

Eetu Heiskanen

## **Verotustietojen julkisuus**

Opinnäytetyö

Kevät 2016

SeAMK Liiketoiminta ja kulttuuri

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

**SeAMK** 

SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU  
SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU

## Opinnäytetyön tiivistelmä

Koulutusyksikkö: Liiketalouden ja kulttuurin yksikkö

Tutkinto-ohjelma: Liiketalouden koulutusohjelma

Suuntautumisvaihtoehto: Laskentatoimi

Tekijä: Eetu Heiskanen

Työn nimi: Verotustietojen julkisuus

Ohjaaja: Tuulia Potka-Soininen

Vuosi: 2016

Sivumäärä: 62

Liitteiden lukumäärä: -

---

Opinnäytetyö tarkastelee verotustietojen julkisuutta. Toimeksiantajana opinnäytetyössä on Länsi-Suomen yritysveroimisto. Verotustietojen julkisuus on ajankohtainen aihe, joka koskee sekä yhteisöjä että luonnollisia henkilöitä. Opinnäytetyössä on toteutettu haastattelu teoriaosion lisäksi. Haastattelun lisäarvona on tuoda opinnäytetyöhön asiantuntijan näkemys verotustietojen julkisuudesta.

Opinnäytetyö alkaa osiolla, jossa käsitellään verotusta yleisellä tasolla. Osion tarkoituksena on kertoa, mitkä ovat verotuksen tavoitteet ja kuinka verotuksen tavoitteet voidaan yhdistää verotustietojen julkisuuteen. Tämän jälkeen käsitellään verotuksen oikeuslähteitä. Oikeuslähteet ovat tässäkin opinnäytetyössä tärkeässä roolissa. Oikeuslähteiden jälkeen käsitellään verotustietojen julkisuutta julkisuusperiaatteen näkökulmasta. Julkisuusperiaatteen jälkeen siirrytään tarkastelemaan julkisuuslain piiriin kuulumattomia asiakirjoja. Periaatteiden jälkeen opinnäytetyössä käsitellään verotustietojen julkisuutta. Verotustietojen julkisuuden osion jälkeen näkökulmaa laajennetaan eri näkemysten mukaan verotustiedoista.

Verotustietojen julkisuuteen liittyvien eri näkemysten jälkeen opinnäytetyössä käsitellään verotustietojen julkaisemista. Osioissa käsitellään sitä, miten verotustiedot voidaan julkaista. Tämän lisäksi käsitellään eri näkökulmien avulla perusteluita verotustietojen julkaisemisesta. Osiossa on pyritty ottamaan näkökulmia, joiden perusteella voidaan korostaa verotustietojen julkisuuden merkitystä. Lopussa otetaan esille verotustietojen julkisuus veroparatiisien näkökulmasta.

Avainsanat: verotustiedot, julkisuus, verotustietojen julkisuus

SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

## **Thesis abstract**

Faculty: School of Business and Culture

Degree programme: Business Management

Specialisation: Accounting

Author/s: Eetu Heiskanen

Title of thesis: The public disclosure of tax information

Supervisor(s): Tuulia Potka-Soininen

Year: 2016

Number of pages: 62

Number of appendices: -

---

The purpose of this thesis is to take a look at the public disclosure of tax information. The commissioner of this thesis is the Western Finland Corporate Tax Office. The public disclosure of tax information is a topical issue. An interview was also carried out to give an expert's perspective to the thesis.

The thesis begins in a section about taxation in general. After that, sources of law of taxation are dealt with. Sources of law also play an important role in this thesis. After this, a closer look is taken at the public disclosure of tax information.

The following chapter describes the publication of tax information more in detail, or how tax information may be published. In addition, arguments based on different views are presented on the publication of tax information. The final part of the thesis deals with the public disclosure of tax information from the point of view of tax havens.

Keywords: tax information, publicity, public disclosure of tax information

## SISÄLTÖ

Opinnäytetyön tiivistelmä.....	1
Thesis abstract.....	2
SISÄLTÖ.....	3
1 JOHDANTO.....	5
1.1 Työn tavoitteet.....	5
1.2 Toimeksiantajan esittely.....	6
2 VEROTUS SUOMESSA.....	7
2.1 Verotuksen lähtökohdat.....	8
2.2 Verotuksen periaatteet.....	9
2.3 Oikeuslähteet verotuksessa.....	11
2.4 Oikeuskäytäntö.....	11
2.5 Verohallinnon vaikutus verotukseen.....	12
2.6 Kansainväliset vaikutukset verotukseen.....	14
3 JULKISUUSPERIAATE JULKISHALLINNOSSA.....	15
3.1 Julkisuusperiaatteen toteuttaminen.....	16
3.2 Perusoikeutena saada tietoa viranomaisen asiakirjasta.....	16
3.3 Julkisuuslain suhde muihin lakeihin.....	17
3.4 Julkisuuslaista poikkeaminen.....	18
3.5 Julkisuuslain piiriin kuulumattomat asiakirjat.....	19
4 VIRANOMAISEN ASIAKIRJAT.....	21
4.1 Asiakirja ja tallenteet.....	21
4.2 Viranomaisen hallussa olevat asiakirjat.....	22
4.3 Viranomaisen laatimat asiakirjat.....	22
5 VEROTUSTIETOJEN JULKISUUS.....	24
5.1 Julkisuus.....	24
5.2 Julkiset verotustiedot.....	25
5.3 Henkilöverotuksen julkiset verotustiedot.....	26
5.4 Yhteisöjen julkiset verotustiedot.....	28
5.5 Muut julkiset verotustiedot.....	28
5.6 Ei julkiset verotustiedot.....	28

6	NÄKÖKULMIA JULKISIIN VEROTUSTIETOIHIN .....	30
6.1	Näkökulmia verotustietojen julkisuuteen .....	30
6.2	Avoimuuden edistäminen .....	31
6.3	Verotuksen kontrollin vaikutus oikeudellisuuteen .....	34
7	VEROTUS JA JULKISUUSPERIAATE .....	35
7.1	Julkaiseminen ja henkilötietojen suoja .....	35
7.2	Yksityiselämän loukkaaminen ja julkaisu .....	38
7.3	Verotustietojen luovutuksen lähtökohdat.....	41
7.4	Erytisperusteinen tiedonsaantioikeus .....	41
7.5	Harkintavalta tietojen luovuttamisessa .....	43
8	NÄKÖKULMIA VEROTUSTIETOJEN LUOVUTTAMISEDELLYTYKSIIN .....	45
8.1	Verovelvollisen suostumus.....	45
8.2	Viranomaisten tehtävien hoitaminen .....	46
8.3	Verotuksen toimittaminen.....	47
8.4	Rikokset .....	47
8.5	Apu valvontatehtävissä .....	48
8.6	Kansainvälinen tietojen luovuttaminen .....	49
9	ASIAANTUNTIJAN NÄKEMYS.....	50
9.1	Haastateltavan esittely ja tausta.....	50
9.2	Haastattelun toteuttaminen .....	50
9.3	Haastattelun kysymykset .....	51
9.4	Haastattelun vastaukset.....	52
10	VEROPARATIISIT .....	54
10.1	Veroparatiisien määritelmä .....	54
10.2	Keinoja veroparatiisien ongelmien ratkaisemiseen .....	55
11	YHTEENVETO.....	57
	LÄHTEET .....	61

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Työn tavoitteet

Työn tavoitteena on tarkastella verotustietojen julkisuutta henkilöverotuksen ja yhteisöverotuksen näkökulmasta. Tarkoituksena on muodostaa kokonaiskäsitys verotustietojen julkisuudesta ja siitä, miten verotustietojen julkisuutta toteutetaan Suomen verotuksessa. Opinnäytetyössä on hyödynnetty Suomen verotuskirjallisuutta. Verotietojen julkisuus on myös tarkoin säännelty laissa. Opinnäytetyön loppupuolen haastattelun tarkoituksena on tuoda lisäarvoa verotustietojen julkisuuteen jo olemassa olevan tiedon lisäksi.

Työn ensimmäisessä osassa esitetään yleisesti verotus Suomessa. Tämän jälkeen esitellään verotuksen periaatteita ja miten verotus toimii Suomessa. Verotuksen yleisesittelyn jälkeen siirrytään julkisuusperiaatteeseen, joka käsittelee verotustietojen julkisuutta. Julkisuusperiaatteen käsitellyn jälkeen käsitellään julkisia ja ei-julkisia asiakirjoja. Teoriaosion lopussa käsitellään eri tilanteita, joihin verotustietojen julkisuudella voidaan vaikuttaa. Opinnäytetyössä käydään läpi myös tilanteita, joissa otetaan esille verotustietojen julkisuuden huonoja puolia.

Opinnäytetyön loppupuolella on esitelty asiantuntijan näkemys verotustietojen julkisuudesta. Asiantuntijaa on haastateltu sähköpostihaastattelun avulla. Lopussa on käsitelty ajankohtaisia aiheita verotustietoihin liittyen. Työn viimeisessä osiossa on näkemyksiä verotustietojen julkisuudesta.

Verotustietojen julkisuutta voidaan tarkastella useasta eri näkökulmista. Tässä opinnäytetyössä pyrittiin valitsemaan muutama laajempi kokonaisuus, joiden avulla verotustietojen julkisuutta käsitellään. Aihetta ei ole paljoa aikaisemmin käsitelty opinnäytetöissä, joten aiheesta tehty opinnäytetyö on hyvin ajankohtainen. Verotustietojen julkisuudella voidaan vaikuttaa veroparatiisien syntyyn. Verotustietojen julkisuuden vaikutusta veroparatiiseihin voidaan perustella esimerkiksi eri maiden verotustietojen tiedonvaihdolla. Verotustietojen tiedonvaihdolla valtiot pyrkivät avoimempaan verotustietojen vaihtoon. Avoimien tiedonvaihdon ansiosta maat voivat

tiedottaa toisilleen verotustiedoista. Näiden lähtökohtien perusteella verotustietojen julkisuudesta on mielenkiintoista kirjoittaa ajankohtainen opinnäytetyö.

## 1.2 Toimeksiantajan esittely

Työn toimeksiantaja on Länsi-Suomen yritysvero toimisto. Tarkempi sijainti yritysvero toimistolla on Seinäjoella, jossa sijaitsee Länsi-Suomen tuloverotusyksikkö. Tämän lisäksi Länsi-Suomen yritysvero toimistolla on Seinäjoen lisäksi toimipaikkoja esimerkiksi Vaasassa. Lain Verohallinnosta (11.6.2010/503) mukaan Verohallinnon pääasiallisena tarkoituksena on kerätä veroja. Verojen keräämisen lisäksi Verohallinnon päätehtävän on verovalvonta (Yleisesite Verohallinto 2015, 3). Veroja keräämällä Verohallinto pyrkii keräämään valtiolle varoja yhteiskunnan eri toimintojen rahoittamista varten. Tämän lisäksi verot ovat julkisen talouden pääasiallinen tulonlähde ja valtio saa verojen muodossa noin 50 miljardia euroa vuosittain. Verohallinnon tehtävänä on myös ohjata asiakkaita ja ohjaamisen tarkoituksena on vaikuttaa asiakkaisiin ennakoivasti. Verohallinnon tavoitteena onkin saada verovelvolliset toimimaan ennakoivasti ja oma-aloitteisesti. Toisaalta Verohallinto myös tarkkailee sekä verovelvollisten verojen maksuhalukkuutta että verojen oikeellisuutta (mts. 1–4).

Verohallinnon tehtävänä on pitää myös verovaje pienenä (Yleisesite Verohallinto 2015, 4). Verovajeella tarkoitetaan lainmukaisen ja todellisten verojen välistä erotusta. Verohallinnon päämääränä on tarkkailla kerätyn veron määrää ja verrata sitä todellisen veron määrään. Käytännössä, kun veronmaksajat toimivat oikein eli maksavat veronsa oikeanmääräisesti, niin verovajetta ei synny. Verohallinnon yleisesitteen mukaan (s. 5) Verohallinnon tehtävä onkin opastaa verovelvollisia maksamaan veronsa oikein. Verohallinto tarjoaa verovelvollisille tietoja ja taitoa, jolla pyritään minimoimaan verovaje. Verovajeen pienentäminen ei onnistu vain jälkikäteisellä auttamisella, vaan Verohallinto pyrkii myös ennaltaehkäisemään verovajeen synnyn. Käytännössä Verohallinnon tehtävänä on taata veronmaksamisen helppous (mp.).

## 2 VEROTUS SUOMESSA

Veroilla tarkoitetaan rahasuorituksia, joita valtio sille kuuluvan oikeuden nojalla perii kansalaisiltaan (Niskakangas 2014, 13). Käytännössä verotus ei takaa veronsaajan puolelta mitään vastasuoritusta, vaan verotusta pidetään enemminkin vastikkeetomana pakkoperintänä. Niskakankaan (s. 13) mukaan verojen maksaminen takaa sen, että julkisyhteisöt pystyvät tuottamaan kansalaisilleen julkiset palvelut. Verojen maksamisella on kuitenkin toinenkin käänköpuoli, sillä verojen maksaminen vähentää verovelvollisen kulutusmahdollisuuksia. Toisaalta verojen maksaminen mahdollistaa julkisten investointien toteutumisen (mp.).

Valtio, kunnat ja valtion kirkkojen seurakunnat ovat veronsaajina Suomen verojärjestelmässä (Niskakangas 2014, 13). Näiden lisäksi veronsaajina ovat myös Kansaneläkelaitos ja Euroopan unioni. Euroopan unioni on veronsaaja, sillä Euroopan unioni saa veroja arvonlisäveron muodossa, koska Euroopan unioni saa osan arvonlisäveron tuotoista. Verot jaetaan välittömiin ja välillisiin veroihin (mts. 13). Välittömillä veroilla tarkoitetaan yksinkertaisesti veroja, jotka jäävät verovelvollisen maksettavaksi. Välittömien verojen paras esimerkki on tulovero. Välillinen vero on taas välittömän veron vastakohta. Siinä verovelvollinen siirtää käytännössä veronmaksamisen kuluttajan maksettavaksi. Hyvä esimerkki välillisestä verosta on arvonlisävero, jossa tuotteeseen tai palveluun lisätään arvonlisävero myyntihintaan.

Verotus on joko suhteellista tai progressiivista (Niskakangas 2014, 14). Jos veroa maksetaan aina sama määrä mukaan, niin kyseessä on suhteellinen verotus. Suhteellisen verotuksen esimerkkinä on kunnallisvero, jossa veroja maksetaan saman verran tulotasosta riippumatta. Progressiivista verotusta pidetään suhteellisen verotuksen vastakohtana. Progressiivisessa verotuksessa veroa maksetaan sitä enemmän ja sitä suuremman prosentin mukaan, mitä enemmän verovelvollinen ansaitsee tuloja (mp.). Progressiivisen verotuksen esimerkkeinä ovat perintövero, lahjavero ja valtion tulovero.



## 2.1 Verotuksen lähtökohdat

Verotuksen pääasiallisena tehtävänä on julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen (Niskakangas 2014, 15). Niskakankaan (s. 15) mukaan rahoittamisen tarvetta kutsutaan fiskaaliseksi tavoitteeksi. Fiskaalista tavoitetta pidetään verotuksen tärkeimpänä tavoitteena. Fiskaalisen tavoitteella tarkoitetaan sitä, kuinka korkealle verotus pitäisi asettaa. Verotus pitää asettaa sen mukaan, kuinka korkealle julkiset menot on asetettu. Fiskaalinen tavoite on sitä suurempi, mitä suurempia ovat julkiset menot. Eli käytännössä fiskaalinen tavoite on silloin suuri, kun julkisen menot ovat suuria valtiossa. Myös tulojakopoliittinen näkökulma on yksi verotuksen näkökulmista. Tällä tarkoitetaan sitä, että verotuksella pyritään tasapuolistamaan tuloeroja. Käytännössä tasapuolistamisen näkökulma tulee esille nettotuloissa, joilla tarkoitetaan tuloja verojen jälkeen. Niskakankaan (mp.) mukaan pääajatuksena tässä näkökulmassa on, että nettotulot jakautuisivat tasaisemmin verovelvollisten kesken kuin bruttotulot. Bruttotulolla taas tarkoitetaan tuloja ennen veroja (mp.). Progressiivinen verotus on esimerkki tasapuolistamisesta.

Niskakankaan (2014, 15–16) mukaan sosiaalipoliittista näkökulmaa voidaan kuvailla parhaiten eri esimerkkien avulla. Sosiaalietuudet ovat hyvä esimerkki sosiaalipoliittisista näkökulmista. Sosiaalietuudet ovatkin usein lain nojalla säädettyjä verovapaiksi. Veropoliittisen näkökulman mukaan olisi tärkeää, että painopiste olisi suorissa tuissa, koska niiden tarkkuus on luotettavampi. Verotuksella on myös terveyspoliittisia tavoitteita. Terveyspoliittisiin tavoitteisiin on pyritty nostamalla verotusta. Esimerkkinä terveyspoliittisista tavoitteista voisi pitää korkeampaa verotusta alkoholia ja tupakkatuotteita kohtaan. Osittain terveyspoliittisissa tavoitteissa on myös rinnakkain fiskaalisia tavoitteita (mp.).

Niskakankaan (2014, 16) mukaan kasvupoliittisia tavoitteita voisi hyvin kuvailla esimerkiksi taloudellisen kasvun näkökulmasta. Yritysverotus on ehdottomasti yksi osa taloudellista kasvua. Yritysverotuksen tarkoituksena olisi vauhdittaa taloudellista kasvua, eikä sen tarkoituksena ole vähentää taloudellisen kasvun mahdollisuutta (mp.). Parhaimpana esimerkkinä taloudellisen kasvun mahdollisuudesta voidaan mainita käyttöomaisuuspoisto. Käyttöomaisuudesta voidaan tietyissä tapauksissa tehdä suurempi vuosittainen poisto. Tämän katsotaan kannustavan investointeihin,

joihin ei muutoin ryhdyttäisi (mp.). Investointien seurauksena myös taloudellinen kasvu kasvaa.

Verotus vaikuttaa myös suhdannepolitiikkaan (Niskakangas 2014, 16). Keynesiläisessä talousteoriassa on otettu kantaa verotuksen laskemiseen ja kiristämiseen vaikeissa taloustilanteissa suhdannepoliittisen näkökulman kannalta. Keynesiläisen talousteorian mukaan veroja lasketaan taantumien aikana, kun taas noususuhdanteen aikana niitä kiristetään. Verotuksessa on otettava kuitenkin huomioon suhdannevaihtelun vaikutus. Suhdannevaikutuksen merkitystä korostaa näkökulma, jonka mukaan suhdannevaihtelun myöhästyminen aiheuttaa vaikutuksen väärälle suhdannekaudelle. Verotuksen työllisyyspoliittisilla tavoitteilla tarkoitetaan esimerkiksi kotitalousvähennystä. Kotitalousvähennyksen käytöllä on pyritty kannustamaan ihmisiä käyttämään matalapalkka-alan yritysten palveluja, jonka seurauksena myös työllisyys kasvaa. Verotuksen tavoitteisiin kuuluvat myös elinkeinopoliittiset tavoitteet, joilla tarkoitetaan tukia, jotka kohdistetaan vain tiettyyn elinkeinohaaraan tai toimialaan. Esimerkkinä tässä tapauksessa voidaan pitää merenkulkua, joka on saanut useita vuosia erilaisia erityisetuja (mts. 16–17).

