

20.11.2019

EOAK/3379/2018

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Saksin

Esittelijä: Esittelijäneuvos Ulla-Maija Lindström

VEROHALLINNON AUTOMATISOITU PÄÄTÖKSENTEKOMETTELY EI TÄYTÄ PERUSTUSLAIN VAATIMUKSIA

1 OMA ALOITE

Kahdessa kantelun perusteella tutkimassani asiassa, 29.6.2018 EOAK/3116/2017 ja EOAK/3393/2017, Verohallinto kertoi antamissaan selvityksissä, että oma-aloitteisten verojen verotusmenettely on pitkälti automatisoitu. Kun Verohallintoon saapuu virheellinen tai loogisesti puutteellinen ilmoitus, automaatio lähettää kehotuksen tai selvityspyyntökirjeen.

Ensimmäisessä asiassa kantelijan ilmoituksissa oli verolajeja koskeva ristiriita, joka ei poistunut automaatiosta lähetettyjen selvityspyyntöjen jälkeen. Tämä johti automaatiossa tehtyyn veropäätökseen ja 20 prosentin veronkorotukseen ja viivästysseuraamukseen. Verovelvolliselle maksuunpantiin hänen jo maksamansa vero. Kantelijalle aiheettomasti maksuunpantu vero korotuksineen poistettiin myöhemmin hänen oikaisuvaatimuksensa johdosta.

Toisessa asiassa Verohallinnon automaatio lähetti 11 000 alkutuottajalle aiheettomat kehotuskirjeet, joissa uhattiin arviomaksuunpanoilla ja veronkorotuksilla. Verohallinnon selvityksen mukaan kantelijalle eikä muille aiheettoman kehotuksen saaneille ei aiheutunut veroseuraamuksia.

Huolimatta kanteluasioissa tapahtuneiden virheiden korjaantumisesta, pidin Verohallinnon automatisoitua verotusmenettelyä ongelmallisena. Tästä syystä otin eduskunnan oikeusasiamiehstä annetun lain 4 §:n nojalla omana aloitteenani tutkittavaksi hyvän hallinnon ja verovelvollisten oikeusturvan toteutumisen tässä automatisoidussa verotusmenettelyssä.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 55 §:n mukaan päätöksestä on käytävä ilmi päätöksen tehnyt viranomaisen yhteystietoineen, verovelvollisen yksilöintitiedot, päätöksen perustelut ja tieto siitä, miten asia on ratkaistu. Päätös voidaan jättää perustelematta silloin, kun perustelemisen on ilmeisen tarpeetonta.

Automaatiossa lähetettyihin selvityskirjeisiin arviomaksuunpanouhkineen ja automaatiossa tehtyihin verotuspäätöksiin tulostuu yhteystiedoksi Verohallinnon palvelunumerot. Palvelunumeroissa puhelut ohjautuvat Verohallinnon virkamiehille, jotka eivät ole osallistuneet automatisoituun asian käsittelyyn ja joilla ei ole yksityiskohtaista tietoa päätöksenteon perusteista. Tutkittavanani olleiden kanteluasioiden perusteella automatisoidussa verotusmenettelyssä jää epäselväksi ja epävarmaksi verovelvollisen mahdollisuus saada asianmukaista ja asiantuntevaa henkilökohtaista palvelua ja neuvontaa sekä tietoa päätöksenteon perusteista.

Käsitykseni mukaan myös verovelvollisen oikeusturva näyttäisi tosiasiallisesti vaarantuvan, jos automaatiossa lähetettyihin kehotuksiin verovelvollisen antamia selvityksiä ei tutkita asianmukaisesti, vaan automaatiossa tehdään veropäätös, jossa määrätään jopa 20 prosentin veronkorotus viivästysseuraamuksineen. Voimassa olevan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 37 §:ssä säädetään veronkorotuksesta. Pykälän 1 momentin mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos 1) veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta, 2) ennakonpidätys on jätetty toimittamatta tai lähdevero perimättä säädettyssä ajassa.

