

VAASAN YLIOPISTO
FILOSOFINEN TIEDEKUNTA

Susanna Nikkola

**RAKENTAMISEEN LIITTYVÄN TIEDONANTOVELVOLLISUUDEN
NYKYTILA JA KEHITTÄMINEN**

Julkisoikeuden
pro gradu -tutkielma

VAASA 2017

SISÄLLYSLUETTELO

	sivu
KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO	3
TIIVISTELMÄ	5
1. JOHDANTO	7
1.1. Tutkimuksen aihe	7
1.2. Tutkimuskysymys	9
1.3. Tutkimusmetodi	10
1.4. Tutkimuksen kannalta merkitykselliset oikeusperiaatteet	12
1.5. Tutkimuksen rakenne	13
2. HARMAA TALOUS TIEDONANTOVELVOLLISUUDEN TAUSTALLA	15
2.1. Harmaan talouden määritelmä	15
2.2. Rakennusalan harmaa talous	16
2.3. Harmaan talouden torjunta	18
2.4. Viranomaisyhteistyö harmaan talouden torjunnassa	21
2.5. Harmaa talous tiedonantovelvollisuuden taustalla	23
3. ILMOITUSVELVOLLISUUS	25
3.1. Ilmoitusvelvollisuuden syntyminen	25
3.2. Yritysten ilmoitusvelvollisuus	26
3.2.1. Urakkatietojen ilmoittaminen	29
3.2.2. Työntekijätietojen ilmoittaminen	35
3.3. Kotitalouksien ilmoitusvelvollisuus	41
3.4. Oikeusperiaatteiden merkitys tiedonantovelvollisuuteen	45
3.4.1. Hallinnon oikeusperiaatteet	46
3.4.2. Palveluperiaate	47
3.4.3. Sähköisen hallinnon periaatteita	50
4. ILMOITUSVELVOLLISUUDEN KEHITTÄMINEN	54
4.1. Tehtyjen lakimuutosten vaikutukset	54
4.2. Ongelmakohtia	55
4.3. Keinoja ilmoitusvelvollisuuden kehittämiseksi	59
4.3.1. Urakkatietomenettelyn kehittäminen	60

4.3.2. Kotitalouksien rakentamisilmoitusmenettelyn kehittäminen	63
5. JOHTOPÄÄTÖKSET	67
LÄHDELUETTELO	70

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

	sivu
Kuvio 1. Urakkatietojen ilmoittaminen.	32
Kuvio 2. Työntekijätietojen ilmoittaminen.	37
Kuvio 3. Kotitalouden ilmoitusvelvollisuus.	44
Kuvio 4. Ilmoitusmenettelyn uudistaminen.	65

VAASAN YLIOPISTO**Filosofinen tiedekunta****Tekijä:**

Susanna Nikkola

Pro gradu -tutkielma:Rakentamiseen liittyvän tiedonantomenettelyn
nykytila ja kehittäminen**Tutkinto:**

Hallintotieteiden maisteri

Oppiaine:

Julkisoikeus

Työn ohjaaja:

Eija Mäkinen

Valmistumisvuosi:

2017

Sivumäärä: 75

TIIVISTELMÄ:

Harmaan talouden torjumiseksi on kehitetty jo vuosikymmenten ajan erilaisia keinoja, joista viimeisenä merkittävänä keinona on kehitetty rakennusalaan koskevaa sääntelyä, kuten käännetty arvonlisäverovelvollisuus, veronumeromenettely ja tutkimuksessani käsiteltävä rakennusalan tiedonantovelvollisuus. Tiedonantovelvollisuus on tullut voimaan 1.7.2014 ja tästä johtuen menettely ei ole vielä täysin toimiva ja sen kehittäminen on tarpeellista. Tästä johtuen tutkimuskysymykseni on miten tiedonantovelvollisuutta voitaisiin kehittää ja onko menettelyä mahdollista keventää joidenkin tahojen osalta.

Tutkimuksessa olen käyttänyt sekä lainopillista että oikeuspoliittista tutkimusmetodia. Lainopin avulla olen tarkastellut rakentamisilmoitusmenettelyn nykytilaa ja tulkinnut menettelyä koskevia oikeussääntöjä. Lainopin tuloksin avulla on selvitetty, mitkä normit sääntelevät tiedonantovelvollisuutta ja lainvalmisteluaineiston avulla selvitetty, mitä normien sisällöllä on tarkoitettu. Tutkimus on oikeuspoliittinen sen vuoksi, että tutkimuksen tavoitteena on pyrkiä vaikuttamaan nykyisiin käytäntöihin. Tutkimuksessa keskeisessä roolissa ovat Verohallinnon antamat ohjeistukset, joiden lisäksi aineistoina on käytetty kirjallisuutta ja lainvalmisteluaineistoja. Tiedonantovelvollisuutta säännellään verotusmenettelylain 15 §:ssä, jossa on määritelty tilanteet, joissa rakentamisilmoitusmenettely tulee sovellettavaksi.

Tiedonantovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että yrityksillä on velvollisuus antaa kuukausittain verohallinnolle urakkatietojen rakentamisilmoitus tilaamistaan rakennusurakoista. Vastaavasti työmaan päätoimittajalla on velvollisuus ilmoittaa kuukausittain kaikki työmaalla työskentelevät henkilöt. Yritysten lisäksi myös kotitalouksilla on velvollisuus ilmoittaa rakennuslupan alaiset työt ennen lopputarkastusta. Tutkimukseni toisessa luvussa kerron harmaan talouden torjunnasta, koska se on taustana koko tiedonantovelvollisuudelle. Kolmannessa luvussa kerron tiedonantovelvollisuuden nykytilasta ja erityispiirteistä, jonka jälkeen neljännessä luvussa avaan menettelyn ongelmakohtia ja pyrin löytämään kehittämisehdotuksia. Viimeisessä luvussa kerään saamani tulokset yhteen.

Menettely on tällä hetkellä asiakkaille melko vaikea ja tietoa velvollisuudesta on liian vähän. Rakentamisilmoitusmenettelyllä ja lisätyllä verovalvonnalla on jo ensimmäisien vuosien aikana ollut verotuottoa lisäävä vaikutus, vaikka vastaavasti sekä Verohallinnon että tiedonantovelvollisten hallinnolliset kustannukset ovat kasvaneet menettelyn käyttöönotosta johtuen. Kokonaisuutena arvioiden menettelyllä on ollut positiivisia vaikutuksia ja kokonaisuutena arvioiden menettely on toimiva. Suurinta kehittämistarvetta löytyy lähinnä yksityiskohtien selventämisestä. Tärkein kehittämiskohta on mielestäni toiminimiyrittäjien kuukausi-ilmoittamisesta luopuminen ja tämän korvaaminen esimerkiksi vuosittaisella ilmoittamisella, koska nykyisellään sääntelytaakka kohdistuu suhteellisesti kovemmin pieniin yrityksiin.

AVAINSANAT: harmaa talous, tiedonantovelvollisuus, viranomaisvalvonta, rakennusala

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuksen aihe

Tutkimuksen aiheena on rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus, joka perustuu verohallinnon samannimiseen syventävään vero-ohjeeseen¹. Viranomaisten antamat ohjeet eivät ole sitovia normeja eikä ohjeilla voida korvata lainsäädäntöä. Vaikka Verohallinnon ohjeet eivät olekaan sitovia normeja, ovat alemmat viranomaiset yleensä noudattaneet ohjeita sitovina.² Verohallinnon ohjeen taustalla ovat verotusmenettelylain säännökset sekä verohallinnon antamat sitovat päätökset. Tiedonantovelvollisuuteen liittyvät kiinteästi työn tilaajan velvollisuus antaa urakkailmoitus sekä päätoteuttajan taikka tilaajan velvollisuus antaa työntekijätiedot työmaalla työskentelevistä henkilöistä. On huomattava, että urakka- ja työntekijätiedot ilmoitetaan eri perusteilla, joten on mahdollista, että urakasta annetaan vain toinen ilmoitus verohallinnolle.

Työn tilaajalla on velvollisuus ilmoittaa verohallinnolle urakkasopimusta koskevia tietoja, kuten sopimuksen osapuolet, urakan kokonaissumma sekä urakan ajallinen kesto. Lisäksi tilaajan tulee ilmoittaa urakkasopimukseen liittyvää tapahtumatietoa, kuten las-
kutettu määrä kyseisen kuukauden ilmoitusjaksolta. Urakkatietojen ilmoittamiseen syntyy velvollisuus silloin kun kyseessä on arvonnäköverolaissa (1501/1993) tarkoitettua rakentamispalvelusta tai pystytetään tai puretaan rakennustelineitä sekä silloin kun vuokrataan työvoimaa näihin tehtäviin. Urakkatietojen ilmoittamiseen syntyy velvollisuus yksittäisen urakkasopimuksen kokonaisarvon ylittäessä 15 000 euroa. Samalta työmaalta voidaan ketjutetuissa urakoissa joutua antamaan usean eri tilaajan toimesta urakkatietojen rakentamisilmoituksia. Työntekijätiedot sen sijaan ilmoitetaan yhteiseltä työmaalta päätoteuttajan toimesta keskitetysti. Aliurakoitsijat ovat siten velvollisia antamaan työntekijöitään koskevat tiedot päätoteuttajalle.³ Tutkimus käsittelee rakentamiseen liittyvää tiedonantovelvollisuutta laajemmin keskittyen kuitenkin näihin kahteen keskeiseen tiedonantovelvollisuuden ilmenemismuotoon.

¹ Verohallinnon ohje A51/200/2016.

² Myrsky 2014: 353–354.

³ Verohallinnon ohje A51/200/2016.

Aikaisemmin mainitsemani työntekijä- ja urakkailmoitukset koskevat yrityksiä työn tilaajana. Myös kotitalouden ollessa rakennuttajana on annettava rakentamisilmoitus. Kotitalouden osalta ilmoituskäytäntöä on kuitenkin yksinkertaistettu siten, että kotitalouden on annettava ilmoitus vain ennen työmaalla suoritettavaa katselmusta, esimerkiksi ennen muutto- tai lopputarkastusta. Kotitalous saa antamastaan ilmoituksesta todistuksen, joka on esitettävä tarkastuksen suorittavalle viranomaiselle. Kotitalous voi siten joutua antamaan useita ilmoituksia, mikäli samalle rakennusluvan alaiselle työmaalle toteutetaan useampia katselmuksia esimerkiksi muuton tapahtuessa osin keskenräiseen asuntoon.⁴ Tiedonantovelvollisuuteen liittyvät kiinteästi käsitteet veronumero, käännetty arvonlisäverovelvollisuus sekä rakentamispalvelu, joita tulen myöhemmässä vaiheessa tutkimusta avaamaan tarkemmin.

Rakentamisan tiedonantovelvollisuus on yksi harmaan talouden torjunnan keinoista. Tästä syystä myös harmaan talouden ja talousrikoksen käsitteet on tärkeitä tutkimuksen kannalta. Harmaa talous on määritelty harmaan talouden selvitysyksiköstä annetussa laissa (1207/2010) organisaation sellaiseksi toiminnaksi, josta aiheutuvia lakisääteisiä velvoitteita laiminlyödään verojen, lakisääteisten eläke-, tapaturma- tai työttömyysvakuutusmaksujen taikka tullin perimien maksujen suorittamisen välttämiseksi tai perusteettoman palautuksen saamiseksi. Harmaa talous on yksi talousrikollisuuden ilmenemismuoto, joka ilmenee tyypillisesti mm. pimeinä palkkoina, kuittikauppana ja ohi-myyntinä⁵.

Harmaan talouden torjumiseksi verohallinnossa toimii harmaan talouden selvitysyksikkö, jonka toiminnan tarkoituksena on edistää harmaan talouden torjuntaa tuottamalla ja jakamalla tietoa harmaasta taloudesta sekä laatia velvoitteidenhoitoselvityksiä viranomaisille (Laki Harmaan talouden selvitysyksiköstä 1 §). Harmaan talouden torjunnan kannalta tärkeässä roolissa ovat myös harmaan talouden torjuntaohjelmat, joista ensimmäinen on laadittu vuosille 1996-1998 ja tällä hetkellä toteutettavana on seitsemäs torjuntaohjelma, johon tutustutaan tutkimuksen myöhemmässä vaiheessa tarkemmin. Tutkimuksen kannalta tärkeässä roolissa ovat kolme uusinta torjuntaohjelmaa, joissa toimenpideohjelmiin on otettu muun muassa veronumeron käyttöönotto, käännetty arvonlisäverojärjestelmä sekä tilaajan selvitysvelvollisuudesta ulkopuolista työvoimaa käytet-

⁴ Verohallinnon ohje A51/200/2016.

⁵ Alvesalo-Kuusi 2012: 68–69.

täessä annetun lain (1233/2006, myöhemmin tilaajavastuulaki) uudistaminen.⁶ Tutkimuksen kannalta olennaisiin torjuntaohjelmiin otettuihin toimenpiteisiin palaan tutkimuksen toisessa luvussa.

Tutkimus käsittelee erityisesti verohallinnon keinoja puuttua harmaaseen talouteen rakennusallalla. Verohallinnolla on tärkeä rooli harmaan talouden torjunnassa ja tiedonantovelvollisuus on yksi näistä keinoista. Jotta tiedonantovelvollisuus voidaan ymmärtää, on syytä perehtyä sen taustoihin harmaan talouden näkökulmasta. Tämän vuoksi tutkimuksessa käsitellään myös harmaata taloutta ja sen torjuntaa yleisemmin sekä jossain määrin myös harmaan talouden torjunnan historiaa.

1.2. Tutkimuskysymys

Tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijäilmoituksina sekä kotitalouden rakentamisilmoituksena on vielä melko uusi käytäntö, joka on tullut voimaan 1.7.2014. Urakka- ja työntekijätiedot on annettava tämän päivän jälkeen tapahtuneesta työntekijän työskentelystä ja maksetuista urakkasuorituksista, vaikka työmaa olisikin alkanut jo ennen heinäkuuta 2014⁷. Samoin kotitalouden on annettava rakentamisilmoitus silloin, jos käyttöönottoa edellyttävä katselmus järjestetään 1.7.2014 jälkeen⁸. Koska tiedonantovelvollisuus on ollut voimassa vasta muutaman vuoden, on se vielä kokemukseni mukaan useille ilmoitusvelvollisille tahoille epäselvä ja hankala toteuttaa.

Ilmoitusvelvollisille työn tilaajille tai päätoteuttajille on usein epäselvää missä tilanteissa ilmoituksia on annettava ja kenellä ilmoitusvelvollisuus erilaisissa tilanteissa on. Kotitaloudet eivät usein ole tietoisia siitä, että heillä on velvollisuus antaa rakentamisilmoitus ennen katselmusta. Tästä johtuen kotitalouksille joudutaan lähettämään selvityspyyntöjä verohallinnon toimesta, jotta kotitaloudet saadaan täyttämään velvollisuutensa. Epäselvyyksiä ilmoitusvelvollisilla on lisäksi siinä, mitä tietoja on ilmoitettava, milloin ilmoitus on annettava ja miten ilmoituksen voi antaa. Tästä johtuen tutkimuksessa käy-

⁶ Alvesalo-Kuusi 2012: 106–114.

⁷ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 5.2.

⁸ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 4.3.

dään läpi tiedonantovelvollisuuden nykytilaa ja ilmoittamiseen liittyviä ongelmakohtia asiakasnäkökulmasta tarkastellen.

Tiedonantovelvollisuus ja erityisesti siihen liittyvät käytännöt ovat mielestäni monelta osin toteutettu tavalla, joka ei palvele tarkoitusta, johon se on luotu eli harmaan talouden torjuntaa rakentamisolalla. Erityisesti ilmoituksenantolomakkeissa on useita kohtia, joita olisi syytä kehittää, jotta ne palvelisivat tarkoitustaan nykyistä paremmin. Mielestäni nykyisellään käytäntö on esimerkiksi pienyrittäjille monimutkainen ja sen lisäksi vaatii heiltä runsaasti työtunteja toteuttaa tiedonantovelvollisuus vaaditulla tavalla. Lisäksi yritykset, jotka toimivat pääsääntöisesti muulla toimialalla kuin rakennusolalla eivät osaa tai ymmärrä tehdä ilmoituksia oikein ja oikea-aikaisesti.

Tutkimuskysymykseni on, miten tiedonantovelvollisuutta voitaisiin kehittää ja onko menettelyä mahdollista keventää joidenkin tahojen osalta? Näiden epäkohtien löytämiseksi tutkimuksessani käsittelen tiedonantovelvollisuuden nykytilaa ja taustoja, jotta voin ymmärtää, miksi tiedonantovelvollisuus on toteutettu nykyisellä tavalla ja onko sitä mahdollista kehittää suuntaan, jossa sen tarkoitus toteutuisi nykyistä paremmin ja vähemmällä vaivalla asiakasnäkökulmasta katsoen. Mikäli tiedonantovelvollisuus on nykyisellään toimiva ja paras vaihtoehto, on ohjeistusta lisättävä ja selkiytettävä, jotta asiakkaat osaavat toteuttaa velvollisuutensa. Lisäksi tutkimukseni kannalta on olennaista, onko tiedonantovelvollisuus torjunut harmaata taloutta rakennusolalla halutulla tavalla.

1.3. Tutkimusmetodi

Tutkimuksen metodi on ensinnäkin lainopillinen. Lainopin eli oikeusdogmatiikan tutkimusalueena on voimassaoleva oikeus. Lainopilla on perinteisesti katsottu olevan kaksi tehtävää: oikeuden tulkinta ja systematisointi.⁹ Tulkinalla tarkoitetaan oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen tutkimista ja erityisesti niiden sisällön selvittämistä. Systematisoinnilla tarkoitetaan voimassa olevan oikeuden jäsentämistä. Systematisoinnin avulla pyritään luomaan ja kehittämään oikeudellista käsitejärjestelmää, jonka varassa oikeutta

⁹ Hirvonen 2011: 21-22.

tulkitaan.¹⁰ Tutkimuksessa lainoppi näkyy erityisesti siinä, että tiedonantovelvollisuutta koskevaa menettelyä on tarkasteltava nykytilassa ja tulkittava sitä koskevia sääntöjä, jotta tutkimuksessa voidaan löytää mahdollisuuksia muuttaa ja keventää ilmoitusmenettelyä.

Lainopin tehtävistä erityisesti tulkinta on tutkimuksen kannalta tärkeää. Tutkimuksessa tulkinnalla selvitetään, mitkä normit säätelevät tiedonantovelvollisuutta ja mitä näiden normien sisällöllä on tarkoitettu. Tarkoituksen selvittämiseksi tutkimuksessa on tutustuttava myös lainvalmisteluaineistoon. Tutkimuksen kannalta tärkeimmät säännöt löytyvät verohallinnon syventävästä vero-ohjeesta, joka käsittelee rakentamiseen liittyvää tiedonantovelvollisuutta. Ohje perustuu verotusmenettelystä annetun lakiin (1558/1995, myöhemmin verotusmenettelylaki), jonka 15 b §:ssä säädetään työntekijätietojen ilmoittamisesta kuukausittain verohallinnolle. Saman lain 15 c §:ssä säädetään urakkatietojen ilmoittamisesta ja 15 d §:ssä yksityishenkilön tiedonantovelvollisuudesta. Näissä pykälissä myös oikeutetaan verohallinto antamaan tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista, tietojen antamisen ajankohdasta ja tavasta sekä oikeudesta olla antamatta näitä tietoja tilanteissa, joiden merkitys on taloudellisesti tai verovalvonnallisesti vähäinen.

Tutkimuksessa on myös oikeuspoliittisen tutkimuksen elementtejä. Oikeuspoliittinen tutkimus voidaan määritellä tutkimukseksi, jolla on pyrkimys tai kyky vaikuttaa oikeuspoliittiseen päätöksentekoon, lainvalmisteluun, suunnitteluun, linjausten muotoiluun ja käytäntöihin¹¹. Tutkimuksen keskeisin tutkimuskysymys on, miten rakennusalan tiedonantomenettelyä voidaan muuttaa ja kehittää asiakasystävällisemmäksi ja mahdollisesti keventää menettelyä joidenkin asiakasryhmien osalta. Tutkimuksella siis pyritään vaikuttamaan erityisesti linjausten muotoiluun ja voimassaoleviin käytäntöihin. Jotta voidaan tehdä oikeuspoliittista tutkimusta, on oikeussääntöihin tutustuttava ensin lainopin kautta. Lainopin avulla selvitetään nykytilaa ja oikeuspoliittinen osuus tutkimuksesta keskittyy tulevaisuuteen. Oikeudenaloista tutkimus sijoittuu hallinto-oikeuden ja vero-oikeuden alalle sisältäen elementtejä molemmista oikeudenaloista. Lisäksi tutkimus sivuaa oikeusinformatiikan alaa johtuen sähköisestä ilmoitusmenettelystä.

¹⁰ Husa, Mutanen&Pohjolainen 2008: 20–21.

¹¹ Ervasti 2007: 382.

1.4. Tutkimuksen kannalta merkitykselliset oikeusperiaatteet

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Kyseisessä pykälässä tarkoitetaan hallinnon lainalaisuuden periaatetta. Lainalaisuusperiaatteen kohteena oleva julkisen vallan käyttö on perusteltua ymmärtää laajasti, jolloin kaikki yksipuolinen julkinen toiminta kuuluu lähtökohtaisesti lainalaisuusperiaatteen piiriin, jos toimella on vaikutusta yksityisen oikeussubjektin asemaan. Kyseinen pykälä sisältää myös lakisidonnaisuuden vaatimuksen, joten kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia.¹² Verohallinto viranomaisena käyttää julkista valtaa yksityiseen nähden vaatiessaan yksityisiä antamaan ilmoituksia liittyen rakentamiseen. Verohallinnon oikeus näiden tietojen saamiseen perustuu lakiin. Lakisidonnaisuus sen sijaan koskee myös ilmoituksia antavia yksityisiä.

Tutkimuksen kannalta merkityksellisiä periaatteita ovat myös yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet, joita ovat yhdenvertaisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate, objektiviteettiperiaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate¹³. Yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet löytyvät hallintolain (434/2003) 6 §:stä, jonka mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.

Yhdenvertaisuusperiaate tarkoittaa, että viranomaisen on normia tulkitessaan ja soveltaessaan kohdeltava samanlaisia tapauksia samalla tavoin¹⁴. Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen mukaan viranomainen saa käyttää toimivaltaansa vain siihen tarkoitukseen, johon toimivalta on määritetty tai muuten tarkoitettu käytettäväksi¹⁵. Tutkimuksen kannalta tämä tarkoittaa, että tiedonantovelvollisuutta tarkasteltaessa samanlaisiin tapauksiin on annettava samanlainen ratkaisu, mikäli tapaukset ovat riittävän samankaltaisia. Tähän liittyy kiinteästi myös luottamuksensuojaperiaate, jonka mukaan asiakkaiden

¹² Mäenpää 2011: 49–50.

¹³ Mäenpää 2004: 163.

¹⁴ Mäenpää 2011: 60.

¹⁵ Mäenpää 2011: 62.

oikeutetut odotukset ovat suojattuja¹⁶. Myös tämä vahvistaa sitä, että samankaltaisista tapauksista on saatava samanlainen ratkaisu. Objektiviteettiperiaate tarkoittaa sitä, että kaikkia hallinnossa asioivia on kohdeltava tasapuolisesti¹⁷. Nämä neljä periaatetta kaikki osaltaan varmistavat sitä, että jokaista asiakasta kohdellaan samalla tavalla ja jokainen saa samasta asiasta saman päätöksen tai seuraamuksen. Suhteellisuusperiaatteen mukaan viranomaisen toimien on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden, joten tutkimuksen kannalta suhteellisuusperiaate liittyy lähinnä tiedonantovelvollisuuden keventämiseen ja kehittämiseen, koska tiedonantovelvollisuuteen liittyvät velvollisuudet ovat osin kohtuuttomia erityisesti pieniä yrittäjiä kohtaan¹⁸.

1.5. Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen ensimmäisessä varsinaisessa luvussa avaan harmaan talouden käsitettä ja kerron hieman harmaan talouden torjunnan historiasta. Tutkimuskysymykseen harmaa talous ja sen torjunta liittyvät siitä syystä, että ilmiö on tärkeä syy tiedonantovelvollisuuden luomisen taustalla. Harmaan talouden torjuntaan liittyen kerron myös harmaan talouden torjuntaohjelmista, joihin myös tiedonantovelvollisuusmenettelyn luominen ja muut rakentamisalan harmaan talouden torjuntaan liittyvät toimenpiteet on kirjattu ja sen seurauksena ne on myös luotu.

Kolmannessa luvussa kerron tiedonantovelvollisuuden ja erityisesti työntekijätietojen ja urakkatietojen rakentamisilmoituskäytännön nykytilasta ja siitä, miten menettely tällä hetkellä hoidetaan ja mitä erityispiirteitä siihen liittyy. Kiinnitän kolmannessa luvussa lukijan huomion myös menettelyyn liittyviin epäkohtiin ja mahdollisiin puutteisiin. Kolmas luku muodostuu suurilta osin verohallinnon ohjeeseen, joka käsittelee rakentamiseen liittyvää tiedonantovelvollisuutta. Lisäksi selvitän tiedonantovelvollisuuden taustoja esimerkiksi hallituksen esitysten avulla, jotta pääsen selvittämään vastaako menettely sitä tarkoitusta, johon se on luotu.

