

SUOMALAISEN
LÄKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
C-SARJA N:o 6

Vammala 1961, Vammalan Kirjapaino Oy.

ISBN 978-951-855-879-1 (PDF)

Toimituskunta

P A A V O K A S T A R I
O L L I I K K A L A
A N T T I S U V I R A N T A

Kunniajäsenilleen
KAARLO KUSTAA KAIRALLE
ja
URHO JONAS CASTRÉNILLE
heidän täyttäessään 75 vuotta

kunnioittavasti
Suomalainen Lakimiesyhdistys

Olavi Rytkölä

Verosalaisuuden turvaamisesta

Verotusmenettelyn luonteesta johtuu, että verovelvollinen itse ja hänen mahdolliset työnantajansa joutuvat antamaan veroviranomaisille yksityiskohtaisia tietoja verovelvollisen taloudellisesta asemasta. Kun annettujen tietojen julkisuuteen tulo saattaisi aiheuttaa verovelvollisen yksityisten asiain hoidolle sekä liike- ja elinkeinotoiminnan harjoittamiselle huomattavaa haittaa ja siten vahingoittaa verovelvollisen yksityisiä intressejä, niin mainitut intressit vaativat kysymyksessä olevien luotamuksellisten tietojen salassa pitämistä. Kun lisäksi tietojen julkitulemisen mahdollisuus jo ennakolta saattaisi ehkäistä verotusta varten välttämättömien tietojen saantia verovelvolliselta, myös verottavan yhdyskunnan intressi edellyttää annettujen tietojen pitämistä salaisina. Näin ollen sekä verovelvollisen yksityisintressit että verottavan yhdyskunnan edustama julkinen intressi vaativat verohallinnon alalla huomattavasti laajempaa asiain salassa pitämistä kuin mitä on laita useilla muilla hallinnon aloilla. Kysymyksessä olevaan verotusta varten annettujen tietojen salassa pysymiseen eli verosalaisuuden turvaamiseen on sen vuoksi myös lainsäätäjä kiinnittänyt erityistä huomiota.¹

Hallinnossa on yleensä voimassa julkisuusperiaate. Sen omaksumisella on yksityiselle kansalaiselle tehty mahdolliseksi seurata julkista hallintotoimintaa sekä saada pyynnöstään tietoja viranomaisten

¹ Vrt. myös LVK:n mietintö yleisten asiakirjain julkisuudesta 4/1939, s. 32 s. ja LVK:n ehdotus hallituksen esitykseksi eduskunnalle yleisten asiakirjain julkisuudesta 6/1945, s. 8.

Verovelvollista koskevien tietojen antamisesta ks. etenkin VerotusL 33—49 §§.

toimenpiteistä ja yleisistä asiakirjoista, mikäli poikkeustapauksissa ei ole muuta säädetty tai asian luonteesta muuta johdu.² Verosalaisuuden turvaamista tarkoittavat säännökset merkitsevät siten poikkeamista julkisuusperiaatteen asettamista vaatimuksista. Ne laajentavat virkamiesten salassapitovelvollisuutta ja yleistä vaitiolovelvollisuutta samoin kuin myös salassa pidettävien asiakirjojen piiriä.