Niskakangas (2014, 17) toteaa, että verotuksen tavoitteena on myös vaikuttaa ympäristöön. Tätä tavoitetta kutsutaan ympäristöpoliittiseksi tavoitteeksi (s.17). Pääasiassa ympäristöpoliittista tavoitetta pyritään ohjamaan normiohjauksen kautta, kun taas toisaalta verotukselliset keinot ovat useissa tapauksissa tarkoituksenmukaisempia keinoja. Ympäristöpoliittisia keinoja ovat muun muassa jätevero ja energian verotuksen ympäristöpoliittiset tavoitteet. Näiden lisäksi sähkövero voidaan pitää ympäristöverona. Uskotaan, että ympäristöverojen merkitys kasvaa yhä enemmän ilmastopolitiikan seurauksena. Ympäristöverojen suurimpana ongelmana on niiden regressiivisuus. Tällä tarkoitetaan sitä, että pienituloisemmat maksavat ympäristöveroja suhteellisesti enemmän (mp.).

## **2.2 Verotuksen periaatteet**

Niskakangas (2004, 17) painottaa, että verotusperiaatteita on useita. Etuperiaatteen mukaan verovelvollisen tulisi maksaa veroja sen mukaan, kuinka paljon hän hyötyy julkisen vallan toiminnasta (mp.). Tällä hetkellä etuperiaate ei vaikuta niin paljoa

Suomen veropolitiikkaan. Käytännössä sen vaikutus verotukseen on hyvin vähäinen. Etuperiaatteen vaikutus näkyy kuitenkin kiinteistöverotuksessa. Kiinteistöverotukseen se vaikuttaa julkisen vallan infrastruktuurin välityksellä, joka vaikuttaa kiinteistön omistajiin. Veronmaksukykyisyyden periaate on ehdottomasti tärkein verotuksen periaate (mts. 17–18.). Periaatteen ydinajatus on, että jokaisen tulisi maksaa veroja oman maksukykynsä mukaan. Periaatteen mukaan katsotaan oikeudenmukaiseksi se, että ne verovelvolliset maksavat enemmän veroja, joilla on enemmän resursseja verojen maksamiseen. Maksukykyisyysperiaatteessa ei ole vain kyse oikeudenmukaisuusajattelusta, vaan periaatteen pohjalla on myös realismi. Realismilla tarkoitetaan tässä tapauksessa sitä, että tulojen ja varallisuuden määrä vaikuttavat verotuksen määrään. Verovelvollinen maksaa sitä enemmän veroja, mitä enemmän verovelvollisella on tuloja ja varallisuutta.

Tehokkuusperiaatteella tarkoitetaan periaatetta, jonka mukaan verot tulisi kerätä mahdollisimman tehokkaalla tavalla (Niskakangas 2014, 18). Lisäksi tehokkuusperiaatteessa korostetaan, että verot tulisi kerätä pienin kustannuksin ja tasapuolisesti verovelvollisten kesken. Tasapuolisella verotuksella tarkoitetaan tässä tapauksessa sitä, että verotus tapahtuisi kaikkien verovelvollisten kannalta lain edellyttämällä tavalla. Oikeudenmukaisuutta ja oikeudenmukaisuusperiaatetta voidaan tulkita monella eri tavalla. Verotuksessa periaatteita tulkitaan enimmäkseen horisontaalisesta ja vertikaalisesta näkökulmasta (mts. 18–19). Näistä viimeisellä tarkoitetaan sitä, että kaikkia samassa taloudellisessa asemassa olevia tulisi käsitellä samalla tavalla verotuksessa. Taas horisontaalisella näkökulmalla tarkoitetaan esimerkiksi tuloverojärjestelmää, jossa pääomatuloja verotetaan keveämmin kuin ansiotuloja. Eli käytännössä verotus on epätasa-arvoista horisontaalisen näkökulman mukaan. Viimeisinä periaatteina ovat oikeusvarmuus- ja ennustettavuusperiaatteet, jotka ovat keskenään hyvin samanlaisia periaatteita (mp.). Käytännössä verovelvollisen tulisi pystyä ennakoimaan veroseuraamukset, joihin hänen taloudellinen käyttäytyminen tulee vaikuttamaan. Ennustettavuuteen liittyy läheisesti verosäädösten laadinta, sillä mitä tarkemmin verosäädökset laaditaan, sitä parempi on verovelvollisen oikeusvarmuus.

### 2.3 Oikeuslähteet verotuksessa

Perustuslain (11.6.1999/73) 83 §:n mukaan ”Valtion verosta säädetään lailla, jossa ovat säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.” Vastaava säännös kuntien verotusoikeudesta löytyy perustuslaista (121 §). Niskakankaan (2014, 19) mukaan veroja voidaan kantaa vain eduskunnan suostumuksella. Eduskunnan myötävaikutus on tarpeen myös olemassa olevan veron muuttamiseksi tai lakkauttamiseksi. Verolaista tulee ilmetä muun muassa seuraavat asiat: verovelvollisuuden ja veronalaisuuden perusteet, normit veronmääräämistä varten ja oikeussuojakeinot. Käytännössä lain myötävaikutus verotukseen tarkoittaa, etteivät vain ministeriö ja Verohallinto tee päätöksiä verotusta kohtaan (mp.). Verotuspäätökset voidaan tehdä vain eduskunnan myötävaikutuksesta. Kaikki lait, kuten myös verolait vahvistetaan presidentin toimesta.

Lain vaikutus verotukseen on suuri. Näin ollen useat eri lait vaikuttavat verotukseen. (Niskakangas 2014, 19). Seuraavana on lueteltu tärkeimmät lait, jotka vaikuttavat verotukseen:

- TVL eli tuloverolaki (1535/1992)
- EVL eli laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
- MVL eli maatilatalouden tuloverolaki (543/1967)
- VML eli laki verotusmenettelystä (1558/1995)
- AVL eli arvonlisäverolaki (1501/1993)
- EPL eli ennakoperintälaki (1118/1996)
- PerVL eli perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)

### 2.4 Oikeuskäytäntö

Oikeuskäytäntö on myös verotuksen oikeuslähde (Myrsky & Linnakangas 2010, 20). Oikeuskäytäntöön kuuluu tavanomainen oikeus, jonka syntyperänä voidaan pitää maan tapaa. Maan tavalla tarkoitetaan toissijaista oikeuslähdetä. Yksittäistä ennakkopäätöstä ei voida pitää oikeuslähteenä, vaan oikeuslähteenä voidaan pitää tapaus, jossa samansuuntaisista ratkaisuksista muodostuu ratkaisua ilmentävä oikeusohje (mp.). Käytännössä raja oikeuskäytännön muuttumisesta tavanomaiseksi

on hyvin vaikea ja liukuva. Tavanomaista oikeutta on kuitenkin perusteltu sillä, että oikeusvarmuutta halutaan ylläpitää.

Prejudikaateilla tarkoitetaan verotuksessa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä. Toisaalta joissain harvoissa tilanteissa myös keskusverolautakunnan ja alueellisten hallinto-oikeuksien päätöksiä voidaan pitää prejudikaatteina. (Myrsky & Linnankangas 2010, 20–21.) Myrskyn ja Linnankankaan (s. 21) mukaan mitä tarkempia oikeuslähteen ovat, sitä pienempi rooli jää oikeuskäytännöille. Toisaalta oikeuslähteitä pohtiessa tulee muistaa, että eri oikeuslähteiden vaikutus voi olla verolajeista riippuen erilainen. Prejudikaattien vaikutus ulottuu myös muiden oikeuslähteiden alueelle. Tällä tarkoitetaan sitä, että uusi lainsäädäntö voi perustua uuden oikeuskäytännön kodifointiin. Myös Verohallinnon muistiot perustuvat yleensä oikeuskäytännön. Prejudikaattien suurta merkitystä korostaa myös muuan muassa lainsäädännön ja talouselämän muuttuminen, koska prejudikaatit vastaavat lainsäädännön ja talouselämän nopeaan muuttumiseen. Myös poliittinen vaikutus korostaa prejudikaattien merkitystä (mp.). On otettava kuitenkin huomioon, että vero-oikeus kohdistuu enemmän yksittäiseen kansalaiseen ja yritykseen kuin monet muut oikeudenalat. Myrskyn ja Linnankankaan (mp.) mukaan tässäkin tapauksessa on kuitenkin muistettava, etteivät prejudikaatit muodollisesti sido veroviranomaisia eikä hallintotuomioistuimia.

Prejudikaateilla on kuitenkin verotuksen oikeuslähteissä korostunut merkitys (Myrsky & Linnankangas 2010, 21). Juuri alemmat viranomaiset ja tuomioistuimet haluavat noudattaa samaa tulkintaa, johon korkeimman hallinto-oikeuden päätökset perustuvat. Sidonnaisuutta on perusteltu sillä, että jos alemman viranomaisen päätöksestä valitetaan, niin ratkaisu tulee muuttumaan viimeistään korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä. (mts. 21–22)

## **2.5 Verohallinnon vaikutus verotukseen**

Verohallinnon vaikutus verotukseen on suuri ja tosiallinen. Verohallinnon ohjeet, tiedotteet ja muu tietotuotanto vaikuttavat verotukseen. (Myrsky ja Linnankangas 2010, 22). Lain Verohallinnosta (11.6.2010/503) mukaan:

Verohallinnon tehtävä on verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä sekä veronsaajien oikeudenvallvonta sen mukaan kuin erikseen säädetään. Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä. Verohallinnon tulee suorittaa ne selvitys-, kokeilu-, seuranta- ja suunnittelutehtävät sekä muut tehtävät, jotka valtiovarainministeriö sille antaa tai jotka sille erikseen säädetään taikka määrätään.

Ohjaus on tavallista hallinnollista toimintaa, eikä se vaadi muunlaista toimintaa, kuten esimerkiksi yksilöityjä valtuutusäännöksiä (mts. 22). Verohallinnolla on myös mahdollista julkaista näkemys tulkintaongelmasta, mutta siinäkin tapauksessa on usein vain kyse tulkintasuosituksesta.

Myrskyn ja Linnakankaan (2010, 22) mukaan oikeustieteen asema oikeuslähteenä vaihtelee paljon. Tilanteeseen vaikuttavat esimerkiksi tilanne, aihepiiri, tekstin sisältö ja kirjoittaja. Näiden lisäksi myös asiantuntevuudella on merkitystä (mts. 22–23). Käytännössä oikeustieteen merkitystä voidaan korostaa silloin, kun esittäjän vakuuttavuudella on vaikutusta oikeuden sisältöön. Lisäksi mitä useampi asiantuntija on tulkintaongelmasta samaa mieltä, sitä kantaaottavampi tulkinta on. Vakuuttavuuteen vaikuttavat myös kannanoton perustelut ja lain selkeys. Myrsky ja Linnakangas (mp.) esittävätkin, että mitä selkeämpi laki on, sitä vähemmän oikeuskäytäntö voi vaikuttaa. Erityisesti oikeuskirjallisuudella on vaikutusta silloin, kun on kysymys tulkintasuoritusten esittämisestä uudesta lainsäädännöstä (mp.).

Olennainen oikeuslähde on myös lainopillinen kirjallisuus (Myrsky & Linnakangas 2010, 23). Lainopillisen kirjallisuuden merkittävyys korostuu, koska oikeudellisessa kirjallisuudessa pyritään antamaan kuva voimassa olevasta oikeudesta. Myös aikakauslehdillä ja ammattilehdillä on vaikutus oikeuslähteenä. Esimerkkeinä lehdistä voidaan mainita erityisesti Verotus, Lakimies ja Tilisanomat. Lehdissä voidaan ottaa kantaa esimerkiksi artikkelien avulla. Toisaalta myös ulkomaisilla lehdillä voi olla vaikutusta oikeuskäytäntöön tilanteessa, jossa tulkitaan esimerkiksi direktiivejä. Tärkein asia oikeuskirjallisuudessa on sen suhde muihin oikeuslähteisiin, koska kirjallisuuden tarkoitus on usein selvittää voimassaolevaa oikeustilaa (mts. 23–24). Tällä tarkoitetaan sitä, että monien oikeuslähteiden lähtökohdat voiva löytyä vero-oikeudellisesta kirjallisuudesta. Se taas tarkoittaa kirjallisuuden toimimista informaation lähteenä.

## 2.6 Kansainväliset vaikutukset verotukseen

Suomen jäsenyys Euroopan unionissa on vaikuttanut verotukseen (Niskakangas 2014, 22). Niskakangas (s. 22) korostaa, että verojärjestelmä tulisi rakentaa niin, ettei toiseen valtion ulottuvia taloudellisia suhteita syrjitä suhteessa valtion sisäisiin taloudellisiin suhteisiin. Rajoja ylittäviä taloudellisia suhteita voidaan edistää niin, että Euroopan unioni voi antaa komission esityksestä asetuksia ja direktiivejä, jotka sitovat kaikkia jäsenvaltioita. Erityisesti välillisen verotuksen rooli on muuttunut Euroopan unionin jäsenyyden aikana. Niskakangas mainitsee tästä esimerkkinä arvonlisäveron. Arvonlisävero on pitkälti harmonisoitu Euroopan unionissa, ettei tulisi markkinahäiriöitä (mp.). Euroopan unionin vaikutus on myös verotustietojen näkökulmasta tärkeää, sillä myös verotustiedoissa tulee ottaa huomioon Euroopan unionin yhtenäiset käytännöt. Verotustietojen vaikutus tulee esille muun muassa eri valtioiden välisistä sopimuksissa verotustietojen vaihdosta. Käytännössä Euroopan valtiot voivat keskenään sopia verotustietojen vaihdosta, joka samalla lisää verotustietojen julkisuuden avoimuutta valtioiden välillä.

Vastakkainen asetelma on välittömän verotuksen kanssa (Niskakangas 2014, 22). Niskakankaan (s. 22–23) mukaan välitöntä verotusta ei ole juuri harmonisoitu. Tämän seurauksena useiden maiden tuloverojärjestelmät poikkeavat hyvinkin paljon toisistaan. Syitä on varmasti monia, mutta pääasiallinen syy on todennäköisesti verotuksen pitäminen mahdollisimman itsenäisenä. Toisen näkemyksen mukaan välittömän verotuksen itsenäisyyteen on vaikuttanut päätöksenteon vaikeus. Yksimielisyyden saavuttamisen vaikeuteen on vaikuttanut muun muassa maiden erilaiset intressit. Lisäksi Euroopan unionin tuomioistuimen rooli on noussut merkittäväksi. Välillisen verotuksen näkökulmasta jäsenvaltioiden korkeat tuomioistuimet pyytävät lausuntoja Euroopan unionin tuomioistuimelta muun muassa tärkeissä kysymyksissä, joihin jäsenvaltiot haluavat ratkaisun. Tällä hetkellä Brysselissä päätöksenteon rooli on heikentynyt, joten tuomioistuimet ovat joutuneet ottamaan suunniteltua enemmän vastuuta. Euroopan vero-oikeus menee myös melkein kaikissa tilanteissa Suomen sisäisen oikeuden edelle ja Euroopan vero-oikeus on myös täysin Suomessa noudatettavaa oikeutta. Jos Suomen ja Euroopan vero-oikeudet ovat ristiriidassa keskenään, niin ristiriitaisessa tilanteessa tullaan noudattamaan yhteisön oikeutta (mp.).

### 3 JULKISUUSPERIAATE JULKISHALLINNOSSA

Julkisuusperiaatteella tarkoitetaan toimintaa, jota noudatetaan julkisyhteisön toiminnassa ja julkisuusperiaatteen mukaan jokaisella on oikeus saada tietoa julkisesta vallankäytöstä (Mäenpää 2008, 1). Mäenpään (mp.) mukaan oikeus saada tietoa viranomaisen toiminnasta on ensimmäinen lähtökohta julkisuusperiaatteen toteuttamiselle. Poikkeaminen oikeudesta saada tietoa viranomaisen toiminnasta edellyttää erityisiä perusteita. Julkisuusperiaate myös edellyttää avoimuutta viranomaisen toiminnassa. Viranomaisen avoimuutta korostetaan viranomaisen toiminnan tiedottamisen avulla. Julkisuusperiaatteen vastakohtana pidetään salassapitoperiaatetta. Salassapitoperiaatteen mukaan asiakirjat ja viranomaistoiminnan tulisi olla vain erityisellä oikeudellisella perusteella julkisia. Näiden kahden periaatteen välimuotona on periaate, jonka lähtökohtana ei ole niin julkisuus, kuin ei myöskään salassapitokaan. Tämän periaatteen tapauksessa viranomaisella on viimeinen päätäntävalta päättää julkisuudesta (mp.).

Suomen perustuslain (1999/73) 12 §:n 2 momentissa määritellään julkisuus pääasiassa modernin julkisuusperiaatteiden mukaan. Mäenpään (2008, 2) mukaan modernilla julkisuusperiaatteella tarkoitetaan keskeistä modernin yhteiskunnan rakenne- ja toimintaperiaatetta. Periaatteeseen kuuluu myös muita piirteitä kuin tiedon saannin oikeus ja mahdollisuus, kuten esimerkiksi viranomaistoiminnan avoimuus (s. 2). Perustuslain (1999/73) 12 §:n toisessa momentissa sanotaan seuraavalla tavalla: ”Viranomaisen hallussa olevat asiakirjat ja muut tallenteet ovat julkisia, jolle niiden julkisuutta ole välttämättömien syiden vuoksi lailla erikseen rajoitettu. Jokaisella on oikeus saada tietoa julkisesta asiakirjasta ja tallenteesta.” Mäenpään (s. 2–3) mukaan perustuslain lähtökohtia ovat hallinnon avoimuus, viranomaisten asiakirjojen julkisuus ja jokaiselle kuuluva perusoikeus saada tietoa viranomaisen asiakirjoista.



### 3.1 Julkisuusperiaatteen toteuttaminen

Julkisuusperiaatteen noudattamisen lähtökohta on julkisuuden päämuotojen lisäksi myös julkisuuden sääntely (Mäenpää 2008, 11). Julkisuusperiaatetta voidaan toteuttaa neljän päämuodon mukaan. Julkisuusperiaatteen keskeiset toteuttamistavat ovat seuraavat:

- Asiakirjojen ja tallenteiden julkisuus
- Käsittelyn julkisuus
- Tiedottaminen
- Hyvä tietohallinto

Julkisuusperiaate toteutetaan yleensä asiakirjajulkisuuden avulla (Mäenpää 2008, 11). Asiakirjajulkisuudella tarkoitetaan oikeutta saada tietoa asiakirjoista ja muista tallenteista, joita pidetään viranomaisen hallinnassa. Julkisuuden periaatteen toteuttamisen näkökulmasta katsoessa verotustietojen julkisuus korostuu erityisesti asiakirjojen ja tallenteiden julkisuudessa.

### 3.2 Perusoikeutena saada tietoa viranomaisen asiakirjasta

Perustuslaissa (1999/73) säädetään asiakirjajulkisuudesta. Perustuslain 12.2 §:ssä säädetään julkisuuden keskeisestä merkityssisällöstä. Sen mukaan ”jokaisella on oikeus saada tietoa viranomaisen asiakirjasta tai tallenteesta, ellei sen julkisuutta ole lailla erikseen rajoitettu.” Tämä tarkoittaa sitä, että julkisuus oikeus sääntelee asiakirja- ja tallennejulkisuuden sisältöä samoin kuin sen rajoittamisen yleisiä perusteita.