¹⁶ Mäenpää 2011: 66.

¹⁷ Mäenpää 2011: 63.

¹⁸ Mäenpää 2011: 64.

Neljännessä luvussa tutkimus keskittyy tutkimuskysymykseen eli tiedonantovelvollisuuden kehittämiseen ja mahdolliseen keventämiseen. Luvussa pyritään löytämään keinoja keventää tiedonantoon liittyvää ilmoituskäytäntöä siten, että erityisesti pienet rakennusalan toimijat ja yritykset, jotka toimivat muulla toimialalla voivat ilmoittaa rakentamiseen liittyvät tietonsa kevennetyssä menettelyssä siten, että esimerkiksi kuukausittaisesta ilmoittamisesta voitaisiin luopua ja siirtyä pidemmän aikavälin ilmoittamiseen yhdellä ilmoituksella. Viimeisessä luvussa kerätään tutkimuksella saadut tulokset yhteen ja pyritään luomaan niillä yksi toimiva ehdotus menettelyn kehittämiseksi.

2. HARMAA TALOUS TIEDONANTOVELVOLLISUUDEN TAUSTALLA

2.1. Harmaan talouden määritelmä

Julkisen talouden varat kerätään pääasiassa veroina tai niihin rinnastettavina maksuina. Hyvinvointivaltion ylläpitäminen edellyttää, että kaikki verovelvolliset suorittavat veronsa lain edellyttämällä tavalla. Talousrikollisuuteen liittyy kiinteästi myös termi harmaa talous, jolla tarkoitetaan verojen ja lakisääteisten maksujen välttämiseksi viranomaisilta salassa tapahtuvaa toimintaa tai tulonmuodostusta. Tyypillisiä harmaan talouden ilmenemismuotoja ovat pimeiden palkkojen maksaminen, kuittikauppa, tulojen kirjaamatta jättäminen eli ohimyynti, pimeät yrittäjätulot sekä lyhyen elinkaaren yritysten käyttäminen verojen välttämiseksi.¹⁹ Rakennusosalalla pimeät palkat ovat suuri ongelma ja siksi rakennusosalalle on osana harmaan talouden torjuntaa kehitetty rakentamisilmoitusmenettely.

Harmaan talouden määritelmä on otettu harmaan talouden selvitysyksiköstä annettuun lakiin (1207/2010). Tässä laissa harmaalla taloudella tarkoitetaan organisaation sellaista toimintaa, josta aiheutuvia lakisääteisiä velvoitteita laiminlyödään verojen, lakisääteisten eläke-, tapaturma- tai työttömyysvakuutusmaksujen taikka tullin perimien maksujen suorittamisen välttämiseksi tai perusteettoman palautuksen saamiseksi. Laissa harmaa talous on määritelty koskemaan vain yritystoimintaan liittyvää harmaata taloutta vaikka harmaa talous voidaan käsittää myös laajempänä ilmiönä sisältäen yritystoiminnan lisäksi esimerkiksi luonnollisten henkilöiden toimet verojen välttämiseksi.

Harmaa talous voidaan jakaa kolmeen pääryhmään, jotka ovat harmaa talous kotimaisilla työvoimavaltaisilla aloilla, kuten esimerkiksi rakennusosalalla sekä matkailu- ja ravitsemusosalalla, ulkomaankauppaan liittyvä harmaa talous sekä kansainvälinen tai kansainväliseksi naamioitu sijoitustoiminta²⁰. Tässä tutkielmassa keskitytään erityisesti rakennusalan harmaaseen talouteen ja sen torjunnan keinoihin, joista tutkielman kannalta tärkein on rakennusalan tiedonantovelvollisuus.

¹⁹ Alvesalo-Kuusi 2012: 68–69.

²⁰ Alvesalo-Kuusi 2012: 73.

Fiskaalisen harmaan talouden määritelmän lisäksi harmaalle taloudelle on olemassa kansantaloudellinen määritelmä. Kansantaloudellisessa mielessä harmaalla taloudella tarkoitetaan sellaista taloudellista toimintaa, joka ei ole mukana kansantalouden tilinpidossa ja jää pois bruttokansantuotelaskelmista. Harmaassa taloudessa on kyse sellaisten hyödykkeiden tuotannosta, joka on sinänsä laillista, mutta toiminta halutaan salata viranomaisilta tai sen laajuus ilmoitetaan tarkoituksella väärin.²¹ Tutkimuksen kannalta olennaista on toimijoiden halu välttää tuloverojen, arvonlisäveron tai muiden verojen maksu sekä laiminlyödä sosiaalivakuuttaminen. Harmaaksi taloudeksi ei kuitenkaan lähtökohtaisesti katsota laittomien hyödykkeiden tuotantoa eli mustaa taloutta, joka on laissa nimenomaisesti kriminalisoitu²².

Vuonna 2013 tehtiin osana harmaan talouden tiedotuskampanjan seurantaa kyselytutkimus 15-34-vuotiaille nuorille. Tutkimuksessa selvitettiin muun muassa harmaata taloutta koskevaa asennemaailmaa ja tietotasoa sekä vastaajien käsityksiä harmaasta talouden torjunnasta. Tutkimuksessa selvisi, että lähes joka kolmas kyseiseen ikäluokkaan kuuluva henkilö voisi harkita työskentelevänsä "pimeästi". Tutkimuksen mukaan nuorten aikuisten asenne harmaata taloutta kohtaan on selvästi välinpitämättömämpi kuin vanhempien. Tulos on huolestuttava, koska pimeä työnteko johtaa työmarkkinoiden vääristymiseen eikä pimeästi työntekijöitä palkkaava yritys huolehdi työntekijöidensä oikeuksista, kuten esimerkiksi sairausvakuutusmaksuista ja eläkkeistä.²³

2.2. Rakennusalan harmaa talous

Rakennusteollisuus RT on tehnyt rakennusalan harmaata taloutta koskevia yrityskyselyitä, joiden tulosten mukaan harmaa talous vaikeuttaa rehellisesti toimivien yrittäjien yritystoimintaa painamalla hinnan epäterveelle tasolle, vääristämällä kilpailua ja pakottamalla koko toimialan lähemmäksi epäterveitä toimintatapoja²⁴. Rakennusallalla ilmenee runsaasti piilotalouteen liittyviä kirjanpitorikoksia, veropetoksia sekä konkurssirikoksia. Merkittävimmät syyt rakennusalan piilotalouteen löytyvät rakentamisen suuria suhdannevaihteluista ja toiminnan työvaltaisuudesta. Ammattimaisessa rakentami-

²¹ Hirvonen, Lith&Walden 2010: 26.

²² Hirvonen ym. 2010: 27.

²³ Sisäministeriö 2013.

²⁴ Hirvonen ym. 2010: 92–94.

sessä piilotalous liittyy korkeaan aliurakointiasteeseen, joka johtuu siitä, että pääurakoitsijat eivät halua sitoutua omaan työvoimaan korkeiden työvoimakustannusten ja alan suurten suhdannevaihteluiden vuoksi. Aliurakointiketjut muodostuvat usein pitkiksi eivätkä rakennuttajat ja pääurakoitsijat välttämättä tiedä ketä ketjun häntäpäässä työskentelee.²⁵ Työntekijätietojen rakentamisilmoitus on luotu tämän ilmiön tarkkailemiseksi ja työntekijätietojen antamisvelvollisuus on työmaan pääurakoitsijalla, tai pääurakoitsijan puuttuessa työn tilaajalla, kaikista työmaalla työskentelevistä henkilöistä, joten pääurakoitsija ei voi vedota tietämättömyyteensä, koska hänen on pyydettävä ilmoittamista varten tarvittavat tiedot kaikilta työmaalla työskenteleviltä urakoitsijoilta. Pääurakoitsija voi kuitenkin tietoja antaessaan ilmoittaa verohallinnolle myös saaneensa tiedot puutteellisesti tai vaihtoehtoisesti ettei ole saanut tietoja työmaalla työskentelevistä henkilöistä jonkin urakoitsijan osalta.²⁶

Verotarkastuksilla on myös suuri merkitys rakennusalan harmaan talouden torjunnassa. Vuosina 2003-2009 tehtiin rakennusallalla yhteensä 3820 verotarkastusta, joissa paljastuneen harmaan talouden arvo oli noin 286 miljoonaa euroa. Tästä harmaan talouden kokonaisarvosta yli puolet muodosti pimeät palkat ja niiden lisäksi suuren arvon muodosti peitelty osingonjako. Verotarkastukset eivät kuitenkaan anna täysin totuudenmukaista kuvaa alan harmaasta taloudesta, koska verotarkastukseen on valikoitunut sattumanvaraisia alan toimijoita. Kohteiden valinta on tehty usein maksuvalvontahäiriöiden, rikosepäilyjen, tunnuslukuvertailun ja ilmiantojen perusteella. Lisäksi valintaan on vaikuttanut verovelkaisuus ja ilmoitusten laiminlyönnit.²⁷ Verotarkastusten kohdistaminen puutteellisesti toimiviin yrityksiin on kuitenkin perusteltua siitä syystä, että usein joltain osin puutteellisesti toimiva yritys todennäköisesti laiminlyö muitakin velvollisuuksiaan.

Verotarkastuksien avulla ei ole mahdollista havaita kaikkea harmaata taloutta. Mahdottomuus voi johtua esimerkiksi kirjanpitoaineiston puuttumisesta tai hyvin tehdystä väärentämisestä. Lisäksi esimerkiksi kansainväliseen sijoitustoimintaan ja kansainväliseen ketjuttuneeseen liiketoimintaan liittyvän harmaan talouden löytämiseen verotarkastuksella on tällä hetkellä käytettävissään hyvin vähän keinoja.²⁸ Verotarkastustoiminta ei lisäksi kohdistu tasaisesti kaikkiin yritystyyppeihin ja kohdistuu todennäköisemmin

²⁵ Hirvonen ym. 2010: 88.

²⁶ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 3.1.

²⁷ Hirvonen ym. 2010: 96–97.

²⁸ Hirvonen ym. 2010: 43.

suuriin ja keskikokoisiin yrityksiin. Pienillä yrityksillä, joiden liikevaihto jää alle 100 000 €, on mahdollisuus joutua verotarkastuksen kohteeksi vain yksi kahdestasadasta.²⁹ Vuosina 2014 ja 2015 tehtiin vuosittain noin 4600 verotarkastusta, mikä on noin tuhat tarkastusta enemmän kuin aikaisempina vuosina. Tarkastusten määrän kasvun on mahdollistanut siirtyminen riskiperusteiseen tarkastustapaan, jossa tarkastukset on kohdistettu aikaisempaa enemmän reaaliaikaisen toiminnan tarkastuksiin. Tällä uudella toimintamallilla tavoitellaan valvontakattavuuden kasvua sekä verovelvollisten omaaloitteiseen verotukseen liittyvien virheiden korjaamista.³⁰

2.3. Harmaan talouden torjunta

Harmaan talouden torjunta nousi Suomessa ensimmäisen kerran näkyvästi esiin 1990-luvun alun talouslaman aikana. Valtiovarainministeriö asetti vuonna 1994 harmaan talouden selvitystyöryhmän, jonka loppuraportin pohjalta hyväksyttiin ensimmäinen talousrikostorjuntaohjelma. Talousrikostorjuntaohjelmat ovat valtioneuvoston periaatepäätöksellään hyväksymiä toimintaohjelmia harmaan talouden ja talousrikollisuuden vähentämiseksi.³¹ Jo ennen ensimmäinen talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuntaohjelmaa, joka laadittiin vuosille 1996-1998, verohallinto sai oikeuden ilmoittaa poliisille havaitsemistaan kirjanpitorikoksista ja kaupparekisterilakia uudistettiin siten, että yritysten vastuuhenkilöistä vaadittiin henkilötunnukset. Ensimmäisessä torjuntaohjelman päämääränä oli talousrikollisuuden ja harmaan talouden sekä niiden aiheuttamien vahinkojen merkittävä vähentäminen. Ohjelman strategiaksi kirjattiin torjuntatyön painopisteen siirtäminen ennaltaehkäiseviin toimenpiteisiin. Ensimmäisen torjuntaohjelman toteutuneista hankkeista monet olivat lainsäädäntöhankkeita, kuten esimerkiksi kaupparekisteri-, osakeyhtiö- ja konkurssilainsäädännön uudistaminen.³²

Ensimmäisen torjuntaohjelman jälkeen on toteutettu viisi muuta toimintaohjelmaa ja tällä hetkellä toteutettavana on seitsemäs torjuntaohjelma. Tutkielman kannalta tärkein torjuntaohjelma on vuosien 2012-2015 torjuntaohjelma, jossa hankkeista tärkeimmiksi tutkielman kannalta voidaan nostaa rakennusalan työsuhde- ja verovalvonnan tehosta-

²⁹ Hirvonen ym. 2010: 43–44.

³⁰ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2016b: 7.

³¹ Hirvonen ym. 2010: 305.

³² Alvesalo-Kuusi 2012: 106–107, 113.

minen ottamalla käyttöön työmailla veronumero kuvallisessa tunnistekortissa sekä lain tilaajan selvitysvelvollisuudesta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä (1233/2006, myöhemmin tilaajavastuulaki) uudistaminen. Lainsäädäntöuudistuksista tulee huomata lisäksi rakennusalan käännetty arvonlisäverojärjestelmä, joka astui voimaan 2011.³³

Vuosien 2012-2015 torjuntaohjelmassa yhtenä toteutuneena hankkeena oli tehostaa rakennusalan työsuhte- ja verovalvontaa ottamalla käyttöön työmailla veronumero pakollisessa kuvallisessa tunnistekortissa. Lisäksi ohjelman mukaisesti otettiin käyttöön työmaiden työntekijätietojen ja urakkatietojen kuukausittainen ilmoitusmenettely verohallinnolle. Ilmoitusmenettelyn taustalla oli halu lisätä viranomaisten rakennusosalta käytettävissä olevia tietoja. Myös yksityishenkilön rakentamisilmoituksenantovelvollisuus pohjautuu torjuntaohjelmassa tehtyihin periaatepäätöksiin.³⁴ Veronumero liittyy kiinteästi ilmoitusmenettelyyn siitä johtuen, että pääurakoitsijan ilmoittaessa työntekijätietoja verohallinnolle, on ilmoittajalla oltava tiedossa työmaalla työskentelevien henkilöiden veronumerot ja henkilöiden veronumeroiden tulee olla myös julkisessa veronumerorekisterissä. Veronumeron käyttöönotossa osana tunnistekorttia on kysymys tehokkaasta verovalvonnasta, jonka avulla ylläpidetään uskottavaa kiinnijäämisriskiä pimeän palkan maksamisesta tai sen vastaanottamisesta³⁵.

Tilaajavastuulain taustalla olivat työmarkkinoilla tapahtuneet muutokset, kuten esimerkiksi työn teettäminen vuokratyövoimalla tai alihankintana toisella yrittäjällä³⁶. Tilaajavastuulain 1 §:n mukaan lain tarkoituksena on edistää yritysten välistä tasavertaista kilpailua ja työehtojen noudattamista sekä luoda yrityksille ja julkisoikeudellisille yhteisöille edellytyksiä varmistaa, että niiden kanssa vuokratyöstä tai alihankinnoista sopimuksia tekevät yritykset täyttävät lakisääteiset velvoitteensa. Tilaajavastuulain 2 §:n mukaan lakia sovelletaan tilaajaan, joka Suomessa käyttää vuokrattua työvoimaa tai jonka Suomessa olevissa tiloissa tai työkohteessa työskentelee työntekijä, joka on tilaajan alihankkijan palveluksessa. Lisäksi rakentamisessa ja rakentamiseen liittyvässä korjaus-, hoito- ja kunnossapitotoiminnassa lakia sovelletaan rakennuttajina toimiviin tilaajiin sekä sopimusketjussa kaikkiin yhteisellä työpaikalla työsuorituksen sisältämän kokonaisuuden tilaajina toimiviin. Tilaajavastuulain noudattamisen valvonta kuuluu alue-

³³ Alvesalo-Kuusi 2012: 108–114.

³⁴ Valtioneuvosto 2012: 5–9.

³⁵ Tiula 2013: 62.

³⁶ Alvesalo-Kuusi 2012: 114.

hallintoviraston toimialaan ja tilaajavastuulain mukaisia tarkastuksia tehtiin yrityksiin ja julkisyhteisöihin vuonna 2015 yhteensä noin 1800, joista puolet kohdistui rakennusallale.³⁷

Keväällä 2016 julkaistiin valtioneuvoston periaatepäätöksellä kansalliseksi harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan strategiaksi 2016-2020 ja siihen liittyväksi toimenpideohjelmaksi jo järjestyksessään seitsemäs torjuntaohjelma. Uuden torjuntaohjelman strategisia tavoitteita ovat yritysten välisen terveen kilpailun edistäminen, harmaan talouden ja talousrikollisuuden ennalta ehkäiseminen, torjuntaan osallistuvien viranomaisten toiminnan vaikuttavuuden lisääminen erityisesti yhteistyötä kehittämällä sekä rikostorjuntaketjun tehostaminen. Ohjelman tavoitteena on taata yritysten tasaveritaiset toimintaedellytykset ja korruptiosta vapaa yritystoiminta.³⁸ Harmaan talouden torjuntaa koordinoidaan kahdeksan hallinnonalan ja yli 20 eri viranomaisen yhteistyönä, joten jotta harmaata taloutta voidaan torjua menestyksekkäästi, on viranomaisten tehtävä torjunnassa toimivaa ja aktiivista yhteistyötä³⁹.

Voimassaolevan toimenpideohjelman hankkeista tutkimuksen kannalta tärkein on harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan aiheuttama sääntelytaakka ja sen seuranta. Sääntelytaakalla tarkoitetaan lakisääteisten velvoitteiden täyttämisestä aiheutuvia kustannuksia. Seurannalla pyritään siihen, että vältetään sellaisia toimia, jotka eivät maksa itseään takaisin. Lisäksi seurannan tavoitteena on puuttua kilpailuolosuhteiden epätasapuolisuuteen, jolla tarkoitetaan sitä, että sääntelytaakka kohdistuu yleensä suhteellisesti raskaammin pienyrityksiin kuin suuryrityksiin. Kolmanneksi seurannalla halutaan kartoittaa sääntelytaakkaa keventävien järjestelyjen mahdollisuuksia, kuten esimerkiksi, miten lainsäädännön noudattamista voidaan helpottaa.⁴⁰ Tutkimuksessani halutaan selvittää rakennusalan tiedonantovelvollisuuden osalta, onko menettelyä mahdollista keventää ja mahdollisia keinoja tämän kevennetyn menettelyn toteuttamiseen. Joten tutkimuksessa on kyse yritysten sääntelytaakan keventämisestä ja siten tämän torjuntaohjelmassa olevan hankkeen toteutuminen saattaa myös tulevaisuudessa keventää tiedonantovelvollisuusmenettelyä.

³⁷ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2016b: 22–24.

³⁸ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2016a: 13–15.

³⁹ Valtioneuvosto 2016.

⁴⁰ Sisäministeriö 2016: 6.

Harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan strategioissa ja toimenpideohjelmis-
sa toistuu usein samoja teemoja ja esimerkiksi ennaltaehkäisevien toimenpiteiden li-
sääminen ja painopisteen siirtäminen ennaltaehkäisevään torjuntaan on kuulunut lähes
jokaiseen toimenpideohjelmaan. Samoin viranomaisyhteistyön lisääminen on kuulunut
jossain muodossa jokaisen toimenpideohjelman hankelistalle. Myös kansalaisten mieli-
piteisiin on pyritty vaikuttamaan ensimmäisestä torjuntaohjelmasta lähtien ja lisäämään
kansalaisten tietoisuutta harmaasta taloudesta.⁴¹

2.4. Viranomaisyhteistyö harmaan talouden torjunnassa

Talousrikollisuuden ja siten myös harmaan talouden torjunta ja ennalta estäminen vaatii
eri viranomaisilta tiivistä yhteistyötä, jota on painotettu myös jokaisessa harmaan talou-
den ja talousrikollisuuden torjuntaohjelmassa. Viranomaisten yhteistyö voidaan jakaa
johtotason yhteistyöhön, jossa tavoitteena on parantaa tilannekuvaa, suunnitella toimin-
talinjoja, valmistella koulutusta ja parantaa viranomaisten valmiuksia torjunnassa, tieto-
jen vaihto- ja suunnitteluyhteistyöhön, jossa pyritään tietoja vaihtamalla löytämään so-
pivia kohteita konkreettisille toimenpiteille, ja operatiiviseen yhteistyöhön, jolla tarkoi-
tetaan konkreettisista, tiettyyn kohteeseen tai asiakkaaseen kohdistuvista toimenpiteis-
tä.⁴²

Tällä hetkellä tärkeimmät harmaan talouden torjunnan yhteistyötä tekevät viranomaiset
ovat poliisi ja verottaja, joiden lisäksi torjuntaan osallistuu muitakin viranomaisia. Mui-
den viranomaisten osallistuminen on välttämätöntä, koska poliisilla ei ole pääsyä kaik-
kiin tietoihin, joiden avulla talousrikokset paljastuvat. Poliisi on kuitenkin ainut esitut-
kintaa suorittava viranomainen ja siksi poliisilla on myös harmaan talouden torjunnassa
tärkeä rooli. Poliisihallituksen alaisuudessa toimii myös talousrikostorjunnan tukiyksik-
kö, joka ylläpitää talousrikollisuuden ja talousrikostutkinnan tilannekuvaa sekä tuottaa
talousrikollisuuteen ja sen torjuntaan liittyvää tietoa ja katsauksia viranomaisille.⁴³

⁴¹ Alvesalo-Kuusi 2012: 106–114.

⁴² Alvesalo-Kuusi 2012: 122–124.

⁴³ Alvesalo-Kuusi 2012: 124–128.

Verohallinto on poliisin lisäksi toinen tärkeä harmaata taloutta torjuva viranomainen, jonka tehtäviin kuuluu verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallvonta. Verovalvontaa tapahtuu sekä verotuksen toimittamisen yhteydessä perusvalvontana tai verotuksesta erillisenä verovalvontana eli verotarkastuksilla. Verohallintoon perustettiin 2011 harmaan talouden selvitysyksikkö, jonka toiminnasta säädetään harmaan talouden selvitysyksiköstä annetussa laissa (1207/2010).⁴⁴ Harmaan talouden selvitysyksiköstä annetun lain 1 §:n mukaan verohallinnossa toimii harmaan talouden selvitysyksikkö, jonka tehtävänä on edistää harmaan talouden torjuntaa tuottamalla ja jakamalla tietoa harmaasta taloudesta ja sen torjunnasta sekä laatia viranomaiselle velvoitteidenhoitoselvityksiä organisaatioista ja organisaatiohenkilöistä. Lain 6 §:n mukaan velvoitteidenhoitoselvityksessä kuvataan organisaation tai organisaatiohenkilön toimintaa ja taloutta sekä veroihin, lakisääteisiin maksuihin taikka tullin perimiin maksuihin liittyvien velvoitteiden hoitamista.

Harmaan talouden torjuntaan osallistuu poliisin ja verohallinnon lisäksi muitakin viranomaisia, joilla on omaan alaansa liittyviä tehtäviä. Ympäristölakien valvonta kuuluu pääsääntöisesti alueellisille elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksille (ELY-keskus) sekä kuntien ympäristönsuojeluviranomaisille. Ympäristöviranomaisilla on harmaan talouden torjunnassa tehtävinä esimerkiksi ilmoittaa asiasta poliisille sekä auttaa poliisia tarvittavien tietojen hankinnassa. Työsuojeluun liittyvät asiat sen sijaan kuuluvat aluehallintovirastojen toimialaan ja tilaajavastuulain valvonta kuuluu Etelä-Suomen aluehallintoviraston tilaajavastuutiimin tehtäviin. Tilaajavastuutiimi valvoo tilaajavastuulain noudattamista koko Suomen alueella. Tullin tehtävänä sen sijaan on suojata yhteiskuntaa torjumalla terveyteen ja turvallisuuteen kohdistuvia uhkia sekä huumeiden ja muiden vaarallisten aineiden salakuljetusta ja talousrikollisuutta.⁴⁵ Virastojen lisäksi harmaan talouden torjuntaa toteutetaan myös erilaisissa ministeriöissä ja eduskunnassa.

Harmaan talouden valvontatilastoja 2016 -julkaisun mukaan tehdyt muutokset verotarkastuksen ja perinnän toimenpiteissä näkyivät sekä tehtyjen verotarkastusten määrän että tehtyjen rikosilmoitusten määrän kasvuna edellisestä vuodesta. Verotarkastukset on keskitetty vuoden 2016 alusta lähtien koskemaan erityisesti vakavan harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntaan. Julkaisusta selvisi myös se, että Poliisin kirjaamien

⁴⁴ Alvesalo-Kuusi 2012: 128–129.