Mitä ensinnäkin virkamiesten salassapitovelvollisuuteen tulee, niin hallinnon alalla on yleisenä sääntönä, että virkamies on velvollinen olemaan ilmaiseematta, mitä hän virkansa puolesta on saanut tietää, jos asian luonne ilmeisesti vaatii, ettei sitä julkaista tahi asia on erikseen säädetty tai määrätty salassa pidettäväksi.³ Vaikka salassapitovelvollisuudesta ei ole annettukaan mitään kaikille hallinnon aloille ulottuvaa yleissäännöstä, niin edellä mainitussa laajuudessa salassapitovelvollisuus seuraa jo virkasuhteen luonteesta. Se ei rajoitu pelkästään valtion virkamiehiin, vaan se ulottuu myös kuntien ja muiden julkisten yhdyskuntien virkamiehiin ja virkamiesasemassa oleviin toimihenkilöihin. Salassapitovelvollisuus koskee siten verohallinnonkin tehtävissä olevia virkamiehiä ja muita toimihenkilöitä. Kysymyksessä olevalla hallinnon alalla sanottua velvollisuutta on eri verotusmuotojen osalta vielä täsmennetty ja laajennettu useilla erityissäännöksillä. Viimeksi mainituista on keskeisin VerotusL:n (482/58) 133 §:n sisältämä yleisluontoinen säännös siitä, että jokainen on velvollinen pitämään salassa, mitä hän virassaan tai julkisessa toimessaan tai VerotusL:n 132 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa on veroilmoituksista tai muista verotusta varten annetuista tiedoista tai asiakirjoista saanut tietää toisen taloudellisesta asemasta tai liikesuhteista taikka seikasta, joka lain tai erityisen määräyksen mukaan nimenomaan tai asian laadun vuoksi ilmeisesti on pidettävä salassa, sekä myös, mitä vero- ja tutkijalautakunnassa, keskusverolautakunnassa sekä lääninoikeudessa niistä asian käsittelyssä on lausuttu. VerotusL:n 124 §:n mukaan taas verotusta

² Julkisuusperiaatteesta ks. myös *Merikoski*, Suomen julkisoikeus pääpiirteittein I, Porvoo—Helsinki 1956, s. 52 ja s. 88 sekä *Sundberg*, Allmän förvaltningsrätt, Stockholm 1955, s. 126 s.

³ Ks. *Ståhlberg*, Suomen hallinto-oikeus. Yleinen osa, 2. painos, Helsinki 1928 s. 174 ja *Rytkölä*, Virkamiesoikeus. Porvoo—Helsinki 1951, s. 50.

toimittavaa tai muuta virkamiestä, joka ilmaisee salassa pidettävän tiedon, on rangaistava niin kuin rikoslain 40. luvussa on säädetty. Mainittuja lainkohtia vastaava salassapitovelvollisuutta koskeva säännös sisältyy myös EnnakkoperintäL:n (418/59) 61 §:ään. Niin ikään useissa muissa verotusta koskevissa laeissa on säädetty salassapitovelvollisuudesta. Niinpä LiikevaihtoveroL:n (605/50) 54 §:n mukaan jokainen on velvollinen pitämään salassa ja olemaan hyväkseen käyttämättä, mitä hän virassaan tai julkisessa toimessaan taikka muutoin on veroilmoituksesta tai verotusta varten annetuista muista tiedoista tai asiakirjoista saanut tietää toisen liikesuhteista, niin myös mitä liikevaihtoverotoimistossa tai liikevaihtoverokonttorissa on niistä lausuttu. Edelleen sisältyy verosalaisuuden turvaamista tarkoittavia salassapitovelvollisuutta tähdentäviä säännöksiä valmisteveroja koskeviin lakeihin. Näistä mainittakoon MaakeisvalmisteveroL:n (532/53) 21 §:n, VäkiavinveroL:n (457/37) 10 §:n, MarjaviiniveroL:n (459/37) 13 §:n, TupakkavalmisteveroL:n (382/38) 22 §:n, TulitikkuveroL:n (550/39) 14 §:n, VirvoitusjuomaveroL:n (447/58) 21 §:n, AutorenkValmisteveroL:n (413/38) 14 §:n, MallasjuomaveroL:n (456/34) 14 §:n ja NestPolttoainValmisteveroL:n (235/57) 12 ja 13 §:n säännökset. Verosalaisuuden turvaamista tarkoittavia salassapitovelvollisuutta koskevia säännöksiä on näin ollen sekä välitöntä että välillistä verotusta koskevissa verolaeissa.⁴ Kaikille näille säännöksille on yhteistä, että ne verosalaisuuden turvaamiseksi pyrkivät estämään verovelvollisia koskevien, viranomaisille verotusta varten luottamuksellisesti annettujen tai viranomaisten muutoin tässä tarkoituksessa hankkimien tietojen julkisuuteen saattamisen.