Mäenpää (2008, 22) huomauttaa, että viranomaisen julkisuuden alaan kuuluva tieto voidaan ymmärtää laajemmaksi, sillä julkisuuden alaan kuuluva tieto voi olla myös muuta kuin tallennettua materiaalia tietylle alustalle tai tiettyyn muotoon. Julkisuus kohdistuu yhteiskunnassa päätöksentekoon sekä vaikutusmahdollisuuksiin verrattavissa olevaan merkitykselliseen tietoon. Yhteiskunnan päätöksenteko ja yhteiskunnan vaikutusmahdollisuudet korostetaan julkisuuden näkökulmaa avoimessa yhteiskunnassa (mts. 22). Mäenpää (s. 22) huomauttaa, ettei perusoikeussuojan

alaan kuulu saada viranomaisen hallussa olevaa tallentamatonta tietoa. Toisen näkemyksen mukaan ei ole kuitenkaan tarvetta sulkea kokonaan pois tallentamatonta tietoa perusoikeussuojan ulkopuolelle, koska sillä on varmasti vaikutusta julkisuusperiaatteen toteutumisen kannalta (mp.).

Mäenpään (2008, 23) mukaan julkisuusperiaatteessa tulee kuitenkin huomioida, ettei julkisuusperiaate oikeuta saamaan tietoa muilta kuin viranomaisilta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, ettei julkisuuden toteuttaminen muodosta periaatetta, jonka mukaan viranomainen saisi tietoa muilta tahoilta. Toisen näkemyksen mukaan julkisuusperiaatetta noudatetaan vain tilanteessa, jossa on vastakkain viranomainen ja yksityinen henkilö (mts. 23). Tätä tilannetta kutsutaan vertikaaliseksi suhteeksi. Viranomaisella on myös yleinen velvollisuus toteuttaa julkisuutta ja samalla myös edistää perusoikeuksia. Perustuslain (1999/73) 22 §:ssä todetaan, että julkisen vallan tulisi turvata ihmisoikeuksien ja perusoikeuksien toteutuminen mahdollisimman hyvin. Vastaavasti taas viranomaisella on velvollisuus toteuttaa julkisuusperiaatetta. Viranomaisten velvollisuus toteuttaa julkisuusperiaatetta on julkisuuden toteutumisen kannalta erittäin tärkeää, koska se vahvistaa julkisuuden toteutumisen kannalta viranomaisen yleistä palvelualltiutta ja aktiivista julkisuuden toteuttamista (mp.). Käytännössä siis julkisen viranomaisen tulee toimia niin, että tietoa haluava pystyy toteuttamaan haluamansa oikeutensa.

Mäenpää (2008, 23) mukaa julkisuusperiaate pitää sisällään oikeuden tiedon käyttämiseen. Näin ollen tiedonsaantioikeuden lisäksi julkisuuteen kuuluu myös oikeus käyttää hyväksi julkisuuperiaatteen mukaisesti saatua tietoa ja oikeuden levittää edelleen tällaista tietoa. Poikkeuksena on kuitenkin kaupallisuus eli viranomaistiedon kaupalliselle jakamiselle on asetettu erilliset rajoitteet. Rajoitteita on syntynyt esimerkiksi tekijänoikeuslainsäädännön vaikutuksesta. Tietyt tiedon levittämistavat ja tietynlaisen tiedon julkistaminen ovat rikosoikeudellisesti sanktioituja menettelyjä, ja niihin voi tietyissä tapauksissa liittyä myös korvausvastuu (mp.).

### **3.3 Julkisuuslain suhde muihin lakeihin**

Julkisuuslaki (21.5.1999/621) on yleislaki. Julkisuuslaki käsittelee viranomaisten asiakirjojen julkisuutta sekä sen poikkeuksia. (Mäenpää 2008, 39.) Julkisuuslain

lähtökohtana on se, että julkisuuslaki määrittelee salassapidon ja julkisuuden yleisperiaatteet. Julkisuuslaki on kuitenkin säädetty tavallisena lakina. Toisaalta asiakirjojen julkisuudesta voidaan säätää erityislakien avulla myös yleislaeista poikkeavalla tavalla. Poikkeavilla tavoilla tarkoitetaan erityissäännöksiä. Mäenpään (s. 39) mukaan hyväksyessään julkisuuslain eduskunta edellytti hallituksen huolehtivan siitä, että tulevaisuudessa suhtaudutaan pidättyvästi viranomaisten tietojen salassapitoa koskevien säännösten sijoittamiseen erityislainsäädäntöön.

Julkisuuslain (1999/621) pääasiallinen tarkoitus on saada tietoa viranomaisen asiakirjoista (Mäenpää 2008, 39). Viranomaisella on velvollisuus julkisuusperiaatteen toteutumisessa. Viranomaisen asiakirjoja säännellään myös monissa muissa laeissa. Mäenpää (s. 39–40) mainitsee esimerkkeinä rikoslain (19.12.1889/39) ja vahingonkorvauslain (31.5.1974/412). Näissä laeissa määritellään asiakirjojen ja tietojen lainvastaisesta käytöstä. Verotietojen julkisuuteen liittyen tärkein laki on Mäenpään mukaan laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta. Lain verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (30.12.1999/1346) mukaan

Lakia sovelletaan verotusta varten Verohallinnolle annettuihin ja Verohallinnossa laadittuihin yksittäistä verovelvollista koskeviin asiakirjoihin (*verotusasiakirjat*) ja niihin sisältyviin tietoihin (*verotustiedot*). Mitä tässä laissa säädetään verovelvollisesta, koskee myös muuta ilmoittamisvelvollista ja tiedonantovelvollista sekä yhtymää.

### 3.4 Julkisuuslaista poikkeaminen

Julkisuuslaissa (1999/621) on pyritty ennakoimaan säännösviittausten avulla sitä, että erityisiä poikkeaviakin säännöksiä voidaan säätää esimerkiksi asiakirjan julkiseksi tulosta (Mäenpää 2008, 40). Toisaalta oikeudellisia esteitä ei ole myöskään muiden erityissäännösten säätämiseksi. Tosin niiden säätämiseksi tulee olla erityiset perusteet ja samalla tulee huomioida myös perusoikeusasema. Poikkeuksia ei voida kuitenkaan toteuttaa alemman asteisella säädöksellä tai määräyksellä, kuten esimerkiksi asetuksilla. Jos julkisuuslaista halutaan poiketa, tulee julkisuuslaista poikkeavan säännöksen täyttää kaksi laadullista edellytystä. Edellytys yksi on julkisuusperiaatteen vaatimukset, joiden mukaan jokaisella on myös oikeus saada tietoa viranomaisen asiakirjasta (mp.). Edellytys kaksi on se, että asiakirjan julkisuutta voidaan rajoittaa vain erikseen ja välttämättömästi syystä.

Rikosoikeudellinen sääntely vaikuttaa myös toteutettuun julkisuuteen ja salassapiitoon (Mäenpää 2008, 41). Mäenpään (s. 41) mukaan tämä tarkoittaa sitä, ettei julkisuuslain mukaista julkista asiakirja voida käyttää rikosoikeudellisesti moitittavalla tavalla, vaikka julkisen asiakirjan tieto olisikin julkista. Rikoslain (19.12.1889/39) 24:8.2 §:n mukaan:

Yksityiselämää loukkaavana tiedon levittämisenä ei pidetä sellaisen yksityiselämää koskevan tiedon, vihjauksen tai kuvan esittämistä politiikassa, elinkeinoelämässä tai julkisessa virassa tai tehtävässä taikka näihin rinnastettavassa tehtävässä toimivasta, joka voi vaikuttaa tämän toiminnan arviointiin mainitussa tehtävässä, jos esittäminen on tarpeen yhteiskunnallisesti merkittävän asian käsittelemiseksi.

Julkisuuslailla on myös yksityisoikeudellinen sääntely (Mäenpää 2008, 42). Mäenpään (s. 42) mukaan julkisuuslaki (1999/621) sääntelee enimmäkseen viranomaisella olevan tiedon luovuttamista ja luovuttamisen rajoituksia. Julkisuuslaki (1999/621) ei siis vaikuta juridisesti yksityisten henkilöiden välisiin suhteisiin. Käytännössä tämä tulee esimerkiksi esille tekijänoikeudellisissa kysymyksissä. Viranomaiselta saatavan asiakirjan käyttöä on rajoitettu esimerkiksi niin, ettei asiakirjaa saa käyttää taloudellista hyötyä tuottavalla tavalla. Salassapitoa tarkoittavien sopimusten sitovuus toisaalta riippuu siitä, miten sopimuksen ehdot sopivat julkisuuslain edellytysten kanssa silloin, kun sopimus koskee viranomaisen asiakirjaa ja tietoa (mts. 42).

### **3.5 Julkisuuslain piiriin kuulumattomat asiakirjat**

Viranomaisen hallussa olevat asiakirjat eivät ole aina viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain piiriin kuuluvia. Poikkeuksena on myös se, vaikka asiakirjat olisivat viranomaisessa laadittuja tai viranomaisen piiriin toimitettuja. (Ahvenainen & Rätty 1999, 46.) Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (1999/621) 5 §:n 3 momentissa luetellaan julkisuuslain piiriin kuuluvat asiakirjat, kun taas 4 momentissa määritellään asiakirjat, jotka jäävät julkisuuslain ulkopuolelle. Ahvenaisen ja Rädyn (s. 46) mukaan käytännössä myös viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (1999/621) 5 §:n viidennessä momentissa lueteltuja asiakirjoja voi tulla

julkisuusperiaatteen piiriin, jos viranomaisen on omasta tahdostaan laittanut ne arkistoon.

Seuraava lista tiivistää hyvin, mitkä asiakirjat eivät kuulu julkisuuslain piiriin. Lista ei kuitenkaan ole täysin tyhjentävä. Lista on julkisuuslaissa (1999/621) 5 §:n kolmannessa momentissa.

- Asiakirjat, jotka eivät liity viranomaisen tehtäviin (3 mom.)
- Viranhaltijan omat muistiinpanot ja luonnokset (3 mom.)
- Viranomaisen sisäistä käyttöä varten hankitut asiakirjat (3 mom.)
- Yksityiselle suoritettavaan toimeksiantoon liittyvät asiakirjat (3 mom.)
- Löytötavara-asiakirjat (3 mom.)
- Viranomaisen sisäiset neuvotteluasiakirjat ja muut vastaavat asiakirjat (3 mom.)

## 4 VIRANOMAISEN ASIAKIRJAT

Tässä opinnäytetyössä laista viranomaisten toiminnan julkisuudesta (21.5.1999/621) käytetään myös nimitystä julkisuuslaki. Julkisuuslaissa määritellään samalla myös lain tarkoittamat viranomaiset (Ahvenainen & Rätty 1999, 32). Julkisuuslain (1999/621) 4 §:n mukaan viranomaisilla tarkoitetaan tässä laissa:

- valtion hallintoviranomaisia sekä muita valtion virastoja ja laitoksia
- tuomioistuimia ja muita lainkäyttöelimiä
- valtion liikelaitoksia
- kunnallisia viranomaisia
- Suomen Pankkia mukaan lukien Rahoitustarkastus, Kansaneläkelaitosta sekä muita itsenäisiä julkisoikeudellisia laitoksia; Eläketurvakeskuksen ja Maatalousyrittäjien eläkelaitoksen asiakirjoihin lakia kuitenkin sovelletaan 2 momentissa säädetyllä tavalla
- eduskunnan virastoja ja laitoksia
- Ahvenanmaan maakunnan viranomaisia niiden huolehtiessa valtakunnan viranomaisille kuuluvista tehtävistä maakunnassa
- lain tai asetuksen taikka 1, 2 tai 7 kohdassa tarkoitettun viranomaisen päätöksen perusteella tiettyä tehtävää itsenäisesti hoitamaan asetettuja lautakuntia, neuvottelukuntia, komiteoita, toimikuntia, työryhmiä, toimitusmiehiä ja kunnan ja kuntayhtymän tilintarkastajia sekä muita niihin verrattavia toimielimiä.

### 4.1 Asiakirja ja tallenteet

Asiakirjoja on olemassa kahta eri muotoa (Mäenpää 2008, 55). Nämä julkisuuslain (1999/621) soveltamisalaan kuuluvat asiakirjat jaetaan kahteen pääryhmään, jotka ovat kirjalliset ja sähköiset tallenteet. Usein asiakirjat ovat kirjallisia ja kuvallisia esityksiä. Asiakirjat ovat usein myös tallennettu paperille. Toinen pääryhmä ovat sähköiset tallenteet. Sähköisinä tallenteina pidetään kaikkea muuta kuin kirjallisena tai kuvallisena esityksenä muodostuvia tiedon tallentamismuotoja, jotka sisältävät myös erilaisilla apuvälineiden avulla selville saatavan viestin (mts. 55–56).

Asiakirjojen perusmuodon tulee olla kirjallinen. Kirjallinen esitys useimmiten näkyy dokumentoituna muotona. Käytännössä kirjallinen esitys on käsin tai koneella kirjoitettu. (Mäenpää 2008, 57.) Mielenkiintoista on kuitenkin, että kirjallisen esityksen ei tarvitse olla kirjoitettu luonnollisella kielellä, vaan se voi olla myös salakielellä kirjoitettu, mikäli sen viesti selviää ilman apuvälineitä. Mäenpään mukaan (mp.) kirjallisia esityksiä voivat olla esimerkiksi päätökset, muistiot, tuomiot, selvitykset ja ilmoitukset. Kaikille näille on tyypillistä se, että ne on tallennettu paperialustalle.

## **4.2 Viranomaisen hallussa olevat asiakirjat**

Perustuslain (1999/73) 12 §:n 3 momentin mukaan ”viranomaisen hallussa olevat asiakirjat ja muut tallenteet ovat julkisia, jollei niiden julkisuutta ole välttämättömien syiden vuoksi lailla erikseen rajoitettu. Jokaisella on oikeus saada tieto julkisesta asiakirjasta ja tallenteesta.” Mäenpään (2008, 63) mukaan käytännössä perustuslain määritelmän mukaan voidaan todeta, ettei merkitystä ole onko asiakirja viranomaisen laatima vai viranomaiselle toimitettu asiakirja.

Asiakirjan katsotaan olevan viranomaisen hallussa silloin, kun se on viranomaisen määräysvallassa (Mäenpää 2008, 64). Laissa viranomaisten toiminnan julkisuudesta (1999/621) 5.2 §:ssä mainitaan, että asiakirja voi olla viranomaisen hallussa, vaikka asiakirja on toisella viranomaisella tai yksityisellä henkilöllä.

## **4.3 Viranomaisen laatimat asiakirjat**

Viranomaisen laatimien asiakirjojen tulee olla valmiita, ennen kuin niitä julkaistaan (Mäenpää 2008, 66). Käytännössä viranomaisen laatimia muistioita tai luonnoksia ei katsota valmiiksi asiakirjoiksi. Toisaalta tietyin poikkeuksin viranomaisen laatima keskeneräinen asiakirja voi olla viranomaisen asiakirja, jos se on laadittu viranomaisen avustuksella käsittelyä varten. Myös viranomaiselle annettu toimeksianto voi olla viranomaisen laatima asiakirja. Jos toimeksiantaja on yksityinen henkilö, niin tällaisessa tilanteessa asiakirjaa ei pidetä viranomaisen laatimana asiakirjana. Uutena asiakirjana pidetään asiakirjoja, jotka on laadittu viranomaisen tallentamista

merkeistä. Tämän lisäksi uutta asiakirjaa ei ole ennalta laadittu. Uudessakin asiakirjassa tulee ottaa huomioon salassapitosäännökset ja henkilötietojen suoja. Lähtökohtana julkisuuslain mukaan on se, että myös potentiaaliset ja tulevaisuudessa laadittavat asiakirjat kuuluvat julkisuuden piiriin kuuluviin asiakirjoihin (mts. 66–68).



## 5 VEROTUSTIETOJEN JULKISUUS

Hallintolain (6.6.2003/434) 24 §:ssä mainitaan, että asiaa käsitellään julkisesti, mikäli siitä on säädetty tai erikseen säännöksen nojalla päätetty. Tämä säännös on luonteeltaan yleissäännös, jossa käsitellään julkisuuden perusasiat (Puronen 2010, 146). Hallintolain (2003/434) 24 §:n 2:ssa momentissa taas käsitellään asiakirjojen julkisuutta sekä asianosaisten tiedonsaantimahdollisuutta. Purosen (mts. 164) mukaan asiakirjojen julkisuudesta sekä asianosaisten tiedonsaantimahdollisuuksista säädetään myös joissain erityislaissa. Erityislailla tarkoitetaan tässä tapauksessa erityislakia, joka sääntelee viranomaistoiminnan julkisuutta. Viranomaisen toimintaa säädetään myös perustuslaissa (mts. 165). Kun viranomaisen toimintaa säädetään perustuslaissa, niin se kertoo viranomaistoiminnan tärkeydestä ja samalla myös viranomaistoiminnan lähtökohtien merkityksestä.

Verotuksen julkisuudesta säädetään verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa (1346/1999). Lakia verotustietojen julkisuudesta ja salassa pidosta sovelletaan Verohallinnolle annetuissa asiakirjoissa ja Verohallinnolle laadituissa yksittäisissä verovelvollisia koskevissa asiakirjoissa (Puronen 2010, 165). Yksittäisiä asiakirjoja kutsutaan tässä tapauksessa verotusasiakirjoiksi. Lisäksi verotustietojen julkisuudesta ja salapidosta annettu laki sisältää määräyksiä verotusasiakirjoihin sisältyvistä tiedoista, joita kutsutaan verotustiedoiksi (mp.).

### 5.1 Julkisuus

Käsittelyn julkisuudella tarkoitetaan käytännössä sitä, että ulkopuolinen voi seurata asian käsittelyä hallintoviranomaisessa (Puronen 2010, 165). Tämä periaate ei kuitenkaan ole merkityksellinen verotuksen kannalta, koska verotuksen luonne on sellainen, ettei verotuksesta tehtyjä päätöksiä käsitellä useinkaan hallintoviranomaisissa. Purosen (mp.) mukaan merkittävämpi periaate verotukseen liittyen on asiakirjajulkisuus. Asiakirjajulkisuudella tarkoitetaan sitä, millä tavalla jokaisella on oikeus saada muita koskevia tietoja ja miten tiedonsaanti on mahdollistettu. Lisäksi asiakirjajulkisuudella tarkoitetaan, miten itseään koskevien tietojen saanti on järjes-

tetty. Itseään koskevien tietojen saannin mahdollisuudella tarkoitetaan myös oikeutta saada rekisteritietoja. Viranomaisten laatimat, antamat ja vastaanottamat asiakirjat ovat julkisia, ellei toisin ole muualla säädetty (mp.).

Voidaankin sanoa, että asiakirja on salainen vain silloin, kun sen salassapito perustuu erityiseen laissa olevaan normiin. Purosen (2010, 166) mukaan jokaisella on oikeus saada nähtäville julkinen asiakirja ja tutustua siihen. Lisäksi jokaisella on oikeus saada julkisesta asiakirjasta ote. Verotuksessa taas verotusta varten annettavat asiakirjat ovat laissa säädetty salassa pidettäväksi. Käytännössä verosalaisuutta on pidetty liian ankarana ja liian pitkälle vietyä. Verotustietojen salaamisella on pyritty taloudellisten intressien mahdolliseen suojaamiseen. Verotus on asiakirjaprosessi, jossa tulee keskittyä julkisuusperiaatteen toteuttamiseen ja julkisuuperiaatteen toteuttamisessa keskitytään ensisijaisesti asiakirjojen julkisuuteen (mp.).

Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1999/1346) 3 §:n mukaan ”verotustiedot ovat julkisia, ellei niitä ole säädetty salaisiksi, ja jokaisella on oikeus saada tietoa julkisesta Verohallinnon hallussa olevasta verotusasiakirjasta siten kuin viranomaisten toiminnan julkisuudesta kyseissä laissa säädetään, jollei laista muuta johdu.” Verotuksessa kuitenkin laajan salassapidon seurauksena julkisuus ei ole niin suuressa roolissa verotustiedoissa (Puronen 2010, 166). Verotuksessa salassa pidettäväksi on määritelty verotusasiakirjat. Verotusasiakirjoihin luokitellaan myös sähköisessä muodossa olevat asiakirjat. Verotusasiakirjan tulee koskea verovelvollisen taloudellista asemaa, jotta asiakirja on salassa pidettävä (mp.). Salassa pidettäväksi kuuluvat myös asiakirjat, joista ilmenee tunnistettavissa olevan verovelvollisen tietoja.

## **5.2 Julkiset verotustiedot**

Verotuksen julkisissa tiedoissa tulee ottaa huomioon erityisesti tuloverotuksen julkiset tiedot (Puronen 2010, 166). Verotuksen julkisiin tietoihin kuuluu vuosittaisessa verotuksessa julkistettavat tiedot. Julkiset verotustiedot ovat verovelvollisen nimi, syntymävuosi ja kotikunta. Julkisiin tietoihin kuuluvat myös verovelvollisen valtionverotuksessa verotettavasta ansiotulosta ja pääomatulosta saatavat tiedot. Lisäksi

julkisiin tietoihin kuuluvat tiedot kunnallisverotuksessa verotettavasta tulosta, tulo-verosta, kunnallisverosta, sekä maksuunpantujen verojen ja maksujen yhteismäärä. Näiden lisäksi myös julkisiin tietoihin kuuluvat ennakoiden yhteismäärä, ja veronkannon maksettava ja palautettava määrä. Yhteisöjen vuosittaisessa verotuksessa julkisia verotustietoja ovat verovelvollisen nimi, kotikunta, yritys- ja yhteisötunnus sekä seuraavat tiedot lueteltuna: tiedot verotettavasta tulosta, maksuunpantavan veron yhteismäärä, ennakoiden yhteismäärä ja veronkannassa maksettavan tai palautettavan määrä (mts. 166–167.).

Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta ei koske tilanteita, joissa asianosainen haluaa saada tietoa itseään koskevista tietoja salassa pidettävästä verotusasiakirjasta (Puronen 2010, 167). Julkisuuslain (21.5.1999/621) 11 §:ssä mainitaan, että ”asianomaisella on oikeus saada tietoa myös muustakin kuin julkisen asiakirjan sisällöstä. Sisällön tulee kuitenkin vaikuttaa tai on vaikuttanut asianomaisen asian käsittelyyn.” Edellä mainitut tiedot ovat asianosaisjulkisia. Purosen (s. 167) mukaan jokaisella on oikeus saada tietoa asianosaisena omaa verotustaan koskevista tiedoista, jotka ovat asiakirjoissa. Nämä asiakirjat säilytetään verotoimistossa ja arkistoidaan. Asianosaisella on mahdollisuus nähdä verotustietonsa verotoimistossaan. Käytännössä Verohallinnon tarkoituksena on toimittaa asiakirjat sovittuun paikkaan maksutta, jos verovelvollinen näin haluaa (mp.).

### **5.3 Henkilöverotuksen julkiset verotustiedot**

Äimä (2011, 91) korostaa, että henkilöverotuksen näkökulmasta katsoen henkilöverotuksen julkiset tiedot on tehty lähinnä intressien turvaajiksi. Henkilöverotuksen tiedot ovat julkisia heti silloin, kun verotus on päättynyt ja tulevat julkisiksi verovuotta seuraavan kalenterivuoden marraskuun alussa. Suomessa verotustietoja julkaitaan esimerkiksi median avulla (mp.). Tiedotusvälineet julkaisevat verotustietoluetteloa verotuksen päättymisen jälkeen. Usein tiedotusvälineet pyrkivät heti hakemaan Verohallinnolta verotustietoja.

Verotustietojen julkaisemista voidaan perustella esimerkiksi seuraavien näkökulmien avulla (Äimä 2011, 91). Äimän (s. 91) mukaan verotustietojen julkaisemisella

pyritään sananvapauden ja demokratian kontrolliin. Toisaalta verotustietojen julkaisemisella pyritään myös julkisuusperiaatteen noudattamiseen. Yhtenä näkökulmana on myös se, että verotustietojen julkisuus takaa havainnot verotuksen tasosta ja sen toteutumisesta (mp.). Käytännössä kun verotustiedot ovat julkisia, niin kansalaisten on helpompi vertailla eri verotuksen tasoja.

Julkisiin verotustietoihin kuuluu myös yksityisyyden suoja. Yksityisyyden suojaan kuuluu esimerkiksi henkilön taloudellinen asema. (Äimä 2011, 91.) Äimä (s. 91) korostaa, että taloudellista näkökulmaa katsoessa julkisten verotustietojen julkistaminen on ollut mediassa hyvin aggressiivista. Käytännössä katsoen julkisten verotustietojen julkaiseminen voi loukata yksityisyyden suojaa. Tämä tilanne on herättänyt ihmetystä muissa maissa, sillä Suomen tuloverotuksen laajat julkiset verotustiedot ovat laajat verrattuna useisiin maihin. Suomessa julkistetaan sanomalehtien internet-sivuilla yksityisten henkilöiden verotustietoja (mts. 91.). Äimän (s. 92) mukaan tämä synnyttää keskusteluaiheen, voidaanko yksityisyyden loukkausta perustella yleisillä intresseillä.

Äimä (2011, 92) mainitsee, että verotustietojen julkisuudessa pitäisi enemmän siirtyä rajoitettuun verotustietojen julkaisemiseen. Tällä tarkoitettaisiin sitä, että verotustiedoista käytännössä koottaisiin tilastoja. Tilastoissa ei kuitenkaan ilmenisi verovelvollisen nimeä ja muitakaan yksilöintitietoja. Verotustietojen tarkempi julkaiseminen koskisi enemmänkin vain rajoitetun ryhmän verotustietoja. Tähän rajoitettuun ryhmään kuuluisi esimerkiksi ministereitä ja johtavia virkamiehiä. Rajoitetun ryhmän verotustietojen julkaiseminen olisi hyvin yhteydessä yksityisyyden suojaan sekä sananvapautteen (mts. 92.). Tämän hetkinen järjestelmä ei Äimän (s. 92) mukaan verovelvollisen kannalta turvaa yksityisyyden suojaa.

#### 5.4 Yhteisöjen julkiset verotustiedot

Äimä (2011, 93) ottaa kantaa siihen, ettei yhteisöjen tietosuojaa ole korostettu niin paljoa kuin luonnollisten henkilöiden yksityisyyden suojaa. Yhteisöt eivät halua niin laajaa tietosuojan tarvetta. Yhteisöistä saa tietoa muun muassa Patentti- ja rekisterihallituksen ja Verohallinnon sähköisestä järjestelmästä, jota kutsutaan yritys- ja yhteisötietojärjestelmäksi. Tästä palvelusta löytyy Verohallinnon rekisteritietoja ja tietoja siitä, onko yhteisö arvonlisäverovelvollinen (mp.).

Yhteisöjen ja yhteisöetuuksien julkisia verotustietoja ovat esimerkiksi verovelvollisen nimi ja kotikunta (Äimä 2011, 93). Jos kyseessä on yhteisö, niin myös yhteisötunnus on julkinen verotustieto. Näiden tietojen lisäksi julkisia tietoja ovat muun muassa tiedot verotettavasta tulosta (mp.).

#### 5.5 Muut julkiset verotustiedot

Luonnollisen henkilön ja yhteisöjen verotustietojen lisäksi on olemassa myös muita julkisia verotustietoja (Äimä 2011, 93). Kiinteistöverotuksen tiedot ovat hyvä esimerkki muista julkisista verotustiedoista. Kiinteistötunnus, kiinteistön laskennallinen kiinteistövero ja kiinteistöverovelvollisen nimi ovat kiinteistöverotuksessa julkisia tietoja. Nämä tiedot tulevat julkiseksi, kun kiinteistöverotus on päättynyt. Julkisia verotustietoja käsitellään myös arvostamislaisissa (22.12.2005/1142). Arvostamislain mukaan tieto noteeraamattoman yrityksen osakkeen vertailuarvosta on julkinen verotustieto (Äimä, 93–94.). Arvostamislaita käytetään myös nimitystä laki varojen arvostamisesta verotuksessa, joka on arvostamislain virallinen nimi.

#### 5.6 Ei julkiset verotustiedot

Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1999/1346) 11 §:ssä luetellaan tilanteita, joissa tiedonsaantioikeutta ei ole. Käytännössä verotustietojen julkisuudessa ja salassapidosta annetun lain 11 §:ssä kerrotaan, ettei kukaan voi ilman laillisia perusteita saada tietoa toisen verotuksesta. Hyvänä esimerkkinä voisi

mainita tilanteen, jossa ulkopuolinen ei voi saada tietoa toisen henkilön verotusasiakirjasta. Purosen (2010, 167) mukaan veroviranomaista koskee palvelusuhteesta riippumatta virkamiehen asiakirjasalaisuus. Asiakirjasalaisuuteen kuuluvat asiakirjan kopiointia ja muuta luovuttamista koskevat asiat. Sen lisäksi asiakirjan näyttäminen ulkopuoliselle ja asian puhuminen ulkopuoliselle kuuluvat virkamiehen asiakirjasalaisuuteen. Asiakirjasalaisuuteen kuuluvat myös muu kuin kirjallinen tieto, sillä myös suullinen tieto kuuluu virkamiehen asiakirjasalaisuuteen (mp.). Tällainen tieto on esimerkiksi suullisesti saatu tieto Verohallinnon rekisteristä.

## 6 NÄKÖKULMIA JULKISIIN VEROTUSTIETOIHIN

Edellisessä otsikossa sivuttiin jo hieman julkisia verotustietoja. Seuraavassa kappaleessa perehdytään tarkemmin julkisiin verotustietoihin, sillä julkiset verotustiedot ovat opinnäytetyön yksi tärkeimmistä käsittelyn kohteista. Pääasiassa verotuksen julkisista tiedoista säädetään laissa verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (1999/1346).

### 6.1 Näkökulmia verotustietojen julkisuuteen

Lohiniva-Kerkelän (2003, 205) mukaan verotustietolain eduskuntakäsittely vuonna 1999 takasi sen, että eduskunnan tahto saatiin toteutettua verotustietojen julkisuudessa. Käytännössä eduskunnan pyrkimyksenä oli taata ja toteuttaa verotustietojen julkisuus. Eduskunta keskusteli verotustietojen julkisuuden ohella harmaan talouden ja talousrikollisuuden estämisestä. Harmaaseen talouteen ja talousrikollisuuteen voidaan vaikuttaa verotustietojen julkisuudella. Erityisesti viranomaisten välisellä tiedonvaihtovaltuuden sääntelyllä voidaan vaikuttaa harmaaseen talouteen ja talousrikollisuuteen. Tällä tarkoitetaan sitä, että viranomaisten tiedonvaihdon riittäväällä laajuudella ja turvaamisella pyritään estämään myös harmaan talouden ja talousrikollisuuden syntyä (mts. 205–206).

Lohiniva-Kerkelän (2003, 206) mukaan hallituksen esitystä (HE 149/199) valmisteltaessa pohdittiin kolmea erilaista näkökulmaa verotustietojen julkisuuteen. Nämä kolme näkökulmaa ovat verotustietojen julkisuuden lopettamisen päättäminen, tietyn tulotason verotustietojen julkisuus tai muutoin merkittävien henkilöiden verotustietojen julkisuus, ja verotustietojen julkisuus kaikille kansalaisille. Hallituksen esityksessä (HE 149/199) verotustietojen julkisuutta kannatetaan tietojen julkisuuden pitkällä historialla. Lohiniva-Kerkelän (s. 206) mukaan sillä tarkoitetaan sitä, ettei verotustietojen julkisuuden uskota vaikuttavan loukkaavasti yksityisyyden suojaan. Perusteluissa on myös kommentoitu, että lehdet ovat saaneet julkaista verotustietoja, mikä on mahdollistanut asiaan liittyvän keskustelun syntymisen. Lohiniva-Kerkelä mainitsee (mp.), ettei verotustietojen julkisuuden haluttavuutta voida perustella vain

ihmisten uteliaisuudella, vaan ennemminkin perusteluna on oltava kansalaisvalvonnan näkökulma. Lohiniva-Kerkelän (s. 206–207) mukaan on tapahtunut muutos aikaisempiin perusteluihin liittyen julkisiin tulotietoihin. Nykyään julkisia verotustietoja perustellaan enemmänkin muilla kuin verotukseen liittyvillä tavoitteilla. Ennen verotustietojen julkisuus rinnastettiin fiskaaliseen tavoitteeseen. Fiskaalisella tavoitteella tarkoitetaan tässä tapauksessa oikeaa verotusta (mts. 207). Mielestäni tässäkin tilanteessa tulisi kuitenkin muistaa, että kuinka paljon annetaan arvoa kansalaismielipiteelle. Käytännössä tilanteen tekee ristiriitaiseksi kumpi vaihtoehto olisi parempi: kansalaisten mielipiteiden kuunteleminen vai asiantuntijoiden mielipide.

## 6.2 Avoimuuden edistäminen

Lohiniva-Kerkelä (2003, 215–216) mukaan avoimuus on yksi keskeisimmistä periaatteista koskien julkisuutta ja julkisuusperiaatetta. Avoimuudella yleensä tarkoitetaan mahdollisuutta ja oikeutta saada tietää julkisen vallan toiminnasta esimerkiksi julkisen käsittelyn tai asiakirjajulkisuuden avulla (mts. 216). Verotustietojen julkisuutta tarkasteltaessa erityisesti asiakirjajulkisuudella on suuri rooli. Lohiniva-Kerkelän (s. 216) mukaan avoimuus tulisi ymmärtää useammalta eri kantilta kuin vain tiedon saantina viranomaiselta. Käytännössä avoimuuden vaatimiseen liittyy läheisesti metatieto. Metatiedolla tarkoitetaan oikeutta tietää, mitä on olemassa viranomaisen tietovarannoissa. Käytännössä metatiedolla tarkoitetaan myös sitä, että tiedon tulisi olla saatavilla (mp.). Julkisuuslaissa (621/1999) taas korostetaan avoimuuden merkitystä viranomaisten näkökulmasta. Lohiniva-Kerkelä (s. 216) korostaa, että viranomaisen tulisikin edistää tiedonsaantia ja hyvää tiedonhallintatapaa.

Avoimuudella ei tarkoiteta vain viranomaisten toimintaan liittyviä periaatteita. Sitä pidetään myös varallisuusosoikeuden keskeisenä oikeusperiaatteena. Avoimuuden avulla pyritään selvittämään varallisuusosoikeuden periaatteita. Avoimuus käsitetään enemmänkin toiminnan ominaisuudeksi. (Lohiniva-Kerkelä 2003, 216.) Lohiniva-Kerkelän (s. 216) mukaan toiminnan ominaisuus tulee tässä tapauksessa erottaa toiminnassa mukana olevien ominaisuudesta, sillä avoimuuden tapauksessa korostetaan toimintojen avoimuutta. Avoimuuden käsite on myös laajempi osa-alue kuin vain läpinäkyvyys. Tällä tarkoitetaan sitä, että laaja informaation määrä voi tehdä



toiminnan läpinäkyväksi, mutta se ei kuitenkaan takaa avoimuutta. Joka tapauksessa avoimuusperiaate edesauttaa eri toimintojen ja toimintaperiaatteiden informaation avoimuutta (mp.).

Avoimuusperiaatteessa on kyse muustakin kuin vain oikeudesta saada tietoa viranomaisella olevasta tiedosta (Lohiniva-Kerkelä 2003, 216). Avoinuusperiaatteen mukaan kyse on viranomaistoiminnan julkisuuden sääntelystä. Sääntelyssä viranomaistoiminnan avoimuus toteutetaan esimerkiksi viranomaisen asiakirjajulkisuudella (mp.). Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (1999/621) 20 §:n mukaan:

Viranomaisen on edistettävä toimintansa avoimuutta ja tässä tarkoituksessa tarvittaessa laadittava oppaita, tilastoja ja muita julkaisuja sekä tietoaaineistoja palveluistaan, ratkaisukäytännöstään sekä yhteiskuntaoloista ja niiden kehityksestä toimialallaan. Laatimisvelvollisuuden tarvetta arvioitaessa on otettava huomioon, missä määrin viranomaisen toiminnasta on saatavissa tietoja asiakirjojen julkisuuden avulla tai yleisen tilastotuotannon perusteella.

Lohiniva-Kerkelän (s. 217) mukaan avoimuuden edistämisen tärkeys tulee esille tapauksissa, joissa yksittäiset asiakirjat ovat salassa pidettäviä. Yksittäisten asiakirjojen salassa pidettävyyden tapauksissa avoimuutta tulisi edistää. Salassapito on mahdollista esimerkiksi yksityisyyden suojan perusteella. Lohiniva-Kerkelä (s. 217) korostaa kuitenkin sitä, ettei avoimuuden vaatimus edellytä yksityisiä henkilöitä koskevien päätösten julkisuutta, vaan avoimuuden olennaisuus tulee enemmänkin esille viranomaistoiminnan avoimuudella. Viranomaisten tulisikin toiminnassaan edistää avoimuutta (s. 217).

Lohiniva-Kerkelä (2003, 217) pohtii avoimuuden vaatimuksien toteuttamisesta Verohallinnossa. Verohallinnon tarkoituksena on toteuttaa julkisuutta niin, että Verohallinto tuottaisi julkisuuteen yleisellä tasolla olevaa tilastollista tai vastaavaa tietoa esimerkiksi verotuksen tasosta. Vastaavanlaista toimintaa on ollut myös sosiaalialalla ja terveysalalla. Lohiniva-Kerkelä (mp.) kuitenkin muistuttaa, että viranomaisen toimintaan kuuluvat myös tiedonsaantioikeus ja avoimuus. Tiedonsaantioikeus ja avoimuus tulee kuitenkin ymmärtää laajempaan kokonaisuuteen kuin vain oikeutena saada tietoa viranomaisella olevasta informaatiosta. Julkisuuslain (621/1999)

mukainen avoimuus ymmärretään tilana, jossa yksilön tulisi saada tietoa organisaation tehtävistä, toimintatavoista, käsiteltävistä asioista ja käsiteltävien asioiden perusteista. Kun verotuksen tiedoilla pyritään avoimuuteen, julkisuuslain (621/1999) mukaisten edellytysten tulisi toteutua (mts. 217).