⁴⁵ Alvesalo-Kuusi 2012: 132–137.

talousrikosilmoitusten määrä kasvoi uuteen ennätykseen ja kasvua edelliseen vuoteen verrattuna oli noin 13 prosenttia. Poliisin tietoon tulleet talousrikokset olivat muun muassa törkeitä veropetoksia, törkeitä rahanpesurikoksia ja rekisterimerkintärikoksia. Vuoden 2016 aikana poliisi kirjasi talousrikoksista yli 2000 uutta ilmoitusta, kun vuonna 2015 määrä oli noin 1800 vastaavaa ilmoitusta. Kasvu tapahtui veropetoksien ja törkeiden veropetosten määrässä, kun vastaavasti kirjanpitorikosten määrä laski edelliseen vuoteen nähden.⁴⁶

2.5. Harmaa talous tiedonantovelvollisuuden taustalla

Eduskunnan tarkastusvaliokunnan tilaaman vuodelta 2010 olevan tutkimuksen "Suomen kansainvälistyvä harmaa talous" mukaan rakennusosalta löytyi verotarkastuksissa selvästi eniten harmaata taloutta. Rakennusosalalla harmaasta taloudesta aiheutuvat verotulojen menetykset liittyvät keskeisesti työnantajavelvoitteiden laiminlyöntiin sekä ulkomaiseen pimeään työvoimaan, jonka valvontaan verohallinnolla ei aikaisemmin ole ollut tehokkaita keinoja. Korkea aliurakointiaste mahdollisti aikaisemmin myös sen, että urakointiketjujen loppupäässä laiminlyöntiin usein velvoitteiden hoitamista, koska rakennuttajat ja pääurakoitsijat eivät voineet tietää, mitä ketjun loppupäässä tapahtuu.⁴⁷

Vuonna 1996 rakennusalan työnantajien, urakoitsijoiden ja tilaajia edustavien järjestöjen kesken sovittiin vapaaehtoisesta urakkatietojen ilmoittamista koskevasta neljännesvuosi-ilmoitusmenettelystä. Allekirjoittaneet järjestöt suosittelivat jäsenilleen, että ne tilaajina ilmoittaisivat verohallinnolle neljännesvuosittain yksilöintitiedot kaikista niistä alihankkijoista, joille maksetut urakkasummat ylittivät 5000 markkaa neljännesvuoden aikana.⁴⁸ Urakkatietojen ilmoittaminen oli 2014 voimaan tulleeseen tiedonantovelvollisuuden asti suositus, joten tietoja ilmoitettiin satunnaisesti ja osa yrityksistä jäi täysin ilmoitusten ulkopuolelle.

Lisäksi eräät yritykset ovat sopineet verohallinnon kanssa siitä, että ne vapaaehtoisesti lähettävät kulkulupaluettelon tiedot verohallinnolle, jotta näitä tietoja voidaan hyödyn-

⁴⁶ Verohallinto 2017h.

⁴⁷ HE 58/2011 vp.

⁴⁸ HE 58/2011 vp.

tää mahdollisimman reaaliaikaisesti. Harmaan talouden toimintaohjelmassa 2010-2011 oli kolme rakennusalaan kohdistunutta toimenpidettä, joista käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen siirtyminen on toteutunut 2011 vuoden huhtikuun alussa. Toimintaohjelmassa edellytettiin myös mahdollisuudet lisätä tilaajan tai urakanantajien ilmoitusvelvollisuutta verohallinnolle koskemaan urakoitsijatietoja ja työntekijätietoja. Lisäksi veronumeron liittäminen rakennustyömailla käytettäviin tunnistekortteihin kuului osana toimenpideohjelmaan. Veronumeron käyttöönottoa pidettiin asiantuntijakuulemisissa tehokkaana harmaan talouden torjuntakeinona muun muassa valvonnan helppouden vuoksi.⁴⁹

Veronumeron käyttöönotolla ja ilmoitusvelvollisuudella arvioitiin olevan yrityksille kustannuksia lisääviä vaikutuksia, mutta samaan aikaan todettiin, että uudistuksella tavoiteltu harmaan talouden määrän väheneminen tervehdyttäisi alan kilpailutilannetta ja parantaisi rehellisesti toimivien yritysten kilpailukykyä ja toimintaedellytyksiä markkinoilla. Uudistuksella arvioitiin myös olevan myönteisiä vaikutuksia kotimaisten yritysten työllistämismahdollisuuksiin ja alan kotimaiseen työllisyystilanteeseen. Lisäksi positiivisen vaikutuksen julkiseen talouteen uskottiin olevan merkittävä.⁵⁰

⁴⁹ HE 58/2011 vp.

⁵⁰ HE 58/2011 vp.

3. ILMOITUSVELVOLLISUUS

3.1. Ilmoitusvelvollisuuden syntyminen

Ennen harmaan talouden torjuntaan liittyvän ilmoitusmenettelyn ottamista lakiin, on harmaan talouden vastaisia toimia otettu käyttöön rakennusalan toimijoiden ja viranomaisten keskinäisin vapaaehtoisin järjestelyin. Jo vuonna 1996 rakennusalan työnantajia, urakoitsijoita sekä tilaajia edustavien järjestöjen kesken sovittiin vapaaehtoisesta urakkatietojen ilmoittamisesta neljännesvuosi-ilmoitusmenettelyllä. Neljännesvuosi-ilmoitusmenettelyllä tarkoitetaan kolmen kuukauden välein annettavia ilmoituksia Verohallinnolle. Järjestöt suosittelivat jäsenilleen, että ne tilaajina ilmoittaisivat yksilöintitiedot kaikista niistä alihankkijoista, joille maksetut urakkasummat ylittivät 5000 markkaa. Sopimuksen avulla pyrittiin antamaan Verohallinnolle tietoja rakennusallalla työskentelevistä yrityksistä ja niiden toiminnan laajuudesta.⁵¹

Työntekijätietoja koskevien tietojen ylläpitämistä varten rakennusallalla on kehitetty kulunvalvontajärjestelmiä ja lisäksi Rakennusteollisuus RT ry on antanut jäsenilleen ohjeen ylläpitää kulkulupaluetteloja ja ohjeistanut luettelon tietosisällöstä. Lisäksi eräät alalla toimivat yritykset sopivat Verohallinnon kanssa siitä, että ne vapaaehtoisesti lähettävät kulkulupaluettelon tiedot Verohallinnolle. Näin saatuja vertailutietoja on hyödynnetty verovalvonnassa toimenpiteitä vaativien yritysten löytämisen apuna.⁵²

Vapaaehtoinen menettely ei kuitenkaan ollut riittävä keino harmaan talouden torjumiseksi, joten tietojen keräämisestä tarvittiin laintasoista sääntelyä. Ennen ilmoitusmenettelyn voimaantuloa harmaan talouden torjuntaan liittyvistä lainsäädäntötoimenpiteistä toteutettiin veronumeromenettelyyn siirtyminen. Veronumeromenettely ei kuitenkaan yksin mahdollista tehokasta valvontaa, joten sen lisäksi rakennustyömaille tarvittiin työntekijöitä ja rakennusurakoita koskeva ilmoitusmenettely.⁵³

Veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä annetun lain (1231/2011) 2 §:n mukaan veronumerolla tarkoitetaan verohallinnon asiakastietokantaan rekisteröidyn

⁵¹ HE 58/2011 vp.

⁵² HE 58/2011 vp.

⁵³ HE 92/2012 vp.

luonnollisen henkilön yksilöivää 12 numerosta muodostettavaa tunnusta, joka on pysyvä. Saman lain 3 §:n mukaan veronumerorekisterin käyttötarkoituksena on rakennus- alalla toimivien henkilöiden oikeellisuuden valvonta sekä työnantajan ja työnantajan verotukseen liittyvien velvollisuuksien valvonta. Työturvallisuuslain (738/2002) 52 a §:n mukaan jokaisella yhteisellä työmaalla työskentelevällä henkilöllä tulee olla henkilön yksilöivä kuvallinen tunniste, jossa tulee olla näkyvissä henkilökohtainen veronumerorekisteriin merkitty veronumero. Veronumeroa hyödynnetään myös työntekijätietoja koskevassa ilmoitusmenettelyssä siten, että työntekijätietoja ilmoittaessa ilmoitetaan jokaisesta työmaalla työskentelevästä henkilöstä myös veronumero.

Säännökset työntekijä- ja urakkatietojen kuukausittaisesta ilmoitusmenettelystä sisältyvät verotusmenettelylain (1558/1995) sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskeviin säännöksiin. Verotusmenettelylain 3 luvun 15 b §:ssä säädetään työmaan päätoteuttajan velvollisuudesta antaa työntekijöitä koskevia tietoja, verotusmenettelylain 15 c §:ssä säädetään rakentamispalvelujen tilaajan velvollisuudesta antaa urakkaa koskevia tietoja ja saman lain 15 d §:ssä säädetään rakennuttajana olevan luonnollisen henkilön velvollisuudesta antaa tietoja. Verohallinto antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista, tietojen antamisen ajankohdasta sekä oikeudesta olla antamatta Verotusmenettelylain 15 b - 15 d pykälissä tarkoitettuja tietoja tilanteissa, joiden merkitys on taloudellisesti tai verovalvonnallisesti vähäinen. Tarkempia ohjeita ja määräyksiä ilmoitusmenettelystä Verohallinto antaa rakentamiseen liittyvää tiedonantovelvollisuutta käsittelevässä syventävässä ohjeessaan⁵⁴. Lisäksi Verohallinto on antanut tiedonantovelvollisia sitovia päätöksiä ilmoittamiseen liittyen, koska syventävät vero-ohjeet eivät sellaisenaan ole sitovia normeja, vaikka niitä käytetäänkin laajasti ilmoitusmenettelyn ohjeistuksena ja siten antavat ilmoittajille tärkeää tietoa ilmoittamisen tueksi.

3.2. Yritysten ilmoitusvelvollisuus

Rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus ja annettavat tiedot kohdistuvat rakennustyömaalla tapahtuvaan rakentamiseen, korjauksiin ja kunnossapitoon liittyvään toimintaan sekä tällaista toimintaa harjoittaviin yrityksiin ja työntekijöihin. Urakkatietoina on ilmoitettava urakkasopimusta koskevaa tietoa ja urakkasopimukseen liittyvää tapah-

⁵⁴ Verohallinnon ohje A51/200/2016.

tumatietoa. Työntekijätietoina ilmoitetaan tiedot kaikista yhteisellä rakennustyömaalla työskentelevistä henkilöistä työsuhteen laadusta tai työnantajasta riippumatta. Urakkatiedot antaa työn tilaaja ja työntekijätiedot työmaan päätoteuttaja. Urakka- ja työntekijätietojen tiedonantovelvollisuuden perusteet ovat siis itsenäisiä, eivätkä ne liity toisiinsa, joten tiedonantovelvollisuus voi olla samalta työmaalta vain urakkatietojen tai vain työntekijätietojen osalta.⁵⁵ Urakka- ja työntekijätietojen ilmoittamisessa myös euromääräinen alaraja eroaa toisistaan. Urakkatietojen alaraja on sidottu yksittäisen sopimuksen arvoon, kun taas työntekijätietojen raja-arvo on sidottu koko hankkeen kokonaisarvoon.⁵⁶

Vuonna 2015 rakentamisilmoitusten piirissä oli yhteensä 37 prosenttia rakentamistoimialan yrityksistä. Kokonaisuudessaan rakentamisilmoituksilla esiintyi yhteensä noin 60 000 yritystä, joista 44 prosenttia on rakentamisan yrityksiä ja loput jakautuivat muille toimialoille, mm. kiinteistötoimialalle. Ilmoitusmenettelyn piirissä oli yhteensä 26 268 rakennustoimialan yritystä, joista yli puolet osakeyhtiöitä ja hieman alle kolmannes elinkeinonharjoittajia. Menettelyn piirissä olevien yritysten toiminta muodosti yli 94 prosenttia koko toimialan yritysten yhteenlasketusta liikevaihdosta.⁵⁷ Joten menettely kattaa tällä hetkellä todella laajasti rakennusalan yritysten toiminnan ja menettelyn ulkopuolelle jää todennäköisesti lähinnä vain pieniä toimijoita, jotka toimivat esimerkiksi pääasiassa kotitalouksille.

Tiedonantovelvollisuus koskee 1.7.2014 ja sen jälkeiseltä ajalta annettavia tietoja ja vaikka työmaa olisikin alkanut jo ennen 1.7.2014, on tiedot annettava sen jälkeen tapahtuneista työntekijöiden työskentelyistä ja maksetuista urakkasuorituksista.⁵⁸ Urakka- ja työntekijätiedot on annettava Verohallinnolle viimeistään kohdekuukautta toiseksi seuraavan kuukauden viidentenä päivänä, joten esimerkiksi tammikuuta koskeva ilmoitus on annettava viimeistään maaliskuun viidentenä päivänä.⁵⁹ Tietoja ei voi ilmoittaa kuitenkaan etukäteen, koska tietojen on oltava paikkaansa pitäviä, eikä ilmoituksella saa ilmoittaa sellaisia henkilöitä tai summia, jotka eivät varmuudella kohdistu kyseiselle kuukaudelle.

⁵⁵ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 1.1.

⁵⁶ Verohallinto 2014c.

⁵⁷ Verohallinto 2017d.

⁵⁸ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 5.2.

⁵⁹ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 5.1.

Urakka- ja työntekijätiedot ilmoitetaan pääsääntöisesti Verohallinnolle sähköisesti. Sähköisen ilmoituksen voi antaa palvelun kautta kirjautumalla palveluun yrityksen Katso-tunnisteen avulla.⁶⁰ Katso-tunnistus on Verohallinnon tarjoama, yrityksiä varten luotu tapa tunnistaustua viranomaisten sähköisiin palveluihin.⁶¹ Itsenäiset ammatinharjoittajat ja alkutuottajat voivat käyttää kirjautuessaan myös henkilökohtaisia pankkitunnuksiin tai henkilökorttia⁶². Katso-tunnisteen avulla yritys pystytään tunnistamaan ja voidaan olla varmoja siitä, että ilmoittajalla on oikeus toimia ja ilmoittaa yrityksen puolesta.⁶³ Urakka- ja työntekijätiedot voidaan kuitenkin edelleen toimittaa Verohallinnolle myös paperilomakkeilla, jotka löytyvät Verohallinnon internet-sivuilta⁶⁴. Aikaisemmin yritysten edellytettiin ilmoitettavan työntekijä- ja urakkatiedot sähköisesti, mutta eduskunnan apulaisoikeusasiamies antoi 31.12.2015 ratkaisun, jonka pohjalta mahdollistettiin paperi-lomakkeella ilmoittaminen myös yritysasiakkaiden osalta. Apulaisoikeusasiamiehen antamaa ratkaisua käsittelemme tarkemmin hyvän hallinnon oikeusperiaatteita käsittelevässä kappaleessa 3.4.

Kohdekuukauden tiedot annetaan ensimmäisen kerran aina perusilmoituksella⁶⁵. Jos perusilmoituksella annetuissa tiedoissa on virhe, jonka Verohallinto edellyttää korjattavaksi, on tiedonantovelvollisen annettava kyseisestä kuukaudesta korjausilmoitus. Korjausilmoituksella on aina annettava kaikki tiedot uudestaan, vaikka se sisältäisi samalla useamman työmaan tai sopimuksen virheettömät tiedot.⁶⁶ Poistoilmoituksella on mahdollista poistaa annettu ilmoitus kokonaan. Poistoilmoitus tulee kysymykseen lähinnä tilanteissa, joissa ilmoitus on vahingossa annettu kahteen kertaan tai väärän kuukauden tiedoilla.⁶⁷ Ilmoittaja voi oma-aloitteisesti korjata tietojaan taannehtivasti kohdekautta seuraavien 12 kuukauden ajan. Tämän jälkeen korjauksia ei enää ole mahdollista tehdä.⁶⁸

Verotusmenettelylain 22 a §:n mukaan tiedonantovelvolliselle voidaan määrätä enintään 15 000 euron suuruinen laiminlyöntimaksu, mikäli tiedonantovelvollinen ei täytä tie-

⁶⁰ Verohallinto 2017g.

⁶¹ Verohallinto 2017b.

⁶² Verohallinto 2017g.

⁶³ Verohallinto 2017e.

⁶⁴ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 6.1.

⁶⁵ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 6.3.

⁶⁶ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 6.4.

⁶⁷ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 6.5.

⁶⁸ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 7.2.

donantovelvollisuuttaan. Laiminlyöntimaksu on ilmoituskohtainen ja laiminlyöntimaksua määrättäessä otetaan huomioon annettavien tietojen määrä. Laiminlyöntimaksu määrätään täysin sadoin euroin ja alin mahdollinen laiminlyöntimaksu on siten 100 euroa.⁶⁹ Tiedonantovelvollisuutensa laiminlyönyt voidaan myös poistaa ennakkoperintärekisteristä⁷⁰. Ennen poistamista rekisteriin merkitylle lähetetään kuulemiskirje ja annetaan tilaisuus korjata laiminlyönnit.⁷¹

Työn tilaajan on lisäksi noudatettava tilaajavastuulakia. Tilajavastuulain 5 §:n mukaan tilaajan on selvitettävä, että hänen sopimuskumppaninsa täyttävät sopimuspuolina ja työnantajina lakisääteiset velvoitteensa. Tilajajan on pyydettävä sopimuskumppaniltaan selvitys mm. siitä onko yritys merkitty Verohallinnon rekistereihin sekä todistukset verojen maksamisesta ja eläkevakuutusmaksujen suorittamisesta. Tilajajan laiminlyödessä selvitysvastuullisuutensa, voidaan hänelle määrätä asiasta laiminlyöntimaksu.

3.2.1. Urakkatietojen ilmoittaminen

Verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n mukaan rakentamispalvelun tilaajan on toimitettava kuukausittain Verohallinnolle verovalvontaa varten tarpeelliset yksilöinti- ja yhteystiedot niistä yrityksistä, jotka suorittavat tilaajalle arvonlisäverolain (1501/1993) 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua rakentamispalvelua taikka rakennustelineiden pystytys- tai purkutyötä tai jotka vuokraavat tilaajalle työvoimaa edellä mainittuihin tarkoituksiin. Lisäksi tiedot on toimitettava tiedoksiannon lajista, kestosta ja työmaan sijainnista sekä tilaajan näille yrityksille maksamista vastikkeista. Arvonlisäverolain 31 §:n mukaan rakentamispalveluja ovat kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen. Rakentamiseen kiinteästi kuuluvien rakennuksen yleistä käyttöä palvelevien varusteiden ja laitteiden kuten hissien ja ilmanvaihto- tai hälytysjärjestelmien sekä muiden vastaavien järjestelmien asentaminen ja huoltaminen on rakentamispalvelua⁷².

⁶⁹ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 8.1.

⁷⁰ Verohallinto 2010: Ennakkoperintärekisteri on Verohallinnon ylläpitämä rekisteri, johon merkitsemisen on tarkoitus osoittaa, ettei suorituksen maksajan tarvitse tehdä maksuista ennakonpidätystä vaan rekisteriin merkitty toimija huolehtii ennakkoverojen maksamisesta itse.

⁷¹ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 8.4.

⁷² Verohallinnon ohje A51/200/2016: 2.2.1.

Urakkatietojen osalta tiedonantovelvollisia ovat rakentamispalvelua tilaavat tahot. Rakennuttaja on aina tiedonantovelvollinen tilaaja ostamastaan rakentamispalvelusta. Lisäksi tilaajana voivat toimia myös pääurakoitsija, sivu-urakoitsija tai aliurakoitsija. On siis huomattava, että alihankintaketjussa kukin tilaaja on omalta osaltaan tiedonantovelvollinen aliurakoitsijoistaan, joten jokainen urakoitsija ilmoittaa tiedot ostamistaan urakoista ja vuokratyövoiman käytöstä itse Verohallinnolle. Tämä tarkoittaa, että samalta työmaalta saatetaan antaa useita ilmoituksia eri tiedonantovelvollisten tahojen toimesta.⁷³ Aliurakoitsijana työmaalla toimiva yritys ei ole tiedonantovelvollinen urakkatietojen osalta, jos hän ei ole tilannut rakentamistyötä keneltäkään. Aliurakoitsijan on kuitenkin ilmoitettava omat työntekijätietonsa työmaan päätoteuttajalle.⁷⁴ Työn tilaaja on tiedonantovelvollinen urakasta niissäkin tilanteissa, joissa urakan maksajana olisi esimerkiksi vakuutusyhtiö.

Myös ulkomailla toimiva yritys on tiedonantovelvollinen silloin, kun yritys tilaa Suomessa tehtävää rakentamistyötä. Ulkomaalaisen yrityksen osalta ratkaisevaa tiedonantovelvollisuuden syntymisessä on se, missä rakentamistyötä tehdään. Tiedonantovelvollisuus on myös silloin, kun työtä tilataan samaan konserniin kuuluvalta yhtiöltä, mikäli tilaaja ja työnsuorittaja toimivat eri y-tunnuksella.⁷⁵ Luonnollinen henkilö voi olla urakkatietojen ilmoittamisen piirissä silloin, kun rakentaminen liittyy hänen harjoittamaansa yritystoimintaan, esimerkiksi yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan rakennuttaessa liikkeelleen toimitilaa tai maataloudenharjoittajan rakennuttaessa uuden navetan.⁷⁶ Metsätalouden harjoittajan ilmoittaessa metsätalouden piiriin kuuluvaa rakentamista sen sijaan sovelletaan aina yksityishenkilön tiedonantovelvollisuudesta annettuja ohjeita, koska metsätalouden tulonlähde on tuloverolain mukaan verotettavaa tuloa. Joten metsätalouteen liittyvä rakentaminen tarvitsee ilmoittaa vain, jos se edellyttää rakennuslupaa.⁷⁷

Urakkailmoitusta ei tarvitse antaa muista rakennusalan palveluista kuin arvonlisäverolain mukaisista rakentamispalveluista. Siten erikseen hankittuna suunnittelu ja valvonta

⁷³ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 2.1.

⁷⁴ Verohallinto 2014g.

⁷⁵ Y-tunnuksella eli yritystunnuksella tarkoitetaan yrityksen yksilöivää tunnusta, jonka viranomainen on yritykselle myöntänyt.

⁷⁶ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 2.1.

⁷⁷ Verohallinto 2014b.

eivät kuulu tiedonantovelvollisuuden piiriin. Jos suunnittelu kuuluu urakkasopimukseen, myös suunnittelu kuuluu tiedonantovelvollisuuden piiriin. Tiedonantovelvollisuutta ei ole silloinkaan kun ostetaan rakennusmateriaaleja tai rakennusalan yritys ostaa alihankintana muita palveluja kuin rakentamispalveluja eli esimerkiksi työterveyshuoltoon liittyviä palveluja. Erityistä toimintaa palvelevien laitteiden asentaminen ja korjaaminen ei ole rakentamispalvelua, koska erityistä toimintaa palvelevia koneita, laitteita ja kalusteita ei pidetä osana kiinteistöä. Erityistä toimintaa palvelevana laitteena pidetään esimerkiksi elintarvikeliikkeissä olevia kylmälaitteita. Myös kiinteistönhoito ja niihin liittyvät huoltotyöt jäävät tiedonantovelvollisuuden ulkopuolelle.⁷⁸

Tiedonantovelvollisuus urakkatiedoista on arvonlisäverolain mukaisista rakentamistöistä. Esimerkiksi seuraavat rakentamiseen liittyvät työt ovat arvonlisäverolain mukaan rakentamispalvelua: Talonrakennustyöhön liittyvä uudisrakentaminen, rakennuspaikan valmistelutyöt, rakennusten purku ja rakennussiivous, rakennuksiin kiinteästi kuuluvien varusteiden asentaminen ja huolto, rakennusasennus eli esimerkiksi LVI- ja kattotyöt sekä rakentamisen viimeistelytyöt kuten maalaus ja lasitus. Talonrakennustyön lisäksi tiedonantovelvollisuuden piiriin kuuluvat verkostojen ja kulkuyhteyksien rakentaminen eli esimerkiksi tiet, rautatiet ja vesi-, lämpö- tai sähköverkot.⁷⁹

Verohallinnon päätöksen rakentamiseen liittyvästä tiedonantovelvollisuudesta (171/2016) 2 §:n mukaan tilaajan on annettava tiedot, jos sopimuksen yhteenlaskettu kokonaisarvo ilman arvonlisäveroa ylittää 15 000 euroa. Tiedot voidaan antaa joko työmaakohtaisesti tai sopimuskohtaisesti. Riippumatta siitä, ilmoitetaanko työmaa- vai sopimuskohtaisesti, alkaa tiedonantovelvollisuus siinä vaiheessa kun urakkasopimukseen perustuva arvo ylittää 15 000 euroa. Vaikka työmaakohtainen laskutettu arvo jää alle 15 000 euron, tulee ilmoitus antaa jokaiselta työmaalta, jos niiden yhteenlaskettu arvo ylittää 15 000 euron raja-arvon ja erilliset työmaat kuuluvat saman urakkasopimuksen piiriin.

