

**ASIA**

Hyvä hallinto verotarkastusmenettelyssä

KANTELU

Fortum Oyj (jäljempänä yhtiö) on oikeuskanslerille 21.1.2015 osoittamassaan kirjoituksessa arvostellut Verohallinnon menettelyä. Yhtiö pyytää tutkimaan, onko Verohallinto toiminut lainvastaisesti ja rikkonut hallinnon oikeusperiaatteita yhtiötä koskeneen verotarkastuksen aikana.

SELVITYS

Verohallinnon lausunto on annettu 5.6.2015. Lausuntoon on liitetty Konserniverokeskuksen selvitys.

VASTINE

Yhtiö on antanut vastineen 24.8.2015.

RATKAISU**Oikeuskanslerin toimivalta**

Valtioneuvoston oikeuskanslerista annetun lain (193/2000) 4 §:n 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. Vakiintuneen käytäntönsä mukaan oikeuskansleri ei tutki kantelua, jos sitä koskeva asia on vireillä toimivaltaisessa viranomaisessa tai jossa on haettu tai josta on mahdollisuus hakea muutosta säännönmukaisin muutoksenhakukeinoin.

Yhtiö itse ei ole muutoksenhakijana missään oikeusasteessa. Veronsaajien oikeudenvälontayksikkö on hakenut muutosta kysymykseen siitä, ovatko yhtiön rahoitustoiminnot markkinaehtoperiaatteen mukaisia. Verotarkastusprosessin menettelylliset kysymykset eivät tule käsiteltäviksi säännönmukaisin muutoksenhakukeinoin. Näin ollen katson tässä tapauksessa, että yhtiön kantelu voidaan tutkia, vaikka asian substanssikysymykset eivät vielä ole kaikilta osin lainvoimaisia.

Yhtiön kantelu

Verohallinnon konserniverokeskus suoritti yhtiössä siirtohinnoittelua koskevan verotarkastuksen vuoden 2013 aikana. Verotarkastuskertomuksen perusteella Verohallinto teki verotuksen oikaisupäätöksen yhtiön vahingoksi. Päätös koski verovuotta 2007. Lisäksi yhtiölle määrättiin veronkorotusta. Korkein hallinto-oikeus antoi 3.7.2014 päätöksen, jolla se ratkaisi yhtiön verasian keskeisen oikeudellisen kysymyksen. Tämän seurauksena Verohallinnon verotuksen oikaisulautakunta kumosi yksimielisesti Verohallinnon verotuksen oikaisupäätöksen, ja myös verovuosien 2008 – 2011 osalta verotarkastus on kantelun mukaan päättynyt joulukuussa 2014, kun korkein hallinto-oikeus antoi ratkaisunsa.

Yhtiö katsoo, että Verohallinnon suorittamassa verotarkastuksessa on useita yksittäisiä piirteitä, jotka ovat merkinneet poikkeamista hyvän hallinnon periaatteista ja jotka ovat loukanneet yhtiön perusteltuja oikeusturvaodotuksia. Niitä on ilmennyt kantelun mukaan kaikissa verotarkastuksen vaiheissa.

Yhtiö pyytää oikeuskansleria arvioimaan Verohallinnon toimia erityisesti seuraavien seikkojen osalta:

- 1) Verohallinnon selvityspyynnöt ovat olleet summittaisia ja epätarkkoja, eikä niiden tarkoitusta ole perusteltu.
- 2) Verovelvollista on painostettu toimittamaan tietoja ja asiakirjoja, jotka kuuluvat muulle kuin asianosaiselle. Asian käsittelyä on kiirehditty ja selvityksiä on laiminlyöty.
- 3) Jo verotarkastuksen aluksi on ilmoitettu verotarkastuksen johtavan verotuksen oikaisupäätökseen ja veronmääräämiseen joulukuussa 2013, vaikka muihin vastaavassa asemassa oleviin yhtiöihin ei ole lainkaan kohdistettu maksuunpanotoimia. Verohallinto ei myöskään ole tutkinut ja kommentoinut yhtiön tekemää esteellisyysepäilyä.
- 4) Verohallinto on jättänyt huomioimatta merkittävän osan yhtiön antamista selvityksistä sekä virka-avulla ulkomaiden viranomaisilta pyydyt tiedot ja sivuuttanut saadut selvitykset. Asianosaisen selvittämistä vastuuta ei voida ulottaa hallinto-oikeudellisen oikeussuhteen ulkopuolisiin tahoihin, jotka eivät ole asianosaisia.
- 5) Täyttääkö Verohallinnon asettama kuulemisaika ja –menettely asianmukaisen kuulemisvelvollisuuden edellytykset asian laatu ja laajuus huomioiden?
- 6) Verohallinto laati verotarkastuskertomuksen ja teki maksuunpanopäätöksen yhtiön osalta kiireisellä aikataululla, vaikka se on muiden konsernien osalta lykännyt verotustoimenpiteitä vuosienkin ajan.
- 7) Verohallinto on antanut Belgian viranomaisten ymmärtää virka-apupyynnöä koskevassa kirjeenvaihdossa, että Verohallinnolla olisi syytä epäillä yhtiötä tai sen työntekijöitä veropetoksesta tai muusta rikollisesta toiminnasta. Käytetyllä sanamuodolla Verohallinto on onnistunut laajentamaan Belgian virka-apuun sovellettavaa vanhentumisaikaa kolmesta vuodesta seitsemään vuoteen.