Julkisia tietoja verotuksessa ovat käytännössä vain yksittäiset verotustiedot. Yksittäiset verotustiedot ovat yksittäisiä verovelvollisia koskevia tietoja (Lohiniva-Kerkelä 2003, 217). Lohiniva-Kerkelän (s. 217–218) mukaan tiedonsaanti verotuksen tiedoista jää paljon sen varaan, kuinka paljon verotuksen julkisia tietoja joukkotiedotusvälineissä uutisoidaan. Verotuksen järjestelmän avoimuutta voitaisiin toteuttaa laajemmassa mittakaavassa ja yleisemmällä tasolla kuin vain yksittäisten verovelvollisten tietoja koskien. Suuri rooli avoimuudessa on myös Verohallinnon ohjeilla. Tällä tarkoitetaan sitä, että Verohallinnon ohjeet ovat tehokas tapa julkisuuden toteuttamiseen, koska Verohallinnon ohjeilla on merkitystä verotuksen toimittamisen näkökulmasta (mts. 218.).

Avoimuuden merkitystä korostetaan myös sivullistahon oikeuksien näkökulmasta (Lohiniva-Kerkelä 2003, 218.). Oikeudellisina vaikutuksina voi olla esimerkiksi tieto kauppakumppanin verotustiedoista. Avoimuuden näkemys korostuu erityisesti viranomaisen toiminnassa verotusta toimittaessa. Toisen näkemyksen mukaan erillisenä kysymyksenä pidetään sitä, millainen merkitys Verohallinnolla on yksittäisen verovelvollista koskevilla tiedoilla. Käytännössä yksittäisen verovelvollisen tilanne tulee esille tapauksessa, jossa pohditaan verotustietojen julkisuuden vaikutusta taloudellisiin kysymyksiin (mp.). Yhteiskunnallisen avoimuuden lisäämiseen kuuluu myös julkisuuden ja salassa pidettävyyden hyödyntäminen yhteiskunnallisesti merkittävimmissä tapahtumissa, kuten vaalirahoituksessa (mp.). Näin taloudelliset tapahtumat pääsisivät laajemman avoimuuden piiriin. Vaalirahoituksen tapaa tuottaa avoimuutta on pyritty tuomaan myös verotustietojen julkisuuteen. Lohiniva-Kerkelä (s. 218) mainitsee, että vaalirahoituksen malli kuitenkin todettiin vieraaksi verotuksen näkökulmasta, joten sitä ei toteutettu tämän perustelun johdosta.

### 6.3 Verotuksen kontrollin vaikutus oikeudellisuuteen

Verovelvollisen oikeusturvan ja verotuksen oikeudenmukaisen toteutuksen kannalta erityisen tärkeää on verorasituksen oikein jakautuminen. Tämän lisäksi tärkeänä pidetään myös verotuksen oikein toimittamista. (Lohiniva-Kerkelä 2003, 218.) Lohiniva-Kerkelän (s. 218–219) mukaan käytännössä jo verotuksen oikeat ja riittävät tiedot takaavat verotuksen oikeudenmukaisuuden. Oikeilla tiedoilla tarkoitetaan tässä tapauksessa riittäviä verotuksen tietoja. Riittävillä tiedoilla taas tarkoitetaan sitä, että tiedot pysyvät mahdollisimman paljon julkisuuden ulkopuolella. Veronsaajan näkökulmasta verotustietojen jääminen julkisten tietojen ulkopuolella takaisi ja helpottaisi oikeiden tietojen saamista. Oikeiden tietojen saaminen takaisi oikean verotuksen toteutumisen. Ajatuksen ideana on se, että verovelvolliselle taataan hänen verotuksen tai taloudellisen tilanteen salassa pitävyys, joka takaa sen, että verovelvollinen antaa oikeat ja riittävät tiedot verotusta koskien (mp.). Näin ollen saadaan toteutettua oikea verotus. Lisäksi verovelvollinen voi luottaa siihen, että hänen verotustietonsa pysyvät salaisina, eikä esimerkiksi vahingoita hänen elinkeinotoimintaansa.

Verotuksen oikeellisuutta on myös perusteltu verotustietojen julkisuudella (Lohiniva-Kerkelä 2003, 219). Verotustietojen keskeinen perustelu on kontrollifunktio, jonka merkitykseen viitataan myös julkisuuslain perusteluissa. Ensimmäisen näkemyksen mukaan julkisuuden luoma kansalaisvalvonta vähentää verovelvollisten vilpillistä toimintaa (mp.). Käytännössä kansalaisvalvonta mahdollistaa sen, että verovelvolliset ilmoittavat verotustiedot oikein. Verotustietojen oikeellisuus takaa taas oikean verotuksen. Perusteluna on myös se, että oikea verotus toteuttaa samalla verotuksen fiskaalisia tavoitteita. Toisen näkemyksen mukaan julkiset verotustiedot antavat mahdollisuuden valvoa julkisen vallan käyttöä (mp.). Julkisen vallan käytöllä tarkoitetaan tässä tapauksessa verotuksen toimittamista. Verohallinnon tiedoista käy verotustietojen julkisuudessa vain ilmi, miten verotus on toimitettu. Ei niinkään käy ilmi sitä, onko verotus toimitettu oikein.

## 7 VEROTUS JA JULKISUUSPERIAATE

Verotustietojen julkisuus on ollut Suomessa jo hyvin vanha tapa (Lohiniva-Kerkelä 2003, 235). Sen lisäksi myös verotustietojen julkaiseminen on ollut Suomessa jo pitkään käytössä. Ennen modernin verotusjärjestelmän muotoutumista verotustiedot julkaistiin naulaamalla takseerausluettelo pitäjän tupaan tai muuhun paikkaan, jossa se tuli julkisesti nähtäväksi. Tämän jälkeen siirryttiin vaiheeseen, jossa julkisia verotustietoja käytettiin hyödyksi kaupallisesti. Tämän vaiheen aikana verotustietoja julkaistiin yksityisten yhdistysten avulla niin sanotussa verokalenterissa. Verokalenterilla tarkoitettiin papereita, joiden sisältöön kuului julkista veroluetteloista koottuja tietoja (mp.). Julkisia tietoja olivat esimerkiksi verotettavan tulon ja maksettavan tulon määrä.

### 7.1 Julkaiseminen ja henkilötietojen suoja

Henkilörekisterilain (30.4.1987/471) säätämisen jälkeen joutuivat verotustiedot uudentyyppisen arvioinnin kohteeksi. Henkilöstörekisterilain (1987/471) säätämisen jälkeen päätettiin, että viranomaisien rekistereissä olevia massaluovutuksia rajoitettiin henkilörekisterilaissa olevien määräysten vuoksi. (Lohiniva-Kerkelä 2003, 235.) Lohiniva-Kerkelän (s. 235) mukaan nämä määräykset edellyttävät rekisteröidyn suostumusta tai tietosuojalautakunnan lupaa. Muulla tavoin massaluovutukset ovat sallittuja, jos ne täyttävät seuraavat edellytykset: luovuttaminen perustuu eri lakiin kuin henkilörekisterilakiin tai asetukseen, tai tietoja luovutetaan joko tutkimuksia tai tilastointia varten. Henkilötietojen luovuttaminen massaluovutuksissa on estetty, sillä rekistereissä halutaan toteuttaa käyttötarkoitussidonnaisuuden periaatetta (mts. 235–236.). Käytösidonnaisuuden eriaatteella tarkoitetaan sitä, että massaluovutuksen edellytyksenä on se, että luovutuksensaajalla tulee olla laillinen peruste tietojen keräämiseen.

Seuraavaksi käsitellään henkilötietojen suojan vaikutusta verotustietojen luovuttamiseen. Pääasiassa henkilötietojen suojan vaikutusta käsitellään verotustietolaissa (1999/1346). Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain

(1999/1346) 11 §:n mukaan tietojen konekielinen antaminen on Verohallinnon päättävissä. Tähän lakiin on lisätty, että tieto tulee antaa ATK-rekisteristä (Lohiniva-Kerkelä 2003, 237). Lohiniva-Kerkelän (s. 237) mukaan muulla tavoin ei verotustietojen luovutuksesta säännellä. Tämä merkitsee sitä, että verotustietojen julkisuuteen vaikuttavat julkisuuslain (621/1999) ja henkilötietolain (523/1999) säännökset. Nämä lait takaavat sen, ettei Verohallinto voi luovuttaa julkisia verotustietoja kopiona, tulosteena tai sähköisessä muodossa. Poikkeuksena ovat tilanteet, joissa luovutuksensaajalla on henkilötietolaissa säädetty oikeus tietojen käsittelyyn tai jos asiasta ei ole erikseen säädetty toisin (mts. 237–238.). Käytännössä tämä takaa sen, että henkilö voi itse tehdä muistiinpanoja julkisista henkilörekisterissä olevista tiedoista. Toisaalta muistiinpanoistakin voi muodostua myöhemmässä vaiheessa henkilörekisteri esimerkiksi tilanteessa, jossa tietojen määrä tai käyttötarkoitus on laajaa.

Verohallinto luovuttaa tietoja myös pyynnöstä tiedotusvälineille (Lohiniva-Kerkelä 2003, 239). Kun erityissääntelyt puuttuvat, niin tietyn tulorajan ylittävistä verotustiedoista tulee sovellettavaksi viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (1999/621) 5 § ja 21 §. Näiden pykälien kannalta arvioidaan eri tulorajojen ylittävien verotustietojen julkisuus (mts. 239). Laissa viranomaisten toiminnan julkisuudesta (1999/621) 5 §:ssä mainitaan viranomaisen asiakirja. Jos viranomaisen muodostaa kyseisen asiakirjan, niin viranomaisella on velvollisuus tietojen luovuttamiseen. Jos taas kyseessä on viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain 21 §:ssä mainittu tositeaineiston tuottaminen viranomaisen tietojärjestelmiin, tästä ei ole viranomaisella velvollisuutta antaa tietoa (mts. 239). Lohiniva-Kerkelän (s. 239) mukaan pitää kuitenkin muistaa, että tietoaineiston rajoittamista ja luovuttamista rajoitetaan myös eri perusteiden avulla. Perusteiden avulla pyritään korostamaan salassapitovelvoitteita tai henkilötiedon suojaa. Tiettyjen hakuperusteiden, tietojen laadun, tiedon määrän ja käytettävyyden seurauksena on mahdollista korostaa salassapitovelvoitetta ja henkilötietojen suojaa (mp.).

Verotustietojen osalta tulee myös huomioida tietoaineiston tuottaminen (Lohiniva-Kerkelä 2003, 239). Tietoaineiston tuottamisella tarkoitetaan Verohallinnon näkökulmasta tietoaineiston tuottamista tiedotusvälineille. Tietoaineisto voi koskea vain

julkisia tietoja. Toimituksellinen käsittely taas rajoittuu henkilötietolain (523/1999) ulkopuolelle. Näin ollen Verohallinto voi esimerkiksi tuottaa tietoaaineistoa julkisista tiedoista. Verohallinnon tietorekisteri koostuu eri osarekistereistä. Käytännössä julkiset tiedot muodostavat rekisterin eri osarekisterit. Osarekisteri muodostuu julkisuuslain (621/1999) eri piirteistä, joista muodostuvat verotuslain mukainen julkisuus. Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (1999/621) 9 §:n mukaan julkiset asiakirjat rinnastetaan julkisoikeudellisiin asiakirjoihin. Julkisoikeudellisella asiakirjalla tarkoitetaan maksullista julkisoikeudellista suoritetta (Lohiniva-Kerkelä, 239). Verotustietojen näkökulmasta tieto voi olla esimerkiksi maksullinen verotustieto Verohallinnolta.

Lohiniva-Kerkelän (2003, 239) mukaan julkisoikeudellisella suoritteella on omakustannusarvo, jossa julkisoikeudellisesta suorituksesta perustuva maksu perustuu omakustannusarvoon. Viranomaisen veloitteena ei ole kuitenkaan tuottaa toisen tahon pyynnöstä tietoaaineistoa. Käytännössä viranomainen voi ryhtyä tuottamaan tietoa toisen tahon pyynnöstä, jos julkisuusperiaate sen mahdollistaa. Julkisuusperiaatteen lisäksi katsotaan, että myös taloudelliset seikat nousevat esille suoritteen antamisen mahdollistamisessa, koska julkisuuslain edellytykset voivat antaa käytännössä mahdollisuuden periä suoritteesta maksua (mts. 239–240). Lohiniva-Kerkelä (s. 240) korostaa, että tilanne on hankala, koska käytännössä Verohallinto voi myydä toiminnan puitteissa tietoja, joita se on saanut yksityiseltä henkilöltä. Tiedollinen yksityisyys on näkökulma, joka huomioiden on otettu kantaa yksityisen henkilöiden tietojen luovuttamiseen kaupallisessa toiminnassa. Kaupallinen hyödyntäminen aiheuttaa kuitenkin monia eri riskejä. Kaupallinen hyödyntäminen on kuitenkin kielletty tilanteissa, joissa tietoja hyödynnettäisiin suoramarkkinointiin (mp.).

Laissa viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999, 16.3 §) säädetään seuraavaa:

Viranomaisen henkilökisteristä saa antaa henkilötietoja sisältävän kopion tai tulosteen tai sen tiedot sähköisessä muodossa, jollei laissa ole toisin erikseen säädetty, jos luovutuksensaajalla on henkilötietojen suoja koskevien säännösten mukaan oikeus tallettaa ja käyttää sellaisia henkilötietoja. Henkilötietoja saa kuitenkin luovuttaa suoramarkkinointia ja mielipide- tai markkinatutkimusta varten vain, jos niin erikseen säädetään tai jos rekisteröity on antanut siihen suostumuksensa.

Lohiniva-Kerkelän (2003, 240) mukaan henkilöasiakasta koskevien tietojen sääntely on tiukkaa. Henkilöasiakkaan julkisia tietoja ei voida julkaista julkisesti esimerkiksi Verohallinnon toimesta verkkoon yleisesti saatavaksi. Tietojen luovuttamista verkkoon yleiseksi saatavaksi kutsutaan tietojen luovuttamiseksi sähköisessä muodossa. Verkon ongelmana on juuri se, ettei viranomainen voi varmistua siitä, onko tiedon saajalla oikeus saada tietoa, käsitellä tietoa ja tietojen mahdollista käyttötarkoitusta. Julkisuuslakia (621/1999) sovelletaan vain viranomaistoimintaan, joten se ei esimerkiksi estä joukkotiedotusvälineiden toimintaa (mp.). Joukkotiedotusvälineet voivat siirtää tietoa laajan ja kontrolloimattoman julkisuuden kohteeksi verkossa.

## 7.2 Yksityiselämän loukkaaminen ja julkaisu

Verotustietojen julkisuuden ongelmana on myös verotustietojen julkaiseminen (Lohiniva-Kerkelä 2003, 240). Lohiniva-Kerkelän (s. 240) mielestä suurimpana ongelmana on muistaa julkisuuden ja julkaisemisen välinen ero. Julkisuusperiaatteen avulla voidaan katsoa, mikä viranomaisen hallussa oleva tietoa on julkista. Toisaalta julkisuusperiaate määrittelee myös edellytyksiä, joiden perusteella viranomaisen muodostama tieto on salassa pidettävää (mts. 241).

Lähtökohtana verotustietojen julkisuudessa ei ole viranomaisten toiminnan julkisuus, vaan verotustietojen julkisuudessa nousevat enemmän esille ihmisoikeudet, perusoikeudet ja yksityisyyden suoja. Käytännössä kyse on näiden kolmen vaihtoehdon rajanvedon merkityksestä. (Lohiniva-Kerkelä 2003, 241.) Lohiniva-Kerkelän (s. 241) mukaan sananvapaudessa suuressa roolissa on ennakkosensuurin kieltö. Viranomaisen toiminnassa tämä merkitsee sitä, ettei viranomainen voi kieltäytyä luovuttamasta julkisia tietoja tiedotusvälineille, vaikka niiden julkaiseminen olisi yksityisyyttä loukkaavaa. Tärkeintä tällaisessa tilanteessa on riittävä oikeusturvajärjestelmä. Oikeusturvajärjestelmän tärkeys tulee esille tilanteissa, joissa yksityisyyttä loukataan yksityisyyteen liittyvien tietojen avulla. Suomen oikeusturvajärjestelmässä on vahingonkorvausjärjestelmä, jonka apuun voidaan turvautua yksityisyyttä loukkaavissa tilanteissa (mp.).

Tietojen läpinäkyvyyteen pyritään vaikuttamaan myös palkkatietojen ja tulotietojen osalta. Tietojen läpinäkyvyyden perusteella verotustietoihin tutustumismahdollisuus

voi olla tietyissä määrin perusteltua. (Lohiniva-Kerkelä 2003, 242.) Lohiniva-Kerkelän (s. 241–242) mainitsemassa esimerkkitapauksessa asiakirjojen julkaiseminen oli kielletty. Tapauksessa korostetaan lehdistövapautta, mutta pohditaan kuitenkin sitä, loukataanko tapauksessa suhteellisuusperiaatetta. Suhteellisuusperiaatteella tarkoitetaan periaatetta, jonka avulla luodaan Euroopan unionin toimielimille täsmälliset puitteet. Tapauksessa on kyse siitä, kun lehtimiehet ovat julkaisseet lehdessä yksityishenkilön verotustietoja ja verotusasiakirjoja. Lisäksi tapauksessa virkamies oli rikkonut omia velvollisuuksiaan eli oli rikkonut tapauksessa virkasalaisuutta luovuttamalla verotustietoja ja verotusasiakirjoja. Erityisesti merkitystä korosti verovelvollisen asema työyhteisössä ja se, että tapauksessa oli kyse suuren tehtaan johtajasta, jonka palkkatiedot oli julkaistu useissa taloudellisissa raporteissa. Käytännössä tilanteessa annettiin arvoa myös henkilön asemalle, joka vaikutti myös julkaisuuteen. Lohiniva-Kerkelän (s. 242–243) mainitsemassa tapauksessa ei otettu kantaa verotustietoja sisältävien listojen julkaisemiseen, vaan enneminkin sananvapauteen. Ratkaisevaa on se, miten tietojen julkaiseminen suhteutetaan olosuhteista riippuen sananvapauden käyttäytymiseen ja miten tietojen julkaiseminen vaikuttaa sananvapauteen (mts. 243).

Suomessa lähtökohtana tietojen julkaisemisessa on yksityiselämään kuuluvan tiedon arvioiminen (Lohiniva-Kerkelä 2003, 243). Luonnollisen henkilön taloudellisia ja varallisuuteen liittyvät tiedot kuuluvat yksityisyyden piiriin, vaikka niille ei ole myönnetty tunnustusta yksityisyyden alueelle kuuluvaksi tiedoksi. Julkisen sanan neuvoston antaman lausunnon mukaan merkittävät tulot tai huomattavat varallisuudet kaaventavat yksityisen henkilön yksityiselämän suojaa. Todellisuudessa yksityiselämän suojaa loukkaava tilanne voi toteutua, jos julkiset tiedot liittyvät hänen taloudelliseen asemaansa. Taloudellisten tietojen julkaisemiseen vaikuttaa myös paikka, jossa taloudelliset tiedot julkaistaan. Sallittavuuteen voi vaikuttaa muun muassa asema, jossa taloudellisten tietojen julkaisema henkilö vaikuttaa. Käytännössä on mahdollista, että esimerkiksi poliitikkojen ja taloudellisesti merkittävässä asemassa olevien henkilöiden verotustietoja voidaan julkaista. Edellä mainitun lisäksi edellytyksenä on lisäedellytysten toteutuminen (mts. 243–244). Lisäedellytyksenä tarkoitetaan tässä tilanteessa esimerkiksi tilannetta, jossa verotustietojen julkaiseminen vaikuttaa merkittävän henkilön arviointiin tai tiedon esittäminen on yhteiskunnallisesti merkittävän asian käsittelemisen johdosta oleellista.



