27,94	26 208 874	41 144	49	534 875
Lasv	626	18,85	11 771 128	18 804	43	273 747
Skvv	649	24,35	13 166 893	20 288	38	346 497
Okav	533	19,32	8 379 170	15 721	33	253 914
Lapv	208	19,71	6 581 840	31 643	17	387 167
Kove	691	18,81	294 584 132	426 316	54	5 455 262
Yhteensä	11840	32,82	569 145 827	48070	574	991 543

TAULUKKO 1. Lähde: Kuortti, 2007

Verotarkastusten tuloksellisuutta on tutkittu verohallinnon toimesta vuosien 2003 – 2006 välillä. Tänä aikana tarkastuksia tehtiin yhteensä 11 840 kpl ja tulokseksi tarkastuksista saatiin verokertymää yhteensä 569 145 825€ (TAULUKKO 1). Summat ovat monessakin mielessä huomattavia ja niiden vaikuttavuutta kasvattaa listattujen tarkastusten luonne. Tässä yhteydessä on esitelty ainoastaan merkittäviä jo toimitetun

verotuksen muuttamistapauksia. Myöskään verotoimistojen tekemät tarkastukset eivät ole mukana taulukossa.

Verotarkastustoiminnan hyödyllisyyttä on voitu tutkia entistä tarkemmin verohallinnon julkaistua tutkimuksen tarkastusten laajuudesta ja tehokkuudesta. Tutkimus on tehty neljän vuoden ajanjaksolla, jolla pyrittiin saavuttamaan tulos, johon satunnaisvirheellä ei olisi merkittävää vaikutusta. Kuitenkin Kaakkois-Suomen veroviraston sekä konserniverokeskuksen kohdilla osioita vääristävät yksittäiset, huomattavan tulokselliset, tarkastukset. (Kuortti, 2007, s. 403 – 416)

## **2.5 Kritiikki**

Verotarkastuksiin on aikojen saatossa suhtauduttu myös kriittisesti. 1980-luvulla kritisoitiin pitkiä käsittelyaikoja ja suppeita perusteluja. Vuosina 1996 - 1997 käytiin laajaa keskustelua verotarkastusten yhteydessä sattuneista virheistä, asiattomuuksista ja ylilyönneistä. Nämä seikat vaikuttivat olennaisesti siihen, että valtiontalouden tarkastusvirasto antoi verotarkastusmenettelyn kehittämiseksi kannanottoja, joissa lähtökohtana oli verovelvollisen oikeusturvan kehittäminen. Tarkastusvirasto kehotti verohallintoa luomaan mallin, jossa verotarkastustoiminnan kaikkiin vaiheisiin integroidaan osaksi laatutyö. Virasto korosti lausunnossaan hyvän verotarkastustavan merkitystä. Tähän kuuluvat avoimuus, asiallisuus ja ammattitaito. Villasen mukaan hyvä verotarkastustapa koostuu sujuvista menettelytavoista sekä verotarkastajan ammattitaidosta ja ominaisuuksista. (Villanen, 2003, s. 533) (Kellosalo, 1998, s. 280)

Valtiontalouden tarkastusviraston annettua kannanottonsa oli tarpeen muuttaa verotarkastuskäytäntöjä sen suosittamilla tavoilla. Projekti lähti liikkeelle vuonna 1997, jolloin valtiovarainministeriö asetti työryhmän pohtimaan tarvittavia uudistuksia. Työryhmän aikaansaamat ehdotukset konkretisoituivat hallituksen esityksessä 53/1998. Työryhmän ehdotuksesta luotiin verohallituksessa hyvää verotarkastustapaa koskeva

opas, jota olen siteerannut tutkimuksessani useaan otteeseen. (Andersson, 1998, s. 428)

Verotarkastustoimintaa kohtaa suunnattu arvostelu suuntautui aiemmin lähinnä yksittäiselle verovelvolliselle aiheutuneiden seurausten kritisointiin. Aivan viime aikoina kritiikki on suuntautunut lähinnä toiminnan tehokkuuteen. Kun joka kolmannen tarkastuksen on todettu olevan tyhjä, lienee kritiikillä paikkansa. Toiminnan kehittämisen apuvälineenä toimii nykyisin Tahti -järjestelmä, jonka käyttöönoton myötä verotarkastusten tilastollinen seuranta on parantunut huomattavasti. Aivan yksinkertaista ei verotarkastustoiminnan onnistumisen arviointi vieläkään ole. Verotarkastustoiminnan vaikuttavuutta lisää sen aikana annettu neuvonta sekä muu ennaltaehkäisevä toiminta ja lisäksi tehottomuutta kasvattavat satunnaisotannalla tapahtuvat tarkastukset, joiden on kuitenkin todettu olevan tarpeellisia pelotevaikutuksensa takia. (Kuortti, 2007, s. 404 - 406)

## **2.6 Tulevaisuudennäkymät**

Verotarkastustoiminnan voimakas muutos alkoi 1990-luvun loppupuolella, jolloin ensimmäiset toiminnasta esitettyyn kritiikkiin vastanneet raportit tulivat julki. Tällöin pääpaino oli viranomaistoiminnan muokkaamisessa yhteistyötä ja toiminnan laatua painottavaksi. Myöhemmässä vaiheessa mukaan tulivat enenevässä määrin toimialaympäristön muutoksiin reagoiminen sekä organisatoriset muutostarpeet.

Viranomaistoiminnan kehittämistä pohtineen työryhmän raportissa vuodelta 1999 esiteltiin muun muassa harmaan talouden torjuntaan liittyä parannusehdotuksia. Verotarkastukseen liittyviä parannusehdotuksia ovat:

- verotarkastajien toimivallan laajentaminen koko maahan, verovirastojen toimivaltarajoista riippumatta;

- verotarkastajan oikeuksien lisääminen siten, että tarkastusta koskevan kirjanpitoaineiston haltuunotto olisi mahdollista;
- harmaan talouden torjuntaan erikoistuneiden yksiköiden perustaminen;
- sekä näiden yksiköiden valtakunnallisesti koordinoitu ohjaus.

Valtionhallinnossa on käynnissä tuottavuuden parantamiseen tähtäävä hanke. (Valtiovarainministeriö, 2003) Tämän hankkeen puitteissa valtionhallinnon:

- tehokkuutta ja tuottavuutta pyritään lisäämään;
- valtionhallinnosta yritetään tehdä houkuttelevampi työpaikka;
- toiminnallisin ja rakenteellisin ratkaisuin pyritään vähentämään työvoimaa luonnollisen poistuman kautta.

Tämä tarkoittaa käytännössä verohallinnon työvoiman supistumista merkittävästi. Tärkeimpänä tehokkuutta lisäävänä toimenä mainitaan tieto- ja viestintätekniikan käytön tehostaminen. Kokonaisuutena verohallinnon henkilöstön työtaakka kevenee, koska tietojärjestelmien kehittymisen myötä yhä suurempi osa rutiininomaisesta valmistelutyöstä jää pois. Verotarkastusten, kuten muidenkin asiantuntijatehtävien, kohdalla tilanne on päinvastainen. Automaatioasteen nostaminen seulontatyössä lisää verotarkastusten tarvetta, totesi toimistopäällikkö Paananen haastattelussa 5.10.2007. (Valtiovarainministeriö, 2004)

Tämän hetkistä verotarkastustoiminnan kehitystä kuvataan osuvasti Verotus -lehden 4/2007 numerossa (Kuortti, 2007, s. 404 - 406). Artikkelissa tuodaan esille kehittämishaasteet niin verotusjärjestelmälle, kansainväliselle yhteistyölle kuin organisaatiollekin. Verotusjärjestelmän ja kansainvälisen yhteistyön kehittäminen kulkevat käsi kädessä johtuen kansainvälisen verotuskilpailun aiheuttamasta paineesta. Verohallinnon tämän hetkinen organisaatiomalli on kaksiportainen, pitäen sisällään ylempänä tasona verohallituksen ja alempana verovirastot. Tulevaa organisaatiomallia ei ole vielä päätetty, mutta ainakin jakoa yhteisö- ja henkilöverotukseen sekä valtakunnallisten ohjausyksiköiden perustamista on pohdittu mahdollisina vaihtoehtoina.



