

Verotarkastuskertomus hallinto-oikeudessa

–

tapaustutkimus verotarkastusten perusteella tehtyjen verotuspäätösten
pysyvyydestä hallinto-oikeudessa

Maisteritutkielma
Minna Helaranta-Koski
Lapin yliopisto
Oikeustieteiden tiedekunta
Finanssioikeus
Kevät 2014

Lapin yliopisto, Oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Verotarkastuskertomus hallinto-oikeudessa – tapaustutkimus verotarkastusten perusteella tehtyjen verotuspäätösten pysyvyydestä hallinto-oikeudessa

Tekijä: Minna Helaranta-Koski

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Maisteritutkielma, Finanssioikeus

Työn laji: Tutkielma

Sivumäärä: I-X+107

Vuosi: 2014

Tiivistelmä:

Tutkimuksen tarkoituksena on tapaustutkimuksen keinoin tutkia verotarkastuksiin liittyvien valitusten menestymistä hallinto-oikeudessa. Verotarkastuksiin liittyvillä valituksilla tarkoitetaan verotarkastustaustaisista jälkiverotuspäätöksistä tehtyjä valituksia. Aineistona käytetään hallinto-oikeuden vuonna 2012 antamia päätöksiä, jotka on työssä jaoteltu verolajeittain. Yhteensä päätöksiä on 484 kappaletta.

Tutkimuksessa on tarkoitus muun muassa selvittää, kuinka suuri osa valituksista hyväksyttiin kokonaan tai osittain. Onko havaittavissa eroja eri verolajien välillä ja minkälaisista asioista valituksia ylipäänsä tehdään? Tarkemmalla tasolla on tarkoitus analysoida niitä päätöksiä, joissa verovelvollisen valitus on menestynyt ja selvittää mitkä syyt ovat taustalla. Lisäksi on tarkoitus selvittää, minkälaisin perustein valituksia hyväksyttiin. Onko kyse näyttöön vai tulkintaan liittyvistä seikoista? Onko mahdollisesti osoitettavissa asiakysymyksiä, joita koskevat valitukset menestyivät muita paremmin. Onko verotarkastusyksiköiden välillä eroja? Tutkimusongelmat kumpuavat käytännön työssä esiin nousseista tarpeista selvittää, kuinka suuri osa verotuspäätöksistä kumotaan hallinto-oikeudessa ja mitkä syyt tähän johtavat. Tutkimus on tärkeä erityisesti verotarkastustyön kehittämisen kannalta. Vastaavaa tutkimusta aiheesta ei ole aikaisemmin laadittu. Tutkimus on laadittu Verohallinnon verotarkastusyksikön ohjaus- ja kehittämissyksikön toimeksiantona. Tutkimuksen tekijällä on usean vuoden kokemus käytännön verotarkastustyöstä.

Verolajista riippuen, valituksista hyväksyttiin kokonaan 10–19 %. Valituksista joko kokonaan tai osittain hyväksyttiin 33–41 %. Verotarkastusyksikkökohtaisesti hajonta oli huomattavasti suurempaa ja vaihteli verolajeittain. Valitusten aiheet vaihtelivat luonnollisesti verolajeittain. Yksi merkittävä kaikkia verolajeja yhdistävä tekijä oli näyttökysymykset sekä asioiden riittävä selvittäminen. Verolajista riippuen, noin puolessa hyväksytyistä tapauksista oli kyse asian selvittämiseen ja näytön arviointiin liittyvistä kysymyksistä. Huomioitavaa on, että näyttökysymysten ja oikeuskysymysten erottaminen on toisinaan hankalaa, koska myös oikeudellisen kysymyksen ratkaiseminen vaatii näyttöä tosiseikoista. Asioiden riittävä selvittäminen ja näytön hankkiminen korostuvat erityisesti harmaan talouden verotarkastuksissa. Myös kansainvälistyminen lisää omalta osaltaan haasteita verotarkastukseen. Eräs huomionarvoinen seikka asian selvittämiseen ja näyttökysymyksiin liittyen oli se, että verovelvollinen oli antanut lisänäyttöä vasta hallinto-oikeudessa. Tällaisissa tilanteissa hallinto-oikeus ei useinkaan ottanut näyttöä ensivaiheena arvioitavakseen, vaan palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi.

Näyttökysymysten ohella lain tulkintaan liittyvät kysymykset nousivat esiin hallinto-oikeuden tapausaineistosta. Jos lainsäädännössä on paljon tulkinnanvaraista aluetta, jonka rajojen piirtäminen on jätetty käytännön lainsoveltamisen ja oikeuskäytännön varaan, sillä on väistämättä vaikutuksia yhdenmukaisuuteen lain soveltamisessa.

Avainsanat: Finanssioikeus, verotusmenettely, verotarkastus, muutoksenhaku, hallintolainkäyttö

Muita tietoja:

Suostun tutkielman luovuttamiseen Rovaniemen hovioikeuden käyttöön X

Suostun tutkielman luovuttamiseen kirjastossa käytettäväksi X

Suostun tutkielman luovuttamiseen Lapin maakuntakirjastossa käytettäväksi X
(vain Lappia koskevat)

SISÄLLYSLUETTELO

Lähteet.....	IV
Lyhenteet.....	X
1 Johdanto.....	1
1.1 Yleistä.....	1
1.2 Verotarkastusta koskeva lainsäädäntö, ohjeet ja periaatteet.....	4
1.3 Verotarkastustoiminnan organisointi	6
1.4 Tutkimuksen kohde ja rajaus	6
2 Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä	9
2.1 Yleistä verotuksen muutoksenhausta.....	9
2.2 Veronsaajien oikeudenvallontayksikön asema muutoksenhaussa	11
2.3 Veroasian käsittely hallinto-oikeudessa.....	12
2.3.1 Hallinto-oikeudet.....	12
2.3.2 Hallintolainkäyttö veroasioissa.....	13
2.3.3 Menettely hallinto-oikeudessa.....	14
2.3.4 Verotarkastuskertomuksen asema hallinto-oikeudessa.....	16
2.3.5 Oikeudenkäyntikulut ja niiden korvaaminen hallintoprosessissa	17
3 Tapaustutkimus	19
3.1 Tutkimuksen taustaa.....	19
3.2 Hallinto-oikeuden päätökset verotarkastusyksiköittäin	23
3.3 Hallinto-oikeuden päätökset verolajeittain	27
3.3.1 Arvonlisäverotus	28
3.3.2 Elinkeinoverotus	38
3.3.3 Ennakkoperintä.....	45
3.3.4 Henkilöverotus.....	58
3.3.5 Muut verot.....	68
3.3.6 Menettelyasiat	69
3.4 Valitusten menestyminen eri hallinto-oikeuksissa	69
4 Veroprosessin keskeisiä kysymyksiä	72
4.1 Asian selvittäminen.....	72
4.1.1 Selvittämisvelvollisuus verotarkastuksessa.....	72
4.1.2 Itsekriminointisuojaajan vaikutus verotarkastukseen.....	74
4.1.3 Hallintotuomioistuimen selvittämismvastuu	76
4.2 Näytön riittävyys ja todistustaakka	78
4.2.1 Näyttökynnys ja todistustaakka verotuksessa	79
4.2.2 Uusi näyttö hallinto-oikeudessa	86
4.2.3 Näyttökysymykset ja todistustaakka rikosprosessissa	87
4.2.4 Näytön arvioinnin eroja vero- ja rikosprosessin välillä	88

4.3	Legaliteettiperiaate verotuksessa.....	92
4.4	Luottamuksensuojan vaikutus verotarkastukseen	95
4.5	Perusteluvollisuus	98
5	Yhteenveto	100
5.1	Yleistä tutkimuksen tuloksista	100
5.2	Havaintoja asian selvittämiseen ja näytön hankkimiseen liittyen	101
5.2.1	Haasteena kansainvälistyminen ja harmaa talous.....	101
5.2.2	Uusi näyttö verotarkastuksen jälkeen.....	103
5.3	Lainsäädännön tulkinnallisuuden vaikutuksia.....	104
5.4	Tulevaisuuden näkymät ja haasteet verotarkastustyössä	105
5.5	Lopuksi	107

Lähteet

Kirjallisuus

Aer, Janne: Tuomioistuimen selvittämismvastuu ja suullinen käsittely hallintoprosessissa. Defensor Legis 2009, s. 761-774.

Andersson, Edward: Verotusmenettelylain kommentaari. Helsinki 1996.

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

Anttila, Matti: Kaksiasianosaissuhde vero-oikeudellisessa muutoksenhakuprosessissa. Verotus 2004, s. 277-287.

Frände, Dan: Finsk straffprocessrätt. Helsingfors 2009.

Haapaniemi, Matti: Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa. Helsinki 2001.

Hellsten, Kenneth: Ne bis in idem – Hallinnollisen veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen välisen suhteen problematiikka. Verotus 5/2010, s. 527-541.

Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Juha, Säaskilahti: Edilex Arvonlisäverotus. Päivitetty 8/2013.

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

Lehtonen, Asko: Veronkiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä teoksessa In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Helsinki 2007, s.140-151.

Myrsky, Matti: Hyvä hallinto ja verotus. Verotus 2009, s. 355-365.

Myrsky, Matti: Luottamuksensuojaperiaatteen kysymyksiä verotuksessa. Defensor Legis 5/2000, s.797-806.

Myrsky, Matti: Milloin verotarkastuksessa on mahdollista saada luottamuksensuojaa. Defensor Legis 5/2011, s. 636-649.

Myrsky, Matti: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Helsinki 2002.

Myrsky, Matti: Verotarkastuksen kysymyksiä. Defensor Legis 6/2010, s.796-811.

Myrsky, Matti – Linnakangas Esko: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki 2007.

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki 2011.

Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. Porvoo 2003.

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessioikeus. Helsinki 2007.

- Mäenpää, Olli: Hyvän hallinnon perusteet. Helsinki 2002.
- Niemi, Anne: Perustelut oikeusturvan takeena. Verotus 1997, s. 159-163.
- Niemivuo, Matti – Keravuori Marietta: Hallintolaki. Porvoo 2003.
- Nuutila, Ari-Matti: Saako rikoksella saadut varat salata ulosotossa ja verotuksessa? Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 40 vuotta. Jyväskylä 2001, s. 157-167.
- Peltonen, Juuso – Rabinä, Timo: Virallisperiaate ja määräämisperiaate veroprosessissa Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön näkökulmasta. Verotus 2012, s. 372-388.
- Pitkäranta, Ann-Mari: Näytöstä ja sen arvioinnista tuloveroprosessissa. Licensiaattityö. Turun yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta, 12.10.2004.
- Puronen, Pertti: Luottamuksensuojaperiaate verotusmenettelyssä. Verotus 2009, s. 474-494.
- Puronen, Pertti: Turvaa oikeutesi verotuksessa. Vantaa 2004.
- Påhlsson, Robert: Konstitutionell skatterätt. Iustus Förlag. Uppsala 2009.
- Ruuhonen, Pekka: Uusia tuulia verovalvonnassa. Tilisanomat 2/2014, s. 20-22.
- Ryynänen, Olli: Bevisning i inkomstbeskattningen. Svenska handelshögskolan. Helsinki 2000.
- Ryynänen, Olli: Peitellyn osingon verotuksen edellytyksistä erityisesti silmällä pitäen veron kiertämisen yleislauseketta. Defensor Legis 2000, s.108-129.
- Ryynänen, Olli: Selvittämismääräys ja todistustaakka verotuksessa. Defensor Legis 2/2001, s. 262-285.
- Rabinä, Timo: Verotusta koskevan oikeudenkäynnin viivästyminen ja sen hyvittäminen. Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta, toim. Altti Mieho. Jyväskylä 2013.
- Siitari-Vanne, Eija: Hallintolainkäytön tehostaminen. Tutkimus hallintolainkäytön organisaatio- ja prosessisääntöjen kehittämistarpeista. Helsinki 2005.
- Soikkeli, Lauri: Luottamuksensuoja verotuksessa. Vantaa 2004.
- Tapanila, Antti: Itsekriminointisuoja tiedonanto- ja toimimisvelvollisuuden rajoitteena. Defensor Legis 2010, s. 559-584.
- Tikka, Kari S, Legaliteettiperiaatteesta verolain soveltamisessa. Juhlakirja Kaarlo Tuori 50 vuotta. Helsinki 1998.
- Timonen, Pekka: KKO:n ratkaisut kommentein 2011:I, s. 405-412.
- Tolvanen, Matti: Näytön hankkiminen ja arviointi veroprosessissa ja rikosprosessissa – yhtäläisyyksiä ja eroja. Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta, toim. Altti Mieho. Jyväskylä 2013.

Tolvanen, Matti: Todennäköistä vai vailla varteen otettavaa epäilyä? – näyttöratkaisu verotuksessa ja veropetoksessa. Verotus 2013, s. 17-25.

Tolvanen, Matti – Tarukannel, Veijo: Näyttöratkaisu hallintolainkäytössä. Lakimies 2011, s.1107-1129.

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

Vuorenpää, Mikko: Itsekriminointisuojaan tulkinta ja sen vaikutukset todisteluun. Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 50 vuotta, toim. Tatu Hyttinen ja Katja Weckström Turun yliopisto 2011.

Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa: johdatus verotuksen ja vero-oikeuden teoreettisiin ja käytännöllisiin yleisiin oppeihin. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja Julkisoikeuden sarja A:33. Turun yliopisto 1999.

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus. Helsinki 2011.

Virallisaineisto

Hallituksen esitykset

HE 217/1995. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi. Helsinki 1996.

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

HE 72/2002. Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamiseksi. Helsinki 2002.

Verohallinnon ohjeet ja julkaisut

Verohallinto: Hallintolaki ja verolainsäädäntö. Verohallinnon ohje Dnro A16/200/2012. 24.4.2012. Saatavissa [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Hallintolaki_ja_verolainsaadanto\(20868\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Hallintolaki_ja_verolainsaadanto(20868)) Viitattu 1.1.2014.

Verohallinto: Harmaan talouden verotarkastukset. Työmenetelmäohje. 4.2.2014. Viitattu 29.4.2014.

Verohallinto: Hyvä verotarkastustapa. Verohallinnon julkaisu. 31.8.2012. Saatavissa [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Muu_verotus/Hyva_verotarkastustapa\(22143\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Muu_verotus/Hyva_verotarkastustapa(22143)) Viitattu 15.10.2013.

Verohallinto: Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. Verohallinnon ohje Dnro 569/38/2000. 22.3.2000. Saatavissa [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Luottamuksensuojasta_verotusmenettelyssa\(9968\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Luottamuksensuojasta_verotusmenettelyssa(9968)) Viitattu 24.2.2014.

Verohallinto: Suulliset käsittelyt hallintotuomioistuimissa. Verohallinnon ohje Dnro 1278/38/2010. 14.4.2011. Saatavissa [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Suulliset_kasittelyt_hallintotuomioistui\(14297\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Suulliset_kasittelyt_hallintotuomioistui(14297)) Viitattu 28.10.2013.

Verohallinto: Veronsaajien oikeudenvälvonta verohallinnossa. Dnro 874/547/2011. 9.12.2011. Saatavissa [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Asiakkaan_oikeudet_ja_velvollisuudet/Veronsaajien_oikeudenvälvonta_Verohallin\(19347\)#Veronsaajien1](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Asiakkaan_oikeudet_ja_velvollisuudet/Veronsaajien_oikeudenvälvonta_Verohallin(19347)#Veronsaajien1) Viitattu 8.2.2014.

Verohallinto: Verotarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö. Dnro A13/200/2012. 7.3.2012.

Verohallinto: Verovalitusmenettelyä koskeva ohje A139/200/2012. 7.1.2013. Saatavissa [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Verovalitusmenettelya_koskeva_ohje\(26041\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Verovalitusmenettelya_koskeva_ohje(26041)) Viitattu 20.10.2013.

Verohallinto: Vuosikertomus 2013. Saatavissa http://www.vero.fi/download/Vuosikertomus_2013/%7BF89D1F16-CC26-4172-8DBE-B5224557B767%7D/9567 Viitattu 23.4.2014.

Verohallitus: Uuden osakeyhtiölain vaikutuksia verotukseen. Dnro 206/345/2007. 8.3.2007. Saatavissa [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Uuden_osakeyhtiolain_vaikutuksia_verotuk\(10065\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Uuden_osakeyhtiolain_vaikutuksia_verotuk(10065)) Viitattu 7.4.2014.

Muu virallisaineisto

Korkein hallinto-oikeus: Hallintotuomioistuinten toimintakertomus 2012. 13.3.2013.

OM 78/2010 Tehtävien jako hallintotuomioistuinten kesken. Hallintolainkäytön tasotyöryhmän mietintö. Helsinki 2010.

VM 1997:36 Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio. Helsinki 1997.

Oikeuskäytäntö

Korkein oikeus

KKO 2011:20

KKO 2011:46

Korkein hallinto-oikeus

Vuosikirjaratkaisut

KHO 2003:21

KHO 2006:45

KHO 2007:67

KHO 2007:68

KHO 2014:25

KHO 2014:33

KHO 2014:34

KHO 2014:36

Muut ratkaisut

KHO 28.7.1994, taltio 3226

KHO 24.1.1995, taltio 0196

KHO 12.12.1996, taltio 5128

KHO 13.12.1996 taltio 3841

KHO 3.3.1997 taltio 449

KHO 10.9.2013, taltio 2823

Hallinto-oikeudet

Helsingin hallinto-oikeus 18.1.2012 nro 12/0030/4

Helsingin hallinto-oikeus 25.1.2012 nro 12/0054/6

Helsingin hallinto-oikeus 30.1.2012 nro 12/0080/4

Helsingin hallinto-oikeus 16.3.2012 nro 12/0333/3

Helsingin hallinto-oikeus 16.3.2012 nro 12/0334/3

Helsingin hallinto-oikeus 21.3.2012 nro 12/0363/3

Helsingin hallinto-oikeus 3.4.2012 nro 12/0402/4

Helsingin hallinto-oikeus 11.4.2012 nro 12/0377/1

Helsingin hallinto-oikeus 13.4.2012 nro 12/0453/3

Helsingin hallinto-oikeus 4.5.2012 nro 12/0435/6

Helsingin hallinto-oikeus 7.5.2012 nro 12/0441/6

Helsingin hallinto-oikeus 24.5.2012 nro 12/0511/1

Helsingin hallinto-oikeus 8.6.2012 nro 12/0710/4

Helsingin hallinto-oikeus 15.6.2012 nro 12/0752/4

Helsingin hallinto-oikeus 24.8.2012 nro 12/0782/6

Helsingin hallinto-oikeus 31.8.2012 nro 12/1076/4

Helsingin hallinto-oikeus 21.9.2012 nro 12/1199/4

Helsingin hallinto-oikeus 5.10.2012 nro 12/0951/1

Helsingin hallinto-oikeus 9.10.2012 nro 12/0958/6

Helsingin hallinto-oikeus 9.10.2012 nro 12/0959/6

Helsingin hallinto-oikeus 9.10.2012 nro 12/0960/6

Helsingin hallinto-oikeus 16.10.2012 nro 12/0976/6

Helsingin hallinto-oikeus 16.10.2012 nro 12/0981/6

Helsingin hallinto-oikeus 23.10.2012 nro 12/1365/4

Helsingin hallinto-oikeus 25.10.2012 nro 12/1043/1

Helsingin hallinto-oikeus 9.11.2012 nro 12/1082/6

Helsingin hallinto-oikeus 13.11.2012 nro 12/1480/4

Helsingin hallinto-oikeus 20.11.2012 nro 12/1118/6

Helsingin hallinto-oikeus 23.11.2012 nro 12/1421/3
Helsingin hallinto-oikeus 23.11.2012 nro 12/1538/4
Helsingin hallinto-oikeus 28.12.2012 nro 12/1329/1
Helsingin hallinto-oikeus 28.12.2012 nro 12/1330/1
Helsingin hallinto-oikeus 28.12.2012 nro 12/1331/1
Helsingin hallinto-oikeus 28.12.2012 nro 12/1332/1
Helsingin hallinto-oikeus 28.12.2012 nro 12/1697/4

Hämeenlinnan hallinto-oikeus 30.1.2012 nro 12/0071/1
Hämeenlinnan hallinto-oikeus 14.2.2012 nro 12/0127/1
Hämeenlinnan hallinto-oikeus 29.3.2012 nro 12/0214/1
Hämeenlinnan hallinto-oikeus 2.4.2012 nro 12/0218/1
Hämeenlinnan hallinto-oikeus 24.10.2012 nro 12/0634/1
Hämeenlinnan hallinto-oikeus 24.10.2012 nro 12/0635/1
Hämeenlinnan hallinto-oikeus 25.10.2012 nro 12/0637/1
Hämeenlinnan hallinto-oikeus 25.10.2012 nro 12/0640/1
Hämeenlinnan hallinto-oikeus 25.10.2012 nro 12/0643/1
Hämeenlinnan hallinto-oikeus 25.10.2012 nro 12/0644/1

Kouvolan hallinto-oikeus 10.8.2012 nro 12/0336/1
Kouvolan hallinto-oikeus 10.10.2012 nro 12/0559/2
Kouvolan hallinto-oikeus 24.10.2011 nro 11/0435/1

Kuopion hallinto-oikeus 4.4.2012 nro 12/0134/1
Kuopion hallinto-oikeus 27.4.2012 nro 12/0157/1
Kuopion hallinto-oikeus 28.5.2012 nro 12/0185/1
Kuopion hallinto-oikeus 28.5.2012 nro 12/0186/1
Kuopion hallinto-oikeus 3.9.2012 nro 12/0333/1
Kuopion hallinto-oikeus 8.10.2012 nro 12/0367/1
Kuopion hallinto-oikeus 8.11.2012 nro 12/0399/1

Oulun hallinto-oikeus 3.7.2012 nro 12/0310/2
Oulun hallinto-oikeus 13.7.2012 nro 12/0283/1

Turun hallinto-oikeus 13.2.2012 nro 12/0094/3
Turun hallinto-oikeus 16.5.2012 nro 12/0288/3
Turun hallinto-oikeus 16.5.2012 nro 12/0289/3
Turun hallinto-oikeus 23.5.2012 nro 12/0305/3
Turun hallinto-oikeus 8.6.2012 nro 12/0354/3
Turun hallinto-oikeus 21.6.2012 nro 12/0384/3
Turun hallinto-oikeus 21.6.2012 nro 12/0385/3
Turun hallinto-oikeus 21.6.2012 nro 12/0386/3
Turun hallinto-oikeus 21.6.2012 nro 12/0387/3
Turun hallinto-oikeus 22.8.2012 nro 12/0432/3
Turun hallinto-oikeus 18.9.2012 nro 12/0504/3
Turun hallinto-oikeus 21.11.2012 nro 12/0655/3
Turun hallinto-oikeus 21.11.2012 nro 12/0656/3
Turun hallinto-oikeus 21.11.2012 nro 12/0659/3
Turun hallinto-oikeus 21.11.2012 nro 12/0660/3
Turun hallinto-oikeus 21.11.2012 nro 12/0661/3

Turun hallinto-oikeus 29.11.2012 nro 12/0673/3
 Turun hallinto-oikeus 12.12.2012 nro 12/0706/3
 Turun hallinto-oikeus 12.12.2012 nro, 12/0707/3
 Turun hallinto-oikeus 12.12.2012 nro 12/0709/3
 Turun hallinto-oikeus 14.12.2012 nro 12/0717/3
 Turun hallinto-oikeus 18.12.2012 nro 12/0719/3

Vaasan hallinto-oikeus 14.5.2012 nro 12/0248/3
 Vaasan hallinto-oikeus 26.10.2012 nro 12/0524/3

Käräjäoikeus

Päijät-Hämeen käräjäoikeus 11.11.2010, tuomio 10/3152.

Lyhenteet

A	asetus
AVA	arvonlisäveroasetus (21.1.1994/50)
AVL	arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)
Dnro	diaarinumero
EPA	ennakkoperintäasetus (20.12.1996/1124)
EPL	ennakkoperintälaki (20.12.1996/1118)
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360)
HaOL	hallinto-oikeuslaki (26.3.1999/430)
HE	hallituksen esitys
HL	hallintolaki (6.6.2003/434)
HLL	hallintolainkäyttölaki (26.7.1996/586)
IVTY	Itä-Suomen verotarkastusyksikkö
KHO	korkein hallinto-oikeus
KKO	korkein oikeus
KOVE	Konserniverokeskus
LVTY	Länsi-Suomen verotarkastusyksikkö
MVL	maatilatalouden tuloverolaki (15.12.1967/543)
OM	oikeusministeriö
PL	perustuslaki (11.6.1999/731)
PVTY	Pohjois-Suomen verotarkastusyksikkö
SVTY	Sisä-Suomen verotarkastusyksikkö
TVL	tuloverolaki (1535/1992)
UVTY	Uudenmaan verotarkastusyksikkö
VHL	laki Verohallinnosta (11.6.2010/503)
VM	valtiovarainministeriö
VMA	asetus verotusmenettelystä (23.10.1998/763)
VML	verotusmenettelylaki (18.12.1995/1558)

1 JOHDANTO

1.1 Yleistä

Verotarkastustoiminnan keskeisenä tehtävänä on osana verovalvonnan kokonaisuutta oikean ja yhdenmukaisen verotuksen varmistaminen. Verotarkastuksella on myös monia muita tehtäviä. Verotarkastustoiminnalla seurataan verolakien vaikutusta ja toimivuutta sekä tehdään mahdollisia korjausehdotuksia. Tarkastustoiminnalla on myös ennaltaehkäisevä vaikutus verovelvollisten käyttäytymiseen. Verotarkastuksen tavoitteena on osaltaan harmaan talouden ehkäisy.¹

Verotarkastus on ainoa tapa, jolla voidaan tutkia kokonaisuudessaan yritysten ja muiden kirjanpito- tai muistiinpanovelvollisten verotukseen liittyvien velvollisuuksien ja tehtyjen ratkaisujen oikeellisuutta. Koska kirjanpitoovelvollisten osalta veroilmoitus perustuu kirjanpitoon, täytyy olla jokin keino sen selvittämiseksi, mitä kirjanpitoaineisto sisältää. Verotarkastus on toimenpide, jossa kirjanpito- ja muuta alkuperäistä aineistoa hyödyntäen tutkitaan verovelvollisen antamien veroilmoitusten vastaavuus todelliseen toimintaan ja kirjanpitoon sekä kirjanpidossa tehtyjen ratkaisujen verotuksellinen oikeellisuus. Verotarkastuksessa verovelvollisen oikeusturvaan liittyvät asiat ovat hyvin merkityksellisiä. Verotarkastus on osa verotuksen toimittamista tai muutoksenhakua riippuen siitä, milloin ja missä tarkoituksessa se suoritetaan.²

Oikeusturvan vaatimus kaikessa viranomaistoiminnassa ilmenee perustuslaista. Perustuslain (PL, 731/1999) 21 ja 22 §:t ovat pohjana koko viranomaistoiminnalle. Hallintolaissa (HL, 434/2003) puolestaan on tarkemmat säännökset hallintomenettelylle. Koska verotus viranomaistoimintana on osa hallintomenettelyä, kumpuavat verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet niin ikään hallintolaista. Verotuksen toimittamisessa noudatettavat keskeiset periaatteet ilmenevät verotusmenettelylaista (VML, 1558/1995).

Nykyllänsäädäntöön on tehty useita parannuksia verovelvollisen oikeusturvaan liittyen. Sysäyksen näille muutoksille on osittain antanut Valtiovarainministeriön asettaman verotuksen oikeusturvatyöryhmän selvitykset vuodelta 1997.³ Työryhmä hankki työtään varten selvityksiä käytännön verotustilanteista, joissa ongelmia oli katsottu ilmenneen. Selvitysten perusteella se

¹ Myrsky 2010, s. 798.

² Myrsky 2010, s. 796-797.

³ VM 1997:36 Verotuksen oikeusturvatyöryhmän loppuraportti.

teki ehdotuksensa sellaisiksi käytännön toimenpiteiksi ja säädösmuutoksiksi, jotka olivat tarpeen verotuksen toimittamiseen liittyvien velvoitteiden selkeyttämiseksi, verovelvollisen oikeusturvan parantamiseksi sekä verotuskäytännön yhdenmukaistamiseksi. Verotusmenettelylakiin tehtiin vuonna 1998 runsaasti oikeusturvaan liittyviä tarkistuksia. Lakiin otettiin säännöksiä mm. luottamuksensuojan soveltamisesta, kuulemisesta, selvitysvelvollisuudesta ja päätösten perustelemisesta. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on tärkeää, että verovelvollinen tietää kulloinkin, mitkä oikeudet ja velvollisuudet hänelle verotusmenettelyssä kuuluvat. Tarve oikeuksien ja velvollisuuksien täsmentämiseen kuuluu ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisestä aina varsinaiseen päätöksen tekemiseen.⁴

Oikeusturvakeinoilla pyritään ensisijaisesti varmistamaan, että jokainen saa viranomaiselta hänelle kuuluvat edut ja oikeudet asianmukaisesti ja täysimääräisesti, eikä viranomaistoiminnassa aseteta kenellekään lakiin perustumattomia rajoituksia tai liiallisia velvollisuuksia. Siten oikeusturvan tehtävänä on sekä suojata yksilön oikeusasemaa ja edistää hänen oikeuksiensa toteuttamista että varmistaa julkisen vallankäytön lainmukaisuus. Hallinnon oikeusturvajärjestelmien tehtävät voidaan tällä perusteella jakaa yksilölliseen eli subjektiiviseen ja yleiseen eli objektiiviseen puoleen. Oikeusturvakeinojen keskeisimpinä tehtävinä voidaan pitää yksityisen oikeuksien ja etujen suojaamista suhteessa hallintoon sekä näiden oikeuksien ja etujen turvaamista käytännössä. Oikeusturvan toisena keskeisenä tehtävänä on taata, että hallinto toimii sekä lain että hallinto-oikeudellisten periaatteiden mukaisesti ja että viranomaiset noudattavat toiminnassaan hyvän hallinnon vaatimuksia. Oikeusturvan takeilla pyritään siis sekä estämään että korjaamaan lainvastainen menettely ja mielivaltainen hallintotoiminta. Kyse on lainmukaisuuden toteuttamisesta.⁵

Verotuksen kannalta keskeinen säädös on perustuslaki. PL 2.3 §:n mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Niin ikään PL 80.1 § edellyttää, että kaikki yksilön oikeusasemaan vaikuttavat keskeiset säännökset on annettava lailla. PL 80.2 § antaa kuitenkin mahdollisuuden lailla valtuuttaa viranomaisen antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista. PL 21.1 § takaa jokaiselle oikeuden saada asiansa asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä toimivaltaisen tuomioistuimen käsiteltäväksi sekä oikeuden saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskevan päätöksen tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Edelleen PL 21.2 §:ssä todetaan, että käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta, samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän

⁴ HE 53/1998, luku 1.1 Laki verotusmenettelystä.

⁵ Mäenpää 2002, s. 12-13.

hallinnon takeet turvataan lailla. PL 22 § korostaa vielä, että julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen.

Hallintomenettelylain (598/1982) korvaava hallintolaki (434/2003) tuli voimaan 1.1.2004. Lain tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa (1 §). Lakia sovelletaan sen 2 §:n mukaan mm. valtion viranomaisissa noudatettavaan menettelyyn. Hallintolaki (HL) on hallintoasian käsittelyssä noudatettava menettelyä sääntelevä yleislaki, jota sovelletaan aina silloin, kun lain soveltamisalaan kuuluvasta asiasta ei ole muualla laissa toisin säädetty.⁶

HL 2 luvussa on säädetty viranomaisen toiminnan laadullisista vähimmäisvaatimuksista eli ns. hyvän hallinnon perusteista. HL 6 §:n mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. HL 6 §:ään sisältyy viisi keskeistä hallinto-oikeudellista periaatetta. Nämä periaatteet ovat yhdenvertaisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate, objektiviteettiperiaate sekä suhteellisuuden ja luottamuksensuojan periaatteet.⁷

Verotuksessa toisilla harkintavaltaa ohjaavilla yleisillä periaatteilla on suurempi merkitys kuin toisilla. Tarkoitussidonnaisuus periaatteen rikkominen verotuksessa voinee toteutua harvoin. Suhteellisuusperiaatteen soveltaminen tulee kysymykseen useammin mm. pohdittaessa erilaisia seuraamuksia tai hankittaessa verovelvolliselta lisäselvityksiä. Yhdenvertaisuusperiaatteellakin voi olla merkitystä useassa eri yhteydessä. Verorasituksen tulisi jakautua tasaisesti verovelvollisten kesken, eikä verotuksessa tulisi suosia ketään verovelvollista. Niin ikään keskenään samanlaisia tapauksia tulisi verottaa samalla tavalla.⁸ Vailla merkitystä ei ole myöskään objektiviteettiperiaate, mikä tulee esille myös verotusmenettelylain (VML) 26.1 §:ssä, jonka mukaan ”verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimitissa veronsaajien ja verovelvollisten edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti.”⁹

Hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvat myös palveluperiaate ja palvelun asianmukaisuus (7 §), neuvonta (8 §), hyvän kielenkäytön vaatimus (9 §) ja viranomaisten yhteistyö (10 §). Hallituksen esityksen¹⁰ perusteluissa palveluperiaatteeseen liittyen todetaan, että asioinnin tulee

⁶ Kts. esim. Verohallinnon ohje, Hallintolaki ja verolainsäädäntö s. 1-2.

⁷ Hyvän hallinnon ja verotuksen yhteydestä mm. Myrsky, Verotus 2009 s. 355-365.

⁸ Äimä 2011, s. 130.

⁹ Myrsky, Defensor Legis 2010, s. 802.

¹⁰ HE 72/2002

voida tapahtua sekä asiakkaan että viranomaisen kannalta mahdollisimman nopeasti, joustavasti ja yksinkertaisesti sekä kustannuksia säästäen.¹¹

Verotusmenettelylaki on verotukseen ja muutoksenhakuun sovellettava yleislaki, jota hallintolaki tietyissä tilanteissa täydentää.¹² Verotusmenettely on luonteeltaan erityistä hallintomenettelyä. Koska hallintolaki on verotusmenettelylakiin nähden yleislaki, on tärkeää tunnistaa näiden säädösten keskinäinen suhde verotusmenettelyssä. Hallintolain johdosta tehdyt muutokset verotusta koskeviin lakeihin ovat laintasoisia säännöksiä, ja lähtökohtaisesti niitä noudatetaan ensisijaisesti suhteessa hallintolakiin. On kuitenkin mahdollista, että hallintolain vaikutus muodostuu laajemmaksikin erityisesti siihen sisällytettyjen yleisperiaatteiden vuoksi.¹³ Näkisin, että verotarkastuksessa yleishallinto-oikeudellisilla periaatteilla ja yleisohjeilla on suuri merkitys, koska verotarkastukseen liittyvää laintasoisista säätelyä on vähän.

Verotusmenettelylaki sisältää säännöksiä muun muassa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta, verotuksen toimittamisesta ja muutoksenhausta. Soveltuvien osin verotusmenettelylakia sovelletaan muutoksenhakuun myös ennakkoperinnässä ja lähdeverotuksessa. Arvonlisäverolaissa on omat säännökset oikaisusta ja muutoksenhausta.¹⁴

Hallintolainkäyttölaki (HLL, 586/1996) on puolestaan hallintoprosessia sääntelevä yleissäädös ja keskeisin hallintoprosessissa sovellettava oikeuslähde. Yleislakina se määrittelee konkreettisesti hallintoprosessin eri menettelyvaiheet asian vireillepanosta päätöksentekoon.

Oikeudenkäynnin ja siten myös hallintoprosessin kannalta keskeinen perusnormi on Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 (1) artikla, joka takaa päätöksen kohteelle oikeuden oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Artikla edellyttää oikeusturvan saatavuutta ja pääsyä tuomioistuimeen, oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuutta ja julkisuutta sekä tuomioistuimen ja oikeudenkäynnin riippumattomuutta ja puolueettomuutta.¹⁵

1.2 Verotarkastusta koskeva lainsäädäntö, ohjeet ja periaatteet

Verotarkastus on lailla säänneltyä viranomaistoimintaa, josta säädetään verotusmenettelylaissa ja -asetuksessa¹⁶, ennakkoperintälaissa ja -asetuksessa¹⁷ sekä arvonlisäverolaissa ja -

¹¹ HE 72/2002, luku 2. Hyvän hallinnon perusteet.

¹² Kts. esim. Äimä 2011, s. 76.

¹³ Myrsky-Linnakangas 2007, s. 87.

¹⁴ Äimä 2011, s. 76.

¹⁵ Mäenpää 2007, s. 55-57.

¹⁶ VML 14 §, 21 §, VMA 2-4 §

asetuksessa¹⁸. Muissakin verolaeissa on verovalvontaa koskevia säännöksiä. Verotusmenettelylain säännöksiä sovelletaan välittömän verotuksen ja ennakkoperinnän verotarkastuksissa. Arvonlisäverolain ja -asetuksen säännöksiä sovelletaan arvonlisäverotuksessa. Ellei verolaissa ole toisin säädetty, yleislakina verotarkastustoimintaa sääntelee hallintolaki.¹⁹

Verotarkastus on tehokkain yksittäiseen verovelvolliseen kohdistuva verovalvonnan muoto. Verotarkastus on viranomaistoimenpide, jossa tarkastettavan vero- tai ennakonpidätysvelvollisen taikka muun verosta vastuussa olevan kirjanpito- tai muistiinpanoaineistoa tutkimalla ja muita tietoja hankkimalla selvitetään, onko lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi tai maksuvelvollisuuden täyttämiseksi annettu oikeat ja riittävät tiedot. Verotarkastuksessa selvitetään tarkastettavan toiminnan laatu ja laajuus sekä, miten toiminta on merkitty kirjanpitoon ja onko kirjanpidosta ilmenevät tiedot ilmoitettu oikein veroviranomaisille. Tarvittaessa tehdään esitys virheellisiin tietoihin perustuvan verotuksen tai maksuunpanon korjaamiseksi. Verotuksen tasapuolisuusperiaatteen mukaisesti korjausesitykset tehdään tarvittaessa myös verovelvollisen eduksi. Verotarkastuksella annetaan lisäksi neuvoja ja ohjausta sekä kerätään vertailutietoja muista verovelvollisista.²⁰

Verotarkastuksessa verovelvollisen oikeusturvaan liittyvät asiat ovat hyvin merkityksellisiä. Verotarkastukseen kuuluvat aineellisen totuuden selvittäminen ja oikeudenmukaisuuden vaatimus. Niin ikään päätösten perusteleminen, verovelvollisen neuvonta sekä kuuleminen ovat keskeisiä oikeusturvan vaatimuksia verotarkastuksessa.²¹ Koska verotarkastuskertomuksella on merkittävä asema jälkiverotuksessa, voidaan sille oikeusturvanäkökohtiin vedoten perustellusti asettaa sisällöllisesti samankaltaisia laadullisia vaatimuksia kuin hallintopäätökselle.²² Verohallinto on laatinut yleisohjeen²³, jossa on tiivistetysti kerrottu hyvään verotarkastusmenettelyyn liittyvät asiat. Ohjeen mukainen menettely verotarkastuksessa varmistaa hyvän hallinnon toteutumisen.

Verotarkastuskertomuksen tarkemmasta sisällöstä säädetään verotusmenettelystä annetun asetuksen (VMA) 2 §:ssä. Verotarkastuskertomuksesta tulee käydä ilmi mm. verotukseen vaikuttavat seikat, verovelvollisen esittämä selvitys, sovellettavat säännökset sekä

¹⁷ EPL 37 §, EPA 35 §

¹⁸ AVL 169 §, 169a §, AVA 10 §

¹⁹ Verohallinto, Verotarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö s. 5-6.

²⁰ Verohallinto, Hyvä verotarkastustapa, verotarkastuksen määrittely ja tarkoitus, luku 1.

²¹ Haapaniemi 2001, s. 328.

²² Niemi, Verotus 1997, s. 160.

²³ Verohallinto, Hyvä verotarkastustapa.

verotarkastajien tekemät johtopäätökset ja niiden perustelut.

1.3 Verotarkastustoiminnan organisointi

Verohallinnon verotarkastusyksikkö huolehtii verotarkastuksista ja EU-sisäkaupan valvonnasta. Yksikköön kuuluu viisi verotarkastusyksikköä, jotka ovat Itä-Suomen verotarkastusyksikkö (IVTY), Länsi-Suomen verotarkastusyksikkö (LVTY), Pohjois-Suomen verotarkastusyksikkö (PVTY), Sisä-Suomen verotarkastusyksikkö (SVTY), Uudenmaan verotarkastusyksikkö (UVTY) sekä erikseen verotarkastusyksikön ohjaus- ja kehittämissyksikkö.²⁴ Lisäksi Konserniverokeskus (KOVE) suorittaa verotarkastuksia. Konserniverokeskus²⁵ on Verohallinnon Yritysverotusyksikköön kuuluva verotoimisto, jonka tehtävänä on huolehtia Suomen suurimpien yritysten veroasioista. Konserniverokeskus hoitaa asiakkaidensa tulo- ja arvonnäköverotuksen, työnantaja- ja muiden suoritusten verotuksen sekä verotarkastukset.²⁶

Verotarkastusyksiköt suorittavat kaikkien verolajien verotarkastuksia ja muita verovalvontatehtäviä ensisijaisesti omalla toiminta-alueellaan. Yksiköt ovat kuitenkin toimivaltaisia koko maassa ja voivat tarvittaessa suorittaa valvontatoimenpiteitä tai osallistua niihin oman toiminta-alueensa ulkopuolella. Lisäksi yksiköt vastaavat verotarkastustehtäviin liittyvästä viranomais- ja sidosryhmäyhteistyöstä sekä kansainvälisestä tietojenvaihdosta. Verotarkastustoimintaa ohjaa Verotarkastuksen ohjaus- ja kehittämissyksikkö.²⁷

1.4 Tutkimuksen kohde ja rajaus

Tutkimuksen tarkoituksena on tapaustutkimuksen keinoin tutkia verotarkastuksiin liittyvien valitusten menestymistä hallinto-oikeudessa vuonna 2012. Valitukset kattavat sekä verovelvollisten että Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön tekemät valitukset. Verotarkastuksiin liittyvillä valituksilla tarkoitetaan verotarkastustaustaisista jälkiverotuspäätöksistä tehtyjä valituksia. Jatkossa käytetään termiä verotarkastuksiin liittyvät valitukset, kun tarkoitetaan edellä mainittuja valituksia. Aineistona käytetään hallinto-oikeuden vuonna 2012 antamia päätöksiä. Aineisto kattaa lähes 500 päätöstä.

²⁴ Kts. www.vero.fi.

²⁵ Verohallinto voi nimetä Konserniverokeskuksen asiakkaaksi joko yksittäisen yrityksen tai konsernin, jonka liikevaihto ylittää 50 miljoonaa euroa. Erikseen nimettyjen yritysten lisäksi asiakkaina ovat kaikki julkisesti noteeratut yhtiöt, Suomessa toimivat pankit ja vakuutuslaitokset sekä Eurooppa-yhtiöt, tonniverovelvolliset ja eräät asuntojen vuokraustoimintaa harjoittavat yhtiöt (Reit-yhtiöt).

²⁶ Kts. www.vero.fi.

²⁷ Kts. www.vero.fi.

Elinkeinoverotusta koskevia päätöksiä on 107, arvonlisäverotusta koskevia 122, ennakkoperintää koskevia 124, henkilöverotusta koskevia 116, muita verolajeja koskevia viisi sekä menettelyasioita koskevia 10 kappaletta. Kokonaiskuvan saamiseksi työhön on otettu mukaan yhden vuoden osalta kaikki sellaiset hallinto-oikeuden päätökset, jotka liittyvät verotarkastuksiin. Mukana on kaikkien silloisten hallinto-oikeuksien²⁸ antamat ratkaisut. Niin ikään tarkastelusta ei ole haluttu rajata pois mitään verolajia, vaan mukana on kaikkien verolajien päätökset juuri asian kokonaisuuden hahmottamisen vuoksi. Tutkimusta tehtäessä ei ole ollut tiedossa, mitkä hallinto-oikeuden päätökset on julkaistu ja mitkä ei. Tutkimusta aloitettaessa verotarkastuksiin liittyvät hallinto-oikeuden päätökset ovat sellaisenaan olleet koottuna verohallinnon tietokantaan.

Tutkimuksessa on tarkoitus mm. selvittää kuinka suuri osa valituksista hyväksyttiin kokonaan tai osittain. Onko havaittavissa eroja eri verolajien välillä ja minkälaisista asioista valituksia ylipäänsä tehtiin? Tarkemmalla tasolla on tarkoitus analysoida niitä päätöksiä, joissa verovelvollisen valitus on menestynyt ja selvittää mitkä syyt taustalla ovat. Lisäksi on tarkoitus selvittää, minkälaisin perustein valituksia hyväksyttiin. Onko kyse näyttöön vai tulkintaan liittyvistä seikoista? Onko mahdollisesti osoitettavissa asiakysymyksiä, joita koskevat valitukset menestyivät muita paremmin. Onko verotarkastusyksiköiden välillä eroja? Tutkimusongelmat kumpuavat käytännön työssä esiin nousseista tarpeista selvittää, kuinka suuri osa verotuspäätöksistä kumotaan hallinto-oikeudessa ja mitkä syyt tähän johtavat. Tutkimus on tärkeä erityisesti verotarkastustyön kehittämisen kannalta. Aineiston laajuuden vuoksi tutkimuksessa ei paneuduta aineellisiin kysymyksiin syvällisemmin kuin asian käsittelyn vuoksi on tarpeellista, vaan tutkimus koskee enemmänkin menettelyasioita.

Tapauksia analysoitaessa tutkimuksen taustalla vaikuttavia kantavia ajatuksia on useita. Mikä on verotarkastuskertomusten laatu? Kuinka hyvin kussakin tapauksessa toteutuu asian selvittäminen, näyttökysymykset, laintulkinta ja muut asian kannalta relevantit seikat? Olisiko verotarkastuksessa tältä osin mahdollisesti kehitettävää? Tutkimuksen tarkoituksena on myös löytää kehittämiskohteita verotarkastustyötä tekeville; kuinka he voivat omaa työtään parantaa ja sitä kautta edesauttaa myös verotusten pysyvyyttä valitusasteissa.

