



KANTELU

Oikeuskanslerinvirastoon on syyskuussa 2017 saapunut neljä kantelua, joissa arvostellaan Verohallinnon ohjeita. Kantelukirjoituksissa todetaan muun muassa, että toisen ohjeen mukaan suuruudeltaan alle 30 000 euron ilmoittamatta jääneisiin rahalahjoihin tai perintöihin ei puututa, vaikka niistä tulisi verottajalle ilmianto. Toisen ohjeen mukaan yhteisöverotuksessa tehdään alle 12 000 euron muutoksia vain poikkeuksellisesti. Kirjoituksissa pyydetään tutkimaan muun muassa, asettaako Verohallinto ohjeistuksen perusteella kansalaiset ilman hyväksyttävää perustetta eriarvoiseen asemaan.

SELVITYS

Kantelukirjoituksista on hankittu Verohallinnon selvitykset, jotka on annettu 26.10.2017. Valtiovarainministeriön lausunto on annettu 15.12.2017 ja veronsaajien oikeudenvilvontayksikön lausunto 19.2.2018.

RATKAISU

Asiaa koskevia säännöksiä

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Perustuslain 6 §:n mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella.

Perustuslain 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Yhdenvertaisuuslain (1325/2014) 5 §:n mukaan viranomaisen on arvioitava yhdenvertaisuuden toteutumista toiminnassaan ja ryhdyttävä tarvittaviin toimenpiteisiin yhdenvertaisuuden toteutumisen edistämiseksi. Edistämistoimenpiteiden on oltava viranomaisen toimintaympäristö, voimavarat ja muut olosuhteet huomioon ottaen tehokkaita, tarkoituksenmukaisia ja oikeasuhtaisia.

Hallintolain (434/2003) 6 §:n mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.

Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 2 §:n mukaan Verohallinnon tehtävänä on verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallvonta sen mukaan kuin erikseen säädetään. Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä.

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 26 §:ssä on säännökset verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista. Pykälän 1 momentin mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Pykälän 5 momentin mukaan verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. Pykälän 6 momentin mukaan verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

Verohallinnon selvitys

Verohallinnon selvityksessä todetaan, että kantelukirjoituksissa viitatussa Suomen Kuvalehden kirjoituksessa uutisoitiin vuonna 2013 annetusta perintö- ja lahjaverotusta koskevasta työmenettelyohjeesta. Työmenettelyohje oli Verohallinnon sisäinen ja salassa pidettävä tietyiltä osiltaan. Ohjeen voimassaolo päättyi 31.12.2015. Ohjaus perustui kokemuksiin siitä, että ilmiannoista ei ollut yleensä havaittavissa sellaista uutta tietoa, joiden perusteella asiaa olisi voitu selvittää tarkemmin ja määrätä verovelvollisille veroja maksettavaksi. Perättömät ilmiannot työllistivät Verohallintoa paljon. Merkittävien väärinkäytösten estämiseksi Verohallinto tutki kuitenkin euromääräiset rajat ylittävät ilmiannot. Verohallinto katsoo selvityksensä mukaan menetellessä ilmiantojen tutkimisessa viranomaiselle kuuluvan harkintavaltansa puitteissa ja kohdelleensa verovelvollisia tasapuolisesti.

Kantelukirjoituksissa viitattu toinen työmenettelyohje on koskenut yhteisöjen, kuten osakeyhtiöiden, verotusten toimittamista verovuodelta 2014. Ohjeen mukaiset euromääräiset valvontarajat on mainittu pääsääntöisenä tutkimiskynnyksenä, joista voidaan ohjeessa tarkemmin kuvatuissa tilanteissa poiketa.

Valikointiehtojen käyttö valvonnassa perustuu yritysverotusyksikön selvityksen mukaan verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 6 momenttiin. Verohallinto voi lain asettamissa rajoissa käyttää harkintavaltaa siinä, mitä valikointiehtoja yhteisöjen veroilmoitusten verovalvonnassa käytetään. Verohallinto tutkii yhdenmukaisesti automaatioissa ne yhteisöjen veroilmoitukset, jotka eivät poimiudu tapauskohtaiseen virkailijakäsittelyyn. Tapauskohtaiseen käsittelyyn poimitaan etukäteen määriteltyjen ja valtakunnallisesti yhdenmukaisten ehtojen mukaisesti osa veroilmoituksista.