### **3. VEROTARKASTUKSEN VAIHEET**

Veromenettelylaissa ja -asetuksessa on määrätty menettelytavat, joita noudattaen verotarkastus tulee suorittaa. Verohallitus on julkaissut näihin säännöksiin pohjautuen Hyvä verotarkastustapa -oppaan. Oppaan julkaisu liittyi tarpeeseen yhtenäistää verotarkastuskäytäntöjä sekä saada verotarkastustoiminnan yleinen laatu kohoamaan.

#### ***3.1 Valmistelu sekä kirjanpito- ja muiden järjestelmien tarkastus***

Verotarkastus on aina kuukausien mittainen projekti. Prosessi alkaa, kun tarkastusmääräys on vastaanotettu ja päättyy, kun verotarkastuskertomus on valmistunut. Tällöin nousee esille valmistelun merkittävä vaikutus prosessin onnistumisessa. Tarkastusprosessin tulee aiheuttaa mahdollisimman vähän sekä taloudellista että toiminnallista haittaa tarkastettavalle yritykselle. (Villanen, 2003, s. 533)

Verotarkastajalla on laajat lakiin perustuvat tiedonsaantioikeudet. (VML 7 – 14§) Hän voi käyttää apunaan sekä verohallinnolle kertynyttä informaatiota että muiden viranomaisten tietoja tarkastettavasta toimijasta. Kattavien alkutietojen avulla tarkastaja pystyy kohdentamaan tarkastuksensa nopeasti oikeaan kohteeseen. Tärkeä yksityiskohta tarkastustyössä on toimialatuntemus. Tarkastettavan yrityksen sekä sen toimintaympäristön hahmottaminen auttavat nopean ja luotettavan tarkastuksen suorittamisessa. Verotarkastuksen aloittamisajankohdasta ja tarkastuspaikasta on ilmoitettava verovelvolliselle etukäteen, ellei verottajalla ole erityistä syytä muunlaiseen menettelyyn. Tällaisina erityisinä syinä voidaan pitää esimerkiksi aineiston hävittämispyrkimyksiä ja todennäköistä verorikokseen syyllistymistä. (Virtamo)

Kaiken kirjanpitoaineiston ollessa nykyään sähköisessä muodossa, on sen tarkastaminen tehostunut ja nopeutunut huomattavasti. Tarkastus aloitetaan usein kirjanpitojärjestelmän kartoituksella ja tiedon muokkauksella verotarkastuksen kannalta

optimaaliseen muotoon. Aineiston valinta, siirto ja jalostaminen ottavat aikansa, joten atk-tarkastaja aloittaa tarkastusta valmistelevalle työlle usein huomattavasti ennen varsinaisen tarkastustyön aloittamista. Aineiston muokkauksen tarkoituksena on jalostaa aineistoa ja muuttaa se muotoon, jossa tarkastajat voivat halutessaan luokitella, selata tai tehdä poimintoja aineistosta. Näiden kaikkien toimien taustalla on pyrkimys nopeuttaa tarkastusta sekä lyhentää läsnäoloaikaa yrityksessä. (Konserniverokeskus)

### **3.2 Alkukeskustelu**

Verotarkastuksessa osallisina voivat olla verovelvollinen, hänen avustajansa tai edustajansa. Verohallituksen oppaan mukaan alkukeskustelussa selvitetään verotarkastuksen tavoitteet, kulku, jatkotoimenpiteet sekä pyritään saamaan kokonaiskuva verovelvollisen liiketoiminnasta, kirjanpidosta ja veroasioiden hoidosta. (Verohallinto, 2000a, s. 6)

Alkukeskustelun muotoa ei ole määritelty tarkasti vaan sen muoto on tarkastuskohtainen. ”Alkukeskustelussa voidaan selvittää mm. seuraavia asioita:

- Toiminnan laatu, laajuus ja erityispiirteet sekä toimipaikat.
- Intressiryhmät ja niiden sijainti.
- Omistussuhteet ja omistajien osallistuminen toimintaan.
- Omistajien muut liikesuhteet.
- Henkilökunnan määrä.
- Yrityksen kirjanpitojärjestelmä ja tarkastettavan aineiston laatu 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.”

(Verohallinto, 2000a, s. 6)

### **3.3 Aineiston tarkastaminen**

Verotarkastus voi kohdistua joko yritykseen kokonaisuutena tai sen johonkin osaan. Aineiston laajuudesta ja laadusta sekä tarkastustavoitteista riippuen tehdään päätös tarkastuksen toteuttamistavasta. Hyvän verotarkastustavan mukaisesti tarkastus kohdistetaan aina vähintään yhdelle kalenterivuodelle tai tili-/ valvontakaudelle.

Aineiston tarkastamisessa selvitetään:

- Liiketoiminnan ja kirjanpidon vastaavuus
- Veroilmoituksen ja kirjanpidon vastaavuus
- Verolainsäädännön noudattaminen

(Verohallinto, 2000a, s. 7)

Tarkastamisessa käytetään materiaalina tilinpäätöstä, pää- ja päiväkirjoja, tositteita, toimitusasiakirjoja, pöytäkirjoja, työ- yms. sopimukset, erilaiset ohjesäännöt, kirjeenvaihto, kirjapito- ym. järjestelmien kuvaukset ja ohjeet. Verotarkastuksen laadun varmistamiseksi tulisi verotarkastusta suorittavan viranomaisen käyttää materiaalia mahdollisimman laajasti ja selvittää sen avulla tosiseikkojen pitävyyden. (Lahtinen, 2000, s. 14) (Kellosalo, 1998, s. 283)

Pienten yritysten kohdalla saatetaan tarkastaa koko kirjanpito sekä kaikki yrityksen verotukseen vaikuttavat dokumentit, suurempien kohdalla joudutaan usein tyytymään pistotarkastuksiin. Tällaiset pistotarkastukset kohdistetaan jollekin verottajaa kiinnostavalle painopistealueelle. Painopistealueiden valinnassa voidaan käyttää

perusteina muun muassa verohallituksen määäämiä kohdennuksia, toimialalle ominaisten väärinkäytöstapausten kartoittamista, aiempien väärinkäytösalueiden läpikäymistä tai satunnaisotantaa. (Myrsky & Linnakangas, 1996, s. 59)