Vastaavaa tutkimusta aiheesta ei ole aikaisemmin tehty. Tutkimus laaditaan Verohallinnon verotarkastusyksikön ohjaus- ja kehittämissyksikön toimeksiantona. Tietojen käyttämistä varten

²⁸ Vuonna 2012 hallinto-oikeuksia oli kahdeksan: Helsingin, Turun, Kouvolan, Vaasan, Hämeenlinnan, Kuopion, Oulun ja Rovaniemen hallinto-oikeus.

on pyydetty tutkimuslupa Verohallinnolta. Työn kirjoittajalla on usean vuoden kokemus käytännön verotarkastustyöstä.

Aiheen tarkastelun kannalta on tarpeen ensin selvittää yleisellä tasolla asiaan liittyvää lainsäädäntöä. Tarkemmalla tasolla käsitellään erikseen verotarkastusta menettelynä ja sitä ohjaavaa lainsäädäntöä, periaatteita ja ohjeita. Oma pääotsikko on varattu verotuksen muutoksenhakujärjestelmän käsittelylle. Luvussa 2 selvitetään miten verotuksen muutoksenhakujärjestelmä toimii ja mitä eroja verolajien välillä mahdollisesti on haettaessa muutosta verotukseen. Niin ikään tuodaan esiin se, mitä vaikutuksia nykyisellä muutoksenhakujärjestelmällä on verotarkastukseen. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön asema muutoksenhaussa tuodaan esiin luvussa 2.2. Veroasian käsittelystä hallinto-oikeudessa kerrotaan luvussa 2.3. Tapaustutkimus ja sen verolaji- ja verotarkastusyksikkökohtaiset tulokset esitellään luvussa 3. Varsinaisen tapaustutkimuksen jälkeen, luvussa 4, on tarkoitus kertoa teorian ja osin oikeuskäytännön valossa tutkimuksessa esiin nousseista, veroprosessiin keskeisesti liittyvistä aiheista. Asian selvittämiseen, näytön arviointiin ja todistustaakkaan liittyvät kysymykset ovat keskeisiä verolajista riippumatta. Tähän liittyen tarkempaan tutkiskeluun on otettu muun muassa VML 27–30 §:iin sisältyvät todistustaakkanormit. Lisäksi on käsitelty aiheeseen keskeisesti liittyvää lainsäädäntöä ja periaatteita kuten legaliteettiperiaatetta, luottamuksensuojaa ja perusteluvollisuutta sekä niiden merkitystä verotarkastukseen liittyen.

Selvitysvollisuutta ja näyttökysymyksiä on sivuttu myös rikosprosessin näkökulmasta, koska verotarkastuskertomus on keskeinen asiakirja myös rikosprosessissa vero- ja kirjanpitorikoksiin liittyen ja toisinaan menettelyt saattavat olla osin päällekkäisiä. Rikosprosessissa ja verotuksessa asian selvittämiseen ja näyttökynnykseen liittyvät asiat eroavat toisistaan, mikä on hyvä tiedostaa. Rikosprosessin ja verotarkastuksen yhteyteen liittyen työssä on tuotu esiin, asian ajankohtaisuuden vuoksi myös se, mitä vaikutuksia itsekriminointisuojalla on verotarkastuksen toimittamiseen.

Tutkimuksessa on pyritty käsittelemään veroprosessin keskeisiä kysymyksiä nimenomaan verotarkastuksen näkökulmasta, ei verotuksen osalta laajemmin, vaikka periaatteet sinänsä ovat samoja. Näin työ saadaan rajattua tarkoituksenmukaisella tavalla.

Varsinaisen verolajikohtaisen tapaustutkimuksen lisäksi hallinto-oikeuden päätösaineistosta on tutkittu muun muassa, minkälaisissa tilanteissa suullisia käsittelyjä on järjestetty tai kuinka oikeudenkäyntikulut on tuomittu maksettavaksi. Lisäksi on kiinnitetty huomiota siihen, miten verotuksen keskeiset periaatteet, kuten legaliteettiperiaate ja luottamuksensuoja, tulevat esiin

hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä. Näitä havaintoja tuodaan esille kunkin aihepiirin käsittelyn yhteydessä.

2 VEROTUKSEN MUUTOKSENHAKUJÄRJESTELMÄ

2.1 Yleistä verotuksen muutoksenhausta

Verotusmenettely Verohallinnossa ja oikaisumenettely verotuksen oikaisulautakunnassa kuuluvat hallintomenettelyn alaan. Muutoksenhausta säädetään VML 5-6 luvuissa. Verovalituksen ominaispiirteitä ovat pakollinen oikaisuvaatimusvaihe muutoksenhaun ensivaiheena, muutoksenhakuvaiheen perustuminen erikseen järjestetylle kaksiasianosaissuhteelle sekä muutoksenhaun rajoittaminen valituslupajärjestelmällä haettaessa muutosta hallinto-oikeuden päätökseen korkeimmasta hallinto-oikeudesta.²⁹

Verotarkastuksen johdosta tehtyyn verotuspäätökseen haetaan muutosta vastaavalla tavalla kuin muihinkin verotuspäätöksiin.³⁰ Muutoksenhakuvaiheessa verotarkastuskertomus on keskeinen osa oikeudenkäyntiaineistoa. Niin verotuspäätöstä tehtäessä kuin muutoksenhakuasteissa tapahtuvan käsittelyn kannalta on tärkeää, että verotarkastuskertomus on huolellisesti laadittu ja se sisältää kaikki asian arviointiin vaikuttavat seikat.³¹

Verovalitusasioiden käsittelyä koskevat säännökset vaihtelevat verolajeittain, minkä vuoksi verovalitusasioiden käsittelyssä sovellettavat menettelyt poikkeavat toisistaan eri verolajeissa. Menettelyt voidaan jakaa kolmeen eri pääryhmään:³²

1. Asiat, joissa on pakollinen oikaisuvaatimusmenettely
2. Asiat, joissa Verohallinto käsittelee valituksen ensin oikaisuasiana ja siirtää asian hylätyiltä osin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi (siirtomenettely)
3. Asiat, joissa valitus tehdään suoraan hallinto-oikeuteen (hakemusasioiden menettely)

Oikaisuvaatimusmenettelyä sovelletaan tuloverotuksessa, ennakkoperinnässä, perintö- ja lahjaverotuksessa sekä kiinteistöverotuksessa. Oikaisuvaatimusmenettelyn soveltamisalaan kuuluvissa verolajeissa Verohallinnon päätökseen on ensi vaiheessa haettava muutosta oikaisuvaatimuksella ja vasta oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä on mahdollista

²⁹ Kts. esim. Siitari-Vanne 2005, s. 367.

³⁰ Kts. esim. Myrsky-Räbinä 2011, s. 273-282.

³¹ Myrsky-Räbinä 2011, s. 111.

³² Verohallinto, Verovalitusmenettelyä koskeva ohje, kohta 1.

valittaa hallinto-oikeuteen. Oikaisuvaatimukset ratkaistaan joko verotuksen oikaisulautakunnassa tai Verohallinnossa.

Siirtomenettelyä sovelletaan arvonlisäverotuksessa, vakuutusmaksuverossa, varainsiirtoverotuksessa ja arpajaisverotuksessa. Siirtomenettelyn soveltamisalaan kuuluvissa verolajeissa verovelvollisen valitus käsitellään ensin oikaisuasiana Verohallinnossa. Jos Verohallinto oikaisee päätöstä verovelvollisen vaatimuksen mukaisesti, valitus raukeaa. Siltä osin kuin Verohallinto katsoo, että verovelvollisen valitus ei anna aiheutta päätöksen oikaisemiseen, Verohallinto antaa valituksen johdosta lausuntonsa ja siirtää valituksen tältä osin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi.³³

Hakemusasioiden menettelyssä Verohallinnon päätöksestä valitetaan aina suoraan hallinto-oikeuteen. Hakemusasioiden menettelyä sovelletaan yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksia koskeviin päätöksiin, lahjoitusvähennyksen nimeämispäätöksiin, tappioiden poikkeuslupapäätöksiin, jälleenhankintavarauksen käyttöajan pidentämistä koskeviin päätöksiin sekä tonniverovelvolliseksi hyväksymistä ja hyväksymisen peruuttamista koskeviin päätöksiin. Hakemusasioiden menettelyä sovelletaan myös Verohallinnon eri verolajeissa antamista ennakkoratkaisusta tehtäviin valituksiin.

Kuten edellä on havaittavissa, muutoksenhakujärjestelmä eroaa verolajeittain. Verotarkastuksen kannalta erityisesti on merkitystä sillä, että arvonlisäverotusta koskeva valitusmenettely eroaa tuloverotuksessa ja ennakkoperinnässä sovellettavista menettelyistä.

Eri verolajien välinen epäyhtenäisyys on erityisen ongelmallista verovelvollisen näkökulmasta. Tämä tulee esille esimerkiksi juuri verotarkastuksen jälkeisissä prosesseissa, kun samasta taloudellisesta toimesta johtuvat eri verolajien muutoksenhakumenettelyt poikkeavat toisistaan.³⁴

Verovelvollinen tai muu muutoksenhakuun oikeutettu saa VML 66 §:n nojalla hakea muutosta oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen valittamalla siitä hallinto-oikeuteen. Valittajana veroprosessissa voi olla verovelvollinen tai Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö.

Hallinto-oikeuden päätöksestä saa valittaa VML 70 §:n mukaan korkeimpaan hallinto-oikeuteen (KHO), jos KHO myöntää valitusluvan. Käytännössä puutteellisen näytön tai todistustaakkakysymysten arviointi ei yleensä riitä valitusluvan myöntämisen perusteeksi.

³³ Verohallinto, Verovalitusmenettelyä koskeva ohje, kohta 1

³⁴ Peltonen-Räbinä, Verotus 2012, s. 372.

Asianosaisten tuleekin selvittää asian ratkaisuun vaikuttavat tosiseikat riittävällä tarkkuudella jo asian aikaisemmissa käsittelyvaiheissa.³⁵

Huomioitavaa on, että verotusta ei saa muuttaa verovelvollisen omasta valituksesta hänelle epäedullisemmaksi. Reformatio in peius-kiellon noudattaminen veroprosessissa ilmenee mm. siinä, ettei valitus koskaan voi aineellisilla perusteilla johtaa muutokseen valittajan vahingoksi, jos vastapuoli on tyytynyt verotukseen.³⁶

2.2 Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön asema muutoksenhaussa

Verohallinnolla on kaksinainen rooli verotuksessa: toisaalta se toimittaa verotuksen ja toisaalta valvoo veronsaajien oikeutta. Tästä johtuen on säädetty, että oikeudenvilvontatehtävää hoitaa Verohallintoon kuuluva, mutta itsenäistä ratkaisovaltaa käyttävä Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö.³⁷

Oikeudenvilvontayksikkö käyttää veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevassa asiassa asianosaisena muun muassa hakemalla muutosta vero- ja lainkäyttöviranomaisten ratkaisuihin ja antamalla vastineita vero- ja maksuvelvollisten valituksiin. Oikeudenvilvontatehtävässään oikeudenvilvontayksikkö käyttää itsenäistä ratkaisovaltaa.³⁸

VML 69 §:n mukaan valitusta käsittelevän hallintotuomioistuimen tulee varata verovelvollisen tekemästä valituksesta Veronsaajien oikeudenvilvontayksikölle tilaisuus vastineen ja tarvittaessa vastaselityksen antamiseen. Sen lisäksi mitä HLL 34.2 §:ssä säädetään asian ratkaisemisesta asianosaista kuulematta, hallintotuomioistuin voi ratkaista valituksen kuulematta Veronsaajien oikeudenvilvontayksikköä, jos veron määrä voi verovelvollisen valituksen johdosta muuttua enintään 3 000 euroa.

Tapausaineistossa oli mukana myös Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön tekemiä valituksia. Pääosin valitukset menestyivät hyvin. Valitukset liittyivät lähinnä oikeuskysymyksiin.

³⁵ Mäenpää 2007, s. 173-174.

³⁶ Andersson 1996, s.108.

³⁷ Myrsky-Räbinä 2011, s. 26-27.

³⁸ Verohallinto, Veronsaajien oikeudenvilvonta verohallinnossa, kohta 1.1.

2.3 Veroasian käsittely hallinto-oikeudessa

2.3.1 Hallinto-oikeudet

Hallintotuomioistuimien perustehtävänä on oikeussuojan antaminen hallintoasiassa. Tuomioistuinkäsittelyn keskeisenä tarkoituksena on turvata asianosaisten aineellisten oikeuksien toteutuminen valituksen kohteena olevassa asiassa. Lisäksi oikeussuojaan sisältyy vaatimus siitä, että asia käsitellään riippumattomassa tuomioistuimessa oikeudenmukaisessa oikeudenkäynnissä.

Kaikkien veroasioiden osuus hallinto-oikeudessa käsiteltävistä asioista vuonna 2012 oli 14 %. Veroasiat on hallinto-oikeudessa käsiteltävien asioiden osalta kolmanneksi suurin ryhmä sosiaali- ja terveysasioiden sekä ulkomaalaisasioiden jälkeen.³⁹

Hallinto-oikeuksista säädetään hallinto-oikeuslaissa (HaOL 430/1999). Hallinto-oikeuslain muutoksella⁴⁰ tuomiopiirit muuttuivat 1.4.2014 lähtien siten, että yleisiä alueellisia hallintotuomioistuimia on enää kuusi aiemman kahdeksan sijaan.

Hallinto-oikeuksien tuomiopiirit maakunnittain

- Helsingin hallinto-oikeus: Uusimaa
- Hämeenlinnan hallinto-oikeus: Kanta-Häme, Keski-Suomi, Pirkanmaa ja Päijät-Häme
- Itä-Suomen hallinto-oikeus: Etelä-Karjala, Etelä-Savo, Kymenlaakso, Pohjois-Karjala ja Pohjois-Savo
- Pohjois-Suomen hallinto-oikeus: Kainuu, Lappi, Pohjois-Pohjanmaa
- Turun hallinto-oikeus: Varsinais-Suomi ja Satakunta
- Vaasan hallinto-oikeus: Etelä-Pohjanmaa, Pohjanmaa ja Keski-Pohjanmaa

Lisäksi Ahvenanmaalla on oma hallintotuomioistuin, Ålands förvaltningsdomstol.

Verotuksen osalta muun muassa arvonlisäverotusta koskevat valitukset on keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen. Tiettyjen asiaryhmien keskittämistä vain tiettyihin hallinto-oikeuksiin on kritisoitu. Keskittäminen heikentää muutoksenhakujärjestelmän selkeyttä erityisesti asianosaisten kannalta. Nykyisin samaa asianosaista koskevat valitukset voivat esimerkiksi veroasioissa ohjautua eri hallinto-oikeuksiin silloinkin, kun niissä on kyse samantyyppisistä

³⁹ Korkein hallinto-oikeus: Hallintotuomioistuinten toimintakertomus 2012 s. 9

⁴⁰ 19.4.2013/282.

kysymyksistä ja mahdollisesti samojen tosiseikkojen arvioinnista. Jos tällaiset samaa asianosaista koskevat valitukset ohjautuisivat samaan hallinto-oikeuteen, ne voitaisiin hallinto-oikeudessa käsitellä tarvittaessa yhdessä. Tämä helpottaisi hallinto-oikeuden ja asianosaisen välistä vuorovaikutusta ja nopeuttaisi mahdollisten todistajien kuulemista. Hallinto-oikeuksien erikoistuminen voi johtaa siihen, että oikeudenkäyntimenettelyt muodostuvat eri asiaryhmissä perusteettomasti erilaisiksi.⁴¹ Erityisesti hankalissa verotarkastuksiin liittyvissä erityistilanteissa olisi tarkoituksenmukaista, että asioiden siirrot hallinto-oikeuksien välillä olisivat mahdollisia siten, että samaa verovelvollista koskevat eri verolajien asiat voitaisiin käsitellä yhdessä tuomioistuimessa.⁴²

2.3.2 Hallintolainkäyttö veroasioissa

Menettely hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa on asian käsittelyä tuomioistuimessa eli hallintolainkäyttöä. Hallintolainkäytössä noudatetaan vakiintuneesti virallisperiaatetta. Sen mukaan hallintotuomioistuin johtaa aktiivisesti lainkäyttömenettelyä ja huolehtii siitä, että ratkaisu perustuu riittävään selvitykseen. Virallisperiaate ei tosin ole aivan ehdoton hallintoprosessissa, sillä asianosainen päättää itse muun muassa valituksen vireillepanosta, vaatimuksistaan ja käyttämistään valitusperusteista. Valittajalla on oma selvitysvelvollisuus. Hallintoprosessissa asianosaiselta ei edellytetä kuitenkaan yhtä aktiivista toimintaa kuin esimerkiksi siviiliprosessissa. Virallisperiaatteen ensisijaisena tavoitteena on varmistaa aineellisen totuuden selville saaminen. Periaatteen noudattamiselle on useita perusteita. Hallinnollisessa päätöksenteossa julkisen intressin toteuttaminen on keskeisessä asemassa, minkä vuoksi hallintoasiat ovat pitkälti indispositiivisia. Hallintotoiminta on ensisijaisesti sidottu lainalaisuusperiaatteeseen. Tästä johtuen hallintopäätöksen sisällöstä tai ylipäänsä julkisen vallan käytöstä ei voida sopia.⁴³

Verotuksessa ja sitä koskevassa muutoksenhaussa lähtökohtana on, että verovelvollisen ja veronsaajan välillä vallitsee kaksiasianosaissuhde. Verohallinnosta annetun lain (VHL, 503/2010) 24 §:n mukaan Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö käyttää veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevassa asiassa asianosaisena. Muutoksenhakumenettelyn aloittamisoikeus on yksinomaan mainituilla asianosaisilla. Prosessissa nämä ovat toistensa vastapuolia. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön viranomaisaseman vuoksi prosessissa

⁴¹ OM 78/2010 s. 93.

⁴² Rabinä 2013, s. 283.

⁴³ Mäenpää 2003, s. 479.

vallitsee kuitenkin sisäinen jännite. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö toimii Verohallinnosta sinänsä riippumattomana veronsaajien puhevallan käyttäjänä, mutta toisaalta on otettava huomioon sen viranomaisasema.⁴⁴ Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön asemasta on kerrottu tarkemmin edellä kohdassa 2.2.

Hallintotuomioistuimen on pyrittävä ratkaisemaan veroasiat materiaalisesti oikein. Hallintoprosessin aikana on mahdollista esittää sekä uutta tosiasiaselvitystä että uusia oikeudellisia argumentteja, jotka tukevat valituksessa esitettyjä muutosvaatimuksia.⁴⁵ Virallisperiaatteen toimivuuden kannalta on kuitenkin välttämätöntä, että valittajalla on mahdollisuus esittää vaatimuksensa tueksi uusia oikeus- ja todistusaseikkoja.⁴⁶

2.3.3 Menettely hallinto-oikeudessa

Oikeudenkäynti hallintotuomioistuimissa on pääosin kirjallista. Asian selvittäminen perustuu suurelta osin asianosaisten, viranomaisten ja muiden esittämiin asiakirjoihin. Valituksen käsittelemisen kannalta on tärkeää, että valittaja liittyy valitukseen kaikki asian ratkaisemisen kannalta olennaiset asiakirjat. Tämä on tärkeää erityisesti silloin, jos asiakirja ei sisälly aiemmin kertyneeseen asiakirja-aineistoon. Käytännössä kirjalliset todistuskeinot muodostuvat verotuksessa ja oikaisulautakunnassa käytössä olleesta asiakirja-aineistosta sekä hallinto-oikeuteen toimitetusta valituksesta, vastineesta ja mahdollisista vastaselityksistä.⁴⁷

Suullinen käsittely voidaan järjestää asian selvittämiseksi (HLL 37.1 §). Se saattaa olla tarpeen myös oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteuttamiseksi. Suullinen käsittely on keino, jolla hallintotuomioistuin selvittää asiaa kirjallisen selvityksen lisäksi. Nimensä mukaisesti suullisessa käsittelyssä hallintotuomioistuimelle esitetään selvitystä suullisesti. Käsittelyn järjestämisestä päättää hallintotuomioistuin ja se myös johtaa suullista käsittelyä.⁴⁸

Suulliset käsittelyt ja oikeudenkäyntiasiakirjat ovat hallintotuomioistuimessa julkisia, ellei kysymys ole hallinnossa salassa pidettäväksi säädetystä asiasta. Veroasioissa suullinen käsittely on yleensä yleisöltä suljettu, koska siinä käsitellään salassa pidettäviä asioita.⁴⁹ Julkisuudesta

⁴⁴ Peltonen - Rabinä, Verotus 2012, s. 376-377.

⁴⁵ Mäenpää 2007, s. 328.

⁴⁶ Äimä 2011, s. 312.

⁴⁷ Myrsky - Rabinä 2011, s. 304-315

⁴⁸ Kts. Verohallinto, Suulliset käsittelyt hallintotuomioistuimissa, kohta 1.2 tai esim. Mäenpää 2003, s. 480-481.

⁴⁹ Verohallinto, Suulliset käsittelyt hallintotuomioistuimissa, kohta 1.2.

hallintotuomioistuinkäsittelyssä säädetään 1.10.2007 voimaan tulleessa oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa annetussa laissa (381/2007).

Hallintolainkäyttölain 38 §:n mukaan hallinto-oikeuden on toimitettava suullinen käsittely yksityisen asianosaisen sitä vaatiessa. Säännöksen mukaan suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta, jos vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti perusteettomana tai jos suullinen käsittely on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeetonta. Korkein hallinto-oikeus on katsonut päätöksessään KHO 2007:67, että verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus pyytämäänsä suulliseen käsittelyyn ja nimeämiensä todistajien kuulemiseen tilanteessa, jossa verovelvolliselle on määrätty veronkorotus. Suullinen käsittely voidaan puolestaan jättää toimittamatta, jos asiassa ei ole kysymys uskottavuuskysymyksistä vaan selvästi asiakirjojen perusteella ratkaistavasta asiasta⁵⁰.

Hallintolainkäyttölain 39.1 §:n mukaan suullisessa käsittelyssä voidaan kuulla todistajana henkilöä, jonka asianosainen tai päätöksen tehnyt hallintoviranomainen nimeää tai jonka kuulemista valitusviranomainen pitää tarpeellisena. Jos asiassa vedotaan yksityisluonteiseen kirjalliseen todistajankertomukseen, todistajaa kuullaan suullisesti, jollei se ole tarpeetonta tai siihen ole erityistä estettä. HLL 39.2 §:n mukaan asianosaista voidaan kuulla totuusvakuutuksen nojalla sellaisista seikoista, joilla on erityistä merkitystä ratkaistaessa asiaa.

Tapausaineistosta on havaittavissa, että varsin monessa hallinto-oikeuteen tehdyssä valituksessa oli vaadittu suullisen käsittelyn toimittamista, mutta se järjestettiin vain harvoin. Suullinen käsittely järjestettiin muun muassa tapauksessa⁵¹, jossa oli kyse monimutkaisesta kansainvälisiä kytköksiä sisältävästä kokonaisuudesta. Suullisessa käsittelyssä kuultavia todistajia oli noin 20. Tapauksesta on kerrottu tarkemmin sivulla 65.

Suullinen käsittely jätettiin vaatimuksesta huolimatta toimittamatta mm. tapauksessa⁵², jossa, hallinto-oikeus totesi, että samat henkilöt, jotka oli nimetty todistajiksi hallinto-oikeuteen, oli kuultu käräjäoikeuden ja hovioikeuden käsittelyissä.

Hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, että käräjäoikeuden ja hovioikeuden antamista tuomioista ilmenevät kyseisten henkilöiden kertomukset voidaan ottaa hallinto-oikeudessa huomioon HLL 51.1 §:n tarkoitettuina seikkoina, joihin ratkaisu voidaan perustaa. Valituksessakin on viitattu todistajien kertomuksiin yleisessä tuomioistuimessa ja esitetty niiden ottamista ratkaisun perusteeksi. Nämä seikat huomioon ottaen suullisen käsittelyn

⁵⁰ Kts. KHO 2007:68.

⁵¹ Helsingin hallinto-oikeus 21.9.2012 nro 12/1199/4.

⁵² Oulun hallinto-oikeus 3.7.2012 nro 12/0310/2.

toimittamisella hallinto-oikeudessa ei ole saatavissa asiassa merkityksellisistä tosiseikoista sellaista selvitystä, joka ei jo ilmenisi asiakirjoista. Tämän vuoksi suullisen käsittelyn toimittamista hallinto-oikeudessa on pidettävä ilmeisen tarpeettomana.

Hallinto-oikeus voi asian selvittämiseksi toimittaa myös katselmuksen. Katselmuksella tarkoitetaan hallintoasian käsittelyyn liittyvää selvityskeinoa asian ratkaisemiseksi ja merkityksellisten seikkojen selvittämiseksi. Tarkemmin määriteltynä katselmus on havaintojen tekemistä päätöksenteon kohteena olevasta toiminnasta taikka kiinteästä tai irtaimesta omaisuudesta.⁵³ Katselmusta sääntelee suullista käsittelyä koskeva lainsäädäntö. HLL 38 §:stä ilmenevän pääsäännön mukaan viranomainen voi toimittaa katselmuksen, jos se on tarpeen asian selvittämiseksi.

Muun muassa eräässä kiinteistön käyttötarkoitusta koskevassa tapauksessa⁵⁴ valittaja oli pyytänyt hallinto-oikeutta tarvittaessa suorittamaan katselmuksen asian selvittämiseksi. Verotarkastuksessa, loppukeskustelun yhteydessä, oli tehty kiertokäynti yhtiön tiloihin, jossa oli selvitetty autojen, koneiden, laitteiden, rakennusten ja tarvikkeiden käyttöä yhtiön elinkeinotoiminnassa. Verotarkastajien havaintojen mukaan koneistamohallissa ei tällöin ollut asennettuna mitään koneistamotoiminnassa tarpeellisia koneita tai laitteita, vaan halliin oli varastoitu rakennustarvikkeita ja työkoneiden renkaita ja muita osia. Verotarkastuskertomuksen mukaan hallin käyttöönottoa tarkastettuna aikana (verovuodet 2006–2008) ei voitu perustella sillä, että halliin oli asennettu koneistamon koneiden ja laitteiden vaatimat järjestelmät verovuonna 2009.

Hallinto-oikeus katsoi tapauksessa, että selvitystä kiinteistön käytöstä tarkastettuna aikana ja kiinteistöllä tuolloin vallinneista olosuhteista ei voida jälkikäteen saada katselmuksella. Katselmuksen toimittamiseen ei näin ollen ollut aihetta.

2.3.4 Verotarkastuskertomuksen asema hallinto-oikeudessa

Verotarkastuskertomus on aluksi hallinnollisen verotuspäätöksen pohjana. Valitusvaiheessa siitä puolestaan tulee keskeinen osa oikeudenkäyntiaineistoa. Verotarkastusten perusteella tehtyihin valituksiin liittyen verotarkastuskertomuksen sisältö on keskeisin todiste asiassa. Hyvältä verotarkastuskertomukselta edellytetään, että tosiseikat on siinä verovelvolliselta ja ulkopuolisilta kerättyjen tietojen perusteella selvitetty perusteellisesti. Tarkastushavainnot tulee

⁵³ Niemivuo – Keravuori 2003, s. 287.

⁵⁴ Helsingin hallinto-oikeus 25.10.2012 nro 12/1043/1.

olla kirjattu ja kaikki relevantti selvitys tulee ilmetä kertomuksesta (esim. maininta ”palkkakirjanpito on epätäydellinen” ei riitä). Verovelvollista on kuultava asianmukaisesti. Alustavassa tarkastuskertomuksessa on pyydettävä puuttuvat selvitykset ja ilmoitettava miten asiakysymyksiä on arvioitava, ellei lisäselvityksiä anneta.⁵⁵

Verotarkastuskertomuksen perusteella muutoksenhakuaste saa tietoonsa jutun tosiasiat ja voi soveltaa lakia konkreettiseen muutoksenhakuasteessa vireillä olevaan asiaan. Muutoksenhakuasteissa tapahtuvan lain soveltamisen kannalta on tärkeää, että verotarkastuskertomus ei ole liian suppea. Verotarkastuskertomus ei myöskään saa olla tarpeettoman laaja eikä siihen tule ottaa mukaan mitään sellaista, mikä ei varsinaisesti kuulu asiaan.⁵⁶ Liian suppeasta verotarkastuskertomuksesta ei välttämättä ilmene kaikki lain soveltamisen kannalta tärkeät tosiasiatiedot. Vastaavasti, jos kertomus on tarpeettoman laaja, olennaiset seikat saattavat hukkuu epäolennaiseen.⁵⁷

Verotarkastuskertomuksen todistusarvo riippuu pitkälti niiden asiakirjojen ja muun selvityksen todistusarvosta, mihin verotarkastuskertomus pohjautuu.⁵⁸ Tuomioistuimen samoin kuin Verohallinnon ja verotuksen oikaisulautakunnankin kannalta tarkastuskertomuksen sisällön arvioinnissa on ensiarvoisen tärkeää erottaa johtopäätökset tosiseikoista. Johtopäätökset ovat verotarkastajien käsityksiä tosiseikkojen verovaikutuksista eikä niillä ole todistusarvoa myöhemmässä veroprosessissa.⁵⁹ Näin ollen nimenomaan tosiasioiden perusteellinen selvittäminen ja kertomukseen kirjoittaminen on tärkeää.

Verotarkastuskertomus palvelee montaa käyttötarkoitusta ja useita käyttäjäryhmiä. Oikeusturvanäkökohtien kannalta ongelmallista on lähinnä se, miten tarkastuskertomuksiin saadaan oikeat ja riittävät tiedot kustakin kysymyksestä.⁶⁰

2.3.5 Oikeudenkäyntikulut ja niiden korvaaminen hallintoprosessissa

Hallintolainkäyttölain 74 §:n mukaan asianosainen on velvollinen korvaamaan toisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut joko kokonaan tai osaksi, jos erityisesti asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen, on kohtuutonta, että tämä joutuu pitämään oikeudenkäyntikulunsa

⁵⁵ Kelloso, Verotus 1998, s. 283.

⁵⁶ Myrsky 2010, s. 810.

⁵⁷ Anttila 2003, s. 196-197.

⁵⁸ Äimä 2011, s. 208.

⁵⁹ Pitkäranta 2005, s.147 ja Haapaniemi 2001 s. 327-328.

⁶⁰ Kelloso, Verotus 1998, s.279.

vahinkonaan. Mitä HLL 74 §:ssä ja 75 §:ssä säädetään asianosaisesta, voidaan soveltaa myös päätöksen tehneeseen hallintoviranomaiseen.

Oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus hallintoprosessin asianosaisten välillä määräytyy siis kohtuullisuusarvion mukaan. Tämä tarkoittaa sitä, että kumpikin osapuoli voidaan velvoittaa korvaamaan toisen osapuolen oikeudenkäyntikulut joko osaksi tai kokonaan. Harkittaessa julkisen asianosaisen korvausvelvollisuutta on otettava erityisesti huomioon, onko oikeudenkäynti johtunut viranomaisen virheestä (HLL 74.2 §). Jos hallintotuomioistuin arvioi viranomaisen päätöksen tai menettelyn selvästi lainvastaiseksi, on yleensä kohtuullista, että viranomaisen velvoitetaan korvaamaan valittajan oikeudenkäyntikulut. Asian huomattava oikeudellinen tulkinnanvaraisuus saattaa supistaa tai poistaa viranomaisen korvausvelvollisuuden, vaikka päätös valituksen johdosta kumottaisiinkin. Muita viranomaisen korvausvelvollisuuteen vaikuttavia näkökohtia ovat asian tärkeys asianosaisen kannalta ja oikeudenkäyntikulujen määrä suhteessa prosessin kohteeseen tai asianosaisen taloudelliseen tilaan. Riippumatta prosessin lopputuloksesta yksityisellä asianosaisella ei yleensä ole velvollisuutta korvata viranomaisen oikeudenkäyntikuluja, ellei hän ole esittänyt ilmeisen perusteetonta vaatimusta (HLL 74.3 §)⁶¹

Tarkastelluissa hallinto-oikeuden tapauksissa lähtökohta oikeudenkäyntikulujen korvaamiselle monessa tapauksessa on ollut se, onko oikeudenkäynti aiheutunut viranomaisen virheestä. Seuraavassa on esitelty muutamia hallinto-oikeuden päätöksiä.

Elinkeinoverotusta koskevassa tapauksessa⁶² hallinto-oikeus alensi korvattavien oikeudenkäyntikulujen määrää reilusta 7 000 eurosta 2 000 euroon. Tapauksessa verovelvollisen valitus hyväksyttiin. Hallinto-oikeus katsoi, että olisi kohtuutonta asian lopputulokseen nähden, että yhtiö joutuisi pitämään oikeudenkäyntikulunsa kokonaan vahinkonaan.

Elinkeinoverotusta koskevassa tapauksessa⁶³ hallinto-oikeus katsoi, että oikeudenkäynti hallinto-oikeudessa ei ollut aiheutunut viranomaisen virheestä eikä ollut kohtuutonta, että valittaja joutui pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan. Tapauksessa verovelvollinen ei ollut edesauttanut asian selvittämistä verotarkastuksessa. Sen sijaan hallinto-oikeudelle hän oli esittänyt asian ratkaisemisen kannalta olennaista tietoa. Näitä tietoja ei ollut käytettävissä verotarkastuksessa eikä oikaisulautakunnalla.

⁶¹ Mäenpää 2007, s. 568–572.

⁶² Helsingin hallinto-oikeus 31.8.2012 nro 12/1076/4.

⁶³ Oulun hallinto-oikeus 13.7.2012 nro 12/0283/1.

Toisessa tapauksessa⁶⁴ oli niin ikään kyse siitä, että yhtiö oli verotarkastuksen jälkeen ja vielä hallinto-oikeudellekin esittänyt uutta selvitystä. Hallinto-oikeus totesi, että asian selvittämättömyys oli pitkälti johtunut yhtiön menettelystä eikä oikeudenkäyntikulujen jäämistä yhtiön vahingoksi voida siten pitää hallintolainkäyttölain 74 §:ssä tarkoitetulla tavalla kohtuuttomana.

Niin ikään elinkeinoverotusta koskevassa tapauksessa⁶⁵ yhtiö vaati oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi. Yhtiö vaati ulkopuolisen asiantuntijan antamasta veroneuvonnasta maksettuja kuluja korvattavaksi oikeudenkäyntikuluina. Hallinto-oikeus hylkäsi valituksen sillä perusteella, että yhtiön esittämissä laskuissa oli kyse hallintoasian käsittelystä aiheutuneista kuluista eikä hallintolainkäytössä aiheutuneista kuluista. Hallintolain 64.1 §:n mukaan hallintoasiassa kukin vastaa omista kuluistaan. Yhtiön valitus muilta osin hyväksyttiin.

Helsingin hallinto-oikeus antoi ratkaisun⁶⁶, jossa oikeudenkäyntikuluvaatimus hylättiin 5 000 euron ylittävältä osalta. Hallinto-oikeus katsoi, että valittajalla oli ollut perusteltu syy hakea muutosta kysymyksessä olevaan jälkiverotukseen, ottaen huomioon erityisesti verotarkastuskertomuksen laatimisessa olleet virheet. Asia oli kuitenkin ollut oikeudellisesti arvioiden tulkinnanvarainen. Hallinto-oikeus katsoi, ottaen huomioon asian epäselvyyden ja tulkinnanvaraisuuden, ettei oikeudenkäynnin ainakaan kaikilta osin ollut katsottava aiheutuneen viranomaisen virheestä.

3 TAPAUSTUTKIMUS

3.1 Tutkimuksen taustaa

Tutkimuskohteena ovat kaikki vuonna 2012 annetut hallinto-oikeuden päätökset, jotka perustuvat verotarkastusten pohjalta tehtyihin valituksiin. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten verotarkastusten pohjalta tehdyt verotuspäätökset ovat pysyneet hallinto-oikeudessa.

⁶⁴ Turun hallinto-oikeus 16.5.2012 nro 12/0288/3.

⁶⁵ Kuopion hallinto-oikeus 28.5.2012 nro 12/0186/1.

⁶⁶ Helsingin hallinto-oikeus 21.9.2012 nro 12/1199/4.

Tutkimuksessa on tarkoitus tarkastella ensin määrällisesti

- kuinka paljon tapauksia on kunkin verolajin osalta,
- kuinka suuri osa valituksista
 - o hyväksyttiin kokonaan
 - o hyväksyttiin osittain
 - o hylättiin
- miten tapaukset jakaantuvat verotarkastusyksiköittäin
- miten tapaukset jakaantuvat eri hallinto-oikeuksittain

Tarkemmin analysoiden on tarkoitus selvittää

- minkälaisista asioista valituksia tehdään (näyttö/tulkinta)
- minkälaisin perustein valituksia hyväksyttiin
- onko osoitettavissa asiakysymyksiä, joita koskevat valitukset menestyivät muita paremmin
- onko osoitettavissa eroja eri verotarkastusyksiköiden välillä
- onko mahdollisesti osoitettavissa eroja eri hallinto-oikeuksien välillä

Tapaustutkimus on jaoteltu verolajeittain: arvonlisäverotus, elinkeinoverotus, ennakkoperintä, henkilöverotus, muut verot ja menettelyasiat. Jokaisen verolajin osalta on erikseen laskettu hyväksytyt, osittain hyväksytyt ja hylätyt päätökset.

Päätösten määrät on laskettu myös verotarkastusyksiköittäin. Verotarkastusyksikkökohtainen luokittelu on selkeämpi kuin hallinto-oikeuskohtainen luokittelu, koska hallinto-oikeuksien tuomiopiirit eroavat toiminta-alueensa suhteen verotarkastusyksiköiden toimialueista. Tutkimuksen tarkoituksena on nimenomaan selvittää verotarkastusten laatua, mikä puoltaa verotarkastusyksikkökohtaista lähestymistapaa. Näin ollen verolajikohtaista luokittelua ei ole tehty hallinto-oikeuksittain. Kohdassa 3.4 on esitetty päätösten jakaantuminen hallinto-oikeuksittain sekä selvitetty, minkä verran valituksia hyväksytään joko kokonaan tai osittain ja vastaavasti hylätään.

Vaikka annettujen päätösten taustalla olevat verotarkastukset saattavat olla vuosia sitten tehtyjä, ei ole kuitenkaan ollut tarkoituksenmukaista tehdä verotarkastusyksikkökohtaista luokittelua vanhan verotarkastusyksikköjaon mukaan, vaan selkeyden vuoksi luokittelu on tehty nykyisen yksikköjaon mukaan. Alueellisia verotarkastusyksiköjä on tällä hetkellä viisi: Itä-Suomen,

Länsi-Suomen, Pohjois-Suomen, Sisä-Suomen ja Uudenmaan verotarkastusyksiköt. Konserniverokeskus on tutkimuksessa omana yksikkönään. Nykyisen yksikköjaon mukaan tapahtuva tapausten luokittelu tarkoittaa sitä, että Itä-Suomen verotarkastusyksikön alle on tilastoitu entisen Savo-Karjalan ja Kaakkois-Suomen veroviraston tekemiin verotarkastuksiin kohdistuvat päätökset. Pohjois-Suomen verotarkastusyksikön alle on tilastoitu Oulu-Kainuun ja Lapin veroviraston tekemiin verotarkastuksiin kohdistuvat päätökset. Länsi-Suomen verotarkastusyksikön alla ovat Länsi-Suomen veroviraston sekä Lounais-Suomen veroviraston tekemiin verotarkastuksiin kohdistuvat päätökset.

Tapausaineistona on käytetty Verohallinnon tietoon saamia hallinto-oikeuden päätöksiä vuodelta 2012. Kaiken kaikkiaan tässä tutkimuksessa on mukana 484 päätöstä. Ne jakaantuvat verolajeittain seuraavasti:

- Arvonlisäverotus 122
- Elinkeinoverotus 107
- Ennakkoperintä 124
- Henkilöverotus 116
- Muut verot 5
- Menettelyasiat 10

Päätöksiä on pyritty esittelemään ja analysoimaan tarpeellisella laajuudella. Pääpaino analysoinnissa on hyväksytyissä valituksissa, koska ne ovat tutkimuksen kannalta tärkeimmät. Myös osittain hyväksytyjen osalta on pyritty karkealla tasolla selvittämään, miltä osin valitukset on hyväksytty ja mikä on ollut osittain hyväksymisen peruste. Huomioitavaa on, että hyväksytty/osittain hyväksytty/hylätty jaottelu ei kerro koko totuutta, sillä monissa osittain hyväksytyissä tapauksissa on valitettu useammasta asiasta ja joku asia on hyväksytty ja toinen hylätty. Osittain hyväksytyissä on niin ikään mukana tapaukset, joissa hallinto-oikeus on pienentänyt verotusesitysten määriä. Tämä tarkoittaa sitä, että verotuksen peruste on sinänsä ollut olemassa, mutta verotusesityksen määrä on hallinto-oikeuden mukaan ollut liiallinen.

Aineiston laajuuden vuoksi tutkimuksessa ei paneuduta aineellisiin kysymyksiin syvällisemmin kuin se asian käsittelyn vuoksi on tarpeellista, vaan tutkimus keskittyy pääosin menettelyllisiin asioihin. Menettelyllisillä asioilla tarkoitetaan verotarkastuksen toimittamiseen liittyviä keskeisiä seikkoja, kuten asian selvittämistä, näytön arviointia, laintulkintaa ja muita verotarkastusmenettelyyn liittyviä seikkoja ja olisiko verotarkastuksessa tältä osin mahdollisesti kehitettävää. Erityisesti on keskitytty hallinto-oikeuden perusteluihin tapauksia analysoitaessa.

Kunkin verolajin osalta analysoidut tapaukset on asian selkeyttämiseksi luokiteltu tarkoituksenmukaisella tavalla, joko näyttö- tai tulkintakysymyksiin. Verolajista riippuen tapauksia on voitu ryhmitellä lisäksi aineellisen verotuskysymyksen mukaan.

Tutkimuksessa käytössä ollut aineisto kattoi vain hallinto-oikeuden päätökset. Tietoa ei ole siitä, kuinka monessa tapauksessa on haettu valituslupaa KHO:lta ja kuinka monessa tapauksessa KHO on ottanut asian käsiteltäväksi. Jos KHO on antanut julkaistun päätöksen esiteltyyn hallinto-oikeuden päätöksen liittyen, se on pyritty tuomaan esiin.

Tässä tutkimuksessa mukana olevat hallinto-oikeuden päätökset on annettu vuonna 2012. Tämä tarkoittaa sitä, että verotarkastukset on tehty aikaisempina vuosina, mutta riippuen asian käsittelyn kestosta, ne eivät kohdistu millekään tietylle vuodelle.

Seuraavasta taulukosta ilmenee tehdyt verotarkastukset vuosina 2008–2012⁶⁷. Tarkastusten lukumäärätiedolla on tarkoitus havainnollistaa eri yksiköiden tekemien verotarkastusten suhdetta tehtyihin valituksiin. Prosenttiosuus vuoden perässä ilmaisee sen, kuinka suuri osuus ko. vuoden verotarkastuksista on kunkin yksikön tekemiä.

TOIMINTAYKSIKKÖ	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
	HEVE	966	26	698	20	275	8	140	4	125
IVTY	373	10	394	11	499	14	485	14	475	15
KOVE	181	5	181	5	201	6	164	5	176	6
LVTY	522	14	634	18	656	18	666	19	642	20
PVTY	191	5	171	5	270	8	321	9	326	10
SVTY	503	14	517	15	630	18	622	18	530	17
UVTY	948	26	902	26	1019	29	1027	30	877	28
YVE	0	0	0	0	3	0	2	0	0	0
Yhteensä	3684		3497		3553		3427		3151	

Jos otetaan huomioon vuodet 2010–2012, voidaan havaita, että eri yksiköiden osuus kokonaistarkastusmäärästä on vuosittain suunnilleen sama. Esimerkiksi Uudenmaan verotarkastusyksikkö tekee 28–30 % kaikista tarkastuksista, Sisä-Suomen verotarkastusyksikkö 17–18 %, Länsi-Suomen verotarkastusyksikkö 18–20 %, Itä-Suomen verotarkastusyksikkö 14–15 %, Pohjois-Suomen verotarkastusyksikkö 8–10 % ja Konserniverokeskus 5–6 %. Henkilöverotus-toimialan (HEVE) tarkastukset jakaantuvat koko maahan ja niiden osuus

⁶⁷ Verohallinto, Tuomo Karvonen 31.10.2013.

kokonaistarkastuksista on koko ajan vähentynyt tarkastustoiminnan uudelleen organisoinnin vuoksi.

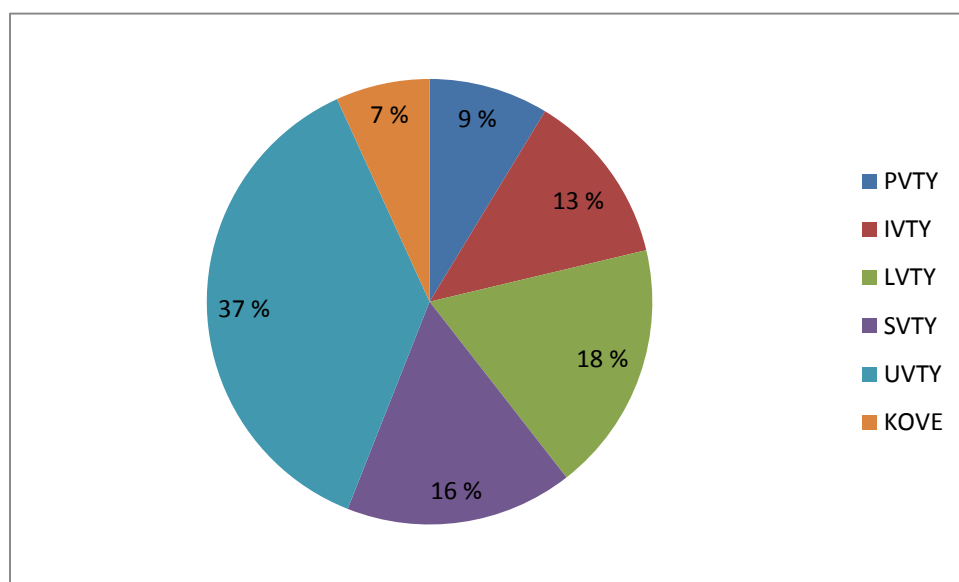
Huomion arvoista on, että kyseessä ovat siis verotarkastusten kappalemäärät, jotka eivät kuitenkaan kerro sitä, mikä osuus kertomuksista sisältää verotusesityksiä ja minkä verolajin tai verolajien verotusesityksiä niissä on.