Edellä mainitun VerotusL:n säännökset koskevat lain 1 §:n mukaan sekä valtionveroa että kunnallisveroa ja kirkollisveroa. Näin ollen myös sanotun lain säännökset salassapitovelvollisuudesta ulottuvat näihin kaikkiin verotusmuotoihin. Ne koskevat sekä virkamiehiä heidän virassaan että muita verotukseen osallistuvia verohallinnon toimihenkilöitä heidän tehtävissään. Lain käyttämä sanonta julkisessa toimessaan osoittaa näet selvästi, että myös ne verotustehtävissä palvelevat toimihenkilöt, joiden toimisuhdetta ei ole muodostettu virkasuhteeksi

⁴ Ks. jäljempänä alaviitettä 6.

— lähinnä luottamusmiehen asemassa olevat toimihenkilöt — ovat saman salassapitovelvoituksen sitomia kuin verohallinnon virkamiehetkin. Myös rikosoikeudelliseen vastuuseen nähden kaikki mainitut toimihenkilöt, vieläpä nekin, jotka on määrätty tilapäisesti olemaan apuna verotuksessa, ovat virkamiehen asemassa ja rikoslain virkamiesvastuuta koskevien säännösten alaisia.⁵

Saatetaan kysyä, estääkö salassapitovelvollisuus veroviranomaista oikeudenkäynnissä todistajana kuultaessa ilmaisemasta verovelvollista koskevia tietojaan asianomaiselle tuomioistuimelle. Onko tällaisessa tapauksessa olemassa erityistä vaitiolovelvollisuutta vai ei? Kysymykseen annettava vastaus riippuu lähinnä siitä, mitä oikeudenkäymiskaaressa on todistamisvelvollisuudesta säädetty. OK 17 luvun 23 §:n 1 momentin 1) kohdan mukaan virkamies tahi julkista tehtävää tai asiaa toimittamaan valittu tai määrätty ei saa todistaa siitä, mitä hänen tässä toimessaan on salassa pidettävä. Mainitussa lainkohdassa on siten säädetty vaitiolovelvollisuus niille virkamiehille ja muille julkiseen tehtävään valituille tai määrätyille toimihenkilöille, joilla erityissäännösten perusteella on nimenomainen salassapitovelvollisuus.⁶ Näihin kuuluvat myös veroviranomaiset. Näin ollen nyt puheena oleva vaitiolovelvollisuus koskee myös veroviranomaisia ja muita verotukseen osallistuvia toimihenkilöitä.⁷ Sama periaate, joka soveltuu riita- ja rikosoikeudenkäyntiin, ulottuu nyt puheena olevassa suhteessa epäilemättä myös hallintoprosessiin, jopa tavalliseen hallintomenettelyynkin.

⁵ Ks. RL 2 luvun 12 § verrattuna VerotusL:n 124 §:ään. Viimeksi mainitun lainkohdan mukaan virkamiehenä on pidettävä sitäkin, joka on määrätty tilapäisesti olemaan apuna verotuksessa. Rangaistuksen suhteen on mainitussa lainkohdassa viitattu RL 40. luvun säännöksiin. Myös muihin verolakeihin sisältyy vastaavanlaisia rangaistussäännöksiä.

⁶ Useissa hallinto-oikeudellisissa säädöksissä on erityismääräyksiä tietyssä asemassa olevien virkamiesten ja muiden toimihenkilöiden salassapitovelvollisuudesta. Tällaisista säädöksistä ks. luetteloa teoksessa Suomen Laki I, RL 38 luvun 3 §:n kohdalla. Vrt. vaitiolovelvollisuudesta edelleen *Tirkkonen*, Uusi todistuslainsäädäntö, Porvoo—Helsinki 1949, s. 115 s. ja Suomen prosessioikeus pääpiirteittäin, Porvoo—Helsinki 1955, s. 183 ss. sekä Suomen rikosprosessioikeus II, Porvoo—Helsinki 1953, s. 313 ss.