Konserniverokeskuksen selvitys

Konserniverokeskuksen selvityksessä todetaan, että siirtohinnoitteluhankkeen riskianalyyssissä havaittiin loppusyksyllä 2012, että Fortum-konsernilla oli Belgiassa rahoitustoimintoja, joihin saattaa liittyä merkittäviä siirtohinnoitteluriskejä. Yhtiölle esitettiin pyyntö verovuosien 2007 – 2011 siirtohinnoittelun dokumentointien esittämiseksi. Verotusmenettelystä annetun lain (VML) 14 c §:n mukaisesti yhtiöllä oli 60 päivää aikaa toimittaa pyydyt asiakirjat. Yhtiölle myönnettiin pyynnön mukaisesti lisää aikaa asiakirjojen toimittamiseen, ja yhtiön toivoma ta-

OIKEUSKANSLERINVIRASTO

paaminen järjestettiin 6.2.2013. Yhtiöltä pyydettiin myös muita asiakirjoja ja tietoja, joiden odotettiin antavan tarpeellista lisäselvitystä tuossa vaiheessa jo aloitettavaksi päätetyn tarkastuksen painopistealueiden määrittelemisessä. Yhtiölle ehdotettiin myös, että tarkastajat voisivat tapaamisen jälkeen ryhtyä lukemaan konsernin hallintoelimien pöytäkirja-aineistoa.

Verotarkastuksen alkukeskustelu pidettiin 26.3.2013. Selvityksessä selostetaan sitä, mitä tietopyyntöjä yhtiölle esitettiin, ja miten tarkastuksen alussa muutoinkin toimittiin. Selvityksen mukaan yhtiölle esitetty aineistopyyntö ei ollut muissa siirtohinnoittelutarkastuksissa harjoitettuun tietojen keräämiseen tai tarkasteltavana olleeseen järjestelyyn nähden poikkeuksellisen laaja taikka muullakaan tavalla epätavanomainen. Siirtohinnoittelutarkastuksista aiheutuu selvityksen mukaan sekä Verohallinnolle että tarkastuksen kohteena oleville yhtiöille usein merkittävä määrä hallinnollista työtä.

Selvityksessä todetaan, että yhtiöltä pyydettiin huhtikuussa aineistoa, mutta yhtiön toimittamasta aineistosta havaittiin puuttuvan joitakin toimitettavaksi luvattuja dokumentteja. Aineistopyyntö uusittiin kesäkuussa 2013. Myös yhtiön kesäkuussa toimittamasta aineistosta jäi puuttumaan tarkastajien pyytämiä dokumentteja, ja selvityksessä katsotaan, että yhtiö jätti hyvän verotarkastustavan mukaisen ilmoittamis- ja esittämisvelvollisuutensa täyttämättä. Kolmatta aineistopyyntöä perusteltiin aiempaa perusteellisemmin, ja siinä kuvattiin tarkastajien keskeisiä havaintoja konsernin sisäiseen rahoitukseen liittyvästä päätöksenteosta. Yhtiö toimitti tämänkin aineistopyynnön perusteella vain osan aineistosta. Yhtiö esitti, ettei viranomaisen tiedonsaantioikeus säännösten sanamuodosta huolimatta ole rajatonta. Yhtiö toimitti vain sen materiaalin, joka yhtiön näkemyksen mukaan oli riittävän laaja.