### ***3.4 Verotusasioiden selvittäminen ja ohjeiden antaminen sekä loppukeskustelu***

Verotarkastuksessa esiin tulleita asioita käsitellään yhdessä veroviranomaisen ja verovelvollisen kesken. Verotarkastusprosessin tähän vaiheeseen liittyvät olennaisesti esittämisvelvollisuus, jota käsitellään jäljempänä laajemmin. Asioita pyritään selvittämään mahdollisimman tarkasti jo tarkastuksen aikana, mutta tarvittaessa voidaan verovelvolliselta pyytää myös kirjallista selvitystä tietystä asiakokonaisuudesta. Verohallituksen hyvää verotarkastustapaa koskevien linjausten mukaan tulee verotarkastuksen suorittavan tahon tarvittaessa myös neuvottava sekä annettava ohjeistusta verovelvolliselle. (Verohallinto, 2000a, s. 8)

Loppukeskustelu suoritetaan veroviranomainen ja verovelvollisen välillä tarkastuksen valmistuttua. Siinä käydään läpi tarkastushavainnot sekä sovitaan keskeneräisten asioiden selvittämisestä. Tarkastuksessa esille tulleet virheet kuvaillaan yksityiskohtaisesti, annetaan alustava arvio tarkastustoimien aikataulusta sekä tarvittaessa ohjeistetaan verovelvollista verotustoimiin liittyen. (Verohallinto, 2000a, s. 8)

### ***3.5 Verotarkastuskertomus ja verotarkastuksesta aiheutuvat toimenpiteet***

Verotarkastuksesta on laadittava verotarkastuskertomus, jos tarkastuksessa on havaittu puutteita tai virheitä, jotka vaikuttavat verotukseen. Jos tällaisia puutteita ei ole havaittu tai niiden määrä on hyvin vähäinen, voidaan tarkastuksessa käytetyt asiakirjat palauttaa

verovelvolliselle lyhyellä saatekirjeellä varustettuna, jossa tarkastuksen lopputulos ilmoitetaan. (Myrsky & Linnakangas, 1996, s. 59)

Veromenettelyasetuksen 2§ mukaan verotarkastuskertomus on laadittava viivytyksettä. Tarkastuskertomuksesta tulee käydä ilmi muun muassa tarkastuksen kulku, tarkastettu aineisto, verotukseen vaikuttavat seikat, tarkastuksella annettu ohjaus, verovelvollisen esittämä selvitys, sovellettavat säännökset sekä tarkastajan tekemät johtopäätökset ja niiden perustelut. Todellisuudessa tarkastuskertomuksen laadintaa saattavat viivästyttää esimerkiksi laajentunut tarkastuspohja tai useat samanaikaisesti käynnissä olevat tarkastukset. (Toivanen, 1998, s. 287)

Verotarkastuskertomusta käytetään oikeudenkäynneissä todistusaineistona, jos valituksenalainen päätös on perustunut verotarkastuksesta laadittuun kertomukseen. Sekä verovelvollisen että verohallinnon oikeusturvan kannalta ei ole yhdentekevää, miten verotarkastuskertomus on laadittu. Tarkastuskertomuksessa esitetty tieto katsotaan virkavastuulla annettuna tietona luotettavaksi, jos ei toisin esitetä. Siinä esitetyillä havainnoilla esimerkiksi kirjanpitoaineiston luotettavuudesta ei kuitenkaan ole ehdotonta todistusvoimaa viranomais- tai tuomioistuinmenettelyissä, vaan niissä verotarkastukseen sisältyvää näyttöä arvioidaan objektiivisesti. (Kellosalo, 1998, s. 275 - 279)

Verotarkastuskertomuksen laatiminen on kolmivaiheinen prosessi:

- 1) verotarkastaja laatii alustavan tarkastuskertomuksen;
- 2) verovelvollinen antaa tähän kirjallisen selvityksen;
- 3) verotarkastaja laatii lopullisen verotarkastuskertomuksen.

Verotarkastajan tulee ottaa kantaa kaikkiin verovelvollisen kirjallisessa selvityksessään esittämiin väitteisiin. Näiden väitteiden taustat tarkastajan tulee selvittää ja esittää ne mahdollisesti korjatussa muodossa verotarkastuskertomuksessa.

(Myrsky & Linnakangas, 1996, s. 59)

Verotarkastuskertomuksen hyväksymisen jälkeen tehdään siihen pohjautuva verotus ja maksuunpano tai palautetaan liikaa suoritettu vero. Verotuksen toimittaa verotarkastuskertomuksen pohjalta se verotusyksikkö, jonka toimialaan verovelvollinen kuuluu. Ennen päätöksentekoa tulee verovelvollista kuulla asiasta. Kuulemismenettelystä kerrotaan tarkemmin luvussa 6. Maksuunpantu vero on maksettava eräpäivään mennessä, muuten siitä aiheutuu lainmukaiset viivästysseuraamukset. Valitus ei keskeytä maksuunpanoprosessia, ellei täytäntöönpanoa ole kielletty tai keskeytetty. (Myrsky & Linnakangas, 2007, s. 198) (Verohallinto, 2000a, s. 8)

### **3.6 Valitusprosessi**

Verotarkastuksessa maksuunpantuihin jälkiveroihin on mahdollista hakea muutosta. Oikaisu- ja valitusprosessi on pääpiirteissään kolmiportainen, ensimmäinen aste on joko verovirasto tai oikaisulautakunta, toinen aste on hallinto-oikeus ja kolmas on korkein hallinto-oikeus. Verotoimistoissa sekä oikaisulautakunnissa käsitellään suurin osa valituksista. Vielä 1970-luvulla lähes 80 % silloisten lääninoikeuksien asioista liittyi verotukseen, mutta sittemmin muutoksenhakukokonaisuus on pyritty rakentamaan sellaiseksi, että oikeusasteissa käsiteltäisiin ainoastaan aidosti sinne kuuluvia asioita. (Kellosalo, 1998, s. 280) (Myrsky & Linnakangas, 2007, s. 197 - 198) (Hallberg, 2000, s. 471)

Ensiasteen oikaisuhakemus tehdään sen verotoimiston oikaisulautakunnalle, jossa verotus on toimitettu. Verotuksen oikaisulautakunta ratkaisee ja käsittelee verotusta koskevat muutoksenhaut. Tosin verovirasto voi itse ratkaista muutoksenhaun siltä osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään. Käytännössä verovirastot tekevät valtaosan päätöksistä, loput siirtyvät oikaisulautakunnalle. Oikaisulautakunta ei ole muodollisjuridisesti oikeusistuimien, vaan sen toiminnassa on kyse hallintomenettelystä, ei lainkäytöstä. (Myrsky & Linnakangas, 2007, s. 197 - 198) (Puronen, 2000, s. 578 - 579)

Oikaisulautakunnan tai veroviraston päätöksestä on mahdollisuus valittaa. Valitukset osoitetaan hallinto-oikeuteen. Ylin mahdollinen muutoksenhakuaste on korkein hallinto-oikeus. Korkein hallinto-oikeus ottaa asioita käsiteltäväkseen valitusmenettelyn ja ylimääräisen muutoksenhaun kautta. Korkeimman muutoksenhakutuomioistuimen työ painottuu tulkintaongelmien ratkaisemiseen. Tapausten määrän karsimiseksi valittaminen korkeimmalla hallinto-oikeuteen edellyttää pääsääntöisesti valituslupaa (VML 70§). Valituslupaperusteita ovat ennakkoratkaisuperuste, ilmeinen virhe tai merkittävä taloudellinen tai muu syy. Verotustoiminnan lakisääteisydestä huolimatta oikeuskäytännöllä on suuri merkitys verotusasioissa. Lainsäädännön selkeydellä on tässä oma vaikutuksensa, mutta keskeisimpänä syynä taustalla on tulkintojen monimuotoisuus. (Kellosalo, 1998, s. 280) (Hallberg, 2000, s. 472)

## 4. ESITTÄMISVELVOLLISUUDET JA KUULEMINEN

### 4.1 Yleistä esittämisvelvollisuudesta ja kuulemisesta

Verovelvollisella on sekä esittämisvelvollisuus että oikeus tulla kuulluksi. Esittämisvelvollisuus ohjaa sekä verovelvollisen että veroviranomaisen toimintaa tarkastustapauksissa. Oikeus tulla kuulluksi tarkoittaa veroviranomaisen velvollisuutta varata verovelvolliselle mahdollisuus mielipiteen esittämiseen verotuskysymyksistä sekä hankituista selvityksistä.