Selvityksessä katsotaan, että verotuksen toimittamisessa voidaan ottaa huomioon euromääräinen intressi, johon kyseisessä lainkohdassa mainittu ”asian laajuus” viittaa. Tapauskohtaiseen valvontaan valikoituvien tapausten määrää rajoitetaan euromääräisellä valvontarajalla, jotta Verohallinnon resurssit voidaan kohdistaa valvonnan kannalta merkittävimpiin tapauksiin. Verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu otetaan huomioon niin, että valvontarajoja sovelletaan samanlaisissa tapauksissa yhdenmukaisesti.

Verohallinto toteaa selvityksessään, että se varmistaa työmenettelyohjeilla verotuksen valtakunnallisen yhtenäisyyden ja resurssien kohdentamisen verotulojen kannalta merkittäviin asioihin.

Verohallinto otti selvityksensä mukaan vuonna 2015 käyttöön internet-sivuillaan sähköisen lomakkeen, joka mahdollisti verotusta koskevan vihjetiedon lähettämisen anonyymisti sähköisessä muodossa. Saadun vihjetiedon laatu ja määrä ovat parantuneet tämän johdosta. Kaikki vihjetietolomakkeella saadut vihjeet käsitellään ja niistä noin 25 % on johtanut toimenpiteisiin. Perintö- ja lahjaverotusta koskevista vihjeistä yksikään ei selvityksen mukaan antanut tarkemman selvittelyn jälkeen aihetta verotustoimenpiteisiin.

Verohallinto katsoo menetelleensä kanteluissa tarkoitettujen työmenettelyohjeiden antamisessa laissa sille säädetyn toimivallan rajoissa.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö katsoo lausunnossaan, että Verohallinnon valtakunnalliset työmenettelyohjeet ovat tarpeellisia, koska ne edistävät omalta osaltaan valtakunnallisesti yhdenmukaista verotusta. Ne myös mahdollistavat resurssien kohdentamisen verotulojen kannalta merkittäviin seikkoihin. Erilaisten valikointiehtojen käyttäminen verotuksen toimittamista koskevissa ohjeissa perustuu voimassa olevaan lainsäädäntöön. Verohallintoon saapuvien vihjetietojen kohdalla Verohallinnolla on harkintavaltaa sen suhteen, ryhtyykö se selvittämään asiaa tarkemmin vihjetiedon perusteella. Valtiovarainministeriö katsoo, että Verohallinto on toiminut laissa sille säädetyn toimivallan rajoissa ja siten, että perustuslaissa ja hallintolaissa edellytetty asiakkaiden yhdenvertainen kohtelu toteutuu.

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön lausunto

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö toteaa lausunnossaan, että Verohallinto tekee vuosittain noin 7-8 miljoonaa verotuspäätöstä. Verotus toimitetaan lyhyessä käsittelyajassa, joten on selvää, että jokaista tapausta ei voida tutkia niin sanottuna virkamiestyönä. Tämän vuoksi verotuksessa joudutaan suorittamaan priorisointia, valikoimaan painopisteitä ja asettamaan eri asioille tutkimisrajoja. Kaikkien verovelvollisten verotustiedot tutkitaan koneellisen käsittelyn avulla, ja sen lisäksi verovirkailijat tutkivat valikoinnin perusteella poimituvia tapauksia yhdenmukaisin perustein. Tällä tavoin varmistetaan se, että verotus pystytään toimittamaan ja että veroilmoituksista ilmenevät oleelliset seikat tulevat riittävästi käsitellyiksi.

Oikeudenvilvontayksikkö yhtyy Verohallinnon selvityksessä mainittuun Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomuksessa todettuun lausumaan työmenettelyohjeista.