Hyvän verotarkastustavan mukaan verovelvollisella on verotarkastuksen yhteydessä laaja ilmoittamis- ja esittämisvelvollisuus. Verovelvollisen on myös osallistuttava mahdollisuuksien mukaan kaikkien tarkastukseen liittyvien asioiden selvittämiseen. Koska yhtiö ei ollut toimittanut pyydettyjä materiaaleja, päätettiin näitä tietoja pyytää virka-aputeitse Belgian ja Hollannin veroviranomaisilta. Pyyntö tietojen vaihtamiseksi lähetettiin Belgiaan 20.8.2013.

Tarkastajat saivat 17.9.2013 yhtiöltä kirjeen, jossa yhtiö uudisti näkemyksensä siitä, että se oli verotarkastuksen kuluessa jo toimittanut Verohallinnolle riittävät tiedot. Tällä perusteella yhtiö ei toimittanut lisäselvityksiä sille 19.8. ja 26.8. esitettyihin tietopyyntöihin. Koska muun muassa verovaikutuslaskelmia ei ollut toimitettu, kertomuksissa on esitetty tarkastajien itse laatimia laskelmia, joita yhtiö on kritisoinut. Yhtiö ei kuitenkaan ole esittänyt vaihtoehtoisia laskelmia taikka selvittänyt, miten laskelmaa olisi tullut korjata.

Tarkastuksesta annettiin 26.9.2013 alustava verotarkastuskertomus. Kertomuksessa tuotiin esiin, että se oli jouduttu laatimaan ilman kaikkia asiaan liittyviä dokumentteja. Kertomuksessa todettiin, että lopullista kertomusta tulnaisiin tarvittaessa päivittämään virka-aputeitse saatavilla tiedoilla, mutta jos niitä ei saataisi riittävän ajoissa, lopullinen tarkastuskertomus ja verotusehdotus voitaisiin laatia myös ilman niitä. Yhtiölle myönnettiin alustavaan kertomukseen kolme viikkoa vastineaikaa. Yhtiön lisäaikapyyntöä harkittaessa otettiin huomioon se, että yhtiölle oli jo esitetty alkukeskustelussa tarkastuksen tavoiteaikataulu ja selvittävät asiakokonaisuudet. Yhtiöllä oli ollut käytännössä useita kuukausia aikaa antaa vastauksia verotarkastuksen asiakysymyksiin. Yhtiölle ei myönnetty aikataulullisista syistä lisäaikaa vastineen antamiseen. Lopullinen kertomus toimitettiin yhtiölle 8.11.2013, ja myös siihen annettiin kolme viikkoa vastineaikaa. Yhtiön lisäaikapyyntöön annettiin kielteinen vastaus.

Asiassa tehtiin 19.12.2013 tarkastuskertomuksessa ehdotetun mukainen verotuksen oikaisupäätös.

Verovuosia 2008 – 2011 koskenutta verotarkastusta jatkettiin keväällä 2014. Alustava verotarkastuskertomus annettiin 16.12.2014, ja lopullinen 16.12.2014. Verohallinto teki 17.12.2014 verovuosia 2008 – 2011 koskeneet verotuspäätökset. Päätösten mukaan yhtiölle ei maksuunpantu veroa.

Konserniverokeskus toteaa selvityksessään, että yhtiölle on selvitetty seikkaperäisesti, mitä tietoa siltä halutaan ja missä tarkoituksessa. Tiedon käyttötarkoituksen yksilöintiin ei asian käsittelyvaiheesta riippuen ole aina ollut yksiselitteistä vastausta, mutta asiaa on pyritty selvittämään verovelvolliselle käytettävissä olevan tiedon puitteissa. Tarkastusaineiston materiaalmäärä ei ole Konserniverokeskuksen kokemuksen mukaan poikkeuksellisen laaja. Tarkastus on pyritty suorittamaan niin tehokkaasti kuin mahdollista. Päällekkäisiä tietopyyntöjä ei ole tehty. Asiakokonaisuuden monimutkaisuus huomioon ottaen tehdyt toimenpiteet ja pyydetty materiaali ovat olleet suhteessa asian teknisesti vaikeaan laatuun.

Esteellisyysskysymys on Verohallinnon näkemyksen mukaan tutkittu ja ratkaistu sekä viestitetty yhtiölle verotarkastuskertomuksessa. Verotarkastaja ei voi tulla esteelliseksi vain sillä perusteella, että tälle syntyy käsitys käsillä olevista ongelmakysymyksistä. Tämä tarkoittaisi, ettei alustavia tarkastushavaintoja voitaisi ilmaista tarkastuksella lainkaan, vaikka hyvä verotarkastustapa tätä edellyttääkin, synnyttämättä esteellisyysepäilyjä. Yhtiön väite siitä, että tarkastuksen lopputulos olisi ollut ennalta määrätty, on selvityksen mukaan perusteeton. Yhtiölle on avoimesti kerrottu se aikaraja, jonka puitteissa mahdollinen maksuunpanopäätös verovuotta 2007 koskien on tehtävä.