Pohdittaessa verotarkastusten esittämisvelvollisuuksia, on hyvä sivuta myös yleisen oikeuskäytännön toimintatapoja sekä normistoa. Todistelu veroprosessissa ei peruseriaatteeltaan eroa muista oikeudellisen päätöksenteon prosesseista. Jotta päätöksentekijä voisi ottaa jonkin tosiseikan mukaan todistuksensa pohjaksi eli faktapremissiksi, hänen tulee olla vakuuttunut kahdesta seikasta:

1. tosiseikka on hänen mielestään tosi;
2. tosiseikka on esille tulleiden seikkojen valossa riittävän todennäköinen.

Jos jompikumpi tai molemmat näistä edellytyksistä ei täyty, on päättäjät oikeutettu ja myös velvoitettu asettamaan faktapremissiksi kyseisen tosiseikan vastakohtaan eli negaation. Tähän toimeen hänet oikeuttaa todistustaakkanoimi. Tämä vastakkainasettelu ei kuitenkaan tarkoita, että negaatio eli ensimmäisen vastakohta olisi toteennäytetty. (Klami, 1992, s. 362)

Verolainsäädännössämme ei ole yleistä säännöstä esittämisvelvollisuudesta. Kuitenkin hallintolain 31 § 1 momentin mukaan selvittämisvelvollisuus kuuluu viranomaisosapuolelle. Verovelvollisen on tarvittaessa esitettävä perusteita verovaatimustensa tueksi, mutta vastuu muiden selvitysten ja perusteluiden



hankkimisesta on viranomaisella. Tilanne on hieman ongelmallinen, koska hallintolain yleissäännös ei sovellu suoranaisesti käytettäväksi verotustyössä. Lähtökohtaisena periaatteena vero-oikeudessa on todistustaakan jakautuminen sille osapuolelle, jolla on paremmat edellytykset näytön esittämiseen. Toisena periaatteena voidaan pitää Wikströmin esittämää tulkintaa. Wikströmin mukaan todistustaakan sanotaan olevan sillä, joka kärsii haitan siitä, että ratkaisuun vaikuttava tosiseikka jää näyttämättä. Lisäksi perusteluina on esitetty mm. se, kumpi on väitteen esittänyt, on velvollinen todistamaan, onko väite luonteeltaan positiivinen vai negatiivinen (eli uuden väitteen esittävä vai toisen tekemän väitteen kumoava) ja kohtuullisuusnäkökohdat. (Andersson, 1998, s. 431) (Wikström, 1996, s. 506) (Mäenpää, 2003, s.198 - 199) (Arjanne, 1998, s. 290 - 291)

Veromenettelylain 26§:n mukaan verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Säännös ei anna täysin yksiselitteistä ratkaisua siihen, kummalla osapuolella esittämisvelvollisuus kussakin tapauksessa on, mutta asian kirjaaminen yksiselitteisesti lakitekstiin olisi ollut hyvin hankalaa. Tällä lainkohdalla on haluttu parantaa verovelvollisen asemaa todisteluprosessissa, koska usein on kuultu väittämä verovelvollisten joutuvan todistamaan kaikki verottajan esittämät epäselvyydet. (Andersson, 1998, s. 431)

Verotarkastuksissa asiat on pyrittävä selvittäminen mahdollisimman varhaisessa vaiheessa ja loppuun saakka. Tavoitteen toteutuminen on yleensä ongelmaton, silloin kun molemmat tahot ovat myötävaikuttamassa asioiden selvittämiseen. Ongelmat kasaantuvat yleensä silloin, kun verovelvollinen on haluton selvittämään asioita tai pahimmassa tapauksessa vääristelee totuutta. Yleensä tällaisissa tapauksissa verovelvollisen toimittama perusaineisto on heikkotasoinen, puutteellista tai sitä ei ole ollenkaan. Tällaisessa tapauksessa kyseeseen tulee arvioverotus, jossa veroviranomainen tekee verotuksen arvionsa pohjalta. Arvioverotuksen toteuttaminen oikeudenmukaisesti on vaikeaa, koska veropäätös ei saa olla verovelvollista kohtaan

liian ankara, muttei myöskään liian löysää, johtuen tehdyistä rikkomuksista. (Toivanen, 1998, s. 285 - 286)

Vero-oikeudellinen ja rikosoikeudellinen todistusvelvollisuus eroavat toisistaan todistustaakan jakautumisen suhteen. Rikosoikeudessa käytetään periaatetta, jonka mukaan syyttäjän on todistettava syytetyn syyllisyys. Tällaisen periaatteen noudattaminen vero-oikeudessa aiheuttaisi kohtuuttoman työtaakan sekä valtiolle tulonmenetyksiä. Verolait määrittelevät jakautumisnormin, jonka mukaan julkistalouden aiheuttama taloudellinen rasitus jakautuu kansalaisten kesken. Verotuksessa noudatetaan ns. subjektiivista katsontatapaa, jonka mukaan verotuksen ilmiöitä tarkastellaan verovelvollisen omalta kannalta. Subjektiivisen katsantokannan lähtökohtana on ajatus verovelvollisesta itsenäisenä ja riippumattomana toimijana, jonka toiminnasta riippuen verotettavaa tuloa joko syntyy tai ei. Tällöin juuri muilla kuin verovelvollisella itsellään ei ole todistusmahdollisuuksia. Veroprosesseissa on nykyään käytössä kaksiasianosaissuhde. Tällöin julkisen edun valvonta on ohjattu erillisille veroasiamiehille, eikä verotarkastajien pidä valvoa verottajan etua oman toimensa ohella. Aiemmin tilanne oli toinen, ja tällöin verotarkastajien vastuulle kuului myös julkisen edun valvonta. (Kilpi, 1980, s. 288)

Selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka ovat termejä, joita usein käytetään huolettomasti ristiin ja päällekkäin. Ruotsalainen Börje Leidhammar esittelee kirjassaan *Bevisproving i taxeringsmål* (1995) mallin, jolla nämä kaksi termiä voidaan erottaa toisistaan. Hänen mukaansa selvittämisvelvollisuus kuvaa virallisperiaatetta, kun taas todistustaakka määrittää selvittämisvelvollisuuden jakautumista viranomaisen ja verovelvollisen välillä. Asian selitys ei kuitenkaan ole näin yksinkertainen. Nämä tulkinnat eivät ole sopusoinnussa vallitsevan suomalaisen oikeuskäsitteistön kanssa, joten Suomessa käytettäväksi tarvitaan toisenlaiset tulkinnat. Edelliselle vaihtoehdoinen jaottelu kuvaa todistustaakan haitallisten seurausten jakaantumiseksi verovelkasuhteen osapuolien välille ja selvittämisvelvollisuuden asianomaisten keskinäistä suhdetta kuvaavaksi. Tämä malli edellyttää kahden tärkeän seikan toteutumista. Verovelkasuhde on tulkittava kaksiasianosaissuhteeksi (osapuolten intressit ovat vastakkaiset), jonka

osapuolia ovat veronsaaja ja verovelvollinen, ja että sen osapuolten väliset kiistat tulevat jonkin ulkopuolisen tahon, käytännössä tuomioistuimen, ratkaistaviksi. Tässä sovelletaan tulkintaa, jossa todistustaakasta voidaan puhua vasta kun veronsaajan ja veronmaksajan välinen asia on ratkaistavana hallinto-oikeudessa tai korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Tätä ennen sitä ei voida pitää kaksinasianosaisuutena. (Wikström, 1996, s. 506 - 507)

Kaikkien verotukseen vaikuttavien seikkojen selvittäminen on usein mahdotonta. Tällöin ongelmaksi muodostuu esittämisvelvollisuuden jakautuminen veroviranomaisen ja verovelvollisen kesken. Aiemmin kerrottua noudattaen asia lankeaa sen osapuolen vahingoksi, joka ei ole täyttänyt/voinut täyttää esittämisvelvollisuuttaan. Samaiseen teemaan liittyy myös ongelma näytön tai selvityksen arvioinnista. Jos verovelvollisen selvityksiä verotuksensa tueksi arvioidaan äärimmäisen tiukasti, vesittyy esittämisvelvollisuuden perimmäinen idea tasapuolisesta kohtelusta ja kohtuullisuudesta verotusta toimitettaessa. (Andersson, 1998, s. 431)

## **4.2 Verovelvollisen esittämisvelvollisuus**

### **4.2.1 Verovelvollisen tiedonantovelvollisuus**

Verovelvollisen on verohallituksen, lääninveroviraston tai veroasiamiehen kehotuksesta luovutettava verovuoden aikana tai sen jälkeen tarkastettavaksi kirjanpitonsa, muistiinpanonsa sekä elinkeinotoimintaan tai tulonhankkimistoimintaan liittymä materiaali ja muukin aineisto, joka saattaa olla tarpeen verotuksen suorittamisessa. Esittämisvelvollisuus koskee elinkeinon-, maa- tai metsätalouden kuin muunkin tulonhankkimistoiminnan harjoittajaa. Esittämisvelvollisen on esitettävä tarkastettavaksi myös kaikki muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä. (VMA 2 §)

Aineistolla tarkoitetaan Anderssonin mukaan kirjanpitoa ja muistiinpanoja sekä muita dokumentteja sekä omaisuudella elinkeino- ja tulonhankkimistoimintaan liittyviä varastoja ja muuta omaisuutta. Esittämisvelvollisuus koskee sekä asiakirjoja että teknisiä tallenteita. Tarkastettavaksi on annettava myös kaikki muu aineisto ja omaisuus, joka voi vaikuttaa verotuksessa tai sen muutoksenhaussa. Tätä muuta omaisuutta voivat olla esimerkiksi yrittäjän henkilökohtainen omaisuus ja dokumentit. Niitä tutkimalla voidaan selvittää onko niillä vaikutusta yrityksen tai verovelvollisen verotukseen. Verotarkastuksen suorittajalta ei edellytetä sen perustelemista, että tarvittava materiaali ehdottomasti vaikuttaa verotukseen. Tässä yhteydessä pelkkä mahdollisuus on riittävä syy. (Myrsky & Linnakangas, 2007, s. 59 - 63) (Virtamo) (Andersson, 1996, s. 29)

Yritystä koskevan taloudellisen informaation osalta todistustaakka lankeaa verovelvolliselle, koska verovelvollisella on sen esittämiseen paremmat edellytykset kuin verottajalla. Verovelvollisen on varauduttava pyydettyä esittämään selvitys taloudellisesta asemastaan, vaikka se ei olisikaan tämän oman intressin mukaista. Veroviranomainen ei voi velvoittaa verovelvollista todistamaan negatiivista seikkaa, esimerkiksi sitä, ettei hänellä ole ollut tiettyä tuloa. Näiden lisäksi lainsäädännössä (VML 26 §) määrätään poikkeuksia ulkomailla toimiville verovelvollisille, joiden toiminnasta ei ole mahdollista saada tietoa kansainvälisten sopimusten nojalla. Suomalaisilla veroviranomaisilla ei ole useinkaan mahdollisuutta saada verotusta koskevaa tietoa näistä ns. veroparatiiseista. Tällaisissa tilanteissa todistustaakka on lähes poikkeuksetta langetettu verovelvolliselle, koska tällä on paremmat edellytykset todistamiseen. (Andersson, 1998, s. 431)

Aiemmin eräänä verotarkastusten ja niiden osana olevan verovelvollisen esittämisvelvollisuuden ongelmakohtana nähtiin verottajan kireä suhtautuminen yritystoimintaan. Säädökset verovelvolliselta edellytetyistä toimista olivat epäselviä ja verottajan tulkinnat vaihtelivat tapauskohtaisesti. Lisäksi edellytettiin laajoja yrittäjän ja yrityksen välisiä transaktioita koskevia selvityksiä, vaikka näistä yritysvarallisuuden siirroista ei ollut verovelvollisille tarjolla yksiselitteistä ohjeistusta. Uhkana oli toiminnan

tulkitseminen peiteltyksi osingonjaoksi, jolloin sanktiot olivat taloudellisesti huomattavia. (Reviisori, 1997, s. 60)

Verottajan tulisi aina huolehtia verovelvollisen oikeussuojan takaamisesta. Varsinkin aiemmin verottajaa kohtaan esitettiin kritiikkiä, koska verottajan ei tulkittu huolehtineen riittävän huolellisesti verovelvollisten oikeuksista todistusmenettelyissä. Piintyneet käytännöt sekä välinpitämättömyys ajoivat tilanteisiin, joissa verottaja valvoi julkista etua huomioimatta verovelvollisen todistamisoikeutta. Tällöin päätökset tehtiin usein ilman kuulemisia yleiseen käytäntöön vedoten. (Kilpi, 1980, s. 288 - 289) (Andersson, 1999, s. 319 - 322)

#### **4.2.2 Sivullisen tiedonantovelvollisuus**

Sivullisen tiedonantovelvollisuudesta säädetään VML 3 luvun 15 - 25 §:ssä. Säännösten tarkoituksena on helpottaa veroviranomaisen tiedonsaantia sekä todistustaakkaa verotuksen toimittamisessa. Vertailutietotarkastuksessa kerätään tietoja siinä tarkoituksessa, että niitä tullaan käyttämään muun verovelvollisen verotuksen toimittamisessa. Vertailutietotarkastuksen jälkeen veroviranomaisen on toimitettava tarkastuksen kohteelle asiakirja, josta selviää, mistä aineistosta vertailutiedot on kerätty. Verottajan kannalta vertailutietotarkastus on hyödyllinen erityisesti laajojen harmaan talouden verorikkomusten selvittelytyössä. Tällöin on mahdollista selvittää esimerkiksi rakennusalan alihankintaketjujen toimintaa, joissa usein on törmätty erilaisiin verorikkomuksiin. Vertailutietojen hyödyntämisessä verottajan on kuitenkin tehtäviä rajoituksia. Materiaalin käyttäminen suoraan esimerkiksi arvioverotuksen pohjana ei ole oikeudenmukaista, koska verottajan vertailutietoina keräämät tiedot eivät ole tilastollisesti riittävän luotettavia. (Myrsky & Linnakangas, 2007, s. 145 - 146) (Toivanen, 1998, s. 286) (VML 21 §)

