

29.6.2018

EOAK/3116/2017

**Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin**

**Esittelijä: Esittelijäneuvos Ulla-Maija Lindström**

## **VEROHALLINNON PÄÄTÖS POIKETA OMA-ALOITTEISTEN VEROJEN ILMOITETUISTA TIEDOISTA**

### **1 KANTELU**

Kantelija arvosteli Verohallinnon menettelyä. Kantelijan käsityksen mukaan yhtiö oli maksanut ja ilmoittanut kysymyksessä olleen veron. Verohallinnon päätöksessä 7.4.2017 todettiin kuitenkin, että yhtiön antamat tiedot olivat puutteelliset ja määrättiin sille ennakonpidätystä ja veronkorotusta. Päätöksessä ilmoitetaan Verohallinnon yhteystiedoksi palvelunumero. Yhtiö oli hakenut muutosta päätökseen.

### **2 SELVITYS**

Kantelun johdosta hankittiin Veronkantoyksikön ja Yritysverotusyksión selvitykset ja Oikeusyksikön ja lausunto (liitteinä). Lisäksi Verohallinnolta pyydettiin lisäselvitys (liitteenä).

### **3 RATKAISU**

Perustuslain 21 §:ssä säädetään oikeusturvasta. Pykälän 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Pykälän 2 momentin mukaan käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Hallintolain tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa. Lain tarkoituksena on myös edistää hallinnon palvelujen laatua ja tuloksellisuutta. Hallintolaissa säädetään hyvän hallinnon perusteista sekä hallintoasiassa noudatettavasta menettelystä.

Hallintolain 2 luvussa säädetään hyvän hallinnon perusteista. Niihin kuuluu lain 6 §:ssä säädettyt hallinnon oikeusperiaatteet, 7 §:ssä säädetty palveluperiaate ja palvelun asianmukaisuuden vaatimus sekä lain 8 §:ssä säädetty neuvonta.

Hallintolain 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.

Hallintolain 7 §:n 1 momentin mukaan asiointi ja asian käsittely viranomaisessa on pyrittävä järjestämään siten, että hallinnossa asioiva saa asianmukaisesti hallinnon palveluita ja viranomainen voi suorittaa tehtävänsä tuloksellisesti.

Hallintolain 8 §:n 1 momentin mukaan viranomaisen on toimivaltansa rajoissa annettava asiakkailleen tarpeen mukaan hallintoasian hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Neuvonta on maksutonta.

Hallintolain 6 luvussa säädetään asian käsittelystä ja asianosaisen kuulemisesta.

Hallintolain 31 §:ssä säädetään selvittämisvelvollisuudesta. Pykälän 1 momentin mukaan viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset. Pykälän 2 momentin mukaan asianosaisen on esitettävä selvitystä vaatimuksensa perusteista. Asianosaisen on muutoinkin myötävaikutettava vireille panemansa asian selvittämiseen.

Hallintolain esitöiden (HE 72/2002 vp) mukaan selvittämisvelvollisuutta koskevalla säännöksellä vahvistetaan periaate, jonka mukaan aineellinen menettelyjohtovalta ja päävastuu asian selvittämisestä on viranomaisella. Kyse on hallinto-oikeudessa vakiintuneesta virallisperiaatteesta. Säännöksen tarkoituksena on korostaa virallisperiaatteen noudattamista ja pyrkimystä aineellisen totuuden saavuttamiseen asettamalla viranomaisen velvollisuudeksi huolehtia asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä. Asian riittävällä selvittämisellä tarkoitettaisiin sitä, että viranomainen hankkii sellaiset tiedot ja selvitykset, joilla se arvioi olevan merkitystä asian ratkaisemiselle. Selvittämisen asianmukaisuus puolestaan korostaisi viranomaiselle kuuluvaa menettelyjohtovaltaa ja huolellisuutta selvitysten hankkimisessa.

Verohallinnon lausunnosta ilmenee muita sovellettavia oikeusohjeita.