Yksityiselämää koskevan tiedon levittämisen rangaistavuus on vaikeasti määriteltävä tilanne (Lohiniva-Kerkelä 2003, 244). Yksityiselämää koskevan tiedon levittäminen on rangaistavaa, jos levittäminen on tapahtunut tavalla, joka aiheuttaa levittämisen kohteelle vahinkoa tai kärsimystä. Loukkaavuuteen tai vahinkoon ei riitä tilanne, jossa vahingonkärsijä tietoja on julkaistu, vaan tilanteeseen tulee liittyä myös loukkaavuuden tunnuspiirteitä. Esimerkkinä Lohiniva-Kerkelä (mp.) mainitsee tilanteen, jossa julkisuudessa varakkaana esiintyvä henkilö ilmoittaa tuloikseen viranomaiselle huomattavasti pienemmät tulot. Käytännössä tässä tilanteessa henkilö katsotaan varakkaaksi henkilöksi, vaikka hän olisi ilmoittanut tulot vähäiseksi. Tilanne tulee hyvin esille tilanteessa, jossa julkisuuden henkilö, joka julkisuuden aikana leikkii varakasta, vaikkei hänellä olisi viranomaiselle juuri ilmoitettu tuloja. Tässä tilanteessa tulisikin pohtia, kuinka paljon hänen varallisuudesta voidaan julkisuudessa puhua. Voidaanko hänen verotustiedoistaan puhua iltapäivälehtien sivuilla, vaikka käytännössä hänen tulonsa olisivat hyvin pienet. Toisaalta julkisuuden tuomien ongelmien voidaan katsoa kuuluvan julkisuuden tuomiin negatiivisiin piirteisiin.

Lohiniva-Kerkelän (2003, 244) mukaan jo kerran julkisuuteen tulleen tiedon voidaan katsoa kuuluvan yksityisyyden suojaan piiriin. Korkeimman oikeuden ratkaisussa (1997:81) on katsottu, että lehti on toiminut yksityiselämää loukkaavasti, koska se on julkaissut yksityiselämää koskevan kirjoituksen. Tilanteen tekee erityiseksi se, että toinen lehti oli jo tätä ennen tuonut julkisuuteen samat tiedot. Korkeimman oikeuden mukaan tässä tilanteessa aikaisemmin julkisuuteen tuodut tiedot eivät vaikuttane yksityisyyden suojaan. Korkeimman oikeuden mukaan asianomaisen tulee varmistua aikaisemmin julkaisusta tiedosta se, että loukkaako se yksityisyyden suojaan. (s. 244.) Lohiniva-Kerkelä (s. 244) korostaa, että huomattavaa korkeimman oikeuden ratkaisussa on se, että lehdistön pitää myös varmistua alkuperäisestä lähteestä. Lehdistö ei voi esimerkiksi luottaa siihen, että jo julkaistu yksityiselämään liittyvä taloudellinen tieto olisi sallittua julkaista. Verotustietojen näkökulmasta asiaa voidaan varmasti pohtia samasta näkökulmasta kuin muitakin taloudellisia tietoja.

### **7.3 Verotustietojen luovutuksen lähtökohdat**

Suomessa tiedonsaantioikeus on perusoikeus (Lohiniva-Kerkelä 2003, 245). Oikeus kohdistuu viranomaisen julkiseen tietoon. Käytännössä jokaisella on oikeus saada tietoa julkisesta viranomaisen tiedosta. Toisaalta viranomaisilla on velvollisuus pitää salassa tietoja, jotka on lueteltu viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (1999/621, 24 §). (s. 246.) Tässä tilanteessa on hyvä mainita esimerkkinä salassa pidettävä asiakirja. Salassa pidettäviä asiakirjoja ovat viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (1999/621) 24 §:n mukaan esimerkiksi asiakirjat, jotka sisältävät tietoja henkilön vuosituloista ja asiakirjat, jotka sisältävät tietoja ammattisalaisuudesta tai liikesalaisuuden.

### **7.4 Erityisperusteinen tiedonsaantioikeus**

Yleisestä tiedonsaantioikeudesta voidaan erottaa erityisperusteinen tiedonsaantioikeus (Lohiniva-Kerkelä 2003, 245). Erityisperusteisella tiedonsaantioikeudelle tarkoitetaan tilanteita, joissa asiakirjan saaminen riippuu tilannekohtaisesta tai tapauskohtaisesta arvioinnista. Esimerkkinä erityisestä tiedonsaantioikeudesta Lohiniva-Kerkelä (mp.) mainitsee asianosaisen tiedonsaantioikeuden. Kun tiedonsaantioikeus kohdistuu julkiseen tietoon, niin tiedon saajan tai tiedon kohteen tarkoituksella on merkitystä. Erityisperusteinen tiedonsaantioikeus on laajempi kuin yleinen tiedonsaantioikeus.

Erityisperusteinen tiedonsaantioikeus tulee kysymykseen erityisesti tilanteissa, joissa ei tule kysymykseen julkisten tietojen luovuttaminen tai luovuttamisedellytys (Lohiniva-Kerkelä 2003, 245). Käytännössä muut kuin julkiset tiedot ovat salassa pidettäviä tai ne eivät ole vielä saavuttaneet julkisuutta julkisuuslain edellyttämällä tavalla. Erityisperusteinen tiedonsaantioikeus voidaan jakaa asianosaisen tiedonsaantioikeuteen tai lakiin perustuvaan salassa pidettävien tietojen luovuttamiseen. Asianosaisen tiedonsaantioikeudella tarkoitetaan oikeutta saada itseään koskevia tietoja asiakirjan muodossa. Tiedonsaantioikeudella voidaan tarkoittaa myös lakiin perustuvaa tiedonsaantioikeutta. Seuraavia intressejä pyritään saavuttamaan tiedonsaantioikeuden avulla. Sen avulla pyritään ylläpitämään yleistä etua sekä riittä-

vää yksityisyyden suojaa. Lisäksi intressien joukossa on muun muassa salassapidon eri intressien yhteensovittaminen. Salassapidon mahdollistamisen esimerkeinä Lohiniva-Kerkelä (mp.) mainitsee eri tieteelliset tutkimukset ja viranomaisen selvitystyöt.

Tiedonsaantioikeuden vastakohtana on tietojen luovuttaminen ja siihen liittyvät viranomaisen velvoitteet (Lohiniva-Kerkelä 2003, 246). Asiakirja tulee tiedonsaanti-piiriin siinä tapauksessa, että julkisuuslain edellyttämät julkiseksi tulon edellytykset täyttyvät. Julkisuuteen liittyy läheisesti asiakirjan loppuunsaattaminen. Loppuunsaattamisella tarkoitetaan asiakirjan saapumista viranomaiselle, joka saattaa asiakirjan loppuun. Poikkeuksena loppuunsaattamisesta on esimerkiksi diaarimerkinnät, jotka tulevat julkiseksi heti kun ne saatettu loppuun. Diaarimerkinnällä tarkoitetaan asiakirjan saapumista viranomaiselle ja diaarimerkintä on myös julkinen. Diaarimerkinnästä poikkeuksena voidaan mainita diaaritieto, joka katsotaan salassa pidettäväksi, jos diaaritieto kuuluu diaarimerkintään. Kun asiakirja saavuttaa julkisuuden, niin jokaisella on oikeus saada siitä tietoa. Julkisuuslaissa on erikseen määritelty ajankohtia, milloin mikäkin asiakirja on saavuttanut julkisuuden määritelmän. (mts. 246–247.) Verotustietojen julkisuuden kannalta on tärkeää tietää, milloin viranomaisen asiakirja saavuttaa julkiseksi tulon.

Viranomaisen asiakirjan julkiseksi tulossa ovat ratkaisevia ajankohta, asiakirjan valmiusaste ja asiakirjan saapuminen viranomaiselle (Lohiniva-Kerkelä 2003, 247). Verotustietojen julkisuuden näkökulmasta julkiseksi tulo määräytyy verotustietolain eri säännösten perusteella. Lohiniva-Kerkelän (s. 247) mukaan tuloverotuksessa julkiseksi tuleminen muodostetaan verotuksen päättymisen jälkeen. Yritysten näkökulmasta katsoen tilinpäätöstiedot tulevat julkiseksi kahdeksan kuukauden jälkeen siitä, kun tilikausi on päättynyt. Asiakirjojen julkisuuteen vaikuttaa läheisesti myös julkisuusominaisuuden pysyvyys. Pysyvyydellä tarkoitetaan tässä tilanteessa sitä, että kerran julkiseksi tullut asiakirja ei voi muuttua enää salassa pidettäväksi (mp.). Julkiseksi tulleen asiakirjan näkökulmasta katsoen tiedonsaantia siis ei voida enää rajoittaa. Toisaalta tiedonsaantimuotoa voidaan jälkeinpäin vielä rajoittaa. Tämä rajoitus kuitenkin kohdistuu vain täysin tiedon saantiin, ei esimerkiksi asiakirjan saamiseen.

## 7.5 Harkintavalta tietojen luovuttamisessa

Tiedonluovutuksessa viranomaisella voi olla harkintavalta (Lohiniva-Kerkelä 2003, 248). Viranomaisen harkintavalta riippuu siitä, millaisesta tietojenluovutustilanteesta on kysymys. Vähäisin harkintavalta viranomaisella on tilanteessa, jossa on kyse julkisesta tiedosta. Kyseisessä tilanteessa viranomaisella ei ole harkintavaltaa, sillä tiedonsaantioikeuden piiriin kuuluvan tieto tulee aina antaa. Tiedonsaantioikeustapauksissa voi tulla kuitenkin joissain tilanteissa kysymykseen harkintavalta. Kun viranomainen antaa tietoja tietojen hallintarekisteristä tulee hänen varmistaa tietojen käyttökohde ja samalla myös luovutuksen edellytykset. Julkiseksi tulleet asiakirjat tulee luovuttaa. Vaikeaksi tilanteen tekee kuitenkin se, että mahdollisesti jo julkiset asiakirjat sisältävät salassa pidettäviä tietoja (mp.). Tässä tapauksessa tulisi pohtia, missä laajuudessa asiakirja voidaan näyttää asiakirjan haluavalle. Voidaanko koko asiakirja näyttää tai pitäisikö asiakirja näyttää siltä osin kuin se on mahdollista.

Jos tieto ei ole vielä tullut täysin ehdottoman tiedonsaantioikeuden piiriin, niin viranomaisella voi olla vielä harkintavaltaa tiedonantamisen suhteen (Lohiniva-Kerkelä 2003, 248). Salassa pidettävien tietojen osalta viranomaiseen harkintavaltaan kuuluu ainakin seuraavat asiat: asiakirjan salassa pidettävät tiedot ja sen lisäksi harkintavaltaan kuuluu salassa pidettävien tietojen punnitseminen. Punnitsemisella tarkoitetaan tässä tapauksessa harkintavaltaa suojattavan intressistä ja annettavien tietojen vaikutuksesta suojattavan intressiin. Ehdottomien salassapitointressien kohdalla viranomaisella on suppeampi mahdollisuus. Viranomainen voi vain päättää, antaako hän tiedon vai ei. Käytännössä viranomainen voi antaa tietoa enemmänkin, mikäli salassa pidettävän tiedon luovuttamisedellytykset täyttyvät (mts. 248–249).

Viranomaisella on myös harkintavaltaa tilanteissa, joissa salassa pidettävä tieto ei ole vielä tullut julkisuuslaissa tarkoitetulla tavalla ehdottoman tiedonsaantioikeuden piiriin (Lohiniva-Kerkelä 2003, 248). Verotustietolaissa on erikseen myös määritelty, milloin tieto voi tulla ehdottoman tiedonsaantioikeuden piiriin. Jokaisen eri julkisen tiedon kohdalla tämä on määritelty erikseen. Ennen ehdottoman tiedonsaantioikeuden piiriin tuloa on tieto salassa pidettävää. Tämän lisäksi tietoon ei voida soveltaa julkisuuslaissa oleva menettelysääntöä. Menettelysäännön mukaa tiedon antamiseen asiakirjasta, joka ei ole vielä julkinen pitäisi soveltaa viranomaisen harkintavaltaa. Tulkintasäännöksillä pyritään siihen, että julkisuusperiaate ja julkisuuslaki tulisi

huomioitua mahdollisimman hyvin (mts. 248–249). Tulkintasäännökseen on myös kirjattu tarkoitussidonnaisuuden periaate. Tarkoitussidonnaisuuden periaatteella tarkoitetaan julkisuusperiaatteen ja julkisuuslain noudattamista. Julkisuusperiaatteen ja julkisuuslain noudattaminen ohjaavat lain vaikutusten tulkintaa julkisuusmyönteisempään suuntaan.

Hyvällä tiedonhankintatavalla ja hyvällä tietojenkäsittelytavalla on myös rooli henkilötietojen luovuttamisessa (Lohiniva-Kerkelä 2003, 251). Hyvällä tiedonhankintatavan tarkoitusta voidaan pohtia hyvän rekisteritavan kautta. Hyvällä tiedonhankintatavalla tarkoitetaan määräystä, jonka avulla pyritään hyvään tiedonhankintatapaan. Hyvän tiedonhankintatavan määräyksessä noudatetaan yksityisyyden suojaa, kun lakeja sovelletaan. (Saarenpää 1994, 176.) Lohiniva-Kerkelän (s. 251) mukaan henkilötietolakia sovelletaan luonnolliseen henkilöön. Muut oikeushenkilöt jäävät myös henkilötietolain ulkopuolelle. Oikeushenkilöiden kohdalla on tärkeää huomioida eri julkisuuslain tulkintaohjeet, joissa tulisi huomioida myös hyvä tiedonhallintatapa. Yksityisiä henkilöitä koskevissa tiedoissa voidaan havaita se, että julkisuuslaki ja henkilötietolaki ovat rinnakkain hyvin samanlaisia (mp.). Molemmissa tärkeimpänä lopputuloksena on perusoikeuksien toteutumisen huomioiminen.

## 8 NÄKÖKULMIA VEROTUSTIETOJEN LUOVUTTAMISEDELLYTYKSIIN

Lain verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (1999/1346) 4 §:ssä säädetään salassa pidettävästä asiakirjasta seuraavalla tavalla:

Verotusasiakirjat, jotka koskevat verovelvollisen taloudellista asemaa, sekä muut sellaiset verotusasiakirjat, joista ilmenee tunnistettavissa olevaa verovelvollista koskevia tietoja, on 5–9, 20 d ja 21 §:ssä säädettyin poikkeuksin pidettävä salassa. Verohallinto voi käsitellä ja antaa tietoja salassa pidettävästä verotusasiakirjasta salassapitovelvollisuuden estämättä siten kuin tässä laissa säädetään. Asianosaisen oikeudesta saada tieto salassa pidettävästä verotusasiakirjasta säädetään viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa.

Lohiniva-Kerkelän (2003, 252) mukaan salassapito kohdistuu verotustietolaissa (1999/1346) asiakirjoihin, sekä niitä koskeviin tietoihin. Lisäksi salassapitovelvollisuus kohdistuu edellä mainittuihin tietoihin riippumatta siitä, mistä lähteestä tieto on saatu. Ei ole väliä sillä, onko tieto esimerkiksi saatu verovelvolliselta, sivulliselta tai verotarkastuksen kautta. Verotustietojen luovuttamisen edellytyksenä täytyy olla myös oikeudellinen peruste (mts. 252). Oikeudellisen perusteen edellytyksenä on aina nimenomainen säännös.

Yleiset periaatteet verotustietojen julkisuudesta kuuluvat julkisuuslakiin (Lohiniva-Kerkelä 2003, 252). Verotustiedoista on kuitenkin säädetty myös verotustietolaissa. Verotustietolaissa on erikseen säädetty tietojen luovuttamisen oikeuttavista tilanteista. Julkiset ja salassa pidettävät tiedot ovat julkisuuslaissa erikseen. Käytännössä jokaisella on oikeus saada tietoa verotuksen julkisista tiedoista (mp.). Salassa pidettävien tietojen luovuttaminen on monimutkaisempi asia. Tietojen luovuttaminen riippuu täysin siitä, mille taholle niitä luovutetaan. Seuraavaksi käsitellään eri tilanteita, jotka vaikuttavat verotustietojen luovutukseen.

### 8.1 Verovelvollisen suostumus

Verotustietolakiin (1346/1999) ei sisälly erityissäännöksiä tietojen luovuttajan suostumuksesta (Lohiniva-Kerkelä 2003, 252). Kun laissa ei ole erityissäännöksiä, niin

tulee sovellettavaksi yleislakien säännökset. Kun kyse on henkilötietojen käsittelystä, niin on henkilön omalla vastuulla se, kuinka laajasti hän haluaa suojaa hyödyntää. Käytännössä viranomainen voi antaa tietoa salassa pidettävästä asiakirjasta, jos salassa pidettävässä asiakirjassa käsiteltävä henkilö antaa siihen suostumuksen (mts. 252–253.). Suostumus luovutukseen voidaan hyvin laajentaa myös oikeuteen määrätä itseään koskevia tietoja. Verotustietojen julkisuuden näkökulmasta luonnollinen henkilö ja oikeushenkilö voivat antaa suostumuksen tietojen luovuttamiseen.

Tietojen luovuttamiseen liittyy läheisesti myös tietojen luovuttamisen kieltäminen (Lohiniva-Kerkelä 2003, 253). Lohiniva-Kerkelän (mp.) mukaan suomalaisessa yhteiskunnassa yksityisyys on yhdistetty yhteisöllisyyteen ja kansalaisuusasemaan. Toisaalta henkilötietojen käsittely vaatii aina suostumuksen siltä henkilöltä, jonka henkilötietoja käsitellään. Seuraavaksi mainittujen edellytysten toteutuessa henkilötietojen julkisuutta ei voida kieltää (mp.) Nämä edellytykset ovat Lohiniva-Kerkelän (mp.) mukaan lailla säätämisen vaatimus, rajoitusten täsmällisyys- ja tarkkaraajaisuusvaatimuksen sekä suhteellisuusvaatimuksen. Mainitut edellytykset kuuluvat perusoikeuksien rajoitusedellytyksiin.

## **8.2 Viranomaisten tehtävien hoitaminen**

Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1999/1346) 14 §:ssä mainitaan, että Verohallinto voi antaa esimerkiksi kunnille lakisääteisiä tehtäviä varten asianomaista koskevat verotustiedot. Verotustietoihin kuuluvat esimerkiksi tuloverotuksen ja varallisuusverotuksen tiedot (Lohiniva-Kerkelä 2003, 261.) Käytännössä Verohallinto voi antaa myös kiinteistöverotukseen liittyviä tietoja kunnan pyynnöstä, jos siihen on tarvetta.