Vertailutietotarkastuksissa joitakin rajoituksia aiheuttaa luottolaitostoiminnan erityinen asema tietosuojakysymyksissä. Tarkastuksia ei voida ulottaa luottolaitoksiin, jos tarkoituksena on hankkia laajempaa vertailutiedoksi luokiteltavaa informaatiota. Pankin

omaan toimintaan kohdistuneen tarkastuksen yhteydessä verottajalle tullutta tietoa voidaan kuitenkin käyttää hyväksi pankin asiakkaan verotuksessa. (Laitinen, 1999, s. 32)

Sivullisilta verotuksen toimittamiseksi pyydyt tiedot on yksilöitävä. Veroviranomaisen tulee esittää yksilöity vaade tiedonsaannin tueksi. Massatietoja tai erityisen paljon vaivaa sivullisille aiheuttavia tietoja ei voida lainkohdan mukaan kerätä. (VML 19 – 20§) Veromenettelylaissa on lueteltu erilaisia tietoja, jotka ovat verohallinnolle tarpeellisia verotuksen toimittamisessa. Nämä luetellut tiedot ovat kuitenkin esimerkinomaisia, joten verottajalla on tämän lisäksi oikeus vaatia muitakin tietoja käytettäväksi verotuksen toimittamisessa. Nykyään eräs tiedonhankinnan peruserä on välttämättömyyden ja tarpeellisuuden erottaminen toisistaan. Tällä tarkoitetaan verottajan oikeutta hankkia verotukseen liittyviä tietoja ilman että sen tarvitsee todistaa niiden välttämättömyyttä verotuksen toimittamisessa.

Sivullistietoja keräävällä viranomaisella on lain suoma oikeutus VML:n 3 luvussa mainittujen tietojen keräämiseen. Tämän oikeuden toteutumista voidaan tehostaa uhkasakolla tai niskoittelutapauksessa poliisin antamalla virka-avulla. Tiedonantovelvollisten veroviranomaiselle antamat tiedot ovat maksuttomia (vaikka aiheuttaisivatkin kustannuksia tiedonantovelvolliselle), lukuun ottamatta laajoja kuntien tai valtion viranomaisten verohallinnolle luovuttamia tietoja. (Andersson, 1996, s. 33 - 34)

### ***4.3 Viranomaisten esittämisvelvollisuus sekä verovelvollisen kuuleminen***

Veroviranomaisen velvollisuus esittää ja hankkia informaatiota jakautuu kahteen eri osaan sen mukaan miten se on lainsäädännössä käsitelty. Veroviranomaisen velvollisuudet on jaettu esittämis- sekä kuulemisvelvollisuuksiin.

Tuloverotuksen oikaisua koskevat käsitteet muuttuivat vuoden 2006 alusta lähtien. Käytössä olleet käsitteet jälkiverotus ja veronoikaisu eivät ole enää käytössä, vaan ne korvaa käsite; jo toimitetun verotuksen muuttaminen. Samalla poistui vaatimus syy – yhteyden olemassaolosta sekä siihen liittyvästä tutkimusvelvollisuudesta jälkiverotusprosessissa. Tällä järjestelyllä on haluttu estää kikkailu annetun veroilmoituksen sisällön suhteen. Uudet säännökset koskevat ainoastaan tuloverotusta, ennakonpidätyslaissa sekä arvonlisäverolaissa käytetään edelleen termejä maksuunpano ja jälkiverotus. (Kuortti, 2007, s. 404)

#### **4.3.1 Esittämisvelvollisuus**

Veroviranomaisen esittämisvelvollisuuden piiriin kuuluvat sille luontaiset seikat, kuten esimerkiksi erilaisten rekisteri- ja hintatietojen esittäminen. (VML 14§) Tällaisilla seikoilla on merkitystä esimerkiksi käypää arvoa määritettäessä. Verotusmenettelylain 27 §:ssä käsitellään arvioverotuksessa määrättävää vertailuarvioveroa. Myös tällaisessa tilanteessa todistustaakka on luontaisesti veronsaajalla ja siksi veronsaaja joutuu esittämään veronmaksajalle ne seikat joihin arvioverotus perustuu. (Arjanne, 1998, s. 290)

Veroviranomaista velvoittaa veromenettelylain 26.5 §:n säännös, jossa määrätään verotuspäätöksen perustelemisesta. Säädöksen olennaisimpina periaatteina on, että verotuspäätöksen tekemisessä käytetään huolellista harkintaa ja että verotuksessa huomioidaan kaikki selvitystyössä eteen tulleet seikat. Samaisen säännöksen mukaan verottajan on perusteltava päätöksensä, jos se on tehnyt merkittäviä muutoksia veroverovelvollisen verotukseen. Tämän säännöksen tarkoituksena on taata verovelvolliselle mahdollisuus tutustua päätöksen taustalla oleviin seikkoihin ja niiden perusteella pohtia, onko verotuksen muutos oikein toteutettu vai onko siihen tarpeellista hakea muutosta. (Andersson, 1998, s. 431)

## 4.3.2 Kuuleminen

### 4.3.2.1 Lainsäädännöllinen tausta

Kuulemismenettely liittyy erääseen verotuksen pääperiaatteista. Verovelvollisen verotusta koskevaa päätöstä ei saa tehdä ilman, että verovelvollinen on saanut tutustua verotuspäätöksen pohjana käytettyyn aineistoon (VML 26 §:n 3 momentti). Tämän säädöksen taustana on taata verovelvolliselle oikeus tulla kuulluksi, jos verotusta muutetaan merkittävästi veroilmoituksessa annettuihin tietoihin nähden tai jos verotusta oikaistaan olennaisesti verovelvollisen vahingoksi. Verohallinnon turhan kuormituksen välttämiseksi kuulemismenettely on rajattu vain näihin tilanteisiin. Veromenettelylain lisäksi hallintolain 6 luvussa on määritelty seikkoja, joiden mukaan viranomaisen tulisi toimia. Lain 34§:ssä on säädetty asianosaisen kuulemisesta. Nämä säädökset ovat kuitenkin verotusmenettelylain rinnalla toissijaisia. (Mäenpää, 2003, s. 204) (Savolainen & Teperi, 2000, s. 159)

Kuuleminen liittyy verotarkastuksiin tilanteissa, joissa veroviranomainen havaitsee merkittävän oikaisutarpeen verotuksessa. Verotuksen luonne massatoimintona kärsisi, jos pienimpienkin muutosten edellytyksenä olisi kuulemismenettelyn suorittaminen. Kuulemismenettelyyn liittyvä rajausongelma edellyttää sen arvioimista, mitä on pidettävä olennaisena, kuulemismenettelyä edellyttävänä toimenä? Rajauksia tapausten välillä tulisi tarkastella laajasti, ja erityisesti tulisi tarkastella tapauksen yksiselitteisyyttä sekä riidattomuutta. Kuulemismenettelyn edellytyksiä ei myöskään saisi arvioida aiemman käytännön pohjalta, vaan jokainen tilanne tulisi arvioida tapauskohtaisesti. (Andersson, 1998, s. 428)