Yhtiön esittämät näkemykset on otettu huomioon siinä laajuudessa kuin niillä on katsottu olleen asian selvittämisen kannalta merkitystä.

Konserniverokeskuksen suorittamissa verotarkastuksissa ja verotuksen oikaisuihin otetaan yhtenä seikkana huomioon verotuksen oikaisun määrääjät. Resurssien kohdentaminen tapauksiin, joissa määrääjät ovat täyttymässä, ei Konserniverokeskuksen käsityksen mukaan ole yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista.

Belgian viranomaisille lähetetyssä tietopyynnössä todettiin, että oli syytä epäillä, että asiassa saattoi olla kyse verolainsäädännön väärinkäytöstä tai veron kiertämisestä. Lisäksi Verohallinto totesi Belgian viranomaisille, että yhtiön edustajiin ei kohdistu rikosoikeudellista tutkintaa. Selvityksessä todetaan, ettei verohallinto siten ole esittänyt Belgian viranomaisille harhaanjohtavaa tietoa taikka perusteetonta rikosepäilyä.

Verohallinnon lausunto

Verohallinto toteaa lausunnossaan, että verotarkastajat ovat käyneet suoritetun siirtohinnoittelutarkastuksen aikana tarkastuksen tarkoituksen ja kantelijan tarpeiden edellyttämällä tavalla jatkuvaa kirjallista ja suullista tietojen vaihtoa tarkastuksessa ilmenneistä aineellisista ja prosessuaalisista kysymyksistä ja verotarkastajien tekemistä tarkastushavainnoista. Kantelijalle on annettu jo tarkastuksen aikana tarvittava kokonaiskuva tehdyistä tarkastushavainnoista ja niiden merkityksestä verotarkastuskertomuksessa tehtävien mahdollisten verotusesitysten sisältöön.

Verohallinnon lausunnossa todetaan, että huolimatta siitä, että tarkastettava verovelvollinen kieltäytyy toimittamasta verotarkastuksessa tarvittavia selvityksiä ja asiakirjoja, verotarkastajien tehtävänä on laatia suoritettavasta tarkastuksesta verotarkastuskertomus käytettävissä olevi-

OIKEUSKANSLERINVIRASTO

en tietojen ja selvitysten pohjalta ja arvioida, mikä vaikutus mahdollisten tietojen ja selvitysten antamatta jättämisellä on tarkastuksella tehtäviin johtopäätöksiin. Verohallinnon näkemyksen mukaan tarkastettavan verovelvollisen intressissä on toimittaa säännösten mukaisesti tarkastuksessa tarvittavat, pyydetty tiedot ja asiakirjat, jotta tarkastuksessa ei syntyisi virheellistä käsitystä tarkastettavan esittämismäärällisyyden laiminlyönnistä ja tarkastushavaintojen oikeudellisesta arvioinnista.

Verohallinto katsoo, että kantelija on saanut Verohallinnon hyvää verotarkastustapaa koskevan ohjeen edellyttämällä tavalla kohtuullisen määräajan vastineen antamiselle eli kolme viikkoa. Kantelijalla on ollut mahdollisuus esittää haluamaansa selvitystä myös tarkastuksen aikana. Kantelija on toimittanut vastineensa asetetussa määräajassa, minkä jälkeen verotarkastajat ovat laatineet lopullisen verotarkastuskertomuksen.

Verohallinto toteaa, ettei kantelukirjoituksessa eikä kantelijan verotarkastuksen aikana verotarkastajalle esittämässä esteellisyysväitteessä ole esitetty hallintolaissa säädettyä esteellisyysperustetta, jonka johdosta verotarkastajan olisi tullut katsoa itsensä virkatehtäväänsä suorittaessaan esteelliseksi.

Verohallinto toteaa myös, ettei kantelijan siirtohinnoitteluun liittyvää verotuksen osittaistarkastusta verovuodelta 2007 ole suoritettu kantelukirjoituksessa esitetyllä tavalla poikkeuksellisen nopeasti, minkä johdosta kantelijan oikeusturva olisi vaarannettu laiminlyönnillä verovelvollisen verotarkastukselle asetetut huolellisuus- ja oikeellisuusvaatimukset.