Kantelija oli antanut vuosi-ilmoituksen osingoista vuodelta 2016. Siinä yhtiö ilmoitti osingonjakopäätöksellä jaettavaksi päätettyjen osinkojen yhteismäärän ja osingoista toimitetun ennakonpidätyksen 3 600 euroa. Kantelija oli maksanut ennakonpidätyksen. Myöhemmin kantelija oli kausiveroilmoituksella ilmoittanut lähdeveron osingosta 3 600 euroa.

Verohallinnon selvitysten mukaan ilmoitusten käsittely on Verohallinnossa pitkälti automatisoitu. Kun Verohallintoon saapuu virheellinen tai loogisesti puutteellinen ilmoitus, automaatio lähettää kehotuksen tai selvityspyyntökirjeen. Vain niissä tapauksissa, joissa automaatio ei pysty virheen yksilöintiin ja kirjeen lähettämiseen, se tulee verovirkailijan käsittelyyn. Automaatiossa käsiteltäville asioille ei ole nimetty asiaa käsittelevää virkailijaa eikä niistä lähetettyihin selvityspyyntöihin ole mahdollista laittaa yhteystiedoksi yksittäistä virkailijaa. Niihin tulostuu yhteystiedoksi Verohallinnon palvelunumero. Verohallinnon virkailijan laatimissa selvityspyynnöissä on yleensä käytävä ilmi hänen nimensä ja yhteystietonsa.

Kantelijan vuosi-ilmoituksessa ilmoittama tieto osingosta suoritetusta ennakonpidätyksestä ja kausiveroilmoituksen tieto lähdevero osingosta poikkesivat toisistaan. Tämän vuoksi yhtiölle lähetettiin Verohallinnon automaatiosta selvityspyynnöt. Selvityspyynnöllä L00135816 pyydettiin selvittämään oma-aloitteisten verojen ilmoituksesta puuttuva tieto osinkojen ennakonpidätyksestä. Selvityspyynnöllä L001506934 pyydettiin selvittämään vuosi-ilmoitukselta puuttuva tieto lähdevero osingosta, joka oli ilmoitettu oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella lähdeverona osingosta.

Selvityspyyntöjen johdosta kantelija oli toimittanut lisäselvityksen, jonka liitteenä olivat hänen aiemmat ilmoitukset. Kantelija ilmoitti, että vero oli maksettu eikä yhtiö pyyntöjen perusteella osannut tehdä muuta. Koska ristiriitaa ilmoitusten verolajeissa ei korjattu, kantelijalle lähetettiin oma-aloitteisten verojen veroilmoitustietojen poikkeamista koskeva päätös, jossa määrättiin maksettavaksi ennakonpidätys 3 600 euroa sekä veronkorotusta ja viivästyskorkoa, yhteensä 4 649,41 euroa. Kantelija haki päätökseen oikaisua. Oikaisuvaatimuksessa yhtiö ilmoitti, että

kaikki oli sen mielestä järjestyksessä ja hoidettu, eikä se voinut ymmärtää perusteita, joiden mukaan sen tulisi uudestaan suorittaa osingosta vero korotuksineen. Verohallinnon selvityksen mukaan oikaisuvaatimus hyväksyttiin 15.6.2017 ja määrätty veroseuraamukset poistettiin.

Verohallinnon selvityksen mukaan kantelijalla oli pyyntöihin antamansa selvityksen perusteella odotuksena, että selvitykseen vastataan, jos annettu selvitys ei ollut riittävä. Kantelijan selvityksestä muodostui Verohallinnon virkailijalle suoritettava tehtävä Verohallinnon tietojärjestelmään. Koska Verohallinnon työmenettelyohjeessa ei ollut ohjeistettu siirtämään saatua selvitystä edelleen verovalvontaan selvitettäväksi ja käsiteltäväksi, kantelijan selvitystä ei otettu huomioon annetussa päätöksessä. Päätös annetusta veroilmoituksessa poikkeamisesta tehtiin automaatiassa eikä asiaa selvitetty enemmälti.