Veromenettelylain kuulemissäännökset eroavat hallintolain säännöksistä kahdessa olennaisessa suhteessa. Näiden eroavaisuuksien voidaan sanoa olevan lähtöisin verotusmenettelyn erityispiirteistä. Verotusmenettelylain säädösten mukaan merkityksettömiä tapauksia voidaan rajata kuulemismenettelyn ulkopuolelle turhan työn sekä paperisodan vähentämiseksi. Tämä ei kuitenkaan koske jo toimitetun verotuksen



oikaisutapauksia, joissa kuuleminen on suoritettava silloinkin, kun korvattava virhe on vähäinen. Kuulemisvelvollisuus on pakollinen vain, jos sen toimittaminen on mahdollista. Tällä seikalla otetaan huomioon se tosiasia, että verovelvollisen intresseissä saattaa olla verottajan pakoilu esimerkiksi juuri ennen verotuksen valmistumista. (Andersson, 1997, s. 6)

Veromenettelylain 26§:n mukaisesti voidaan katsoa, että kuuleminen tulisi suorittaa erillään normaalista verotustoiminnasta. Tällöin lainmukaisena kuulemismenettelynä ei voida pitää esimerkiksi verottajan verovelvolliselle lähettämää veroehdotusta, johon on mahdollisuus reagoida sen ollessa virheellinen. Kuulemisen muodoista hyväksyttävänä voidaan pitää kirjallista ilmoitusta tai puhelimitse tapahtuvaa yhteydenottoa. Verovelvolliselle lähetettävän tiedustelun yhteydessä tulisi mainita mahdollisista seuraamuksista, jos tiedusteluun ei vastata. Jos veroviranomainen itse laiminlyö kuulemisvelvoitteen, tulee sen jälkikäteen kuulla verovelvollista ja tehdä mahdollinen oikaisu verotukseen. Veroviranomaisen tulee tällaisessa tilanteessa huomioida myös mahdolliset veronmaksajalle aiheutuneet kustannuksen ja niiden oikeudenmukainen jakautuminen.

#### 4.3.2.2 Kuulemissäännösten tarkoitus

Kuuleminen luokitellaan preventiivisiin oikeussuojakeinoihin eli sen tarkoituksena on toimia ennaltaehkäisevästi ja varmistaa viranomaisten päätösten perustuminen oikeisiin tietoihin. Päätöksenteon kohteen oman mielipiteen selvittäminen ja kuuleminen mahdollisista lisäselvityksistä ovat ensiarvoisen tärkeitä oikeudenmukaisen päätöksenteon edellytyksiä. Velvollisuus kuulla asianosaista pohjaa vanhaan tuomariohjeeseen, ettei ketään saa tuomita kuulematta. Sen lisäksi, että veroviranomainen on velvollinen kuulemaan asianomaista, on se myös velvoitettu toimittamaan asianosaiselle kaikki päätöksentekoon liittyvä informaatio, mitä sillä itsellään on päätöksenteon tukena. Tällöin kyseeseen tulevat myös ulkopuolisista lähteistä saadut tiedot. Näissä verotuksen pohjana olevissa tiedoissa voi olla virheellisyyksiä monen eri tekijän johdosta. Verotukseen vaikuttava informaatio voi olla

tulkinnanvaraista, jolloin on ensiarvoisen tärkeää suojata asianomaisen oikeusturvaa ja kuulla molempien osapuolten näkemykset asiasta tai aineisto voi olla esim. väärinkäsityksestä johtuen virheellistä. Verovelvollinen saa usein kuulemismenettelyn aikana tietoa liittyen omaan muuttuneeseen verotukseensa, jolloin hänen voi olla helpompi ymmärtää poikkeamisen syyt. Tällä voi olla vaikutusta verotuksesta tehtävien muutoksenhakujen määrään. Valtionhallinnon tehokkuuden lisäämiseksi verotuksesta tehtävien muutoksenhakujen määrä pyritään pitämään mahdollisimman alhaisena. Tällöin verottajan on syytä pyrkiä toimimaan ennaltaehkäisevästi ja hankkimaan verovelvollisen mielipide poikkeamiseen liittyvistä seikoista jo ennen verotuksen lopullista valmistumista. Tällä voidaan mahdollisesti välttää prosessin pitkittyminen. (Andersson, 1997, s. 7-8)

Kuulemistoimien osalta ei ole tehty ajallisia tai muodollisia rajoituksia, vaan niitä voidaan mahdollisuuksien mukaan järjestää verotarkastuksen edetessä. Vähimmäisvaatimuksena voidaan pitää kuulemistä sekä alustavan että lopullisen tarkastuskertomuksen jälkeen. Lisäksi verovelvollisella on kuulemisoikeus, jos häneen kohdistuva verotustoimenpide pohjautuu esimerkiksi vertailutietoina kerättyyn aineistoon. Näin verovelvollinen voi varmistua hänen verotustaan koskevan aineiston oikeellisuudesta (esimerkiksi selvitys toimialan erityispiirteistä). (Myrsky & Linnakangas, 2007, s. 128 - 129)

## 5. JOHTOPÄÄTÖKSET

Olen halunnut tuoda tutkielmassani esille esittämisvelvollisuuksien sekä kuulemisen lisäksi verotarkastustoiminnan moninaisuuden. Verotarkastustoimintaa tunnetaan yleisesti melko heikosti ja siksi toimintatapojen esittely on tarpeen. Tutkielmani päämääränä on ollut selvittää verotarkastuksissa edellytettävien esittämisvelvollisuuksien jakautumista verovelvollisten sekä veroviranomaisten kesken. Lisäksi tutkimuksessa on selvitetty viranomaisten kuulemisvelvoitteen sisältöä sekä sen toteutumista käytännössä.

Esittämisvelvollisuuksien jakautumisesta ei voida tehdä yksinkertaistettuja päätelmiä, johtuen tapausten moninaisuudesta sekä oikeuskäytännön ja lainsäädännön jatkuvasta kehitymisestä. Tutkimuksessa on kuitenkin löydetty muutamia selvittämisvelvollisuuden jakautumista ohjaavia periaatteita. Lähtökohtaisena periaatteena vero-oikeudessa on todistustaakan jakautuminen sille osapuolelle, jolla on paremmat edellytykset näytön esittämiseen. Toisena periaatteena voidaan pitää Wikströmin esittämää tulkintaa. Wikströmin mukaan todistustaakan sanotaan olevan sillä, joka kärsii haitan siitä, että ratkaisuun vaikuttava tosiseikka jää näyttämättä. Lisäksi perusteluina on esitetty mm. se, kumpi on väitteen esittänyt, on velvollinen todistamaan, onko väite luonteeltaan positiivinen vai negatiivinen (eli uuden väitteen esittävä vai toisen tekemän väitteen kumoava) ja kohtuullisuusnäkökohdat.