Oikeudenvilvontayksikkö yhtyy myös Verohallinnon ja valtiovarainministeriön näkemykseen siitä, että Verohallinto on menetellyt ilmiantojen tutkimisessa viranomaiselle kuuluvan harkintavallan puitteissa ja kohdellut verovelvollisia yhdenvertaisesti. Oikeudenvilvontayksikkö to-

teaa lisäksi, että tutkimis- ja valvontarajojen käyttäminen verotuksen toimittamisessa perustuu voimassa olevaan lainsäädäntöön.

Valtiontalouden tarkastusviraston laillisuustarkastuskertomus

Verohallinnon selvityksessä viitataan Valtiontalouden tarkastusviraston yhteenvedoon verotulo- ja koskevista laillisuustarkastuksista (17/2016). Laillisuustarkastuksen tarkoituksena oli selvittää, ovatko automatisoitua verotusprosessia koskevat verotusmenettelysäännökset sisäisen valvonnan kannalta ajantasaisia ja selkeitä ja onko verotusprosessin sisäinen valvonta asianmukaista ja riittävää. Kertomuksessa todetaan, että valikointien käsittelyä ohjaavat varsin kattavat työmenettelyohjeet. Yhtenäinen ohjeistus parantaa kertomuksen mukaan verotusprosessin laatua ohjaamalla virkailijoiden veroasioiden käsittelyä ja ratkaisumenettelyä. Kertomuksessa todetaan, että tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan verotussovellusten automaattiset kontrollit varmentavat varsin kattavasti annettujen säännösten noudattamista. Erilaisten euromääräisten kuulemis-, tutkimis- ja poikkeamisrajojen määrittäminen johtaa suhteellista rajaa paremmin verovelvollisten yhdenmukaiseen kohteluun, koska raja on kaikille sama ja selkeästi sovellettavissa valikointien käsittelyssä. Valvontarajat johtavat kertomuksen mukaan siihen, että samanlaisia tapauksia tai euromääräisesti samaa suuruusluokkaa olevia tapauksia tutkitaan periaatteessa yhdenmukaisin perustein. Valvontarajan alle jääviä tapauksia ei kuitenkaan tutkita tarkemmin, mikä heikentää kertomuksen mukaan verotuksen säännöstenmukaisuutta ja verovelvollisten yhdenmukaista kohtelua. Valikointien ja euromääräisten valvontarajojen määrittelyssä on kyse tasapainoilusta verotusprosessin tehokkuusvaatimuksen ja verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun välillä.

Laillisuustarkastuskertomuksessa suositellaan, että Verohallinnossa tulisi kehittää sisäisen valvonnan kontrolleja, joilla varmistetaan valvonta-ajoihin ja verotuslaskentaan päätyvien veroilmoitustietojen täydellisyys ja loogisuus. Verovalvonnan tehokkuutta ja reaaliaikaisuutta voitaisiin lisätä kehittämällä lainsäädäntöä sekä automatisoimalla verotusprosessin toimintoja ja sisäistä valvontaa entistä laajemmin, jolloin manuaalista selvitystyötä voitaisiin ohjata aiempaa enemmän verointressin ja –riskin kannalta olennaisiin tapauksiin. Tarkastuksen perusteella suositellaan myös sisäisen valvonnan menettelyiden kehittämistä sähköisissä verotustietojen ilmoituskanavissa, sekä sitä, että Verohallinnossa kehitettäisiin valikointien käsittelyyn liittyviä laadunvalvonnan menettelyitä.

Arviointi

Hyvän hallinnon perusteet tulee ottaa huomioon kaikessa julkisen hallintotehtävän hoitamiseen liittyvässä toiminnassa. Hyvän hallinnon osatekijöitä on tulkittava perusoikeusmyönteisesti ja viranomaisen on valittava useista vaihtoehdoista menettelytavoista tai tulkinnoista sellainen, joka parhaiten edistää asianmukaisen menettelyn ja hyvän hallinnon toteutumista. Hyvän hallinnon osatekijöihin voidaan lukea myös muun muassa hyvä verotarkastustapa. Verovelvollisten tasapuolista kohtelua ja yhtenäistä verotusta korostetaan Verohallinnosta annetussa laissa, jonka 2 §:n 2 momentin mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä.