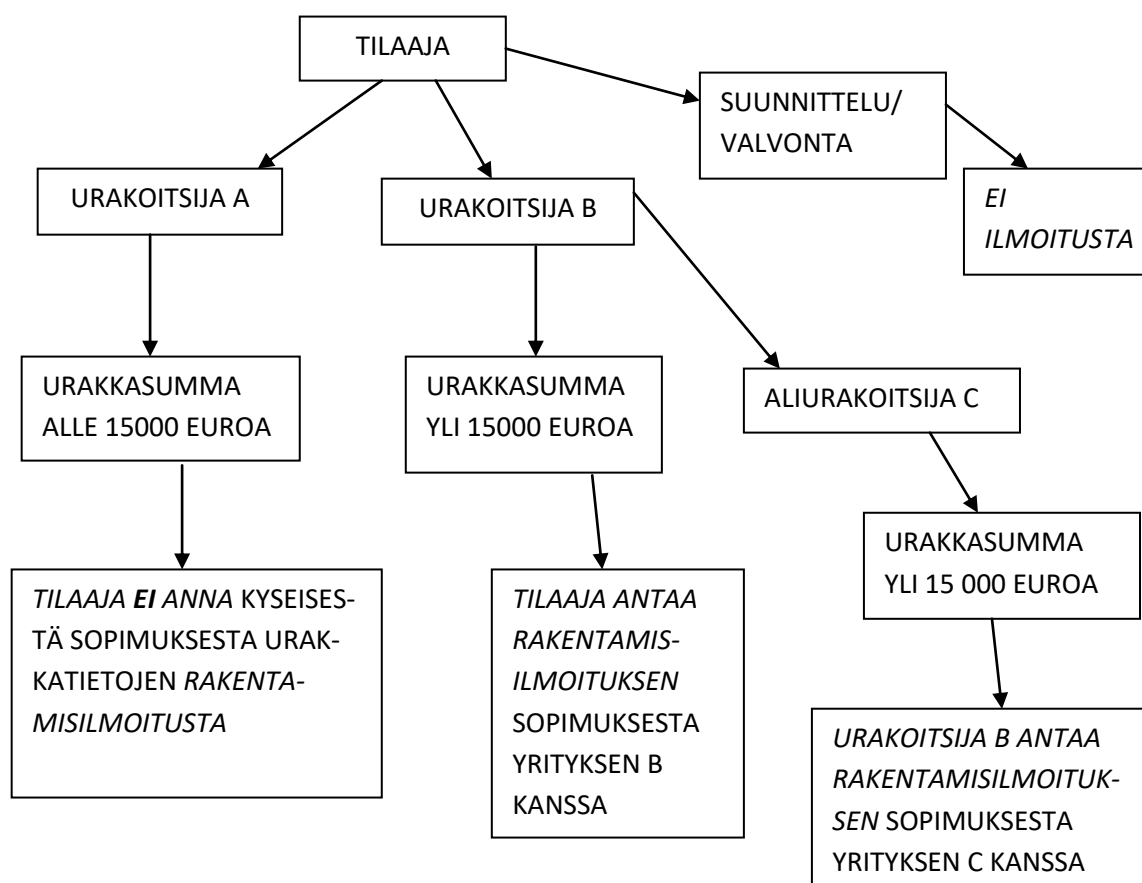
Urakkatiedot tulee ilmoittaa silloin, kun sopimuksen arvo ilman arvonlisäveroa ylittää 15000 euroa. Urakkailmoitus on siis annettava silloinkin, jos työtä tehdään useilla eri työmailla ja yksittäisten työmaiden osuus kokonaisurakkasummasta alittaa 15000 euroa,

⁷⁸ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 2.3.

⁷⁹ Verohallinto 2015.

jos kaikki työmaat kuuluvat samaan urakkasopimukseen. Sama yritys voi toimia useilla työmailla joko samalla urakkasopimuksella tai jokaisesta työmaasta voi olla oma urakkasopimuksensa. Jos jokaisesta työmaasta on oma sopimuksensa, niitä tarkastellaan erikseen ja siten myös raja-arvo määräytyy jokaiselle työmaalle itsenäisesti muista työmaista riippumatta. Jos ennalta sovittua kirjallista urakkasopimusta ei ole, vaan työn tekijä laskuttaa tilaajaa tehdystä työstä tuntiveloituksella, tulevat tuntilaskutukset tiedonantomenettelyn piiriin, jos tehty työ ylittää 15 000 euroa⁸⁰.

Kuvio 1. Urakkatietojen ilmoittaminen.



Kuvion tarkoituksena on selventää tilanteita, milloin tilaaja on velvollinen antamaan urakkatietojen rakentamisilmoituksen tilaamastaan urakasta. Tilaaja voi kuvion mukaisesti olla myös joku urakoitsijoista, mikäli tämä on tilannut työtä yli 15 000 euron sopimuksella joltain toiselta yritykseltä. Tilaaja voi olla myös velvollinen ilmoittamaan

⁸⁰ Verohallinto 2014f.

työmaalta vain jotkut urakoitsijat, mikäli jonkun kanssa tehdyn sopimuksen arvo alittaa tämän 15 000 euron raja-arvon.

Jos 15000 euroa ylittyy vasta työn aikana, tiedonantovelvollisuus alkaa siinä vaiheessa, kun raja-arvon ylittyminen tulee tiedonantovelvollisen tietoon. Tietoja ei kuitenkaan tarvitse antaa takautuvasti urakan aikaisemmista vaiheista.⁸¹ Jos raja-arvon ylittyminen tulee tilaajan tietoon myöhemmin, annetaan ilmoitukset vain niistä suorituksista, jotka maksetaan tämän tiedon jälkeen. Urakan kokonaissummassa huomioidaan kuitenkin myös aikaisemmin maksetut suoritukset siten, että kokonaissummana ilmoitetaan koko urakan arvo. Urakkailmoitus annetaan vain niiltä kuukausilta kun urakoitsija laskuttaa tilaajaa, joten vaikka ilmoitus on annettava kuukausittain, ei jokaiselta kuukaudelta ole välttämättä tarpeen antaa ilmoitusta, esimerkiksi jos urakka alkaa helmikuussa ja laskutusta tapahtuu huhtikuussa ja kesäkuussa, tarvitsee ilmoitukset antaa vain näiltä kolmelta kuukaudelta. Viimeinen urakkailmoitus annetaan siltä kuukaudelta, jona urakoitsija laskuttaa viimeisen kerran.⁸²

Rakentamiseen liittyvästä tiedonantovelvollisuudesta annetun Verohallinnon päätöksen 2 §:n mukaan tiedot on annettava kuukausittain siten, että ilmoitukset annetaan siltä kuukaudelta, jonka aikana työ on aloitettu sekä niiltä kuukausilta, joilta urakoitsija laskuttaa urakkasopimuksen perusteella. Ensimmäinen urakkatietojen rakentamisilmoitus on annettava ennen työn aloittamista vain siinä tapauksessa, että urakkasopimuksen perusteella laskutetaan ennakkomaksu ennen työn aloittamista. Tiedot on annettava viimeistään kohdekuukautta toiseksi seuraavan kuukauden viidentenä päivänä, joten mikäli urakkasopimuksen perusteella laskutetaan esimerkiksi heinäkuussa, on ilmoitus annettava viimeistään syyskuun viidentenä päivänä. Aikaisemmin urakkatietojen ilmoitus oli annettava jokaiselta kuukaudelta riippumatta siitä laskutettiin urakan perusteella. Silloin niiltä kuukausilta annettiin ei-toimintaa-ilmoitus, joiden aikana ei tapahtunut urakkasopimuksen perusteella laskutusta.

Ilmoitus oli aikaisemmin tehtävä työmaakohtaisesti, vaikka tiedonantovelvollisuus määräytyikin sopimuksen arvon mukaan. Vuodesta 2016 lähtien urakkatiedot on saanut ilmoittaa sopimuskohteisesti. Tiedonantovelvollisen on kuitenkin Verohallinnon pyyn-

⁸¹ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 2.4.

⁸² Verohallinnon ohje A51/200/2016: 2.7.

nöstä selvitettävä sopimuksen sisältö. Tiedonantovelvollinen saa siis tällä hetkellä päättää ilmoittaako tiedot sopimus- vai työmaakohtaisesti aikaisemman työmaakohtaisen ilmoittamisen sijaan.⁸³ Jos urakalla on useampi maksaja, mutta kyseessä on yksi sopimuskokonaisuus, jokaisella tilaajalla on tiedonantovelvollisuus omasta osuudestaan urakkasummasta, jos sopimuksen arvo ylittää 15 000 euron raja-arvon.⁸⁴

Urakkailmoitus kohdistetaan samalle kuukaudelle, jolta urakasta aiheutuva suoritettava ja vähennettävä arvonlisävero ilmoitetaan veroilmoituksella oma-aloitteisista veroista. Ilmoitus voidaan siten antaa joko suorite-, laskutus- tai maksuperusteella. Jos tilaaja käyttää suoriteperustetta, ilmoitetaan urakkatiedot siltä kuukaudelta kun urakoitsija on suorittanut urakan tai sen osan ja tilaaja on sen vastaanottanut. Jos urakoitsija soveltaa laskutusperustetta, ilmoitus annetaan siltä kuukaudelta kun urakoitsija on antanut tilaajalle urakasta laskun. Liikevaihdoltaan pienemmät yritykset kirjaavat liiketapahtumat usein maksuperusteisesti, jolloin myös urakkatietojen ilmoitus annetaan siltä kuukaudesta kun lasku on maksettu.⁸⁵

Rakentamiseen liittyvästä tiedonantovelvollisuudesta annetun Verohallinnon päätöksen 2 §:n mukaan tiedonantovelvollisen tilaajan on ilmoitettava työmaan tai sopimuksen yksilöintitiedot, urakoitsijaa ja tiedonantovelvollista koskevat yksilöintitiedot sekä näiden yhteyshenkilöt yhteystietoineen, urakan laskutettu määrä tai maksettu määrä ilmoitusjakson aikana, sopimuksen mukainen urakkasumma, tieto siitä, onko kyseessä urakointi, työvoiman vuokraus vai jatkuvaluontoinen kunnossapitotyö, sopimuksen mukainen urakan alku- sekä loppupäivämäärä sekä tieto siitä, sovelletaanko urakkaan arvonlisäverolain 8 c §:n käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta, jolla tarkoitetaan sitä, että rakentamispalvelujen myynnistä arvonlisäverovelvollinen on myyjän sijaan ostaja, mikäli ostaja on rakennuslalla toimiva elinkeinonharjoittaja.

Esimerkiksi asunto-osakeyhtiön tilatessa rakennusurakan yhdeltä yritykseltä A, joka käyttää aliurakoitsijoina sekä muita yrityksiä että itsenäisiä työnsuorittajia tiedonantovelvollisuus urakkatietojen osalta on asunto-osakeyhtiöllä tilaajana siitä summasta, mitä asunto-osakeyhtiöltä laskutetaan, mikäli urakkasumma ylittää ilman arvonlisäveroa

⁸³ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 2.6.

⁸⁴ Verohallinto 2014g.

⁸⁵ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 2.8.

15000 euron raja-arvon. Asunto-osakeyhtiö ilmoittaa vain ne summat, mitä asunto-osakeyhtiöltä laskutetaan ja antaa ilmoitukset silloin kun työmaa alkaa ja sen jälkeen jokaiselta sellaiselta kuukaudelta kun laskutusta tapahtuu. Yritys A ilmoittaa itse tilaamansa urakat, jos niiden arvo ylittää 15000 euron rajan, joten mikäli yritys A ei maksa yhdellekään aliurakoitsijalle yli tuon rajan ei yritys A:n tarvitse ilmoittaa urakkatietoja kyseiseltä työmaalta. Jos jokin aliurakoitsija laskuttaa yritys A:ta yli raja-arvon, on yritys A:n annettava urakkatietojen ilmoitus silloin kun urakka alkaa ja jokaiselta kuukaudelta kun aliurakoitsijana toimiva yritys laskuttaa. Urakkatietojen ilmoittamisen kannalta ratkaisevaa on siis se ylittääkö yksittäisen urakkasopimuksen arvo 15000 euron rajan. Yritys A:n aliurakoitsijoiden ei tarvitse antaa urakkatietojen ilmoitusta elleivät he osta rakennuspalvelua kyseiselle työmaalle, vaan toimivat ketjun viimeisenä toimijana.

3.2.2. Työntekijätietojen ilmoittaminen

Työturvallisuuslain 7 §:ssä tarkoitetun yhteisen rakennustyömaan pääurakoitsijan tai muun päätoteuttajan on annettava kuukausittain Verohallinnolle tarpeelliset yksilöinti- ja yhteystiedot yhteisellä työmaalla työskentelevistä työntekijöistä ja itsenäisistä työnsuorittajista sekä työnantajista ja vuokratyöntekijöistä. Lisäksi tulee antaa tiedot työnantajan kotivaltioista, työ- ja toimeksiantosuhteen laadusta sekä työskentelyä ja Suomessa oleskelua samoin kuin vakuuttamista koskevat tiedot. Yhteisellä työmaalla toimivan yrityksen on toimitettava työmaan pääurakoitsijalle tai muulle päätoteuttajalle työmaalla työskentelevistä työntekijöistään edellä mainitut tiedot. Jos työmaalla ei ole pääurakoitsijaa tai muuta päätoteuttajaa, velvollisuus työntekijätietojen ilmoittamisesta on rakennuttajalla. (Verotusmenettelylaki 3:15b.)

Rakennustyön turvallisuudesta annetun valtioneuvoston asetuksen (205/2009) 2 §:n mukaan päätoteuttajalla tarkoitetaan rakennuttajan nimeämää pääurakoitsijaa tai pääasiallista määräysvaltaa käyttävää työnantajaa tai sellaisen puuttuessa rakennuttajaa itseään. Saman pykälän mukaan yhteisellä työmaalla tarkoitetaan työpaikkaa, jolla tehdään rakentamistyötä ja jolla samanaikaisesti tai peräkkäin toimii useampi kuin yksi työnantaja tai itsenäinen työnsuorittaja. Yhteisen työmaan muodostumisen kannalta määräävää on ainoastaan se, että rakentamistyötä suorittaa vähintään kaksi eri yritystä. Vaikka työmaan alkaessa siellä toimisi vain yksi työnantaja, on työntekijätiedot annettava ensimmäisen työnantajan työn aloittamiskuukaudesta lähtien, jos kyseinen työmaa on

suunniteltu tehtäväksi useamman kuin yhden työnantajan toimesta.⁸⁶ Yritysten tiedonantovelvollisuus määräytyy myös omakotityömaalla urakkailmoitusten ja työntekijäilmoitusten tiedonantovelvollisuuden perusteiden mukaisesti, joten pää toteuttajaksi nimetty talotehdas tai rakennusliike on tiedonantovelvollinen kaikista työntekijöistä yhteiseksi rakennustyömaaksi muodostuneella omakotityömaalla.⁸⁷

Yhteistä rakennustyömaata ei muodostu tilanteissa, jossa on rakennuttaja nimeää valvojan työtä varten tai suunnittelija käy valvomassa työtä. Yhteistä työmaata ei myöskään muodostu silloin, jos rakennuttajan oma työntekijä ohjaa työn tekoa ilman, että osallistuu rakentamistyöhön tai esimerkiksi kaivuutyöhön maansiirtotyömaalla. Sen sijaan tilanteessa, jossa rakennustyömaalla on yksi urakoitsija, joka käyttää vuokratyöntekijöitä, muodostuu yhteinen työmaa, koska työmaalla työskentelee useampi kuin yksi työnantaja tai itsenäinen työnsuorittaja. Maantieteellisesti eri paikoissa sijaitsevat työmaat voivat olla yhteinen työmaa, jos kaikki urakat kuuluvat samaan urakkasopimukseen.⁸⁸

Urakkailmoituksen perusteena oleva arvonlisäverolaissa määritelty rakentamispalvelun käsite eroaa merkittävästi siitä, millä perusteella työntekijätiedot on ilmoitettava. Työntekijätietojen ilmoittamisen taustalla on valtioneuvoston asetus rakennustyön turvallisuudesta, jonka soveltamisalaan kuuluu kaikki rakentamiseen liittyvä toiminta. Työntekijätietojen osalta rakentamistyön käsitettä on tulkittava varsin laaja-alaisesti ja tiedot on annettava aina, jos rakennustyömaalla kaksi työnantajaa tai itsenäistä työnsuorittajaa tekee rakennustyötä. Ainoastaan prosessin käynnissä pitämiseen liittyvät kunnossapitotyöt on rajattu pois työntekijätietojen ilmoittamisen piiristä, joten esimerkiksi teollisten tuotantolaitosten koneisiin ja laitteisiin kohdistuvat kunnossapitotyöt eivät ole rakennustyötä.⁸⁹

Verotusmenettelylain mukaan Verohallinto voi päätöksellään rajoittaa tietojen antamista tilanteissa, joiden merkitys on verovalvonnallisesti vähäinen, joten tietoja ei tarvitse antaa, jos työmaakohtaisen hankkeen kokonaisarvo ilman arvonlisäveroa jää alle 15000 euron. Kokonaisarvoa laskettaessa otetaan huomioon vain rakennuttajan ulkopuolisilta tilaamien urakoiden arvo. Jos ulkopuoliselta tilatun urakan arvo ylittää 15000 euroa,

⁸⁶ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 3.2.1.

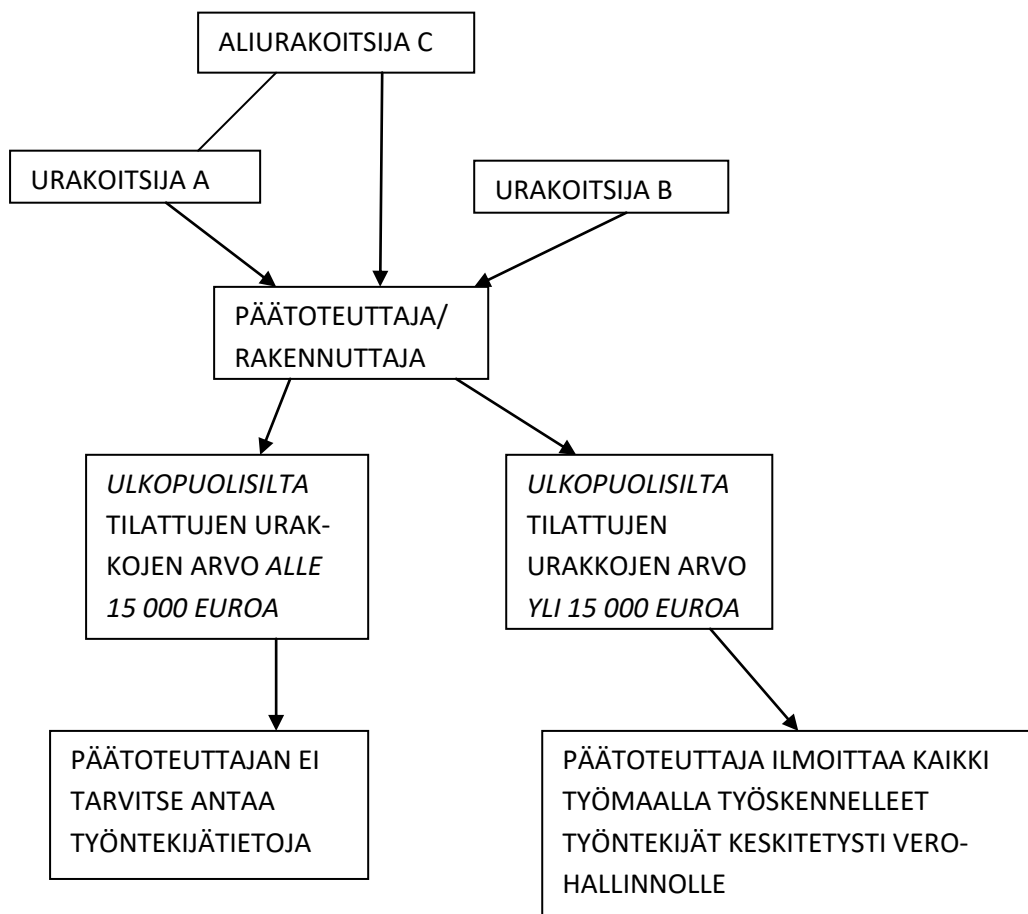
⁸⁷ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 4.5.

⁸⁸ Verohallinto 2014e.

⁸⁹ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 3.2.

tiedonantovelvollisuuden piirissä ovat ulkopuolisen urakoitsijan työntekijöiden lisäksi myös rakennuttajan omat työntekijät. Jos kokonaisarvo ylittää 15000 euroa, päätoteuttajan tai rakennuttajan on ilmoitettava tiedonantovelvollisuuden alkamisesta muille työmaalla toimiville työnantajille, jotta nämä tietävät ilmoittaa tiedot päätoteuttajalle.⁹⁰

Kuvio 2. Työntekijätietojen ilmoittaminen.



Kuvion tarkoituksena on selventää työntekijätietojen ilmoittamismenettelyä. Kuvion mukaisesti päätoteuttajalla tai tämän puuttuessa rakennuttajalla on velvollisuus antaa keskitetysti työntekijätiedot kaikista työmaalla työskentelevistä työntekijöistä riippumatta siitä, minkä yrityksen palveluksessa työntekijät toimivat. Jokaisen työmaalla toimivan yrityksen on siten toimitettava työntekijätiedot omista työntekijöistään työmaan päätoteuttajalle tai tämän puuttuessa rakennuttajalle. Mikäli päätoteuttaja toimii työ-

⁹⁰ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 3.5.

maalla yksin tai ulkopuolisille maksettujen summien arvo jää alle 15 000 euron, ei kyseiseltä työmaalta tarvitse antaa työntekijätietoja. Sen sijaan päätoteuttajan on annettava tiedot myös omista työntekijöistään mikäli kyseinen summa ylittää 15 000 euroa.

Päätoteuttajalla on velvollisuus antaa kuukausittain työntekijäilmoitus Verohallinnolle. Työntekijäilmoituksella ilmoitetaan henkilöt, joilla on velvollisuus pitää työmaalla kuvallista tunnistekorttia ja joiden on oltava merkittynä työntekijäluettelolle. Työntekijäluettelolla tarkoitetaan luetteloa, joka päätoteuttajan tulee työturvallisuuslain 52 b §:n mukaan pitää yhteisellä työmaalla työskentelevistä henkilöistä. Työntekijäilmoituksella ilmoitetaan kaikki kyseisen kuukauden aikana yhteisellä työmaalla työskennelleet henkilöt, vaikka työntekijä olisi ollut työmaalla vain yhden päivän aikana. Vastaavasti sellaisia työntekijöitä ei saa ilmoittaa työntekijäilmoituksella, jotka eivät kyseisen kuukauden aikana ole työmaalla vielä aloittaneet tai ovat jo työskentelyn siellä lopettaneet taikka ovat muuten väliaikaisesti koko kuukauden poissa työmaalta.⁹¹

Päätoteuttaja on vastuussa työntekijätietojen ilmoittamisesta Verohallinnolle, mutta päätoteuttaja voi vapautua vastuusta ilmoittamalla työnantajan laiminlyönnistä Verohallinnolle siinä tapauksessa, että työnantaja jättää antamatta jotakin työntekijää tai itsenäinen työnsuorittaja itseään koskevat tiedot osittain tai kokonaan päätoteuttajalle. Laiminlyöntimaksua ei määrätä päätoteuttajalle siinä tapauksessa, että tiedoissa on työnantajasta tai itsenäisestä työnsuorittajasta johtuvasta syystä puute tai virhe, josta päätoteuttajan ei kohtuudella voida edellyttää tienneen.⁹²

Päätoteuttajan tiedonantovelvollisuus koskee kaikkia yhteisellä rakennustyömaalla työskenteleviä, vaikka henkilö ei konkreettista rakentamistyötä tekisikään, joten esimerkiksi työmaalla työskentelevät toimistotyöntekijät, siivoojat, työnjohtoon kuuluvat henkilöt sekä vartijat on ilmoitettava työntekijäilmoituksella. Jos rakennustyön tekemisaluetta ei voida rajata alueen muusta toiminnasta, tiedot ilmoitetaan vain niistä henkilöistä, jotka osallistuvat rakennustyöhön. Työmaalla työskentelevät opiskelijat ja harjoittelijat ilmoitetaan työntekijäilmoituksella kuten muutkin työsuhteiset työntekijät, jos opiskelija on tehnyt työsopimuksen yrityksen kanssa. Jos opiskelijalla ei ole työsuhdetta

⁹¹ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 3.2.5.