Veroviranomaiselta edellytetään, että verovelvollinen on saanut tutustua verotuspäätöksen pohjana käytettyyn aineistoon. Verottajan on kuultava verovelvollista, jos verotusta muutetaan merkittävästi veroilmoituksessa annettuihin tietoihin nähden, tai jos verotusta oikaistaan olennaisesti verovelvollisen vahingoksi. Kuulemisen tarkoituksena on toimia ennaltaehkäisevästi ja varmistaa viranomaisten päätösten perustuminen oikeisiin tietoihin. Veromenettelylain kuulemissäännökset eroavat hallintolain säännöksistä kahdessa olennaisessa suhteessa. Verotusmenettelylain säädösten mukaan merkityksettömiä tapauksia voidaan rajata kuulemismenettelyn

ulkopuolelle turhan työn sekä paperisodan vähentämiseksi. Lisäksi kuulemisvelvollisuus on pakottava vain, jos sen toimittaminen on mahdollista (verovelvollinen voi esim. pakoilla veroviranomaista). Kuulemismenettely hyödyttää prosessin molempia osapuolia. Verovelvolliset pystyvät varmistumaan oman veroaineistonsa oikeellisuudesta ja saavat tarvittaessa neuvontaa ja veroviranomaisten toiminta tehostuu valitusten määrän laskiessa.

Aiheesta olisi mielenkiintoista tehdä jatkotutkimusta ja selvittää miten nämä tutkimuksessa esille tulleet seikat esiintyvät käytännön verotarkastustyössä. Tässä tutkimuksessa on läpikäyty esittämismenettelyjen sekä kuulemisen teoria- ja laillisuusperusteita, jatkotutkimuksessa mukaan tulisi empiirinen osio. Verotarkastuksia koskevan empiirisen materiaalin hankinnassa on omat haasteensa, mutta ehkäpä se toimisi vain lisäkannusteena tutkimuksen tekemisessä.

## LÄHDELUETTELO

Andersson, Edward: Hankintaolettaman käytöstä sekä veroviranomaisen selvittämisvelvollisuudesta, verotus 4/1999, s. 316 - 322

Andersson, Edward: Verotusmenettelylain kommentaari, Helsinki 1996

Andersson, Edward: Verovelvollisen kuuleminen välittömässä verotuksessa, Verotus 1/1997, s. 5 - 14

Andersson, Edward: Verovelvollisen oikeusturvan parantamiseen tähtäävät lainmuutokset, Verotus 5/1998, s. 428 - 436

Anttila, Matti: Integroitu verotarkastuskertomus ja muutoksenhakuprosessi, Verotus, 2/2003, s. 195 - 202

Arjanne Jyrki: Perusteluvollisuudesta ja todistustaakasta verotuksessa, Verotus 3/1998, s. 289 - 294

Hallberg Pekka: Oikeus ja verotus, Verotus 5/2000, s. 469 - 473

Hyvä verotarkastustapa: Verohallituksen julkaisu 917, 12.5.2000

Kellosalo, Jaakko: Verotarkastus, oikeusturva ja tuomioistuimen tehtävät, Verotus 1998/3, s. 275 - 284

Kilpi, Lasse: Näyttökysymykset arvioverotuksessa, Verotus 5/1980, s.284 - 297

Klami, Hannu Tapani: Todistusharkinta, näyttökynnys ja todistustaakka veroprosessissa, Verotus 4/1992, s. 362 – 369

Konserniverokeskus: Verotarkastuksen vaiheet, viitattu 30.11.2007, saatavilla: [http://www.vero.fi/default.asp?path=378,446,626&article=1259&domain=VERO\\_KOVE&language=FIN&index=](http://www.vero.fi/default.asp?path=378,446,626&article=1259&domain=VERO_KOVE&language=FIN&index=)

Koskinen, Alasuutari ja Pelttonen: Laadulliset menetelmät kauppatieteissä, Tampere 2005

Kuortti Hannu, Verotarkastustoiminnan nykytila, toiminnan kehittämistarpeet ja tulevaisuudennäkymät, Verotus 4/2007, s. 403 - 416

Lahtinen, Lauri: Hyvä verotarkastustapa, Tilisanomat, 3/2000, s. 12 - 17

Laitinen, Mirjami: Yrityksen ilmoittamisvelvollisuus, Verotus 1/1999, s. 30 - 42

Leidhammar Börje: Bevisproving i taxeringsmål, 1995

Myrsky, Matti: Oikeudenmukaisuudesta verotuksessa, 4/1999, s. 335 - 346

Myrsky, Matti & Linnakangas Esko: Verotusmenettely ja muutoksenhaku, Helsinki 1996 ja 2007

Mäenpää, Olli: Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet, Helsinki 2003

Paananen Heikki, toimistopäällikkö, Lounais-Suomen veroviraston tarkastusyksikkö, haastattelu 5.10.2007

Puronen, Pertti: Oikaisuvaatimusmenettely tienhaarassa, Verotus 5/2000, s. 578 - 586

Reviisori: KLT-, KHT- ja HTM-verotarkastajat, Tilisanomat 2/1997, s. 60

Savolainen, Vesa & Teperi, Väinö: Jälkiverotus, Helsinki 2000

Tervo, Olli: Kirjanpitorikokset syytteeseen – lisätehoa valvontaan, Tilisanomat 5/1994, s. 15 - 19

Toivanen, Timo: Verotarkastuksesta ja oikeusturvasta, Verotus 3/1998, s. 285 - 288

Valtiovarainministeriö: Valtiovarainhallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma vuosille 2008 – 2011, viitattu 30.11.2007, saatavilla

[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/09\\_hallinnonalan\\_toiminta\\_ja\\_talous/Hallinnonalan\\_TTS\\_2008\\_-2011.doc](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/09_hallinnonalan_toiminta_ja_talous/Hallinnonalan_TTS_2008_-2011.doc)

Valtiovarainministeriö: Tuottavuuskehitys ja kilpailukyky tavoitteiksi, Valtiovarainministeriön julkaisu 1/2003, viitattu 15.11.2007, saatavilla:

[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/08\\_muut\\_julkaisut/34304/34306\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/08_muut_julkaisut/34304/34306_fi.pdf)

Valtiovarainministeriö: Viranomaisyhteistyön kehittäminen, Työryhmämuistio 26/99, Viitattu 28.11.2007, saatavilla:

[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/03\\_tyoryhmamuistiot/8006\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/03_tyoryhmamuistiot/8006_fi.pdf)

Verohallitus, Hyvä verotarkastustapa, Verohallituksen julkaisu 917,12.5.2000

Verohallitus: Verohallituksen ohje verovirastoille verovalvonnan muodoista 18.12.2000, viitattu 28.11.2007, saatavilla:

[http://www.edilex.fi/content/virallistieto/verohallituksen\\_diarioidut\\_ohjeet/2000\\_0218.html](http://www.edilex.fi/content/virallistieto/verohallituksen_diarioidut_ohjeet/2000_0218.html)

Verohallitus, Verotarkastusstrategia, Verohallituksen julkaisu 356.03, 1.5.2003

Verohallitus, Verohallinnon vuosikertomus 2006, viitattu 28.11.2007, saatavilla:  
<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5504;1913653>

Villanen, Meeri: Verotarkastusmenettelyn laatutekijät, Verotus 2003/5, s. 532 - 539

Virtamo Pekka: Verotarkastusmenettely ja hyvä verotarkastustapa, viitattu 30.11.2007, saatavilla:  
[http://jasentiedote.chamber.fi/page.php?page\\_id=7&did=9&a\\_id=96&action=articleDetails](http://jasentiedote.chamber.fi/page.php?page_id=7&did=9&a_id=96&action=articleDetails)

Wikström, Kauko: Näytön arvioinnista veroasioissa, Verotus 5/1996, s. 506 - 507