Niin ikään samaankin verotarkastukseen liittyen hallinto-oikeus on voinut antaa useamman ratkaisun, koska mm. arvonlisäverotuksen osalta valitukset käsittelee Helsingin hallinto-oikeus ja tuloverotuksen osalta alueellinen hallinto-oikeus. Näin ollen työssä esitetyt vertailut hallinto-oikeuden päätösten suhteesta verotarkastusten kokonaismäärään ovat vain suuntaa antavia.

Osa valituksista ratkaistaan osapuolia tyydyttävällä tavalla jo oikaisulautakuntavaiheessa, joten hallinto-oikeuteen asti päätyneet valitukset ovat vain osa kaikista valituksista. Tietoa ei ole siitä, kuinka suuri osa verotarkastuksiin liittyvistä valituksista ratkaistaan osapuolia tyydyttävällä tavalla ennen hallinto-oikeuteen valittamista.

3.2 Hallinto-oikeuden päätökset verotarkastusyksiköittäin

Kaiken kaikkiaan tutkimuksessa oli mukana 484 hallinto-oikeuden päätöstä. Päätökset jakaantuvat verotarkastusyksiköittäin seuraavasti:



Eri verolajien valitukset vaihtelevat yksiköittäin. Verolajista riippumatta Uudenmaan verotarkastusyksikön verotarkastuksista valitetaan määrällisesti eniten. Tämä on luonnollista siitä syystä, koska Uudenmaan verotarkastusyksikkö tekee eniten verotarkastuksia. Kaikista

annetuista päätöksistä 37 % annettiin Uudenmaan verotarkastusyksikön tekemiin tarkastuksiin liittyen. Länsi-Suomen verotarkastusyksikön osuus oli 18 %, Sisä-Suomen 16 %, Itä-Suomen 13 %, Pohjois-Suomen 9 % ja Konserniverokeskuksen 7 % kaikista annetuista päätöksistä.

Uudenmaan verotarkastusyksikön tekemien tarkastusten osuus kaikista hallinto-oikeuden antamista päätöksistä vaihteli verolajista riippuen 31–48 %:n välillä. Ennakkoperinnän valituksista lähes puolet koski Uudenmaan verotarkastusyksikön tarkastuksia. Yhtenä syynä tähän oli mm. kiinteistönvälittäjien tekemät valitukset matkakustannustenkorvauksista, joista vuonna 2012 annettiin useita päätöksiä. Suhteutettuna eri yksiköiden tekemiin tarkastusmääriin nähden voidaan havaita, että Uudenmaan verotarkastusyksikön osuus kaikista annetuista päätöksistä on keskimääräistä suurempi. Uudenmaan verotarkastusyksikkö tekee 28–30 % kaikista tarkastuksista, mutta Uudenmaan verotarkastusyksikön tekemien tarkastusten osuus hallinto-oikeuden antamista päätöksistä vaihteli verolajista riippuen 31–48 %:n välillä.

Sisä-Suomen verotarkastusyksikön tekemien tarkastusten osalta hallinto-oikeuteen valitetaan aika tasaisesti verolajista riippumatta. Sisä-Suomen osuus kaikista hallinto-oikeuden antamista päätöksistä oli verolajista riippuen 14–20 %. Sisä-Suomen verotarkastusyksikkö tekee 17–18 % kaikista tarkastuksista.

Länsi-Suomen verotarkastusyksikön tekemien tarkastusten osalta, annettujen hallinto-oikeuden päätösten määrä, verolajista riippuen, vaihteli 11–25 %:n välillä. Länsi-Suomen verotarkastusyksikön osuus kaikista tarkastuksista oli 18–20 %.

Itä-Suomen verotarkastusyksikön tekemien tarkastusten osalta, annettujen hallinto-oikeuden päätösten määrä, verolajista riippuen, vaihteli 7-17 %:n välillä. Ennakkoperintää koskevien päätösten osuus Itä-Suomen verotarkastusyksikön osata oli vain 7 %. Itä-Suomen verotarkastusyksikkö tekee 14–15 % kaikista tarkastuksista.

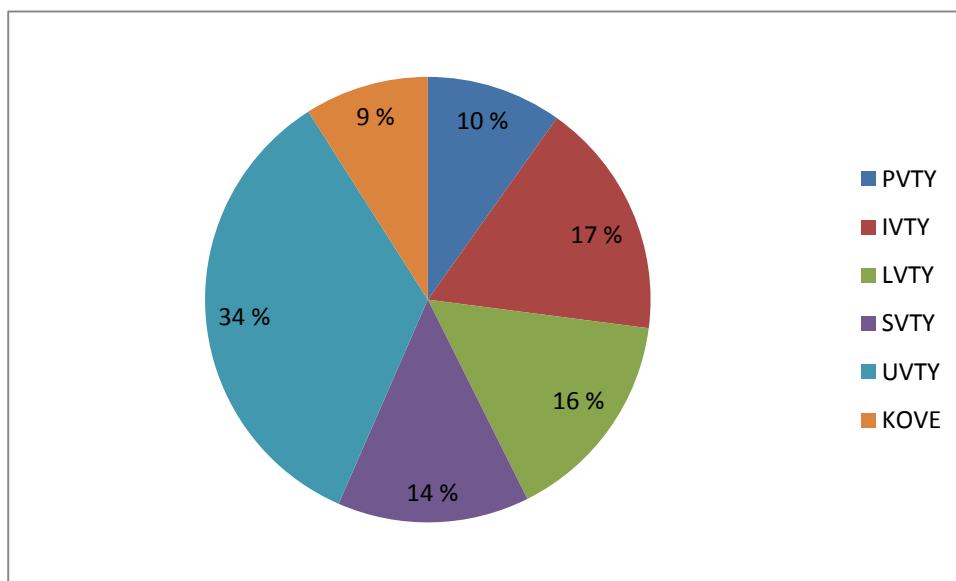
Pohjois-Suomen verotarkastusyksikön tekemiin tarkastuksiin liittyen, hallinto-oikeuden päätösten osuus oli, verolajista riippuen, 2-15 %. Ennakkoperinnän osalta on huomioitavaa, että Pohjois-Suomen verotarkastusyksikön osuus ennakkoperintää koskevistä päätöksistä oli vain kaksi prosenttia. Elinkeinoverotuksen osalta on toisaalta huomioitavaa, että jopa 15 % hallinto-oikeuden päätöksistä koski Pohjois-Suomen verotarkastusyksikön tekemiä verotarkastuksia. Kaikkien verolajien osalta Pohjois-Suomen verotarkastusyksikön osuus hallinto-oikeuden päätöksistä oli 9 %. Pohjois-Suomen verotarkastusyksikön osuus kaikista tehdyistä tarkastuksista oli 8-10 %

Konserniverokeskuksen osalta hallinto-oikeuden päätösten osuus oli verolajista riippuen 1-12 %. Henkilöverotuksen osalta Konserniverokeskuksen vain 1 %:n osuus valituksista selittyy Konserniverokeskuksen asiakaskunnalla. Kaiken kaikkiaan henkilöverotuksen valitukset liittyivät pääosin peitellyn osingonjaon kysymyksiin ja Konserniverokeskuksen verotarkastuksissa näitä tapauksia ei juuri ole. Ennakkoperinnän osalta 12 % päätöksistä liittyi Konserniverokeskuksen verotarkastuksiin. Kuten jäljempänä käy ilmi, kaikki nämä ennakkoperinnän valitukset hylättiin. Konserniverokeskus tekee 5-6 % kaikista tarkastuksista.

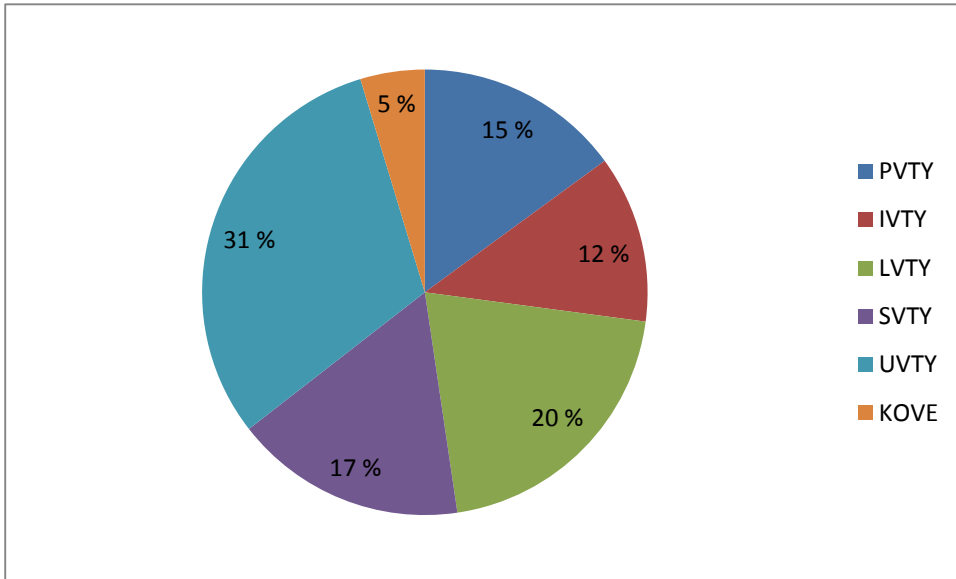
Henkilöverotus-toimialan tarkastukset jakaantuvat koko maahan ja niiden osuus kokonaistarkastuksista on ollut koko ajan vähentynyt verotarkastustoiminnan organisoinnin vuoksi.

Valitukset jakaantuvat verolajeittain seuraavasti:

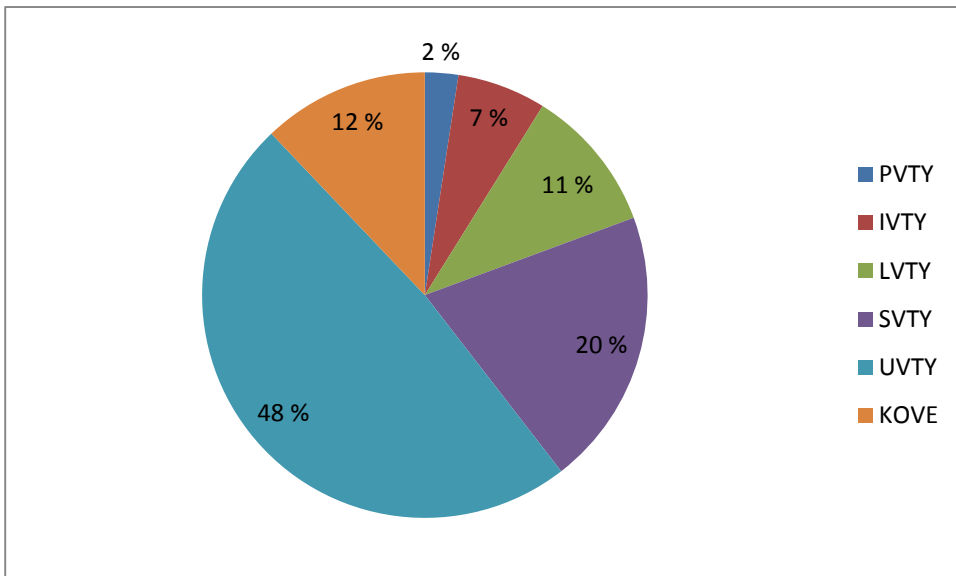
Arvonlisäverotus



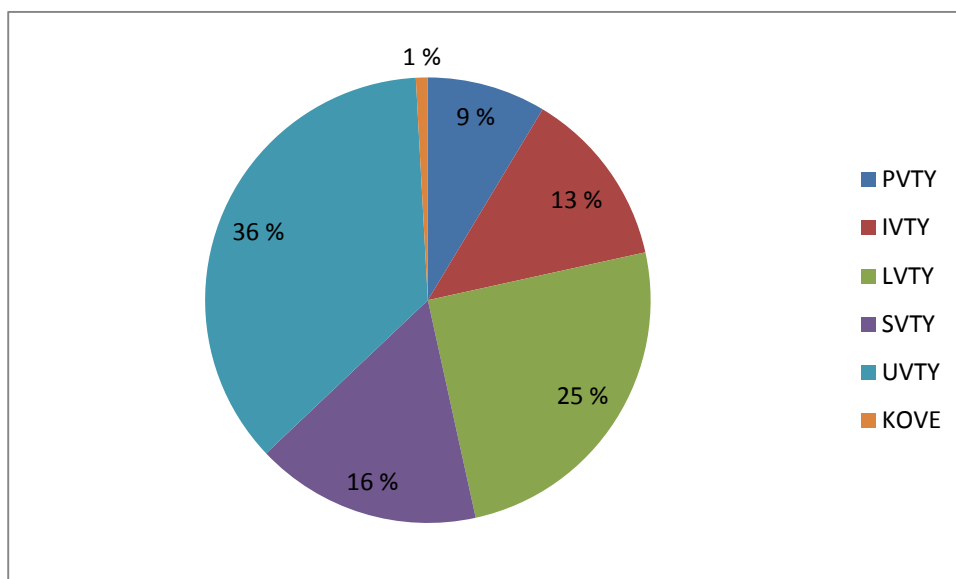
Elinkeinoverotus



Ennakkoperintä



Henkilöverotus

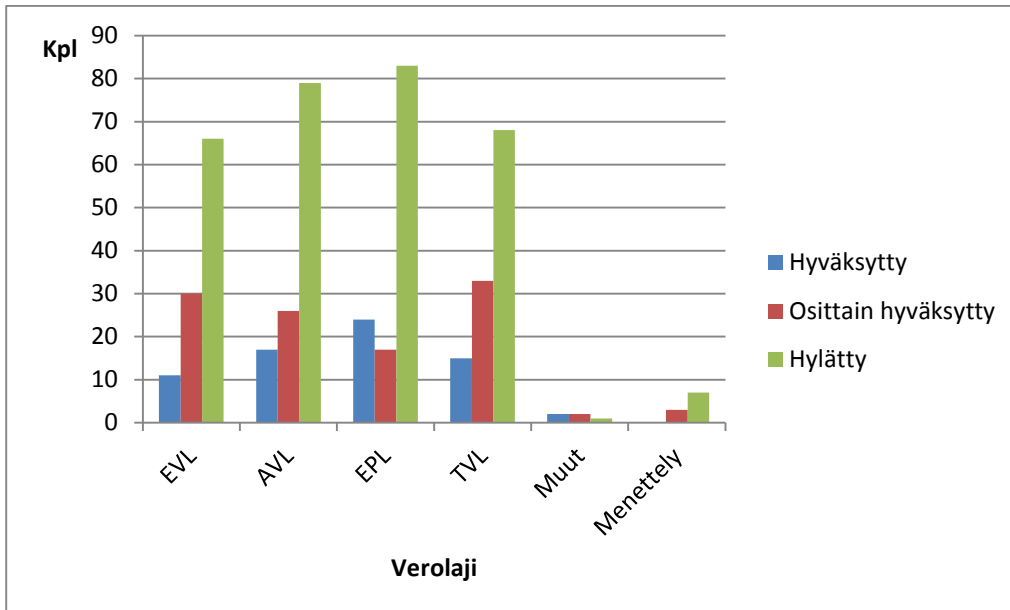


Mielenkiintoinen jatkotutkimuksen paikka olisi perehtyä tarkemmin verotarkastusyksiköittäin näiden lukujen takana vaikuttaviin seikkoihin ja yksikkötasolla tutkia, kuinka paljon verotuspäätöksiä eri verolajeissa ylipäänsä tehdään ja minkä verran tapauksia ratkaistaan kaikkia osapuolia tyydyttävällä tavalla jo ennen valittamista hallinto-oikeuteen. Tämä olisi olennainen tieto verotarkastustoiminnan laatua kokonaisuutena arvioitaessa. Todennäköistä on, että räikeimmät tapaukset, jos sellaisia on, ratkaistaan jo oikaisuvaatimuksen johdosta.

3.3 Hallinto-oikeuden päätökset verolajeittain

Seuraavassa on jaoteltu hallinto-oikeuden päätökset verolajeittain ja analysoitu tapauksia tarkemmin. Pääpaino on hyväksytyissä tapauksissa.

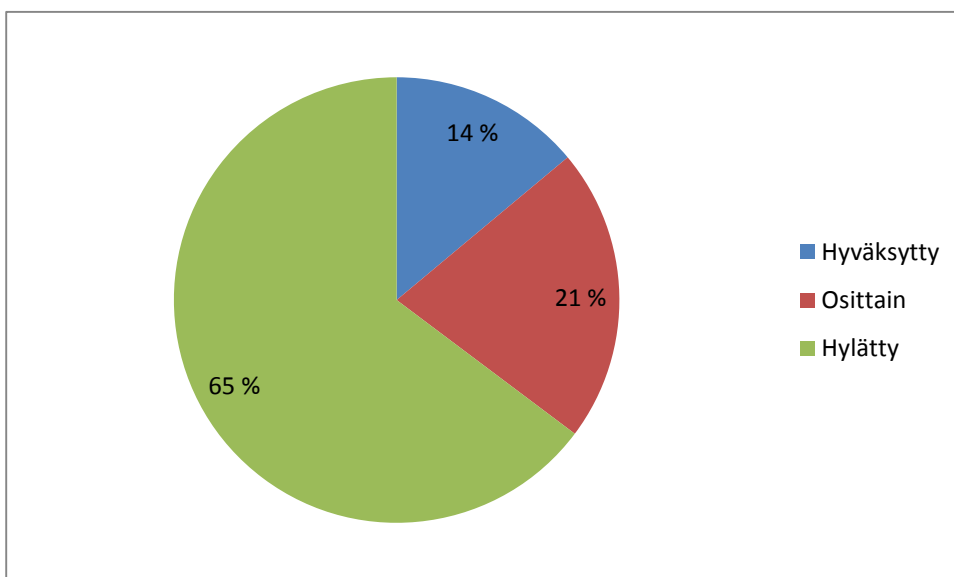
Ohessa yhteenvedotaulukko valitusten kappalemääristä eri verolajien osalta valituksen menestymisen suhteen.



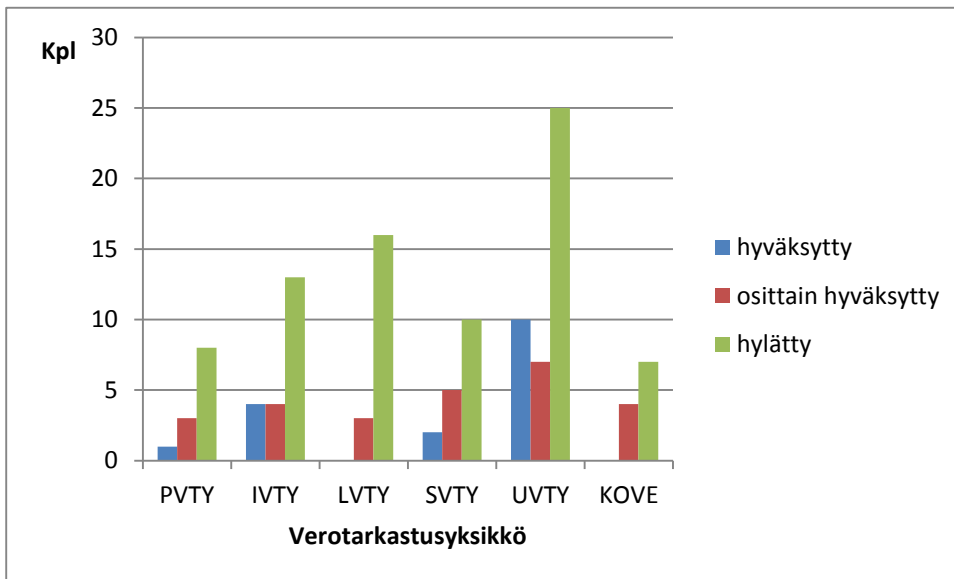
3.3.1 Arvonlisäverotus

Helsingin hallinto-oikeus antoi arvonlisäverotusta koskevia päätöksiä vuonna 2012 yhteensä 122. Valitus hyväksyttiin 17 tapauksessa, 26 tapauksessa valitus hyväksyttiin osittain ja hylättiin 79 tapauksessa. Kokonaan hyväksytyjen tapauksien osalta yhdessä oli kyse Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksesta ja muilta osin verovelvollisen valituksista. Hylätyissä tapauksissa on myös mukana valitukset, joita hallinto-oikeus ei ottanut tutkittavaksi lainkaan sekä eri syistä rauenneet tapaukset.

Oheisessa taulukossa on esitetty arvonlisäveroa koskevien päätösten jakaantuminen prosenttiosuuksittain.

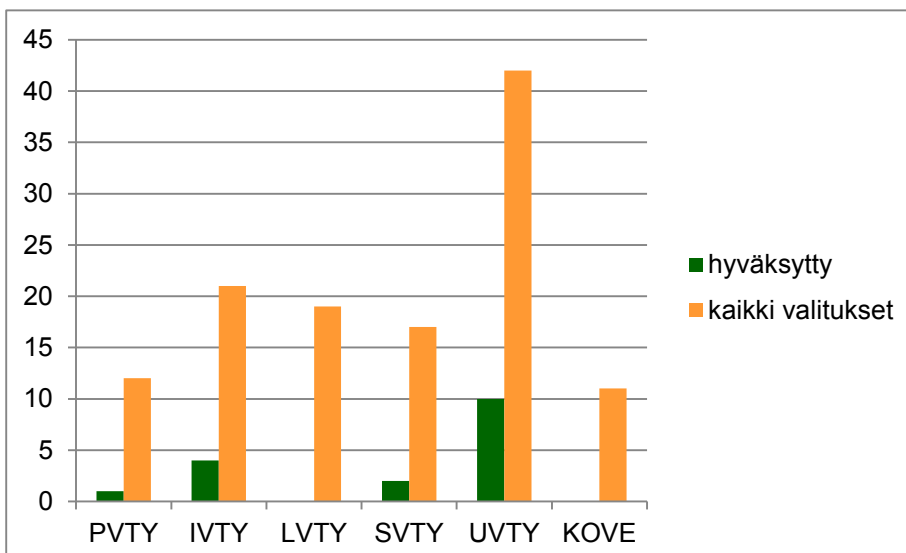


Oheisessa taulukossa on esitetty verotarkastusyksiköittäin arvonlisäveroa koskevien päätösten jakaantuminen.



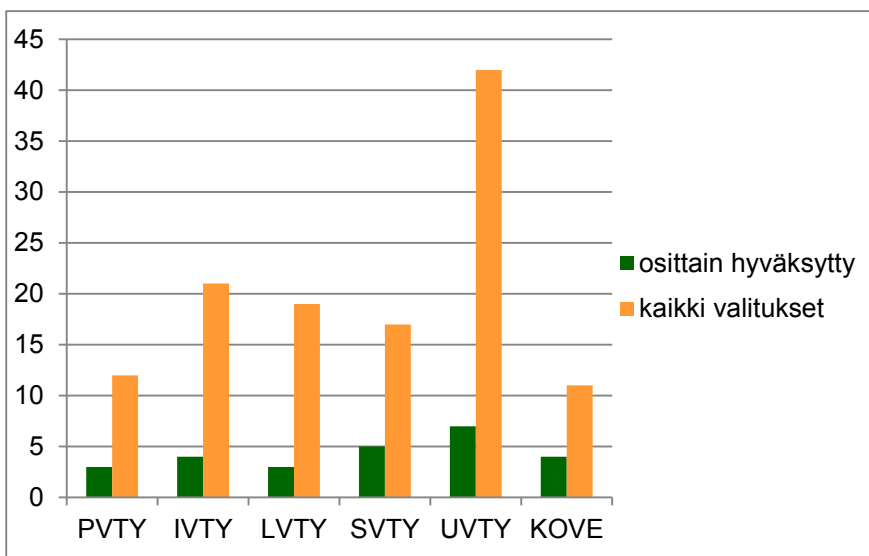
Arvonlisäverotuksen osalta valitus hyväksyttiin 17 tapauksessa. Tämä on 14 % kokonaismäärästä. Hyväksytyjen valitusten osuus vaihteli suuresti yksiköittäin. Konserniverokeskuksen ja Länsi-Suomen verotarkastusyksikön tapauksissa yhtäkään valitusta ei hyväksytty kokonaan. Pohjois-Suomen osalta hyväksyttiin 8 % valituksista, Itä-Suomen osalta 19 %, Sisä-Suomen osalta 12 % ja Uudenmaan osalta 24 %. Keskimääräinen hyväksymisprosentti oli 14 %. Toinen Sisä-Suomen verotarkastusyksikön hyväksytyistä valituksista oli Veronsaajien oikeudenvallontayksikön tekemä valitus.

Hyväksytyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



Arvonlisäverotuksen osalta valitus hyväksyttiin osittain 26 tapauksessa. Tämä on 21 % kokonaismäärästä. Osittain hyväksytyjen valitusten määrä vaihteli yksiköittäin 16–36 %:n välillä. Pohjois-Suomen valitusten osalta osittain hyväksyttiin 25 %, Itä-Suomen osalta 19 %, Länsi-Suomen osalta 16 %, Sisä-Suomen osalta 29 %, Uudenmaan osalta 17 % ja Konserniverokeskuksen osalta 36 %. Konserniverokeskuksen hieman muita suurempi osuus saattanee selittyä sillä, että sen osalta ei ollut yhtään täysin hyväksyttyä valitusta. Keskimäärin 21 % tapauksista hyväksyttiin osittain.

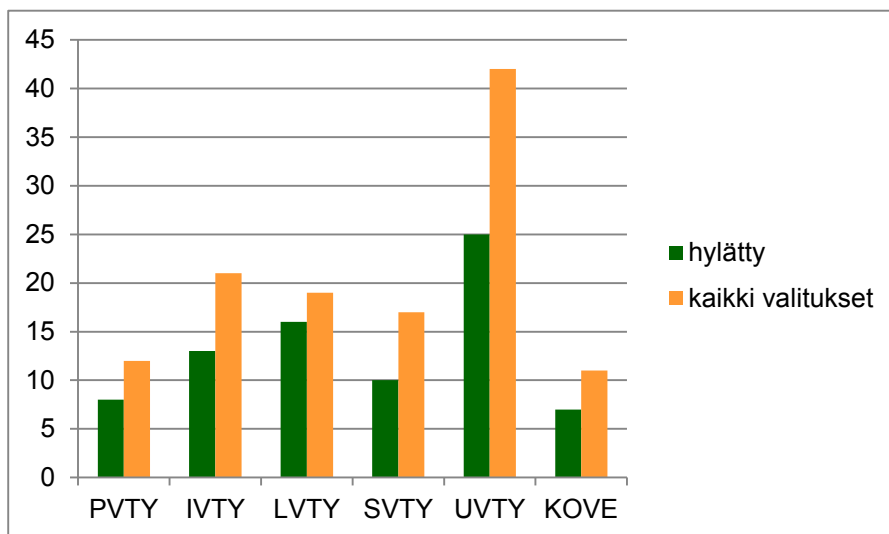
Osittain hyväksytyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



Arvonlisäverotuksen osalta valitus hylättiin 79 tapauksessa. Tämä on 65 % kokonaismäärästä. Hylättyjen valitusten määrä vaihteli yksiköittäin 59–84 %:n välillä. Pohjois-Suomen osalta valituksista hylättiin 67 %, Itä-Suomen osalta 62 %, Länsi-Suomen osalta 84 %, Sisä-Suomen osalta 59 %, Uudenmaan osalta 60 % ja Konserniverokeskuksen osalta 64 %. Keskimäärin 65 % valituksista hylättiin. Hylättyjen määrä oli hyvin tasainen eri yksiköiden välillä, lukuun ottamatta Länsi-Suomea, jonka osalta valituksista peräti 84 % hylättiin.

Hylätyissä tapauksissa on mukana myös valitukset, joita hallinto-oikeus ei ottanut tutkittavaksi lainkaan sekä eri syistä rauenneet tapaukset.

Hylättyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



Käytännön tapauksia

Seuraavassa on esitelty pääpiirteissään osa hyväksytyistä tapauksista. Esiteltävät tapaukset on valittu sillä perusteella, että niissä käsitellyt asiat ovat keskeisiä verotarkastustyön kannalta. Käsiteltävän asian kannalta marginaaliset tai muuten vähemmän merkitykselliset tapaukset on jätetty pois. Tapaukset on jaoteltu asian selvittämiseen ja näyttöön liittyviin tapauksiin sekä laintulkintakysymyksiin. Tapauksia esiteltäessä on pyritty tuomaan esiin se, miltä osin verotarkastuksessa asiaa on puutteellisesti selvitetty tai miltä osin näyttö on ollut riittämätön. Vastaavasti laintulkintaan liittyvissä tapauksissa on pyritty tuomaan esiin se, miltä osin asia on ollut tulkinnanvarainen.

Laintulkintaan liittyviä tapauksia

Yleishyödyllinen yhteisö

Yksi tapaus⁶⁸ koski yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaa sähkö- ja elektroniikkaromun keräystä ja käsittelyä (SER-toiminta). Verotarkastuksessa SER-toiminta oli katsottu elinkeinotoiminnaksi ja arvonlisäverolliseksi. Verotarkastajat olivat todenneet, että SER-toiminta on suunnitelmallista, jatkuvaa ja sitä tehdään ansaintatarkoituksessa. Lisäksi toiminnan oli katsottu kilpailevan vastaavien alalla toimivien yritysten kanssa.

Yleishyödyllinen yhteisö totesi valituksessaan, että se pyrki toiminnallaan työllistämään syrjäytymisvaarassa olevia henkilöitä. Yhteisö ei itse valinnut palkkatukihenkilöitä vaan

⁶⁸ Helsingin hallinto-oikeus 30.1.2012 nro 12/0080/4.

työvoimaviranomaiset osoittivat työntekijät. SER-toiminnan ainoa taloudellinen tarkoitus oli menojen kattaminen. Toiminta-alueella ei yhtiön mukaan ollut kilpailevaa toimintaa.

Hallinto-oikeus katsoi, että yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaa SER-toimintaa ei harjoitettu ansiotarkoituksessa, ja että toimintaa ei ollut pidettävä arvonlisäverolaissa tarkoitettuna elinkeinotoimintana, kun otetaan huomioon sitä harjoittava henkilöstö ja toiminnan perustuminen käytännössä tukirahoituksen varaan. Toimintaa ei ollut myöskään harjoitettu yleisillä markkinoilla vallitsevissa kilpailuolosuhteissa. Näin ollen toiminnan myyntituotosta ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.

Hallinto-oikeus kumosi valituksenalaiset päätökset. Asia kuitenkin palautettiin Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi, koska Verohallinnolla oli ollut asiasta toinen näkemys.

Hierontapalvelut

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti tapauksesta⁶⁹, jossa verotus oli toimitettu verotarkastuskertomuksesta poiketen siten, että yhtiön harjoittamat hierontapalvelut oli katsottu verottomiksi. Yhtiötä ei ollut rekisteröity yksityisten palvelunantajien rekisteriin terveydenhuollon palvelujen tuottajaksi. Yhtiö toimi hierojakouluna ja sai tuloja mm. hierojaopiskelijoiden suorittamista maksullisista oppilashieronnoista. Yhtiötä ei ollut merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikön käsityksen mukaan verotonta voi olla vain luvanvarainen ja asianmukaisesti hyväksytty terveyden- ja sairaanhoitopalvelu. Verottomuus edellytti siten yhtiön osalta rekisteröintiä.

Tapauksessa oli kyse siitä, että yhtiöllä ei ollut yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettua lupaa terveydenhuollon palveluiden antamiseen, mikä on edellytys sille, että toimintaa voidaan pitää verottomana terveyden- ja sairaanhoitopalveluna. Yhtiön olisi näin ollen tullut suorittaa arvonlisäveroa myymistään hierontapalveluista. Sillä seikalla, että yhtiön palveluksessa on ollut terveydenhuollon ammattihenkilöitä, ei ollut suoraa merkitystä arvioitaessa toiminnan verollisuutta. Hallinto-oikeus hyväksyi Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituksen.

Yhtiö valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja sai valitusluvan. KHO ei päätöksellään 2014:34 muuttanut hallinto-oikeuden lopputulosta.

⁶⁹ Helsingin hallinto-oikeus 28.12.2012 nro 12/1697/4.

Puolueen maksama tuki

Neljä päätöstä⁷⁰ liittyivät kaikki puolueiden maksamiin tukiin yhtiöille ja nimenomaan siihen, oliko saatu tuki vastiketta puolueelle suoritetuista verollisista palveluista ja olisiko tästä tullut suorittaa arvonlisävero.

Verotarkastuksessa oli katsottu, että yhtiö on myynyt palveluja puolueelle arvonlisäverolaissa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Puolueen maksama suoritus oli siten katsottu AVL 73.1 §:ssä tarkoitetuksi vastikkeeksi yhtiön puolueelle myymistä palveluista.

Hallinto-oikeus katsoi, ettei tukea ollut pidettävä vastikkeena puolueelle suoritetuista verollisista palveluista eikä yhtiön siten tullut suorittaa tuesta arvonlisäveroa. Jotta tukea voidaan pitää vastikkeena suoritetusta palvelusta, tuen ja palvelun välillä on oltava suora ja välitön yhteys. On olennaista, että tuki on suoritettu tuensaajalle nimenomaan siitä syystä, että tämä suorittaa tietyn palvelun. Verotarkastuksessa ei ollut osoitettu, että yhtiö olisi myynyt puolueelle palvelun, jonka sisältönä olisi nimenomaan ollut verkkolehden toimittaminen. Tukea oli siten pidettävä yhtiön toiminnan yleisten edellytysten parantamiseksi maksettuna yleistukena, josta ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.

Vähennysoikeus

Eräässä tapauksessa⁷¹ oli kyse siitä, saiko yhtiö vähentää tekemiinsä hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron. Liiketoiminnasta ei ollut syntynyt tuloja vielä kyseisellä tilikaudella. Yhtiö esitti selvityksen, että palveluihin liittyvät veloitukset olivat lykkääntyneet siitä syystä, että juuri perustetuilla tytäryhtiöillä ei ollut alussa kassavirtaa eikä mahdollisuutta maksaa tarvitsemistaan palveluista. Yhtiön toiminta konsernin emoyhtiönä oli tuottaa tytäryhtiöille erilaisia tuki- ja asiantuntijapalveluita. Hallinto-oikeus katsoi, että yhtiön tekemillä hankinnoilla oli suora ja välitön yhteys yhtiön harjoittamaan vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan.

⁷⁰ Helsingin hallinto-oikeus 28.12.2012 nro 12/1329/1, 12/1330/1, 12/1331/1 ja 12/1332/1.

⁷¹ Helsingin hallinto-oikeus 8.6.2012 nro 12/0710/4.

Asian selvittämiseen ja näyttöön liittyviä tapauksia

Arvioverotus

Yhdessä tapauksessa⁷² oli kyse ravintolan verotarkastuksesta, jossa asiaa oli selvitetty puutteellisesti. Verotarkastuksessa ei pidetty uskottavana yhtiön eri tahoille myöntämiä alennuksia. Hävikiksi oli arvioitu vain 1 %. Valituksen mukaan verotarkastajat eivät myöskään olleet käyneet yrityksen tiloissa.

Hallinto-oikeudelle tehtyyn valitukseen oli liitetty mm. työntekijöiden lausunto alennusten myöntämisestä, asiakkaiden kirjallisia selvityksiä alennuksista sekä panimoyhtiön lausunto oluen hävikistä, laboratorion tilavuustutkimuslausunto ravintolan alkoholimitoista, joka osoitti, että alkoholimita oli hieman ylittävää sekä 0,5 litran tuopin tilavuustutkimuksesta. Tilavuustutkimuksilla ravintola osoitti hävikin määrää.

Hallinto-oikeus totesi, että alennuksia ei ollut lainkaan otettu huomioon verotarkastuksessa. Yhtiön hallinto-oikeudelle esittämän lisäselvityksen johdosta hallinto-oikeus ei ottanut asiaa ratkaistavaksi, vaan palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi.

Toisessa arvioverotustapauksessa⁷³ oli kyse siitä, että yhtiön toimitusjohtaja oli tallettanut henkilökohtaiselle pankkitilille yhden vuoden aikana yhteensä 11 500 euroa. Koska varojen alkuperää ei voitu todeta, verotarkastuksessa katsottiin varojen olevan yhtiön Suomessa tapahtuneesta arvonlisäverollisesta myynnistä saatua kirjanpidon ulkopuolista myyntituloa.

Yhtiön varsinainen liiketoiminta eli tieliikenteen tavarankuljetus ulkomaille liittyi kokonaisuudessaan AVL 71 §:n perusteella verottomiin, yhteisön ulkopuolelle suuntautuviin, kuljetuksiin. Kirjanpidon mukaan yhtiön toiminnasta noin 99 % oli verotonta myyntiä.

Verotarkastuskertomuksessa osakkaan tilillepanoja oli osaksi perusteltu kuorma-auton alihintaisella luovutuksella. Toimitusjohtajan oli katsottu tallettaneen tililleen käteisenä maksetun kuorma-auton myyntihinnan. Yhtiö oli selvittänyt, että rahat olivat lainaa, jotka oli luovutettu käteisenä toimitusjohtajalle. Tilillepanot olivat olleet näitä suorituksia. Hallinto-oikeus katsoi, ettei tilille talletettujen varojen voida katsoa olevan yhtiön saamaa puuttuvaa myyntituloa.

Tapauksessa valittaja oli sen verran tyytymätön verotarkastajien toimintaan, että se tekemässään valituksessa pyysi, että valtion virkamiesten toimet verotarkastusyksiköissä

⁷² Helsingin hallinto-oikeus 24.5.2012 nro 12/0511/1.

⁷³ Helsingin hallinto-oikeus 5.10.2012 nro 12/0951/1.

asetetaan oikeusministeriön tarkemman valvonnan alaisiksi ja verotarkastajien motiivit myös yksityishenkilöinä tarkastetaan. Hallinto-oikeus luonnollisesti totesi, ettei se tutki yhtiön verotarkastuksessa noudatettua viranomaismenettelyä koskevia kantelun luontoisia vaatimuksia.

Yleiskulujen vähennysoikeus

Yksi tapaus⁷⁴ liittyi yleiskulujen vähennysoikeuteen. Siinä oli kyse yhtiöstä, joka harjoitti sijoituspalvelutoimintaa. Yhtiön liiketoiminnasta täyden valtakirjan omaisuudenhoito ja arvopaperikauppojen välitys oli verotonta ja vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa. Sen sijaan konsultatiivinen omaisuudenhoitotoiminta oli verollista. Yhtiö oli katsonut 65 % kuluista kohdistuvan verolliseen toimintaan ja vähentänyt tältä osin arvonlisäverot. Jakoperusteena oli käytetyn työajan suhde verolliseen ja verottomaan toimintaan.

Verotarkastuksessa huomattavasti suuremman osuuden oli katsottu kohdistuvan verottomaan toimeksiantojen välittämiseen. Tarkastuskertomuksen mukaan työajan painotus verollisten ja verottomien toimintojen osalta oli tehty virheellisesti ja liikaa tehdyt vähennykset oli palautettu. Konsultatiivisen omaisuudenhoidon liikevaihto oli pienempi.

Yhtiö totesi valituksessaan, että arvonlisäverovähennysten laskentaperuste ei voi riippua siitä, miten kannattavaa toiminta on, vaan sen tulee perustua vain kulujen todelliseen jakautumiseen. Yhtiö esitti uutena selvityksenä tutkimuksen henkilöstön työajan jakautumisesta. Koska tämä selvitys ei ollut käytössä jälkiverotuspäätöksiä tehtäessä, hallinto-oikeus kumosi päätöksen ja palautti asian uudelleen käsiteltäväksi.

Markkinointimenojen vähennyskelpoisuus

Yhdessä tapauksessa⁷⁵ oli kyse siitä, miltä osin yhtiö sai vähentää markkinointimenoihin sisältyneet arvonlisäverot. Verotarkastuksessa oli katsottu, että markkinointimenoihin sisältyvät arvonlisäverot oli vähennettävissä vain siltä osin, kun markkinointimenojen oli katsottu tuottaneen yhtiölle tuloja.

Yhtiö kritisoi tätä näkemystä mm. todeten, että tilanne johtaisi siihen, että verovelvollisen tulisi saada markkinointimenoilleen riittävästi tuloja, jotta menoihin sisältyvä arvonlisävero olisi vähennettävissä. Menon vähennyskelpoisuutta arvioitaessa ei ole merkitystä sillä, kerryttääkö

⁷⁴ Helsingin hallinto-oikeus 23.10.2012 nro 12/1365/4.

⁷⁵ Helsingin hallinto-oikeus 13.11.2012 nro 12/1480/4.

kysymyksessä oleva meno tuloa vai ei, kunhan menot on suoritettu todellisessa ja vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa.

Hallinto-oikeus katsoi mainos- ja markkinointikuluihin sisältyvät arvonlisäverot vähennyskelpoisiksi siltä osin, kun kysymys oli todellisuudessa tähän toimintaan liittyviin hankintoihin sisältyvistä arvonlisäveroista. Hallinto-oikeus kumosi jälkiverotukset ja palautti asian uudelleen käsiteltäväksi. Hallinto-oikeus totesi, ettei verovirasto ollut yksityiskohtaisesti tutkinut vähennettäväksi vaadittujen menojen liittymistä yhtiön verolliseen liiketoimintaan.

Vähennysoikeuden jakaminen

Arvonlisäverotukseen liittyen hallinto-oikeuteen oli tehty useita vähennysoikeuden jakamiseen liittyviä valituksia. Tapauksissa kiisteltiin siitä, oliko hankintaan sisältyvä arvonlisävero vähennyskelpoinen, joko kokonaan tai osittain, ja mikä osuus arvonlisäverosta oli vähennyskelpoinen. Esimerkiksi tapauksessa⁷⁶ lavapakettiauton käytöstä, verotarkastuksessa katsottiin, ettei auto ole lainkaan liiketoiminnan käytössä. Verovelvollisen vaatimus liiketoiminnan käytön osuudeksi oli 50 %. Hallinto-oikeus katsoi lopulta viisi prosenttia kohdistuvan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan.

Arvonlisäverolain 102.1 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. AVL 117 §:n mukaan tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen.

Arvonlisäverolain 117 §:n sanamuodosta tai lain esitöistä ei selviä, milloin hankinnan katsotaan kohdistuvan kokonaan vähennyskelpoiseen tai vähennyskeltottomaan tarkoitukseen tai vastaavasti milloin verovelvollisen katsotaan hankkivan hyödykkeen vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Arvonlisäverolaissa ei myöskään ilmaista suoraan, milloin kustannukset tulee kohdentaa suoraan⁷⁷ liiketoimiin ja milloin kustannusten jakaminen⁷⁸ on hyväksyttyä.⁷⁹ Vähennysoikeuden jakamiseen liittyvät asiat ovat usein monitahoisia ja vaativat niin verovelvollisilta kuin verotarkastajilta riittävän näytön osoittamista.

⁷⁶ Helsingin hallinto-oikeus 23.11.2012 nro 12/1538/4.

⁷⁷ Suoraan kohdettavat kustannukset

⁷⁸ Yleiskulut

⁷⁹ Kallio–Nielsen–Ojala–Sääskilahti 2013, luku 10.14.2 Osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tulevat tavarat ja palvelut.

Yhteenveto

Arvonlisäverotuksen osalta voidaan havaita, että valitusten aiheet liittyivät sekä näyttö- että laintulkintakysymyksiin. Laintulkintakysymysten osalta on nähtävissä, että ne eivät ole puhtaasti laintulkintakysymyksiä vaan niihinkin sisältyy näytön arviointiin liittyviä kysymyksiä. Esimerkiksi edellä mainittu yleishyödyllistä yhteisöä koskeva tapaus vaatii näyttöä ja tosiasioiden riittävää selvittämistä yleishyödyllisyyden määrittämiseksi.

Arvonlisäverotusta koskevissa valituksissa oli keskimäärin useammin kyse laintulkinnasta verrattuna muiden verolajien valituksiin. Huomioitavaa on myös se, että useissa hallinto-oikeuden päätöksissä oli viitattu Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuihin ja haettu laintulkintaan apua sieltä. Arvonlisäverotus onkin kansainvälisyytensä vuoksi haastava myös verotarkastuksen näkökulmasta.

Osittain hyväksytyihin valituksiin sisältyi monenlaisia tapauksia. Yksi tyypillinen joukko osittain hyväksytyistä tapauksista liittyi siihen, että tarkastuskertomuksessa esitettyjä määriä oli hallinto-oikeudessa alennettu. Tapauksissa oli kyse siitä, että sinänsä perusteet verotusesityksen tekemiselle olivat olemassa, mutta verotusesityksen määrä oli liiallinen. Esimerkiksi eräässä arvioverotustapauksessa⁸⁰ verotarkastuksessa oli katsottu, että kirjanpitoa ei voida pitää luotettavana eikä se anna oikeaa kuvaa yrityksen liikevaihdosta ja tuloksesta, koska mm. kaikkea myyntiä ei ollut kirjattu kirjanpitoon, kassanauhoja ei ollut säilytetty, asiakkaalle ei ollut annettu kuittia ja kassaa oli avattu ilman maksutapahtumaa. Lisäksi kassatilin saldo oli negatiivinen ja sitä oli yritetty paikata yksityissijoituksilla. Lisäksi yrittäjän perheellä oli osoitettavissa merkittävä selvittämätön rahoitusvaje. Kaikki nämä perusteet ovat siis varsin yleisiä merkkejä kirjanpidon epäluotettavuudesta. Kirjanpidosta puuttuva myynti oli arvioitu kassan creditsaldojen ja rahoituslaskelman osoittaman vajeen perusteella. Lisäksi puuttuviin myynteihin oli arvioitu elintarvikkeiden yksityiskäyttöä. Verotarkastuskertomuksesta puuttui varsinainen arviolaskelma⁸¹, mistä hallinto-oikeus perusteluissaan huomautti. Hallinto-oikeus alensi arvioitua puuttuvan myynnin määrää perustellen sitä verovelvollisen antamalla selvityksellä puuttuvasta myynnistä ja elintarvikkeiden yksityiskäytöstä.