Verohallinnon ilmoituksen mukaan se tulee korjaamaan ohjeistustaan tältä osin. Lisäksi Verohallinnon mukaan sen asiakaskirjeitä päivitettiin vuoden 2017 vaiheessa samassa yhteydessä, kun uuden tietojärjestelmän käyttöönotto laajeni oma-aloitteisiin veroihin. Erityisesti pyrittiin ottamamaan huomioon asiakasnäkökulma ja tekemään kirjeistä ymmärrettäviä ja selkeitä. Saadun palautteen perusteella kirjeiden ymmärrettävyyttä ja selkeyttä on kuitenkin tarpeen parantaa.

Verohallinnon lisäselvityksen mukaan työmenettelyohje korjattiin kesäkuussa 2017, kun tilanne havaittiin. Ohjetta korjattiin siten, että asiakkaiden kirjeistä puuttuvia yksilöintitietoja selvitettäviä virkailijoita ohjattiin toimimaan siten, että he muodostivat manuaalisesti tehtävän verovalvonnan työjonolle, jotta tapaukset saatiin verovalvontaa suorittavien virkailijoiden käsiteltäväksi. Verohallinnon tietojärjestelmään tehtiin myös tammikuussa 2018 ohjelmistokorjaus, jonka perusteella nämä tapaukset nousevat nyt automaattisesti virkailijäkäsittelyyn.

Verohallinnolta pyydettiin lisäselvitystä myös siitä, oliko kantelijan tapauksessa ollut riski siitä, että kantelijalle olisi määrätty kahden erillisen selvityspyynnön perusteella vero kolmeen kertaan. Kantelija oli itse ilmoittanut ja maksanut kausiveroilmoituksellaan ilmoittamansa osinkojen lähdeveron. Kausiveroilmoituksella ilmoitettavien verojen osalta kyse on ns. oma-aloitteisesta verotuksesta eli verovelvollinen itse laskee, ilmoittaa ja tilittää veron. Kantelija ilmoitti vuosi-ilmoituksellaan osinkojen ennakonpidätyksiä, joita se ei ollut kausiveroilmoituksellaan ilmoittanut. Veroilmoituksesta poikkeamista koskevassa päätöksessä 7.4.2017 oli kyse siitä, että kantelijalle määrättiin kausiveroilmoituksella jo ilmoitettujen osinkojen lähdeverojen lisäksi osinkojen ennakonpidätyksiä, sillä kantelija ilmoitti ne vuosi-ilmoituksellaan. Verohallinnon käsityksen mukaan asiassa ei ole siten ollut riskiä siitä, että osinkojen pidätyksiä koskevat verot olisi tullut kolmeen kertaan maksettavaksi.

Arvioin Verohallinnon menettelyä seuraavasti.

Kantelija oli ilmoittanut vuosi-ilmoituksessa ja oma-aloitteisten verojen ilmoituksessa verolajit ristiriitaisella tavalla. Niissä molemmissa veron määrä oli sama. Vuosi-ilmoituksessa vero oli ilmoitettu ennakonpidätyksenä ja oma-aloitteisten verojen ilmoituksella lähdeverona. Vero oli maksettu, mutta nämä ilmoitukset aiheuttivat Verohallinnon automaatiassa kaksi eri selvityspyyntöä. Toisessa pyynnössä pyydettiin korjaamaan puuttuva ennakonpidätystieto ja toisessa puuttuva lähdeverotieto. Kantelija ei näiden selvityspyyntöjen perusteella ymmärtänyt pyyntöjen tarkoitusta eikä osannut korjata ilmoituksiaan. Hän ilmoitti tämän lisäselvityksessään. Verohallinnosta kantelijalle ei vastattu, vaan hänelle lähetettiin automaatiasta päätös, jolla maksunpantiin ennakonpidätys veronkorotuksineen ja korkoineen.

Verohallinnon selvitysten mukaan veroilmoitusten käsittely on automatisoitu. Jos annetut ilmoitukset ovat puutteellisia tai virheellisiä, automaatiassa suoritettut tutkinnan perusteella verovelvolliselle lähetetään kehotukset tai selvityspyynnöt virheen korjaamiseksi. Koska selvitykset ja

kehotukset lähetetään automaatioissa, niihin tulostuu yhteystiedoksi Verohallinnon palvelunumerot.