Verohallinto katsoo, että tarkastuksessa on menetelty noudattaen sekä verolainsäädännön että hallintolain menettelyä koskevia säännöksiä ja hyvän hallinnon periaatteita.

Yhtiön vastine

Yhtiö toteaa vastineessaan muun muassa, ettei verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus ole rajoittamaton, vaan siinäkin tulee huomioida sekä asianosaisen että kolmannen osapuolen oikeudet. Verohallinnon asiakirja- ja muut selvityspyynnöt olivat monilta osin hyvin poikkeuksellisia siirtohinnoittelun kannalta ja koskivat laajoilta osin Fortum-konsernin ulkomaisia tytäryhtiöitä ja niiden toimintaa, josta Fortum Oyj:llä ei pelkän osakeomistuksen perusteella ole oikeutta saada pyydettyjä asiakirjoja erillisyyhtiöperiaatteen johdosta. Asiakirjapyyntöihin liittyvää taustaa, tarkoitusta tai liityntää Fortum Oyj:n verotukseen ja siirtohinnoitteluun ei selvitetty. Ainoa oikea tapa pyytää ulkomaisten yhtiöiden tietoja olisi ollut kansainvälisen tietojenvaihdon kautta. Verohallinto on katsonut, että yhtiöllä olisi velvollisuus hankkia ja esittää omassa verotarkastuksessaan sopimuskumppaninsa sekä kolmannen osapuolen välisiä sopimuksia, mille ei ole esitettävissä oikeudellista perustaa.

Verohallinto ei vastineen mukaan esittänyt mitään laillista perustetta saada arvioitavakseen materiaalia ennen virallisen verotarkastuksen aloittamista. Yhtiö kuitenkin toimitti Verohallinnolle huomattavan määrän ei-julkista materiaalia jo ennen tarkastuksen aloittamista.

Vastineessa todetaan, että summittaiset tieto- tai materiaalitypyynnöt ovat suhteellisuusperiaatteen vastaisia. Konserniverokeskus ei perustellut materiaalitypyyntöjen tarpeellisuutta ja välttämättömyyttä yhtiölle taikka arvioinut niiden oikeasuhtaisuutta yhtiön pyynnöistä huolimatta. Pyyntö on vastineen mukaan summittainen, kun se koskee osittain toimintamuodon mukaan kohdennettuja yhtiöitä määrittelemättä sitä, mitä yhtiöitä pyyntö tosiasiaassa koskee. Yhtiö korostaa, että konsernilla on ollut rahoitustoimintaa ulkomailla vuodesta 1991 alkaen, eikä yhdesäkään aiemmassa verotarkastuksessa ole asiaa kyseenalaistettu. Verohallinnon tulkinta on ai-

van uusi, eikä sitä tai sen perusteita ole tuotu yhtiön tietoon missään vaiheessa tarkastusta. Verotarkastuksessa tai verotarkastuskertomuksessa ei ole annettu minkäänlaista ohjausta siirtotodokumentin laadintaan tai sen parantamiseen, mikä on vastoin Verohallinnon ohjeita ja hyvän hallinnon periaatteita.

Yhtiö ei ole saanut mitään tietoa esteellisyyssasian käsittelystä. Hyvän hallinnon mukaista olisi vastineen mukaan antaa päätös asiassa esteellisyysväitteen esittäjälle.

Yhtiölle annettiin tavanomaista lyhyempi kuulemisaika alustavaan ja lopulliseen verotarkastuskertomukseen. Yhtiön vastineet eivät johtaneet virheiden ja väärinymmärrysten korjaamisiin. Verohallinto myös laiminlöi järjestää hyvän verotarkastustavan edellyttämän loppukustelun yhtiön kanssa ennen verotarkastuksen päättymistä. Kun otetaan huomioon verotarkastajien täysin uusi tulkinta verosäädöksiin, olisi tehty tulkinta edellyttänyt Verohallinnolta korostettua selvittämistä ja perusteluvollisuutta.

Verohallinto on kertonut, että lopullinen päätös yhtiön jälkiverottamisesta tehtiin konserniverokeskuksen asiantuntijaryhmässä 16.9.2013, minkä johdosta yhtiön kuuleminen vaikuttaisi olleen Verohallinnolle pelkkä muodollisuus ilman tosiasiallista merkitystä. Tätä osoittaa vastineen mukaan myös se, ettei yhtiölle pyynnöstä huolimatta annettu lisäaikaa vastineen antamiseksi.