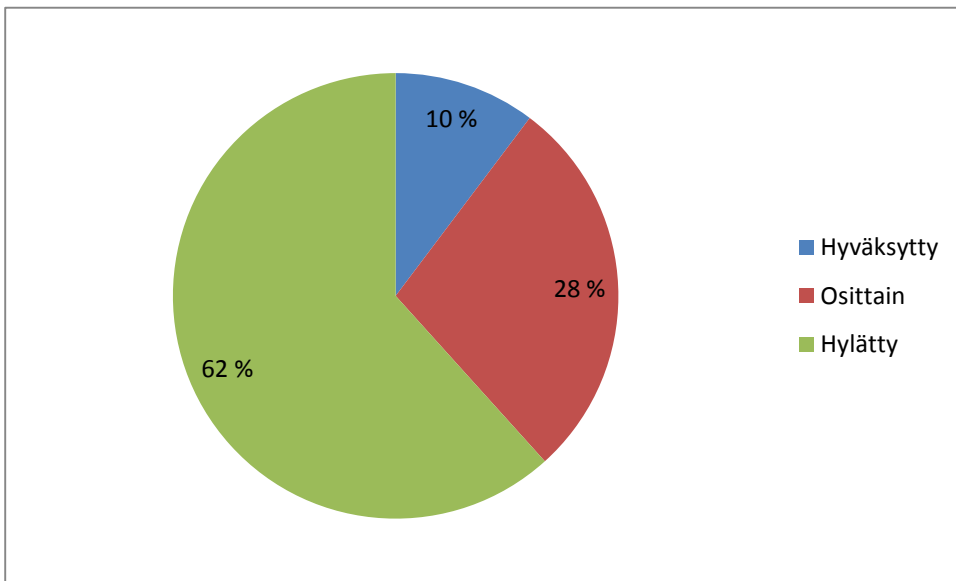
⁸⁰ Helsingin hallinto-oikeus 3.4.2012 nro 12/0402/4.

⁸¹ ALV 177.4 §:n mukaan veron määräämistä koskevaan päätökseen on otettava veron määräytymistä koskeva laskelma sekä merkittävä ne syyt, joiden perusteella vero on määrätty arvion mukaan.

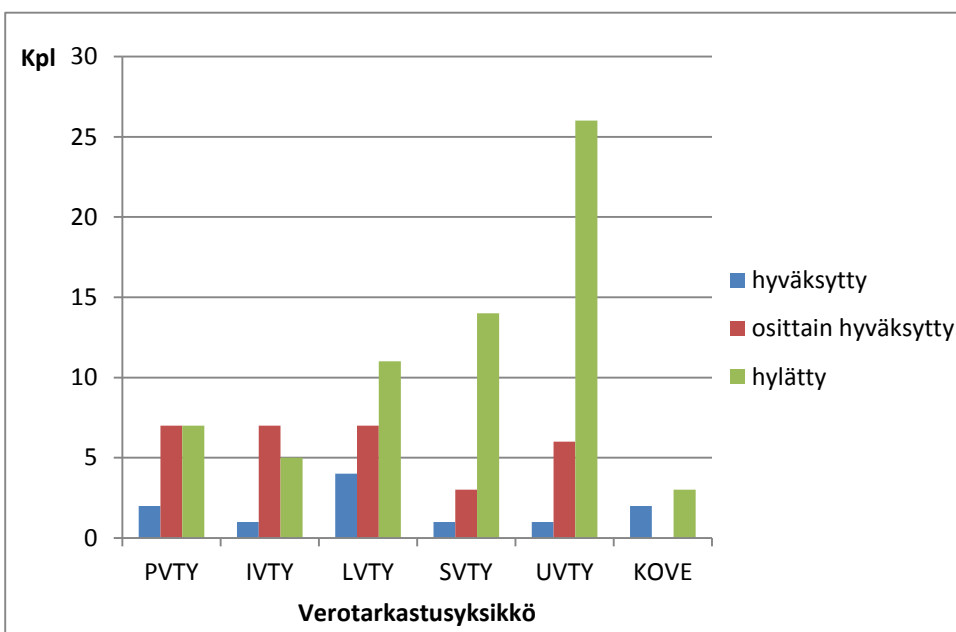
3.3.2 Elinkeinoverotus

Hallinto-oikeus antoi elinkeinoverotusta koskevia päätöksiä vuonna 2012 yhteensä 107. Valitus hyväksyttiin 11 tapauksessa, 30 tapauksessa valitus hyväksyttiin osittain ja hylättiin 66 tapauksessa. Hylätyissä tapauksissa on mukana myös valitukset, joita hallinto-oikeus ei ottanut tutkittavaksi lainkaan sekä eri syistä rauenneet tapaukset.

Oheisessa taulukossa on esitetty elinkeinoverotusta koskevien päätösten jakaantuminen prosenttiosuuksittain.



Oheisessa taulukossa on esitetty verotarkastusyksiköittäin elinkeinoverotusta koskevien päätösten jakaantuminen.



Elinkeinoverotuksen osalta hallinto-oikeuteen tehty valitus hyväksyttiin 11 tapauksessa. Tämä on 10 % elinkeinoverotusta koskevien päätösten kokonaismäärästä.

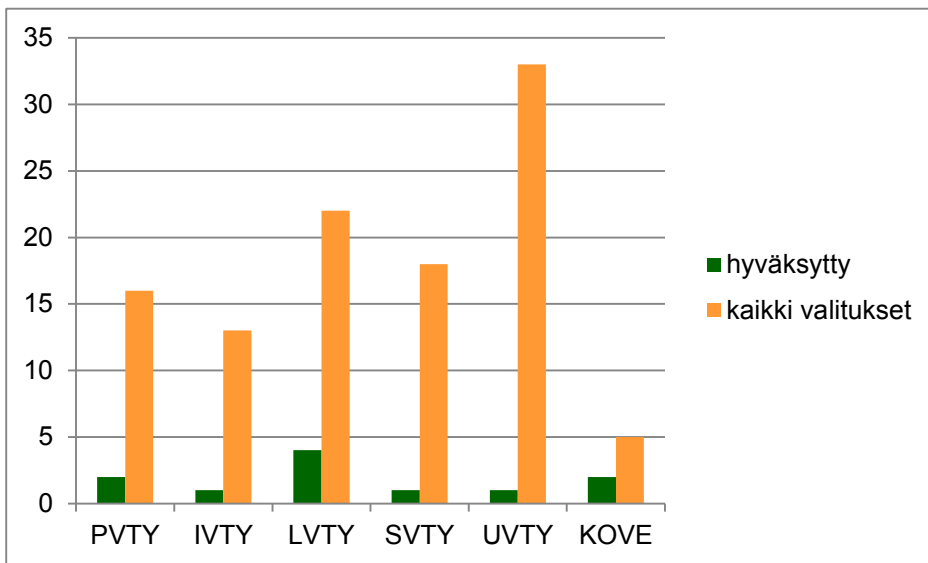
Hyväksytyjen valitusten osuus vaihteli yksiköittäin. Pohjois-Suomen osalta hyväksyttiin 13 % valituksista, Itä-Suomen osalta 8 %, Länsi-Suomen osalta 18 %, Sisä-Suomen osalta 6 % ja Uudenmaan osalta vain 3 % ja Konserniverokeskuksen osalta 40 %. Huomattavaa on, että Uudenmaan ja Sisä-Suomen verotarkastusyksikön osalta hyväksytyjä tapauksia oli varsin vähän.

Konserniverokeskuksen osalta on huomioitava, että molemmat hyväksytyistä tapauksista koskivat Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön tekemiä valituksia. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö oli valittajana myös yhdessä Länsi-Suomen verotarkastusyksikön tapauksessa. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö oli siten valittajana kolmessa hyväksytyssä tapauksessa.

Elinkeinoverotuksen tapauksissa ei ole havaittavissa mitään selkeää asiaryhmää, joista erityisesti valitetaan. Hyväksytyjen valitusten osalta valituksen peruste liittyi viidessä tapauksessa elinkeinotoiminnan vähennyskelpoisiin kuluihin (EVL 7 §). Kahdessa tapauksessa oli kyse peitellyn osingon verottamisesta (VML 29 §). Yksi tapaus liittyi kommandiittiyhtiön negatiivisen oman pääoman vuoksi yhtiön tuloon lisättyihin korkokuluihin (EVL 18.2 §). Yksi tapaus liittyi siirtohinnoitteluoikaisuun (VML 31 §). Yksi tapaus⁸² liittyi arvioverotukseen (VML 27 §) ja erityisesti näyttötaakkaan siinä. Yksi rakennusalan tapaus liittyi perustajaurakointiin ja erityisesti rakennusurakan luovutus- ja tuloutusajankohdan määrittämiseen.

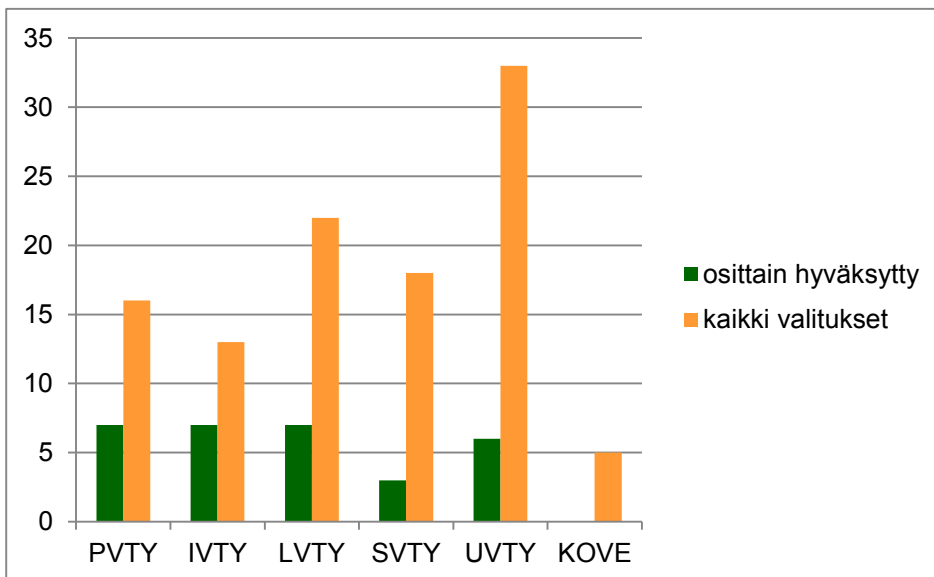
⁸² Turun hallinto-oikeus 13.2.2012 nro 12/0094/3

Hyväksytyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



Elinkeinoverotuksen osalta valitus hyväksyttiin osittain 30 tapauksessa. Tämä on 28 % kokonaismäärästä. Osittain hyväksytyjen valitusten määrä vaihteli yksiköittäin 0-54 %:n välillä. Pohjois-Suomen valitusten osalta osittain hyväksyttiin 44 %, Itä-Suomen osalta 54 %, Länsi-Suomen osalta 32 %, Sisä-Suomen osalta 17 %, Uudenmaan osalta 18 % valituksista. Konserniverokeskuksen osalta yhtään tapausta ei hyväksytty osittain.

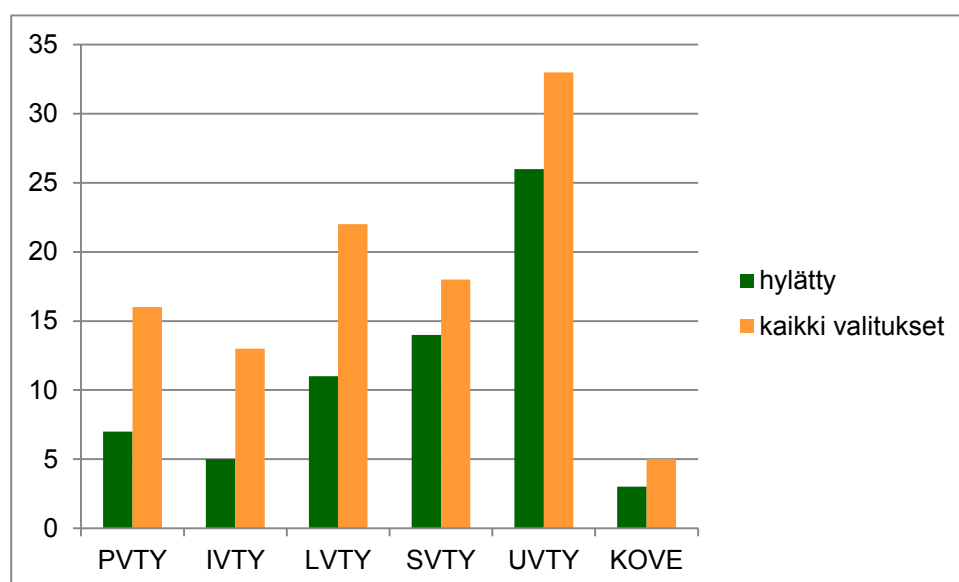
Osittain hyväksytyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



Elinkeinoverotuksen osalta valitus hylättiin 66 tapauksessa. Tämä on 62 % kokonaismäärästä. Hylättyjen valitusten määrä vaihteli yksiköittäin 38–79 %:n välillä. Pohjois-Suomen osalta valituksista hylättiin 44 %, Itä-Suomen osalta 38 %, Länsi-Suomen osalta 50 %, Sisä-Suomen osalta 78 %, Uudenmaan osalta 79 % ja Konserniverokeskuksen osalta 60 %. Sisä-Suomen ja Uudenmaan osalta valituksia hylättiin selvästi keskiarvoa enemmän.

Hylätyissä tapauksissa ovat mukana myös valitukset, joita hallinto-oikeus ei ole ottanut tutkittavaksi lainkaan sekä eri syistä rauenneet tapaukset. Tapauksissa, joita ei ole otettu lainkaan tutkittavaksi, on pääosin ollut kyse siitä, että oikaisulautakunta ei ole käsitellyt kyseistä tapausta ja hallinto-oikeus on siirtänyt ne oikaisulautakunnan käsiteltäväksi. Rauenneiden tapausten osalta on ollut kyse mm. tapauksista, joissa verovelvollinen on luopunut vaateestaan.

Hylättyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



Käytännön tapauksia

Seuraavassa on esitelty pääpiirteissään osa hyväksytyistä tapauksista. Esiteltävät tapaukset on valittu sillä perusteella, että niissä käsitellyt asiat ovat keskeisiä verotarkastustyön kannalta. Käsiteltävän asian kannalta marginaaliset tai muuten vähemmän merkitykselliset tapaukset on jätetty pois. Tapaukset on jaoteltu asian selvittämiseen ja näyttöön liittyviin kysymyksiin sekä laintulkintakysymyksiin. Tapauksia esiteltäessä on pyritty tuomaan esiin se, miltä osin verotarkastuksessa asiaa on puutteellisesti selvitetty tai miltä osin näyttö on ollut riittämätön.

Vastaavasti laintulkintaan liittyvissä tapauksissa on pyritty tuomaan esiin se, miltä osin asia on ollut tulkinnanvarainen.

Laintulkintaan liittyviä tapauksia

Kommandiittiyhtiön negatiivinen pääoma

Yhdessä tapauksessa⁸³ oli kyse kommandiittiyhtiön negatiivisen oman pääoman vuoksi elinkeinotoiminnan tuloon lisätyistä koroista (EVL 18 § 2 mom.). Valituksen mukaan yhtiömies ei ollut ottanut yksityisottoja yhtiöstä, joten yhtiön pääoma ei voinut muodostua yksityisottojen vuoksi negatiiviseksi eikä silloin korkoja voitu katsoa vähennyskeltottomiksi. Käytännössä yhtiö oli antanut vuosien ajan lainaa yhtiön lähipiiriin kuuluvalle henkilölle A:lle. A oli aiemmin toiminut kommandiittiyhtiön toimitusjohtajana, mutta käytännössä oli edelleen mukana yhtiön toiminnassa jollain tasolla. Verotarkastuksessa oli esitetty, että kyseiset lainat olivat yhtiömiehen yksityisottoja. Hallinto-oikeus katsoi, että yhtiömiehen ei vastoin kirjanpidosta ilmeneviä merkintöjä voida katsoa ottaneen kommandiittiyhtiöstä yksityisottoja, joiden perusteella yhtiön oma pääoma olisi muodostunut negatiiviseksi. Hallinto-oikeus totesi kuitenkin perusteluissaan, että kommandiittiyhtiö oli antanut A:lle rahaa lainana, vaikka mahdollisesti kyse ei ollut todellisesta lainasta vaan järjestelystä, jolla on pyritty ilman veroseuraamuksia ja ulosottoa välttämällä, säännöllisesti ja jatkuvasti tukemaan A:ta taloudellisesti. Riippumatta siitä, oliko päätöksen rahojen luovuttamisesta A:lle tehnyt kommandiittiyhtiön toiminnallinen johto vai sen vastuunalainen yhtiömies, rahat olivat siirtyneet kommandiittiyhtiöltä suoraan A:lle eikä vastuunalaisen yhtiömiehen kautta.

Yhtiömiehen ei vastoin kirjanpidosta ilmeneviä merkintöjä voida katsoa ottaneen kommandiittiyhtiöstä yksityisottoja, joiden perusteella kommandiittiyhtiön oma pääoma olisi muodostunut negatiiviseksi. Päätöksestä äänestettiin.

Siirtohinnoittelu

Yksi tapauksista⁸⁴ liittyi siirtohinnoittelu-oikaisuun (VML 31 §). Valittajana oli Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö. Yhtiön tuloon esitettiin lisättäväksi VML 31 §:n nojalla käyvän arvon mukainen luovutusvoitto ja verotuksessa aiheetta vähennetty luovutustappio. Yhtiön säännönmukaisessa verotuksessa luovutustappio oli hyväksytty eikä verotuksen toimittajalla voitu katsoa olevan mitään erityistä syytä epäillä luovutustappion aitoutta. Vasta

⁸³ Turun hallinto-oikeus 21.6.2012 nro 12/0384/3.

⁸⁴ Helsingin hallinto-oikeus 21.3.2012 nro 12/0363/3.

verotarkastuksessa selvisi, että kyseessä oli konsernin sisäinen kauppa eikä markkinaehtoisuusperiaatetta ollut noudatettu. Kun nämä seikat olivat tulleet esille vasta verotarkastuksessa, jälkiverotuksen ja veronkorotuksen edellytykset olivat olemassa.

Yhtiö sai asiassa valitusluvan KHO:lta. KHO totesi päätöksessään 2014:33, hallinto-oikeuden tavoin, että kun otetaan huomioon osakkeiden hankintameno ja luovutushinta, jälkiverotukselle ei ole ollut estettä myöskään sillä perusteella, että Konserniverokeskuksen olisi tullut säännönmukaista verotusta toimittaessaan tarkemmin selvittää osakkeiden käypää arvoa. Kun käytetyn kauppahinnan perusteisiin vaikuttaneet seikat ovat osin ilmenneet vasta verotarkastuksessa, Konserniverokeskuksella on ollut oikeus toimittaa jälkiverotus. Näillä ja hallinto-oikeuden päätöksessä mainituilla perusteilla hallinto-oikeuden päätös on jätettävä jälkiverotuksen osalta voimaan. Jälkiverotuksen yhteydessä määrätty veronkorotus kuitenkin poistettiin, kun otettiin huomioon ne toimenpiteet, joilla yhtiö oli pyrkinyt selvittämään käypää hintaa, sekä se, että valituksenalaista kysymystä voitiin pitää tulkinnanvaraisena.

Tapauksessa on merkille pantavaa, että jälkiverotuksen muodollisten edellytysten kannalta verotuksen toimittajan tutkimisvelvollisuudelle ei ole asetettu korkeita vaatimuksia. Oikeuskäytännössä on selvästi otettu huomioon verotuksen massamenettelyluonne. Kirjanpitovelvollisten on hyvin pitkälti katsottu itse vastaavan kirjaustensa ja veroilmoitustensa oikeellisuudesta.⁸⁵

Asian selvittämiseen ja näyttöön liittyviä tapauksia

Arvonmääritys- ja hinnoittelukysymykset

Näyttökysymyksiin liittyvät hyväksytyt valitukset koskivat lähinnä arvonmääritys- ja hinnoittelukysymyksiä. Yhdessä tapauksessa⁸⁶ oli kyse siitä, oliko yhtiön luovuttamien osakkeiden osalta kyse alihintaisesta kaupasta ja oliko osakekaupasta syntynyt luovutustappio siten elinkeinotoiminnassa vähennyskelpoinen meno.

Peitellystä osingosta oli kyse kahdessa tapauksessa. Toisessa pohdittiin, oliko asunto luovutettu osakkaalle alihintaan⁸⁷ ja toisessa, vastasiko yrittäjän oman talon remontoinnissa käytetty hinta käypää arvoa⁸⁸

⁸⁵ Tämä näkyy esimerkiksi tapauksissa KHO 13.12.1996 taltio 3841 ja KHO 3.3.1997 taltio 449.

⁸⁶ Turun hallinto-oikeus 21.11.2012 nro 12/0656/3.

⁸⁷ Helsingin hallinto-oikeus 31.8.2012 nro 12/1076/4.

⁸⁸ Oulun hallinto-oikeus 13.7.2012 nro 12/0283/1.

Yksityiskulujen osoittaminen

Yksi tapaus⁸⁹ liittyi siihen, oliko kirjanpidossa yksityiskuluja. Tapauksessa oli kyse siitä, että yhtiön tuloon oli tehty lisäys osakkaiden yksityisten autojen polttoainekulujen johdosta. Verotarkastuksessa oli katsottu, että osakkaat olivat tankanneet omia autoja yhtiön laskuun. Tämä perustui siihen, että osakkaiden pankkitiliotteiden perusteella autoja oli todettu tankatun erittäin vähän ilmoitettuihin ajokilometrimääriin nähden. Verotarkastuksessa osakkaita oli pyydetty esittämään selvitys henkilökohtaisten autojen tankkauksista usealta vuodelta takautuvasti, mikä osoittautui mahdottomaksi, koska tankkauksia oli tehty käteisellä. Verotarkastuksessa ei ollut osoitettu, että yhtiön polttoainekulut olisivat olleet yhtiön autoilla ajettuihin kilometrimääriin nähden normaalia suuremmat. Näyttöä ei myöskään ollut siitä, että kirjanpitoon olisi viety osakkaiden yksityisautojen polttoainekuluja. Hallinto-oikeus totesi, että osakkailla ei ole velvollisuutta tehdä merkintöjä omistamiensa autojen käytöstä ja niiden polttoainekuluista.

Perustajaurakointi

Yksi tapauksista⁹⁰ liittyi perustajaurakointiin ja erityisesti rakennusurakan luovutus ja tuloutusajankohtaan sekä rakennuskulujen vähentämisajankohtaan.

Yhteenveto

Elinkeinoverotuksen osalta hyväksytyjen valitusten aiheet vaihtelivat. Ei ole osoitettavissa mitään tiettyä aihepiiriä, johon valitukset olisivat keskittyneet. Moni valituksista liittyi elinkeinotoiminnan vähennyskelpoisiin kuluihin (EVL 7 §), mutta vähennyskelpoiseksi vaaditut kulut itsessään olivat hyvin moninaiset. Elinkeinoverotuksen osalta kokonaan hyväksytyjen valitusten osuus oli vain 10 %.

Osittain hyväksytyille tapauksille oli tyypillistä, että hallinto-oikeus päätyi alentamaan jälkiverotettuja määriä. Osittain hyväksytyissä tapauksissa oli useita peiteltyyn osinkoon liittyviä tapauksia. Peitellyn osingon tapauksissa on tyypillisempää, että jälkiverotettavia määriä alennetaan kuin se, että valitukset hyväksyttäisiin kokonaan. Esimerkiksi kahdessa tapauksessa⁹¹ oli kyse ulkomaanmatkasta, jolle osallistuivat osakkaat puolisoineen. Verotarkastuksessa oli katsottu matkat kokonaisuudessaan virkistysmatkoiksi eikä osaksikaan

⁸⁹ Kuopion hallinto-oikeus 28.5.2012 nro 12/0186/1.

⁹⁰ Turun hallinto-oikeus 18.12.2012 nro 12/0719/3.

⁹¹ Hämeenlinnan hallinto-oikeus 25.10.2012 nro 12/0643/1 ja 12/0644/1.

työmatkoiksi. Hallinto-oikeus kuitenkin totesi, että osakkaiden osalta kyse oli työmatkasta, mutta puolisoiden osalta yhtiö ei ollut osoittanut heidän läsnäoloa kyseisellä matkalla välttämättömäksi. Kun yhtiö oli maksanut myös osakkaiden yksityistalouteen liittyneitä puolisoiden matkakuluja, oli yhtiö antanut tältä osin osakkaan omaisen hyväksi rahanarvoisen etuuden, joka oli voitu peiteltynä osinkona lisätä yhtiön verovuoden elinkeinotoiminnan tuloon.

Niin ikään tapauksessa⁹², joka koski alihintaista osakekauppaa, alennettiin peitellyn osingon määrää. Tapauksessa oli kyse lähinnä siitä, oliko asunnon valmiiksi rakentamisesta aiheutuneita kuluja vähennetty yhtiön kirjanpidossa ja minkä suuruisina. Verotarkastuksessa peitellyn osingon määräksi oli laskelmin saatu 99 250 euroa, jonka verotuksen oikaisulautakunta oli alentanut 49 000 euroon. Hallinto-oikeus alensi peitellyn osingon määrän 35 000 euroon. Määrien alentaminen perustui osittain rikosprosessissa saatuun lisänäyttöön.

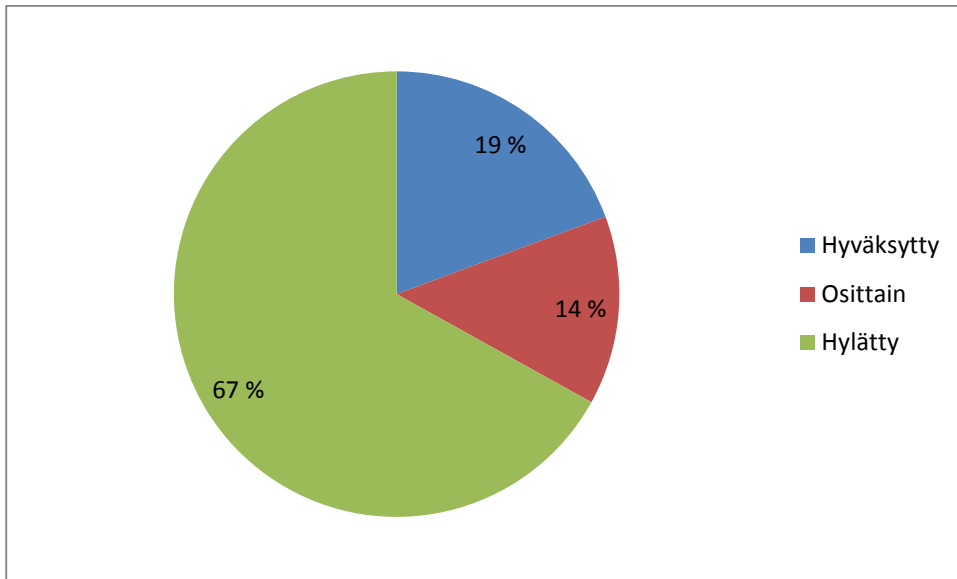
3.3.3 Ennakkoperintä

Hallinto-oikeus antoi vuonna 2012 ennakkoperintään liittyviä päätöksiä yhteensä 124 kappaletta. Valitus hyväksyttiin 24 tapauksessa, 17 tapauksessa valitus hyväksyttiin osittain ja hylättiin 83 tapauksessa. Hylätyissä tapauksissa on mukana myös valitukset, joita hallinto-oikeus ei ottanut tutkittavaksi lainkaan sekä eri syistä rauenneet tapaukset.

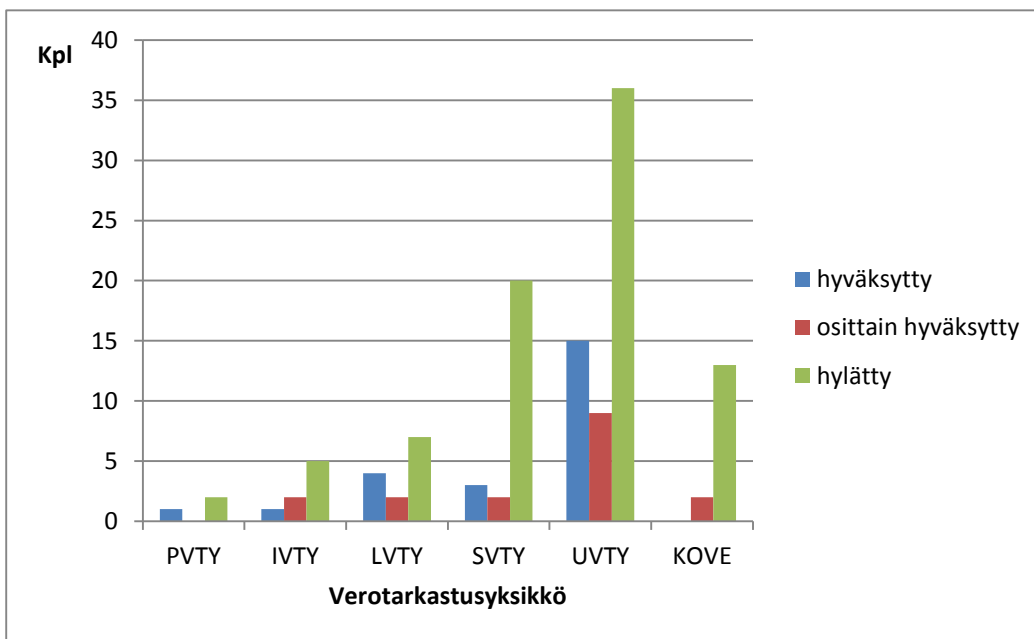
Päätösten verotarkastusyksikkökohtainen luokittelu on tehty yhtiön verotarkastuksen tehneen yksikön mukaisesti.

Oheisessa taulukossa on esitetty ennakkoperintää koskevien päätösten jakaantuminen prosenttiosuuksittain.

⁹² Hämeenlinnan hallinto-oikeus 24.10.2012 nro 12/0634/1.



Oheisessa taulukossa on esitetty verotarkastusyksiköittäin ennakkoperintää koskevien päätösten jakaantuminen.

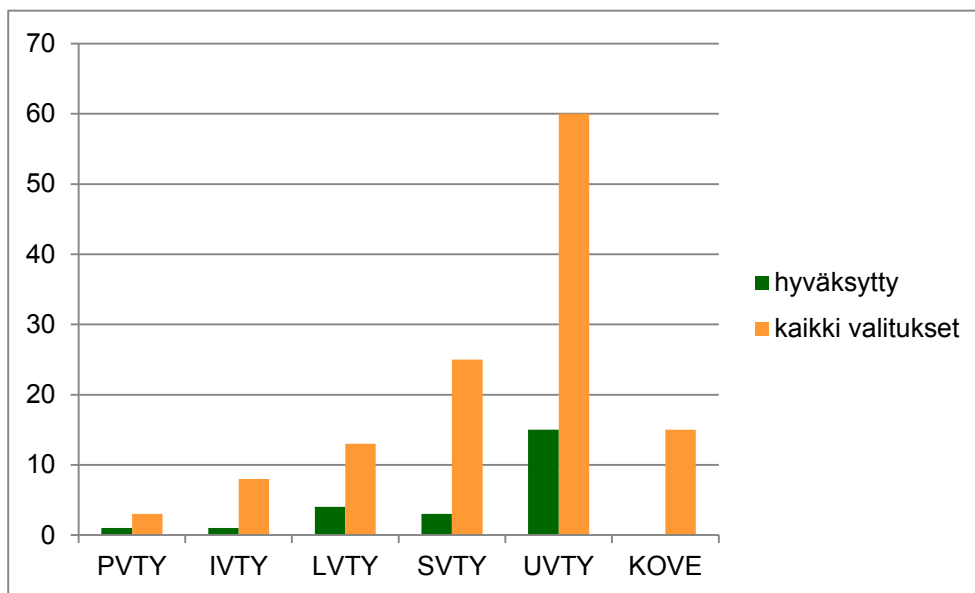


Ennakkoperinnän osalta hallinto-oikeuteen tehty valitus hyväksyttiin 24 tapauksessa. Tämä on 19 % kokonaismäärästä.

Hyväksytyjen valitusten osuus vaihteli yksiköittäin. Pohjois-Suomen osalta hyväksyttiin yksi valitus kolmesta (33 %), Itä-Suomen osalta yksi kahdeksasta (13 %), Länsi-Suomen osalta 31 %, Sisä-Suomen osalta 12 % ja Uudenmaan osalta 25 % ja Konserniverokeskuksen osalta ei yhtään. Sisä-Suomen ja Itä-Suomen osalta valituksia hyväksyttiin keskimääräistä vähemmän.

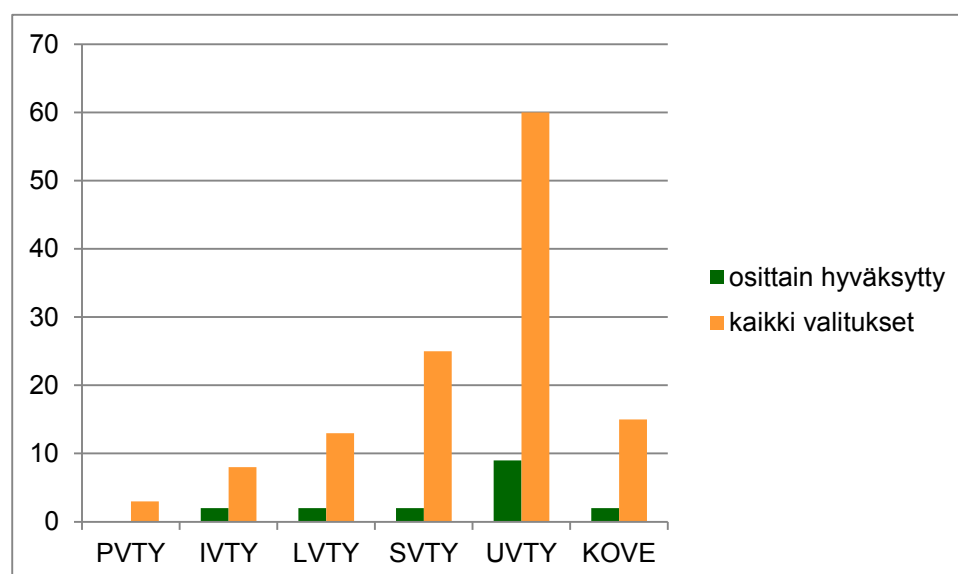
Hyväksytyjen tapausten osalta Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö oli valittajana neljässä tapauksessa. Näistä kolme oli Uudenmaan verotarkastusyksikön tapauksia ja yksi Sisä-Suomen verotarkastusyksikön tapaus.

Hyväksytyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



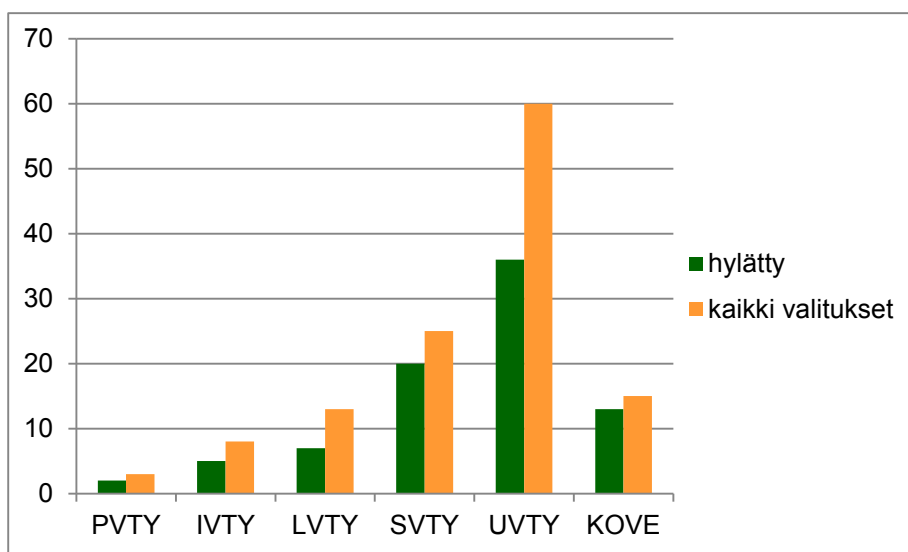
Ennakkoperinnän osalta valitus hyväksyttiin osittain 17 tapauksessa. Tämä on 14 % kokonaismäärästä. Osittain hyväksytyjen valitusten määrä vaihteli yksiköittäin 0-22 %:n välillä. Pohjois-Suomen valitusten osalta yhtäkään ei hyväksytty osittain. Itä-Suomen osalta hyväksyttiin osittain 25 % tapauksista, Länsi-Suomen osalta 15 %, Sisä-Suomen osalta 8 %, Uudenmaan osalta 15 % ja Konserniverokeskuksen osalta 13 %.

Osittain hyväksytyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



Ennakkoperinnän osalta verovelvollisen valitus hylättiin 83 tapauksessa. Tämä on 67 % kokonaismäärästä. Hylätyissä valituksissa on mukana myös tapaukset, joita hallinto-oikeus ei ottanut tutkittavaksi. Nämä tilanteet koskevat tapauksia, joita oikaisulautakunta ei ole ratkaissut ja joita hallinto-oikeus ei voi näin ollen ensi asteena tutkia. Rauenneiden tapausten osalta on ollut kyse mm. tapauksista, joissa verovelvollinen on luopunut vaateestaan.

Hylättyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



Käytännön tapauksia

Seuraavassa on esitelty pääpiirteissään osa hyväksytyistä päätöksistä. Esiteltävät tapaukset on valittu sillä perusteella, että niissä käsitellyt asiat ovat keskeisiä verotarkastustyön kannalta. Käsiteltävän asian kannalta marginaaliset tai muuten vähemmän merkitykselliset päätökset on jätetty pois. Tapaukset on jaoteltu asian selvittämiseen ja näyttöön liittyviin kysymyksiin sekä laintulkintakysymyksiin. Lisäksi tapauksia on ryhmitelty aineellisten verotuskysymysten mukaan. Tapauksia esitellessä on pyritty tuomaan esiin se, miltä osin verotarkastuksessa asiaa on puutteellisesti selvitetty tai miltä osin näyttö on ollut riittämätön. Vastaavasti laintulkintaan liittyvissä tapauksissa on pyritty tuomaan esiin se, miltä osin asia on ollut tulkinnanvarainen.

Lain tulkintaan liittyviä tapauksia

Sovellettava lainkohta puuttuu – menettelyvirhe

Kaksi ennakkoperinnän päätöstä herätti mielenkiintoa perusteluiden suhteen. Tapauksissa oli aineellisesti kyse työkorvauksen ja palkan rajanvedosta.

Ensimmäisessä tapauksessa⁹³ oli kyse siitä, että osakeyhtiö maksoi konsultointipalkkioita kommandiittiyhtiölle, jonka yhtiömies oli hoitanut myyntipäällikön tehtäviä osakeyhtiössä. Verotarkastuksessa kommandiittiyhtiölle maksettu konsultointipalkkio katsottiin suoraan ko. henkilön palkaksi EPL 13 §:n mukaisesti, josta yhtiön olisi tullut toimittaa ennakonpidätys ja suorittaa työntajan sosiaaliturvamaksu. Useat käytännön seikat tukivat suorituksen katsomista suoraan palkaksi, kuten se, että myyntipäälliköllä oli luontoisetuna käytössään yhtiön henkilöauto ja puhelin. Verotarkastuskertomuksen mukaan hänen työskentely ei ollut olennaisesti poikennut yhtiön muiden työntekijöiden työstä. Yhtiö oli vastannut kaikista myyntipäällikön työskentelystä aiheutuneista kuluista ja ollut vastuussa asiakkaalle. Myyntipäällikkö ei myöskään ollut sijoittanut omaa pääomaa tehtävän hoitamiseen, joten hänellä tai kommandiittiyhtiöllä ei ollut todellista yrittäjän taloudellista riskiä. Niin ikään hän työskenteli yhtiön tiloissa ja työvälineillä.

Hallinto-oikeus hyväksyi verovelvollisen valituksen ja totesi perusteluissaan, että jälkiverotusta toimitettaessa ei ollut VML 28 §:ää soveltaen tutkittu, oliko kommandiittiyhtiön, myyntipäällikön ja yhtiön kesken sovittu myyntipäällikön työskentelystä ja työkorvauksen laskuttamisesta kommandiittiyhtiön nimissä sillä tavoin, että järjestely ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Vaikka voitiinkin katsoa, että myyntipäällikön työsuhteen tunnusmerkit täytyivät suhteessa osakeyhtiöön, ei pelkästään soveltamalla tuloverolain (TVL, 1535/1992) 16.1 §:n ja TVL 29 §:n yleistä tulosäännöstä sekä EPL 13 §:ää voitu lisätä myyntipäällikön henkilökohtaiseen tuloon jälkiverotuksin kommandiittiyhtiön osakeyhtiöltä laskuttamia konsultointipalkkioita, jotka kommandiittiyhtiö oli ilmoittanut elinkeinotulonaan.

Mielenkiintoisen tapauksesta tekee se, että Kouvolan hallinto-oikeus antoi päinvastaisen ratkaisun⁹⁴ samaan verovelvolliseen liittyen. Kouvolan hallinto-oikeus katsoi, että kyse oli työsuhteesta osakeyhtiöön. Tämän tapauksen kaksi eri päätöstä johtuivat siitä, että verovelvollisen verotuspaikka oli ollut vuonna 2004 Helsinki ja vuonna 2005 Heinola. Näin

⁹³ Helsingin hallinto-oikeus 4.5.2012 nro 12/0435/6.

⁹⁴ Kouvolan hallinto-oikeus 10.8.2012 nro 12/0336/1.

ollen samaan asiakokonaisuuteen liittyen eri vuosia koskevat valitukset käsitteli eri hallinto-oikeus.

Toisessa vastaavassa tapauksessa⁹⁵ oli kyse siitä, että E Oy:tä koskevassa verotarkastuksessa oli katsottu toimitusjohtajana työskennelleen henkilön A laskuttaneen toimitusjohtajan palkan hallinnoimansa S Oy:n nimissä. Verotarkastuksessa katsottiin toimitusjohtaja A suoraan E Oy:n palkansaajaksi ja myyntiprovisiot perusteettomiksi. Verotarkastuksessa palkka esitettiin arvioitavaksi. E Oy:n verotarkastuskertomuksesta ilmeni, että VML 28 §:n veronkiertämistä koskeva säännös oli merkitty yhtiön osalta asiakirjoihin, mutta ei toimitusjohtajana toimivan A:n asiakirjoihin, eikä yhtiön asiakirjoihin siltä osin, kun oli käsitelty A:n palkkatuloon lisättäviä määriä.

Hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, että toimitusjohtajan työstään E Oy:ltä saaman palkan kierrättäminen S Oy:lle ei ollut vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, kun kyseessä oli ollut henkilökohtaiseen työpanokseen perustuva työkorvaus. Hallinto-oikeus kuitenkin totesi, että kun jälkiverotuksia ja veronoikaisuja toimitettaessa ei ollut kuitenkaan henkilön asiakirjoihin merkitty sovellettavaksi lainkohdaksi VML 28 §:ää eli niin sanottua veronkiertosäännöstä, vaan ainoastaan TVL 29 § ja EPL 13 §, oli jälkiverotukset ja veronoikaisut kumottava menettelyvirheen vuoksi. Yhtiön asiakirjoihin veronkiertosäännös oli merkitty. Tämä oli äänestyspäätös, jossa yksi hallinto-oikeustuomari katsoi riittäväksi, että veronkiertosäännös oli merkitty yhtiön asiakirjoihin.

Molemmissa tapauksissa hallinto-oikeus otti varsin tiukan linjan sen suhteen, että sovellettava lainkohta ei ollut selvästi esillä. Molemmissa tapauksissa hallinto-oikeus oli suoraan kumonnut oikaisulautakunnan valituksenalaiset päätökset sekä jälkiverotus- ja veronoikaisupäätökset.

Näiden tapausten osalta Helsingin hallinto-oikeus vetosi menettelyvirheeseen, koska veronkierrosäännös (VML 28 §) puuttui osasta asiakirjoista. VML 26 b §:n mukaan, jos veroilmoituksesta poikettaessa sovelletaan arvioverotusta, veron kiertämistä, peiteltyä osinkoa, selvittämätöntä omaisuuden lisäystä, kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa tai veronkorotusta koskevia säännöksiä, on asiakirjoihin merkittävä päätöksen perusteena oleva lainkohta.

Molemmat tapaukset poikkeavat tiukkuudellaan yleisestä linjasta.

⁹⁵ Helsingin hallinto-oikeus 7.5.2012 nro 12/0441/6.

Helsingin hallinto-oikeus antoi myös ratkaisun vastaavanlaisessa tapauksessa⁹⁶, jossa ei myöskään ollut merkitty verotuspäätöksiin sovellettavaa lainkohtaa. Verotarkastuksessa havaittiin, että tarkastettavaksi luovutettu kirjanpitoaineisto oli sekä puutteellista ja että sisälsi virheitä. Yhtiön kirjanpitoon oli jäänyt kirjaamatta huomattava määrä liiketoiminnan tuloja ja osittain myös menoja. Kirjanpitoon oli kirjattu menoja, jotka eivät olleet yhtiön menoja tai ne oli kirjattu ilman asianmukaista menotositetta. Lisäksi kirjanpitoon oli kirjattu perusteettomasti yhtiön velkaa osakkaalle.