Pykälän 2 momentin mukaan veronkorotus voidaan jättää määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy. Lain esitöiden (HE 16/2016 vp) mukaan Verohallinto arvioi olosuhteiden perusteella, onko verovelvollinen laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuuden. Verovelvollista kuullaan aina ennen veronkorotuksen määräämistä. Jos ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, verovelvolliselle määrätään veronkorotus.

Käsitykseni mukaan myös voimassa olevan säännöksen nojalla Verohallinnolla on harkintavaltaa veronkorotuksen määräämisessä. Kuitenkin, kun päätökset tehdään automaatiassa, mielestäni jää epävarmaksi, millä tavalla hallinnollista päätöksentekoa ohjaavat hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvat oikeusperiaatteet on otettu huomioon, vai tapahtuu päätöksenteko automaatiassa kaavamaisesti ilman yksilöllistä olosuhteisiin perustuvaa harkintaa.

Verotus on merkittävää julkisen vallan käyttöä. Siihen sisältyy itsenäisen harkintavallan käyttö ja oikeus puuttua merkittävällä tavalla yksilön oikeuksiin ja velvollisuuksiin. Perustuslain 2 §:ssä säädetään muun ohella oikeusvaltioperiaatteesta. Pykälän 3 momentin mukaan julkisen vallan on perustuttava lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Perustuslain 118 §:ssä säädetään vastuusta virkatoimista. Pykälän 1 momentin mukaan virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Hän on myös vastuussa sellaisesta monijäsenisen toimielimen päätöksestä, jota hän on toimielimen jäsenenä kannattanut. Pykälän 2 momentin mukaan esittelijä on vastuussa siitä, mitä hänen esittelystään on päätetty, jollei hän ole jättänyt päätökseen eriävää mielipidettä. Pykälän 3 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan jokaisella, joka on kärsinyt oikeudenloukkauksen tai vahinkoa virkamiehen tai muun julkista tehtävää hoitavan henkilön lainvastaisen toimenpiteen tai laiminlyönnin vuoksi, on oikeus vaatia tämän tuomitsemista rangaistukseen sekä vahingonkorvausta julkisyhteisöltä taikka virkamieheltä tai muulta julkista tehtävää hoitavalta sen mukaan kuin lailla säädetään.

Edellä todetun johdosta päätin pyytää valtiovarainministeriötä hankimaan asiassa tarvittavat Verohallinnon selvitykset ja antamaan oman lausuntonsa siitä, millä tavoin automatisoitu verotusmenettely ja päätöksenteko täyttävät hallinnon lakisidonnaisuuden sekä hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvien hallinnon oikeusperiaatteiden, palveluperiaatteen ja viranomaisen neuvontavelvollisuuden asettamat vaatimukset sekä verovelvollisen oikeusturvan ja Verohallinnon virkamiesten virkavastuun asianmukaisen toteutumisen.

2 SELVITYS

Verohallinnon Esikunta- ja oikeusyksikkö antoi selvityksensä ja valtiovarainministeriö lausuntonsa.

Verohallinnon selvityksessä 22.10.2018 todettiin seuraava.

Lainsäädäntö

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 oikeudenvälvonta sen mukaan kuin erikseen säädetään. Pykälän 2 momentin mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä.

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 säädetty hallinnon oikeusperiaatteet, 7 §:ssä säädetty palveluperiaate ja palvelun asianmukaisuuden vaatimus sekä lain 8 §:ssä säädetty neuvonta.

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia.

Perustuslain 118 §:n 1 momentin mukaan virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Saman pykälän 3 momentin mukaan jokaisella, joka on kärsinyt oikeudenloukkauksen tai vahinkoa virkamiehen tai muun julkista tehtävää hoitavan henkilön lainvastaisen toimenpiteen tai laiminlyönnin vuoksi, on oikeus vaatia tämän tuomitsemista rangaistukseen sekä vahingonkorvausta julkisyhteisöltä taikka virkamieheltä tai muulta julkista tehtävää hoitavalta sen mukaan kuin lailla säädetään.