Vastineessa todetaan, että Verohallinnon perustelut lisäajan myöntämättä jättämiselle olivat hyvän hallinnon periaatteiden vastaisia. Verohallinto alkoi tutkia verovuoden 2007 verotusta vasta vuonna 2013, jolloin aikataulukiireet olivat seurausta Verohallinnon omasta toiminnasta. Asianosaisen oikeusturvaa ei voida kaventaa viranomaisen hidastelun, verotarkastuksen lykäämisen tai omien laiminlyöntien johdosta.

Lainsäädäntö ja ohjeet

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Pykälän 2 momentin mukaan ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vammaisuuden, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella.

Hallintolain (434/2003) 6 §:n mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasa-arvoisesti 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. Hallintolain 7 §:ssä säädetään, että asiointi ja asian käsittely viranomaisessa on pyrittävä järjestämään siten, että hallinnossa asioiva saa asianmukaisesti hallinnon palveluita ja viranomainen voi suorittaa tehtävänsä tuloksellisesti. Hallintolain 31 §:n mukaan viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot ja selvitykset. Lain 34 §:n mukaan asianosaiselle on ennen asian ratkaisemista varattava tilaisuus lausua mielipiteensä asiasta.

Verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995) säädetään verotusmenettelystä ja muutoksenhausta verotukseen. Verotusmenettelystä annetun lain 7 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Ve-

rotusmenettelystä annetun lain 11 §:n mukaan verovelvollisen on Verohallinnon tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin velvoituksin ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä tositteet, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä. Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:ssä säädetään verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista. Pykälän 1 momentin mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimituksissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Pykälän 4 momentin mukaan verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitettujen selvitysten esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asia. 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.

Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 2 §:ssä säädetään Verohallinnon tehtävistä. Pykälän 1 momentin mukaan Verohallinnon tehtävänä on verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallvonta sen mukaan kuin erikseen säädetään. Pykälän 2 momentin mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä.

Verohallinto on antanut hyvää verotarkastustapaa koskevan ohjeen. Kysymyksessä olevan verotarkastuksen toimittamisaikana voimassa ollut ohje on annettu 31.8.2012.

Esteellisyysväitteen ratkaiseminen

Yhtiön kirjoitusten mukaan sille ei ole annettu mitään tietoa esteellisyysväitteen käsittelystä ja ratkaisemisesta. Esteellisyyskysymys on Verohallinnon näkemyksen mukaan tutkittu ja ratkaistu sekä viestitetty yhtiölle verotarkastuskertomuksessa.

Hallintolain 29 §:n mukaan virkamiehen esteellisyyttä koskeva kysymys on ratkaistava viipymättä. Virkamies ratkaisee itse kysymyksen esteellisyydestään, eikä esteellisyyttä koskevaan päätökseen saa hakea erikseen oikaisua tai muutosta valittamalla.

Oikeuskirjallisuudessa todetaan, että esteellisyyttä koskevan ratkaisun tekemättä jättämistä ei voida perustella sillä, että virkamies tai toimielin pitää väitettä aiheettomana. Jos väite on aiheeton, se hylätään. Esteellisyyttä koskevaan väitteeseen tai epäilyyn pitää siten aina antaa ratkaisu. Mikäli mahdollista, esteellisyyteen tulisi myös ottaa kantaa mahdollisimman varhaisessa vaiheessa. (Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus, s. 404)

Edellä mainittu hallintolain säännös sekä asiasta oikeuskirjallisuudessa todettu huomioon ottaen katson, ettei sitä, että esteellisyyskysymys on Verohallinnon selvityksen mukaan tutkittu ja ratkaisu sekä viestitetty yhtiölle vain verotarkastuskertomuksessa, voida pitää hallintolain tarikoittamana ja hyvän hallinnon mukaisena menettelyä. Esteellisyysväitteeseen olisi tullut antaa ratkaisu viipymättä.

Vastineen antamiselle annettu määräaika

OIKEUSKANSLERINVIRASTO

Yhtiön vastineen antamiseen sekä alustavaan että lopulliseen verotarkastuskertomukseen annettiin kolmen viikon määräaika. Yhtiö pyysi vastineen antamiselle lisääaikaa kaksi viikkoa tai vähintään viikon, mutta Verohallinto ei myöntänyt lisääaikaa.

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 3 momentissa säädetään, että jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomaisen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen.