Veronkiertoa koskevaa VML 28 §:ää ei ollut merkitty kyseessä oleviin osakasta koskeviin verotuspäätöksiin, joissa osakkaan ansiotuloihin oli lisätty yhtiöltä saatuna peiteltyä osinkona varat, jotka olivat jääneet osakkaan omaan käyttöön. Yhtiössä suoritettua verotarkastuksessa oli kuitenkin todettu, että toiselle pankkitileille ohjatut tulot olivat olleet todellisuudessa yhtiön tuloa ja asiassa oli siten ollut kysymys VML 28 §:ssä tarkoitettua veronkierrosta. Koska osakas oli ollut yhtiön hallituksen ainoa varsinainen jäsen, hänellä oli ollut mahdollisuus antaa tarkastuskertomukseen vastineita ja lausua tarkastuskertomuksessa esitetyistä seikoista. Osakas oli myös oikaisuvaatimuksessaan ottanut kantaa veronkiertopykälän soveltamiseen asiassa. Hallinto-oikeus katsoi näissä oloissa, että osakkaan verotuksessa, jossa oli kyse peitelystä osingosta, oli pidettävä riittävänä sitä, että veronkiertämistä koskeva säännös oli merkitty yhtiön verotarkastuskertomukseen.

Palkkaa vai työkorvausta

Hallinto-oikeus antoi edellä mainittujen kahden päätöksen lisäksi myös kolmannen päätöksen⁹⁷, jossa aineellisesti oli kyse palkan ja työkorvauksen välisestä rajanvedosta. Valittajayhtiö K Oy oli tehnyt sopimuksen A Oy:n ja siellä työskentelevän henkilön kanssa myyntijohtajan tehtävistä. Korvaus perustui erikseen sovittuun provisioon. Myyntijohtaja toimii K Oy:n tiloissa ja myyntijohtaja oli K Oy:n asiakirjoissa merkitty ns. yhtiön avainhenkilöksi. Hänelle oli määrätty esimies ja käyttöön luovutettu yhtiön sähköpostiosoite. Hänellä oli käytössään K Oy:n auto ja tietokone. Autoa katsottiin käytetyn muuhunkin kuin K Oy:öön liittyvään toimintaan. Verotarkastuksessa myyntijohtajan työn katsottiin tapahtuvan työsuhteessa.

K Oy oli siis luovuttanut myyntijohtajan käyttöön auton, josta oli sovittu, että A Oy maksaa kuukausittain 320 euroa K Oy:lle. Sopimus alkoi 1.1.2009. Verotarkastuksessa havaittiin, että korvausta ei ollut maksettu. K Oy oli ryhtynyt laskuttamaan auton vuokria vasta jälkikäteen,

⁹⁶ Helsingin hallinto-oikeus 16.10.2012 nro 12/0981/6.

⁹⁷ Vaasan hallinto-oikeus 26.10.2012 nro 12/0524/3.

kun tarkastuksessa oli asiaan kiinnitetty huomiota. K Oy vetosi hallinto-oikeudessa siihen, että vuokranmaksusta oli aiemmin sovittu suullisesti. Suullinen sopimus oli muutettu kirjalliseksi vain asian dokumentoimiseksi oikaisuvaatimuksen täydentämistä varten. Kirjallisen maksusuunnitelman mukaan vuokran maksu alkoi kesällä 2011. Laskuttamattomat ajoneuvovuokrat oli kirjattu yhtiön kirjanpitoon varaston arvon lisäykseksi, jolloin vuokrat olivat kasvattaneet yhtiön verotettavaa tulosta. Yhtiö vetosi, että kyseessä olisi kaksinkertainen verotus, jos nykyinen päätös pysyisi voimassa.

Hallinto-oikeus hyväksyi valituksen ja poisti maksuunpanopäätökset. Perusteluina hallinto-oikeus totesi, että osapuolten tekemän sopimuksen sisältö on lähtökohtana, kun tulkitaan, onko syntynyt työsuhde vai ei. Osapuolten selvästi ilmaistu käsitys on ratkaiseva, jos olosuhteet ja osapuolten toiminta tukevat tätä käsitystä. Myyntijohtajalle ei ollut maksettu päivärahoja, korvaus oli maksettu provisiona, ei kuukausikorvauksena, eikä hänelle ollut järjestetty mitään sosiaaliturvaa. Vaikka hänelle oli nimetty esimies, ei ollut selkeästi havaittavissa, että esimiehellä olisi ollut todellista johto- ja valvontaoikeutta. Hänellä ei myöskään ollut työaika. Myyntijohtajalla oli myös muita edustuksia, vaikka sopimuksen mukaan hänellä ei ollut oikeutta sopia muita tuote- tai palveluedustuksia ilman esimiehen lupaa.

Hallinto-oikeuden mukaan todelliset työskentelyolosuhteet kuitenkin viime kädessä ratkaisivat asian. Hallinto-oikeus katsoi, että sinänsä verotarkastuskertomuksessa mainitut seikat puhuivat työsuhteen puolesta. Tosiasiallisten seikkojen perusteella, kokonaisuutena arvioiden, myyntijohtaja ei ollut kuitenkaan toiminut K Oy:n johdon ja valvonnan alaisena siten kuin työsopimuslaissa tarkoitetaan.

Osakkuusasemaan perustuvat edut

Muun muassa kahdessa tapauksessa⁹⁸ oli kyse yhtiön osakkaan saamista eduista, jotka hallinto-oikeus katsoi perustuvan osakkuusasemaan. Molemmissa tapauksissa oli kyse yhtiön enemmistöosakkaan omista ajoista yhtiön autolla. Verotarkastuksessa oli esitetty verotettavaksi autoetu ko. henkilöiden osalta. Hallinto-oikeus totesi, että palkka on korvaus työsuorituksesta. Autoetua ei ollut kirjanpidossa käsitelty palkkana. Mikäli osakkaan katsottaisiin saaneen autoedun, etu oli näissä olosuhteissa ensisijaisesti perustunut osakkuusasemaan. Etua ei siten voitu katsoa palkaksi, josta yhtiön olisi tullut toimittaa ennakonpidätys ja maksaa työnantajan sosiaaliturvamaksu.

⁹⁸ Turun hallinto-oikeus 8.6.2012 nro 12/0354/3 ja 21.11.2012 nro 12/0659/3.

Seuraavassa tapauksessa⁹⁹ oli kyse vastaavanlaisesta asiasta. Verotoimisto oli jälkiverotuksin lisännyt henkilön A tuloon B Oy:ltä saaduksi katsottuja auto-, moottoripyörä- ja puhelinetuja. A ei ollut osakkaana yhtiössä, mutta hänen avopuolisonsa omisti yhtiöstä 49 %. A työskenteli kokopäiväisesti yhtiön palveluksessa.

Oikeuskäytännön mukaan osakkaan omaisen yhtiöltä saamien etujen verotuskohtelu riippuu siitä, miten etuja on käsitelty yhtiön kirjanpidossa. Jos yhtiö ei ole käsitellyt antamiaan etuja kirjanpidossa palkkana, etujen katsotaan perustuvan osakkuusasemaan ja edut verotetaan osakkaan saamana peiteltyinä osinkona.

Yhtiö ei ollut palkkakirjanpitonsa mukaan antanut A:lle luontoisetuja. Sikäli kun A oli saanut yhtiöltä käyttönsä puhelimen, auton tai muita vastaavia etuja, etujen oli katsottava perustuneen hänen avopuolisonsa osakasasemaan. Mahdollisten etujen arvoa ei näin ollen voitu jälkiverotuksin lisätä luontoisetuina A:n tuloon.

Matkakustannusten korvaukset

Kaksi hyväksytyistä valituksista liittyi matkakustannusten korvauksiin.

Ensimmäisessä tapauksessa¹⁰⁰ Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti tapauksesta, jossa oikaisulautakunta oli oikaissut verotusta verotarkastajien esityksestä poiketen. Yhtiö oli maksanut U:lle päivärahoja ja kilometrikorvauksia matkoista kotoa ravintoloihin, joissa U työskenteli järjestyksenvalvojana. Tarkastuksessa ravintoloiden oli katsottu olevan U:n varsinaisia työpaikkoja. Yhtiön käytännön mukaan se ei ollut maksanut päivärahoja työntekijän asuinpaikkakunnalla lähinnä sijaitseviin ravintoloihin tehdyistä matkoista, koska näitä oli pidetty työntekijän varsinaisina työpaikkoina. Yhtiö oli katsonut toisella paikkakunnalla sijaitsevan ravintolan erityiseksi työntekemispaijaksi ja maksanut näistä matkoista kilometrikorvaukset ja puolipäivärahan.

Oikaisulautakunta oli katsonut, verotarkastajien esityksestä poiketen, eri paikkakunnalla sijaitsevassa ravintolassa työskentelyn erityisellä työntekemispaijalla työskentelyksi. Hallinto-oikeus kumosi oikaisulautakunnan päätöksen ja palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi. Hallinto-oikeus totesi, että näissä olosuhteissa kaikkia neljää ravintolaa oli pidettävä U:n varsinaisina työpaikkoina ja maksetut kilometrikorvaukset ja päivärahat oli katsottava veronalaiseksi tuloksi.

⁹⁹ Turun hallinto-oikeus 29.11.2012 nro 12/0673/3.

¹⁰⁰ Vaasan hallinto-oikeus 14.5.2012 nro 12/0248/3.

Toisessa tapauksessa¹⁰¹ A oli putkiasentajana työskennellyt useamman kuukauden ajan erityisellä työtekemispaikalla pääkaupunkiseudulla työnantajan määräyksestä. A oli asunut työnantajan järjestämässä asunnossa, joka oli ollut käytettävissä myös viikonloppuisin.

Verotarkastuksessa oli katsottu, että muilta kuin työssäolopäiviltä maksetut päivärahat oli maksettu perusteettomasti ja esitetty niiden lukemista A:n palkkatuloksi.

A ilmoitti, ettei ollut käynyt viikonloppuisin kotona toisella paikkakunnalla. A:n komennuksessa pääkaupunkiseudulle oli siis ollut kyse TVL 72.1 §:ssä ja Verohallituksen verovapaista matkakustannustenkorvauksista antaman päätöksen 3.1 §:ssä tarkoitetusta, tilapäisesti erityiselle työtekemispaikalle tehdystä työmatkasta, joka ei ollut keskeytynyt viikonloppujen ajaksi. A:lle viikonloppupäiviltäkin maksettuja päivärahoja oli siis pidettävä TVL 71.1 §:n nojalla verovapaina. A ei ollut myöskään veroilmoituksella vaatinut vähennettäväksi vakituisen asuntonsa ja Helsingin välisistä matkoista aiheutuneita kuluja.

Hallinto-oikeus hyväksyi A:n valituksen. Päätöksessä todettiin, mm. että ”verotarkastuksessa ei ole asiakirjoihin liitetyn verotarkastuskertomuksen otteen mukaan muuta todettu” Ilmeisesti verotarkastuksessa ei ollut saatu näyttöä siitä, että A olisi käynyt viikonloppuisin kotona toisella paikkakunnalla.

Lähdeverotus

Lähdeverotuksesta oli kyse tapauksessa¹⁰², jossa A Oy:lle oli verotarkastuskertomuksen perusteella maksuunpantu ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja verovuodelta 2003. Sittemmin oli ilmennyt, että maksuunpanojen perustana olleiden suoritusten saajat olivat rajoitetusti verovelvollisia. Verotoimisto oli vuonna 2010 tekemällään oikaisupäätöksellä poistanut maksuunpannut ennakonpidätykset ja työnantajan sosiaaliturvamaksut. Verotoimisto ei ollut maksuunpannut perimätöntä lähdeveroa, koska maksuunpano olisi tullut toimittaa viimeistään vuonna 2009. Hallinto-oikeus kumosi Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön valituksesta oikaisupäätöksen ja palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi.

A pyysi valituslupaa KHO:lta. Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään 2014:25, että ennakkoperintälain ja lähdeverolain mukaisissa maksuunpanoissa oli kysymys eri veroista ja suorituksen maksajan kannalta oikeusvaikutuksiltaan erilaisista suorituksista. Asiaa ei voitu tarkastella kokonaisuutena, kuten hallinto-oikeus oli tehnyt, vaan oikeutta toisaalta ennakkoperintälaissa tarkoitettujen verojen ja maksujen ja toisaalta lähdeverolaissa tarkoitettun

¹⁰¹ Turun hallinto-oikeus 18.9.2012 nro 12/0504/3.

¹⁰² Helsingin hallinto-oikeus 18.1.2012 nro 12/0030/4.

lähdeveron maksuunpanoon oli tarkasteltava itsenäisesti. Näin ollen myös laissa säädetty määräaika maksuunpanon toimittamiselle oli ratkaistava itsenäisesti ennakkoperintälain ja lähdeverolain soveltamistilanteissa. Se, että ennakonpidätystä ja työnantajan sosiaaliturvamaksua koskeva, vaikkakin myöhemmin virheelliseksi osoittautuva, maksuunpano toimitetaan laissa säädettyssä määräajassa, ei siten korvannut sitä, että lähdeveron maksuunpanoa ei ollut toimitettu oikeassa ajassa.

Asiaa ei ollut syytä arvioida toisin sillä perusteella, että lähdeveron perimiseen liittyvässä menettelyssä noudatetaan soveltuvien osien ennakonpidätystä koskevia ennakkoperintälain säännöksiä. Myöskään se veronkuittauksen kaltainen tilanne, että lähdeverolain 11.1 §:n mukaan suoritettavaksi määrätyn lähdeveron määrästä vähennetään samasta tulosta pidätetty ennako, ei vaikuttanut siihen, missä ajassa lähdeveron maksuunpano oli toimitettava.

Asian selvittämiseen ja näyttöön liittyviä tapauksia

Kiinteistövälittäjien matkakustannustenkorvaukset

Hyväksytyissä tapauksissa eräs merkittävä asiaryhmä oli kiinteistövälittäjät ja heidän matkakustannustenkorvaukset. Hyväksytyjen tapausten osalta peräti seitsemässä oli kyse kiinteistövälittäjien matkakustannustenkorvauksista. Tapaukset liittyivät viiteen eri Uudenmaan verotarkastusyksikön verotarkastukseen. Tapauksissa oli kyse siitä, että yhtiöiden verotarkastuksissa havaittujen yksittäisten virheellisyyksien vuoksi oli päätelty yhtiön kilometrikorvauskäytännön olleen epäluotettava ja yhtiön katsottu maksaneen työntekijöilleen EPL 13 §:n mukaista palkkaa verovapaiden kilometrikorvausten muodossa. Hallinto-oikeus totesi päätöksissään, että pelkästään sillä perusteella, että työnantajan joidenkin työntekijöiden ajopäiväkirjoissa ja matkalaskuissa havaittiin virheellisyyksiä, ei voitu päätellä, etteivät yksittäisen työntekijän työajoikseen ilmoittamat ajot pidä paikkaansa. Arvioverotuksen perusteita ei siten ollut olemassa, koska kyseisen työntekijän matkalaskuja ei ollut osoitettu virheellisiksi.

Tapauksissa hyväksyttävät ajokilometrit oli arvioitu siten, että oli selvitetty 50 asunnonvälitysliikkeen maksamat kilometrikorvaukset välittäjää kohti niiden Verohallinnolle antamista vuoden 2006 vuosi-ilmoituksista. Vertailutieto X kilometriä välittäjää kohti oli otettu perusteeksi arvioitaessa kunkin yksittäisen välittäjän työajot Y kilometriksi vuodessa. Tämän määrän ylimenevä osuus oli katsottu pääsääntöisesti työntekijän palkaksi.

Näissä tapauksissa kaikissa valittajana oli verovelvollinen. Päätöksistä Helsingin hallinto-oikeus on antanut neljä¹⁰³, Turun hallinto-oikeus kaksi¹⁰⁴ ja Hämeenlinnan hallinto-oikeus yhden¹⁰⁵.

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö oli valittajana yhdessä tapauksessa¹⁰⁶, jossa Sisä-Suomen verotuksen oikaisulautakunta oli ensin hyväksynyt verovelvollisen valituksen verotarkastajien esityksestä poiketen. Valituksessa Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö esitti perusteita, joiden mukaan ajopäiväkirja ja sen perusteella tehdyt matkalaskut olivat epäluotettavia. Tässäkin tapauksessa maksuunpanon perusteena oli käytetty arviota, joka oli perustunut edellä mainittuun laskelmaan muiden samalla alalla ja saman laatuissa olosuhteissa toimineiden kiinteistönvälittäjien ilmoittamiin työajoihin. Verovelvollinen ei kuitenkaan esittämillään selvityksillään pystynyt osoittamaan, että hänellä olisi ollut verovapaisiin kilometrikorvauksiin oikeuttavia työajoja Y kilometriä enempää. Hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, että koska matkalaskut oli todettu epäluotettaviksi eikä käytettävissä ollut luotettavaa selvitystä työajojen määrästä, määrä oli pitänyt vahvistaa arvion mukaan, eikä tuloon lisättävää määrää ollut pidettävä liian suurena.

Arvioverotuksen luonteeseen nähden on selvää, että verotarkastajilla on todistustaakka arvioverotuksen edellytysten olemassaolosta. Arvioverotuksen kynnyksen ylittyminen edellyttää konkreettista näyttöä veroilmoituksen epäluotettavuudesta, kuten veronalaisten tulojen ilmoittamatta jättämisestä.¹⁰⁷ Jos arvioverotuksen edellytyksistä on esitetty näyttö, on sen jälkeen verovelvollisen asiana osoittaa, että arvioitu määrä on liian korkea.¹⁰⁸

Arvioidut palkat

Hyväksytyissä valituksissa neljässä, edellä mainittujen kiinteistönvälittäjätapauksen lisäksi, oli kyse tapauksista, joissa verotarkastuksessa oli esitetty palkkoja arvioitavaksi

Ensimmäisen tapauksen¹⁰⁹ osalta ravintolan verotarkastuksessa yhtiön oli todettu palkkakirjanpidon mukaan maksaneen toimintaansa nähden huomattavan vähän palkkoja. Toiminnan edellyttämiksi henkilötuntimääräksi oli tarkastuksella saatu selvästi enemmän kuin yhtiön palkkakirjanpitoon oli kirjattu palkkakuluja. Koska työvuorolistoja ei ollut saatu tarkastettavaksi, todellista työntekijämäärää ei voitu varmistaa. Tarkastuskertomuksessa oli

¹⁰³ Helsingin hallinto-oikeus 9.10.2012 nrot 12/0958/6, 12/0959/6 ja 12/0960/6 20.11.2012 nro 12/1118/6.

¹⁰⁴ Turun hallinto-oikeus 23.5.2012 nro 12/0305/3 ja 22.8.2012 nro 12/0432/3.

¹⁰⁵ Hämeenlinnan hallinto-oikeus 25.10.2012 nro 12/0640/1.

¹⁰⁶ Hämeenlinnan hallinto-oikeus 25.10.2012 nro 12/0637/1.

¹⁰⁷ Rynänen 2000, s. 176.

¹⁰⁸ Mm. Andersson 1996, s. 103 ja Rynänen 2001, Defensor Legis 2001, s. 279.

¹⁰⁹ Helsingin hallinto-oikeus 25.1.2012 nro 12/0054/6.

laskettu toiminnan vaatimat vähimmäistuntimäärät aukioloaikojen ja työvuorossa vaadittavien työntekijämäärien perusteella. Tarkastuksella ei saatu näyttöä ulkopuolisesta työvoimasta, joten työ katsottiin teetetyksi vakituisilla työntekijöillä. Tätä tuki seikka, että useille tuntipalkkalaisille oli maksettu palkkaa joka kuukausi saman verran ja samojen tuntimäärien mukaan. Nyt puheena olevalle henkilö A:lle katsottiin maksetun ns. pimeää palkkaa. A kiisti saaneensa pimeää palkkaa ja väitti olleensa ravintolassa osa-aikainen työntekijä. Hallinto-oikeus katsoi, että asiassa ei ollut näiden laskelmien lisäksi esitetty näyttöä siitä, että A:lle olisi maksettu ns. pimeää palkkaa, jota ei olisi ilmoitettu veroviranomaiselle.

Hallinto-oikeus toi perusteluissaan esille myös samaan yhtiöön ja henkilöön liittyneen aikaisemman rikosprosessin ja sen lopputuloksen. Hovioikeus oli vuonna 2009 antanut tuomion asiassa, joka koski syytettä törkeästä veropetoksesta, joka on perustunut epäilyyn ko. yhtiön ravintoloissa maksetuista pimeistä palkoista. A:ta oli syytetty avunannosta veropetokseen pimeiden palkkojen vastaanottamisen perusteella. Hovioikeus katsoi, etteivät verotarkastuksesta ilmenevät seikat muun syytettä tukevan näytön puuttuessa riitä osoittamaan, että A olisi vastaanottanut pimeänä maksettua palkkaa. Hovioikeus oli hylännyt A:ta koskeneen syytteen avunannosta veropetokseen.

Ennakkoperintään liittyi myös toinen tapaus¹¹⁰, jossa yhtiön verotarkastuksessa oli esitetty palkkatuloa verotettavaksi henkilö B:n osalta. B kiisti työskennelleensä yhtiön palveluksessa. Tähän liittyen hän oli liittänyt valituskirjelmään lainvoimaisen käräjäoikeuden antaman tuomion, jossa B:n syyte syyllistymisestä petokseen oli hylätty. Tuomion perusteluiden mukaan, B:n esittämän todistelun perusteella, asiassa oli jäänyt järkevää epäily siitä, ettei B ollut työskennellyt yhtiössä aikana, jota syyte koski. Tuomio ei ole ollut käytettävissä nyt esillä olevan asian aikaisempien käsittelyvaiheiden aikana. Hallinto-oikeus ei ottanut ensiasteena välittömästi ratkaistavaksi, mikä merkitys tuomiolle oli palkkatulona verotettavien erien arvioimisen kannalta asiassa annettava, vaan palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi.

Erään tapauksen¹¹¹ osalta verotarkastuksessa hankittu näyttö oli liian puutteellinen. Verotarkastuksessa matkalaskut oli todettu puutteellisiksi ja epäluotettaviksi, joten verotus oli toimitettu arvioimalla. Verovirasto oli toimittanut veronokaisun verovelvollisen vahingoksi siten, että puolet maksetuista kilometrikorvauksista oli katsottu veronalaiseksi palkkatuloksi. Verovirasto tai oikaisulautakunta ei ollut perustellut tekemäänsä arviota palkaksi katsottavasta

¹¹⁰ Helsingin hallinto-oikeus 13.4.2012 nro 12/0453/3.

¹¹¹ Kouvolan hallinto-oikeus 10.10.2012 nro 12/0559/2.

määrästä muutoin kuin toteamalla, ettei muutoksenhakija ollut osoittanut arviota liian suureksi. Muutoksenhakija oli kuitenkin toimittanut ajopäiväkirjansa ja listauksen toimeksiannoistaan sekä valituksen liitteenä otteen autonsa huoltokirjasta. Veroviranomaisella oli lisäksi käytössään vertailutietoa muiden samalla alalla työskentelevien työmatka-ajoista. Hallinto-oikeus katsoi, että verotusta oli voitu oikaista verovelvollisen vahingoksi, koska muutoksenhakijan palkaksi katsottavia kilometrikorvauksia ja palkkaa oli jäänyt säännönmukaisessa verotuksessa ilmoittamatta ja verottamatta. Hallinto-oikeus totesi kuitenkin, että verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi ei voida suorittaa arvioimalla ilman, että arvio perustuu todennettaviin seikkoihin ja perustellaan verovelvolliselle. Tästä syystä hallinto-oikeus palautti asian verotoimistolle uudelleen käsiteltäväksi. Hallinto-oikeus vielä lisäksi totesi, että tuloon lisättävää veron määrää arvioitaessa, verovelvolliselle on osoitettava ne vertailutiedot, joihin toimitettava verotus perustuu. Mikäli vertailutietoja ei voida osoittaa, on siihen mainittava syy.

Yhteenveto

Ennakkoperintään liittyvät valitukset olivat hyvin monenlaisia ja kattoivat aihepiirit, joita verotarkastuksissakin usein pohditaan. Näytöstä oli kyse muun muassa palkkojen arviointiin liittyvissä kysymyksissä sekä matkakustannustenkorvausten katsomisessa osin palkaksi. Laintulkinnan osalta klassinen kysymys on palkan ja työkorvauksen rajanveto. Edut ovat toinen ryhmä, joiden osalta joudutaan pohtimaan, onko etu saatu osakkuusaseman perusteella. Tällä on se merkitys verotetaanko etu palkkana vai peiteltyä osinkona.

Ennakkoperinnän osalta osittain hyväksytyissä tapauksissa useammassa oli kyse arvioitujen määrien alentamisesta. Kiinteistönvälittäjät oli eräs ryhmä, joiden palkaksi arvioituja kilometrikorvauksia alennettiin. Tällaisissa tapauksissa ko. henkilöt olivat pystyneet esittämään uskottavan näytön siitä, että heidän työajonsa olivat suuremmat kuin verotarkastuksessa oli arvioitu.

Lisäksi osittain hyväksytyissä oli myös tapauksia, joissa varsinainen päävaatimus hylättiin, mutta veronkorotus alennettiin tai poistettiin kokonaan.

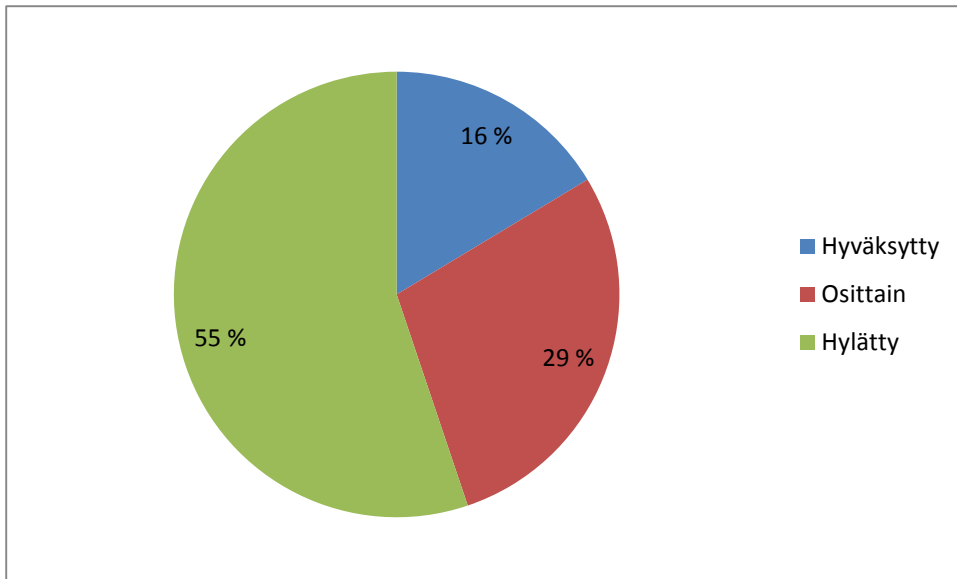
3.3.4 Henkilöverotus

Verotarkastuksiin liittyviä henkilöverotusta/tuloverotusta koskevia päätöksiä hallinto-oikeus antoi vuonna 2012 yhteensä 116 kappaletta. Valitus hyväksyttiin 19 tapauksessa, 33

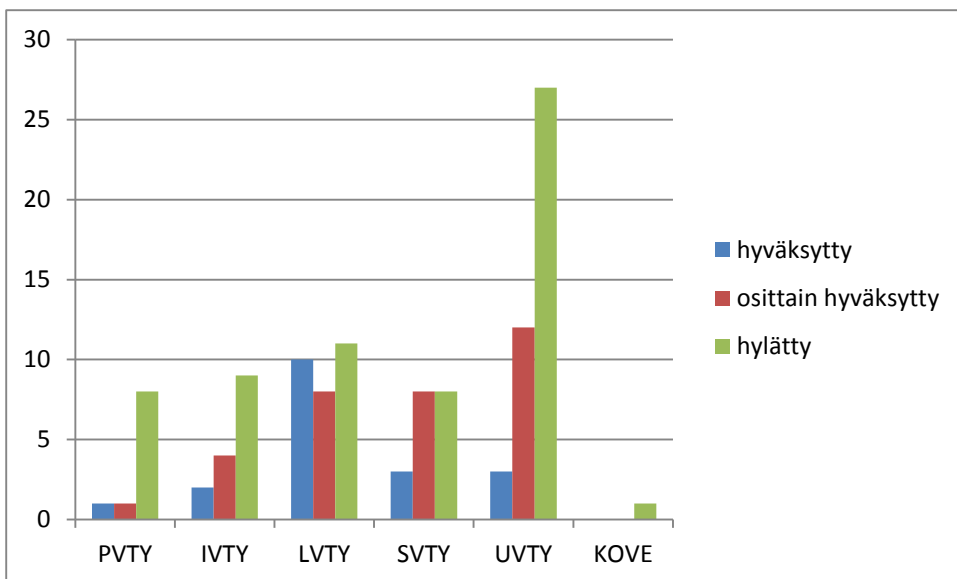
tapauksessa valitus hyväksyttiin osittain ja hylättiin 64 tapauksessa. Hylätyissä tapauksissa on mukana valitukset, joita hallinto-oikeus ei ottanut tutkittavaksi lainkaan sekä eri syistä rauenneet tapaukset.

Päätösten verotarkastusyksikkökohtainen luokittelu on tehty yhtiön verotarkastuksen suorittaneen yksikön mukaisesti.

Henkilöverotusta koskevien päätösten jakaantuminen prosenttiosuuksittain



Oheisessa taulukossa on esitetty verotarkastusyksiköittäin henkilöverotusta koskevien päätösten jakaantuminen.

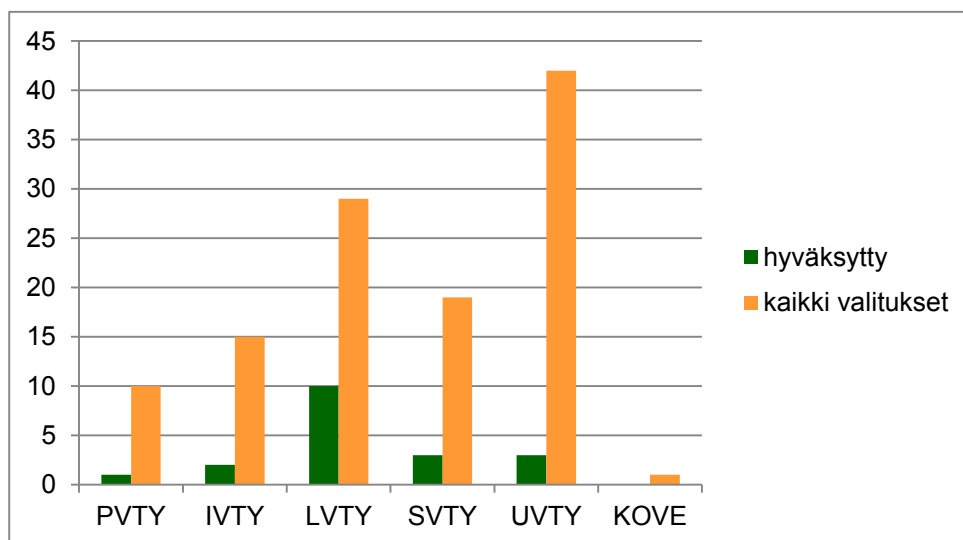


Henkilöverotuksen osalta hallinto-oikeuteen tehty valitus hyväksyttiin 19 tapauksessa. Tämä on 16 % kokonaismäärästä. Hyväksytyjen valitusten osuus vaihteli yksiköittäin. Pohjois-Suomen osalta hyväksyttiin 10 %, Itä-Suomen osalta 13 %, Länsi-Suomen osalta 34,5 %, Sisä-Suomen osalta 16 % ja Uudenmaan osalta 7 % valituksista. Konserniverokeskuksen osalta yhtään valitusta ei hyväksytty. Länsi-Suomen osalta hyväksymisprosentti oli poikkeuksellisen korkea. Uudenmaan osalta puolestaan hyväksytyjen osuus oli varsin pieni.

Hyväksytyissä tapauksissa Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö oli valittajana kahdessa tapauksessa. Molemmat olivat nykyisen Länsi-Suomen verotarkastusyksikön kohteita.

Henkilöverotusta koskevat hyväksytyt valitukset liittyivät 11 tapauksessa peitellyn osingon kysymyksiin (VML 29 §). Kaksi tapausta liittyi palkkatulon verottamiseen, yksi tapaus osakaslainan verottamiseen ja yksi tapaus¹¹² siihen, oliko kyseessä Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö vai ei. Lisäksi hyväksytyissä tapauksissa oli mukana neljä sellaista tapausta, joissa oli kyse niin ikään siitä, oliko kyse Suomessa yleisesti verovelvollisista henkilöistä. Näissä tapauksissa hallinto-oikeus kumosi jälkiverotukset ja palautti asiat Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi uuden selvityksen ja asian selvittämättömyyden vuoksi.

Hyväksytyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin

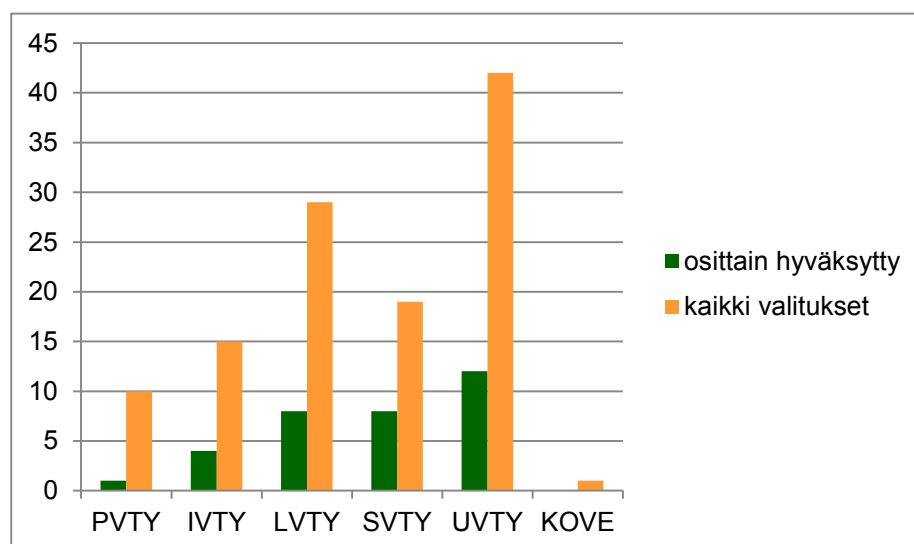


¹¹² Helsingin hallinto-oikeus 23.11.2012 nro 12/1421/3.

Henkilöverotuksen osalta valitus hyväksyttiin osittain 33 tapauksessa. Tämä on 28,5 % kokonaismäärästä.

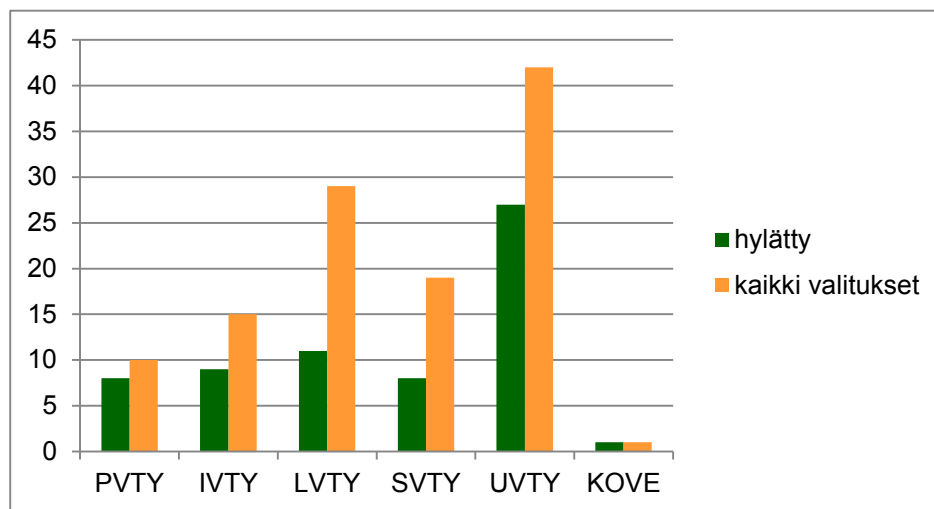
Oheisessa taulukossa on tiedot verotarkastusyksiköittäin osittain hyväksytyistä tapauksista. Osittain hyväksytyjen valitusten määrä vaihteli yksiköittäin 0-42 %:n välillä. Pohjois-Suomen valitusten osalta osittain hyväksyttiin 10 %, Itä-Suomen osalta 27 %, Länsi-Suomen osalta 28 %, Sisä-Suomen osalta 42 % ja Uudenmaan osalta 29 %. Konzerniverokeskuksen osalta yhtään tapausta ei hyväksytty osittain. Keskimäärin 28 % tapauksista hyväksyttiin osittain. Osittain hyväksytyissä tapauksissa valtaosassa oli kyse siitä, että verotarkastuksessa esitettyjä määriä oli alennettu joko varsinaisen asiakasyömyksen tai veronkorotuksen osalta.

Osittain hyväksytyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



Henkilöverotuksen osalta verovelvollisen valitus hylättiin 64 tapauksessa. Tämä on 55 % kokonaismäärästä. Hylättyjen valitusten määrä vaihteli yksiköittäin 38–100 %:n välillä. Pohjois-Suomen osalta valituksista hylättiin 80 %, Itä-Suomen osalta 60 %, Länsi-Suomen osalta 38 %, Sisä-Suomen osalta 42 %, Uudenmaan osalta 64 % ja Konzerniverokeskuksen osalta 100 %.

Hylättyjen tapausten osuus kaikista valituksista verotarkastusyksiköittäin



Käytännön tapauksia

Seuraavassa on esitelty pääpiirteissään osa hyväksytyistä päätöksistä. Esiteltävät tapaukset on valittu sillä perusteella, että niissä käsitellyt asiat ovat keskeisiä verotarkastustyön kannalta. Käsiteltävän asian kannalta marginaaliset tai muuten vähemmän merkitykselliset tapaukset on jätetty pois. Tapaukset on jaoteltu asian selvittämiseen ja näyttöön liittyviin kysymyksiin sekä laintulkintakysymyksiin. Lisäksi tapauksia on ryhmitelty aineellisten verotuskysymysten mukaan. Tapauksia esiteltäessä on pyritty tuomaan esiin se, miltä osin verotarkastuksessa asiaa on puutteellisesti selvitetty tai miltä osin näyttö on ollut riittämätön. Vastaavasti laintulkintaan liittyvissä tapauksissa on pyritty tuomaan esiin se, miltä osin asia on ollut tulkinnanvarainen. Hyväksytyistä tapauksista hieman yli puolet liittyi asian selvittämiseen ja näytön arviointiin liittyviin kysymyksiin.

Asian selvittämiseen ja näyttöön liittyviä tapauksia

Peitellyn osingon tapauksia

Yhdessä näytön arviointiin liittyvässä tapauksessa¹¹³ oli kyse siitä, että verotarkastuksessa oli tehty johtopäätös valittajan yksityisautojen polttoainekulujen sisällyttämisestä yhtiön kirjanpitoon sillä perusteella, että valittajan pankkitiliotteiden ja luottokorttilaskujen perusteella yksityisautoja on todettu tankatun erittäin vähän ilmoitettuihin ajokilometrimääriin verrattuna. Valittaja kiisti peitellyn osingon perusteen ja totesi mm, että yksityisautojen tankkauksia oli

¹¹³ Kuopion hallinto-oikeus 28.5.2012 nro 12/0185/1.

tehty käteisellä. Valittaja totesi lisäksi, että asiassa ei ollut osoitettu yhtiön polttoainekuluja liian suuriksi tai sitä, etteivätkö tankkaukset liittyisi yhtiön elinkeinotoimintaan. Käteisvarojen olemassa olosta oli verotarkastuksessa esitetty jäljennöksiä mm. lahja- ja velkakirjoista.

Hallinto-oikeus totesi päätöksessään, että verotarkastuskertomuksesta ei ilmennyt, eikä asiassa ollut muutoinkaan esitetty selvitystä siitä, että yhtiön polttoainekulut olisivat olleet yhtiön käytössä olleisiin ajoneuvoihin ja niillä ajettuihin kilometrimääriin nähden normaalia suuremmat. Asiassa ei myöskään ilmennyt, että verotarkastuksessa olisi saatu näyttöä yhtiön kirjanpitoon viedyistä osakkaiden yksityisautojen polttoaineostoista. Yhtiön osakkailla ei ole velvollisuutta tehdä merkintöjä omistamiensa autojen käytöstä ja niiden polttoainetankkauksista. Näin ollen asiassa ei ollut hallinto-oikeuden mukaan näytetty, että kirjanpitoon olisi kirjattu yksityisiä polttoaineostoja eikä edellytyksiä peitellyn osingon verottamiselle ollut. Yhtiötä koskevaa valitusta¹¹⁴ on käsitelty elinkeinoverotusta koskevassa osiossa.

Muutaman tapauksen osalta voidaan selkeästi todeta, että verotusesitysten pohjana oleva näyttö oli ollut puutteellista. Mm. yhdessä tapauksessa¹¹⁵ oli kyse siitä, oliko liikehuoneistosta ja sen vastikkeista maksettu käypä hintaa. Verotarkastuksessa ei ollut hyväksytty verovelvollisen esittämiä selvityksiä vastikeperusteiden määräytymisestä ja huoneistojen arvosta, koska ne eivät olleet puolueettoman tahon antamia. Liikehuoneiston käypää arvoa ja vastikeperustetta arvioitaessa verotarkastajat eivät kuitenkaan olleet esittäneet, mihin heidän oma arvionsa oli perustunut. Verotarkastuksessa verovelvollisen selvitys oli hylätty, vaikka se oli perustunut tietoihin muista saman kaupungin asunto-osakeyhtiöistä. Hallinto-oikeus erikseen totesi, että Verohallinnon on näytettävä verosta vapautumisen tarkoituksen olemassaolo, jotta VML 28 §:ää voidaan soveltaa.

Hallinto-oikeudelle tehtyyn valitukseen oli liitetty ulkopuolisen riippumattoman kiinteistöalan asiantuntijan selvitys normaalista käytännöstä vastikeperusteen määräytymisestä ja huoneistojen arvosta. Koska hallinto-oikeudelle esitetty lausunto ei ollut Verohallinnon käytössä ratkaisua tehtäessä, hallinto-oikeus ei ottanut tutkittavaksi, mikä merkitys esitetyllä selvityksellä oli asiaa ratkaistaessa vaan palautti asian uudelleen käsiteltäväksi.

Toisessa tapauksessa¹¹⁶ oli kyse ulkomaille suuntautuvan työmatkan katsomisesta osittain virkistysmatkaksi. Verotarkastuksessa matkasta puolet oli katsottu virkistysmatkan osuudeksi ja

¹¹⁴ Kuopion hallinto-oikeus 28.5.2012 nro 12/0186/1

¹¹⁵ Kuopion hallinto-oikeus 27.4.2012 nro 12/0157/1.

¹¹⁶ Hämeenlinnan hallinto-oikeus 30.1.2012 nro 12/0071/1.

tältä osin palkaksi. Hallinto-oikeuden päätös oli hyvin lyhyt, mutta perusteluissaan se totesi, että matkaohjelmasta esitetty selvitys ja se seikka, että henkilön työtehtäviin oli kuulunut osallistuminen matkan järjestelyihin ja toimiminen toisena matkanjohtajana, ei matkaa voida pitää hänen osaltaan osaksikaan virkistysmatkana. Matkaohjelmasta oli selvinnyt, että vain yhtenä päivänä neljästä oli ollut vapaata aikaa tutustua kaupunkiin. Hallinto-oikeuden päätöksestä ei käynyt ilmi miten asiaa oli verotarkastuksessa selvitetty, mutta hyvin olennaista olisi, että matkaohjelma olisi jo verotarkastuksessa pyydetty esittämään.

Kansainvälisiä liitántöjä oli tapauksella¹¹⁷, jossa ulkomaisesta yhtiöstä katsottiin saadun peiteltyä osinkoa ja se esitettiin verotettavaksi yhtiön tosiasiallisilla osakkailla. Nyt valittajana ollut henkilö A kiisti olleensa ko. yhtiön muodollinen tai myöskään tosiasiallinen omistaja. A oli niin verotarkastuksessa kuin oikaisuvaatimusta tehdessään ilmoittanut, ettei tiedä kuka yhtiön omistaa ja kuka liiketoimintaa tosiasiallisesti johtaa. Asiassa oli vireillä myös esitutkinta veropetoksen osalta. Poliisi oli pyytänyt oikeusapua ulkomailta veropetoksen tutkintaa varten. Asiassa saatu selvitys tuki sitä, ettei A ollut yhtiössä tosiasiallinen omistaja. Verotarkastaja oli antanut lausunnon poliisille tähän liittyen ja todennut, että jos verotarkastusta tehtäessä yhtiön omistussuhteet olisivat olleet selvillä, peitelty osinko olisi esitetty verotettavaksi kokonaisuudessaan toisella henkilöllä. Verotarkastaja totesi lausunnossaan, että tietoihin liittyvän käyttörajoituksen vuoksi verotukseen ei voida esittää viranomaisaloitteisesti korjausta. Verotarkastajan mukaan oikeusapuvastauksessa oli todettu, että lähetettyjä tietoja ei saa käyttää muussa kuin siinä tutkinnassa ja syyte- ja hallintomenettelyssä, johon pyydettyä oikeusapua oli annettu. Näin ollen verotarkastaja oli katsonut, ettei hänen aiemmin antamaansa lausuntoa voida käyttää veroprosessissa. Hallinto-oikeus katsoi, että oikeusapuvastauksen tietojen käyttörajoitus tarkoittaa, että luovutetut tiedot eivät saa johtaa veropetostutkinnan lisäksi muihin viranomaisen aloittamiin, yksityisen vahingoksi tapahtuviin toimiin. Käyttörajoituksen ei voida katsoa estävän luovutetun tiedon käyttämistä jo toimitetun verotuksen kumoamista koskevassa asiassa, kun verovelvollinen on itse esittänyt tiedot häntä koskevan asian käsittelyn yhteydessä. Näin ollen tässä asiassa voitiin ottaa muun ohella huomioon kaikki henkilön esittämät selvitykset.