⁷ Vrt. kuitenkin *Rekola*, Tulo- ja omaisuusverolaki, Porvoo—Helsinki 1947, s. 614 s. Ks. edelleen *Blumenstein*, System des Steuerrechts, Band I, 2. Auflagen, Zürich 1951, s. 279 ja *Mattern*, Das Steuergeheimnis, Tübingen 1952, s. 17.

Mitä sitten tulee kysymykseen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi esitettyjen ja muiden verotusta koskevien asiakirjain salassapitamisesta, niin hallinnossa on tosin yleensä vallitsevana asiakirjain julkisuusperiaate. Yleiset asiakirjat ovat julkisia, ellei muuta ole nimenomaan säädetty tai laillisessa järjestyksessä määrätty.⁸ Verotusta koskevain asiakirjain edellytetään kuitenkin muodostavan erityisen, asetuksella tarkemmin määriteltävän, salassa pidettävien asiakirjain ryhmän (AsiakJulkL:n 9 §:n 2 momentti). Asetuksella onkin tämän mukaisesti määrätty, että salassa pidettäviä ovat muun ohessa ne asiakirjat, jotka sisältävät viranomaisten virkatoiminnassaan hankkimia tai saamia tietoja ja selvityksiä yksityisestä liike- ja elinkeinotoiminnasta, elinkeinon ja ammatin harjoittamisesta taikka yksityisen taloudellisesta asemasta (AsiakJulkA 1 §:n 1 mom:n 9) kohta). Tähän ryhmään kuuluvat yleensä myös verovelvollisten veroviranomaisille ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi jättämät ja muut niihin liittyvät asiakirjat.

Yllä mainittua tietynlaisten asiakirjain salassa pitämistä koskevaa yleissäännöstä täydentävät useat verolakeihin sisältyvät asiakirjain salassa pitämistä koskevat erityissäännökset. Niinpä aikaisemmin jo mainitussa VerotusL:n 132 §:n 1 momentissa on annettu säännöksiä siitä, missä laajuudessa tietoja ja asiakirjoja, jotka ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi on esitetty, asianomaisten veroviranomaisten on lupa antaa toimihenkilöittensä ja kutsumiensa asiantuntijain nähtäväksi. Mainittuja asiakirjoja ei nimittäin saa vero- ja tutkijalautakunnassa, keskusverolautakunnassa, lääninhallituksessa tai korkeimmassa hallinto-oikeudessa antaa muiden kuin lautakunnan tai korkeimman hallinto-oikeuden puheenjohtajan ja muiden jäsenten, lääninhallituksen asianomaisten virkamiesten, valtion ja kunnanasiamiehen, verotusasiamiehen, tarkastusasiamiehen, verotarkastajan taikka kunnallishallituksen ja kansaneläkelaitoksen edustajan sekä asianomaisten lautakuntien ja oikeuksien toi-

⁸ Ks. L. yleisten asiakirjain julkisuudesta (AsiakJulkL, 83/51) 9 §:n 1 ja 2 momentti sekä A sisältävä eräitä poikkeuksia yleisten asiakirjain julkisuudesta (AsiakJulkA, 650/51) 1 §.

mihenkilöiden ja niiden kutsumien asiantuntijain nähtäväksi.⁹ Mainitun säännöksen pyrkimyksenä on siten estää asiakirjoja joutumasta edes veroviranomaisissa laajemmalti käsitellyiksi kuin asian tutkimista ja ratkaisemista varten kulloinkin on tarpeen.^{10 11}