Kantelun tarkoittamana ajankohtana voimassa olleen verotusmenettelystä annetun asetuksen (763/1998) 2 §:n 2 momentin mukaan ennen verotarkastuskertomuksen valmistumista verovelvolliselle on, mikäli mahdollista, varattava kohtuullisessa määräajassa tilaisuus tulla kuulluksi. Verovelvollista kuultaessa on kerrottava, mistä asioista verovelvollisen olisi erityisesti esitettävä selvitystä.

Yhtiö katsoo, että kolmen viikon kuulemisaikaa on pidettävä verotusmenettelystä annetun lain ja hallintolain vastaisena, kun otetaan huomioon asian laajuus ja taloudellinen merkitys, Verohallinnon tekemät asiavirheet sekä materiaalin laajuus.

Verohallinnon näkemyksen mukaan kantelukirjoituksessa ei ole esitetty mitään sellaista, jonka perusteella kantelijalle annettua määräaikaa vastineen antamista varten olisi tullut pidentää. Hyvän verotarkastustavan mukaan alustavaan verotarkastuskertomukseen annettavan vastineen määräajan tulisi olla vähintään kaksi viikkoa, ellei lyhyemmälle ajalle ole erityistä syytä.

Huolimatta siitä, että yhtiö on voinut Verohallinnon esittämin tavoin esittää haluamaansa selvitystä myös verotarkastuksen aikana, pidän vastineen antamiselle annettua aikaa verrattain lyhyenä asian laatuun nähden. Katson sekä yhtiön että Verohallinnon asiassa esittämät seikat huomioon ottaen, ettei Verohallinnon menettelyä siltä osin, kun se on arvioinut kolmen viikon määräajan tässä tapauksessa kohtuulliseksi, voida kuitenkaan pitää lain tai hyvän verotarkastustavan vastaisena.

Selvittämisvelvollisuus sekä neuvonta ja ohjeistus

Hallintolain 31 §:n mukaan viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset. Hallintolain 32 §:n mukaan viranomaisen on selvityspyynnössä yksilöitävä, mistä erityisistä seikoista selvitystä on esitettävä.

Verotusmenettelystä annetun lain mukaan verovelvollisella on velvollisuus esittää materiaalia, joka saattaa olla tarpeen verovelvollisen verotusta varten. Verotusmenettelystä annetun lain 14 c §:ssä on säännökset siirtohinnoitteludokumentoinnin esittämisestä ja täydentämisestä.

Verotusmenettelystä annetun asetuksen 3 §:n mukaan verotarkastuksessa on esitettävä tarkastettavaksi kaikki elinkeino- tai muuhun tulonhankkimistoimintaan liittyvä aineisto ja omaisuus. Esittämisvelvollisen on esitettävä tarkastettavaksi myös kaikki muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsitellessä.

Tässä tapauksessa on ollut kyse siirtohinnoittelua koskevasta oikeudellisesta tulkintakysymyksestä, jonka suhteen omaksuttu tulkinta on vaikuttanut osaltaan myös siihen, minkä tietojen on katsottu olleen tarpeen yhtiön verotusta varten.

Hyvää verotarkastustapaa koskevan ohjeistuksen mukaan verotarkastaja harkitsee, mikä aineisto on tarkastuksen kannalta tarpeellista. Näin ollen katson, ettei kaikkia Verohallinnon esittämiä tietopyyntöjä ole ollut tarpeellista perustella niin tarkasti kuin yhtiö on selvityspyyntöihin antamissaan vastauksissa sekä kantelussa edellyttänyt.

Yhtiö toteaa kirjoituksessaan, että verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus ei kata aineistoa tai omaisuutta, joka ei ole verovelvollisen omaa tai joka ei liity verovelvollisen oman toiminnan harjoittamiseen.

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 4 momentissa todetaan, että jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitettun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana. Toisaalta verotusmenettelystä annetun lain 14 a, 14 b ja 14 c §:ssä säädetään siirtohinnoitteludokumentoinnista eli etuyhteydessä tehtyjä liiketoimia koskevasta selvityksestä. Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 5 momentin mukaan verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella.

Edellä mainitussa hyvää verotarkastustapaa koskevassa ohjeistuksessa todetaan muun muassa, että vero- ja virka-apusopimusten ja EU-lainsäädännön nojalla tietoja voidaan saada myös muiden maiden veroviranomaisilta, ja heille voidaan myös luovuttaa tietoja.