¹¹⁷ Helsingin hallinto-oikeus 16.10.2012 nro 12/0976/6.

Osakslaina

Toinen tapaus¹¹⁸, jolla oli kansainvälisiä liitäntöjä, liittyi osakslainan verottamisesta. Kyseessä oli monimutkainen ulkomaisen yhtiön verotarkastus. Yhtiö oli siirrellyt rahaa sekä useiden valuuttatilien että eurotilien välillä. Yhtiön kirjanpitoa säilytettiin ulkomailla. Verotarkastus perustui Suomesta takavarikoituun puutteelliseen aineistoon ja alustaviin laskelmiin, jonka pohjalta osakslainalaskelmat tehtiin. Tapauksen osalta hallinto-oikeudessa järjestettiin suullinen käsittely, jossa kuultiin useita todistajia. Yksi todistajista oli käynyt tutustumassa paikan päällä kyseisessä valtiossa yhtiön kirjanpitoaineistoon ja tapaamassa paikallista tilintarkastajaa. Tämä tilintarkastaja vahvisti, ettei osakslainaa ollut.

Hallinto-oikeus hyväksyi verovelvollisen valituksen ja katsoi jääneen näyttämättä, että henkilöllä olisi ollut TVL 53 a §:ssä tarkoitettua maksamatta olevaa osakslainaa yhtiöltä. Asiasta käy ilmi, että verotarkastuksen yhteydessä virka-apupyynnöä ei ollut tehty yhtiön kotipaikan veroviranomaisille.

Hallinto-oikeus viittaa perusteluissaan VML 26.4 §:ään, jonka mukaan verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiassa selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitettun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana.

Verovelvollisuus Suomessa

Kolme tapauksista¹¹⁹, jotka palautettiin uuden selvityksen vuoksi Verohallintoon uudelleen käsiteltäväksi, perustuivat virolaisten työntekijöiden työskentelyyn Suomessa. Verotarkastuksessa oli katsottu heidän virolaiselle työnantajayhtiölle muodostuneen kiinteä toimipaikka Suomeen. Työntekijät oli katsottu Suomessa yleisesti verovelvollisiksi. Heidän ansiotuloikseen oli luettu virolaisen yhtiön maksamat palkat. Jälkiverotus oli perustunut siihen, että virolaiset työntekijät olivat työskennelleet telakalla ja että telakka oli ollut heidän varsinainen työpaikkansa. A vaati, että palkan yhteydessä maksettavaksi sovitut verovapaat

¹¹⁸ Helsingin hallinto-oikeus 21.9.2012 nro 12/1199/4.

¹¹⁹ Turun hallinto-oikeus 12.12.2012 nro 12/0706/3, 12/0707/3, 12/0709/3.

päivärahat poistetaan tuloista. A kiisti hallinto-oikeudessa telakalla työskentelyn ja kertoi työskennelleensä rakennusmiehenä eri rakennustyömailla. A totesi vastaselityksessään, että häntä oli verotettu samasta tulosta myös Virossa. Hallinto-oikeus palautti asiat uudelleen käsiteltäväksi ja totesi, että asiassa on esitetty sellaista uutta selvitystä, joka ei ole ollut aiemmissa asian käsittelyvaiheissa käytettävissä ja jolla saattaa olla vaikutusta asian ratkaisuun. Edellä mainittujen valitusten yksityiskohdat erosivat hiukan toisistaan.

Lain tulkintaan liittyviä tapauksia

Hieman alle puolessa hyväksytyistä tapauksista voidaan katsoa olevan kyse enemmän lain tulkintaan kuin näyttökysymykseen liittyvästä asiasta. Nämä olivat kaikki peitellyn osingon tapauksia.

Peitellyn osingon tapauksia

Tapauksista neljä¹²⁰ liittyi saman yhtiön verotarkastuksen johdosta tehtyihin valituksiin. Niissä oli kyse siitä, että kommandiittiyhtiö, jonka ainoa vastuunalainen yhtiömies oli C Oy, oli lainannut rahaa yhtiöiden lähipiiriin kuuluvalla henkilö A:lle. Verotarkastuksessa katsottiin, että kommandiittiyhtiön antamat lainat oli VML 28 §:n ja 29 §:n perusteella katsottu C Oy:n osakkaille antamaksi peitellyksi osingoksi. Tämä oli mm. perustunut siihen, että lainoilla ei olisi ollut tosiasiallista takaisinmaksutarkoitusta.

Hallinto-oikeus totesi päätöksissään, että A oli saanut kyseessä olevat rahasuoritukset kommandiittiyhtiöstä. Riippumatta siitä, olivatko nämä rahasuoritukset perustuneet kommandiittiyhtiön toiminnallisen johdon tai sen vastuunalaisen yhtiömiehen päätökseen, suoritukset olivat tapahtuneet kommandiittiyhtiöstä. Koska C Oy ei ollut antanut A:lle VML 29.1 §:ssä tarkoitettua etua, ei osakkaita voitu siten verottaa peitelystä osingosta. Päätöstä tehtäessä Helsingin hallinto-oikeudella oli ollut käytössään tieto Turun hallinto-oikeuden asiassa tekemistä vastaavista päätöksistä sekä siitä, että yhtiön osalta tapaukseen liittyvä valitus on hyväksytty.

Kahdessa tapauksessa¹²¹ valittajana oli Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö. Nämä tapaukset liittyivät samaan asiaan, jossa oli kyse siitä kenellä peitelty osinko voitiin verottaa. Yhtiön ainoana osakkaana toimi henkilö A. Verotarkastuksessa oli katsottu, että yhtiössä ovat tosiasiallisesti toimineet henkilöt B ja C sekä esitetty, että C:tä verotetaan peitelystä osingosta.

¹²⁰ Turun hallinto-oikeus 21.6.2012 nrot 12/0385/3, 12/0386/3 ja 12/0387/3 ja Helsingin hallinto-oikeus 24.8.2012 nro 12/0782/6. Turun hallinto-oikeus äänesti ko. tapauksissa.

¹²¹ Helsingin hallinto-oikeus 16.3.2012 nrot 12/0333/3 ja 12/0334/3.

Verovirasto oli jälkiverotusta toimittaessaan katsonut, että oikea verotuksen kohde on osakkeenomistaja A eikä C, joka ei omista yhtiön osakkeita. Verotuksen oikaisulautakunta oli kumonnut jälkiverotuksen katsoen, ettei A ollut tosiasiallinen toimija yhtiössä.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö totesi valituksessaan, että esillä olevassa tapauksessa toteutuvat VML 29 §:n soveltamisen edellytykset¹²². Kysymyksessä on osakkaan omaisen osakeyhtiöstä saama etuus. Osakas ja omainen ovat läheisessä perhesuhteessa¹²³. Yhtiön täysikäinen omistaja on hyväksynyt omaisen menettelyn yhtiön varojen käytöstä tai ainakin suhtautunut siihen välinpitämättömästi.

Hallinto-oikeus totesi päätöksessään, että yhtiön ainoalla osakkaalla oli ollut valta päättää yhtiön asioista eikä asiassa ollut ilmennyt, ettei hänellä olisi ollut mahdollisuutta näin myös tosiasiallisesti menetellä. Asiassa ei ollut ilmennyt, että yhtiön omistussuhteet eivät olisi vastanneet tosiasioita. Yhtiön oli katsottava antaneen rahanarvoisen edun osakkaansa omaiselle VML 29.1 §:ssä tarkoitettulla tavalla. Yhtiön ainoaa osakasta A:ta oli tämän vuoksi voitu verottaa peitelystä osingosta.

Yhdessä tapauksessa¹²⁴ henkilön T tuloon oli lisätty peiteltyä osinkona hänelle maksetun vuokran ylisuureksi katsottu osuus. T ei ollut kyseisen yhtiön osakas. Hänen veljensä oli toiminut yhtiössä, mutta ei ollut osakkeenomistaja. Hallinto-oikeus katsoi, että kysymyksessä ei ollut osakkuusaseman perusteella saatu etu, eikä vuokran nimellä maksettuja määriä voitu siten millään perusteella lisätä hänen tuloonsa peiteltyä osinkona.

Yhteenveto

Valtaosa kaikista henkilöverotusta koskevista valituksista liittyi peiteltyyn osinkoon. Hallinto-oikeuteen tehtyjen valitusten osalta useammassa oli taustalla myös rikosprosessi samaan asiakokonaisuuteen liittyen. Hallinto-oikeudella oli ollut useammassa tapauksessa päätöstä tehtäessä käytettävissään myös annetut rikosoikeudelliset tuomiot. Useissa valituksissa oli vedottu valittajalle suotuisaan rikosoikeudelliseen tuomioon, jossa valittaja oli esimerkiksi todettu syyttömäksi tai asiasta oli annettu syyttämättäjättämispäätös. Hallinto-oikeus totesi kuitenkin perusteluissaan, että rikosasiaa koskeva päätös ei sisällä eikä voikaan sisältää sitovaa kannanottoa siitä, oliko nyt kysymyksessä oleva jälkiverotus ollut vero-oikeudellisesti

¹²² Soveltamisedellytyksiä ovat yhteisömuoto, osakasrelaatio, rahanarvoinen etuus, edun realisoituminen ja osakkuusasemaan perustuminen.

¹²³ Veli ja siskon puoliso.

¹²⁴ Turun hallinto-oikeus 21.11.2012 nro 12/0655/3.

perusteltu. Useissa tapauksissa rikosprosessi oli tuonut lisänäyttöä asiaan ja tällä saattoi olla merkitystä veroprosessin kannalta.

Muutamia päätöksiä oli annettu siitä, että tapauksissa, joissa oli esitetty verotettavaksi peiteltyä osinkoa, ei ollut lainkaan kyse VML 29 §:ssä mainitusta yhtiön osakkaan tai tämän hyväksi osakkuusaseman perusteella annetusta etuudesta. Muun muassa yhdessä tapauksessa¹²⁵ oli kyse siitä, että valittajalle maksetut kustannustenkorvaukset sekä muut erät esitettiin verotettavaksi peiteltynä osinkona, vaikka kyseessä ei ollut yhtiön osakas eikä ilmennyt, että valittaja olisi myöskään yhtiön osakkaan omainen. Edellytyksiä VML 29.1 §:n soveltamiselle ei siten ollut.

Erityisesti kansainvälisiä kytköksiä sisältäviin tapauksiin liittyen, asian selvittäminen ja riittävä näytön hankkiminen on ollut haasteellista. Mukana oli myös muutamia ulkomaalaisten työntekijöiden tekemiä valituksia siitä, ovatko he saamistaan tuloista verovelvollisia Suomessa. Verotarkastuksessa näytön hankkiminen todellisista työskentelyolosuhteista on tällaisissa tilanteissa toisinaan haastavaa.

3.3.5 Muut verot

Muiden verolajien osalta hallinto-oikeus antoi vuonna 2012 päätöksen viidessä tapauksessa. Näistä kolme liittyi maa- ja metsätalouteen ja kaksi koski varainsiirtoveroa. Varainsiirtoveroasiat liittyivät siihen, mistä arvosta varainsiirtovero määrätään. Molemmissa tapauksissa valitukset hyväksyttiin.

Molemmissa tapauksessa oli puhtaasti kyse väärästä laintulkinnasta. Ensimmäisessä tapauksessa yhtiö oli ostanut yhtiön ulkopuoliselta henkilöltä toisen yhtiön osakkeet 42 000 eurolla. Verotarkastuksessa osakkeiden käyväksi hinnaksi oli katsottu 100 000 euroa ja varainsiirtovero oli esitetty maksuunpantavaksi tästä käyvästä arvosta.¹²⁶ Toisessa tapauksessa tilanne oli vastaavanlainen.¹²⁷

Hallinto-oikeus totesi molempien päätösten perusteluissaan, että varainsiirtoverolain 20.1 §:n mukaan arvopaperin omistusoikeuden luovutuksessa vero lasketaan kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Varainsiirtoverolain 20.2 §:n mukaan käypää arvoa käytetään perusteena varainsiirtoverolain 4.4 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa, joissa on kysymys omaisuuden sijoittamisesta yhtiöön tai ottamisesta yhtiöstä. Asiassa ei siten sovelleta varainsiirtoverolain 20.2 §:ää, vaan vero lasketaan 20.1 §:n mukaisesti kauppahinnasta. Kaupan mahdollisella

¹²⁵ Kuopion hallinto-oikeus 8.11.2012 nro 12/0399/1.

¹²⁶ Turun hallinto-oikeus 21.11.2012 nro 12/0660/3.

¹²⁷ Turun hallinto-oikeus 21.11.2012 nro 12/0661/3.

alihintaisuudella ei ole vaikutusta veron määrään.

Maa- ja metsätalouteen liittyvistä valituksista hyväksyttiin osittain kaksi valitusta ja yksi hylättiin. Osittain hyväksytyjen valitusten osalta yhdessä oli kyse metsätalouden käytössä olevan auton ja mönkijän käyttökustannuksista.¹²⁸ Toisessa tapauksessa oli kyse mm. liiallisen yksityiskäytön verottamisesta ja menojen vähennyskelpoisuudesta.¹²⁹

Hylätyssä tapauksessa oli kyse siitä oliko harjoitettu hevostalous maatilatalouden tuloverolain (MVL, 543/1967) 2 §:ssä tarkoitettua maatalouden harjoittamista ja kuuluvatko saadut maataloustuet harrastusluonteiseksi katsottuun hevostalouteen vai verotetaanko ne maataloudentulona. Tuet katsottiin olevan veronalaista maatalouden tuloa¹³⁰

3.3.6 Menettelyasiat

Vuonna 2012 hallinto-oikeus antoi pelkästään ns. menettelyllisiin asioihin päätöksen 10 tapauksessa. Pääosin asiat koskivat veronkorotuksen ja veronlisäyksen määrää ja määräämistä sekä oikeudenkäyntikulujen korvaamista. Kolmen valituksen osalta hallinto-oikeus alensi veronkorotuksen määrää, muutoin valitukset hylättiin. Yhtä valitusta ei otettu lainkaan tutkittavaksi. Yhdessä tapauksessa valittajana oli Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, muissa verovelvollinen.

Useimmiten veronkorotus tai veronlisäysasioista sekä oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen liittyvistä asioista valitetaan varsinaisen verotusasian yhteydessä eikä erikseen.

Tässä tutkimuksessa ei paneuduta sen syvemmin veronkorotusten määräämiseen ja määrittämiseen liittyviin kysymyksiin.

3.4 Valitusten menestyminen eri hallinto-oikeuksissa

Tutkimuksessa hallinto-oikeuden päätökset on jaoteltu verotarkastusyksikkökohtaisesti, koska tarkoituksena on selvittää verotarkastusten perusteella tehtyjen verotuspäätösten pysyvyyttä hallinto-oikeudessa ja sitä kautta verotarkastusten laatua. Tämän vuoksi verotarkastusyksikkökohtainen lähestymistapa on perustellumpi kuin hallinto-oikeuskohtainen luokittelu. Kuten edellä on todettu, verotarkastusyksikkökohtainen luokittelu eroaa hieman

¹²⁸ Kuopion hallinto-oikeus 8.10.2012 nro 12/0367/1.

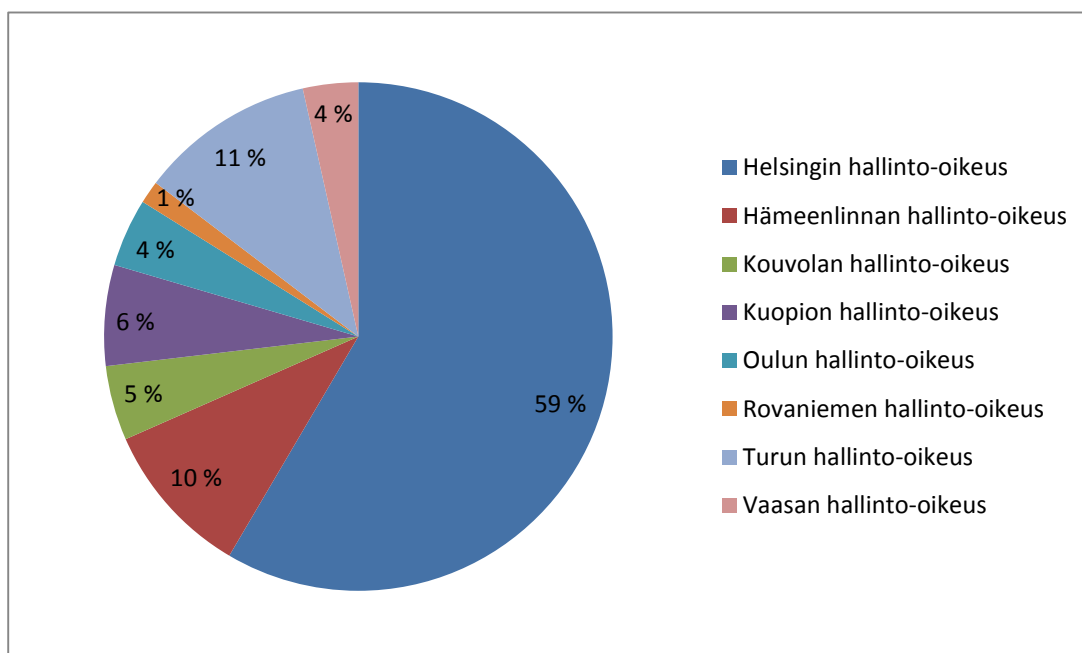
¹²⁹ Kuopion hallinto-oikeus 3.9.2012 nro 12/0333/1.

¹³⁰ Kuopion hallinto-oikeus 4.4.2012 nro 12/0134/1.

hallinto-oikeuskohtaisesta luokittelusta, koska hallinto-oikeuksien tuomiopiirit eroavat verotarkastusyksiköiden toiminta-alueesta.

Vertailun vuoksi ja hallinto-oikeuden yleisen ratkaisulinjan hahmottamisen vuoksi, esitetään luokittelu keskeisiltä osin myös hallinto-oikeuksittain, tosin hieman suppeampana kuin verotarkastusyksikkökohtainen luokittelu.

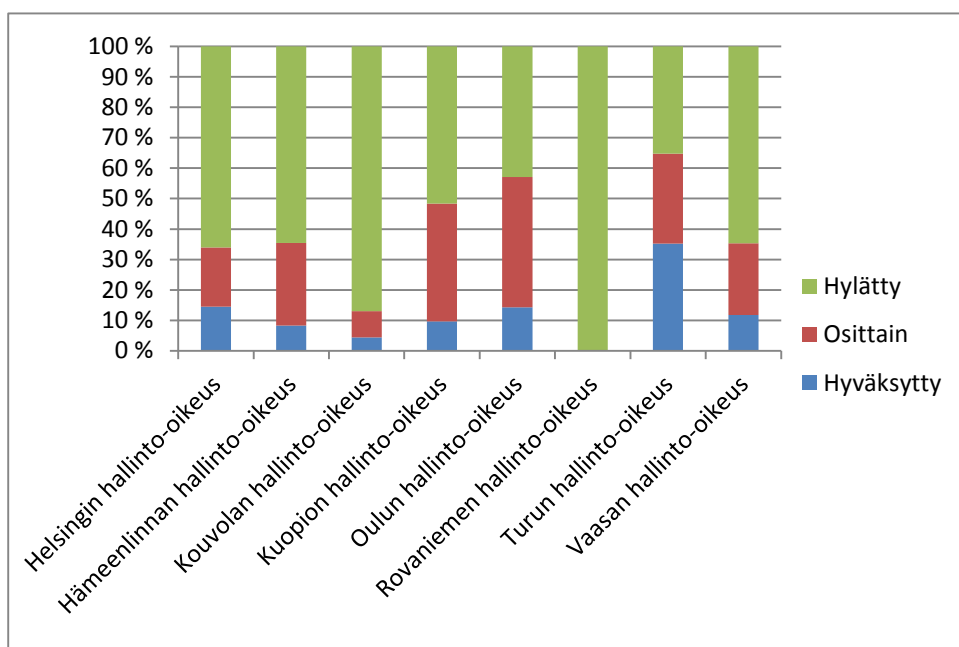
Oheisessa taulukossa on esitetty päätösten kokonaismäärät hallinto-oikeuksittain. Taulukosta on havaittavissa, että Helsingin hallinto-oikeus ratkaisee yli puolet kaikista verotarkastuksiin liittyvistä valituksista. Helsingin hallinto-oikeuden osalta on huomioitavaa, että kaikki arvonlisäveroa koskevat valitukset ratkaistaan Helsingin hallinto-oikeudessa. Hämeenlinnan hallinto-oikeus antoi 11 % kaikista päätöksistä ja Turun hallinto-oikeus 10 % kaikista päätöksistä.



Seuraavassa taulukossa on esitetty hallinto-oikeuksittain valitusten menestyminen. Taulukossa esitetyt luvut ovat päätösten kappalemääriä. Kunkin sarakkeen perässä oleva prosenttiluku ilmaisee hyväksytyjen, osittain hyväksytyjen ja hylättyjen valitusten osuuden jokaisen hallinto-oikeuden päätösten kokonaismäärästä.

	Hyväksytyt	%	Osittain	%	Hylätty	%	Yhteensä
Helsingin hallinto-oikeus	41	14	55	19	187	66	283
Hämeenlinnan hallinto-oikeus	4	8	13	27	31	65	48
Kuopion hallinto-oikeus	3	10	12	39	16	52	31
Kouvolan hallinto-oikeus	1	4	2	9	20	87	23
Oulun hallinto-oikeus	3	14	9	43	9	43	21
Rovaniemen hallinto-oikeus	0			0	7	100	7
Turun hallinto-oikeus	19	35	16	30	19	35	54
Vaasan hallinto-oikeus	2	12	4	24	11	65	17
Yhteensä	73	15	111	23	300	62	484

Oheisessa taulukossa samat tiedot on ilmaistu havainnollisemmin suhteellisena osuutena kunkin hallinto-oikeuden päätösten kokonaismäärästä.



Keskimäärin 15 % valituksista hyväksyttiin kokonaan. Hallinto-oikeuskohtaisesti on havaittavissa, että Turun hallinto-oikeuden osalta hyväksytyjen valitusten määrä on reilusti keskimääräistä suurempi. Turun hallinto-oikeus hyväksyi 35 prosenttia kaikista verotarkastuksiin liittyvistä valituksista. Rovaniemen hallinto-oikeus ei hyväksynyt yhtään valitusta, vaan hylkäsi kaikki. Rovaniemen hallinto-oikeuden osalta on otettava huomioon, että valituksia ei määrällisesti ollut kuin seitsemän. Kouvolan hallinto-oikeus hyväksyi vain yhden valituksen (4 %). Kouvolan hallinto-oikeudessa hylättyjen valitusten määrä oli peräti 87 %. Hämeenlinnan hallinto-oikeus hyväksyi 8 % valituksista. Kuopion hallinto-oikeus hyväksyi 10 % valituksista. Helsingin, Hämeenlinnan ja Vaasan hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntö

valituksen menestymisen suhteen on lähimpänä keskimääräistä jakaumaa otettaessa huomioon kaikki hallinto-oikeudet.

4 VEROPROSESSIN KESKEISIÄ KYSYMYKSIÄ

4.1 Asian selvittäminen

4.1.1 Selvittämisvelvollisuus verotarkastuksessa

Selvitysvelvollisuutta koskeva yleissäännös on ilmaistu VML 26.4 §:ssä.

”Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdolluuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitetun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana.”

Virallisperiaatteen mukaisesti veroviranomaiset vastaavat viime kädessä siitä, että verotus menettelynä toteutetaan lain mukaisesti ja oikea-aikaisesti. Veroviranomaisen tulee osallistua aktiivisesti asian selvittämiseen materiaalisesti oikean lopputuloksen saavuttamiseksi. Veroviranomaisen selvittämisvelvollisuuden laajuus vaihtelee asian laadun mukaan.¹³¹

Kuten edellä on todettu, verotarkastus on tarkoin säännelty viranomaistoimenpide. Käytännössä tarkastettavat tapaukset ovat hyvin erilaisia. Jotta sekä verovelvollisen että veronsaajan oikeusturva toteutuisi, riittävä asioiden selvittäminen on ensiarvoisen tärkeää. Keskeistä asian selvittämisessä on niin verovelvollisen oma myötävaikutusvelvollisuus asioiden selvittämiseen kuin verotarkastajan tekemät lisäselvitykset, riippuen siitä kummalla siihen on parempi mahdollisuus. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, on selvityksen esittäminen ensisijaisesti verovelvollisen asiana (VML 26.4 §).

Oikean veropäätöksen saavuttaminen ei ole sidoksissa vain siihen, kuinka verolakia tulkitaan, vaan myös siihen, kuinka hyvin verotuksen tosiasiapohja on selvitetty. Pelkistäen voidaankin todeta, että asiaan liittyvien tosiseikkojen tultua riittävän hyvin selvitettyksi, on oikeusnormin sovellettavuus tapaukseen laintulkintakysymys.¹³²

Verovelvollisen tiedonantovelvollisuus verotarkastuksessa on laaja. Varsinaisen

¹³¹ Rynnänen 2000, s. 24-25.

¹³² Rynnänen 2000, s. 50.

kirjanpitoaineiston lisäksi esittämisvelvollisuuden piiriin kuuluu kaikki muukin aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen verovelvollisen verotuksessa. Verotarkastaja harkitsee, mikä aineisto on tarkastuksen kannalta tarpeellista. Myös konekielisessä muodossa oleva aineisto on esitettävä. Kirjanpito ja muu esitettävä aineisto tulee luovuttaa tarkastettavaksi, vaikka se sisältäisikin verovelvollisen kannalta salassa pidettävää tietoa.¹³³

Peruslähtökohta on se, että verovelvollisen veroilmoitus on sisällöltään oikea. Mikäli tämä luottamus verotarkastuksessa horjuu, vastuu siirtyy verovelvolliselle, jonka on vastaavasti horjutettava tarkastuksessa saatua näyttöä. Minkälaisella selvityksellä tämän pystyy tekemään, riippuu esitettyjen todisteiden näyttöarvosta suhteessa verotarkastuksessa ilmi tulleisiin todisteisiin. Arvioon vaikuttaa oleellisesti myös se, kenellä asiassa on katsottava relevantin näytön suhteen olevan todistustaakka.¹³⁴

Asiat on tarkoitus selvittää mahdollisimman yksityiskohtaisesti jo tarkastuksen kuluessa. Koska veroviranomaiset ovat verotuksen asiantuntijoita, heillä on paremmat edellytykset suorittaa eri selvitystoimenpiteitä ja arvioida niiden tarpeellinen laajuus. Veroviranomaisten johtaessa verotustyön toteutumista, heidän tulee riittävän yksityiskohtaisesti osoittaa verovelvolliselle ne lisätiedot, jotka tämän tulee esittää verotuksen pohjaksi.¹³⁵ Pääsääntöisesti selvitys tapahtuu suullisesti, mutta verovelvolliselta voidaan pyytää myös kirjallisia selvityksiä. Kirjallisia selvityksiä pyydetessä pyritään arvioimaan niiden vaatima työmäärä suhteessa niistä saatavaan hyötyyn. Selvitysten pyytämistä rajoittaa etenkin suhteellisuusperiaate, jonka mukaan verovelvolliselta ei voida vaatia mahdottomia, eikä sellaista selvitystä, jonka esittäminen on epäsuhteessa selvityksestä saatavaan hyötyyn ja veronsaajaintressiin.¹³⁶

Virallisperiaatteen mukaisesti verotarkastaja hankkii kaikki selvitykset, jotka ovat asian ratkaisemiseksi tarpeellisia ja ovat hänen saatavissaan. Tietoja voidaan hankkia myös sivullisilta eli muilta kuin verovelvolliselta itseltään. Sivullisilta saatujen vertailutietojen avulla pyritään varmistamaan verovelvollisen kirjanpidossa olevien ja veroviranomaisille annettujen tietojen oikeellisuus. Tietoja voidaan hankkia muun muassa eri rekistereistä, muilta viranomaisilta, pankeilta ja verovelvollisen liikekumppaneilta.¹³⁷ Selvittämistointen käytännönjaon kannalta on lähdetty siitä, että veronsaaja voi usein paremmin selvittää, kuinka asiat yleensä ovat vastaavassa tilanteessa. Sen sijaan verovelvollisella on yleensä paremmat

¹³³ Verohallinto, Hyvä verotarkastustapa, tiedonantovelvollisuus verotarkastuksen yhteydessä, luku 3, kts. myös KHO 24.1.1995 taltio 0196, KHO 28.7.1994 taltio 3226 ja KHO 12.12.1995 taltio 5128.

¹³⁴ Pitkäranta 2005, s. 150.

¹³⁵ Rynänen 2000, s. 110.

¹³⁶ Rynänen 2000, s. 121.

¹³⁷ Verohallinto, Hyvä verotarkastustapa, Verotusasioiden selvittäminen ja ohjeiden antaminen, luku 5.5.

edellytykset selvittää asianhaarat, jotka ovat *tapauskohtaisia* hänen kyseisessä yksittäisessä veroasiassaan.¹³⁸

PL 21.1 § takaa jokaiselle oikeuden saada asiansa käsiteltyksi ilman aiheetonta viivytystä toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa. Hyvään hallintoon on katsottu kuuluvan, että asiat tulee käsitellä asian laatu ja muut siihen vaikuttavat olosuhteet huomioon ottaen kohtuullisessa ajassa.¹³⁹ Verotarkastuksen kesto saattaa aiheuttaa ristiriitaa verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen kanssa. Verotarkastus voi toisinaan venyä ajallisesti ja aiheuttaa näin haittaa tarkastettavan toiminnalle. Tarkastuksen kestoon vaikuttaa merkittävästi tarkastettavan materiaalin taso ja verovelvollisen omat toimet tarkastuksen nopeuttamiseksi. Oman lisänsä tuo sivullisilta hankittavat lisäselvitykset.¹⁴⁰

Toisinaan kirjanpidon taso ei ole kirjanpitolain mukainen. Aina kirjanpitoa ei ole laadittu lainkaan. Tositeaineisto saattaa olla puutteellinen tai sitä ei ole järjestetty asianmukaisesti. Harvinaista ei ole sekään, että kirjanpitomateriaali puuttuu täysin; se on joko hävitetty tahallisesti tai tahattomasti. Kaikissa näissä tilanteissa pitäisi kuitenkin pyrkiä saattamaan verotarkastus valmiiksi verovelvollisen oikeusturvanäkökohdat huomioiden. Kaikissa edellä mainituissa tilanteissa verovelvollisen myötävaikutusvelvollisuus ja aktiivinen selvitysvelvollisuus korostuvat.

Verovelvollisen jättäessä myötävaikutusvelvollisuutensa täyttämättä, vaikuttaa tämä näytön arviointiin siten, että täydeksi näytöksi saatetaan hyväksyä heikompi näyttö kuin sellaisessa tapauksessa, jossa verovelvollinen on täyttänyt velvollisuutensa.¹⁴¹

4.1.2 Itsekriminointisuojaajan vaikutus verotarkastukseen

Oikeudenmukaisen rikosoikeudenkäynnin keskeisiin takeisiin kuuluu rikoksesta epäillyn oikeus sekä esitutkinnassa että muussa viranomaismenettelyssä vaieta ja olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Tätä oikeutta kutsutaan itsekriminointisuojuksi. Yleisellä tasolla itsekriminointisuoja tarkoittaa sitä, että rikoksesta syytettyä tai epäiltyä ei saa pakottaa tai painostaa myötävaikuttamaan oman syyllisyytensä selvittämisessä. Säädoistasolla

¹³⁸ Ryytänen, Defensor Legis 2001, s. 265.

¹³⁹ Niemivuo-Keravuori 2003, s. 200-201.

¹⁴⁰ Toivanen, Verotus 1998, s. 287

¹⁴¹ Ryytänen 2000, s.113.

itsekriminointisuoja ilmenee sekä kansainvälisistä ihmisoikeussopimuksista¹⁴² että Suomen perustuslaista.¹⁴³

Jotta itsekriminointisuoja ulottaisi vaikutuksensa vireillä olevan rikosprosessin ulkopuolisiin menettelyihin, pitää seuraavien kriteerien täytyä: *samanaikaisuusvaatimus*, *yhteyksivaatimus*, *relevanttiusvaatimus*, *ns. palomuurin puuttuminen* sekä *pakko*.¹⁴⁴ Mikäli nämä kaikki edellytykset ovat olemassa, henkilöä pidetään itsekriminointisuojan tarkoittamassa mielessä syytettynä riippumatta siitä, missä prosessuaalisessa asemassa häntä kuullaan.¹⁴⁵ Itsekriminointisuoja ulottuu siis myös samanaikaisiin hallintoprosesseihin, kuten verotarkastukseen. Itsekriminointisuoja alkaa siitä, kun henkilö on saanut tiedon siitä, että esitutkintaviranomainen tutkii rikosasiaa, jossa häntä epäillään rikoksen tekijäksi. Tästä alkaen itsekriminointisuoja kestää siihen asti, kunnes asia on lainvoimaisella päätöksellä ratkaistu.¹⁴⁶

Korkein oikeus antoi päätöksen KKO 2011:46 verotarkastukseen ja itsekriminointisuojaan liittyen. Itsekriminointisuojan ulottuminen verotarkastusmenettelyyn merkitsee huomattavaa muutosta aikaisempaan käytäntöön. Käytännössä verotarkastusmenettelyssä ilmi tulleita tietoja oli käytetty hyväksi rikosasian esitutkinnassa ja myöhemmin oikeudenkäynnissä.

KKO 2011:46 Samanaikaisesti kun A:ta vastaan oli ollut vireillä veropetosta koskeva esitutkinta, Verohallinto oli tehnyt A:n yrityksessä verotarkastuksen. Syyttäjä vaati A:lle rangaistusta törkeästä veropetoksesta sillä perusteella, että A oli verotarkastuksessa antanut vääriä tietoja ja tämän vuoksi aiheuttanut tai yrittänyt aiheuttaa yrityksen tuloveron määräämisen liian alhaiseksi. Esitutkinta ja verotarkastus olivat koskeneet samaa A:n menettelyä. Korkein oikeus katsoi lausumillaan perusteilla, ettei A:n menettelyä verotarkastuksen yhteydessä voitu itsekriminointisuojaan liittyvistä syistä pitää rangaistavana. Syyte törkeästä veropetoksesta hylättiin.

Korkeimman oikeuden antaman päätöksen KKO 2011:46 mukaan oikeusohjeena voidaan pitää sitä, että itsekriminointisuojan tarkoittamassa mielessä syytettynä olevan henkilön oikeuksiin ei vaikuta se, missä menettelyssä häntä kuullaan. Mikäli itsekriminointisuojan antamisedellytykset ovat olemassa, rikosprosessin ulkopuolella kuultavan henkilön oikeudet eivät saa olla heikkommat kuin silloin, kun kuuleminen tapahtuu häntä vastaan olevassa rikosprosessissa. Tämä tarkoittaa sitä, että itsekriminointisuojan piirissä olevalla on oikeus jopa valehdella.¹⁴⁷

Itsekriminointisuoja vaikuttaa kahdella eri tavalla henkilön rikosprosessuaaliseen asemaan siitä riippuen, antaako henkilö häneltä vaadittuja tietoja tai toimiiko hän velvoitteen mukaisesti esi-

¹⁴² Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artikla ja YK:n kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen 14 artikla.

¹⁴³ Vuorenää 2011, s. 585.

¹⁴⁴ Edellytyksistä tarkemmin mm. Vuorenää 2011, s. 588–590.

¹⁴⁵ Vuorenää 2011, s. 588.

¹⁴⁶ Verohallinto, Harmaan talouden verotarkastukset s. 8.

¹⁴⁷ Timonen 2011, s. 406.

merkiksi asiakirjoja toimittamalla. Mikäli henkilö antaa tietoja tai toimittaa asiakirjoja, niitä ei voida käyttää langettavana näyttönä häntä vastaan, vaan niihin on kohdistettava hyödyntämiskielto rikosprosessissa. Tämä ei luonnollisesti estä sitä, että henkilö antaa nimenomaisen suostumuksen tietojen tai asiakirjojen käyttämiseen todisteena tai vetoaa niihin itse rikosprosessissa. Sen sijaan syytetyn vaatimuksesta tuomioistuimen on asetettava kyseisiä todisteita koskeva hyödyntämiskielto, joka merkitsee ehdotonta kieltoa käyttää todisteita oikeudenkäynnissä.

Mikäli henkilö taas ei anna häneltä vaadittuja tietoja tai asiakirjoja, hyödyntämiskieltoseuraamus ei tule kysymykseen, koska mitään todisteeksi kelpaavaa ei ole luovutettu. Sen sijaan tällaisessa tilanteessa henkilöä ei tule tuomita erikseen laiminlyönnistä noudattaa tiedonanto- tai toimimisvelvollisuutta.¹⁴⁸

Verotarkastusta ei pitäisi käyttää keinona saada näyttöä talousrikoksista. Ääritapauksessa poliisi, ulosottomies ja verotarkastaja tulisivat samanaikaisesti yhtiön toimitusjohtajalta kyselemään yhtiön liiketoiminnasta. Valehteleminen tällaisessa tilanteessa ei voi tarkoittaa syyllistymistä veropetokseen suhteessa verotarkastajan kysymyksiin ja syyllistymistä velallisen petokseen suhteessa ulosottomiehen kysymyksiin, vaan rikoksesta syylliseksi epäillyn asemaan liittyvät oikeusturvan takeet suhteessa poliisin kysymyksiin ulottuvat kaikkiin kolmeen samanaikaiseen menettelyyn.¹⁴⁹

4.1.3 Hallintotuomioistuimen selvittämisvastuu

Asian selvittämisestä säädetään hallintolainkäyttölain 33.1 §:ssä seuraavasti:

”Valitusviranomaisen on huolehdittava siitä, että asia tulee selvitettyksi, ja tarvittaessa osoitettava asianosaiselle tai päätöksen tehneelle viranomaiselle, mitä lisäselvityksiä asiassa tulee esittää.”

HLL 33 § sääntelee kolmea prosessin osatekijää. Ensinnäkin tuomioistuimelle asetetaan vastuu huolehtia siitä, että asia tulee selvitettyksi. Toiseksi lainkohdassa säännellään, missä määrin asian ratkaisemiseksi tarvittavan oikeudenkäyntiaineiston hankkiminen kuuluu joko tuomioistuimelle tai oikeudenkäynnin osapuolelle. Kolmanneksi pykälä sääntelee prosessin johtamista.¹⁵⁰ Asian selvittämisellä tarkoitetaan HLL 33 §:ssä sellaista tosiseikkojen tutkimista,

¹⁴⁸ Tapanila 2010, s. 582.

¹⁴⁹ Nuutila 2001, s. 165.

¹⁵⁰ Aer, Defensor Legis 2009, s. 762.

joka on mahdollista tutkimisvallan laajuuden, oikeuskeinon erityispiirteiden ja muiden sellaisten seikkojen rajoissa.¹⁵¹

Koska hallintolainkäyttö on luonteeltaan indispositiivista, myös veroprosessille on ominaista, että asia on selvitettävä aineellisen totuuden vaatimassa laajuudessa. Tällöin päätöksen perusteena olevat tosiseikat vastaavat todellisuutta. Aineellisen totuuden selvittäminen tekee mahdolliseksi myös aineellisesti oikean ratkaisun. Asian ratkaiseminen ei voi perustua pelkästään sellaiseen aineistoon, jonka yksi oikeudenkäynnin osapuoli oman näkökantansa tueksi esittää.¹⁵² Velvollisuus pyrkiä aineellisen totuuden mukaiseen ratkaisuun on ilmaistu HLL 51.1 §:ssä, jonka mukaan valitusviranomaisen tulee harkita kaikkia esiin tulleita seikkoja ja päättää, mihin seikkoihin asian ratkaisu voidaan perustaa.

Aineellisen totuuden mukainen ratkaisu tarkoittaa sitä, että asia on ratkaistu asianmukaisen selvityksen ja kaiken prosessiaineiston perusteella. Kiistattomaan totuuteen ei ole aina mahdollista päästä, mutta totuus pitää silti aina pyrkiä selvittämään asian laatuun nähden riittävästi. Veroprosessissa aineellisen totuuden vaatimus nouseekin korostetusti esille selvittämisvelvollisuuden jakautumista koskevissa kysymyksissä. Erityisesti esille nousevat kysymykset siitä, mitä selvitystä esitetään ja kumpi osapuoli selvitystä esittää vai kuuluuko selvityksen hankkiminen tuomioistuimelle.¹⁵³

HLL 51 §:stä seuraa myös se, ettei asian ratkaisussa käsiteltävää oikeudenkäyntiaineistoa ole rajoitettu esimerkiksi suhteessa hallintoasian käsittelyssä esitettyyn aineistoon tai suullisessa käsittelyssä vedottuun aineistoon. Tuomioistuin voi ottaa huomioon asiaa ratkaistaessa kaiken sen oikeudenkäyntiaineiston, joka tulee esiin siihen asti kunnes asia on ratkaistu.¹⁵⁴ Esimerkiksi rikosprosessi on saattanut tuoda uutta näyttöä asiaan. Tämä tuli esiin myös hallinto-oikeuden päätöksiä tutkittaessa.

HLL 33 §:n tulkinnassa on syytä tehdä ero selvittämisvastuun ja selvittämisvelvollisuuden välillä. Hallintolainkäyttölaissa ei ole varsinaisia selvitysvelvollisuuden jakautumista koskevia säännöksiä toisin kuin verotusmenettelylaissa. Tuomioistuimella on vastuu siitä, että asia tulee huolellisesti selvitettyksi. Velvollisuus hankkia ja esittää selvitystä sen sijaan jakaantuu

¹⁵¹ HE 217/1995 vp s. 58.

¹⁵² Aer, Defensor Legis 2009, s. 762.

¹⁵³ Peltonen – Rabinä, Verotus 2012, s. 375.

¹⁵⁴ Aer, Defensor Legis 2009, s.763.

tapauskohtaisesti asianosaisten ja tuomioistuimen kesken. Tuomioistuimen selvittämismvastausta huolimatta voi velvollisuus selvityksen hankkimiseen kuulua asianosaiselle.¹⁵⁵

Selvityksen hankkimisesta valitusviranomaisen omasta aloitteesta säädetään HLL 33.2 §:ssä.

”Valitusviranomaisen on hankittava viran puolesta selvitystä siinä laajuudessa kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä vaativat”

Tuomioistuimen aktiivisella selvitysvastuulla pyritään turvaamaan selvityksen riittävyys sekä tasapainottamaan hallintoprosessia. Tästä johtuen selvityksen tarvetta on arvioitava joustavasti ja asian erityispiirteet huomioon ottaen niin, että asia tulee selvitettyksi. Hallintotuomioistuimen aktiivisen selvittämismvastaavuuden laajuus siten vaihtelee eri asioissa ja prosessuaalisissa tilanteissa. Hallintotuomioistuin voi toteuttaa aktiivisen selvitysvastuunsa monella eri tavalla. Se voi esimerkiksi pyytää lausunnon toiselta viranomaiselta asian selvittämiseksi. Myös suullisen käsittelyn tai katselmuksen järjestämisellä voidaan hankkia lisäselvitystä asiaan.¹⁵⁶ Ensisijaisesti tuomioistuimen tulisi pyytää asianosaista toimittamaan tarvittavaa lisäselvitystä ja ohjata osapuolia selvityksen hankkimiseen, mikäli tasapuolisuus vaivatta toteutuu.

Lainkäyttöviranomaisen on osoitettava asianosaiselle tai päätöksen tehneelle viranomaiselle, mistä asioista selvitystä tulee esittää. Hallinto-oikeustuomari Anttilan mukaan kyse ei ole siitä, että hallinto-oikeus selvittelytyössä ikään kuin ohittaisi asianosaiset taikka päätöksen tehneen viranomaisen ja ryhtyisi itse asianosaisista riippumatta selvittämään jutun tosiasiapuolta. Kysymys on pikemminkin siitä, että hallinto-oikeus kertoo asianosaisille tai päätöksen tehneelle viranomaiselle, mitä asiaa se pitää relevanttina ja pyytää näiltä tahoilta selvityksen tuosta asiasta.¹⁵⁷

4.2 Näytön riittävyys ja todistustaakka

Kuten edellä on todettu, selvittämismvastuu tarkoittaa sitä, kenen vastuulla on ratkaisun pohjaksi asetettavan selvityksen (näytön) hankkiminen. Siinä on kysymys aineiston kattavuudesta. Näyttökynnys puolestaan liittyy aineiston laatuun: onko esitetty näyttö niin luotettavaa, että sen perusteella voidaan katsoa näytetyksi ne tosiseikat, joihin asian osallinen on vedonnut vaatimuksensa tueksi. Todistustaakka puolestaan tulee sovellettavaksi siinä vaiheessa, kun

¹⁵⁵ Aer, Defensor Legis 2009, s. 765.

¹⁵⁶ Mäenpää 2007, s. 379–380.

¹⁵⁷ Anttila, Verotus 2004, s. 286.

jonkin tosiseikan tueksi ei ole oikeuden mielestä esitetty riittävää näyttöä. Asia ratkaistaan sen osapuolen vahingoksi, jonka velvollisuudeksi näytön esittäminen jostain tosiseikasta on katsottu.¹⁵⁸

Veronsaajalla on viime kädessä todistustaakka siitä, että verovelvollisuuden muodostavat edellytykset ovat olemassa. Kyseessä on verovaateen perustava seikka. Näin ollen verovelvollisuutta ei voida presumoida.¹⁵⁹

Hallintolainkäytössä ei ole yleisesti säädetty näyttökynnyksestä, eikä myöskään todistustaakasta. Näyttökynnyksistä ja todistustaakasta on kuitenkin säännöksiä erityisesti verolainsäädännössä, esimerkiksi VML 27–31 §:ssä.