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 1 momentin mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimita veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Pykälän 6 momentin mukaan verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

Hallituksen esityksessä eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta (HE 91/2005 vp) todetaan muun muassa, että kaikki verottajan saamat tiedot tutkittaisiin tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Tarkoitus on, että kaikkien verovelvollisten verotustiedot tutkittaisiin koneellisen käsittelyn avulla koneellisesti, ja sen lisäksi veroviranomaiset tutkisivat valikoinnin perusteella osan, esimerkiksi 30 prosenttia aineistosta tarkemmin tapauskohtaisessa käsittelyssä. Valikointi olisi esityksen mukaan mahdollisimman laajalti koneellista ja siten koko maassa yhdenmukaista. Valikointiehtot täyttävät tapaukset haetaan tällöin tietokannasta automaattisen tietojenkäsittelyn avulla. Valikointi voisi kuitenkin olla myös manuaalista. Tällöin verotusta toimittava henkilö hakee verotusasiakirjoilta tai -tiedoista tarkemmin tutkittavat asiat. Valikointiehtoihin voidaan esityksen mukaan tehdä alueellisia valikointirajoja, mutta niitä pyrittäisiin välttämään, koska ne heikentävät verotuksen yhdenmukaisuutta.

Esityksessä todetaan edelleen, että käytännössä valikointiehtoja voisivat olla muun muassa verovelvollisen vähennysvaatimuksen suuruus, hänen ilmoittamiensa tulojen pienuus tai niiden puuttuminen, epäloogisuudet tietojen välillä ja verovuonna esiintyneet tietyt taloudelliset ilmiöt. Mahdollisia olisivat myös erilaiset satunnaisotannat, kuten joka sadas tai joka kymmenes verovelvollinen. Verovalvontaan kuuluva riskianalyysi kuuluu myös valikointiehtoihin. Osaa valikointiehtoista voidaan käyttää jatkuvasti vuodesta toiseen ja lisäksi voidaan ottaa käyttöön vuosittain uusia valikointiehtoja. Esityksessä ehdotettujen säännösten mukaan eri tavat, joilla veroviranomainen tutkii verotusta varten saatuja tietoja ja selvityksiä, olisivat verotuksen toimittamisen ja verotuksen muuttamisen edellytysten kannalta samanarvoisessa asemassa.

Esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan verotusmenettelystä annetun lain 26 §:stä, että tutkimistapa joidenkin asioiden osalta voisi esimerkiksi olla saatujen tietojen vertailu ja tarkistaminen automaattista tietojenkäsittelyä hyväksi käyttäen. Erikseen voitaisiin käsitellä asiat, joiden osalta oikean verotuspäätöksen tekeminen edellyttäisi tietojen ja selvitysten syvällisempää ja tarkempaa tutkimista ja viranomaisen tapauskohtaista harkintaa. Säännöksessä lueteltaisiin esityksen mukaan ne yleiset perusteet, joiden perusteella asioiden tutkimistapa määräytyisi.

Edellä mainittu hallituksen esitys on ollut eduskunnan perustuslakivaliokunnan ja valtiovarainvaliokunnan arvioitavana. Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä (VaVM 22/2005 vp) todetaan muun muassa, että esityksellä on kansalaisten yhdenvertaisuutta edistävä vaikutus. Tämä johtuu mietinnön mukaan ennen kaikkea siitä, että ehdotettu uusi tutkimisvelvollisuutta koskeva säännös vapauttaa verottajan jokaisen annetun ilmoituksen tarkalta tutkinnalta ja antaa mahdollisuuden valikoida ne tapaukset, jotka joutuvat tarkemman tutkinnan alle. Käytännössä tämä tarkoittaa mietinnön mukaan sitä, että samat asiat tutkitaan kautta maan yhtenäisten valikointikriteereiden ansiosta. Valiokunta pitää esitystä tarkoituksenmukaisena myös yhteiskunnan voimavarojen käytön kannalta. Kaikkia tapauksia ei ole mietinnön mukaan myöskään tarkoituksenmukaista tutkia samalla tavoin. Mietinnössä todetaan, että käytäntöä on kehitetty jo pitkään siihen suuntaan, että selvät tapaukset voidaan käsitellä tehokkaasti koneellisessa menettelyssä ja keskittää voimavarat olennaisten kysymysten tutkintaan. Nyt tämä otetaan mietinnön mukaan huomioon asianmukaisesti myös säädöstasolla.