VerotusL:n 132 §:n 2 momentti sisältää säännöksen siitä, missä tapauksissa veroviranomaisille kertyneitä asiakirjoja tulee antaa, paitsi veroviranomaisten, myös muiden viranomaisten käytettäväksi. Sanotun lainkohdan mukaan veroilmoitukset ja muut veroviranomaisille kertyneet asiakirjat on näet annettava verotuksen valvontaa, veron perimistä, verotuksesta tehtyjen valitusten tutkimista ja syytteeeseen saattamista varten asianomaisen viranomaisen tai sen edustajan käytettäväksi. Niin ikään voi valtionvarainministeriö määrätä asiakirjat annettavaksi tilastollista tai muuta tieteellistä tutkimusta varten tällaista tutkimusta suorittavan viranomaisen tai henkilön käytettäväksi. Kysymyksessä olevassa lainkohdassa siten edellytetään; että asiakirjain jättäminen asianomaisen muun viranomaisen tai sen edustajan käytettäväksi voi tapahtua vain tietyissä lainkohdan tarkemmin mainitsemisissa tapauksissa: verotuksen valvontaa, veron perimistä, verotuksessa tehtyjen valitusten tutkimista ja syytteeeseen saattamista varten. Myös lainkohdassa mainittu tieteellinen tutkimus tarkoittaa ilmeisesti ainakin välillisesti verotukseen liittyvää tutkimusta. Toisin sanoen asiakirjain antaminen muiden kuin veroviranomaisten käytettäväksi on mainitun lainkohdan mukaan sallittua yleensä vain verotukseen välittömästi tai ainakin välillisesti liittyvissä tapauksissa, vain verotukseen liittyvässä intressissä.

Edellä selostetut säännökset eivät näin ollen anna suoranaista vastausta siihen, missä määrin muilla viranomaisilla on mahdollisuus vero-

⁹ Sanonnalla »oikeuksien» tarkoitettanee puheena olevassa lainkohdassa paitsi korkeinta hallinto-oikeutta myös lääninoikeutta, koska säännöksen monikkomuotoisuus ei olisi muutoin selitettävissä. Sitä vastoin sanonta ei ilmeisestikään tarkoita yleensä tuomioistuimia.

¹⁰ Verosalaisuuden turvaamiseksi on myös säädetty, että verotoimistossa verojohtajan nimenomaisena tehtävänä on valvoa muun ohessa, etteivät veroilmoitukset ja muut verotusasiakirjat joudu asiattomien nähtäväksi. VerotusA 9 §:n 7) kohta.

¹¹ Vrt. myös *Esko Rekola*, Kunnallisverotuksen pääpiirteet, Porvoo—Helsinki 1955, s. 196 s.

viranomaisilta saada tarvittaessa käytettäväkseen verotusasiakirjoja taikka tietoja veroilmoitukseen sisältyvistä ja muista verovelvollista koskevista seikoista muita kuin verotuksellisia tarkoituksperiä varten. Onko toisin sanoen verotusasiakirjain ja verovelvollista koskevien tietojen antaminen viranomaiskäyttöön sallittu muussakin kuin pelkästään verotukseen liittyvässä intressissä? Samoin puheena olleista säännöksistä ei käy vielä tyhjentävästi ilmi, onko kenties yksityiselläkin mahdollisuus poikkeustapauksissa saada veroviranomaisilta nähtäväkseen verotusasiakirjoja sekä käytettäväkseen mainitunlaisia tietoja. Miten näihin kysymyksiin on vastattava?