⁹² Verohallinnon ohje A51/200/2016: 8.2.

eikä opiskelijalle makseta palkkaa tai muuta korvausta, opiskelijan työnantajana ilmoitetaan oppilaitos ja työsuhteen laatuna harjoittelija.⁹³

Jokaisen yhteisellä rakennustyömaalla toimivan yrityksen on toimitettava päätoteuttajalle tiedot omista työmaalla työskentelevistä työntekijöistään. Myös itsenäinen työnsuorittaja on velvollinen toimittamaan tiedot omalta osaltaan. Työnantajan on annettava tiedot päätoteuttajalle ennen työskentelyn aloittamista. Työskentelyn aikana muuttuneet tiedot on ilmoitettava päätoteuttajalle välittömästi, jotta päätoteuttaja voi ilmoittaa oikeat tiedot Verohallinnolle. Jos päätoteuttaja kerää tiedot suoraan työntekijöiltä, työnantajan on varmistettava, että työntekijä on ilmoittanut samat tiedot työnantajalle ja päätoteuttajalle. Työskentelyajan pitää olla todenmukainen tai jos sitä ei voida työskentelyn alkaessa tietää, on oikea tieto ilmoitettava päätoteuttajalle välittömästi, kun kesto on tiedossa.⁹⁴

Työmaalle tavaraa kuljettavia henkilöitä ei pidetä rakennustyömaalla työskentelevinä, joten kuljettajista ei tarvitse antaa työntekijäilmoitusta ellei kuljettaja osallistu työmaalla työntekoon muualla kuin auton lavalla tai sen välittömässä läheisyydessä. Elementtien kuljettajan katsotaan työskentelevän työmaalla, jos hän purkaa lastin muualle kuin varastopaikkaan tai osallistuu itse asennustyöhön. Betonipumppuauton kuljettajan katsotaan työskentelevän työmaalla, jos hän ryhtyy pumppaamaan betonia kohteeseen.⁹⁵ Esitettyä tavaraa tilapäisesti kuljettavien henkilöiden merkitsemiselle työntekijäluetteloon ei kuitenkaan ole, joten halutessaan myös kuljettajat saa ilmoittaa työntekijätietojen ilmoituksella Verohallinnolle⁹⁶. Jos rakennustyömaan sisällä suoritetaan materiaalin kuljetusta, kuormausta tai purkua, kuljetus katsotaan rakentamistyöksi, joten työntekijätiedot on sisäisistä kuljetuksista ilmoitettava. Vain silloin, jos kyse on tavarankuljetuksesta työmaalle tai poisviennistä työmaalta, ei työntekijätietoja tarvitse toimittaa.⁹⁷ Vuonna 2015 työntekijäilmoituksilla annettiin tietoja yhteensä noin 260 000 työntekijästä.⁹⁸

Kuljettajien lisäksi yhteisellä työmaalla ei katsota työskentelevän viranomaisten eikä vierailijoiden, jotka eivät työskentele työmaalla rakennuttajan tai urakoitsijoiden tekemän sopimuksen perusteella. Vierailijoiksi katsotaan sellaiset henkilöt, jotka eivät osal-

⁹³ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 3.3.

⁹⁴ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 3.2.6.

⁹⁵ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 3.4.

⁹⁶ Työsuojeluhallinto 2014.

⁹⁷ Verohallinto 2014e.

⁹⁸ Verohallinto 2017d.

listu rakennustyöhön. Lisäksi tiedonantovelvollisuutta on rajattu sellaisissa tilanteissa, joissa rakennustyön tekemisen aluetta ei voi rajata alueen päivittäistoiminnasta, esimerkiksi kouluissa ja sairaaloissa henkilökunnasta. Rajaamattomalta yhteiseltä työmaalta ilmoitetaan vain rakennustyöhön osallistuvat työntekijät. Sellaisilla henkilöillä, joiden ei katsota työskentelevän yhteisellä työmaalla, ei tarvitse olla veronumeroa eikä kuvallista henkilötunnistetta.⁹⁹ Työmaalla, jossa rakennusta tai sen osaa rakennetaan tai korjataan rakennuttajana olevan yksityishenkilön omaan käyttöön, ei edellytetä kuvallisen henkilötunnisteen käyttöä. Pää toteuttajana olevan rakennusliikkeen tai talotoimittajan on kuitenkin toimitettava työntekijätiedot Verohallinnolle kuukausittain.¹⁰⁰

Esimerkiksi asunto-osakeyhtiön tilatessa rakennusurakan yhdeltä yritykseltä A, joka käyttää aliurakoitsijoina sekä muita yrityksiä että itsenäisiä työnsuorittajia tiedonantovelvollisuus työntekijätietojen osalta on yrityksellä A, mikäli tämä on nimetty päätoteuttajaksi. Jos päätoteuttajaa ei ole työmaalle nimetty, tiedonantovelvollisuus on urakan tilanneella asunto-osakeyhtiöllä. Pää toteuttaja A ilmoittaa työntekijätietoina kaikki omat työntekijänsä sekä kaikki aliurakoitsijoiden työntekijät kuukausittain siten, että jokainen työmaalla kyseisen kuukauden aikana työskennellyt henkilö tulee ilmoittaa. Työntekijätiedot ilmoitetaan kuukausittain niiltä kuukausilta kun työmaalla työskentelee yksikin työntekijä. Aliurakoitsijoina toimivat yritykset eivät ilmoita suoraan Verohallinnolle työntekijätietojenkaan osalta mitään, vaan aliurakoitsijoiden on ilmoitettava työntekijätietonsa päätoteuttajalle, joka ilmoittaa tiedot työntekijöistä keskitetysti kaikkien yritysten työntekijöistä. Jos työmaalla työskentelisi vain yrityksen A työntekijöitä, ei työntekijätietoja tarvitsisi ilmoittaa, koska tässä tilanteessa ei muodostuisi yhteistä rakennustyömaata, joten rakennusurakan kokonaissummasta riippumatta tiedonantovelvollisuutta työntekijätietojen osalta ei ole.

⁹⁹ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 3.4.

¹⁰⁰ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 4.5.

3.3. Kotitalouksien ilmoitusvelvollisuus

Verotusmenettelylain 15 d §:n mukaan rakennuttajana olevan luonnollisen henkilön, jonka lukuun rakennusta tai sen osaa rakennetaan tai korjataan taikka maapohjaan kohdistuvaa työtä suoritetaan, on silloin, kun rakennustyö ei liity hänen harjoittamaansa yritystoimintaan, toimitettava Verohallinnolle verovalvontaa varten tarpeelliset tiedot rakentamistyön suorittaneista työntekijöistä ja yrityksistä yksilöinti- ja yhteystietoineen. Lisäksi luonnollisen henkilön on toimitettava tiedot maksamistaan palkoista ja muista vastikkeista. Tiedonantovelvollisuus koskee vain sellaista rakentamista, johon on maankäyttö- ja rakennuslain (132/1999) mukaan haettava rakennuslupaa.

Yksityishenkilön on ilmoitettava kaikki rakennusluvan alaiset työt, mutta tiedonantovelvollisuuden syntymiselle ei ole samanlaista euromääräistä alarajaa kuin yritysten menettelyssä. Tiedot tarvitsee toimittaa Verohallinnolle ainoastaan rakennusluvan alaisista töistä, joten ainoastaan toimenpide- tai purkamislupaa edellyttäneitä töitä ei tarvitse ilmoittaa. Myös ilmoituksenvaraiset rakennustyöt on rajattu ilmoitusmenettelyn ulkopuolelle. Tiedot annetaan kaikista rakennusluvan alaisista töistä riippumatta siitä, onko ne tehty omakotikiinteistölle, vapaa-ajan kiinteistöllä tai osakkaan omistamassa kerrostalohuoneistossa. Kerrostalohuoneistoihin tehtäviin muutostöihin asunto-osakeyhtiö hakee rakennusluvan osakkaan puolesta, mutta huoneiston omistava henkilö on tiedonantovelvollinen taho työn tilaajana. Rakennusluvan alaisista töistä on annettava tieto siinäkin tapauksessa, että työstä ei ole maksettu suorituksia, esimerkiksi työ on tehty talkootyönä.¹⁰¹

Maankäyttö- ja rakennuslain 125 §:n mukaan rakennuksen rakentamiseen on oltava lupa. Rakennuslupa tarvitaan myös sellaiseen korjaus- ja muutostyöhön, joka on verrattavissa rakennuksen rakentamiseen, sekä rakennuksen laajentamiseen tai sen kerrosalaan laskettavan tilan lisäämiseen. Rakennusluvan alaisia ovat myös työt, joilla on vaikutusta rakennuksen energiatehokkuuteen tai rakennuksen käyttäjien turvallisuuteen tai terveydellisiin oloihin. Myös rakennuksen tai sen osan käyttötarkoituksen olennaista muuttamista varten tarvitaan rakennuslupa. Rakennusluvan myöntää kunkin kunnan oma rakennusvalvontaviranomainen ja rakennusluvan alaiset työt saattavat vaihdella kunnit-

¹⁰¹ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 4.1.

tain¹⁰². Maankäyttö- ja rakennuslaki antaa rakennusluvan myöntämiselle raamit, mutta kukin kunta soveltaa lain säännöksiä omalla tavallaan, josta johtuen rakennusluvan myöntämisen edellytykset saattavat hieman poiketa toisistaan eri paikkakunnilla.

Rakennuttajana toimivan kotitalouden on annettava tiedot rakennustyön suorittaneista yrityksistä ja näille maksetuista suorituksista. Kotitalouden ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa näiden yritysten työntekijöitä. Sen sijaan, jos rakennuttaja on itse palkannut työntekijän, työntekijätiedot ilmoitetaan samoin kuin työntekijöille maksetut palkat ja muut vastikkeet. Talkootyöstä ja ennen lain voimaantuloa tehdyistä rakennustöistä ilmoitetaan ainoastaan rakennuskohdetta koskevat tiedot ja tieto siitä, ettei palkkoja tai muita vastikkeitä ole maksettu ollenkaan tai lain voimaantulon jälkeen.¹⁰³ Kotitalous voi antaa tiedot Verohallinnolle joko paperilomakkeella tai sähköisesti verkkolomakkeella¹⁰⁴.

Verotusmenettelylain 15 d §:n mukaan rakennuttajan on annettava tiedot Verohallinnolle ennen maankäyttö- ja rakennuslaissa tarkoitettua rakennuksen käyttöönottoa edeltävää loppukatselmusta. Katselmuksen yhteydessä rakennuttajan on esitettävä rakennusvalvontaviranomaiselle Verohallinnon antama todistus tiedonantovelvollisuuden täyttämisestä. Jos loppukatselmus toteutetaan vaiheittain, tiedonantovelvollisuus on täytettävä kutakin rakentamisvaihetta koskevan osittaisen loppukatselmuksen, esimerkiksi käyttöönottokatselmuksen, yhteydessä siihen mennessä maksetuista palkoista ja vastikkeista¹⁰⁵. Jos rakennuksesta on useita katselmuksia, tulee ensimmäisen ilmoituksen jälkeen ilmoittaa vain sen jälkeen maksetut palkat ja suoritukset, joten samoja suorituksia tai palkkoja ei tarvitse ilmoittaa usealla eri ilmoituksella. Jos rakennuttajana toimii kaksi henkilöä, rakennuskohteesta riittää yksi ilmoitus eikä siitä myöskään anneta kuin yksi todistus¹⁰⁶. Mikäli kiinteistön tai huoneiston omistaja vaihtuu ennen loppukatselmusta, ei uuden omistajan tarvitse ilmoittaa vanhan omistajan tekemiä töitä. Tiedonantovelvollisuus koskee siis ainoastaan niitä töitä, jotka tiedonantovelvollinen on itse teettänyt tai tehnyt.¹⁰⁷

¹⁰² Verohallinnon ohje A51/200/2016: 4.1.

¹⁰³ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 4.2.

¹⁰⁴ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 4.4.

¹⁰⁵ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 4.3.

¹⁰⁶ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 4.3.

¹⁰⁷ Verohallinto 2014b.

Yksityishenkilön tai kotitalouden tiedonantovelvollisuus kattaa ainoastaan hänen itsensä solmimat sopimukset. Jos kotitalouden rakentamishankkeessa toimii urakoitsijana esimerkiksi rakennusliike tai talotehdas, kotitalous ilmoittaa vain tekemänsä sopimuksen talotehtaan tai rakennusliikkeen kanssa. Jos omakotityömaalla on nimetty päätoteuttaja, on päätoteuttajalla velvollisuus ilmoittaa työntekijätiedot kuukausittain Verohallinnolle. Jos omakotityömaalla ei ole nimettyä päätoteuttajaa, työntekijätietojen ilmoitusvelvollisuus ei kuitenkaan siirry rakennuttajana olevalle kotitaloudelle, kuten yritysten ilmoitusmenettelyssä tapahtuu.¹⁰⁸ Asunto-osaakeyhtiön osakas on tiedonantovelvollinen tilaamistaan ja maksamistaan urakoista, vaikka rakennuslupa olisi haettu taloyhtiön nimissä.¹⁰⁹

Rakentamisen tiedonantovelvollisuus koskee myös talopaketteina hankittavien omakotitalojen ja kesämökkien rakentamista. Jos kotitalous tilaa muuttovalmiin talopaketin talotehtaalta, tarvitsee kotitalouden ilmoittaa Verohallinnolle ainoastaan tiedot rakennuskohteesta, talotehtaasta ja talotehtaalte maksetuista suorituksista. Jos kotitalous tilaa talopaketin lisäksi rakentamistöitä muiltakin yrityksiltä tai palkkaa työntekijän, tulee tiedot ilmoittaa rakennuskohteesta, yrityksistä, eli sekä talotehtaasta että muista yrityksistä, ja suorituksista, jotka yrityksille on maksettu. Lisäksi tulee ilmoittaa myös kotitalouden itse palkkaamat työntekijät ja työntekijöille maksetut palkat.¹¹⁰

Rakentamiseen liittyvästä tiedonantovelvollisuudesta annetun Verohallinnon päätöksen 4 §:n mukaan rakennusvalvontaviranomaisen on ilmoitettava Verohallinnolle, jos rakennuttajana toimiva kotitalous ei ole loppukatselmuksen yhteydessä esittänyt rakennusvalvontaviranomaiselle Verohallinnon antamaa todistusta tiedonantovelvollisuuden täyttämisestä. Jos kunnan rakennustarkastaja jättää laiminlyönnin ilmoittamatta voidaan kunnalle määrätä laiminlyöntimaksu¹¹¹.

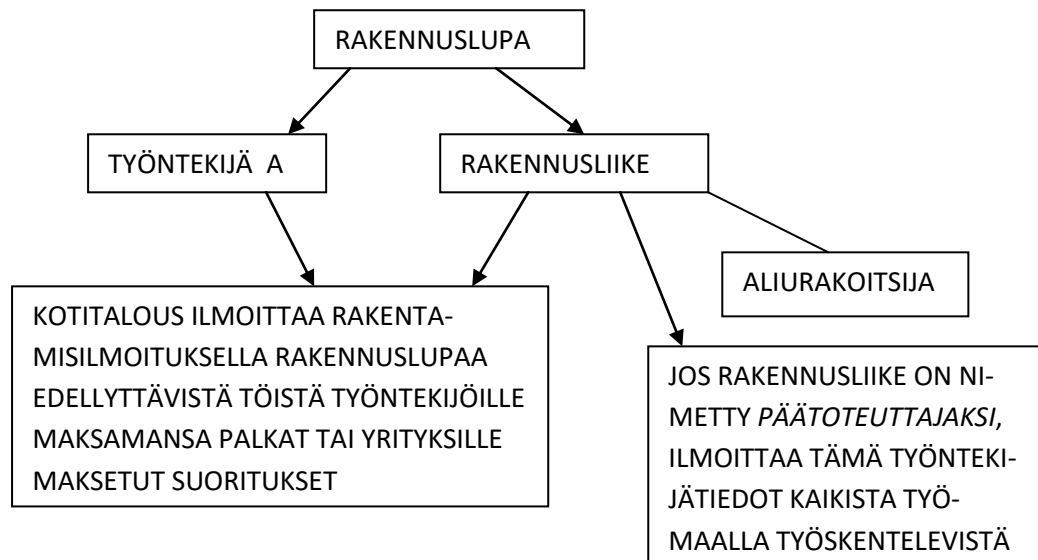
¹⁰⁸ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 4.5.

¹⁰⁹ Verohallinto 2014b.

¹¹⁰ Verohallinto 2014a.

¹¹¹ Verohallinto 2014d.

Kuvio 3. Kotitalouden ilmoitusvelvollisuus.



Kuvion mukaisesti kotitaloudella on velvollisuus ilmoittaa rakentamisilmoituksella ennen loppu- tai muuttotarkastusta itse maksamansa suoritukset yrityksille sekä palkat itse palkkaamilleen työntekijöille. Kotitalouden ei siten tarvitse ilmoittaa yritysten työntekijöitä eikä yritysten mahdollisia aliurakoitsijoita vaan ainoastaan itse sopimansa sopimukset. Ilmoitusvelvollisuus koskee ainoastaan rakennuslupan alaisia töitä ja ilmoitusvelvollisuuden syntymiselle ei ole euromääräistä alarajaa.

Esimerkiksi pariskunnan rakennuttaessaan yhteisesti haetulla rakennusluvalla itselleen rakennuslupan edellyttävän kiinteistön, kuten kesämökin tai omakotitalon, tulee heistä toisen antaa rakentamisilmoitus ennen rakentamisviranomaisen suorittamaa lopputarkastusta. Kotitalouden rakentamisilmoitukselle ei ole euromääräistä alarajaa, vaan ilmoitus on annettava kaikista niistä töistä, jotka edellyttävät rakennuslupaa. Kotitalous ilmoittaa ilmoituksella ainoastaan ne yritykset tai työntekijät, joille kotitalous on itse maksanut suorituksen tai palkan. Joten yhden yrityksen rakentaessa koko kiinteistön, tarvitsee kotitalouden ilmoittaa ainoastaan tälle yritykselle maksamansa suoritukset ilman arvonlisäveroa. Jos yrityksen antamalla laskulla on sekä työn että materiaalien osuutta riittävä, että kotitalous ilmoittaa maksamansa summan kokonaisuudessaan. Ilmoitus on annettava siinäkin tapauksessa, että mitään suorituksia ei ole 1.7.2014 jälkeen maksettu tai rakennus on tehty talkootyöllä. Jos maksettuja suorituksia ei ole, antaa kotitalous ilmoituksen, jossa ilmoittaa ettei ilmoitettavaa ole. Kotitalous saa ilmoituksen

antamisen jälkeen Verohallinnolta automaattisesti todistuksen tiedonantovelvollisuuden täyttämisestä, joka tulee esittää rakennustarkastusviranomaiselle.

3.4. Oikeusperiaatteiden merkitys tiedonantovelvollisuuteen

Hallintolakia voidaan pitää yleislakina, jolla turvataan perustuslain 21 §:n edellyttämällä tavalla hyvän hallinnon takeet. Lähtökohtana voidaan pitää, että hallintolaki määrittelee hyvän hallinnon ja menettelyllisen perusturvan vähimmäistason hallintoasioiden käsittelylle ja julkisten palveluiden toteuttamiselle. Verotusmenettelylaissa säädetään kuitenkin melko laajasti ja yksityiskohtaisesti verotusta toimitettaessa sovellettavasta menettelystä, joten veroviranomaiset noudattavat toiminnassaan ensisijaisesti verotusmenettelylakia, joka on kyseistä menettelyä nimenomaisesti säätelevä erityislaki. Menettelyssä on kuitenkin erityislain lisäksi noudatettava hyvän hallinnon perusteita, joten sovellettaviksi tulevat muun muassa hallinnon oikeusperiaatteet, palveluperiaate, neuvontavelvollisuus sekä viivytyksettömän käsittelyn ja hyvän kielenkäytön vaatimukset.¹¹²

Rakentamisilmoitusmenettelystä säädetään verotusmenettelylaissa, mutta lisäksi menettelyssä on otettava huomioon hallintolaissa säädetyt hallinto-oikeudelliset periaatteet. Rakentamisilmoitusmenettelyn kannalta merkittäviä hallinnollisia periaatteita ovat hallintolain 2 luvun 6 §:ssä määritellyt hallinnon oikeusperiaatteet sekä 7 §:ssä määritelty palveluperiaate. Hallintolain 2 luvussa määriteltyjä hallinto-oikeudellisia periaatteita ovat yhdenvertaisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate, objektiviteettiperiaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate, joista tutkimuksen kannalta merkittävimpiä ovat yhdenvertaisuusperiaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate, joita käsittelen tarkemmin. Näitä yleisiä hallinto-oikeudellisia periaatteita on pidetty keskeisinä ja yleisesti hyväksyttyinä arvopäämäärinä jo ennen hallintolain säätämistä. Hallinnon oikeusperiaatteet koskevat kaikkea hallintoelinten toimintaa sen muodosta ja sisällöstä riippumatta.¹¹³

¹¹² Mäenpää 2008a: 16–19.

¹¹³ Mäenpää 2008b: 67.

3.4.1. Hallinnon oikeusperiaatteet

Hallintolaissa yhdenvertaisuusperiaate on määritelty seuraavalla tavalla: viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti. Tasapuolisen kohtelun vaatimus koskee sekä ihmisiä että oikeushenkilöitä. Yhdenvertaisuusperiaate sisältää kolme elementtiä, jotka ovat syrjinnän kieltö, tasapuolinen kohtelu ja johdonmukaisuusvaatimus. Syrjinnän kieltö tarkoittaa ettei ketään saa asettaa perusteettomasti eriarvoiseen asemaan. Tasapuolisuudella tarkoitetaan, että viranomaisen on normia tulkitessaan ja soveltaessaan kohdeltava samanlaisia tapauksia samalla tavoin ja erilaisia tilanteita sen sijaan niiden eroavaisuudet huomioon ottaen. Tilanteiden erilainen kohtelu on oltava myös asiallisesti perusteltavissa, koska lähtökohtana on normien yhdenmukainen soveltaminen. Yhdenvertaisuusperiaate edellyttää myös päätöksenteon johdonmukaisuutta, joten samanlaisissa asioissa on siten yleensä noudatettava samanlaista menettelyä ja johdonmukaista ratkaisulinjaa.¹¹⁴ Rakentamisilmoitusmenettelyssä yhdenvertaisuusperiaatteen soveltaminen tarkoittaa sitä, että kaikilta ilmoitusvelvollisilta edellytetään samaa menettelyä samojen aikataulujen puitteissa. Yhdenvertaisuusperiaatteella on merkitystä myös tilanteissa, joissa määrätään laiminlyönnistä johtuvia seuraamuksia. Samanlaisesta laiminlyönnistä on siis tultava asiakkaalle samankaltainen seuraamus, mikäli rikkomuksen suuruus on sama. Verotusmenettelylaissa on määritelty tarkat rajaukset ilmoitusmenettelylle, joten lakia sovellettaessa asiakkaiden yhdenvertaisuuden tulisi toteutua, koska päätöksiä tehtäessä ei ole mahdollista laajaan harkintavallan käyttöön.

Suhteellisuusperiaatteen mukaan viranomaisen toimien on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Periaatteeseen sisältyy kolme peruselementtiä, joiden mukaan konkreettisen toimen suhteellisuutta arvioidaan. Toimen on oltava hallinnon kannalta asianmukainen ja tehokas sekä sopivassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään tai tavoitteeseen nähden. Lisäksi on otettava huomioon toimen tarpeellisuus ja välttämättömyys tavoitteen saavuttamiseksi. Toimet eivät myöskään saa sisältää enempää yksityisen oikeuksien rajoituksia tai yksityiseen kohdistuvaa pakkoa, kuin on välttämätöntä toimenpiteen tavoitteiden saavuttamiseksi.¹¹⁵ Suhteellisuusperiaatteella on ollut merkitystä rakentamisilmoitusmenettelylle esimerkiksi siinä tilanteessa, kun Verohallinto edellytti yritysasiakkaita ilmoittamaan tiedot sähköisesti. Eduskunnan oikeusasiamiehen

¹¹⁴ Mäenpää 2008a: 66–70.

¹¹⁵ Mäenpää 2008a: 74–75.

ratkaisussa vedottiin mm. suhteellisuusperiaatteeseen, jotta tiedot voisi jatkossa ilmoittaa myös muilla keinoilla kuin sähköisesti. Tapausta käsitellen myöhemmässä vaiheessa tarkemmin. Suhteellisuusperiaatteella on merkitystä myös seuraamusmaksuja määrätessä, koska silloin puututaan yksityisen oikeuksiin.

Luottamuksensuojaperiaatteen mukaan viranomaisten toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Luottamuksensuojaperiaate turvaa yksityisen perustettuja odotuksia ja asemaa etenkin suhteessa viranomaistoiminnan odottamattomiin ja yksityisen kannalta haitallisiin tai muuten epäedullisiin muutoksiin. Hallinnon asiakkaalla on myös lähtökohtaisesti oikeus noudattaa viranomaisen antamia ohjeita ja neuvoja, ellei niiden lainmukaisuutta ole ilmeistä aihetta epäillä.¹¹⁶ Korkein hallinto-oikeus on muun muassa antanut ratkaisun, jonka mukaan asiakkaiden on voitava luottaa vero toimistossa saamansa suullisen ohjeen paikkansapitävyyteen ja toimia saamansa ohjeen mukaisesti ilman, että asiakkaille tulee tästä negatiivisia seuraamuksia.¹¹⁷ Kyseinen ratkaisu ei käsitellyt rakentamisilmoituksia, mutta molemmissa tapauksissa asiakkaan on voitava luottaa viranomaiselta saamansa ohjauksen oikeellisuudesta ellei ohjauksen lainmukaisuutta ole ilmeistä aihetta epäillä. Rakentamisilmoitusten osalta luottamuksensuoja tulee arvioitavaksi lähinnä tilanteissa, joissa asiakas on saanut Verohallinnosta ohjausta tai esimerkiksi lisäaikaa ilmoituksen antamiselle. Lisäksi tiedonantovelvollisten on voitava luottaa siihen, että Verohallinnon internet-sivuilla oleva ohjeistus on oikeaa ja ajantasaista. Luottamuksensuojaperiaate rajoittaa päätösten muuttamista yksityiselle haitalliseen suuntaan¹¹⁸.