Perustuslain 21 §:n 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.

Verolainsäädäntö sisältää paitsi veroa koskevat aineelliset säännökset myös verotusmenettelyä ja päätöksentekoa koskevat säännökset, Menettelyä koskevat säännökset sisältyvät pääsääntöisesti verotusmenettelystä annettuun lakiin ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin, Verolainsäädännössä säädetään siten päätöksen sisällöstä, verovelvollisen kuulemisesta, asian selvittämisestä sekä verotusta koskevasta muutoksenhausta.

Hallintolaki (434/2003) on hallintoasioissa noudatettava yleislaki. Hallintolaki tulee sovellettavaksi verotuksessa silloin, kun menettelystä ei verolainsäädännössä ole asiasta erikseen säädetty.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 55 §:n mukaan päätöksestä on käytävä ilmi päätöksen tehnyt viranomainen yhteystietoineen, verovelvollisen yksilöintitiedot, päätöksen perustelut ja tieto siitä, miten asia on ratkaistu. Päätös voidaan jättää perustelematta silloin, kun perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta, Vastaavasti verotusmenettelystä annetun 51 §:ssä säädetään verotuspäätöksestä ja 26b §:ssä päätöksen perustelemisesta.

Virkamiehen oikeuksista ja velvollisuuksista säädetään valtion virkamieslaissa. Verohallinnon ja Verohallinnon yksiköiden työjärjestyksistä ilmenevät erikseen yksiköiden ja yksiköiden virkamiesten aseman perusteella määräytyvät tehtävät ja vastuut.

Verohallinnon uusi tietojärjestelmä Gentax

Parhaillaan Verohallinnossa käyttöönotetaan vaiheittain verotuksen tietojärjestelmä Gentax. Verohallinnon vanhat verotusjärjestelmät korvataan yhdellä täysin uudella tietojärjestelmällä. Kysymyksessä on siten poikkeuksellisen iso tietojärjestelmämuutos Verohallinnossa, joka koskettaa Verohallinnon asiakkaita ja Verohallinnon henkilökuntaa.

Verohallinnon perustehtäviin kuuluvassa verotuksen toimittamisessa, jossa verovelvollisten ja käsiteltävien verotustapausten lukumäärä on vuosittain huomattava, sovelletaan ja hyödynnetään yhä enenemässä määrin riskeihin perustuvaa pääasiallisesti koneellisesti toteutettavaa verovalvontaa. Verohallinnossa verotusta koskevien tietomassojen käsittely tapahtuu niiden ajallisen hallittavuuden varmistamiseksi automaatiomenettelyssä. Automaatiomenettelyä ja sen edelleen kehittämistä edellyttää sekä verovelvollisten tuloverotuksen toimittamisen vuosittainen sykli ja oma-aloitteisten verojen pääsääntöisesti kuukausittainen tietojen ilmoittamissykli. Automaatiomenettelyn kehittämisessä Verohallinto on huomionnut myös tarpeen eri verotusprosessien yhdenmukaisuuteen. Verohallinnossa automaatiota hyödynnetään kaikissa verotuksen tehtävissä voimassa olevaan verolainsäädännön perusteella.

Uuteen tietojärjestelmään siirtymisen yhteydessä Verohallinto on halunnut varmistaa paitsi verotuksen automaatiotason säilymisen myös automaatiomenettelyn edelleen kehittämisen. Vaiheittaisella käyttöönotolla Verohallinto on halunnut turvata verotuksen toimittamiselle asettamansa toimintavarmuuden. Uuden järjestelmän käyttöönoton yhteydessä Verohallinnossa on rakennettu myös eri verolajeille mahdollisimman yhtenäiset ja lainsäädäntöön perustuvat automaatiion perustuvat prosessit, jotka mahdollistavat Verohallinnon henkilökunnan osallistumisen riskiperusteista valvontaa vaativiin tapauksiin lisäten samalla Verohallinnon tehokkuutta ja tuottavuutta. Uusi tietojärjestelmä on edellyttänyt myös uusia virkailijoille tarkoitettuja työmenettelyohjeita, joissa on huomioitu uuden tietojärjestelmän toiminnallisuudet ja ominaisuudet.