Mitä ensin tulee muiden viranomaisten mahdollisuuteen saada veroviranomaisilta verovelvollista koskevia tietoja, niin edellä selostetut sallassapito- ja vaitiolovelvollisuutta sekä asiakirjain sallassapitämistä koskevat säännökset näyttäisivät viittaavan siihen, ettei tällaista mahdollisuutta lainkaan olisi olemassa. Näin rajoitetusti ei kuitenkaan puheena olevia säännöksiä voitane tulkita. Tosin verosalaisuuden turvaamista vaatii sekä julkinen että yksityinen intressi. Mutta toisaalta on olemassa tapauksia, joissa näitä voimakkaampi julkinen intressi vaatii tietojen antamista. Tällainen tapaus on ajateltavissa esim. silloin, kun annetut tiedot saattaisivat ratkaisevasti vaikuttaa jonkin muun kuin verotukseen liittyvän rikosjutun ratkaisuun ja tuomioistuin tai syyttäväviranomainen on veroviranomaisilta tietoja pyytänyt. Kuten edellä on havaittu ei tosin VerotusL:n 132 §:n 2 momentin säännöstä voida soveltaa tällaisiin tapauksiin, koska siinä on kysymys lähinnä verotuksellisia tarkoituksperiä varten, verotusintressissä annettavista tiedoista. Mutta silti ei yksin mainitun lainpaikan enempää kuin VerotusL:n 132 §:n 1 momentinkaan perusteella voida vielä tehdä sitä johtopäätöstä, että missään muissa tapauksissa veroilmoituksia ja muita verotusasiakirjoja tai niistä saatavissa olevia tietoja ei voitaisi antaa muille viranomaisille. Hallinnon alallahan päivastoin on yleensä sääntönä, että viranomaiset ovat velvolliset antamaan yleisille tuomioistuimille ja toisilleen pyydettyäessä virka-apua ja näiden tarvitsemia tietoja. Sulkeeko tässä tapauksessa verosalaisuuden turvaamisen tarve pois kaiken virka-avun antamismahdollisuuden?

Vastattaessa esitettyyn kysymykseen on muistettava, että verotusasiakirjatkin ovat sellaisia yleisiä asiakirjoja, joita tarkoitetaan AsiakJulkL:n 1 §:n 1 momentissa.¹² Näin ollen sanotun lain säännökset, kuten jo edellä on todettu, ulottuvat myös verotusasiakirjoihin, mikäli verolainsäädännön erityissäännöksistä ei muuta johdu. Salassa pidettävien asiakirjain luovuttamisesta viranomaisten käyttöön sisältyy taas nimenomainen säännös AsiakJulkL:n 23 §:n 1 momenttiin. Sanotun lainkohdan mukaan salassa pidettävää asiakirjaa älköön näytettävä tai jäljennöstä siitä annettako muille kuin tuomioistuimelle tai muulle viranomaiselle, milloin niillä on viran tai julkisen toimen puolesta oikeus saada siitä tieto. Mainittu sanonta tosin on jossain määrin epäselvä. Voitaisiin näet ajatella, että lainkohdassa sallitaan asiakirjain luovuttaminen viranomaiskäyttöönkin vain, milloin asianomaisella viranomaisella on jonkin nimenomaisen säännöksen perusteella oikeus saada tietoonsa salaisena pidettävä asiakirja. Näin suppeasti mainittua lainkohtaa ei kuitenkaan voida tulkita. Tähän viittaavat myös lain eduskuntakäsittelyssä syntyneistä asiakirjoista saatavissa olevat tiedot.¹³ Mainitussa lainkohdassa ilmeisesti tarkoitetaan ainoastaan sikäli rajoittaa salassa pidettävien asiakirjain luovuttamista viranomaisten käytettäväksi, että luovuttaminen voi tapahtua vain jotakin tiettyä viranomaisen toimenpidettä kuten esim. jotakin määrättyä oikeudenkäyntiä varten. Asiakirja voidaan siten luovuttaa vain edeltäkin ilmoitettuun virkakäyttöön julkisen intressin sitä vaatiessa.

Kun salainen asiakirja lähetetään tai annetaan toiselle viranomaiselle, on se AsiakJulkL:n 15 §:n mukaan merkittävä salassa pidettäväksi. Asiakirja säilyy siten edelleenkin salaisena asiakirjana. Verotusasiakir-

¹² AsiakJulkL:n 1 §:n 1 momentissa on määrätty, että yleiset asiakirjat ovat julkiset sanotussa laissa säädetyin tavoin. Lain 2 §:n 1 momentin mukaan *yleisiä asiakirjoja* ovat viranomaisen laatimat ja antamat sekä sille lähetetyt tai annetut asiakirjat, jotka ovat sen hallussa. Sanotun lain 9 §:n 2 momentti ja 14 § sisältävät taas nimenomaisen viittauksen mm. verotusta koskeviin asiakirjoihin.