Katson, että konsernisuhteiden osalta jää jonkin verran tulkinnanvaraiseksi, miltä osin on kysymys siirtohinnoitteludokumentoinnin piiriin kuuluvista tiedoista ja miltä osin ensisijaisesti kansainvälisten sopimusten nojalla hankittavista tiedoista.

Hyvää verotarkastustapaa koskevan ohjeistuksen mukaan veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Verotarkastuksessa esille tulleet asiat selvitetään mahdollisimman yksityiskohtaisesti jo tarkastuksen kuluessa. Verotarkastaja selvittää tarkastettavaa asiaa siinä laajuudessa kuin se on tarpeellista ja mahdollista. Tarkastuskohteen edustajilta pyydetään suullisia ja kirjallisia selvityksiä tarkastuksen aikana. Laajemmissa tai merkittävimmissä taikka tulkinnanvaraisissa verotuskysymyksissä verovelvolliselle voidaan tarkastuksen aikana lähettää selvityspyyntö, jossa on jo verotusesitykset perusteluineen. Selvitysten ensisijaisena tarkoituksena on varmistaa, että verotarkastuskertomus ja myöhemmin tehtävä verotus- tai maksuunpanopäätös perustuvat oikeisiin tosiseikkoihin. Hyvään verotarkastustapaan kuuluu, että verotarkastaja antaa opastusta veroasioissa verotarkastuksen aikana. Ohjeita voidaan antaa suullisesti tai kirjallisesti osana verotarkastuskertomusta. Tärkeissä ja tulkinnallisissa asioissa on annettava kirjallinen ohjaus.

Yhtiön vastineessa todetaan, ettei ohjeistusta ole annettu riittävästi siihen nähden, että siirtohinnoittelutarkastus on melko uusi asia. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että Verohallinto ja yhtiö ovat olleet verotarkastuksen aikana melko tiiviisti yhteydessä sekä puhelimitse että sähköpostitse ja kirjeitse. Katson, että hyvän hallinnon ja hyvän verotarkastustavan mukaista on opastaa verovelvollista seikoissa, jotka ovat sille uusia. Tässä tapauksessa saadusta selvityksestä ei kuitenkaan ilmene tarkasti esimerkiksi se, millaista ohjausta yhtiölle on annettu suullisesti. En voi ottaa neuvonnan ja opastuksen riittävyysasiassa tämän vuoksi enempää kantaa.

Loppukeskustelu

Hyvää verotarkastustapaa koskevan ohjeistuksen mukaan aineiston tarkastamisen jälkeen pidetään loppukeskustelu verovelvollisen tai hänen edustajiensa ja mahdollisten avustajiensa kanssa aina, kun se on mahdollista. Loppukeskustelussa keskustellaan tarkastushavainnoista ja sovitetaan keskeneräisten asioiden selvittämisestä ja aikataulusta. Tarkastuksessa esiin tulleet virheet kuvataan mahdollisimman yksityiskohtaisesti. Perustelut arvioverotusesitykselle kerrotaan mahdollisuuksien mukaan jo loppukeskustelussa. Loppukeskustelussa selvitetään myös tarkastuksen jatkotoimet ja niiden arvioitu aikataulu. Tarvittaessa verovelvolliselle kerrotaan veron maksuunpanosta, maksujärjestely- ja huojenusmenettelystä sekä valitusmahdollisuudesta.

Yhtiön vastineessa on tuotu esille, ettei loppukeskustelua ole käyty. Tästä seikasta en vastineen antamisen jälkeen ole katsonut enää aiheelliseksi erikseen pyytää selvitystä Verohallinnolta. Totean tämän vuoksi yleisellä tasolla, että loppukeskustelu tulee pitää aina, kun se on mahdollista.

Johtopäätökset ja toimenpiteet

Saatan edellä esittämäni käsitykset esteellisyysväitteen ratkaisemisesta, vastineen antamiselle annetusta määräajasta, selvittämisvelvollisuudesta, neuvonnasta ja ohjauksesta sekä loppukeskustelun pitämisestä Verohallinnon tietoon. Muilta osin asiakirja-aineistosta ei ole ilmennyt sellaista Verohallinnon lainvastaista tai muutoin virheellistä menettelyä taikka laiminlyöntiä, joka edellyttäisi oikeuskanslerin toimenpiteitä.

Kantelukirjoituksen ja vastineen liitteet palautetaan ohessa kantelijalle.

Apulaisoikeuskanslerin sijainen

Kimmo Hakonen

Esittelijäneuvos

Outi Kostama

OIKEUSKANSLERINVIRASTO