Laissa verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (1999/1346) käsitellään myös erikseen eri tahoja, joille Verohallinto voi antaa yksittäisen verovelvollisen työnantajan tai muun tulonmaksajan tunnistetietoja (Lohiniva-Kerkelä 2003, 261). Esimerkkitahoista voidaan mainita kunta, jolle Verohallinto voi antaa verotustietoja lakisääteisiä tehtäviä varten. Tämän lisäksi Verohallinto voi antaa verotuksen tietoja, jotka

liittyvät ulosottoon. Näitä tietoja voivat ulosottoviranomaiset hyödyntää. Tässä kohdassa mielenkiintoisena näkökulmana voidaan kertoa, että Verohallinto voi antaa myös verotustietoja niitä haluaville viranomaisille esimerkiksi liittyen elinkeinotoiminnan avustuksiin. Verotustietoja hyödynnetään väestötietojärjestelmässä ja verotustietoja voidaan antaa myös väestötietojärjestelmästä (mp.). Esimerkkinä väestötietojärjestelmästä annettavasta tiedosta voidaan mainita henkilötietoja koskevaa osoitetietoa.

### **8.3 Verotuksen toimittaminen**

Verotustietoja voidaan antaa myös verotuksen toimittamista varten (Lohiniva-Kerkelä 2003, 262). Edellytyksenä on, että verotuksen toimittaminen edellyttää verotustietoja. Verotuksellisista velvoitteista hyvänä esimerkkinä voi mainita ennakonpidätyksen toimittamisen. Ennakonpidätyksen toimittamista varten tarvitaan verotustietoja ja ennakonpidätyksen toimittaminen on työnantajan vastuulla. Työntekijällä on vastuu ja velvoite esittää verokortti. Käytännössä kuitenkin Verohallinto voi antaa tarpeelliset tiedot työnantajalle, jos työnantaja vaatii niin. Tämän lisäksi tietoja voidaan antaa esimerkiksi tilanteessa, jossa eläkkeiden ja etuuden maksajat tarvitsevat tiedot ennakonpidätysprosentista. Verohallinnon on myös mahdollisuus antaa verohuojennuksen ratkaisemista varten verotustietoja esimerkiksi kunnan viranomaisille. Viranomaisen lisäksi verohuojennuksen tietoja voidaan muun muassa antaa seurakunnille. Näiden tietojen antamisen perusteluna on pidetty palvelun paremman laadun takaamista (mp.). Viimeisenä voidaan mainita, että Verohallinto antaa myös tietoja verolainsäädännön valmistelua varten.

### **8.4 Rikokset**

Verotustietojen antaminen on tärkeää erityisesti harmaan talouden ja rikollisuuden selvittelyssä (Lohiniva-Kerkelä 2003, 262–263). Verotustietojen antaminen voi auttaa myös ennaltaehkäisemään harmaata taloutta ja rikosten syntymistä. Näin ollen jo hyvin pitkään on ollut keskeisenä perusteluna antaa tietoja Verohallinnolta har-



maan talouden estämiseen. Harmaan talouden näkökulmasta laajalla viranomais-  
ten tiedonvaihdannalla ja laajalla sivullisten ilmoittamisella on ollut merkitystä har-  
maan talouden estämiseen ja ilmoittaminen on myös vaikuttanut rikolliseen toimin-  
nan ehkäisemiseen (mts. 263.). Verohallinto voi siis käytännössä antaa tietoja myös  
muuhun kuin verorikokseen liittyen.

Rikokseen liittyvä selvittely voi alkaa Verohallinnon aloitteesta tai tietopyynnön pe-  
rusteella (Lohiniva-Kerkelä 2003, 263). Verohallinnolla on oikeus ilmoittaa heti, jos  
se havaitsee tarkastuksen aikana kirjanpitorikoksen tai verorikoksen. Käytännössä  
Verohallinnon pitää luovuttaa verotustiedot tällaisissa tapauksissa, mutta Verohal-  
linnolle ei kuitenkaan synny tilanteessa luovuttamisvelvollisuutta. Verohallinto voi  
tilanteesta riippuen päättää luovuttaako se verotustietoja, kuitenkin huomioiden lain  
sallimat rajoitukset. (mp.) Lohiniva-Kerkelän (mp.) mukaan Verohallinto voi tietyissä  
tapauksissa rikoksen ennaltaehkäisyä sitä edellyttäessä antaa verotustietoja ja tun-  
nistetietoja syyttäv viranomaiselle tai esitutkintaviranomaiselle. Tilanne voi tulla  
esiin esimerkiksi, jos esitutkintaviranomaiset epäilevät rikosta ja rikoksen tutkimista  
varten tarvitaan verotustietoja. Edellisen esimerkin lisäksi Verohallinto voi antaa päi-  
väsakon suuruutta varten tietoja (mp.). Päiväsakon suuruutta varten annettavien  
tietojen edellytyksenä on kuitenkin asianomaisen suostumus.

## **8.5 Apu valvontatehtävissä**

Verohallinnolla on mahdollisuus poiketa salassapitosäännöksistä (Lohiniva-Kerkelä  
2003, 263). Viranomaiset voivat antaa tietoja toisille viranomaisille oma-aloitteisesti.  
Tällainen tilanne voi tulla kyseeseen, jos Verohallinto epäilee verotuksen toimittami-  
sen aikana ilmi tulleita asioita, jotka liittyvät esimerkiksi julkisiin tukiin. Näin ollen  
Verohallinto voi suoraan ilmoittaa tukia myöntävälle viranomaiselle mahdollisista  
väärinkäytöksistä. Tämä koskee myös sellaisia tilanteita, joissa tiedot olisivat muu-  
toin salassa pidettäviä (mp.). Usein tilanne koskee sosiaaliturvaetuuksien väärin-  
käyttöä henkilöverotuksessa, kun taas yritysverotuksessa asia voi koskea elinkei-  
notukien väärinkäyttöä.

## 8.6 Kansainvälinen tietojen luovuttaminen

Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (1999/1346) annetussa laissa ei käsitellä erikseen kansainvälisiä tietojenvaihtosopimuksia ja tietojen luovuttamiseen velvoittavia säännöksiä (Lohiniva-Kerkelä 2003, 264). Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (1999/621) säädetään salassa pidettävien asiakirjojen antamisesta ulkomaalaiselle viranomaiselle. Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (30 §) mukaan viranomainen voi antaa salassa pidettävän asiakirjan ulkomaan viranomaiselle, jos Suomen ja ulkomaan viranomaisten välisestä yhteistyöstä on sovittu Suomea sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa. Sopimuksen lisäksi tulee edellytyksenä olla se, että sopimus pitäisi pystyä antamaan Suomessa olevan viranomaisen haltuun (mts. 264). Edellä mainittujen edellytysten tulee molempien toteutua, jotta voidaan ryhtyä kansainvälisten tietojen vaihtamiseen. Seuraavassa kappaleessa käsitellään verotustietojen luovuttamista ajankohtaisen näkökulman kautta.

Maaliskuussa 2015 Euroopan unionin valtiovarainministerit pääsivät sopimukseen verotustietojen vaihdosta jäsenvaltioiden kesken (EU:n valtiovarainministerit linjasivat verotietojen vaihtoa 2016). Sopimuksen mukaan monikansallisten yritysten tulisi vaihtaa verotustietoja jäsenvaltioiden kesken ja sopimuksessa korostettiin, että monikansallisten yritysten tulisi vaihtaa erityisesti maakohtaisia verotustietojaan. Verotustiedot tulisi antaa sijaintivaltionsa veroviranomaiselle, jolloin Euroopan unionin maat vaihtaisivat tietoja automaattisesti keskenään. Suomi lisäksi hyväksyi direktiivin Ecofin-neuvoston kokouksessa ja kokouksessa päätettiin myös hyväksyä tietojen vaihtamisesta tilikaudesta 2016 alkaen. Suomi perustelee tietojen vaihtoa ja sopimuksen hyväksymistä muun muassa verovälittämisen vähentämisellä ja verosiirtojen kannalta (mp.). Myös pääoman kannalta perustellaan verotustietojen julkisuutta, koska pääomat liikkuvat jo vapaasti sisämarkkinoilla.

## 9 ASIANTUNTIJAN NÄKEMYS

Tässä osiossa on tarkoitus esitellä asiantuntijan näkemys verotustietojen julkisuudesta. Osiossa esitellään asiantuntija ja miten haastattelu on toteutettu. Tässä tapauksessa haastattelu toteutettiin sähköpostin välityksellä.

### 9.1 Haastateltavan esittely ja tausta

Haastateltavaksi valikoitui dosentti Kristiina Äimä. Kristiina Äimällä on laaja ja monipuolinen kokemus vero-oikeudesta. Tällä hetkellä Äimä toimii KPMG Oy AB:n veroasiantuntijana ja toimii dosenttina Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulussa. Häneltä ilmestyy Verotustiedot-kirja joulukuussa 2016. Kirjassa käsitellään muun muassa verotustietojen keräämistä, käsittelyä ja eri maiden veroviranomaisten välistä tietojenvaihtoa verovelvollisen oikeusturvanäkökulmasta. Näiden tietojen pohjalta haastattelun teema on hyvin ajankohtainen. Haastattelijalta on pyydetty lupa nimenjulkaisemiseen opinnäytetyössä.

### 9.2 Haastattelun toteuttaminen

Haastattelu toteutettiin sähköpostin välityksellä. Haastattelun tekemiseen valittiin sähköposti, sillä se on nopea ja varma tapa saada haastattelu tehtyä. Haastattelun tarkoituksena oli saada opinnäytetyöhön asiantuntijan näkemys, joka tuo lisää näkökulmia tutkimusongelmaan. Haastattelun tarkoituksena oli saada asiantuntijalta näkemys verotustietojen julkisuudesta. Haastatteluun valittiin vain yksi haastateltava, sillä valittu haastateltava on asiantuntijana verotuksessa. Näin ollen haastateltavalta saadut vastaukset ovat relevantteja koskien verotietojen julkisuutta. Lisäksi häneltä ilmestyy joulukuussa 2016 kirja verotustiedoista, joten oletan hänellä olevan aiheeseen liittyen relevanttia tietoa, joka tuo varmasti opinnäytetyöhön lisää asiantuntevaa näkemystä.

Sähköpostihaastattelulla tarkoitetaan haastattelun muotoa, joka ei ole reaaliaikainen (Kananen 2015, 186). Sähköpostihaastattelu on myös laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmä. Pääideana on se, että haastattelija lähettää eri teemojen

mukaan haastateltavalle sähköposteja (mp.). Tässä tapauksessa haastateltavaa on haastateltu eri sähköpostien välityksellä ja häneltä on kysytty opinnäytetyöaiheen mukaisista teemoista. Sähköpostihaastattelu täyttää vasta silloin laadullisen tutkimuksen kriteerit, kun haastattelijan ja haastateltavan välillä on useita eri kierroksia sähköpostiviestejä (mp.). Useat eri sähköpostiviestit takaavat sen, että haastattelu toteutuu samalla tavalla kuin, jos haastattelu olisi toteutettu face-to-face- haastatteluna. Tässä tapauksessa haastattelussa lähetettiin haastateltavan ja haastattelijan välillä sähköposteja yhteensä kuusi viestiä. Ensimmäisten viestin tarkoituksena olisi kysyä haastattelijalta lupaa haastattelun suorittamiseen. Haastateltavan saadun luvan jälkeen haastateltavalle lähetettiin kysymykset, joihin hän myös vastasi asiantuntevalla tavalla. Vastausten jälkeen aloimme myös lisää kirjoitella aiheen ajankohtaisuudesta ja molempien mielenkiinnosta verotustietojen julkisuuteen. Tarkoituksena oli laatia haastattelukysymykset tarkoin fokuoituna, jotta haastattelu pysyisi aiheen mukaisena.

Haastattelun kysymykset on valittu sen mukaan, että opinnäytetyön tutkimuskysymyksiin saadaan mahdollisimman ajankohtainen näkökulma. Tarkoituksella valittiin haastateltava niin, että hänellä olisi sama mielenkiinnon kohde kuin opinnäytetyön tekijällä. Haastattelun kysymykset annettiin suoraan haastateltavalle sähköpostin välityksellä. Kysymyksiin laitettiin mukaan myös mielipidekysymyksiä, jotta haastattelusta saatiin myös haastateltavan mielipide näkyville.

### **9.3 Haastattelun kysymykset**

Haastattelu toteutettiin sähköpostin välityksellä. Haastattelussa kysymyksiä oli vain kolme kappaletta. Kysymykset muodostuivat tutkimusongelman pohjalta. Seuraavaksi esittelen sähköpostihaastattelun kysymykset. Kysymykset olivat seuraavat:

- Miten viranomaiset pystyvät hyödyntämään verotustietojen julkisuutta?
- Vaikuttaako verotustietojen julkisuus veronkierron estämiseen? Ja millä tavalla?
- Mitä mieltä olet monikansallisten yritysten velvollisuudesta raportoida verotustiedoista sijaintivaltion veroviranomaiselle?

#### 9.4 Haastattelun vastaukset

Tämän alaotsikon alla on tarkoitus käydä läpi haastattelun vastauksia. Tarkoituksena oli myös analysoida vastauksia tutkimusongelman näkökulmasta. Haastattelun tarkoituksena oli saada tietoja viranomaisten mahdollisuudesta hyödyntää julkisia verotustietoja. Samalla saada myös näkökulmaa siihen, kuinka paljon viranomaiset voivat hyödyntää julkisia verotustietoja. Verotustietojen julkisuuden vaikutuksesta veronkierron estämiseen pyrittiin myös saamaan asiantuntijan näkökulma. Monikansallisten yritysten tietojenvaihdon merkitystä käsiteltiin tutkimusongelman ja ajankohtaisuuden seurauksena.

Haastateltava sanoi, että verotustiedot ovat Suomessa hyvin laajalti salassa pidettäviä. Äimä korosti vastauksessaan, että Verohallinto pystyy hyödyntämään verotustietoja hyvin laajasti. Verohallinto saa hänen mielestään verotustietoja niin verovelvollisilta, kuten myös sivullisilmoittajilta esimerkiksi pankeilta. Verohallinnon rooli jäi hänen mielestään vain verotustietojen pyytämiseen, vaan Verohallinto voi käytännössä pyytää mitä vain tietoja. Tietojen tulee kuitenkin koskea verotusta. Haastateltava korosti myös sitä, että Verohallinto voi luovuttaa verotustietoja muille viranomaisille. Hyvänä esimerkkinä hän mainitsi Kansaneläkelaitoksen, jolle Verohallinto voi antaa tietoja etuusvalvontaa varten.

Verotustietojen julkisuus voi hänen mielestään rajallisen ennaltaehkäisevästi vaikuttaa veronkierron estämiseen. Suurimpana vaikutuksena on juuri verotustietojen julkistamisajankohta, joka on juuri 1.11. Äimän mukaan tällöin tulevat verotustiedot julkiseksi.

Ehdottomasti mielenkiintoisimmista kysymyksistä oli viimeinen kysymys. Kiinnostavaa kysymyksessä on monikansallisten yritysten verotustietojen raportointi. Tämä aihealue on varmasti haastateltavalle ajankohtainen aihe, sillä tämän vuoden joulukuussa ilmestyvässä kirjassa myös sivutaan aihetta. Toisaalta aihe on myös hyvin ajankohtainen paljastuneiden veroparatiisien johdosta.

Haastateltava aloitti vastaamisen toteamalla, että jokaisella yhteisöllä on velvollisuus antaa veroilmoitus, jos yhteisö katsotaan valtiossa asuvaksi. Käytännössä tämän pohjalta voidaan todeta, että yhteisön tulisi antaa veroilmoitus valtiossa, jossa

yhteisö toimii, jos valtio katsotaan yhteisön asuinpaikaksi. Äimän mukaan myös rajoitetusti verovelvolliset saattavat olla velvollisia antamaan veroilmoituksen. Hän mainitsi esimerkkitilanteeksi kiinteistötulon. Eli käytännössä rajoitetusti verovelvollinen voi joutua antamaan veroilmoituksen kiinteistötulosta. Rajoitetulla verovelvollisella tarkoitetaan niitä, jotka eivät ole yleisesti verovelvollisia (Verohallinnon syventävät vero-ohjeet 2014). Yhteisön näkökulmasta katsoen yhteisö on rajoitetusti verovelvollinen, jos se on ulkomailla rekisteröity yhteisö.

Haastateltava mainitsi, että suuryrityksille tulossa oleva maakohtainen veroraportointi laajentaa veroilmoitusvelvollisuutta. Hänen mielestään hyvänä puolena asiassa on oikeudenmukaisempi verotulojen jako suuryritysten eri toimivaltioiden kesken. Joka tapauksessa hänen mielestään tässäkin asiassa on kolikon toinen käänköpuoli, eli kaikki tämän uudistuksen saavutukset eivät ole vain positiivisia. Äimä korosti, että maakohtainen veroraportointi tuo yrityksille lisää hallinnollista vaivaa ja kustannuksia. Tämä onkin varmasti yksi näkyvämmistä asioista, jonka perusteella uutta maakohtaista veroraportointia ei voisi kannattaa. Mieleen herää kysymys, kuinka paljon yrityksen kustannukset lisääntyvät maakohtaisen veroraportoinnin seurauksena. Samalla tulisi pohtia, kuinka laajaksi veroraportointi halutaan ilman, että se vaikuttaisi liikaa yhteisöjen kustannuksiin.

Äimä mainitsi lopuksi vielä näkökulman Suomen verotukseen koskien uutta maakohtaista veroraportointia. Hänen mukaansa Suomen Verohallinnolla on jo tällä hetkelläkin laajat mahdollisuudet saada verotustietoja. Äimä mainitsi haastattelun aikana, ettei hän usko Suomen saavana lisää verotuloja uuden maakohtaisen raportoinnin johdosta. Toisaalta hän mainitsi haastattelun lopussa, että tietyille valtioille uudesta maakohtaisesta raportoinnista voisi olla hyötyä. Tällaisia valtiot voisivat olla haastateltavan mukaan valtiot, joissa verohallinnoilla on ollut rajallisempi mahdollisuus saada tietoja. Tässä kohtaa mielestäni tulee juuri vaikea punnitsemiskysymys, onko uudesta maakohtaisesta raportoinnista enemmän hyötyä vai haittaa.

## 10 VEROPARATIISIT

Tämän osion tarkoituksena on kertoa ajankohtaisesta aiheesta koskien verotustietojen julkisuutta. Aiheeksi on valittu veroparatiisit. Veroparatiiseista on uutisoitu joukkotiedotusvälineissä hyvin paljon 2016 kevään aikana. Kevään aikana on nousut otsikoihin Panama-tietovuoto. Panama-tietovuodolla tarkoitetaan yhtä maailman mittavinta tietovuotoa, jossa saksalainen lehti on saanut haltuunsa laajan määrän asianajatoimiston asiakirjoja. Veroparatiisit liittyvät verotustietojen julkisuuteen esimerkiksi niin, ettei veroparatiiseilla ole kansanvälisiä sopimuksia verotustietojen vaihtamisesta valtioiden välillä. Seuraavaksi käydään läpi veroparatiiseja yleisellä tasolla.