¹³ Ks. hallituksen esitys n:o 105/1949 Vp. sekä lakivaliokunnan mietintö 20. 4. 1950. Lopullisen sanamuotonsa lainkohta sai vasta suuren valiokunnan mietinnössä 18. 10. 1950. Vrt. niin ikään LVK 6/1945, s. 18.

jain suhteen mainitunlainen jatkuva salassapitämisvelvollisuus seuraa myös VerotusL:n 133 §:n säännöksestä, josta jo aikaisemmin on tehty selkoa, sekä useista eri verolaeissa olevista vastaavansisältöisistä erityissäännöksistä. Kun asiakirja edellä kerrotuin tavoin luovutetaan viranomaiskäyttöön, on AsiakJulkL:n 23 §:n 2 momentin mukaan edustajistoissa ja tuomioistuimissa lupa julkaista asiakirja, mikäli se on tarpeen asian käsittelyä varten julkisessa istunnossa. Säännös on varsin ymmärrettävä, sillä muutoinhan ei olisi mahdollista esim. tuomioistuimen päätöksessä nojautua tällaisesta asiakirjasta saatavissa oleviin tietoihin. Edellä sanottu koskee myös verotusasiakirjoja. Toisaalta kuitenkin verosalaisuuden turvaaminen vaatii tällöinkin, ettei asiakirjaa julkaista laajemmalti kuin kussakin tapauksessa osoittautuu välttämättömäksi.

Mitä edellä on sanottu verotusasiakirjain luovuttamisesta muiden kuin veroviranomaisten käytettäväksi, koskee vastaavasti verotusasiakirjoihin perustuvien ja muiden verovelvollista koskevain tietojen antamista muille viranomaisille. Julkinen intressi vaatii myös tällöin tietojen antamista viranomaisille, joilla on puolestaan velvollisuus pitää yleensä saamansa tiedot salaisina.¹⁴

Jos taas yksityinen henkilö tai yhteisö on pyytänyt saada nähdäkseen toista verovelvollista koskevia verotusasiakirjoja tai pyytänyt veroviranomaisilta muita toista verovelvollista koskevia tietoja, asia on toinen. Tällöin näet tietojen antamista vaatii yksityinen intressi, kun taas verosalaisuuden säilyttämisessä on edustettuna sekä yksityinen että julkinen intressi. Viranomainen ei näin ollen ole mainitunlaisessa tapauksessa yleensä oikeutettu antamaan pyydettyjä asiakirjoja tai tietoja. Tietojen antamista vaativan yksityisintressin on siten väistytävä voimakkaamman, niiden salassa pysyttämistä vaativan intressin tieltä.¹⁵ Vain siinä tapauksessa, että verovelvollinen itse on nimenomaan ilmoittanut siihen suostuvansa, mainittujen tietojen antamiseen ei ole estettä.¹⁶

¹⁴ Ks. VerotusL:n 133 §.

¹⁵ Vrt. myös *Mattern*, s. 34 ss.

¹⁶ Tällaisena suostumuksena on pidettävä myös verovelvollisen antamaa valtuutusta saada nähtäväksi häntä koskevat veroasiakirjat. Suostumuksen merkityksestä ks. myös AsiakJulkA:n 1 §:n 1 momentin 9) kohta.

Sillä vaikka julkisoikeuden alalla yksityisen tahdonilmaisulla ei olekaan samaa merkitystä kuin yksityisoikeudessa, verovelvollisen suostumus tekee tällaisessa tapauksessa verosalaisuuden suojaamisen kysymyksessä olevilta osin tarpeettomaksi. Niin ikään valtiovarainministeriö voi, kuten on havaittu, VerotusL:n 132 §:n 2 momenttiin sisältyvän säännöksen mukaan määrätä veroilmoitukset sekä muut veroviranomaisille kertyneet asiakirjat annettavaksi tilastollista tai muuta tieteellistä tutkimusta varten, paitsi viranomaisen, myös tällaista tutkimusta suorittavan yksityishenkilön käytettäväksi.