VML 27 §:n mukaan verotus on toimitettava arvioimalla, jos verovelvollisen ilmoittama tulo vertailukohtaan verrattuna on *ilmeisesti liian vähäinen* ja on *syytä epäillä*, että verovelvollinen salaa tulojaan. Sama ilmeisyyden kriteeri on veron kiertämistä sääntelevässä VML 28 §:ssä ja peitellyn osingonjaon säännöksessä (29 §). Selvittämätön omaisuudenlisäys voi johtaa veroseuraamukseen, jos verovelvollinen ei esitä *luotettavaa* selvitystä omaisuuden lisääntymisestä (VML 30 §). Säännökset toimivat samalla todistustaakkanormeina. Jos verovelvollinen ei esitä säännöksissä tarkoitettua selvitystä, hänelle määrätään veroseuraamus. Seuraavassa on kerrottu tarkemmin VML 27–30 §:iin sisältyvistä todistustaakkanormeista.¹⁶⁰

Näyttökynnystä ja todistustaakkaa koskeva kysymys jää pitkälti tapauskohtaisuuden varaan sekä hallintotoiminnassa että hallintolainkäytössä.¹⁶¹

4.2.1 Näyttökynnys ja todistustaakka verotuksessa

Arvioverotus (VML 27 §)

Verotusmenettelystä annetun lain 27 §:ssä on säädetty arvioverotuksesta.

”Verotus on toimitettava arvioimalla, jos veroilmoitusta ei ole annettu tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi.

*Verotus on toimitettava arvioimalla myös, jos verovelvollisen ilmoittama tulo muiden samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon verrattuna on **ilmeisesti liian** vähäinen ja on **syytä epäillä**, että verovelvollinen salaa tulojaan.*

¹⁵⁸ Tolvanen, Verotus 2013, s. 19.

¹⁵⁹ Rynänen 2000, s. 134.

¹⁶⁰ Todistustaakkanormeista tarkemmin, kts.mm. Rynänen Defensor Legis 2/2001, s. 276-280

¹⁶¹ Tolvanen – Tarukannel, Lakimies 2011 s. 1126-1127.

Verovelvolliselle on tällöin, jos mahdollista, osoitettava ne vertailutiedot, joihin toimitettava verotus perustuu. Mikäli vertailutietoja ei voida osoittaa, on syy siihen mainittava.”

Arvioverotuksen luonteeseen nähden on selvää, että verotarkastajilla on todistustaakka arvioverotuksen edellytysten olemassaolosta. Arvioverotuksen kynnyksen ylittyminen edellyttää konkreettista näyttöä veroilmoituksen epäluotettavuudesta, kuten veronalaisten tulojen ilmoittamatta jättämisestä.¹⁶² Jos arvioverotuksen edellytyksistä on esitetty näyttö, on sen jälkeen verovelvollisen asiana osoittaa, että arvioitu määrä on liian korkea.¹⁶³ Verovelvollista ei kuitenkaan voida velvoittaa esittämään näyttöä mahdottomasta, kuten esimerkiksi siitä, ettei hänen tulonsa ole ollut ilmoitettua suurempi, mutta ei myöskään veronsaajille voida asettaa niin raskasta todistustaakkaa, että se johtaisi epätasaiseen verotukseen ja mahdollistaisi verovelvollisen tietoiset yritykset vapautua verosta.¹⁶⁴

Arvioverotuksen edellytys on helppo osoittaa, jos veroilmoitusta ei ole annettu. Ilmoitusta ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen ei ole lainkaan pitänyt kirjanpitoa tai veroviranomainen osoittaa, että kirjanpidosta puuttuu tuloja tai siihen on kirjattu olemattomia kuluja. Vertailuarviossa veroviranomaisen tulee osoittaa verovelvollisen tulojen poikkeavan vertailtavan ryhmän tulosta sekä lisäksi esittää muuta selvitystä tulojen salaamisen tueksi. Verovelvollisen on vakiintuneen kannan mukaan puolestaan osoitettava arvio liialliseksi. Asia ei kuitenkaan ole näin yksioikoinen vaan, veroviranomaisen on kyettävä perustelemaan myös se, mihin sen arvio salatun tulon tai aiheettomien menojen määrästä perustuu.¹⁶⁵

Vertailuarvioverotuksen edellytysten toteaminen on näytön kannalta ongelmallisinta.¹⁶⁶ Tämä verotusmuoto edellyttää ensinnäkin sen osoittamista, että verovelvollisen ilmoittama tulo samalla alalla ja samoissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon verrattuna on ilmeisesti liian alhainen. Ero konkreettisiin vertailutietoihin nähden on oltava ilmeinen. Veroviranomaisen on myös lain mukaan esitettävä, mikäli kuin mahdollista, ne vertailutiedot, joihin arvio perustuu. Tämän lisäksi on oltava riittävä näyttö siitä, ettei verovelvollinen ole kyennyt selittämään, miksi hänen tulonsa ovat jääneet niin alhaisiksi. On oltava myös syy epäillä, että verovelvollinen salaa tulojaan. Syiden epäillä tulojen salailua on oltava objektiivisesti perusteltuja.¹⁶⁷

¹⁶² Rynnänen 2000, s. 176.

¹⁶³ mm. Andersson 1996, s. 103 ja Rynnänen, Defensor Legis 2001, s. 279.

¹⁶⁴ Andersson 1996, s. 103.

¹⁶⁵ Tolvanen, Verotus 2013, s. 20-21.

¹⁶⁶ Rynnänen 2000, s. 179.

¹⁶⁷ Rynnänen, Defensor Legis 2001, s. 279.

Mikäli kirjanpito todetaan verotarkastuksessa epäluotettavaksi ja päädytään arvioverotukseen, arvion määrä on harvoin eurolleen oikea. Liian suuri arvio ei ole verovelvollisen oikeusturvan mukainen. Vastaavasti liian suuri varovaisuus arvioverotuksen euromäärässä voi lisätä entisestään halua laiminlyödä kirjanpitoon ja veroasioihin liittyviä velvollisuuksia.¹⁶⁸

Verotuksessa suhteellisuusperiaatteen käytännön merkitys näyttäytyy lähinnä erilaisissa veron tai sen korotuksen mittaamistilanteissa. Esimerkiksi arvioverotuksessa arvion määrän tulee olla kohtuullinen eikä arvioon saa sisällyttää rangaistusta. Rangaistus on samassa yhteydessä määrättävä veronkorotus.¹⁶⁹

Käytännön tapauksia

Seuraavassa hallinto-oikeuden tapauksessa¹⁷⁰ on kyse arvioverotuksen toimittamisesta. Yhtiö ei ollut pitänyt kassakirjaa.

Kassakirjan puuttumisen ja kirjanpidossa käytetyn laajan kassatilin vuoksi yhtiön kirjanpidosta ei käynyt ilmi käteisten varojen kulloistakin määrää. Kirjanpidossa ei myöskään ollut lainkaan käsitelty tilikauden aikana niitä muutoksia, jotka olivat tapahtuneet yhtiön käteisvarojen ja pankkitilien välillä ja toisaalta yhtiön eri pankkitileillä olleiden varojen välillä. Kirjanpidossa oli siten jätetty seuraamatta merkittävä osa yhtiön rahoitustapahtumista. Sen lisäksi kirjanpidosta oli puuttunut yhtiön ulkopuolelle kohdistuvia rahoitustapahtumia. Näin hoidettu kirjanpito ei ollut voinut vastata tarkasti kaikkia niitä erilaisia varoja ja velkoja, joita yhtiöllä kunakin ajankohtana oli ollut.

Kirjanpidon kassatilillä oli verotarkastuksessa havaittu olleen ajoittain creditsaldo. Hallinto-oikeus totesi, *että tällaiseen kirjanpitoon on sisältynyt tavanomaista olennaisesti merkittävämpi mahdollisuus virheisiin muidenkin liiketapahtumien kuin rahoitustapahtumien kirjaamisessa, vaikka aikomuksena olisi ollut, kuten yhtiön taholta on esitetty, ettei yhtäkään myynti- tai ostotapahtumaa jää kirjanpidon ulkopuolelle.* Yhtiön kirjanpito ei myöskään ole mahdollistanut samalla tavalla luotettavasti, kuin kirjanpitolain säännösten mukaan asianmukaisesti hoidettu kirjanpito, päätelmien tekemistä esimerkiksi siitä, sisältyvätkö kaikki myyntitapahtumat kirjanpidon asianomaisiin eriin. Hallinto-oikeus katsoi, että edellytykset verotuksen toimittamiseen kirjanpidon osoittamista luvuista poiketen arvioimalla olivat tässä tilanteessa olemassa.

¹⁶⁸ Toivanen, Verotus 1998, s. 286

¹⁶⁹ Puronen 2004, s. 89.

¹⁷⁰ Turun hallinto-oikeus 14.12.2012 nro 12/0717/3.

Verotuksen oikaisuihin sisältyvät arvioverotukset olivat osaltaan perustuneet myös siihen, että verotarkastuksen yhteydessä tehdyt laskelmat olivat osoittaneet, että osa yhtiön myynnistä oli jäänyt kirjanpidossa tulouttamatta. Yhden verovuoden osalta laskelmassa oli sitä vastoin päädytty pienempään myyntiin kuin kirjanpidossa. Hallinto-oikeus totesi, että kyseiset laskelmat eivät näin ollen voi kovinkaan luotettavasti osoittaa kirjanpidosta puuttuneen myynnin määrää. Toisaalta yhtiön taholta annetut selvityksetkään eivät vakuuttavasti tue sitä päätelmää, ettei yhtiöllä olisi ollut kirjanpidon ulkopuolelle jäänyttä myyntiä. Perusteet arvioverotukselle siis olivat olemassa, vaikka hallinto-oikeus jossain määrin kyseenalaistikin niin verotarkastajien laskelmat puuttuvan myynnin määrän osoittamiseksi kuin yhtiön selvityksetkin.

Kuten edellä sivulla 56 esitelty tapaus¹⁷¹ ravintola-alan pimeän palkanmaksun näyttämisen osalta osoittaa, pitää olla näyttöä siitä, että juuri kyseiselle henkilölle olisi maksettu palkkaa kirjanpidon ulkopuolella. Hallinto-oikeus totesikin, ettei tapauksessa ollut osoitettu, että kyseiselle henkilölle olisi maksettu ns. pimeää palkkaa. Riittävää eivät olleet laskelmat siitä, että palkkakirjanpidon mukaisilla tuntimäärillä ravintola ei voisi toimia.

Varsin yleinen tilanne arvioverotustapauksissa oli se, että arvioverotuksen perusteet olivat olemassa, mutta verotarkastuskertomuksessa esitetty arvion määrä oli hallinto-oikeuden mielestä liian suuri. Osittain hyväksytyissä tapauksissa näitä arvioverotuksen määrien alentamistapauksia oli useita.

Veron kiertäminen (VML 28 §)

*”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty **ilmeisesti** siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.*

*Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä I momentissa tarkoitettulla tavalla, on verotusta toimitettaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta taikka ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty **ilmeisesti** siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, verotusta toimitettaessa on meneteltävä I momentissa tarkoitettulla tavalla.”*

¹⁷¹ Helsingin hallinto-oikeus 25.1.2012 nro 12/0054/6.

Säännöksestä ilmenee suoraan näyttövelvollisuus verotuksessa. Veronkiertäminen on luonteeltaan moitittava ilmiö, mistä syystä ei voida lähteä siitä, että verovelvollisen asiana olisi näyttää, ettei hän sellaisiin toimiin ole ryhtynyt, vaan veronsaajan on osoitettava toimien väitetty luonne.¹⁷² Tämä ei kuitenkaan vapauta verovelvollista velvollisuudestaan 26.4 §:n mukaisesti osallistua asian selvittämiseen. Erikoisveronormien luonne on omiaan korostamaan viranomaisen selvitysvelvollisuutta.

Veronkiertämisen soveltamisedellytyksiä arvioitaessa on huomioitava sen tavanmukaista korkeampi soveltamiskynnys. Tämä *ilmeisyysvaatimus* kattaa säännöksen kokonaisuudessaan ja siten kaikki sen soveltamisedellytykset. Yleislausekkeen soveltaminen edellyttää aina selvitystä verovelvollisen subjektiivisesta veronkiertotarkoituksesta, josta on oltava näyttö tai veronkiertotarkoitus on voitava ilmeisellä tavalla päätellä tapauksen olosuhteista.¹⁷³

Veroviranomaisen pitää näyttää, ettei olosuhteen tai toimenpiteen oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta tai että kauppahinta tai muu lainkohdassa mainittu suorite on määrätty ilmeisessä verosta vapautumisen tarkoituksessa. Verovelvolliselle on varattava tilaisuus esittää selvitystä.

Yleislausekkeen soveltamiseen vaikuttaa VML 28.2 §:n selvittämismääräyksiä ja todistustaakkaa koskeva erityinen sääntely. Lainkohta asettaa verotuksen toimittajalle ankaroitettua huolellisuusvelvoitteen. Säännöstä voidaan soveltaa vain sillä edellytyksellä, että verotuksen toimittaja on 2 momentin vaatimalla tavalla ottanut VML 28 §:n soveltamisen tarkempaan punnintaan sen jälkeen, kun säännöksen soveltaminen on näyttänyt ilmeiseltä. Tämän jälkeen verotuksen toimittajan tulee huolellisesti tutkia kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvioimiseen sekä kuulla verovelvollista. Keskeistä on verotuksen toimittajan objektiivinen harkinta siitä, että säännöksen soveltamisedellytykset ovat tosiaan täyttyneet. Sellaisessa tilanteessa veronsaaja on jo täyttänyt ns. aidon todistustaakkansa ja näyttökynnys ilmeisyysvaatimuksineen on ylittynyt.¹⁷⁴

Käytännön tapauksia

Muun muassa eräässä käyvän arvon määrittämistä koskevassa tapauksessa¹⁷⁵ hallinto-oikeus totesi, että Verohallinnon on näytettävä verosta vapautumisen tarkoituksen olemassaolo, jotta VML 28 §:ää voidaan soveltaa. Verotarkastuksessa liikehuoneiston käypää arvoa ja

¹⁷² Rynänen 2000, s. 185.

¹⁷³ Rynänen, Defensor Legis 2001, s. 276.

¹⁷⁴ Rynänen, Defensor Legis 2001, s. 276.

¹⁷⁵ Kuopion hallinto-oikeus 27.4.2012 nro 12/0157/1.

vastikeperustetta arvioitaessa verotarkastajat eivät olleet esittäneet, mihin heidän arvionsa oli perustunut. Verovelvollisen oma selvitys oli tarkastuksessa hylätty, koska se ei ollut perustunut puolueettoman tahon arvioon. Verotarkastajilla ei ollut objektiivista kriteeriä omalle arviolleen. Verovelvollinen esitti hallinto-oikeudelle puolueettoman tahon lausunnon ja tästä johtuen hallinto-oikeus palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi.

Peitelty osinko (VML 29 §)

*”Peiteltyllä osingolla tarkoitetaan rahanarvoista etuutta, jonka osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi osakkuusaseman perusteella tavallisesta **olennaisesti** poikkeavan hinnoittelun johdosta tai vastikkeetta.*

Peiteltyllä osingolla tarkoitetaan myös omia osakkeita hankkimalla tai lunastamalla taikka osakepääomaa, vararahastoa tai ylikurssirahastoa alentamalla osingosta menevän veron välttämiseksi jaettuja varoja.

*Jos on **ilmeistä**, että yhtiö on jakanut 1 momentissa tarkoitettua peiteltyä osinkoa, on yhtiön verotuksessa meneteltävä niin kuin olisi käytetty käypää hintaa ja osakkaan veronalaiseksi tuloksi katsottava käyvän hinnan ja käytetyn hinnan erotus.*

*Jos varojen jakaminen 2 momentissa tarkoitettussa muodossa on **ilmeisesti** tapahtunut osingosta menevän veron välttämiseksi, on jaetut varat tältä osin katsottava osakkaan veronalaiseksi tuloksi.*

Mitä 1 momentissa säädetään osakeyhtiöstä ja sen osakkaasta, sovelletaan vastaavasti muuhun yhteisöön sekä sen osakkaaseen tai jäseneen.”

Peitelty osingonjako on yksi ongelmakohta näyttökysymysten osalta. Veroviranomaisen on osoitettava peitellyn osingonjaon täyttymisen soveltamisedellytykset. Nämä soveltamisedellytykset ovat jakavan yrityksen yhteisömuoto, relevantti osakasrelaatio, etuuden myöntäminen yhteisön taholta ja sen realisoituminen osakastaholle kuten myös etuuden perustuminen osakasasemaan.¹⁷⁶ Yhteisömuodon toteennäyttäminen ei yleensä ole vaikeaa. Osakassuhteen osoittaminen voi puolestaan olla vaikeaa lähinnä bulvaanitapauksissa.¹⁷⁷ Tällaisessa tilanteessa todistustaakka on sillä, joka väittää välikäsisuhteen olemassaolosta. Näyttökynnys sellaisessa tilanteessa ei voi olla kovin alhainen.¹⁷⁸

Peitellyn osingon säännös niin ikään edellyttää ilmeisyyttä sen suhteen, että peiteltyä osinkoa on jaettu. Sanamuoto edellyttää lisäksi, että osakaspiiri on saanut olennaisen edun. Näistä vaatimuksista voidaan päätellä, että edun tulee olla ilmeisellä tavalla olennainen, jotta VML

¹⁷⁶ Ryytänen, Defensor Legis 2001, s. 277.

¹⁷⁷ Ryytänen 2000, s. 192-193.

¹⁷⁸ Ryytänen, Defensor Legis 2000, s. 111.

29.1 §:n säännöstä voidaan soveltaa. Koska soveltamisedellytykset ovat varsin tarkkarajaisia, tämä helpottaa myös niiden täyttymisen arviointia näyttökysymysten osalta. Todistustaakan jaossa jää yleensä verovelvollistahan asiaksi esittää ne erityiset syyt, jotka oikeuttavat poikkeamaan muutoin todistettavasti markkinaehtoisesta hinnoittelusta. Tämä edellyttää tietysti sitä, että veronsaajapuoli on ilmeisyysvaatimuksen sisältävän näyttökynnyksen ylittäen osoittanut VML 29.1 §:n muut soveltamisedellytykset.¹⁷⁹ On katsottu, että VML 29 §:n soveltamiskynnys tulee asettaa sangen korkeaksi, korostamalla ilmeisyyden kriteeriä ja velvollisuutta osoittaa liiketaloudellisen motiivin puuttuminen.¹⁸⁰

Hallinto-oikeuden tapausaineiston perusteella on havaittavissa, että ongelmakohdat peiteltyyn osingon verottamisessa kulmineituvat mm. siihen onko osakaspiiri saanut olennaisen edun, onko kyse osakkuusaseman perusteella saadusta edusta, kenellä peitelty osinko verotetaan ja vastaavatko yhtiön omistussuhteet tosiasioita.¹⁸¹

Selvittämätön omaisuudenlisäys (VML 30 §)

Selvittämätöntä omaisuudenlisäystä koskeva sääntely (VML 30 §) on rinnastettavissa arvioverotukseen.

*”Jos verovelvollisen omaisuusaseman havaitaan siitä tehtyjen laskelmien mukaan verovuoden aikana muodostuneen hänelle **edullisemmaksi** kuin hänen tulojensa ja menojaan väliseen suhteeseen nähden, ottaen huomioon menoina myös hänen elinolosuhteittensa mukaiset arvioidut yksityismenonsa, olisi ollut mahdollista eikä verovelvollinen esitä luotettavaa selvitystä siitä, että sen mukaisen omaisuuden lisäyksen on katsottava muodostuneen aikaisemmin verotetusta tai verovapaasta tulosta taikka tulosta, jota ei enää voida oikaista verovelvollisen vahingoksi, pidetään tätä lisäystä, jollei verotusta oikaista verovelvollisen vahingoksi, hänen verovuodelta verotettavana tulonaan.”*

VML 30 §:n soveltaminen edellyttää, että veronsaaja on näyttänyt, että verovelvollisen omaisuusasema on verovuoden aikana tullut edullisemmaksi, kuin tietojen mukaan on ollut mahdollista. Tämä on osoitettava laskelmin, joissa huomioidaan verovelvollisen tulot ja menot. On selvää, että laskelmille tulee niiden käyttötarkoitus huomioon ottaen asettaa verraten ankarat luotettavuusvaatimukset. Mikäli veronsaaja on näin osoittanut selvittämättömän omaisuuden olemassaolon, verovelvollisen tulee näyttää varojensa alkuperä.¹⁸²

¹⁷⁹ Ryytänen, Defensor Legis 2001, s. 277-278.

¹⁸⁰ Andersson 1996, s. 49.

¹⁸¹ Kts. esim. Helsingin hallinto-oikeus 16.3.2012 nro 12/0333/3 ja 12/0334/3.

¹⁸² Ryytänen 2001, s. 279.

4.2.2 Uusi näyttö hallinto-oikeudessa

Eräs vero-oikeudellisiin valitusasioihin liittyvä sangen tavanomainen piirre on se, että asiassa esitetään uutta tapaukseen vaikuttavaa selvitystä vasta siinä vaiheessa, kun se on hallinto-oikeuden käsiteltävänä. Tällaisessa tilanteessa uusi selvitys ei siis ole ollut Verohallinnon eikä oikaisulautakunnan tiedossa siinä vaiheessa, kun ne tekivät asiaa koskevan päätöksen.

Useimmiten tuomioistuin näissä tapauksissa ei anna asiaan ollenkaan aineellisoikeudellista ratkaisua, vaan kumoo asiaa koskevat aiemmat päätökset ja palauttaa asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi. Tämän ratkaisukäytännön tarkoituksena on avata ensiasteen päätöksentekijälle eli Verohallinnolle tilaisuus ratkaista asia uudelleen uusien tosiasioiden valossa, koska Verohallinto saattaa uusien tosiasioiden valossa päätyä erilaiseen ratkaisuun kuin aiemmin. Lisäksi tämä menettely avaa muutoksenhakuun oikeutetuille uuden mahdollisuuden ensimmäisestä muutoksenhakuasteesta lähtien hakea muutosta asiaan, jolloin myös ne muutoksenhakuasteet, joilla ei aiemmin ollut käytössä tuota uutta selvitystä, voivat asiaa uudelleen käsitellessään ottaa huomioon asian saamat uudet käänteet. Jos hallinto-oikeus ratkaisisi asian heti lopullisesti saadun selvityksen perusteella, ei asianosainen voisi saada juttua koko laajuudessaan kaikkien muutoksenhakuasteiden tutkittavaksi.¹⁸³

Toinen syy, miksi hallinto-oikeus palauttaa asian uudelleen Verohallinnon käsiteltäväksi on se, että hallinto-oikeudella on liian niukat tosiasiatiedot asiasta eikä se tämän vuoksi voi ilman lisäselvityksiä tehdä aineellisoikeudellista ratkaisua. Tällaisissa tilanteissa hallinto-oikeus katsoo, että selvittelytyön tekeminen on useimmiten helpompaa Verohallinnossa kuin hallinto-oikeudessa.¹⁸⁴

Asianosaisen oikeusturvan kannalta asian palauttaminen on sinänsä perusteltua. Mutta tilanteissa, joissa verovelvollinen ei ole ollut yhteistyökykyinen selvittämään asiaa verotarkastuksessa ja havahtuu esittämään näytön vasta esimerkiksi hallinto-oikeudessa, hän aiheuttaa menettelyllään turhaa työtä monelle taholle. Asian pitkittymisen estämiseksi olisi suotavaa esittää kaikki hankittavissa oleva näyttö mahdollisimman aikaisessa vaiheessa.

Näytön esittämisen ajoittaminen mahdollisimman aikaiseen vaiheeseen ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö hallinto-oikeusvaiheessa saisi vaatimusten tai väitteiden tueksi esittää lisänäyttöä. Hallinto-oikeudessa esitetyllä kirjallisella tai suullisella lisänäytöllä onkin suuri arvo valituksen menestymismahdollisuuden kannalta. Valittajien pitäisi, voittaakseen juttunsa, pyrkiä

¹⁸³ Anttila, Verotus 2004, s. 286.

¹⁸⁴ Anttila, Verotus 2004, s. 286-287.

esittämään hallinto-oikeudessa konkreettista lisänäyttöä vaatimuksensa tueksi eikä tyytyä kiistelemään aikaisemmin esitetystä näytöstä tehtyjen arvioiden oikeellisuudesta.¹⁸⁵

Käytännön tapauksia

Hallinto-oikeuden tapausaineistossa oli muun muassa päätös¹⁸⁶, jossa verotarkastuksessa oli laskettu henkilö A:n työtunnit tunti- ja tuntilistojen perusteella lisätty A:n tuloon 7 920 euroa. Oikaisuvaatimuksessa A vaati, että tulonlisäykset oli poistettava, koska lisätty määrä ei ole palkkaa vaan myydyistä koneista saatua suoritusta. Oikaisulautakunta hylkäsi oikaisuvaatimuksen. A valitti hallinto-oikeuteen. A ilmoitti, että tuntilistat ovat virheelliset ja kertoi henkilö B:n olleen hänen nimellään töissä. A ilmoitti hallinto-oikeuteen, että B lähettää hallinto-oikeuteen kirjelmän, jossa B myöntää asian. Hallinto-oikeudelle esitettiin B:n selvitys. Selvityksen perusteella hallinto-oikeus kumosi oikaisulautakunnan päätöksen ja palautti asian uuden selvityksen vuoksi Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi. Tässäkin tapauksessa herää kysymys, jos asian tila on tällainen kun A väittää, miksi hän ei ollut esittänyt tätä selvitystä asian aiemmissa käsittelyvaiheissa.

4.2.3 Näyttökysymykset ja todistustaakka rikosprosessissa

Hallinto-oikeuden tapausaineistosta oli havaittavissa, että toisinaan samaan asiakokonaisuuteen liittyen on käyty myös rikosprosessi ja myönteisen tuomion tai syyttämättäjättämispäätöksen innoittamana haetaan muutosta veroasiaan. Ratkaisujen erilaisuus verotuksessa ja rikosasiassa saattaa hämmentää verovelvollista.

Veroprosessilla ja rikosprosessilla on paljon yhteistä, mutta menettelyjen tavoite on kuitenkin erilainen. Veroprosessin tavoitteena on antaa oikeussuojaa verovelvolliselle ja taata se, että verovelkasuhde olisi määritelty niin oikeaksi kuin se oikeuden tutkimisvallan rajoissa on mahdollista. Rikosprosessissa syyttäjä puolestaan pyrkii toteuttamaan rikosvastuun ja tuomioistuimen tehtävänä on tutkia syyttäjän rangaistusvaatimuksen oikeellisuus ja huolehtia, että syytettyä kohdellaan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimusten mukaisesti.¹⁸⁷ Rikosjutussa todistustaakassa on yksinkertaisesti kysymys siitä, kenen pitää näyttää toteen rikosvastuun edellytysten täyttyminen.¹⁸⁸

¹⁸⁵ Pitkäranta 2005, s. 190.

¹⁸⁶ Hämeenlinnan hallinto-oikeus 29.3.2012 nro 12/0214/1.

¹⁸⁷ Tolvanen 2013, s. 347.

¹⁸⁸ Frände 2009, s. 366.

Teon rikosoikeudellinen arviointi tehdään rikossäännöksen tunnusmerkistön perusteella. Arvioinnissa huomioidaan rikosoikeudelliset tulkintaperiaatteet ja menettelytavat sekä rikosprosessissa saatu selvitys. Verotuksessa havaitut tosiseikat voidaan ottaa huomioon, mutta verotuspäätöksellä ei ole sitovaa eikä ratkaisevaa merkitystä rikosprosessissa.¹⁸⁹

Koska verorikoksesta tuomitseminen edellyttää rikoksen toteennäyttämistä, näytön riittämättömyys estää veropetoksesta tuomitsemisen. Verotarkastuksessa voidaan tehdä otannan perusteella sellaisia johtopäätöksiä, jotka eivät riitä verorikoksen toteennäyttämiseksi¹⁹⁰.

Rikosjutussa arvio ei sellaisenaan voi olla syytteen tai tuomion perusteena. Rikosasiassa syyttäjän on näytettävä, mitä tuloja on jätetty ilmoittamatta tai mitä aiheettomia menoja kirjanpidossa ja siihen perustuvassa veroilmoituksessa on vähennetty. Käytännössä syyte rakentuu verotarkastajien osoittamien yksilöityjen tulo- ja menoerien varaan. Selvää on, ettei syyte ja tuomio voi perustua vertailuarvion tyyppiseen selvitykseen. Selvittämätön omaisuuden lisäys ei myöskään sellaisenaan ole riittävä rikossyytteeseen. Selvittämätön omaisuuden lisäys voi kuitenkin olla syytettä tukevana näyttönä merkittävä silloin, kun kirjanpidosta on voitu osoittaa ostojen selittämättömän suuri määrä suhteessa myynteihin ja varastoon ja kun tilille on talletettu runsaasti selvittämättömiä käteispanoja.¹⁹¹

4.2.4 Näytön arvioinnin eroja vero- ja rikosprosessin välillä

Erilaiset ratkaisut verotuksessa ja rikosasiassa perustuvat pääosin erilaiseen prosessiasetelmaan, todistustaakan ja näyttökynnyksen eroihin sekä epäillyn erityisiin oikeuksiin rikosprosessissa.

Verotarkastusta tehtäessä on pohdittava sitä, riittääkö verotusta varten tarpeellinen näyttö myös rikostuomioon. Arvioverotukseen riittää yleensä tietty edustava otos kirjanpidon virheistä. Rikossyyte sen sijaan perustuu yksittäisten tulo- ja menoerien varaan. Näin ollen verotarkastuksessa saattaakin olla aiheellista kerätä selvitystä yksittäisistä tulo- ja menopuutteista enemmän kuin arvioverotuksen edellytysten täyttyminen vaatisi.¹⁹²

¹⁸⁹ Lehtonen 2007, s. 143.

¹⁹⁰ Kts. esim. KKO 2011:20.

¹⁹¹ Tolvanen, Verotus 2013, s.21.

¹⁹² Tolvanen, Verotus 2013, s.25.

Käytännön tapauksia

Eräs mielenkiintoinen esimerkki on tapaus, jossa eri hallinto-oikeudet antoivat erilaisen ratkaisun samaan yhtiöön ja asiakokonaisuuteen liittyen. Kouvolan hallinto-oikeus tutki ennakkopidätystä ja työnantajan sosiaaliturvamaksua koskeneen valituksen ja antoi siitä päätöksen 24.10.2011¹⁹³, jolla se hylkäsi yhtiön valituksen. Helsingin hallinto-oikeus puolestaan tutki arvonlisäveroa koskevan valituksen ja antoi siitä päätöksen 15.6.2012¹⁹⁴. Tällä päätöksellä Helsingin hallinto-oikeus kumosi toimitetut arvonlisäverotuksen jälkiverotuspäätökset. Yhtiö valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen ennakkoperintää ja sosiaaliturvamaksua koskien. Korkein hallinto-oikeus antoi päätöksen asiassa 10.9.2013¹⁹⁵, jolla se kumosi Kouvolan hallinto-oikeuden päätöksen. Sekä Helsingin hallinto-oikeus että korkein oikeus äänestivät ratkaisusta.

Asian monitahoisuutta kuvaa myös se, että asiaan liittyen vireillä oli rikostutkinta. Käräjäoikeus kuitenkin hylkäsi R Oy:n toimitusjohtajaa vastaan nostetut törkeää veropetosta ja törkeää kirjanpitorikosta koskevat syytteet 11.11.2010 antamallaan tuomiolla¹⁹⁶.

Tapauksessa yhtiö R Oy oli ostanut alihankintapalveluita yhtiöiltä S Oy ja M Oy. Yhtiöt olivat olleet ennakkoperintärekisterissä palveluiden ostohetkellä. Alihankintapalveluiden ostamisesta ei ollut laadittu kirjallisia sopimuksia. Verotarkastuksessa oli katsottu, etteivät yhtiöt S Oy ja M Oy olleet harjoittaneet oikeaa liiketoimintaa, vaan yhtiöt olivat vain välittäneet työvoimaa R Oy:lle. Työmailla oli mm. käytetty R Oy:n tuntikortteja. S Oy:n ja M Oy:n pankkitileille maksetut R Oy:n suoritukset oli myös nostettu välittömästi käteisenä pankkitileiltä. Lyhyesti sanottuna tapauksessa pohdittiin sitä, oliko kyse alihankintapalveluiden ostamisesta vai palkanmaksusta työntekijöille.

Helsingin hallinto-oikeus totesi arvonlisäveroa koskevassa päätöksessään, että käräjäoikeuden tuomiosta ilmenee, ettei asiassa ollut esitetty näyttöä siitä, että R Oy olisi todellisuudessa ollut S Oy:n ja M Oy:n työntekijöiden todellinen työnantaja, vaikka työntekijät olivat täyttäneet työmailla R Oy:n tuntikortteja. S Oy ja M Oy olivat myös harjoittaneet liiketoimintaa muiden asiakkaiden kanssa. Asiassa ei ollut tullut ilmi, että R Oy:n alihankkijoille maksamat varat olisivat miltään osin tulleet takaisin yhtiölle tai sen edustajille. Myöskään ei ilmennyt, että R

¹⁹³ Kouvolan hallinto-oikeus 24.10.2011 nro 11/0435/1.

¹⁹⁴ Helsingin hallinto-oikeus 15.6.2012 nro 12/0752/4.

¹⁹⁵ KHO 10.9.2013, taltio 2823.

¹⁹⁶ Päijät-Hämeen käräjäoikeus 11.11.2010, tuomio 10/3152.

Oy:n toimitusjohtaja olisi ollut mukana S Oy ja M Oy:n toiminnassa tai että hänellä olisi ollut minkäänlaista määräysvaltaa kyseisissä yhtiöissä.

Helsingin hallinto-oikeus järjesti asiassa suullisen käsittelyn, jossa se kuuli mm. R Oy:n nykyistä ja entistä omistajaa sekä työntekijöitä. Hallinto-oikeus kumosi jälkiveropäätökset. Hallinto-oikeus katsoo jääneen näyttämättä, että kysymyksessä ollut alihankintalaskutus ei olisi vastannut todellisia olosuhteita. Asiassa ei myöskään näytetty, että mainitut työntekijät olisivat olleet jonkun muun kuin nyt puheena olevien työnantajien palveluksessa. Yhtiön ei myöskään osoitettu toimineen asiassa vilpillisessä mielessä. Näin ollen yhtiöllä oli oikeus vähentää S ja M Oy:n laskuihin sisältyneet arvonlisäverot.

Kouvolan hallinto-oikeus puolestaan viittaa samaan käräjäoikeuden tuomioon toteamalla, että kyseinen käräjäoikeuden tuomio koskee rikosoikeudellista vastuuta tahallisuutta osoittaviin rikoksiin. Se ovatko nyt kysymyksessä olevat työnantajamaksuja koskevat maksuunpanot määrätty oikein, ratkaistaan ennakkoperintälain ja työnantajan sosiaaliturvamaksuista annetun lain mukaan. Näin ollen asiassa on erityisesti otettava huomioon se, onko R Oy katsottava EPL 14 §:n tarkoittamaksi työnantajaksi. Kysymyksessä olevassa työnantajavelvoitteita koskevassa asiassa ratkaisevaa on se, että sopimukseen vetoavan on voitava näyttää väitetyn sopimuksen syntyneen. S Oy:n ja M Oy:n osalta asiassa ei ole esitetty kirjallisia sopimuksia eikä muutakaan luotettavana pidettävää näyttöä, jonka perusteella kyseiset yhtiöt oli tullut katsoa R Oy:n käyttämien työntekijöiden työnantajiksi. Näin ollen asiassa ei ole näytetty, että R Oy:n ja S Oy:n tai R Oy:n ja M Oy:n välille olisi syntynyt sellainen sopimus tai käytäntö, jonka mukaan kyseiset yhtiöt olisivat toimittaneet omia työntekijöitään R Oy:lle. Asiassa katsottiin esitetyn selvityksen perusteella, että R Oy on maksanut palkat S Oy:n ja M Oy:n nimillä työnantajalle kuuluvien työnantajavelvoitteiden suorittamisen välttämiseksi.

Korkein oikeus puolestaan totesi, ettei asiassa ollut näytetty, että R Oy olisi ollut S Oy:n ja M Oy:n nimissä työskennelleiden henkilöiden työnantaja tai että S Oy ja M Oy:n pankkitileille tehdyt suoritukset olisivat palautuneet R Oy:lle käytettäväksi ennakkoperinnän ulkopuolella olevien, ns. pimeiden, työntekijöiden palkanmaksuun. Näillä perusteilla korkein oikeus kumosi Kouvolan hallinto-oikeuden tekemän päätöksen. Tapaus osoittaa asioiden monitahoisuutta ja sitä, että samakin näyttö voidaan arvioida eri tavalla.

Hallinto-oikeuden tapausaineistossa oli useampia päätöksiä, joissa valitusta perusteltiin verovelvolliselle myönteisellä rikosoikeudellisella tuomiolla. Eräässä tapauksessa¹⁹⁷ hallinto-

¹⁹⁷ Hämeenlinnan hallinto-oikeus 2.4.2012 nro 12/0218/1.

oikeudelle tehdyssä valituksessa yhtenä perusteluna oli se, että asian liittyvässä rikosasiassa oli tehty syyttämättäjättämispäätös ja tämä tuli ottaa huomioon. Hallinto-oikeus kuitenkin totesi perusteluissaan, että mitä tulee valituskirjelmässä mainittuun syyttämättäjättämispäätökseen, kyseinen rikosasiaa koskeva päätös ei sisällä, eikä voikaan sisältää, sitovaa kannanottoa siitä, onko nyt kysymyksessä oleva jälkiverotus ollut vero-oikeudellisesti perusteltu.

Toisessa tapauksessa¹⁹⁸ hallinto-oikeus ei puolestaan ottanut asiaa ratkaistavakseen peiteltyjen osinkojen osalta, vaan palautti asian uudelleen käsiteltäväksi Verohallinnolle. Perusteluna tähän oli se, että asiassa oli annettu rikosoikeudelliset tuomiot, joiden merkitys tulee ratkaista peiteltyä osinkoa koskevassa jälkiverotusasiassa. Tapaus osoittaa, että verotarkastuksen jälkeiset vaiheet voivat tuoda uutta näyttöä, eikä verotarkastuksessa välttämättä ole ollut puutteita asian selvittämisessä.

Hallinto-oikeus totesi, että hovioikeuden ja kärjäoikeuden asiassa antamat tuomiot eivät ole voineet olla Verohallinnon tiedossa, kun kyseinen jälkiverotusasia on ollut niiden käsiteltävänä. Näin ollen verovirasto tai oikaisulautakunta eivät ole asiaa ratkaistessaan voineet arvioida, oliko hovioikeuden tai kärjäoikeuden ratkaisuilla ehkä vaikutusta siihen, miten jälkiverotus peiteltyjen osinkojen osalta olisi toimitettava.

Kolmannessa tapauksessa¹⁹⁹ valittaja oli muun ohessa viitannut kärjäoikeuden, häntä yhtiön enemmistöosakkaana vastaan käydyssä rikosasiassa, annettuun tuomioon, ja tuomion perusteena esitettyyn näyttöön. Hallinto-oikeus perusteluissaan totesi, että rikosasiassa sovelletaan oikeusperiaatteena täyden näytön periaatetta eli tuomio rikoksesta voidaan antaa vain, jos varteenotettavaa epäilystä muusta ei jää. Näyttökynnys on korkea. Rikosasioissa asia tulee epäselvissä tapauksissa ratkaista syytetyn eduksi.

Veroasioiden ja rikosasioiden erilaisesta luonteesta johtuen rikosasiassa tehtyjä johtopäätöksiä ei voida ottaa sellaisenaan veroasiassa tehtävän päätöksen perusteeksi. Veroasiassa veronmaksuvelvollisuuden määrittämisen tulee perustua vero- ja hallinto-oikeudellisiin säännöksiin ja periaatteisiin, kuten asian selvittämisvelvollisuuteen sekä hallintolainkäyttöä koskevaan menettelyyn.

¹⁹⁸ Hämeenlinnan hallinto-oikeus 14.2.2012 nro 12/0127/1.

¹⁹⁹ Hämeenlinnan hallinto-oikeus 24.10.2012 nro 12/0635/1.

4.3 Legaliteettiperiaate verotuksessa

Perustuslain 81.1 §:ään sisältyvä vero-oikeudellinen laillisuusperiaate eli legaliteettiperiaate varmistaa sen, etteivät tuomioistuimet tai viranomaiset voi luoda ”uusia veroja”. Laillisuusperiaate takaa myös verovelvollisen verokohtelun ennustettavuuden.²⁰⁰ Verolaissa ei kuitenkaan ole mahdollista säätää yksityiskohtaisesti kaikista mahdollisista tilanteista. Verolain säännöstä on legaliteettiperiaatteen mukaisesti tulkittava tavalla, joka voidaan objektiivisesti perustaa lain sanamuotoon²⁰¹, eikä esimerkiksi lainvalmisteluasiakirjoissa esitetyille laintulkintakannanotoille.²⁰² Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate perustuu oikeusvaltio-, vallan kolmijako- ja demokratiaperiaatteisiin sekä oikeusvarmuuteen ja verotuksen tehokkuuteen.²⁰³

Periaatetta on verrattu usein rikosoikeudelliseen laillisuusperiaatteeseen eli samalla tavoin kuin ketään ei voida tuomita rangaistukseen teosta, joka ei ole lain mukaan rikos, myös verolain tulee antaa tieto siitä, mitkä toimenpiteet synnyttävät verovelvollisuuden. Käytännössä tämänkin periaatteen toteutuminen voidaan verolainsäädännön tulkinnanvaraisuudesta johtuen asettaa kyseenalaiseksi.²⁰⁴

Perustuslain näkökulmasta verotuksen perusteet on ilmoitettava avoimesti verovelvolliselle. PL 81 §:n mukaan verolain säännöksestä tulee yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden asiallinen ja henkilöllinen soveltamisala. Väistämättä verovelvollisuuden perusteisiin joudutaan kuitenkin sijoittamaan arvostuksenvaraisia määreitä, kuten esimerkiksi verovähennykseen oikeuttavia seikkoja. Verotuksen oikaisu Verohallinnossa ja mahdollinen muutoksenhaku hallintotuomioistuimissa, aina korkeimman oikeuden prejudikaatteihin asti, yhtenäistävät tulkintoja.²⁰⁵

Käytännössä verolainsäädännön soveltaminen edellyttää sitä koskevan tuomioistuinkäytännön laajaa tuntemusta. Tästä johtuen verovelvollinen ei voi pelkästään verolainsäädäntöä tutkimalla varmuudella selvittää tekemiensä oikeustoimien veroseuraamuksia. Näin ollen legaliteettiperiaate kutistuukin pitkälti verolainsäädännön tulkinnan taustana olevaksi selkärangaksi. Kaikesta huolimatta legaliteettiperiaate ilmenee verolainsäädännössä muita oikeudenaloja selvemmin siinä, että säännösten on sisällöltään tarkoitus olla sellaisia, etteivät ne sisällä viranomaisen harkintavaltaa verovelvollisuuden suhteen. Säädöksen sisältämien

²⁰⁰ Tikka 1998, s. 72.

²⁰¹ Pahlsson 2009, s. 70.

²⁰² Wikström 1999, s. 19.

²⁰³ esim. Tikka 1998, s. 72.

²⁰⁴ Pitkäranta 2005, s. 51.

²⁰⁵ Äimä 2011, s. 104.

oikeustositseikkojen toteutuminen voi kuitenkin tästä huolimatta olla hyvinkin tulkinnanvaraista.²⁰⁶

Verohallinnon antamat ohjeet ohjaavat verotuskäytäntöä. Legalisuusvaatimus ei aiheuta ongelmia, jos ohjeen sisältö on neutraali suhteessa lain säännöksiin. Ongelmia sen sijaan saattaa syntyä, jos ohjeistuksella luodaan uusia tulkintoja lain sisällöstä.²⁰⁷ Konkreettinen esimerkki legaliteettiperiaatteen kannalta ongelmallisesta tilanteesta oli verolainsäädännön sopeuttamatta jättäminen vuonna 2006 voimaan tulleeseen osakeyhtiölakiin. Laintasaisen sääntelyn puuttuessa osakeyhtiölain verovaikutukset ratkaistiin Verohallituksen vuonna 2007 antaman ohjeen²⁰⁸ avulla.

Legaliteettiperiaatteen merkitys korostuu myös näytön arvioinnissa, koska peruskysymys on nimenomaan se, mitkä tosiseikat synnyttävät laissa säädetyn verovelvollisuuden. Itse verosäännöstä ei voida tulkita laajentavasti. Pitkäranta ottaa esimerkiksi korkovähennysoikeuden henkilöverotuksessa. Siinä tulkintatilanne on melko yksinkertainen. Näyttöongelmat painottuvat lähinnä lainanoton tarkoitukseen, mutta TVL 58 §:n perusteella on sinänsä selvää, mihin tarkoituksiin otetun lainan korot voi verotuksessa vähentää. Kokonaan toisenlaisia ongelmia syntyy arvioitaessa VML 28 §:n veronkiertosäännöksen tai VML 29 §:n peitelty osingon säännöksen soveltuvuutta. Tuolloin itse lainsäädännös jää varsin avoimeksi ja tulkintaongelmat painottuvat enemmän sen arvioimiseen, ovatko tosielämän tapahtumat olleet sen luonteiset, että säännöstä voidaan soveltaa. Monesti nimenomaan VML 28 ja 29 §:ien tulkintatilanteissa korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännöstä haetaan tulkinta-apua arvioitaessa sitä, vastaako esillä olevan tapauksen tosiseikasto riittävän paljon prejudikaatin oikeustositseikastoa.²⁰⁹

Muun muassa veronkiertosäännöstä (VML 28 §) voidaan pitää eräänlaisena poikkeuksena legaliteettiperiaatteesta. Veronkiertosäännös on tyyppiesimerkki avoimesta lainsäädännöksestä ja lainsäätäjän tiedostamasta lainaukosta.²¹⁰ Verotuksen oikeusturvatyöryhmä on muistiossaan²¹¹ kiinnittänyt huomiota siihen, että veronkiertosäännökseen liittyy kansalaisten oikeusturvan kannalta tiettyjä ongelmia. Ensinnäkin se vähentää verotuksen ennustettavuutta. Se on ongelmallinen myös vallan kolmijako-opin näkökulmasta, koska sen kautta lainsäätäjän valta

²⁰⁶ Pitkäranta 2005, s. 51.