3.4.2. Palveluperiaate

Hallintolain 7 §:ssä mukaan asiointi ja asian käsittely viranomaisessa on pyrittävä järjestämään siten, että hallinnossa asioiva saa asianmukaisesti hallinnon palveluita ja viranomainen voi suorittaa tehtävänsä tuloksellisesti. Viranomaispalveluja järjestettäessä ja menettelyä koskevia sääntöjä koskevia sääntöjä sovellettaessa lähtökohtana on asiakasnäkökulma. Menettelymuotojen noudattaminen ei ole itsetarkoitus, vaan asian käsittely on menettelysäännösten puitteissa järjestettävä asiakkaita silmälläpitäen. Asiakas-

¹¹⁶ Mäenpää 2008a: 76–79.

¹¹⁷ KHO:2003:21.

¹¹⁸ Myrsky 2014: 355–356.

keskeisyyden lisäksi huomioon on otettava tuloksellisuusvaatimus, mutta tuloksellisuutta noudattaessa on otettava huomioon myös tarkoitussidonnaisuuden periaate.¹¹⁹

Palvelun saatavuus edellyttää, että palvelut järjestetään siten, että palveluja on riittävästi ja niiden käyttö on helppoa. Palvelun helppokäyttöisyys voi edellyttää esimerkiksi asiointiaikojen ja -paikkojen järjestämistä niin, että palvelu on vaivatta saatavilla. Asiakkaiden asiointimahdollisuuksien ja -kykyjen erot on myös otettava huomioon esimerkiksi palvelujen toteuttamistavoissa. Viranomaisen kanssa asiointi ja asian käsittely on pyrittävä järjestämään mahdollisimman joustavaksi ja palvelumyönteiseksi siten, että huomioon otetaan palvelun saatavuus, laatu ja asiakkaiden tarpeet. Hallinnon palveluperiaatteen keskeisenä tavoitteena on, että palvelun toteuttamista koskevien menettelysäännösten noudattamista ei tehdä kohtuuttoman vaikeaksi, joka tarkoittaa esimerkiksi menettelyn joustavuutta, yksinkertaisuutta ja riittäviä valintamahdollisuuksia.¹²⁰

Palveluperiaatteen toteuttaminen ja palvelun asianmukaisuuden järjestäminen on jätetty asianomaisen viranomaisen ja hallinnonalaa johtavan ministeriön vastuulle. Hallituksen esityksen¹²¹ perusteluissa osoitettiin kuitenkin suuntaviivoja ja näkökohtia, joita palveluperiaatteen toteuttamisessa on otettava huomioon. Huomioon on otettava esimerkiksi palvelujen riittävyys ja saatavuus sekä hallinnossa asioivan itsemääräämisoikeus ja toimintaedellytykset viranomaisasiointinnissa. Kaikille asiakkaille olisi myös turvattava yhtäläiset mahdollisuudet asioidensa hoitamiseen palvelun tavasta riippumatta.¹²²

Rakentamisilmoitusmenettelyssä pyritään sähköiseen ilmoittamiseen, jotta tiedot olisi-
vat mahdollisimman reaaliaikaisesti käytössä ja siten niiden käyttö verovalvonnan tuke-
na olisi tuloksellista ja tehokasta. Sähköisen menettelyn rinnalle on kuitenkin lisätty
mahdollisuus ilmoittaa tiedot paperilomakkeella. Menettelyn toteuttamiseen on mahdol-
lista saada ohjausta ja neuvontaa Verohallinnon puhelinpalvelusta, verotoimistoista tai
Verohallinnon internet-sivujen kautta. Ilmoitusmenettely koetaan kuitenkin usein han-
kalaksi ja aikaa vieväksi ja siten menettely ei ole tällaisenaan riittävän yksinkertaista
eikä siten palveluperiaatteen mukaista.

¹¹⁹ Mäenpää 2008a: 80.

¹²⁰ Mäenpää 2008a: 80–81.

¹²¹ HE 72/2002 vp.

¹²² Niemivuo, Keravuori-Rusanen & Kuusikko 2010: 135–136.

Tiedonantomenettelyn osalta yrittäjiltä edellytettiin alussa sähköistä ilmoittamista, mutta sähköisen menettelyn rinnalle on tuotu paperi-ilmoitukset eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisusta johtuen.

Eduskunnan apulaisoikeusasiamies antoi 31.12.2015 ratkaisun (Dnro 4653/4/14) kanteen, jossa asiakas pyysi oikeusasiamiestä tutkimaan Verohallinnon menettelyn rakentamisilmoitusta koskevassa menettelyssä. Kantelija ilmoitti kohdanneensa ylivoimaisen esteen yrittäessään täyttää lakisääteistä ilmoitusvelvollisuuttaan rakentamiseen liittyen, koska yrittäjien ainoaksi ilmoituskanavaksi oli määrätty sähköinen palvelu eikä tietoja ollut mahdollista ilmoittaa millään muulla tavalla. Kantelijan mielestä sähköinen ilmoittaminen myös asettaa asiakkaat eriarvoiseen asemaan. Verohallinnon henkilöverotuksen ohjaus- ja kehittämisyksikkö antoi selvityksen, jossa sähköistä ilmoittamista edellytetään sen vuoksi, että valvonnalta edellytetään reaaliaikaisuutta, joka ei paperisilla ilmoituksilla toteudu yhtä tehokkaasti. Lisäksi selvityksessä sanottiin, että paperisissa ilmoituksissa on enemmän virheitä, joiden korjaaminen vaatii runsaasti resursseja. Verohallinnon selvityksessä myös vedottiin siihen, että sähköinen asiointi on nykyisten tarpeiden mukainen tapa toimia, eikä sitä voida pitää yrityksille kohtuuttomana taakkana. Apulaisoikeusasiamiehen mukaan tiedonantovelvollisuuden rajoittaminen vain sähköiseen ilmoitusmenettelyyn ei täytä hallintolain hyvän hallinnon takeina kaikille asiakkaille turvattuja oikeuksia. Apulaisoikeusasiamiehen mukaan Verohallinnon selvityksistä ei myöskään ilmene muuta perustetta toteutetulle rajaukselle kuin hallinnolliseen tarkoituksenmukaisuuteen liittyviä syitä. Apulaisoikeusasiamiehen mukaan Verohallinto on päätöksellään rajoittanut lailla tietoja antamaan velvoitetun sivullisen oikeutta hyvään hallintoon, koska se ei ole vastaanottanut muita kuin sähköisesti annettuja tietoja. Näistä syistä johtuen apulaisoikeusasiamies totesi, että Verohallinnon tulisi tarjota asiakkailleen tiedonantovelvollisuuden täyttämiseen mahdollisuus myös muilla keinoilla, kuten esimerkiksi Verohallinnon paperisella lomakkeella.

Eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisulla oli vaikutusta ilmoittamisen tapaan siten, että sähköisen ilmoittamisen rinnalle luotiin paperi-lomake, jolla myös yritysasiakkaat voivat täyttää tiedonantovelvollisuutensa. Hallintolain (434/2003) 6 §:ssä turvattu suhteellisuusperiaatteen mukaan toimen on oltava sopivassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden ja hallintolain 7 §:ssä turvattu palveluperiaatteen mukaan asiakkaan näkökulma on otettava huomioon viranomaistoiminnassa, joten pelkkä sähköinen ilmoittaminen rikkoi hyvän hallinnon periaatteita. Palveluperiaatteen mukaan hallinnon menettely on järjestettävä hallinnon asiakkaiden tarpeet huomioon ottaen siten, että asiointi on helppoa ja palvelut helposti saavutettavissa. Koska ilmoittamisen laiminlyönti aiheutti seurauksia, ei apulaisoikeusasiamiehen mukaan voinut mahdollistaa vain yhtä ilmoituskanavaa. Palveluperiaatteen mukaisesti menettelyssä ei myöskään saa antaa liian suurta painoarvoa menettelyllisille säännöksille, vaan huomioon on aina otettava asiakasnäkökulma. Lisäksi asiakkaiden asiointimahdollisuuksien ja -kykyjen erot on pyrittävä ottamaan huomioon ja tapauksessa kantelijalla ei ollut mahdollisuutta sähköi-

seen ilmoittamiseen kotoa ja voitiin pitää kohtuuttomana sitä, että asiakas joutuisi hoitamaan asian yleisökoneella useiden kilometrien päässä kirjastossa tai verotoimistossa.

Apulaisoikeusasiamiehen antamasta ratkaisusta lähtien Verohallinto on mahdollistanut myös paperi-ilmoittamisen, mutta asiakkaita kannustetaan silti sähköiseen ilmoittamiseen ja varsinkin suuremmilla työmailla sähköinen ilmoittaminen on varmasti ilmoittajankin kannalta helpompaa ja nopeampaa. Tapauksessa kantelijana oli maataloudenharjoittaja, joka ei todennäköisesti anna rakentamisilmoituksia yritystoimintaansa liittyen kovin usein, joten olisi ollut kohtuutonta edellyttää sähköisen palvelun käyttöönottoa muutaman ilmoituksen vuoksi. Apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu ja ratkaisun vaikutukset myös todistavat sen, että hyvän hallinnon takeilla ja oikeusperiaatteilla on tosiasiallista merkitystä hallinnollisten menettelyjen toteuttamiseen ja menettelyn muotoihin. Eduskunnan oikeusasiamiehen ja apulaisoikeusasiamiesten tehtäviin kuuluu valvoa hallintotoiminnan ja julkisen vallan käytön lainmukaisuutta sekä hyvän hallinnon noudattamista.

3.4.3. Sähköisen hallinnon periaatteita

Rakennusalan tiedonantomenettelyn muodostuessa vahvasti sähköisen menettelyn varaan, on syytä ottaa huomioon myös sähköiseen hallintoon liittyviä periaatteita. Sähköisellä hallinnolla tarkoitetaan tieto- ja viestintätekniikan käyttöä julkisessa hallinnossa. Rakentamisilmoitusmenettelyyn liittyy sähköisistä palveluista erityisesti kaksi osaluuetta, jotka ovat tieto- ja tiedottamispalvelut, jossa asiakkaille tarjotaan tietoa hallinnosta ja palveluista sekä tiedonkeruupalvelu, jossa tietojenluovuttajana toimiva tiedonantovelvollinen voi antaa viranomaiselle sähköisesti lain edellyttämiä tietoja eli tässä tapauksessa rakentamisilmoituksia.¹²³ Viranomaistoiminnassa pyritään kokoajan suurimmissa määrin sähköiseen asiointiin ja sähköisten asiointimuotojen kehittäminen keskittyy entistä enemmän asiakkaan ja viranomaisen välisen palvelusuhteen parantamiseen ja monipuolistamiseen. Lisäksi Verohallinto toteuttaa yhdessä muiden virastojen kanssa valtiohallinnon yhteistä tuottavuusohjelmaa, jonka mukaisesti pyritään parempaan tuottavuuteen, toiminnan sujuvuuteen ja menojen hillitsemiseen. Sähköisten asi-

¹²³ Voutilainen 2006: 1–5.

ointipalvelujen käytön lisääminen on yksi keskeisimmistä vaihtoehtoista näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.¹²⁴

Sähköisen hallinnon osa-alueelta on löydettävissä useita periaatekokonaisuuksia, joiden pohjalta voidaan tarkastella hyvän sähköisen hallinnon elementtejä ja niiden sisältöä. Sähköistä hallintoa on syytä tarkastella, koska hallintotoiminto automatisoituu yhä enemmän ja siten toiminta muuttuu entistä enemmän vain sähköiseksi. Sähköisessä hallinnossa on ensinnäkin otettava huomioon tiedon julkisuuteen tai salassapitoon liittyviä kysymyksiä, jotka perustuvat julkisuusperiaatteeseen ja salassapitosäännöksiin.¹²⁵ Viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999, myöhemmin julkisuuslaki) 24 §:n mukaan salassa pidettäviä ovat mm. asiakirjat, jotka sisältävät tietoja yksityisestä liike- tai ammattisalaisuudesta ja rakentamisilmoituksilla ilmoitetaan urakkasopimuksiin liittyviä kokonaissummia, jotka ovat ammatti- tai liikesalaisuuksiksi laskettavia tietoja. Rakentamisilmoituksilla ilmoitetut tiedot ovat siten salassa pidettävää tietoa, joita ei saa luovuttaa ulkopuolisille. Asiakirjat ovat salassa pidettäviä riippumatta siitä ilmoitetaanko tietoja sähköisesti vai ei, mutta sähköisessä hallinnossa on otettava huomioon erilaisia tietoturvaan ja tietosuojaan liittyviä seikkoja.

Tietosuojalla tarkoitetaan henkilötietojen käsittelyn laillisia edellytyksiä ja toimintaa, jossa kunnioitetaan yksilön perusoikeuksia ja erityisesti yksityisyyttä. Sähköisen hallinnon tietoturvallisuudesta huolehtiminen on johdettavissa perustuslain säännöksestä, jossa taataan jokaisella oikeus turvallisuuteen. Perustuslakiin on kirjattu myös säännös, joka sisältää sähköisen hallinnon ydinvaatimukset henkilötietojen suojasta eli tietosuojasta sekä luottamuksellisen viestinnän suojasta. Tietosuojalainsäädännön tarkoituksena on antaa suojaa luonnollista henkilöä koskevien tietojen väärinkäyttöä vastaan sekä turvaavat henkilön oikeuden omiin tietoihinsa.¹²⁶ Rakentamisilmoitusmenettelyssä tietosuoja on otettava huomioon erityisesti siitä johtuen, että ilmoituksilla sisältyy edellytys henkilötiedoista ja esimerkiksi henkilötunnus tai veronumero on pakollinen tieto työntekijätietoja ilmoittaessa.

¹²⁴ Hakapää 2008: 3.

¹²⁵ Voutilainen 2006: 45–47.

¹²⁶ Voutilainen 2006: 47–52.

Sähköisestä hallinnosta puhuttaessa on otettava huomioon tietoturvaan liittyvät asiat. Tietoturva voidaan myös määritellä eräänlaiseksi yksilön perusoikeudeksi. Tietoturvalisuudella tarkoitetaan informaation, järjestelmien, palveluiden ja tietoliikenteen asianmukaista suojaamista ja niihin liittyvien riskien torjumista ja ehkäisemistä erilaisilla hallinnollisilla ja teknillisillä toimenpiteillä.¹²⁷ Esimerkiksi rakentamisilmoituksia käsittelevissä tietojärjestelmissä on runsaasti esimerkiksi henkilö- ja taloustietoja, joiden suojaaminen on tärkeää, jotta tiedot eivät päädy ulkopuolisten tietoon. Ongelmat tietoturvassa heijastuvat esimerkiksi kansalaisten luottamukseen valtionhallintoa, eli tässä tapauksessa Verohallintoa, kohtaan ja lisäksi tietovuoto saattaa aiheuttaa yrityksille tai yksityisille taloudellisia kustannuksia tai vaarantaa turvallisuuden¹²⁸.

Viranomaistoiminnan on oltava laadullista ja laadulliset seikat on otettava huomioon toimintaa järjestettäessä. Sähköisen hallinnon näkökulmasta viranomaistoiminnan laadun vaatimukset kohdistuvat viranomaisen informaatio- ja verkkoinfrastruktuureihin, joita ovat mm. viranomaisten sähköiset palvelut ja järjestelmät sekä niiden väliset yhteydet. Sähköisen hallinnon laadun varmistaminen sekä hyvän hallinnon ja kansalaisten oikeusturvan takaaminen edellyttävät viranomaisilta laadunhallinnan toteuttamista erityisesti tietohallinnossa. Laadunhallinnan avulla pyritään varmistamaan viranomaisten informaatio- ja verkkoinfrastruktuurien toimintavarmuus ja lainmukaisuus jokapäiväisessä hallintotoiminnassa. Laadunhallinnassa keskeisenä periaatteellisenä ulottuvuutena on erilaisten toimintaan kohdistuvien riskien ennakointi ja riskien minimointi erilaisilla toimenpiteillä.¹²⁹ Jotta ilmoitusmenettely on laadullista ja varmistutaan siitä, että tietoja ilmoittavat vain sellaiset tahot, joilla on oikeus toimia tiedonantovelvollisen puolesta, on kiinnitettävä huomiota sähköisessä asiointissa tapahtuvaan tunnistautumiseen. Rakentamisilmoituksia annettaessa yksityishenkilöt voivat kirjautua palveluun joko henkilökohtaisilla verkkopankkitunnuksillaan tai henkilökortin avulla ja yrityskäyttäjät tunnistautuvat yrityksen katso-tunnisteen avulla. Tunnistautumisella varmistetaan ilmoittajan oikeus toimia tiedonantovelvollisen nimissä.

Suomea on pidetty jo vuosia yhtenä menestyksekkäimpänä valtiona puhuttaessa tietoteknisistä ja informaatoratkaisuista sekä niiden hyödyntämisestä yhteiskunnassa ja val-

¹²⁷ Hakapää 2008: 38.

¹²⁸ Hakapää 2008: 39.

¹²⁹ Voutilainen 2006: 58–59.

tion omassa hallinnossa. Sähköisen hallinnon tuomina etuina voidaan mainita hallinnon kustannusten vähentyminen ja hallinnollisten vaatimusten helpottuminen, viranomaispalvelujen laadun parantuminen sekä tietoturvan ja hallinnon avoimuuden parantuminen. Sähköiseen asiointiin siirtyminen edellyttää rahallista panostusta, mutta järjestelmien käyttöönoton jälkeen saavutetaan kustannussäästöjä vähentyneillä tiedonkeruu- ja käsittelykustannuksilla.¹³⁰ Rakentamisilmoitusmenettelyn käyttöönotto aiheutti runsaasti kustannuksia sekä viranomaisille että tiedonantovelvollisille tahoille ja tämän kertaaluonteisen kuluerän jälkeen hallinnon sisäiset kustannukset ovat vähentyneet. Tiedonantovelvollisille ilmoitusmenettely aiheuttaa edelleen kustannuksia, mutta kustannusten vastapainoksi rakennusalan verovalvonta muuttuu reaaliaikaisemmaksi ja siten saadaan harmaasta taloudesta aiheutuvia haittoja vähennettyä ja sen seurauksena rehellisesti toimivien yritysten asema ja kilpailu markkinoilla paranee kun markkinoilta saadaan poistettua yrityksiä, jotka laiminlyövät lakisääteisiä velvollisuuksiaan.

Sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetun lain (13/2013) 5 §:n mukaan viranomaisilla on velvollisuus tarjota asiakkailleen mahdollisuus saattaa vireille tai käsiteltäväksi asiansa sähköisesti, mikäli viranomaisella on tähän tarvittavat tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet. Siten viranomaisella on velvollisuus lisätä mahdollisuuksia sähköiseen asiointiin, mutta kuten aikaisemmin todettiin säilyy viranomaisilla edelleen velvollisuus tarjota asiakkaille jokin rinnakkainen tapa sähköisen asioinnin lisäksi. Esimerkiksi eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisussa tuotiin esiin seikkoja, joiden vuoksi on tarpeen jatkossakin tarjota vaihtoehtoisia menettelytapoja eikä pelkkä viranomaisen valmius sähköiseen asiointiin voi olla syynä siihen, että asiakas ei voisi saattaa asiaansa tai toimittaa edellytettyä asiakirjaa viranomaiselle. Perinteisten palvelujen käyttäjät on huomioitava sähköisten palvelun käyttäjien rinnalla ja viranomaisten vastuulla on perinteisten asiointimuotojen ylläpitäminen ja mahdollisuuksien mukaan myös kehittäminen¹³¹.

¹³⁰ Hakapää 2008: 26–35.

¹³¹ Hakapää 2008: 193.

4. ILMOITUSVELVOLLISUUDEN KEHITTÄMINEN

4.1. Tehtyjen lakimuutosten vaikutukset

Verohallinnossa toimiva Harmaan talouden selvitysyksikkö on tutkinut millaisia vaikutuksia rakentamisen urakka- ja työntekijätietojen tiedonantovelvollisuutta koskevalla lainsäädännöllä on tähän mennessä ollut. Selvityksen mukaan toteutetut lainsäädäntömuutokset, kuten käännetty arvonlisäverovelvollisuus, veronumerorekisteri sekä urakka- ja työntekijätietojen ilmoittaminen ovat kasvattaneet rakennustoimialan palkkasummaa yhteensä noin 300 miljoonaa euroa vuonna 2015. Vastaavasti samana vuonna verotuotto kasvoi 100 miljoonaa euroa.¹³² Ilmoitusvelvollisuusmenettelyn osuus toimialan palkkasumman kasvusta on noin 30 miljoonaa euroa¹³³. Ilmoitusmenettelyllä on tutkimustuloksien valossa ollut melko pieni vaikutus verotulojen kasvuun ja suurempi vaikutus on selkeästi ollut muilla toimenpiteillä. Ilmoitusmenettelyn vaikutuksia ei kuitenkaan voida arvioida yksittäin täysin luotettavasti, koska tehdyt toimenpiteet liittyvät kiinteästi toisiinsa ja esimerkiksi rakentamisilmoituksia vertaillaan muihin Verohallinnolle annettaviin ilmoituksiin, kuten arvonlisäveroilmoituksiin ja yritysten antamiin vuosi-ilmoituksiin.

Harmaan talouden selvitysyksikön selvityksen mukaan yritykset ilmoittavat työntekijöidensä palkat kattavammin kuin ennen tehtyjä lainsäädäntöuudistuksia. Myös ulkomaalaisten työntekijöiden palkat ovat tulleet aikaisempaa paremmin verotuksen piiriin ja Verohallinnolle ilmoitetun ulkomaalaisen työvoiman määrä on kasvanut ilmoitusvelvollisuuden myötä.¹³⁴ Palkkojen kattavamman ilmoittamisen uskon johtuvan osin siitä, että aliurakoitsijat joutuvat ilmoittamaan työntekijänsä pääurakoitsijalle työntekijätietojen ilmoittamista varten, jolloin kaikki yrityksellä toimivat työntekijät tulevat varmemmin Verohallinnon tietoon ja siten näitä tietoja osataan verrata vuosi-ilmoituksella saataviin tietoihin. Uskon kattavamman ilmoittamisen johtuvan myös siitä, että Verohallinto suorittaa verotarkastuksia rakennustyömaille aikaisempaa enemmän ja siten kiinnijäämisen riski on kasvanut ja tämä lisää osaltaan yritysten halua ilmoittaa oikeat tiedot oma-aloitteisesti Verohallinnolle.

¹³² Verohallinto 2017f.

¹³³ Verohallinto 2017c: 3.

¹³⁴ Verohallinto 2017c: 2.

Verohallinto on pystynyt hyödyntämään rakentamisilmoituksilta kerättyjä urakkatietoja urakoitsijayritysten valvonnassa. Lisäksi on saatu tietoa ulkomaisista yrityksistä sekä heidän toiminnastaan ja toiminnan laajuudesta Suomessa, jolloin on voitu arvioida muun muassa kiinteän toimipaikan muodostumista tulo- ja arvonnäisäverotuksessa, jonka ansiosta on saatu uusia yrityksiä kotimaisen verotuksen piiriin. Rakentamisilmoitusten perusteella on myös tehty aloitteita verotarkastuksen tekemiseksi kohdeyrityksissä, mikäli yrityksen velvoitteiden hoitamisessa on havaittu puutteita.¹³⁵ Rakentamisilmoituksilla on siten suuri merkitys erityisesti verovalvonnan kannalta sekä ennaltaehkäisevänä keinona, koska tarkempi valvonta ohjaa asiakkaita toimimaan oikein ja oikea-aikaisesti.

4.2. Ongelmakohtia

Harmaan talouden selvitysyksikön tekemän selvityksen perusteella kehittämistarpeiksi nousivat urakka- ja työntekijätietojen tietosisällön ja ilmoitusmenettelyn uudelleen arviointi sekä työmaarekisterin perustaminen. Kehittämisen tavoitteina mainittiin oikeat ja laadukkaat tiedot ilmoituksilla sekä menettelyn keventäminen yritysten näkökulmasta katsoen. Selvityksen mukaan annetuissa rakentamisilmoituksissa on edelleen merkittäviä virheitä ja puutteita.¹³⁶ Tiedonantomenettelyn tultua voimaan osa asiakkaista on kokenut tietojen antamisen oikean sisältöisenä Verohallinnolle vaativana. Tietojen antamisen vaikeus näkyi erityisesti alkuvaiheessa siinä, että ilmoitettujen tietojen laadussa oli puutteita ja tietoja annettiin virheellisenä.¹³⁷ Esimerkiksi urakkasummien kohdentamisessa oikealle kuukaudelle on parannettavaa annetuissa urakkatietojen rakentamisilmoituksissa¹³⁸. Myös annetuissa työntekijätiedoissa oli virheitä ja puutteita, joista merkittävimmät puutteet ja virheellisyydet ilmenivät väärän työnantajan ilmoittamisena sekä siinä, että työntekijätietoina ilmoitettiin kaikki kulunvalvontalistalla olevat henkilöt, vaikka ilmoitus tuli antaa tosiasiallisen työskentelyn mukaan. Vastaavasti työnteki-

¹³⁵ Verohallinto 2017d: 8–9; Jos yritykselle muodostuu tuloverotuksen kannalta kiinteä toimipaikka, yrityksen on silloin maksettava Suomessa harjoittamastaan toiminnasta tuloveroa Suomeen. Arvonlisäverovelvollisuuden kannalta kiinteä toimipaikka muodostuu hieman eri perustein kuin tuloverotuksessa ja mikäli kiinteä toimipaikka muodostuu Suomeen, on yritys arvonnäisäverovelvollinen toiminnastaan.