Kantelijalle lähetettiin kaksi eri selvityspyyntöä, vaikka vain toisessa veroilmoituksessa oli virheellinen verolaji. Automaatioissa tietoja ei pystytty yhdistämään eikä tiedustelemaan, oliko kysymyksessä vain toisen ilmoituksen virhe. Lähetetyissä selvityspyynnöissä pyydettiin korjaamaan sekä vuosi-ilmoitusta että oma-aloitteisten verojen ilmoitusta, vaikka molemmissa eri tavalla ilmoitettu veromäärä oli sama. Lisäksi näihin ilmoituksiin tulostui yhteystiedoksi eri palvelunumerot. Myöskään kantelijan antaman selvityksen perusteella asiaa ei Verohallinnossa tutkittu eikä selvitetty asianmukaisesti. Menettely johti automaatioissa tehtyyn päätöksen, jossa maksuunpantiin jo maksettu vero korotuksineen ja viivästysseuraamuksineen.

Pidän Verohallinnon menettelyä moitittavana hyvän hallinnon ja siihen kuuluvan hallinnon oikeusturvan toteutumisen kannalta. Verohallinto on laajentanut automaatiota veroilmoitusten selvittämisessä ja päätöksenteossa. Kun selvityspyynnöt ja päätös määräytyvät automaatioissa, on huolestuttavaa, että niihin tulostui yhteystiedoksi Verohallinnon eri palvelunumerot. Kantelijalle lähti kaksi eri selvityspyyntöä ja niihin tulostui eri palvelunumerot.

Jos ilmoitukset olisi alun perin käsitellyt Verohallinnon virkailija, hän olisi mahdollisesti voinut havaita, että kysymyksessä oli sama vero, joka oli ilmoitettu ristiriitaisella tavalla. Automaatio ei tähän pystynyt, vaan se piti molempia ilmoituksia puutteellisina.

Viimeistään silloin, kun verovelvolliset vastaavat automaatiosta lähetettyihin selvityspyyntöihin ja vastauksista on pääteltävissä, ettei asiakas ole ymmärtänyt, miksi hänen ilmoituksiaan on pidetty puutteellisina tai virheellisinä, Verohallinnolla on velvollisuus selvittää lähetettyjen selvityspyyntöjen perusteet. En pidä asian asianmukaisena käsittelynä sitä, että automaatiosta lähetettyihin selvityspyyntöihin annettuja vastauksia ei tutkita, vaan ne johtavat, kuten kantelijan tilanteessa, automaatioissa tehtyyn päätökseen 7.4.2017, jossa poiketaan asiakkaan antamasta ilmoituksesta ja maksuunpannaan hänen jo maksamansa vero korkoineen ja muine viivästysseuraamuksineen. Mielestäni Verohallinnon menettely ei täyttänyt perusoikeutena turvattuun oikeusturvaan kuuluvaa asian asianmukaisen käsittelyn vaatimusta.

Verohallinnon automaatioissa tehdyllä päätöksellä 7.4.2017 kantelijalle maksuunpantiin veronkorotusta 20 prosenttia ennakkoperintälain 44 §:n nojalla. Pykälän 1 momentin mukaan Verohallinto voi korottaa ennakonpidätystä 1) enintään 30 prosentilla, jos pidätysvelvollinen on jättänyt ennakonpidätyksen säädetyssä ajassa toimittamatta, 2) enintään 10 prosentilla, jos ilmoituksessa tai muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus, eikä pidätysvelvollinen ole noudattanut saamaansa kehotusta sen korjaamiseen, 3) enintään 20 prosentilla, jos pidätysvelvollinen on ilman pätevää syytä laiminlyönyt ilmoituksen antamisen tai antanut sen olennaisesti liian myöhään tai laiminlyönyt muun tiedon tai asiakirjan antamisen oikeassa ajassa taikka antanut ilmoituksen tai muun tiedon tai asiakirjan olennaisesti puutteellisena, ja enintään kaksinkertaiseksi, jos pidätysvelvollinen on kehotuksen saatuaankin ilman hyväksyttävää syytä jättänyt velvollisuutensa kokonaan tai osaksi täyttämättä ja 4) enintään kaksinkertaiseksi, jos pidätysvelvollinen on törkeästi huolimattomuudesta laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa tai antanut olennaisesti väärän ilmoituksen taikka muun tiedon tai asiakirjan.