### 10.1 Veroparatiisien määritelmä

Veroparatiisikäsitteeseen kuuluu veroparatiisivaltiot ja veroparatiisiyhtiöt (Veroparatiisivaltion ja veroparatiisiyhtiön käsitteet 2013). Veroparatiisivaltioilla ei ole vain yhtä määritelmää. Veroparatiisivaltioilla on matala verotus, jonka avulla valtiot yrittävät houkutella yhtiöitä kohdevaltioihin. Seuraavana veroparatiisin piirteenä on tiukka pankkisalaisuus. Tiukan pankkisalaisuuden avulla pyritään estämään tietojen leviäminen väärin käsiin koskien esimerkiksi verotustietoja. Veroparatiiseilla ei ole kansainvälisiä sopimuksia toisten valtioiden kanssa. Tämä takaa sen, ettei verotustietoja tarvitse vaihtaa valtioiden välillä. Näin ollen verotustietoja ei voida vaihtaa, vaikka olisikin havaittu verotustiedoissa väärinkäyttöjä. Myös lainsäädäntö on paratiisivaltioissa erilaista. Paratiisivaltioissa lait eivät ole niin läpinäkyviä. Läpinäkyvyyttä estää esimerkiksi se, että yhtiöiden rekisteröintipaikka on muualla kuin kohdevaltiossa, jossa yhteisö toimii. Hyvänä esimerkkinä veroparatiisivaltioista voidaan mainita Bahama, Jersey ja Luxemburg (mp.). Tiettyjen näkemysten mukaan jopa Yhdysvaltoja voidaan pitää paratiisivaltiona.

Nykyään myös veroparatiisit ovat valtioiden välillä sopineet erilaisia tietojenvaihtosopimuksia (Veroparatiisivaltion ja veroparatiisiyhtiön käsitteet 2013). Käytännössä on sovittu esimerkiksi verotustietojen vaihdosta. Tämän johdosta veroparatiisivaltio

käsite voi olla yhä vaikeammin määriteltävissä. Veroparatiisivaltiot toimivat yhä samalla tavalla, vaikka erilaisia tiedonvaihtosopimuksia on saatu tehtyä eri maiden välillä. Tietojen vaihdon onnistumisen kannalta on olennaista, että tietojen vaihdon väliset valtiot vaihtavat tietoja. Veroparatiisivaltioilla ei käytännössä kuitenkaan ole tietoja esimerkiksi juuri verotustiedoista. Tämä johtaa siihen, etteivät veroparatiisivaltiot voi vaihtaa spontaanisesti tietoja keskenään. Tämä ongelma onkin herättänyt keskustelua, sillä automaattinen tiedonvaihto vaatisi myös spontaanista tiedonvaihtoa (mp.). Samalla on herättänyt keskustelua siitä, mikä on sopimusten tosiasiallinen merkitys.

Veroparatiisit voidaan määritellä myös yhtiöiden mukaan (Veroparatiisivaltion ja veroparatiisiyhtiön käsitteet 2013). Veroparatiiseissa olevia yhtiöitä kutsutaan veroparatiisiyhtiöiksi. Keskeinen tunnusmerkki veroparatiisiyhtiöillä on se, että niiden liiketoiminta usein tapahtuu muualla kuin liiketoiminnan rekisteröintivaltiossa. Veroparatiisiyhtiöt voivat toimia myös niin, ettei niillä varsinaisesti ole ollenkaan liiketoimintaa. Veroparatiisiyhtiöistä on saatu myös aikaan käsite offshore-yhtiö. Tällä käsitteellä tarkoitetaan yhtiötä, joka ei toimi rekisteröintivaltiossa. Mikäli yhtiö toimitaisikin kohdevaltiossa olisi sillä eri tilanne esimerkiksi verotuksen suhteen. Tässä tilanteessa yhtiö ei saisi erityisetuja verotuksen suhteen, vaan rekisteröidyssä valtiossa toiminen toisi tämän rekisteröidyn kohdevaltion lainsäädännön (mp.). Seuraavaksi pyritään esittämään lyhyesti, miten veroparatiisiyhtiöiden ongelmiin löydettäisiin ratkaisuja.

## **10.2 Keinoja veroparatiisien ongelmien ratkaisemiseen**

Veroparatiisien ongelmia voidaan ratkaista monella eri tavalla (Ylönen 2008, 149). Ylösen (mts. 149–150) mukaan ongelmien ratkaisemiseksi on useita eri teitä. Käytännössä ongelmia voidaan ratkaista pitkäaikaisten ja lyhytaikaisten suunnitelmien avulla. Lyhyen aikavälin keinot ovat hyvin konkreettisia, kun taas pitkäaikaiset suunnitelmat ovat monimutkaisempia (mts. 150). Pitkäaikaisia suunnitelmia ohjaavat arvot, joiden perusteella suunnitelmia tehdään. Seuraavaksi käytävä lista ei ole kokonaisuudessaan toisia näkökulmia poissulkeva, eikä se ole täysin kattava lista. Listassa olen pyrkinyt huomioimaan tärkeimpiä näkökulmia aiheeseen. Lisäksi listassa on pyritty huomioimaan verotustietojen julkisuus.



Suomen sisäpoliittisen näkökulman mukaan esimerkiksi Verohallinnon tulisi keskittyä enemmän harmaan talouden torjumiseen (Ylönen 2008, 150). Ylösen (mts. 150–151) mielestä ideana mahdollisissa tutkimuksissa voisi olla se, kuinka paljon verotuloja häviää, kun yhtiöt hyödyntävät veroparatiisien luomia etuuksia. Käytännössä valtio voi vaikuttaa harmaan talouteen myös niin, että tekee julkisia hankintoja vain sellaisilta yhtiöiltä, joiden toiminta on lainmukaista. Olennainen osa olisi myös pöytälaatikkoyritysten avoimuus. Tällä tarkoitetaan sitä, että pöytälaatikko yritysten harjoittama harmaa talous tulisi kitkeä (mts. 151). Joka tapauksessa varmasti tärkein asia on kuitenkin resurssien kohdentaminen oikein ja resurssien saaminen, jotta veroparatiiseja voitaisiin torjua mahdollisimman hyvin.

Ulkopoliittisen näkökulman mukaan veroparatiiseihin voidaan vaikuttaa seuraavilla tavoilla (Ylönen 2008, 152). Ylösen (mts. 152–153) mukaan veropohjien yhtenäistäminen olisi ehdottoman tärkeää, jotta saataisiin verokilpailu mahdollisimman vähäiseksi. Veropohjalla tarkoitetaan sitä, miten verotettava tulo määritellään. Veropohjien yhtenäistämisen lisäksi merkittävänä vaikuttamiskeinona on viranomaisten tiedonvaihdon mahdollisuudet. Tiedonvaihdon aloitteiden avulla voidaan esimerkiksi vaikuttaa siihen, kuinka verotustietoja vaihdetaan kahden eri maan välillä. Myös kirjanpidon säännösten avulla voidaan vaikuttaa veroparatiisien toimintaan. Käytännössä kirjanpidossa tulisi keskittyä yhtenäistämiseen, joilla voitaisiin vaikuttaa ehkäisevästi veroparatiisien syntyyn (mts. 153). Mielenkiintoinen keino myös vaikuttaa pieniin veroparatiisivaltioihin on kehittää kyseisille valtioille vaihtoehtoisia kehitysmalleja kehittää valtioidensa verotusta.

Suomalaisilla monikansallisilla yrityksillä on myös mahdollisuus vaikuttaa veroparatiiseihin (Ylönen 2008, 153). Ylönen (mp.) ehdottaa ensimmäiseksi keinoksi oman yritystoiminnan raportoinnin laajuutta. Lisäksi raportoinnin tulisi olla mahdollisimman läpinäkyvää (mp.). Monikansallisten yritysten tulisi myös pidättäytyä veroparatiiseista ja tehdä mahdollisimman vähän laajaa verosuunnittelua. Tässä kohtaa kuitenkin pitää muistaa, että kaikki veroparatiisit eivät ole laittomia, vaan joissakin valtiossa voi verotus olla paljon kevyempää kuin toisessa valtiossa.

## 11 YHTEENVETO

Verotustietojen julkisuus on laaja-alainen kokonaisuus. Opinnäytetyön alussa on kerrottu opinnäytetyön tavoitteet ja samalla myös se, miksi opinnäytetyö on ajankohtainen aihe. Ajankohtaisuuden lisäksi verotustietojen julkisuutta ei ole käsitelty juuri aiemmin opinnäytetöiden aiheina. Opinnäytetyössä verotusta on lähdetty käsittelemään yleisellä tasolla. Veroilla tarkoitetaan suorituksia, joita valtio kerää sille kuuluvan oikeuden nojalla. Verotus jaetaan suhteelliseen ja progressiiviseen verotukseen. Verotuksen lähtökohtia on useita ja verotuksen lähtökohtien merkityksenä on se, mihin tarkoituksiin veroja kerätään. Verojen maksamisen avulla valtio pystyy rahoittamaan toimintonsa. Sosiaalipoliittisen näkökulmalla lukijalle kerrotaan siitä, miten veroja maksamalla pystytään toteuttamaan suomalainen etuusjärjestelmä. Lopuksi näkökulmissa korostetaan vielä ympäristöpoliittisia tavoitteita. Uskotaan, että ilmastopoliitiikan seurauksena yhä enemmän ympäristöverot nostavat merkitystään muiden tavoitteiden rinnalla.

Verotusperiaatteiden esittelyn tarkoituksena on antaa lukijalle ajatus siitä, että kahden eri periaatteen avulla perustellaan verotuksen eri keinoja kerätä veroja. Verotusperiaatteiden lisäksi myös oikeuslähteet vaikuttava verotukseen. Oikeuslähteet ovat tässäkin opinnäytetyössä merkittävässä roolissa. Verotuksen oikeuslähteiden lähtökohtana on perustuslaki, jonka mukaan valtion veroista säädetään lailla. Verotusta voidaan kantaa vain eduskunnan suostumuksella. Verotuksen oikeuslähteissä korostetaan myös oikeuskäytännön merkitystä prejudikaattien avulla. Oikeuskäytännön jälkeen näkemystä on laajennuttu myös Verohallinnon merkitykseen oikeuslähteenä ja oikeuslähteiden näkökulmaa on myös käsitelty kansainvälisestä näkökulmasta. Erityisesti kansainvälistä näkökulmaa kuvaillaan Euroopan unionin vaikutuksen merkityksestä. Euroopan unionin vero-oikeus menee lähes kaikissa tilanteissa Suomen vero-oikeuden edelle.

Verotustietojen julkisuuteen liittyy myös julkisuusperiaate. Julkisuusperiaatetta voidaan käsitellä julkisuusperiaatteen näkökulmista julkishallinnossa. Jokaisella on oikeus saada tietoa julkisesta vallankäytöstä. Julkisuusperiaatetta on myös käsitelty näkökulmista, joiden avulla on kerrottu siitä, miten julkisuusperiaatetta toteutetaan.

Julkisuusperiaatteen avulla voidaan määritellä myös asiakirjat, jotka eivät kuulu julkisuusperiaatteen toteutumiseen piiriin.

Varsinainen verotustietojen julkisuus kappaleessa käsitellään yleisesti verotustietojen julkisuutta. Asianosainen voi saada tietoa omasta asiakirjastaan, kun taas ulkopuolinen ei voi saada tietoa toisen verotusasiakirjasta. Verotustietojen julkisuutta voidaan avata myös sillä, mitkä verotustiedot ovat julkisia. Julkisia verotustietoja ovat muun muassa verovelvollisen nimi, kotipaikka ja syntymäaika. Yhteisöverotuksen kannalta julkisiva verotustietoja ovat esimerkiksi verovelvollisen nimi, kotikunta ja tiedot verotettavasta tulosta. Kaikki verotustiedot eivät ole kuitenkaan julkisia, vaan verotustiedot voivat olla myös salassa pidettäviä. Lisäksi viranomaisia koskee myös asiakirjasalaisuus.

Näkökulmia julkisiin verotustietoihin osiossa on käsitelty eri tilanteita, minkä perusteella verotustietojen tulisi olla julkisia. Verotustietojen julkisuudessa korostetaan avoimuuden edistämistä. Avoimuudella on myös vastakkainen näkemys, jonka mukaan avoimuutta tulisi rajoittaa. Verotustietojen julkisuutta on korostettu myös verotuksen oikeellisuuden näkökulmalla.

Opinnäytetyön viimeisessä teoriaosiossa käsitellään näkökulmia siitä, milloin verotustietojen luovuttamisedellytykset toteutuvat. Luovuttamisedellytykset toteutuvat verovelvollinen suostumuksella. Tämän lisäksi verotustietojen luovuttaminen voi tulla kyseeseen viranomaisten tehtävien hoidossa. Viranomaisten lisäksi myös verotuksen toimittamisessa tarvitaan verotustietoja. Verotustietoja voidaan hyödyntää myös rikosten selvittämisessä ja valvonnan apuna. Verotustietojen luovuttamisedellytyksissä on otettu huomioon kansainvälinen näkökulma ja erityisesti verotustietojen vaihdon näkökulma valtioiden välillä. Kansainvälisessä näkökulmassa on otettu myös huomioon ajankohtainen sopimus Euroopan unionin verotustietojen vaihdosta.

Opinnäytetyön loppupuolella on käsitelty sähköpostihaastattelu, jossa asiantuntijalta on kysytty näkemystä verotustietojen julkisuudesta. Asiantuntijan mukaan Verohallinnolla on laaja mahdollisuus käyttää verotustietoja. Haastateltava korostaa haastattelussa sitä, että Verohallinto voi luovuttaa verotustietoja myös muille viran-

omaisille. Haastattelun lopussa haastateltava on ottanut kantaa myös valtioiden välisiin maakohtaisiin raportointeihin. Maakohtaisilla raporteilla katsotaan olevan vaikutusta tasapuolisempaan verotukseen. Näin ollen suuryrityksetkin maksaisivat tasapuolisemmin veroja uuden maakohtaisen raportoinnin ansiosta. Toisaalta maakohtaisella raportoinnilla on myös vastakkainen näkemys, jonka mukaan maakohtainen raportointi lisää hallinnollista vaivaa ja kustannuksia.

Panama-tietovuodon johdosta veroparatiisit ovat jälleen nousseet esille uutisotsikoissa. Veroparatiiseja on käsitelty opinnäytetyössä veroparatiisiongelmien ratkaisemisen näkökulmasta. Veroparatiisiongelmien ratkaisemisen tärkeimpänä ratkaisukeinona on opinnäytetyössä todettu valtioiden välinen verotustietojen vaihto, jonka avulla voidaan maailmanlaajuisesti vaikuttaa verotustietojen julkisuuteen.

Teoriaosion ja haastatteluosion perusteella voidaan todeta yhteenvetona, että verotustietojen julkisuus on vaikeasti ratkaistava kokonaisuus. Verotustietojen julkisuuteen vaikuttavat monet asiat, kuten lait ja valtioiden väliset sopimukset. Haastattelun ja teoriaosion perusteella tulisikin enemmän keskittyä siihen, miten käytännössä voidaan vaikuttaa verotustietojen avoimuuteen. Teoriaosiossa käytiin läpi eri näkökulmia siihen, miten laajoja verotustietojen julkisuuden tulisi olla. Vaikeaksi verotustietojen julkisuudesta tekee se, pitäisikö verotustietojen julkisuudessa keskittyä laajuuteen vai enemmänkin siihen, että jo julkiset verotustiedot toteutuisivat paremmin. Verotustietojen julkisuuteen on vaikuttanut myös kansainvälinen näkökulma. Yhä enemmän verotustiedoissa tulisi keskittyä eri maiden verotustietojen vaihtoon. Lakien tulkitseminen eri valtioiden välillä on varmasti haasteellista, sillä kansainvälisyys luo uusia haasteita lakien tulkintaan.

Haastattelun avulla saatiin verotustietojen julkisuuteen myös uusia näkökulmia siitä, että laajat verotustiedot eivät aina ole hyödyksi jokaiselle osapuolelle. Verotustietojen julkisuuden laajentaminen kansainvälisesti lisää yrityksille muun muassa hallinnollisia kustannuksia. Voidaankin pohtia sitä, kuinka paljon yrityksille voidaan aiheuttaa verotustietojen laajenemisen johdosta lisäkustannuksia. Henkilöverotuksen näkökulmasta taas yksityisyyden suoja on varmasti tärkein näkökulma. Henkilöverotuksessa tulisikin pohtia sitä, kuinka paljon henkilön yksityisyyden suoja voidaan loukata laajempien verotustietojen seurauksena. Joka tapauksessa verotustietojen

julkisuutta tulisi pohtia monesta eri näkökulmasta, sillä verotustietojen julkisuus on laaja kokonaisuus, johon ei varmasti saada aikaiseksi vain yhtä näkökulmaa.

## LÄHTEET

- Ahvenainen, T., & Rätty, T. 1999. Julkisuuslainsäädäntö: Julkisuus ja salassapito kunnassa. Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- EU:n valtiovarainministerit linjasivat verotietojen vaihtoa. 8.3.2015 [Verkojulkaisu]. Valtiovarainministeriö. [Viitattu 8.5.2016] Saatavana: [http://vm.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/ecofin-uutinen-8-3-](http://vm.fi/artikkeli/-/asset_publisher/ecofin-uutinen-8-3-)
- HE 149/199 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotustietojen julkisuudesta salassapidosta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi
- KKO 1997:81 vp: Yksityiselämän suoja; vahingonkorvaus ja henkinen kärsimys
- Korhonen, R. 2003. Perusrekisterit ja tietosuojat. Helsinki: Edita.
- L 19.12.1889/39. Rikoslaki.
- L 30.4.1987/471. Henkilörekisterilaki.
- L 11.6.1999/73. Perustuslaki.
- L 21.5.1999/621. Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta.
- L 30.12.1999/1346. Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta.
- L 22.12.2005/1142. Laki varojen arvostamisesta verotuksessa.
- L 11.6.2010/503. Laki Verohallinnosta.
- Lohiniva-Kerkelä, M. 2003. Verosalaisuus. Helsinki: Edita.
- Mahkonen, S. 1997. Oikeus yksityisyyteen. Helsinki: Werner Söderström lakitieto.
- Myrsky, M., & Linnakangas, E. 2010. Elinkeinotulon verotus 3. uud. p. Helsinki: Talentum.
- Mäenpää, O. 2008. Julkisuusperiaate. Helsinki: WSOYpro.
- Niskakangas, H. 2014. Johdatus Suomen verojärjestelmään 3. uud. p. Helsinki: Talentum.
- Puronen, P. 2010. Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. Helsinki: WSOYpro.

Saarenpää, A. 1994. Tieto ja suoja. Kitee.

Syventävät vero-ohjeet. Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus. 30.4.2014 [Verkkosivu]. Verohallinto. [Viitattu 7.5.2016] Saatavana: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Kansainvaliset\\_tilanteet/Yleinen\\_ja\\_rajoitettu\\_verovelvollisuus%2825545%29](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Kansainvaliset_tilanteet/Yleinen_ja_rajoitettu_verovelvollisuus%2825545%29)

Veroparatiisivaltion ja veroparatiisiyhtiön käsitteet. 3.9.2013 [Verkkosivu]. Verohallinto. [Viitattu 1.5.2016] Saatavana: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Veroparatiisit/Veroparatiisivaltion\\_ja\\_yhtion\\_kasitteet%2827889%29](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Veroparatiisit/Veroparatiisivaltion_ja_yhtion_kasitteet%2827889%29)

Yleisesite Verohallinto 2015. Tammikuu 2015. [PDF]. Verohallinto. Verohallinnon julkaisu 354.15 [Viitattu 10.4.2016]. Saatavana: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Verohallinto/Verohallinnon\\_esittely](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Verohallinto/Verohallinnon_esittely)

Ylönen, M. 2008. Veroparatiisit: 20 ratkaisua varjotalouteen. Helsinki: Like: Into.

Äimä, K. 2011. Veroprosessioikeus: Ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. Helsinki: WSOYpro