¹³⁶ Verohallinto 2017f.

¹³⁷ Verohallinto 2017d: 8.

¹³⁸ Verohallinto 2017d: 9.

jätietoja saatettiin ilmoittaa vajaana siten, että osa työntekijöistä puuttui ilmoitukselta kokonaan.¹³⁹

Olen harmaan talouden selvitysyksikön selvityksen kanssa samaa mieltä siitä, että urakka- ja työntekijätietojen tietosisältöä on kehitettävä, koska nykyisellään asiakkaiden palauttamissa lomakkeissa on virheellisenä tai puutteellisenä annettuja tietoja, jotka hankaloittavat verovalvonnan suorittamista ja aiheuttavat hallinnollisia kustannuksia sekä tiedonantovelvollisille tahoille että Verohallinnolle. Tietojen sisällössä olevat virheet aiheuttavat sen, että Verohallinnosta joudutaan lähettämään ilmoituksen antaneelle asiakkaalle selvityspyyntökirje, jonka perusteella ilmoittajan on annettava kyseiselle kohdekuukaudelle korjaava ilmoitus, jolla on tällä hetkellä annettava kaikki tiedot uudelleen myös niiden tietojen osalta, jotka olivat jo perusilmoituksella ilmoitettu virheettömästi. Esimerkiksi työntekijätietojen osalta virheellisyyksistä suurin osa johtuu siitä, että henkilön veronumerossa on virhe tai veronumeroa ei ole rekisteröity.

Selvityksen mukaan työntekijätiedoissa ilmenee ongelmia myös siinä, että työntekijätietojen rakentamisilmoituksella ilmoitetaan kaikki työntekijät riippumatta siitä, ovatko nämä työskennelleet kyseisenä kuukautena työmaalla vai eivät. Tietoina ilmoitetaan siis kaikki kulunvalvontaluettelossa olevat henkilöt sen sijaan, että ilmoitus olisi annettu tosiasiallisen työskentelyn mukaisena. Urakkasummien kohdentaminen oikealle kuukaudelle mainittiin myös ongelmakohtana ja kyseinen ongelma johtuu todennäköisesti siitä, että asiakkaita ei ole riittävästi ohjeistettu esimerkiksi siitä, että tiedot on annettava maksu- tai suoriteperusteisena sen mukaan kumpaa kirjanpitoa ilmoittaja toiminnassaan noudattaa. Oikealle kuukaudelle kohdistetut ilmoitukset ovat verovalvonnan takia tärkeitä, koska annettuja ilmoituksia verrataan myös ilmoittajien antamiin arvonlisäveroilmoituksiin, joten maksut on kohdennettava molemmilla ilmoituksilla samalle kuukaudelle.

Työ- ja elinkeinoministeriön toimeksiannosta on tehty helmikuussa 2016 selvitys, jonka tarkoituksena oli kartoittaa työmarkkinaosapuolten ja harmaan talouden torjunnan kanalta keskeisten toimialajärjestöjen jäsenyritysten näkemyksiä harmaan talouden aiheuttamista ongelmista ja tarvittavista toimenpiteistä. Selvityksen osana tehtiin myös verk-

¹³⁹ Verohallinto 2017d: 12.

kokysely Rakennusteollisuus RT ry:n jäsenyrityksille. Selvityksessä nousi vahvasti esille tietojen saannin ja tiedonkulun parantaminen sekä yritysten oman tiedonantovelvollisuuden yksinkertaistaminen ja keventäminen siten, että kerran annettu tieto olisi kaikkien sitä tarvitsevien ja siihen oikeutettujen tahojen käytössä.¹⁴⁰ Valvonnan kannalta urakkaketjujen selvittäminen on tällä hetkellä vaikeaa, koska samasta työmaasta saateen käyttää eri ilmoituksilla toisistaan eriäviä tunnuksia¹⁴¹.

Tiedonantovelvollisuuden yksinkertaistaminen ja keventäminen yritysten osalta nousi esille Rakennusteollisuus RT ry:n jäsenille tehdyssä kyselyssä suureen rooliin ja sitä toivottiin laajasti erityisesti siten, että samaa tietoa ei tarvitsisi antaa useasti. Toive on perusteltu, koska tällä hetkellä yritys voi joutua antamaan samoja tai samankaltaisia tietoja useille eri viranomaisille jolloin hallinnollinen rasitus ja hallinnolliset kustannukset yrityksessä kasvavat. Ilmoitusvelvollisuutta valvovan verohallinnon näkökulmasta tarkastellen sen sijaan valvonta on vaikeaa, koska samalta työmaalta voidaan antaa useita urakkatietojen rakentamisilmoituksia eri työmaatunnuksilla ja siitä johtuen on vaikeaa tai jopa mahdotonta tietää, mitkä ilmoitukset koskevat samaa työmaata. Molemmilla tahoilla on siis yhteinen tahto saada ilmoitusvelvollisuus selkeämmäksi siltä osin, että ilmoituksilla annetut tiedot ovat selkeitä ja oikeita, jolloin molemmat tahot välttyvät ylimääräiseltä selvittelyltä ilmoituksiin liittyen.

Verovalvonnan yhteydessä on huomattu, että tilaajan käsitettä tulisi selkeyttää. Verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:ssä säädetään, että urakkatietojen antajana toimii tilaaja, mutta laissa tai sen esitöissä ei ole määritelty, mitä tilaajalla tarkoitetaan. Nykytilassa tilaaja on käsitetty sopimusoikeudellisesta näkökulmasta ja tämä tulkinta vaikeuttaa arvonlisäverotuksen laskutusliikenteen seurantaa, koska tilaajana voi olla eri taho kuin laskun maksaja. Rakentamisilmoituksen tietosisällön lisäksi kehittämistä löytyy siitä, että laiminlyöntimaksu ei tällaisenaan ohjaa riittävän tehokkaasti ilmoitusten antamiseen, koska laiminlyöntimaksun määrä on liiketoimintaan nähden usein vähäinen.¹⁴²

¹⁴⁰ Verohallinto 2017d: 6.

¹⁴¹ Verohallinto 2017d: 14.

¹⁴² Verohallinto 2017d: 10.

Ilmoitusvelvollisuusmenettelyn ongelmakohtina pidän myös sitä, että asiakkailla ei ole riittävää tietoa siitä, missä tilanteissa ja kenen toimesta ilmoitus on annettava sekä mitä tietoja ilmoituksen tulee sisältää, milloin ilmoitus annetaan ja miten vaaditut tiedot voidaan ilmoittaa. Erityisesti kotitalouksilla on ongelmia siinä, että he eivät tiedä kyseisestä velvollisuudesta eikä oikea-aikaisen ilmoittamisen tärkeydestä. Kotitaloudet saavat usein tietää ilmoitusvelvollisuudesta vasta siinä vaiheessa kun rakennustarkastaja vaatii todistusta tehdystä ilmoituksesta, jonka lisäksi kotitalouksilla on usein ongelmia löytää kaikki rakentamiseen liittyvät kuitit usean vuoden ajalta. Lisäksi kotitaloudet ilmoittavat tietoja usein virheellisesti arvonlisäverollisina summina tai siten, että ilmoituksella on myös pelkkiä materiaaleja sisältäviä laskuja, joita ei tarvitse ilmoittaa.

Ongelmia tulee myös tilanteissa, joissa toiminimiyrityksen on ilmoitettava yrityksen puolesta, jolloin on annettava urakkatietojen ilmoitus kotitalouden rakentamisilmoituksen sijaan. Tähän liittyy myös se, että rakennustarkastajat saattavat virheellisesti ohjeistaa tekemään kotitalouden rakentamisilmoituksen tai esittämään ilmoituksesta saatavan todistuksen, vaikka tällaisessa tilanteessa oikea menettelytapa on urakka- ja työntekijätietojen ilmoittaminen. Valvonnan kannalta ongelmallista on myös se, että osa tiedonantovelvollisista tahoista ei kohdistu urakkailmoitusta samalle kuukaudelle, jolta urakasta aiheutuva suoritettava ja vähennettävä arvonlisävero ilmoitetaan arvonlisäveroilmoituksella Verohallinnolle. Tilaajan oma kirjaustapa on siis ratkaiseva siinä, minkä kuukauden rakentamisilmoituksella kyseinen urakkasumma ilmoitetaan.

Usein esille tulee myös tilanteita, joissa tiedonantovelvollinen taho ei tiedä sovelletaanko tapauksessa käännettyä arvonlisäveroa vai ei. Urakkatietojen ilmoituksella on kohta, jossa kysytään sovelletaanko käännettyä arvonlisäveroa vai ei. Ongelmalliseksi tilanteen tekee se, että käännettyä arvonlisäveroa sovelletaan vain tilanteissa, joissa ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua. Epäselvyyksiä ilmoittamisessa tuleekin erityisesti sellaisilla tahoilla, jotka eivät harjoita rakentamispalvelua ja joille ilmoittaminen on usein kertaluonteista. Rakentamisilmoitukset on monilta osin suunniteltu rakentamisalalla toimivien yritysten tarpeisiin ja siten muulla toimialalla toimivat yritykset eivät osaa täyttää ilmoitusta halutulla tavalla.

4.3. Keinoja ilmoitusvelvollisuuden kehittämiseksi

Harmaan talouden torjunnan tehostamiseksi on myös luotu kehittämis ehdotuksia, joita rakennusalan yrityksiä pyydettiin arvioimaan. Tiedonantovelvollisuutta koskevia ehdotuksia oli kolme, joista suurinta kannatusta yrityksiltä sai ehdotus, jonka mukaan viranomaiselle annettu tieto olisi myös muiden viranomaisten käytettävissä. Muut tiedonantovelvollisuutta koskevat kehittämis ehdotukset saivat myös laajaa kannatusta ja ehdotusten mukaan verottajalle tulisi säätää velvollisuus tiedottaa ilmoitusvelvollisuuden avulla saaduista tuloksista ja lisäksi ilmoittajilla tulisi olla oikeus saada palautetieto ilmoituksiin sisältyvien yritysten rikkeistä ja laiminlyönneistä.¹⁴³ Kehittämis ehdotukset tulevat todennäköisesti toteutettavaksi tulevien uudistusten myötä, koska ne saivat laajaa kannatusta alan toimijoilta.

Työntekijätietojen rakentamisilmoituksella on yksi toistuva virheellisyys, joka johtuu veronumerosta. Veronumerosta johtuvat virheellisyydet johtuvat joko virheellisestä veronumerosta tai veronumeron rekisteröimättömyydestä. Veronumeron rekisteröinti on myös herättänyt ihmettelyä, koska veronumero löytyy jokaiselta luonnolliselta henkilöltä, jolla on suomalainen henkilötunnus¹⁴⁴. Veronumeron käyttöönotolla pyritään varmistamaan, että jokainen rakennus alalla työskentelevä on Verohallinnon rekisterissä ennen työnteon alkua.¹⁴⁵ Jotta henkilöllä voi olla veronumero, on hänet merkitty Verohallinnon rekistereihin, joten rekisteröinnin roolia valvonnassa on vaikea ymmärtää. Riippumatta siitä onko henkilön veronumero rekisteröity vai ei, on henkilö joka tapauksessa Verohallinnon rekistereihin merkitty. Rekisteröimättömät veronumerot aiheuttavat asiakkaille lisätyötä sekä veronumeroiden rekisteröintinä että saatuihin selvityspyyntöihin vastaamisena. Jatkossa olisikin tarpeen selvittää, onko veronumeron rekisteröinnistä mahdollista luopua ja siten helpottaa asiakkaiden hallinnollista taakkaa ilmoitusmenetelyyn liittyen.

¹⁴³ Verohallinto 2017d: 7.

¹⁴⁴ Verohallinnon syventävä ohje 30.3.2012: 2.

¹⁴⁵ Verohallinnon syventävä ohje 30.3.2012: 2.1.

4.3.1. Urakkatietomenettelyn kehittäminen

Osa ilmoitusvelvollisuuteen liittyvistä ongelmista on varmasti mahdollista korjata sillä, että lisätään asiakkaiden tiedottamista ja ohjaamista, mutta ohjaus ja neuvonta ei yksin muuta nykyistä menettelyä toimivaksi ja tarpeita vastaavaksi. Urakkatietojen rakentamisilmoitusmenettelyssä on ongelmia muun muassa siinä, että asiakkaat eivät osaa kohdentaa summia urakkailmoituksella oikealle kuukaudelle, tilaajan käsite on nykyisellään epäselvä sekä ilmoituksilla ei käytetä samasta työmaasta samaa tunnusta. Lisäksi tulee kiinnittää huomiota siihen, miten erityisesti pienyritystien ilmoittamista on mahdollista keventää ja helpottaa. Urakkasummien kohdentaminen oikealle kuukaudelle on asiakkaille vaikeaa, mutta tämän ongelman korjaamiseksi paras keino on ohjeistuksen lisääminen ja esimerkiksi ilmoituslomakkeella voisi olla muutamalla lauseella kerrottuna mille kuukaudelle summat on kohdistettava. Eli asiakkaita olisi ohjeistettava siitä, että maksetut summat on myös rakentamisilmoituksella kohdistettava samalle kuukaudelle, jolla kyseiset summat ilmoitetaan arvoisäveroilmoituksella.

Tällä hetkellä toteutettavassa harmaan talouden toimenpideohjelmassa on kirjattu tavoitteiksi rakentamisilmoitussääntelyn keventäminen ja sellaisten toimien välttäminen, jotka eivät maksa itseään takaisin.¹⁴⁶ Kirjatusta tavoitteesta voidaan päätellä, että tiedonantomenettely ei ole vielä saavuttanut lopullista muotoaan vaan menettelyä tullaan kehittämään todennäköisesti siihen suuntaan, että ilmoittamismenettelyä tullaan nykyisestään keventämään. Keventäminen on perusteltua monestakin syystä, joista tärkeimpänä pidän tiedonantovelvollisten tahojen korkeita hallinnollisia kustannuksia, jotka menettelyyn siirtyminen on aiheuttanut. Tiedonantovelvollisuuden täyttämiseen käytetty aika on pois yritysten toimialaan käytetystä työajasta, joten sillä voi olla osaltaan myös vaikutusta yritysten tehokkuuteen ja verotettavaan tuloon.

Urakkatietojen rakentamisilmoituksilla aiheuttaa ongelmia se, että samalta työmaalta saatetaan antaa useita urakkailmoituksia eri työmaatunnuksilla, jolloin tietojen yhdistäminen oikeaan työmaahan on vaikeaa. Työmaatunnus voi tällä hetkellä olla jokaisen ilmoittajan itse valitsema tunnus, jota käytetään koko ilmoittamisen ajan samasta työmaasta. Työmaatunnus voitaisiin ilmoituksilla korvata tulevaisuudessa kiinteistötunnuksella tai osoitteella, jolloin kaikki samaa työmaata koskevat eri urakoitsijoiden ja tilaaji-

¹⁴⁶ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2016a: 13–15.

en antamat ilmoitukset kohdistuivat varmasti samaan työmaahan. Osoitteen käyttäminen työmaan yksilöinnissä olisi yksinkertainen keino, koska se on varmasti kaikkien tiedonantovelvollisten tahojen käytössä. Ongelmaksi tässä nousee se, että tällä hetkellä ilmoitus voidaan antaa sopimuskohtaisesti, jolloin saman sopimuksen perusteella voidaan työskennellä useilla eri työmailla mikäli työskentely perustuu samaan sopimukseen. Urakkatietojen ilmoittaminen tulisi mielestäni jatkossa hoitaa työmaakohtaisesti ja siten, että työmaan yksilöintitiedoksi määriteltäisiin vain yksi mahdollisuus nykyisten vaihtoehtojen sijaan.

Tilaajan käsitettä tulisi tarkentaa ja lisäksi ilmoitusta muuttaa siten, että mikäli työn maksaja on joku muu taho kuin tilaaja, tulisi tämä ilmoittaa, jotta arvonlisäveroilmoituksiin vertaaminen on mahdollista. Tilaajan käsitettä ei ole lain esitöissä eikä laissa määritelty, joten nykyisin tilaajan käsitettä tulkitaan sopimusoikeudellisesta näkökulmasta¹⁴⁷. Tilaajana voidaan siis pitää sitä sopimuksen osapuolta, joka on tehnyt toisen tahon kanssa sopimuksen urakan toteuttamisesta. Tilaaja voi joissain tapauksissa olla eri taho kuin urakan maksaja tai maksajia voi olla useita. Tilaajan velvollisuus antaa urakkailmoitus ei joskus ole esimerkiksi taloyhtiöille selvä, mutta suuret rakennusalan yritykset usein ohjeistavat työn tilaajaa ilmoituksen antamiseen tai antavat ilmoituksen taloyhtiön puolesta. Mielestäni sopimusoikeudellinen näkökulma tilaajasta on hyvä ja selkeä, koska tiedonantovelvollinen taho on sopimuksen osapuoli. Tilaajan lisäksi urakkatietojen rakentamisilmoituksella tulisi kuitenkin ilmoittaa myös, mikäli urakan maksajana toimii joku tai jotkut muut kuin urakan tilaaja. Maksajan ilmoittaminen helpottaa verovalvontaa ja summien kohdistamista oikeille toimijoille.

Rakennusalan toimijat haluaisivat, että jatkossa yksi ilmoitus riittäisi kaikille viranomaisille, kun nykyään vaaditaan useita ilmoituksia. Rakennustyöstä on tällä hetkellä annettava esimerkiksi Verohallinnolle urakkatietojen rakentamisilmoitukset ja aluehallintovirastolle ilmoitus rakennustyön aloittamisesta. Ensimmäinen urakkatietojen rakentamisilmoitus on annettava, kun rakennustyö alkaa työmaalla tai vaihtoehtoisesti silloin kun siitä on maksettu ennakkomaksu¹⁴⁸. Tällä hetkellä rakennustyöstä on toimitettava ennakkoilmoitus myös aluehallintovirastoon työsuojelun vastuualueelle. Ennakkoilmoitus on annettava työmaasta, joka on tarkoitettu kestämaan kauemmin kuin kuukauden ja

¹⁴⁷ Verohallinto 2017d: 10.

¹⁴⁸ Verohallinnon ohje A51/200/2016: 2.7.

jolla työskentelee vähintään 10 työntekijää tai työmaasta, jolla työn määräksi arvioidaan yli 500 henkilötyöpäivää. Ilmoituksen antaa yhteisen rakennustyömaan päätoteuttaja ja ilmoituksen tulee sisältää tiedot myös ilmoituksenantohetkellä tiedossa olevista sivu- ja aliurakoitsijoista.¹⁴⁹ Urakkatietojen rakentamisilmoituksella annetut tiedot voisivat jatkossa siirtyä myös aluehallintovirastolle jolloin yksi ilmoitus riittäisi korvaamaan aluehallintovirastolle erikseen annettavan aloittamisilmoituksen. Ensimmäisellä urakkatietojen rakentamisilmoituksella ilmoitetaan tällä hetkellä työmaan aloittaminen, joten tietosisältöjä yhtenäistämällä asiakkaat selviäisivät yhdellä ilmoituksella nykyisen kahden sijaan.

Tärkeimpänä kehittämiskohteena pidän pienyrittäjien, kuten toiminimien ja maatalousyrittäjien, tiedonantovelvollisuusmenettelyn selkiyttämistä ja keventämistä. Rakennus- alalla toimivat yrittäjät voisi jatkossakin säilyttää samankaltaisessa menettelyssä muiden yritysasiakkaiden kanssa, mutta muilla toimialoilla toimivien yrittäjien osalta menettely on nykyisellään liian raskas. Maataloudenharjoittajien osalta voitaisiin luopua nykyisestä urakkatietojen ilmoittamisesta ja siirtyä samankaltaiseen menettelyyn mitä metsätalouden harjoittajiin sovelletaan. Mikäli maataloutta harjoitetaan muussa muodossa kuin yksityisenä elinkeinonharjoittajana, voitaisiin kuitenkin jatkossakin edellyttää kuukausittaista urakkatietojen ilmoittamista. Metsätalouden harjoittajan ilmoittaessa metsätalouden piiriin kuuluvaa rakentamista sovelletaan yksityishenkilön tiedonantovelvollisuudesta annettuja ohjeita, koska metsätalouden tulonlähde on tuloverolain mukaan verotettavaa tuloa, joten metsätalouteen liittyvä rakentaminen tarvitsee ilmoittaa vain, jos se edellyttää rakennuslupaa¹⁵⁰.

Mielestäni maataloudenharjoittajien tulisi jatkossa voida ilmoittaa yksityishenkilön rakentamisilmoituksella maatalouden piiriin kuuluvat rakennusurakat, koska yksityisenä elinkeinonharjoittajana toimivat maatalouden harjoittajat harjoittavat toimintaa usein hyvin pienimuotoisena, koska laajemmassa mittakaavassa toimiessa on yleensä käytössä jokin muu yritysmuoto. Erityisesti mikäli kotitalouden rakentamisilmoitusmenettelyä muutetaan lähemmäs urakkatietojen ilmoitusmenettelyä, esimerkiksi siirtymällä vuosilmoittamiseen, voisi maataloudenharjoittajien olla tarkoituksenmukaisempaa ilmoittaa

¹⁴⁹ Työsuojeluhallinto 2016.

¹⁵⁰ Verohallinto 2014b.

tiedot yksityishenkilön rakentamisilmoituksella.¹⁵¹ Lisäksi maataloudenharjoittajat harjoittavat jossain määrin myös metsätaloutta, joten selkeyden vuoksi olisi tärkeää yhtenäistää menettely samankaltaiseksi kaikissa rakentamiseen liittyvissä tilanteissa.

Yksityisten elinkeinonharjoittajien osalta tulisi myös keventää urakkatietojen ilmoittamista ja luopua kuukausittaisesta ilmoittamisesta. Kuukausittaisen ilmoittamisen tilalle voitaisiin luoda menettely, jossa pienyrittäjien tarvitsisi ilmoittaa urakkatiedot Verohallinnolle vuosittain kuukausittaisen ilmoittamisen sijaan. Vuosittainen ilmoittaminen helpottaisi pienyrittäjien hallinnollista taakkaa ja kuitenkin mahdollistaisi tehokkaan verovalvonnan. Kehittämällä laaja vuosittainen ilmoitusmenettely sekä kotitalouksille että pienyrittäjille voitaisiin myös varmistaa se, että ilmoitukset osattaisiin antaa oikein ja oikea-aikaisesti. Nykyinen kuukausi-ilmoittaminen voitaisiin jatkossakin säilyttää rakennuslupaa toimivilla yrityksillä, taloyhtiöillä sekä muilla isommilla toimijoilla. Yksi vaihtoehto olisi myös muuttaa ilmoittaminen samanaikaiseksi arvonnäköveroilmoituksen kanssa. Arvonnäkövero voidaan ilmoittaa Verohallinnolle joko kuukausittain, neljänneskalenterivuosittain tai kalenterivuosittain, joten rakentamisilmoitusmenettelyyn voitaisiin kehittää samanaikainen menettely, jolloin maksetut suoritukset tulisivat todennäköisemmin kohdistetuksi oikealle ajanjaksolle.

4.3.2. Kotitalouksien rakentamisilmoitusmenettelyn kehittäminen

Kotitalouksien osalta ilmoitusvelvollisuusmenettely on nykyisellään mielestäni toimiva ja asiakkaiden kannalta helppo toteuttaa. Kuitenkin kotitalousasiakkaiden ennakoivaa ohjausta on lisättävä ja esimerkiksi rakennuslupaa haettaessa asiakkaita olisi säännönmukaisesti rakennuslupan myöntävän viranomaisen toimesta ohjeistettava antamaan ilmoitukset ennen suoritettavia tarkastuksia. Lisäksi asiakkaita voitaisiin jatkossa ohjeistaa Verohallinnon toimesta, koska Verohallinto saa tiedon rakennuksesta kiinteistöveron perusteeksi muilta viranomaisilta siinä vaiheessa kun rakentamiseen on haettu rakentamislupa riippumatta siitä, onko kyseessä uusi rakennus vai rakennukseen tehtävä muutos¹⁵². Verohallinto voisi esimerkiksi lähettää kaikille kotitalousasiakkaille ohjekirjeen siinä vaiheessa kun Verohallinto saa rakennuslupaa edellyttäneestä työstä tiedon rakennuslupan myöntäneeltä kunnalta. Lisäksi muistutuskirjeitä voisi lähteä säännönmukai-

¹⁵¹ kts. 4.3.2. Kotitalouksien rakentamisilmoitusmenettelyn kehittäminen.