Edellä mainitut säännökset eivät VerotusL:n 132 §:n 3 momentin mukaan myöskään estä keskusverolautakunnan, lääninoikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden päätösten painosta julkaisemista sanamuodon mukaisina tai lyhennettyinä, asianosaisten nimiä silti mainitsematta. Oikeuskäytännössä on katsottu, vastoin aikaisempaa käytäntöä, että myös verovelvollisten luettelo, jossa mainitaan muun ohessa kunkin taksoitettava tulo, voidaan painattaa julkisesti myytäväksi.¹⁷ Veroluettelot on yleensäkin asetettava verovelvollisten vapaasti tarkastettaviksi.¹⁸ Tällöin verovelvollisella on mahdollisuus tarkastaa veroluetteloa muitakin verovelvollisia koskevalta osalta.¹⁹ Sitä vastoin tarkempia tietoja muita verovelvollisia koskevista verotusasiakirjoista verovelvollisella ei ole oikeutta saada, ellei asianomainen itse ole antanut siihen suostumustaan.²⁰

Kun verosalaisuuden turvaamista tarkoittavain säännösten rikkomisesta on yleensä seurauksena rikoslaissa tai asianomaisessa verolaissa säädetty rangaistus, niin tämä rangaistusuhka on tietenkin jo sinänsä omiaan edistämään myös osaltaan verosalaisuuden säilymistä.²¹

Useat muutkin kuin yllä selostetut verolainsäädäntöön sisältyvät säännökset pyrkivät joko yksinomaan tai osaksi verosalaisuuden turvaa-

¹⁷ KHO 3. 1. 1941 n:o 2719. Toisin KHO 1922 II 102. Vrt. *Mattern*, s. 14.

¹⁸ KHO 1926 II 2406.

¹⁹ KHO 1925 I 37. Vrt. kuitenkin KHO 1929 I 34.

²⁰ Vrt. myös *Rekola*, Tulo- ja omaisuusverolaki, s. 524. Ks. niin ikään KHO 1929 I 21.

Poikkeuksen muodostavat kuitenkin yhdessä verotettavat aviopuolisot.

²¹ Ks. myös edellä alaviittaa 5.

miseen. Tällaisista säännöksistä mainittakoon esim. VerotusL:n 12 §:n 4 momentin lopussa oleva määräys siitä, ettei sivullisten ole sallittava olla saapuvilla verolautakunnan kokouksessa, mitä säännöstä on VerotusL:n 22 §:n 1 momentin ja 26 §:n mukaan sovellettava myös lääninverolautakuntaan ja tutkijalautakuntaan. Niin ikään esim. LiikevaihtoveroL:n 53 §:n 1 momenttiin sisältyvällä määräyksellä siitä, ettei ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi esitettyjä tietoja ja asiakirjoja saa ottaa pöytäkirjaan laajemmalti kuin on välttämätömän tarpeellista, on selvästi sama tarkoitus. Vastaavanlaisia esimerkkejä on löydettävissä muistakin verolaeista.²² Samoin useat eri verolaeissa veroviranomaisille säädetty valvontatehtävät sisältävät myös verosalaisuuden turvaamista tarkoittavia toimenpiteitä. Kaikilla näillä säännöksillä on kuitenkin verosalaisuuden turvaamisen kannalta yleensä vähäisempi merkitys kuin edellä selostetuilla salassapito- ja vaitiolovelvollisuutta koskevilla säännöksillä ja oikeusperiaatteilla, joten niihin ei tässä yhteydessä ole syytä tarkemmin puuttua.

²² Ks. myös *Rekola*, Tulo- ja omaisuusverolaki, s. 614 mainittuja tapauksia.