Verotusmenettelystä annetuilla säännöksillä on oikeuskirjallisuuden mukaan luotu asianmukainen säädöserusta verotuksessa tapahtuvalle valikoinnille. Sääntelyn tarkoituksena on varmistaa, että verotus voidaan toimittaa oikein ja tasapuolisesti ainakin taloudellisesti merkittävässä tai muutoin olennaisissa asioissa. (Myrsky, Matti ja Rabinä, Timo, Verotusmenettely ja muutoksenhaku, 2011, s. 142).

Edellä mainitussa teoksessa on myös todettu, että Verohallinnon antamien työmenetelmäohjeiden mukainen menettely yhtenäistää verotuksen lopputulosta, koska kaikki tapaukset käsitellään samojen menettelytapojen mukaisesti (s. 20).

Kantelukirjoitusten tarkoittamassa yritysverotusta koskevassa vuoden 2014 ohjeessa on todettu pääsääntöinen tutkimiskynnys, mutta siitä on voitu tietyissä tilanteissa poiketa. Verohallinnon selvityksessä on kuvattu Verohallinnon kokemuksia perintö- ja lahjaverotusta koskevista ilmiannoista. Perintö- ja lahjaverotusta koskevan työmenettelyohjeen voimassaolo päättyi vuoden 2015 lopussa. Tämän jälkeen on otettu käyttöön Verohallinnon selvityksen mukainen vihjetietopalvelu, joka koskee myös perintö- ja lahjaverotusta.

Perustuslain 108 §:n 1 momentin mukaan oikeuskanslerin tulee muun muassa valvoa, että tuomioistuimet ja muut viranomaiset sekä virkamiehet, julkisyhteisön työntekijät ja muutkin julkista tehtävää hoitaessaan noudattavat lakia ja täyttävät velvollisuutensa.

Valtioneuvoston oikeuskanslerista annetun lain 3 §:n 1 momentin mukaan oikeuskansleri käsittelee hänelle osoitettuja kirjallisia kanteluja ja viranomaisten ilmoituksia. Lain 4 §:n 1 momentin mukaan oikeuskansleri tutkii kantelun, jos on aihetta epäillä oikeuskanslerin valvontavaltaan kuuluvan henkilön, viranomaisen tai muun yhteisön menetelleen lainvastaisesti tai jättäneen velvollisuutensa täyttämättä taikka jos oikeuskansleri muusta syystä katsoo siihen olevan aihetta.

Huomioon ottaen asiaa koskevat säännökset ja edellä mainitussa hallituksen esityksessä sekä oikeuskirjallisuudessa esille tuodut seikat katson, ettei Verohallinto ole ylittänyt sille laissa säädettyä toimivaltaa antaessaan kantelukirjoituksessa tarkoitettua työmenettelyohjeita.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on edellä mainitussa laillisuustarkastuskertomuksessaan suositellut muun muassa, että Verohallinnossa kehitettäisiin valikointien käsittelyyn liittyviä laadunvalvonnan menettelyitä. Huomioon ottaen myös sen, että Valtiontalouden tarkastusvirasto toteaa tarkastuskertomuksessaan, että vuonna 2018 tehtävässä tarkastuksen jälkiseurannassa tarkastusvirasto tulee selvittämään, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen kannanottojen johdosta on ryhdytty, ei kantelukirjoituksissa tarkoitettu asia anna aihetta enempään toimenpiteisiin.

Apulaisoikeuskanslerin sijainen

Kimmo Hakonen

Esittelijäneuvos

Outi Kostama

OIKEUSKANSLERINVIRASTO