¹⁵² Verohallinto 2017a.

sesti niille kotitalousasiakkaille, joilla uudisrakennuksen valmiusaste on kiinteistöveroa määrätessä joku muu kuin 100 prosenttia. Valmiusaste voi kiinteistöverotuksessa perustua joko kaavamaiseen oletukseen tai vaihtoehtoisesti asiakkaan ilmoittamiin tietoihin.¹⁵³

Valvonnallisesta näkökulmasta tarkastellen sen sijaan kotitalouksien antamat ilmoitukset eivät palvele tarkoitusta, johon ilmoitusmenettely on luotu. Ilmoitus annetaan vain rakennuksen valmistuessa, joten pitkän rakennusurakan päättyessä alkuvaiheen tiedot tulevat myöhässä Verohallinnon tietoon ja siten niitä on vaikea käyttää valvonnassa apuna, koska kyseisestä verovuodesta on voinut kulua jo pitkiäkin aikoja. Kotitalouksien antamissa rakentamisilmoituksissa ilmoitetaan vain kokonaissumma, mikä urakoitsijalle tai työntekijälle on maksettu, joten valvonnassa on vaikeaa kohdentaa kyseistä summaa oikealle verovuodelle, mikäli kyseiselle taholle on maksettu suorituksia tai palkkaa useamman vuoden aikana.

Kotitalouksien yksittäisen ilmoituksen sijaan voitaisiin kehittää vuosittainen ilmoittamismenettely, jolloin verovuoden aikana maksetut suoritukset ja palkat ilmoitettaisiin seuraavan vuoden alussa ja kotitalouden rakentamisilmoitusmenettely korvattaisiin esimerkiksi siten, että kotitalous antaisi ennen lopputarkastusta vain ilmoituksen, jossa kertoo ilmoittaneensa maksamansa suoritukset ja palkat vuosi-ilmoituksella vuosittain. Kotitalous on jo tällä hetkellä velvollinen antamaan Verohallinnolle vuosi-ilmoituksen maksamistaan palkoista¹⁵⁴, joten tällä hetkellä kotitalous joutuu ilmoittamaan maksamansa palkat kahdella eri ilmoituksella; vuosi-ilmoituksella ja kotitalouden rakentamisilmoituksella. Henkilöasiakkaiden toimintaa helpottaisi myös se, että sekä yritystoiminnasta että yksityishenkilönä tapahtuvasta rakentamisesta annettaisiin samanlainen ilmoitus.

Vuosittain annettava ilmoitus helpottaisi verovalvontaa merkittävästi, mutta samalla se helpottaisi myös kotitalouksia, koska kotitalous voisi ilmoittaa tiedot reaaliaikaisemmin, jolloin rakennusurakan päättyessä ei tarvitse kerätä tietoja koko rakennusajalta. Samalla välttyttäisiin siltä, että tarkastusvaiheessa joudutaan lähettämään useille kotitalousasiak-

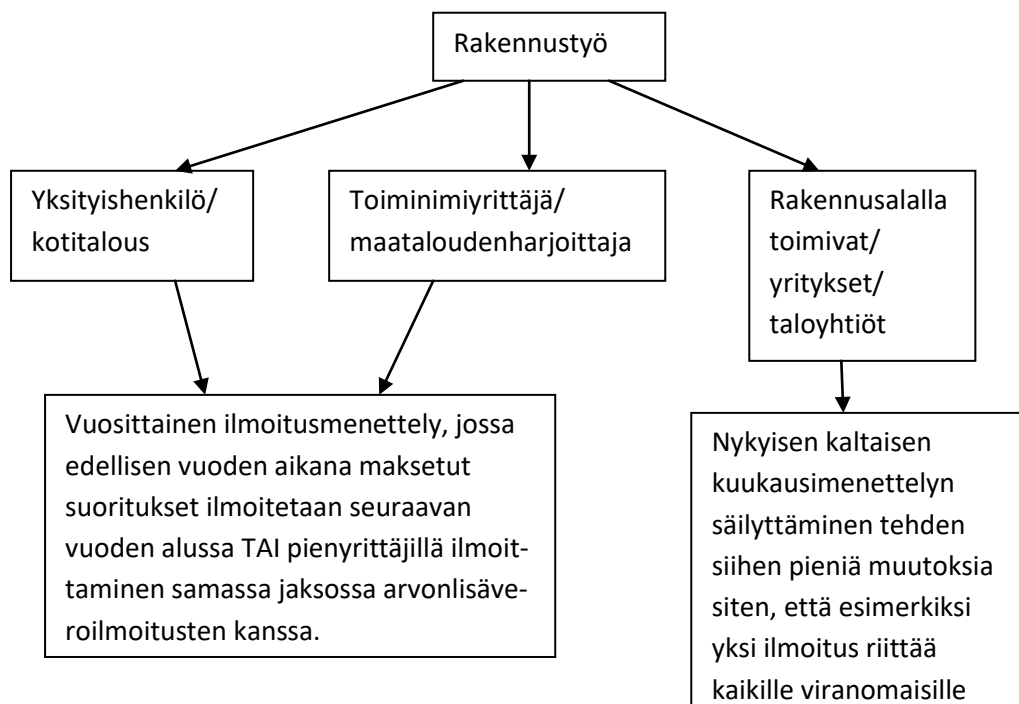
¹⁵³ Verohallinnon ohje A25/200/2017: Valmiusaste määräytyy verovuotta edeltävän vuoden lopun tilanteen mukaan ja mikäli asiakas ei anna muuta selvitystä Verohallinto käyttää valmiusasteen määrittelyssä oletusarvoja, jotka ovat 50 % ja 80 %.

¹⁵⁴ Verohallinto 2017i.

kaille kirjeitä tekemättä jääneistä rakentamisilmoituksista. Vaihtoehtoisesti asiakkaille voitaisiin tarjota mahdollisuus ilmoittaa reaaliaikaisesti kaikki rakennusurakkaan liittyvät suoritukset ja palkat heti sen jälkeen kun ne on maksettu, koska esimerkiksi OmaVero -palveluun voitaisiin tulevaisuudessa luoda oma kohtansa liittyen rakentamisilmoituksiin, jossa asiakas voisi ilmoittaa maksamansa suoritukset tai palkat vain yhden kerran siten, että ne siirtyisivät valmiiksi vuosi-ilmoituksellekin, jolloin asiakkaan ei tarvitse ilmoittaa samoja tietoja useaan kertaan.

Kotitalouden rakentamisilmoittamista on siis kokonaisuudessaan syytä kehittää siihen suuntaan, että samoja tietoja ei jatkossa tarvitsisi ilmoittaa useita kertoja samalle viranomaiselle. Menettelyä tulisi yksinkertaistaa ja ohjeistusta lisätä, jolloin asiakkaat osaisivat jatkossa antaa ilmoituksen oma-aloitteisesti oikeaan aikaan ja oikeilla tiedoilla. Rakentamisilmoituslomake on nykyisellään selkeä ja jatkossakin tiedot tulisi mielellään antaa hyvin samankaltaisella lomakkeella vaikka tietojen annon ajankohtaa muutettaisiin siten, että tiedot annetaan useammin. Asiakkaiden ennakkollisen ohjauksen merkitystä ei myöskään voi väheksyä, koska tehokkaalla ohjaamisella varmistetaan se, että asiakkaat ovat tietoisia velvollisuudestaan antaa ilmoitus tai ilmoituksia.

Kuvio 4. Ilmoitusmenettelyn uudistaminen.



Ilmoitusmenettely on nykyisellään toimiva rakennusalaalla toimivien yritysten ja isojen yritysten osalta, mutta erityisesti toiminimiyrittäjien ja maataloudenharjoittajien osalta menettelyä olisi yhtenäistettävä kotitalouden rakentamisilmoituksen kanssa. Toiminimiyrittäjien ja maataloudenharjoittajien osalta voi joskus olla vaikeaa eriyttää yritystoimintaa ja muuta rakentamista, joten olisi selkeämpää, mikäli menettely olisi heidän osaltaan aina samankaltainen. Vaihtoehtoisesti yrittäjillä voisi olla mahdollisuus antaa rakentamisilmoitus samassa syklissä arvonlisäveroilmoituksen kanssa jolloin asiakkaille olisi selkeämpää se, että samat summat on kohdennettava samoille ajanjaksoille arvonlisäveron kanssa. Maataloudenharjoittajat ilmoittavat arvonlisäveronsa vuosittain ja toiminimiyrittäjät voivat ilmoittaa arvonlisäveron kuukausittain, neljänneskalenterivuosittain tai vuosittain. Tämä menettely helpottaisi sekä valvontaa että asiakkaiden ilmoittamista ja tekisi siitä selkeämpää, koska menettely olisi hyvin samankaltaista jokaisessa tilanteessa.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuskysymykseni on miten tiedonantovelvollisuutta voitaisiin kehittää ja onko menettelyä mahdollista keventää joidenkin tahojen osalta? Saadakseni vastauksen tutkimuskysymykseeni käytin tutkimusmetodeina lainoppia eli oikeusdogmatiikkaa, jonka avulla tulkitsin ja systematisoin rakentamisilmoitusmenettelyn nykytilaa ja sitä ohjaavaa oikeutta. Lainopillisen tulkinnan lisäksi käytin tutkimuksessa oikeuspoliittista metodia, koska pyrkimyksenäni on vaikuttaa rakentamisilmoitusten nykykäytäntöön. Tiedonantovelvollisuusmenettelyssä tulee ottaa huomioon myös oikeusperiaatteita, joista tutkimuksen kannalta tärkeimmät ovat hallintolaissa määritellyt hallinnon oikeusperiaatteet, kuten yhdenvertaisuusperiaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate. Lisäksi on otettava huomioon hallintolain palveluperiaate, johon liittyen löytyy myös eduskunnan oikeusasiamiehen antama ratkaisu, jonka ansiosta sähköisen ilmoittamisen rinnalla oli säilytettävä mahdollisuus ilmoittaa tiedot myös paperilomakkeella.

Tutkimukseni aiheena on rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus, joka on yksi harmaan talouden torjunnan keinoista. Harmaan talouden torjumiseksi on perustettu Verohallintoon harmaan talouden selvitysyksikkö sekä luotu harmaan talouden torjuntaohjelmia, joihin kirjattujen tavoitteiden avulla harmaan talouden torjuntaa pyritään kehittämään. Rakennusala työvoimavaltaisena alana on yksi niistä toimialoista, jolla harmaata taloutta ilmenee esimerkiksi pimeinä palkkoina. Rakennusalan harmaan talouden taustalla on korkea aliurakointiaste, joka johtuu siitä, että pääurakoitsijat eivät halua sitoutua omaan työvoimaan korkeiden työvoimakustannusten ja alan suurten suhdannevaihteluiden takia. Pitkät aliurakointiketjut aiheuttavat lisäksi sen, että rakennuttajat tai pääurakoitsijat eivät välttämättä tienneet ennen tiedonantovelvollisuusmenettelyn käyttöönottoa ketä ketjun häntäpäässä työskentelee.

Tiedonantovelvollisuus tarkoittaa sitä, että työn tilaajalla on velvollisuus antaa urakkatietojen rakentamisilmoitus, päätoteuttajalla on velvollisuus ilmoittaa työntekijätiedot ja kotitaloudella on velvollisuus ilmoittaa rakennusluvan alaiset työt Verohallinnolle. Jo ennen lakisääteistä tiedonantovelvollisuutta, on rakennuslallalla ollut vapaaehtoista urakkatietojen ilmoittamista ja kulkulupaluettelon sisältämien tietojen toimittamista verohallinnolle. Vapaaehtoinen menettely ei kuitenkaan yksin riittänyt torjumaan harmaata ta-

loutta riittävän tehokkaasti. Nykyisin tiedonantovelvollisuus on sisällytetty verotusmenettelylakiin, jonka 15 §:n mukaisesti tiedonantovelvollisuus on täytettävä.

Menettely on vielä melko uusi käytäntö ja siitä johtuen siinä on vielä jonkin verran ongelmia, joiden korjaaminen on nyt ajankohtaista. Rakentamisilmoitusmenettelyn keventämisen taustalla on myös tieto siitä, että sääntelytaakka kohdistuu yleensä suhteellisesti raskaammin pienyrityksiin kuin suuryrityksiin. Rakentamisilmoitusmenettelyllä on kuitenkin jo ensimmäisien vuosien aikana ollut verotuottoa kasvattava vaikutus, jonka taustalta löytyy se, että asiakkaat ilmoittavat tietoja todennäköisemmin Verohallinnolle, koska rakennusosalalle kohdistetaan myös aikaisempaa enemmän verotarkastuksia. Rakentamisilmoitusmenettelyssä on useita ongelmia, joista osa on korjattavissa asiakkaiden paremmalla ohjeistamisella ja ennakoivalla ohjauksella, mutta osa ongelmista vaatii muita keinoja, kuten rakentamisilmoitusmenettelyn uudistamista.

Nykyistä menettelyä tulisi mielestäni yhdenmukaistaa kotitalouksien ja pienyrittäjien osalta siten, että riippumatta siitä annetaanko ilmoitus yrityksen puolesta vai kotitaloutena. Tärkeimpänä kehityskohtana pidän sitä, että pienyrittäjien ja maataloudenharjoittajien ilmoittamista tulisi keventää siten, että ilmoituksia ei tarvitsisi enää antaa kuukausittain vaan esimerkiksi vuosittain tai samassa syklissä arvonlisäveroilmoitusten kanssa. Kotitalouksien osalta ilmoittaminen voitaisiin myös muuttaa vuosi-ilmoittamiseksi, koska kotitaloudet ovat jo velvollisia ilmoittamaan maksamansa palkat vuosi-ilmoituksella. Vuosittain annettava ilmoitus helpottaisi kotitalouksien rakentamisilmoituksilla annettavien tietojen valvontaa ja mahdollisesti myös keventäisi kotitalouksien ilmoitustaakkaa, koska yhdelle ilmoitukselle ei tarvitse kerätä tietoja niin pitkältä ajalta. Urakkatietojen osalta menettelyä tulisi muuttaa myös siten, että asiakkaiden ei jatkossa tarvitsisi toimittaa useille eri viranomaisille omaa ilmoitusta rakennustyöhön liittyen, tilaajan käsitettä tulisi selkiyttää ja urakkailmoituksen työmaatunnus -kohtaa tulisi muuttaa siten, että samasta työmaasta käytettäisiin kaikkien ilmoittajien toimesta samaa tunnusta.

Menettelyllä on nähtävissä jo positiivisia vaikutuksia, vaikka menettely on ollut voimassa vasta noin kolmen vuoden ajan. Positiivisina vaikutuksina voidaan mainita valtion saamien verotulojen kasvu sekä se, että rakennusosalalla on tasapuolisemmat toimintaedellytykset kaikilla toimijoilla, koska alalla on aikaisempaa vähemmän toimijoita, joka

pyrkivät kiertämään velvollisuuksiaan. Menettely on ollut käytössä vasta niin vähän aikaa, että on vielä mahdotonta sanoa onko menettelyn ansiosta saatu enemmän tuloja kuin siihen menneet kustannukset. Menettelyä tullaan todennäköisesti myös uudistamaan lähivuosien aikana ja toivottavasti keventämään joidenkin toimijoiden osalta. Kokonaisuutena arvostellen menettely on nykyisellään melko toimiva ja tehtävien muutosten tarve on lähinnä pienissä yksityiskohdissa suurten linjojen sijaan.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus

Alvesalo, Anne & Terhi Hakamo (2009). Valvontaa ja vastuuta ulkopuolisen työvoiman käyttöön - tutkimus tilaajavastuulain toteutumisesta. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, työ ja yrittäjyys 51/2009. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.

Alvessalo-Kuusi, Anne (2012). Talousrikollisuus ja sen kontrolli Suomessa. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

Ervasti, Kaijus (2007). Oikeuspoliittinen tutkimus ja oikeuspolitiikka. Oikeus 36:4, 382–388.

Hakapää, Sari (2008). Sähköinen verohallinto: Automatisoitu arvonlisäverotusmenettely. Vaasa: Vaasan yliopisto.

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2016a). Harmaa talous 2016. Saatavissa 24.11.2016: [https://www.vero.fi/fi/FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta\(21527\)](https://www.vero.fi/fi/FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta(21527)).

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2016b). Harmaa talous - valvontatilastoja 2015. Saatavissa 24.11.2016: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta\(21527\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Tilannekuvia_harmaasta_taloudesta(21527)).

Hirvonen, Ari (2011). Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsinki: Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17.

Hirvonen, Markku, Pekka Lith & Risto Walden (2010). Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010. Helsinki: Eduskunta.

Husa, Jaakko, Anu Mutanen & Teuvo Pohjolainen (2008). Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki: Talentum.

- Korhonen, Rauno (2012). Sähköinen asiointi ja viestintä. Teoksessa: Oikeusjärjestys, Osa 3. Toim. Timo Tammilehto. Rovaniemi: Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunta.
- Myrsky, Matti (2014). Verohallinto oikeudellisen tiedon tuottajana. Verotus 64:4, 352–358.
- Mäenpää, Olli (2008a). Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Mäenpää, Olli (2004). Hallinto-oikeus. Helsinki: WSOY lakitieto.
- Mäenpää, Olli (2008b). Oikeus hyvään hallintoon. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.
- Mäenpää, Olli (2011). Oikeus hyvään hallintoon. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.
- Niemivuo, Matti, Marietta Keravuori-Rusanen & Kirsi Kuusikko (2010). Hallintolaki. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Sisäministeriö (2016). Harmaan talouden ja talousrikollisuuden toimenpideohjelma vuosille 2016-2020. Saatavissa 24.11.2016: http://www.intermin.fi/download/68106_harmaan_talouden_toimenpideohjelma_07062016.pdf?7f384fcfb38ed388.
- Sisäministeriö (2013). Joka kolmas 15-34-vuotias voisi harkita työskentelevänsä "pimeästi". Tiedote. Saatavissa 25.11.2016: http://valtioneuvosto.fi/artikkeli//asset_publisher/joka-kolmas-15-34-vuotias-voisi-harkita-tyoskentelevansa-pimeasti-.
- Tiula, Mika (2013). Veronumerosta. Verotus 63:1, 62–75.

- Työsuojeluhallinto (2014). Rakennusalan valvonnan koordinaatioryhmän muistio: Rakennustyö ja yhteinen työmaa. Saatavissa 7.1.2017: <http://www.tyosuojelu.fi/documents/14660/478411/Rakennusty%C3%B6+ja+yhteinen+rakennusty%C3%B6maa+-muistio/fa759677-b231-4398-b5f6-6866e194a2ac>.
- Työsuojeluhallinto (2016). Rakennustyön ennakkoilmoitus. Saatavissa 8.5.2017: <http://www.tyosuojelu.fi/tietoa-meista/asiointi/luvat-ja-ilmoitukset/rakennustyon-ennakkoilm>.
- Valtioneuvosto (2016). Harmaata taloutta ja talousrikollisuutta voidaan parhaiten torjua ennalta estävällä työllä. Tiedote 151/2016. Saatavissa 25.11.2016: http://valtioneuvosto.fi/artikkeli/-/asset_publisher/harmaata-taloutta-ja-talousrikollisuutta-voidaan-parhaiten-torjua-ennalta-estavalla-tyolla?_101_INSTANCE_3wyslLo1Z0ni_groupId=10616.
- Valtioneuvosto (2012). Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma vuosille 2012-2015. Saatavissa 25.11.2016: <http://vm.fi/documents/10623/360820/Tehostettu+harmaan+talouden+ja+talousrikollisuuden+torjunnan+toimintaohjelma+vuosille+2012-2015/c0c9a84d-ffa6-4326-b59c-f8074ef77d9d>.
- Verohallinto (2010). Ennakkoperintärekisteri. Saatavissa 8.1.2017: https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Ennakkoperintarekisteri.
- Verohallinto (2017a). Ilmoita nämä kiinteistön muutokset. Saatavissa 5.5.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Kiinteistovero/Ilmoita_nama_kiinteiston_muutokset\(42443\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Kiinteistovero/Ilmoita_nama_kiinteiston_muutokset(42443)).
- Verohallinto (2017b). Katso-tunnistus. Saatavissa 7.1.2017: https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sahkoinen_asiointi/Katsotunnistus.
- Verohallinto (2014a). Pientalon hankkiminen talopakettina. Saatavissa 14.1.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Rakentamisilmoitukset/Pientalon_hankkiminen_talopakettina\(33164\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Rakentamisilmoitukset/Pientalon_hankkiminen_talopakettina(33164)).

Verohallinto (2017c). Rakentamisen tiedonantovelvollisuus – lainsäädännön vaikuttavuus (pdf). Saatavissa 6.4.2017: https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle.

Verohallinto (2017d). Rakentamisen tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijätiedoista – lainsäädännön vaikuttavuus. Saatavissa 6.4.2017: https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle.

Verohallinto (2014b). Rakentamisilmoitukset, henkilöasiakkaat - usein kysyttyä. Saatavissa 14.1.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Rakennusilmoitukset_henkiloasiakkaat__us\(33187\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Rakennusilmoitukset_henkiloasiakkaat__us(33187)).

Verohallinto (2014c). Rakentamisilmoitukset, ilmoittamisen euromääräinen alaraja - usein kysyttyä. Saatavissa: 14.1.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Rakentamisilmoitukset_ilmoittamisen_euro\(33197\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Rakentamisilmoitukset_ilmoittamisen_euro(33197)).

Verohallinto (2017e). Rakentamisilmoitukset, tietojen toimittaminen ja korjaaminen - usein kysyttyä. Saatavissa 7.1.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Rakentamisilmoitukset_tietojen_toimittam\(30399\)#Jos%20ty%C3%B6%20maksetaan%20muussa%20valuutassa%20kuin%20euroissa](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Rakentamisilmoitukset_tietojen_toimittam(30399)#Jos%20ty%C3%B6%20maksetaan%20muussa%20valuutassa%20kuin%20euroissa).

Verohallinto (2014d). Rakentamisilmoitukset - rakennustarkastajan velvollisuudet. Saatavissa 14.1.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Rakentamisilmoitukset/Rakentamisilmoitukset__rakennustarkastaj\(31234\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Rakentamisilmoitukset/Rakentamisilmoitukset__rakennustarkastaj(31234)).

Verohallinto (2014e). Rakentamisilmoitukset, työntekijätiedot - usein kysyttyä. Saatavissa 14.1.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Rakentamisilmoitukset_tyontekijatiedot__\(33193\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Rakentamisilmoitukset_tyontekijatiedot__(33193)).

Verohallinto (2015). Rakentamisilmoitukset - urakkatiedot. Saatavissa 14.1.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Rakentamisilmoitukset/Rakentamisilmoitukset__urakkatiedot\(32886\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Rakentamisilmoitukset/Rakentamisilmoitukset__urakkatiedot(32886)).

Verohallinto (2014f). Rakentamisilmoitukset, urakkatiedot - usein kysyttyä. Saatavissa 14.1.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Rakentamisilmoitukset_urakkatiedot___use\(30396\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Usein_kysyttya/Rakentamisilmoitukset_urakkatiedot___use(30396)).

Verohallinto (2017f). Rakennusalan lakimuutokset lisäsivät verotuottoa ja yrityksen omaa ilmoittamista. Saatavissa 6.4.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Rakennusalan_lakimuutokset_lisasivat_ver\(42634\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Rakennusalan_lakimuutokset_lisasivat_ver(42634)).

Verohallinto (2014g). Rakennusalan verovalvontahanke RAKSA 2008-2012: Loppuraportti. Saatavissa 24.11.2016: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Rakennusalan_harmaan_talouden_torjunta\(18486\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Rakennusalan_harmaan_talouden_torjunta(18486)).

Verohallinto (2017g). Urakka- ja työntekijätiedot ilmoitetaan sähköisesti. Saatavissa 7.1.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Rakentamisilmoitukset/Urakka_ja_tyontekijatiedot_ilmoitetaan_s\(32980\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Rakentamisilmoitukset/Urakka_ja_tyontekijatiedot_ilmoitetaan_s(32980)).

Verohallinto (2017h). Viranomaisyhteistyöllä tuloksia – talousrikosilmoitusten määrä kasvoi uuteen ennätykseensä. Saatavissa 6.4.2017: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Viranomaisyhteistyolla_tuloksia___talousr\(42818\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Viranomaisyhteistyolla_tuloksia___talousr(42818)).

Verohallinto (2017i). Vuosi-ilmoituksen antaminen. Saatavissa 6.5.2017: http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Vuosiilmoitus.

Virta, Erja (2002). Talousrikollisuuden kuva tutkimuksen ja tiedonhallinnan näkökulmasta. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

Voutilainen, Tomi (2006). Hyvä sähköinen hallinto. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Viranomaislähteet

HE 92/2012 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja työturvallisuuslain muuttamisesta.

HE 58/2011 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 163/2010 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi Harmaan talouden selvitysyksiköstä sekä verohallinnosta annetun lain 4 §:n muuttamisesta.

Verohallinnon syventävä ohje A25/200/2017. Kiinteistöjen arvostaminen kiinteistöverotuksessa.

Verohallinnon syventävä ohje A51/200/2016. Rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus.

Verohallinnon syventävä ohje 30.3.2012. Veronumero - ohje rakennusalan työntekijöille ja työnantajille.

Oikeuskäytäntö

KHO:2003:21