Pidän määrättyä 20 prosentin korotusta huolestuttavan korkeana erityisesti kun päätös ja sen perusteena olleet selvityspyynnöt olivat syntyneet automaatioissa ilman, että Verohallinnon virkailija olisi selvittänyt asiaa ja arvioinut korotuksen perusteen ja määrän aiheellisuutta. Mielestäni Verohallinnon menettely on ongelmallinen perustuslaissa turvattuun oikeusturvan toteutumisen kannalta.

Eräissä toisessa kanteluasiassa ilmeni, että Verohallinto oli lähettänyt noin 11 000 verovelvolliselle automaatiassa laaditut aiheettomat selvityspyynnöt, joihin oli sisältynyt uhka arviomaksuunpanosta korotuksineen. Kantelun mukaan Verohallinnon puhelinneuvonta ei osannut antaa asiassa ohjausta. Verohallinnon mukaan se voinut kantelun tietojen perusteella selvittää yhteydenottoa. Käsitakseni mukaan tällaisessa tilanteessa, jossa merkittävälle joukolle verovelvollisia oli lähetetty aiheettomia kehotuskirjeitä, Verohallinnon asiakaspalvelun ohjauksella ja neuvonnalla oli erityisen korostettu merkitys. Asiassa jäi epäily ja epävarmuus siitä, ettei Verohallinto ollut asianmukaisesti huolehtinut siitä, että sen asiakkaat olisivat saaneet puhelinneuvonnasta asiantuntevaa henkilökohtaista opastusta ja neuvontaa.

Hallintolain hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvat hallinnon oikeusperiaatteet, viranomaisen palveluvelvollisuus ja palvelun asianmukaisuuden vaatimus sekä neuvontavelvollisuus. Palveluperiaatteen tarkoituksena on turvata viranomaispalvelujen saatavuus sekä toisaalta varmistaa, että asiointia järjestettäessä kiinnitetään riittävää huomiota hallinnossa asioivien tarpeisiin. Viranomaisen neuvontavelvollisuus velvoittaa erityisesti antaman menettelyllistä neuvontaa. Asiakkaan mahdolliset väärinkäsitykset menettelyllisistä kysymyksistä on pyrittävä oikaisemaan.

Luottamuksensuojaperiaatteen keskeisenä sisältönä on, että yksityisten tulee voida luottaa viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen sekä viranomaisten tekemien hallintopäätösten pysyvyyteen. Periaatteen soveltamisessa on kysymys siitä, millä edellytyksillä yksityinen oikeussubjekti voi luottaa julkista valtaa käyttäen tehdyn päätöksen pysyvyyteen ja minkälainen turva tällä on viranomaisten toiminnan odottamattomia muutoksia vasta.

Verohallinto oli myöhemmin hyväksynyt kantelijan oikaisuvaatimuksen ja määrättyt vero seuraamukset poistettiin. Mielestäni kuitenkin tässä asiassa on ilmennyt perusteita arvioida Verohallinnon menettelyä yleisemmin. Verohallinto on lisännyt oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyssä automaatiota siten, että kehotuskirjeet verovelvollisille ja myös verotuspäätökset korotuksineen määrätään ainakin joltain osin automaatiassa. Pidän tätä kehitystä huolestuttavana hyvän hallinnon perusteiden ja verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen kannalta. Tämän vuoksi olen päättänyt ottaa omana aloitteenani tutkittavaksi hyvän hallinnon ja verovelvollisten oikeusturvan toteutumisen oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyssä.

#### **4 TOIMENPITEET**

Saatan esittämäni käsitykset Verohallinnon menettelyn ongelmallisuudesta sen tietoon.

Tässä tarkoituksessa lähetän jäljennöksen tästä päätöksestäni Verohallinnolle.