²⁰⁷ Äimä 2011, s. 106.

²⁰⁸ Verohallitus, Uuden osakeyhtiölain vaikutuksia verotukseen.

²⁰⁹ Pitkäranta 2005, s. 51.

²¹⁰ Soikkeli 2004, s. 171.

²¹¹ VM 1997:36 Verotuksen oikeusturvatyöryhmän loppuraportti.

luisuu lainsoveltajalle. Yleinen veronkiertämissäännös johtaa prejudikaattioikeuteen, jossa sääntöjen soveltamisalue ja soveltamisaika saattavat olla epäselviä.²¹²

Oikeuskäytäntö on myös luonut omia johtopäätöksiä siitä, minkälaisiin kokemussääntöihin perustuen tiettyä tapauksessa esiintyvää tosiseikastoa arvioidaan. Tyypiesimerkki tästä on verotarkastuksessa havaittu osakeyhtiön kassatilin kreditsaldoisuus, joka on verotus- ja pitkälti oikeuskäytännössäkin tulkittu ohimyynniksi²¹³ ja toisaalta myös yhtiön asioita pääasiassa hoitavalle osakkaalle annetuksi peiteltyksi osingoksi²¹⁴. Samoin on esimerkiksi verotarkastuksessa havaitut, osakkaalle suoritetut, suurehkot matkakustannusten korvaukset voitu katsoa peiteltyksi osingoksi, mikäli niihin liittyy puutteellisia tai epäselviä matkalaskuja. Myös myyntikatteen huomattava alhaisuus, mikäli siihen ei ole voitu osoittaa pätevää syytä, on voitu tulkita siten, että osa yritystoiminnan tuloista on jätetty kirjaamatta kirjanpitoon.²¹⁵ Edellä todetun kaltainen oikeuskäytäntöön nojautuva vakiintunut tulkintakäytäntö on voinut johtaa lainsäädännöllisiin toimenpiteisiin.²¹⁶

Oikeuskäytännön vakiinnuttamat tulkintaperiaatteet ovat muutoinkin saavuttaneet verotuksessa merkittävän aseman, ja niiden kumoamiseksi on edellytetty varsin vakuuttavaa vastanäyttöä. Vaikka tavanomaisesti normin sisältö ohjaa näytön arviointia, joidenkin säännösten, kuten VML 28 ja 29 §:ien osalta näyttö ohjaa pitkälti normin tulkintaa. Legaliteettiperiaate on muutoinkin verotuksessa laajentanut käsittämään paitsi verolainsäädännön ja siihen liittyvät alemmanasteiset säännökset myös vakiintuneen oikeuskäytännön, joka on varsin pitkälle muokannut juuri mainittujen VML 28 ja 29 §:ien tulkintasisällön.²¹⁷

Oikeuskäytännön korostunut asema on siihen nähden ongelmallinen, että ennakkopäätöksillä ei ole muodollisjuridista sitovuutta, mutta niillä on suuri merkitys laintulkintaohjeina. Ei ole olemassa normia, joka velvoittaisi verotuksen toimittajan tai tuomarin noudattamaan KHO:n prejudikaattia. Toisin sanoen legalistista sitovuusperiaatetta ei ole. Vaikka sitovuus ei ole normatiivista, se voi olla tosiasiallista.²¹⁸ Verotusratkaisun ennustettavuutta on arvioitava myös

²¹² VM 1997:36 Verotuksen oikeusturvatyöryhmän loppuraportti s. 73.

²¹³ Kaikkia yhtiön tuloja ei ole kirjattu kirjanpitoon.

²¹⁴ Oletus, että ohimyynnistä saadut tulot ovat päätyneet asianomaisen osakkaan yksityiskäyttöön.

²¹⁵ Pitkäranta 2005, s. 51-52.

²¹⁶ Tästä esimerkkinä on mm. elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 §:n 2 momentin (1539/1992) säännös koskien negatiivisen oman pääoman vaikutusta yksityisen elinkeinonharjoittajan tai elinkeinoyhtymän korkojen vähennyskelpoisuuteen. Korkoja oli vastaavissa tilanteissa tätä ennen lisätty tulon pelkästään siihen oikeuskäytäntöön nojautuvaan tulkintakäytäntöön perustuen, että oman pääoman ollessa negatiivinen, osa yritystoiminnan nimiin otetuista lainavaroista on tosiasiallisesti ollut elinkeinonharjoittajan tai elinkeinoyhtymän osakkaan yksityiskäytössä eivätkä korot siltä osin ole kohdistuneet elinkeinotoimintaan. Kts. Pitkäranta 2005, s. 52.

²¹⁷ Pitkäranta 2005, s. 51-52.

²¹⁸ Myrsky 2002, s. 37.

siitä lähtökohdasta, onko ratkaisu verolainsäädännön sekä oikeuskäytännön hyvin tunnevan asiantuntijan arvion perusteella todennäköinen. Legaliteettiperiaate ei siten verotuksessa toteudu samoin perustein kuin esimerkiksi rikosoikeudessa.²¹⁹

Yksi merkittävä selitys legaliteettiperiaatteen vaikeasti hahmotettavalle sisällölle verotuksessa on muiden periaatteiden merkityksen huomioon ottaminen ja niiden välinen intressipunninta. Verotuksen oikeudenmukaisuus ja yhdenvertaisuus edellyttävät, että verorasitus jakaantuu laissa säädetyin tavoin yhdenvertaisesti verovelvollisten kannettavaksi ilman, että verovelvollinen voisi siitä kekseliäillä veronkiertojärjestelyillä muiden vastaavassa asemassa olevien verovelvollisten vahingoksi vältyä.²²⁰

Käytännön tapauksia

Hallinto-oikeuden tapausten osalta muun muassa creditsaldoisuuteen liittyen on annettu päätös,²²¹ jossa verotarkastuksessa oli kunkin tilikauden suurin creditsaldo katsottu olevan kirjanpidosta puuttuvaa myyntiä. Yhtiö oli valituksessaan, oikaisuvaatimuksessaan ja tarkastuskertomukseen antamissaan vastineissa todennut, että yhtiön pankkitilille tehdyt käteispanot olivat yhtiön yhteistyökumppaneilta saatuja lainoja. Koska yhtiö ei ollut vielä hallinto-oikeudessakaan esittänyt muuta selvitystä yhteistyökumppaneiltaan mahdollisesti saamista lainoista, hallinto-oikeus katsoi, ettei yhtiö ollut esittänyt luotettavaa selvitystä kassatililleen tulleiden rahojen alkuperästä. Muun selvityksen puuttuessa niiden katsottiin olevan kirjanpidosta puuttuvaa myyntiä, jota ei ollut käytetty elinkeinotoiminnan menoihin.

4.4 Luottamuksensuojan vaikutus verotarkastukseen

Verotuksessa keskeisestä luottamuksensuojaperiaatteesta on säädetty VML 26.2 §:ssä.

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu.

Kaikkien edellytysten tulee täytyä samanaikaisesti. Asian voidaan katsoa olevan tulkinnanvarainen esimerkiksi silloin, kun pohditaan palkan ja työkorvauksen välistä rajaa, veronkiertämistä koskevan säännöksen soveltamista, peiteltyyn osingon mahdollisuutta, käyttö- tai vaihto-omaisuuden välistä rajaa tai sitä onko kyse lainkaan elinkeinotoiminnasta. Asian

²¹⁹ Pitkäranta 2005, s. 53.

²²⁰ Pitkäranta 2005, s.53.

²²¹ Helsingin hallinto-oikeus 9.11.2012 nro 12/1082/6.

voidaan puolestaan katsoa olevan epäselvä esimerkiksi silloin, kun asiaan ei ole saatavilla yksiselitteistä näyttöä tai selvitystä tai sitä ei ole olemassa lainkaan. Esimerkkinä tästä voidaan mainita arvostuskysymykset, jos ei ole olemassa täsmällistä näyttöä omaisuuden arvosta.²²²

Periaatteen tavoitteena on lisätä verotuksen oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta. Yksityisen tulee voida luottaa viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen sekä tekemien hallintopäätösten pysyvyyteen.²²³ Luottamuksensuojaa koskeva säännös on ollut verotusmenettelylaissa vuodesta 1998. Luottamuksensuojaperiaatteen taustalla on itsessään vanha oppi perusteltujen odotusten suojaamisesta hallinnossa. Periaatteen tausta on yksityisoikeuden puolella sopimusoikeudellisessa lojaliteettiperiaatteessa. Periaatteen mukaan sopimuskumppanin on otettava huomioon myös sopijapuolensa etu. Luottamuksensuojassa ei kuitenkaan ole kysymys asianosaisten välisestä relaatiosta, vaan verotuksen toimittajan ja verovelvollisen välisestä suhteesta. Tästä seuraa mm. se, että veronsaajat eivät voi saada luottamuksensuojaa.²²⁴

Verotarkastuksessa luottamuksensuojan soveltamista joudutaan toisinaan pohtimaan. Luottamuksensuojaan liittyy toisaalta kysymys edellisessä verotarkastuksessa tehtyjen ratkaisujen vaikutuksesta nyt suoritettavaan tarkastukseen ja nyt suoritettavan tarkastuksen vaikutuksesta tulevaisuuteen.²²⁵ Verotarkastus voi koskea yrityksen koko liiketoimintaa tai vain sen osaa, tai vastaavasti vain yhtä tai useampaa verotuksen muotoa. Kaikkein ei voida tai osata kiinnittää huomiota verotarkastuksessakaan. Tästä voi seurata, että tarkastuksessa saattaa jäädä huomaamatta jokin verotuksen kannalta virheellinen menettely.²²⁶ Lähtökohtana on, että aiempi aineiston läpikäyminen estää saman aineiston perusteella tapahtuvan uuden jälkiverotuksen. Ongelmia voi syntyä siitä, mikä osa materiaalista on aiemmin tutkittu ja mitä ei. Selkeiden rajojen piirtäminen ei oikeuskäytännökään perusteella ole mahdollista.²²⁷

Toinen tapausryhmä, joka nousee verotarkastuksen yhteydessä esille, on neuvot ja menettelyohjeet, joita aiemmassa tarkastuksessa on verovelvolliselle annettu siitä, mikä on oikea menettely. Kun viranomaisen on antanut toimivaltansa nojalla neuvon tai ohjeen, se luo perustan luottamuksensuojalle. Jos ohje havaitaan jälkikäteen tulkinnallisesti virheelliseksi, se

²²² Verohallinto, Luottamuksensuojasta verotusmenettelystä, kohta 2.

²²³ Myrsky-Linnakangas 2007, s. 119.

²²⁴ Puronen, Verotus 2009, s.475.

²²⁵ Myrsky-Linnakangas 2007, s.126.

²²⁶ Kts. KHO:2006:45. Tapauksessa oli kysymys aiemmin toimitetun ennakontarkastuksen vaikutuksesta myöhemmin toimitettuun verotarkastukseen ja siitä johtuvaan maksuunpanoon ja luottamuksensuojaan siinä.

²²⁷ Puronen, Verotus 2009, s.492.

sitoo virheellisenäkin viranomaista, kunnes virhe on oikaistu.²²⁸ Sama pätee verotarkastukseen. Jos aikaisemmassa verotarkastuksessa on tehty jokin ratkaisu, joka nykyisessä verotarkastuksessa havaitaan virheelliseksi, ei jälkiverotusta voida takautuvasti toimittaa. Tarkastajan tulee kirjoittaa verotarkastuskertomukseen ohje virheen korjaamiseksi sekä luottamuksensuojan katkaisemiseksi.²²⁹

Myöhempien epäselvyyksien välttämiseksi verotarkastuskertomukseen on hyvä merkitä myös asiat, joissa tarkastuskohteelle on annettu ohjeita ja neuvoja. Jos neuvot ovat olleet suullisia, niiden sisällön selvittäminen muutaman vuoden kuluttua voi olla ylivoimainen tehtävä. Suullisten neuvojen osalta niiden sisällön tai ylipäänsä antamisenkin selvittäminen voi kaatua näyttöongelmiin.²³⁰ Verovelvolliselle muodostuvan väärän käsityksen ja luottamuksensuojan mahdollisen syntymisen ehkäisemiseksi, kertomuksessa tulee kertoa myös sellaiset virheet, joista ei niiden vähäisyyden johdosta esitetä verotustoimenpiteitä.²³¹

VML 57.1 §:n nojalla verotusta voidaan jälkiverotuksin korjata, kun virheellinen verotus on johtunut verovelvollisen menettelystä. Verovelvollisen virhe tai laiminlyönti on voinut olla tahallinen tai täysin tahaton. Näin ollen jälkiverotusta toimitettaessa voi siten tulla arvioitavaksi se, onko verovelvollinen ollut vilpittömässä mielessä ja menetellyt verotusasiassaan siten, että hänelle voidaan jälkiverotuksen yhteydessä antaa luottamuksensuojaa. VML 26.2 §:n mukaisen luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen tulee kuitenkin päätettäväksi vasta, kun on päätetty, että jälkiverotuksen edellytykset ovat olemassa ja että jälkiverotus toimitetaan. Myös sellaisissa tilanteissa, joissa verovelvolliselle on verotuksen aikaisemmissa vaiheissa annettu luottamuksensuojaa, esimerkiksi toimitettaessa säännönmukaista verotusta, voi jälkiverotus tulla toimitettavaksi. Esimerkiksi tarkastuksessa on voitu todeta, ettei asiakas olekaan toiminut vilpittömässä mielessä täyttäessään aikanaan ilmoitusvelvollisuuttaan. Tällöinkin jälkiverotuksen toimittamisen edellytykset asiassa tutkitaan ensin VML 57.1 §:n osoittamalla tavalla.²³²

Luottamuksensuojan perusteena ei koskaan kuitenkaan voi olla verotarkastuskertomuksessa havaitsematta jäänyt verovelvollisen selkeästi lainvastainen tai ennakkopäätöksen vastainen menettely. Luottamuksensuojaperiaatteen oikeudelliset soveltamisedellytykset eivät tällöin täyty, koska luottamuksensuojan soveltamisedellytyksenä on mm. verovelvollisen vilpittömyys

²²⁸ Myrsky, Defensor Legis 2000, s. 801.

²²⁹ Myrsky, Defensor Legis 2011, s. 641.

²³⁰ Kts. KHO 2003:21.

²³¹ Myrsky, Defensor Legis 2011, s. 641.

²³² Verohallinto, Luottamuksensuojasta verotusmenettelystä, kohta 6.2.

tai asian tulkinnanvaraisuus. Verovelvollisen on myös katsottava olleen vilpillisessä mielessä tämän vältettyä jälkiverotuksen verotarkastajaa erehdyttämällä tai tietoja salaamalla.²³³

Käytännön tapauksia

Hallinto-oikeuden tapausaineistosta on havaittavissa, että verovelvolliset vetoavat hallinto-oikeudessa luottamuksensuojaperiaatteeseen, mutta varsin harvoin sen edellytykset hallinto-oikeuden päätösten mukaan toteutuvat. Muun muassa arvonlisäveroa koskevassa tapauksessa²³⁴ oli kyse luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta. Yhtiössä oli suoritettu verotarkastus aiemmin verovuosien 1996–1998 osalta ja yhtiö katsoi, että aiemmin suoritettu verotarkastus toisi luottamuksensuojaa myöhempään verotarkastukseen. Yhtiö oli aiemman verotarkastuksen kohteena olevien vuosien, 1996–1998, osalta vähentänyt välillisiin kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisesti. Verotarkastajilla ei tuolloin ollut huomautettavaa menettelyn suhteen. Yhtiö katsoi, että alv-laskennassa muun muassa välillisten kustannusten suhteen noudatetut periaatteet oli käyty yksityiskohtaisesti läpi yhtiöön vuonna 1998 suoritettun verotarkastuksen yhteydessä.

Yhtiö ei ollut kyseisen verotarkastuksen yhteydessä tuonut esiin, että se oli vähentänyt myös asuntojen ja tonttien myyntiin liittyvien yleiskulujen verot. Verotarkastuskertomuksesta, siihen annetuista vastineista tai laskelmista ei myöskään ilmennyt mitään sellaista, jonka vuoksi verotarkastajien olisi tullut havaita, että yhtiö oli virheellisesti vähentänyt sanottuun verottomaan myyntiinsä kohdistuvien yleiskulujen verot.

Hallinto-oikeus katsoi, ettei yhtiö ollut esittänyt sellaista veroviranomaisen ratkaisua tai muutakaan nimenomaista kannanottoa, jonka perusteella yhtiölle olisi muodostunut asiassa luottamuksensuoja. Verottomaan myyntiin kohdistuvien yleiskulujen vähennyskelvottomuus ei ollut vuosina 2006–2008 tulkinnanvarainen. Verovelvollinen ei voi pelkästään vetoamalla aikaisemman verotarkastuksen kohteena olleina vuosina noudattamaansa virheelliseen menettelyyn, jota ei ole verotarkastuksessa käsitelty, välttyä myöhemmältä jälkiverotukselta.

4.5 Perusteluvelvollisuus

Päätöksen perusteleminen on tärkeää ennen kaikkea asianosaisten oikeusturvan kannalta. Perustelut osoittavat miten päätöksentekijä on päätenyt ratkaisun lopputulokseen. Käytännössä

²³³ Soikkeli 2004, s. 145.

²³⁴ Helsingin hallinto-oikeus 11.4.2012 nro 12/0377/1.

muutoksenhakuoikeuden käyttämisen kannalta perusteluilla on keskeinen merkitys muun muassa harkittaessa muutoksenhaun tarpeellisuutta.

Niin ikään asian selvittämisessä ja ratkaisun harkitsemisessa perustelemisella on merkitystä. Perustelujen kirjoittaminen pakottaa päätöksentekijän punnitsemaan asiaa huolellisesti ja johdonmukaisesti. Tällä saattaa olla merkitystä siihen, että asia tulee osapuolia tyydyttävällä tavalla ratkaistuksi aikaisemmassa vaiheessa kuin muuten. Tätä kautta myös oikeusturvaodotuksiin liittyvä vaatimus oikeudenkäytön nopeudesta toteutuu entistä paremmin. Päätösten asianmukainen perusteleminen lisää osaltaan luottamusta päätöksentekoon.²³⁵

Seuraavan tapauksen²³⁶ osalta hallinto-oikeus puuttui asian perustelemattomuuteen. Verotarkastuksessa ei ollut pidetty luotettavina kiinteistövalittajana työskennelleen henkilön ajopäiväkirjaa ja matkalaskuja niissä olevien epämääräisten merkintöjen ja henkilön vähäisten tulojen vuoksi. Ajopäiväkirjasta puuttuivat esittelykohteiden osoitetiedot ja työmatkojen alkamis- ja päättymisajankohdat. Verotus oli siten voitu toimittaa arvioimalla verovapaisiin kilometrikorvauksiin oikeuttava ajomäärä.

Verovapaina kilometrikorvauksina maksetut, palkaksi katsotut, rahasuoritukset oli lisätty muutoksenhakijan veronalaiseen tuloon siten, että puolet maksetuista kilometrikorvauksista oli katsottu veronalaiseksi palkkatuloksi. Verovirasto tai oikaisulautakunta ei ollut perustellut tekemäänsä arviota palkaksi katsottavasta määrästä muutoin kuin toteamalla, ettei muutoksenhakija ollut osoittanut arviota liian suureksi. Muutoksenhakija oli kuitenkin toimittanut ajopäiväkirjansa ja listauksen toimeksiannoistaan sekä valituksen liitteenä otteen autonsa huoltokirjasta.

Hallinto-oikeus katsoi, että verotoimisto oli voinut oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi, koska muutoksenhakijan palkaksi katsottavia kilometrikorvauksia sekä palkkaa oli jäänyt säännönmukaisessa verotuksessa ilmoittamatta ja verottamatta. Hallinto-oikeus katsoi kuitenkin, ettei verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi voitu suorittaa arvioimalla ilman, että arvio perustuu todennettaviin seikkoihin ja perustellaan verovelvolliselle. Tästä syystä hallinto-oikeus palautti asian verotoimistolle uudelleen käsiteltäväksi. Hallinto-oikeus totesi vielä perusteluissaan, että kun tuloon lisättävä veron määrä arvioidaan, verovelvolliselle on osoitettava ne vertailutiedot, joihin toimitettava verotus perustuu. Mikäli vertailutietoja ei voida osoittaa, on syy siihen mainittava.

²³⁵ Niemi, Verotus 1997, s. 160.

²³⁶ Kouvola hallinto-oikeus 10.10.2012 nro 12/0559/2.

5 YHTEENVETO

5.1 Yleistä tutkimuksen tuloksista

Tätä tutkimusta tehdessä olen käynyt läpi 484 hallinto-oikeuden antamaa päätöstä ja tutkinut päätösten valossa verotarkastusten johdosta tehtyjen verotuspäätösten pysyvyyttä hallinto-oikeudessa. Tapauksen lukumäärä on suuri, mutta asian kokonaiskuvan saamiseksi oli hyvä, ettei mitään hallinto-oikeutta, verotarkastusyksikköä tai verolajia rajattu pois. Tapauksia läpikäymällä olen saanut muodostettua kokonaiskuvan yhden vuoden osalta, mikä on verotarkastuksista tehtyjen valitusten kokonaismäärä ja kuinka valitukset jakaantuvat verolajeittain ja verotarkastusyksiköittäin ja ennen kaikkea kuinka tehdyt valitukset ovat menestyneet hallinto-oikeudessa. Verolajista riippuen, valituksista hyväksyttiin kokonaan 10–19 %. Valituksista joko kokonaan tai osittain hyväksyttiin 33–41 %. Verotarkastusyksikkökohtaisesti hajonta oli huomattavasti suurempaa ja vaihteli verolajeittain.

Tutkimuksessa pääpaino oli erityisesti selvittää hyväksytyihin valituksiin liittyviä syitä ja tutkia oliko tapauksissa kyse näyttöön vai laintulkintaan liittyvistä seikoista. Valitusten aiheet vaihtelivat luonnollisesti verolajeittain. Hyväksytyjen valitusten vähäisyydestä johtuen kovin pitkälle meneviä johtopäätöksiä aineellisten kysymysten osalta ei ole ollut tarkoitus tehdä. Sen sijaan yksi merkittävä kaikkia verolajeja yhdistävä tekijä oli näyttökysymykset ja siihen liittyen asioiden riittävä selvittäminen. Näyttökysymysten ja oikeuskysymysten erottaminen oli toisinaan hankalaa, koska myös oikeuskysymyksen ratkaiseminen saattoi sisältää näyttökysymyksiä ja oikeudellisen kysymyksen ratkaiseminen vaatii näyttöä tosiseikoista.

Verolajista riippuen, noin puolessa hyväksytyistä valituksista oli kyse asian selvittämiseen ja näytön arviointiin liittyvistä kysymyksistä. Koko verotarkastusprosessissa, niin asiaa selvitetäessä ja saatua näyttöä arvioitaessa, kuin verovelvollista kuultaessa tai verotusehdotusta perusteltaessa, verotarkastajan tulee huomioida verovelvollisen oikeusturvaan liittyvät seikat. Varsinkin omistajayrittäjälle on olennaista henkilökohtainen kokemus siitä, että verotarkastuksessa on huolehdittu hänen oikeusturvastaan. Oikeusturva ei ole nippu lainsäännöksiä, vaan kokemus, että vaikeatkin asiat on pyritty selvittämään tasapuolisesti myös verovelvollisen edut huomioon ottaen.²³⁷

Kaikkein parhaimpaan lopputulokseen verotarkastuksessa päästään, kun asiat on riittävällä tasolla selvitetty. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on ensiarvoisen tärkeää, että asiat

²³⁷ Toivanen, Verotus 1998, s.288.

pyritään selvittämään yhteisymmärryksessä. Verovelvollisen tulee esittää kaikki se tieto, jolla voi olla merkitystä asian ratkaisemisessa ja vastaavasti verotarkastajan tulee huomioida verovelvollisen näkemykset ja ohjata verovelvollista antamaan niitä tietoja, joita asian selvittäminen vaatii. Kun verotarkastuskertomuksessa on perustellusti selvitetty asiat, on verovelvollisenkin helpompi hyväksyä tarkastuksen lopputulos. Mikäli verovelvollinen on yhteistyökykyinen ja osallistuu aktiivisesti asioiden selvittämiseen verotarkastuksessa, päästään parhaimpaan lopputulokseen. Kun verovelvollinen on noudattanut lain säännöksiä kirjanpitoa laatiessaan ja säilyttänyt kaiken kirjanpitomateriaalin asianmukaisesti, verotarkastukselle ja asioiden selvittämiselle on jo varsin hyvä lähtökohta. Käytännössä tosin tämä ihannetilanne ei tosin aina toteudu.

Lähtökohtaisesti oikeusturva ja hyvän hallinnon perusteet toteutuvat hyvin verotarkastuksessa. Verotusesitykset eivät juurikaan kaadu virheelliseen menettelyyn, kuten kuulemisen laiminlyöntiin tai asian perustelemattomuuteen. Oikeusturvan toteutumiseen liittyvät epäkohdat sen sijaan kulmineituvat pääosin asioiden riittävään selvittämiseen ja näyttökysymyksiin aineellisten laintulkintakysymysten lisäksi. Yksittäisenä ryhmänä nousi esiin kiinteistönvälittäjien matkakustannusten arvioiminen osin palkaksi ilman, että jokaisen työntekijän osalta oli osoitettu arvioverotuksen perusteita.

5.2 Havaintoja asian selvittämiseen ja näytön hankkimiseen liittyen

5.2.1 Haasteena kansainvälistyminen ja harmaa talous

Asioiden riittävä selvittäminen ja näytön hankkiminen korostuvat erityisesti harmaan talouden verotarkastuksissa. Harmaan talouden verotarkastuksiin liittyy todennäköisemmin myös jatkoprosesseja joko rikosprosessin myötä tai muutoksenhakuasteissa ja verotarkastuskertomuksella asiakirjana on niissä keskeinen merkitys.

Kansainvälistyminen lisää omalta osaltaan haasteita verovalvontaan. Liiketoiminnan kansainvälistyminen vaikuttaa väistämättä myös verotarkastukseen. Aikaisemmin vero-ongelmat olivat hyvin pitkälle kansallisia. Nyt esimerkiksi siirtohinnoittelukysymykset hakevat vasta oikeuskäytännön kautta rajoja. Lisäksi ulkomaisen työvoiman lisääntyminen Suomessa tuo omat haasteensa valvontaan. Kuten edellä esitelty virolaisten rakennusmiesten tapauskin osoittaa, todellisista työskentelyolosuhteista on toisinaan vaikea saada selvyyttä ja verovelvollisuuden määrittely on haastavaa. Sama ongelma liittyy kiinteän toimipaikan kysymyksiin.

Yritysten kansainvälistymisen myötä verotarkastusyhteistyö yli Suomen rajojen on entisestään lisääntynyt. Tietojenvaihto EU-jäsenmaiden kanssa on tärkeää kansainvälisen harmaan talouden paljastamisessa, verotarkastuksessa ja muussa verovalvonnassa. Jäsenmaat vaihtavat tietoja Eurofisc-verkoston avulla. Tavoitteena on tunnistaa mahdollisimman nopeasti toimijat, jotka käyttävät väärin kansainvälisen kaupan verosäännöksiä.²³⁸

Kansainväliseen tietojenvaihtoon liittyvät tarpeet lisääntyvät yritysten toimiessa globaalissa taloudessa. Käytännön verotarkastustyössä tulisi kiinnittää entistä enemmän huomiota niihin mahdollisuuksiin, joita mm. kansainvälinen tietojenvaihto tarjoaa. Kansainvälisyyden lisääntymisen myötä myös verotarkastuksen toimittaminen muuttuu vaativammaksi. Maailma muuttuu ja lainsäädännön ja valvonnan tulisi pysyä siinä perässä.

Kansainväliset tilanteet muodostavatkin kokonaisuuden, jossa asian selvittäminen ja näytön hankkiminen on jo lähtökohtaisesti vaikeampaa kuin kansallisella tasolla toimittaessa. Tällaisissa tilanteissa usein verovelvollisella itsellään on parempi mahdollisuus asian selvittämiseen, jos hänellä on kyseisessä valtiossa liiketoimintaa tai muita kytköksiä. Jos verovelvollinen on haluton selvittämään asiaa, saatetaan olla puun ja kuoren välissä sen suhteen mitä mahdollisuuksia asian selvittämiseen on käytettävissä ja mitä tietoja viranomaisaloitteisesti voidaan saada. Ulkomaille tehtäviin virka-apupyyntöihin vastaaminen saattaa toisinaan kestää hyvinkin kauan ja toisista valtioista tietoja on hankalampi saada kuin toisista. Tämä tuo myös haastetta verotarkastuksen toimittamiseen kohtuullisessa ajassa.

Lähtökohta on, että verotarkastuskertomus laaditaan viivytyksettä²³⁹. Toisaalta taas asiat tulee selvittää perusteellisesti ja laadittavan verotarkastuskertomuksen tulee olla laadukas ja kattava dokumentti tarkastuksesta. Nykyisin verotarkastus saattaa liittyä useamman yrityksen ryppääseen tai selvityksiä voidaan joutua pyytämään ulkomailta. Nämä kaikki tilanteet saattavat vaikuttaa tarkastuksen keston pidentävästi. Oma lukunsa on tilanne, jossa tarkastusta pyritään tietoisesti vaikeuttamaan ja viivyttämään vaatimalla toistuvasti kuukausien pituisia selvitysaikoja.²⁴⁰

Käytännössä eteen saattaa tulla tilanne, jossa kirjanpito on täysin laatimatta tarkastusta aloitettaessa. Tällöin tavallisesti verovelvolliselle annetaan kehoitus saattaa kirjanpito valmiiksi määrättyssä ajassa. Hyvin tavallista on, että kirjanpito ei valmistu annetussa ajassa, vaan lisääntynyt pyydetään toistuvasti. Tämä saattaa olla verovelvollisen taholta tietoista tarkastuksen

²³⁸ Verohallinto, Vuosikertomus 2013, s. 22.

²³⁹ VMA 2 §.

²⁴⁰ Toivanen, Verotus 1998, s. 287.

viivyttämistä. Verotarkastus saatetaan joka tapauksessa valmiiksi oli kirjanpito tehty tai ei, mutta selvää on, että kokonaan laatimatta olevan tai puutteellisen kirjanpidon tarkastaminen vie enemmän aikaa.

5.2.2 Uusi näyttö verotarkastuksen jälkeen

Eräs huomionarvoinen seikka asian selvittämiseen ja näyttökysymyksiin liittyen oli se, että verovelvollinen oli antanut lisänäyttöä vasta hallinto-oikeudessa. Tällaisissa tilanteissa hallinto-oikeus ei useinkaan ottanut näyttöä ensivaiheena arvioitavakseen vaan palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi. Sen vuoksi onkin äärimmäisen tärkeää, että verotarkastuksessa asiat pyritään selvittämään mahdollisimman perusteellisesti, jotta edestakaista asian siirtelyä hallinto-oikeuden ja Verohallinnon välillä olisi mahdollisimman vähän. Tämä menettely aiheuttaa asian pitkittymistä ja moninkertaista työtä, joka niin ikään aiheuttaa kustannuksia. Luonnollisesti saattaa olla tilanteita, joissa verovelvollinen on hyvinkin haluton selvittämään asiaa verotarkastuksen yhteydessä, mutta sitten ”tosipaikan” tullen esittää näyttöä hallinto-oikeudelle.

Toisinaan eteen saattaa tulla tilanteita, joissa verovelvollinen on hyvin passiivinen, sekä tarkastuksen aikana, että maksuunpanovaiheessa, eikä anna selvityksiä, eikä vastineita pyydettyä. Sitten asian tultua hallinto-oikeudessa vireille, verovelvollinen aktivoituu ja esittää täysin uutta näyttöä. Tässä vaiheessa, niin hallinto-oikeuden kuin Verohallinnonkaan, on hankala esittää muuta selvitystä kuin mitä verotarkastuksen yhteydessä on saatu selville. Useimmiten verotarkastuksen ja hallinto-oikeuskäsittelyn väliin mahtuu useampi vuosi, käsiteltävä verovuosi on vielä vanhempi. Tällaisten tilanteiden varalta verotarkastuksessa pitäisi tehdä pohjatyö kunnolla. Yksinkertaisesti esimerkiksi voidaan ottaa vaikka kiertokäynti yrityksen tiloissa ja siellä tehdyt havainnot. Jos käyntiä ei ole tehty, ei vuosien päästä voida tietää miltä siellä tarkastushetkellä näytti. Siksi verotarkastuksessa on äärimmäisen tärkeää, että tarkastuksen yhteydessä hankitaan kaikki se näyttö mikä on tarpeen asian ratkaisemisessa.

Joistakin hallinto-oikeuden päätöksistä oli havaittavissa, että samaan tapaukseen tai asiakokonaisuuteen liittyi myös rikosprosessi. Hallinto-oikeudelle tehdyssä valituksessa vaatimusta usein perusteltiin rikosprosessin myönteisellä tuomiolla. Erilaisesta prosessiasetelmasta sekä todistustaakan ja näyttökynnyksen eroista johtuen rikosprosessin ja veroprosessin lopputulos voi kuitenkin erota toisistaan, mikä saattaa hämmentää verovelvollista.

Tapauksista oli havaittavissa, että hallinto-oikeudella on osin ollut käytössään käräjä- tai hovioikeuden tuomio, josta ilmeneviä seikkoja oli käytetty asian ratkaisemisessa. Huomattavaa on, että verotarkastuksen laatimisen ja hallinto-oikeuden käsittelyn välille saattaa siten mahtua hyvinkin paljon erilaisia vaiheita, joissa asiaan on saatu lisää näyttöä, eikä tämä välttämättä tarkoita, että verotarkastuksessa asiaa oli selvitetty puutteellisesti. Poliisilla on esitutkintaa suorittaessa laajemmat valtuudet tutkia asiaa ja tehdä tarvittavia lisäselvityksiä kuin verotarkastuksessa. Myös rikosoikeudenkäynnissä esitetty henkilötodistelu on usein kirjallisena todisteena hallinto-oikeudessa käytössä. Käräjäoikeuden ja hovioikeuden antamista tuomioista ilmenevä henkilötodistelu voidaankin ottaa hallinto-oikeudessa huomioon HLL 51.1 §:ssä tarkoitettuina seikkoina, joihin ratkaisu voidaan perustaa. Valittajan pyytäessä suullisen käsittelyn toimittamista hallinto-oikeus usein vetosi siihen, että samat henkilöt, jotka oli nimetty todistajiksi hallinto-oikeuteen, oli kuultu käräjäoikeuden ja hovioikeuden käsittelyissä. Hallinto-oikeus itse järjestää hyvin harvoin suullista käsittelyä, jos siitä ei ole lisäarvoa asian selvittämiseksi.

Oikeudenkäyntikulujen korvausta ratkaistaessa hallinto-oikeus on pääsääntöisesti noudattanut linjaa, että mikäli verovelvollinen ei ole edistänyt asian selvittämistä, ei ole katsottu kohtuuttomaksi, että verovelvollinen pitää oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan. Näin on menetelty muun muassa, mikäli verotarkastuksen jälkeen on esitetty runsaasti uutta selvitystä ja selvittämättömyys on aiheutunut verovelvollisen menettelystä.²⁴¹

5.3 Lainsäädännön tulkinnallisuuden vaikutuksia

Verovelvollisen osalta lainsäädäntö turvaa pääosin hyvin yksilön oikeudet. Verolainsäädäntöä ei kuitenkaan pidä lähteä enempää viemään siihen suuntaan, että yksittäiset lain säännökset kirjoitetaan niin avoimiksi, että se jättää liiaksi tilaa tulkinnalle. Tämä ei ole verovelvollisen eikä veronsaajan etu. Prejudikaattioikeuden lisääntyminen on verovelvollisen oikeusturvan kannalta ongelmallista, koska verovelvollinen ei voi pelkästään verolainsäädäntöä tutkimalla varmuudella selvittää tekemiensä oikeustoimien veroseuraamuksia. Näyttökysymysten ohella nämä lain tulkintaan liittyvät kysymykset nousivat esiin myös hallinto-oikeuden tapausaineistoa tutkimalla.

Jos lainsäädännössä on paljon tulkinnanvaraista aluetta, jonka rajojen piirtäminen on jätetty käytännön lainsoveltamisen ja oikeuskäytännön varaan, on sillä väistämättä vaikutuksia

²⁴¹ Turun hallinto-oikeus 16.5.2012 nro 12/0289/3.

yhdenmukaisuuteen lain soveltamisessa. Tulkinnanvaraisia verotuskysymyksiä liittyy elinkeinoverotuksessa muun muassa tulolähdekysymyksiin²⁴² tai esimerkiksi siihen milloin harjoitettu toiminta on elinkeinotoimintaa. Tämä tulee esiin esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittaman toiminnan arvioimisessa. Arvonlisäverotuksessa esimerkiksi vähennysoikeuden jakamiseen liittyvät kysymykset ovat usein tulkinnanvaraisia. Ennakkoperinnässä niin ikään palkan ja työkorvauksen välinen rajanveto on klassinen tulkintakysymys.

Kuten edellä on käynyt ilmi, myös hallinto-oikeus on antanut ristiriitaisia päätöksiä tulkitseamalla samaa tai samanlaista asiaa eri tavalla. Samakin hallinto-oikeus on saattanut antaa päätöksiä, jotka on ratkaistu eri tavalla, vaikka tilanne molemmissa tapauksissa oli lähes identtinen. Hallinto-oikeus tulkitsi hyvin tiukasti ja kirjaimellisesti lainsäädäntöä mm. tapauksissa²⁴³, joissa sovellettava lainkohta ei ollut verotusasiakirjoissa esillä ja valituksenalaiset päätökset kumottiin menettelyvirheen vuoksi. Nämä päätökset lienevät tiukkuudellaan poikkeus pääsäännöstä, koska joukkoon mahtui myös vastaavanlaisia tapauksia, joissa lopputulos ei ollut yhtä suoraviivainen²⁴⁴. Myös tapauksissa²⁴⁵, jotka koskivat pohjimmiltaan palkan ja työkorvauksen välistä rajanvetoa ja siihen liittyen arvonlisäveron vähennysoikeutta, hallinto-oikeus päätyi eri ratkaisuun eri verovuosia koskevissa valituksissa, koska asiat ratkaisi kaksi eri hallinto-oikeutta.

Mielenkiintoinen jatkotutkiskelun paikka olisikin, eroavatko eri hallinto-oikeuksien näkemykset toisistaan samanlaisissa asioissa. Tämän tutkimuksen puitteissa asiaan ei ole ollut mahdollisuutta muutamaa esimerkkiä lukuun ottamatta syvällisemmin perehtyä. Saman asianosaisen valitusten käsitteleminen samassa hallinto-oikeudessa ainakin vähentäisi erilaisten ratkaisujen syntyminen riskiä.

5.4 Tulevaisuuden näkymät ja haasteet verotarkastustyössä

Verohallinnossa verotarkastustoiminnan kehittäminen on muutosvaiheessa. Suuntaus on reaaliaikaisempaan verotarkastukseen. Verohallinnon pääjohtajan mukaan Verohallinnon tavoitteena on, että asiakkaat hoitavat veroasioihin liittyvät velvoitteensa oma-aloitteisesti ja oikein. Hänen mukaansa on tärkeää, että verovelvollisille annettaisiin verotarkastusten

²⁴² Kts. KHO 2014:36.

²⁴³ Helsingin hallinto-oikeus 4.5.2012 nro 12/0435/6 ja 7.5.2012 nro 12/0441/6.

²⁴⁴ Kts. Helsingin hallinto-oikeus 16.10.2012 nro 12/0981/6.

²⁴⁵ Kouvola hallinto-oikeus 24.10.2011 nro 11/0435/1 ja Helsingin hallinto-oikeus 15.6.2012 nro 12/0752/4.

yhteydessä entistä enemmän ennakoivaa ohjausta, ja toiminnan painopiste siirtyisi lähemmäksi nykyhetkeä.²⁴⁶

Verohallinnon on tarkoitus uudistaa ja sujuvoittaa verotarkastus- ja maksuunpanoprosessia vuoden 2014 aikana. Yhtenä kehittämiskohteena on verotarkastuksen yhteydessä tapahtuvan kuulemismenettelyn yksinkertaistaminen. Uudessa menettelyssä verovelvollista kuultaisiin vain kertaalleen ennen verotuspäätösten tekemistä. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että verovelvolliselle lähetettäisiin vain lopullinen verotarkastuskertomus vastineen antamista varten. Näin ollen alustavasta tarkastuskertomuksesta luovuttaisiin. Pääjohtajan mukaan tavoitteena on lyhentää verotarkastusten läpimenoaikaa verotarkastuksen aloittamisesta verotuspäätöksen tekemiseen. Nykyisten, osin päällekkäisten, menettelyjen on katsottu Verohallinnossa ja yrityksissä aiheuttavan tarpeetonta viivettä ja päällekkäistä työtä. Nykyistä kaksinkertaista kuulemismenettelyä on perusteltu verovelvollisen oikeusturvalla. Pääjohtajan mukaan yhdenkertaiseen kuulemiseen siirtyminen ei vaikuttaisi verovelvollisen oikeusturvaan, koska se ei heikentäisi verovelvollisen mahdollisuuksia antaa tarvittavaa selvitystä asiassa, vaan päinvastoin prosessin sujuvoittaminen tarkoittaisi oikeaa verotuspäätöstä nopeammin ja sujuvammin.²⁴⁷

Näkisin, että menettelyn uudistaminen tarkoittaisi käytännössä sitä, että verotarkastuksessa tulisi entistä perusteellisemmin huolehtia asian riittävästä selvittämisestä, jotta tämä uudistus toimisi ajatellulla tavalla eikä lisäisi kohtuuttomasti oikaisuvaatimusten määrää ja sitä kautta vain siirtäisi työtä valitusasteisiin ja ajateltu kustannustehokkuus jäisi saavuttamatta. Kuten tässä tutkimuksessa on havaittu, uutta lisäselvitystä asiaan annetaan vielä hallinto-oikeusvaiheessakin. Näin ollen uudistus toteutuessaan luo haastetta käytännön verotarkastustyöhön, jotta todellinen hyöty kuulemismenettelyn yksinkertaistamisesta saavutettaisiin. Kuulemismenettelyn yksinkertaistaminen varmasti sopii hyvin sellaisten yritysten verotarkastuksiin, joissa verovelvollinen on yhteistyökykyinen ja antaa tarkastuksella pyydetyt selvitykset asianmukaisesti ja viivytyksettä. Tällöin on tarkoituksenmukaistakin, että verotarkastus ei aiheuta ylimääräistä työtä verovelvolliselle ja pitkitä verotarkastusprosessia. Verovalvonnan toimintatapoja suunniteltaessa tulee kuitenkin ottaa huomioon asiakkaiden erilaisuus. Verotarkastuksen kohderyhmät ovat hyvin erilaisia, eikä sama toimenpide sovi kaikille: rehellisen yrittäjän toimintaympäristö on erilainen kuin ammattimaisen talousrikollisen.

²⁴⁶ Ruuhonen, Tilisanomat 2/2014, s. 21.

²⁴⁷ Ruuhonen, Tilisanomat 2/2014, s. 22.

Tulevaisuudessa verotarkastuksen tarpeen voidaan nähdä lisääntyvän. Koska rutiiniluonteiset tehtävät siirtyvät verovelvolliselle itselleen, korostaa tämä verotarkastuksen merkitystä verovelvollisten toimien oikeellisuuden varmistajana.

5.5 Lopuksi

Verotarkastajien olisi ensiarvoisen tärkeää hahmottaa verotarkastuksen jälkeiset prosessit ja verotarkastuskertomuksen merkitys niissä. Verotarkastaja ei välttämättä tule tietämään tarkastuksen jälkeisistä vaiheista juuri mitään verotarkastuskertomuksen valmistuttua. Verotarkastuskertomus ja siinä esitetyt asiat ovat kuitenkin keskeisessä asemassa verotarkastuksen jälkeisissä prosesseissa.

Olisi ensiarvoisen tärkeää, että ainakin verotarkastuksen tehneet henkilöt saisivat tiedon, mikäli heidän tekemät verotusesitykset eivät ole pysyneet valitusasteissa. Uskon, että omista tekemisistä tai tekemättä jättämisistä oppii kaiken parhaiten. Kuten tämä tutkimus osoittaa, vähintäänkin yhtä tärkeää aineellisten kysymysten kanssa ovat verotusmenettelyyn liittyvät seikat, kuten asian riittävä selvittäminen ja näytön hankkiminen. Menettelylliset kysymykset saattavat usein jäädä aineellisten kysymysten varjoon.

Tässä tutkimuksessa on aineiston laajuus huomioon ottaen pystytty luomaan vain kokonaiskuva siitä miten valitukset ovat hallinto-oikeudessa menestyneet. Tutkimuksessa esiteltyjen tapausten on ollut tarkoitus antaa lukijalle käsitys siitä, minkälaisista asioista valituksia tehdään ja minkälaiseen ratkaisuun hallinto-oikeus on päätenyt asiassa esitetyn näytön perusteella. Tutkimuksen tavoitteena on niin ikään ollut antaa lukijalle kuva siitä, mikä verotarkastuskertomuksen rooli on hallinto-oikeudessa ja mikä merkitys on sillä, että asiat on verotarkastuksessa perusteellisesti selvitetty ja ennen kaikkea, että tosiasiat ja niistä tehdyt johtopäätökset on huolellisesti perustellen esitetty verotarkastuskertomuksessa.

Kiteyttäisin tämän tutkimuksen lopputuloksen Rynänen sanoin: asiaan liittyvien tosiseikkojen tultua riittävän hyvin selvitettyksi, on oikeusnormin sovellettavuus tapaukseen laintulkintakysymys.²⁴⁸

²⁴⁸ Rynänen 2000, s. 50.