Lainsäädännön tasolla uuden tietojärjestelmän käyttöönotto on tarkoittanut muun muassa sitä, että hallituksen esityksen (HE 29/2016 vp) perusteella säädettyssä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa ja veronkanto-laissa on otettu aiemminkin verolainsäädäntöön sisältyneet poikkeukset hallintolaissa säädetystä päätöksen sisällöstä ja perusteluista, jotka tukevat Verohallinnon pääosin automaatiion perustuvaa verotusmenettelyä.

Verotusmenettelystä annetussa laissa (VML 26 §) ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (OAVL 55 §) on huomioitu säädösten tasolla verotusmenettelyn perustuminen automaatiion, riskiperusteiseen verovalvontaan ja päätösten syntymiseen pääosin automaatiomenettelyssä. Edellä esitettyjen säännösten mukaan

Verohallinnon on veroa määrätessään tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

Verolainsäädäntöön on otettu myös säännökset siitä, että asianomaiselle päätökselle merkitään päätöksen tehnyt viranomaisen eli Verohallinto eikä hallintolain edellyttämällä tavalla Verohallinnon yksittäistä virkamiestä yhteystietoineen. Verohallinnon verovelvolliselle antamaan päätökseen sisältyy lain edellyttämällä tavalla yhteystietoina Verohallinnon puhelinnumero, josta asiakas saa halutessaan päätöstä koskien lisätietoja.

Automaatiomenettelyä tukevat muutokset verolainsäädäntöön

Verolainsäädäntöön on tehty Gentax tietojärjestelmän käyttöönoton yhteydessä myös muutoksia, joiden perusteella Verohallinnossa on voitu kehittää entisestään automaatiomenettelyä. Hallituksen esitysten (HE 29/2016 vp) ja (HE 97/2017 vp) yhteydessä mm. seuraamusmaksusäännökset on uudistettu muuttamalla ne aiempaa kaavamaisemmiksi, jolloin niiden määräämisessä voidaan hyödyntää automaatiota entistä paremmin verovelvollisen oikeusturvaa vaarantamatta.

Hallituksen esityksessä (HE 97/2017 vp) hyväksyttiin verotukseen liittyvä seuraamusmaksujärjestelmän muutos, jossa luovuttiin veronkorotuksen tuottamusarviointiin perustuvasta vastuusta. Perustuslakivaliokunta ei pitänyt esityksen käsittelyn yhteydessä sääntelyä täysin ongelmattomana, mutta arvioi, että veronkorotussäännöksiin ehdotetut muutokset edistävät verotuksen yhdenmukaisuutta ja ennakoitavuutta. Perustuslakivaliokunta totesi myös, että veronkorotuksen määrääminen osana verotusmenettelyä ja verotusmenettelyn erityisluonne massaluonteisena toimintana sekä vastuuseen säännösperusteisesti tehdyt kohtuullistamiset huomioon ottaen veronkorotusta koskeva sääntely ei kokonaisuutena arvioiden muodostu ongelmalliseksi perustuslain 21 §:n kannalta.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain perustelujen mukaan (HE 29/2016 vp) lakia edeltäneisiin veronkorotussäännöksiin sisältynyt viranomaisen laaja harkintavalta oli johtanut epäyhtenäiseen soveltamiskäytäntöön. Epäyhtenäinen soveltamiskäytäntö on syntynyt Verohallinnon antamista yhtenäistämisohjeista huolimatta. Lisäksi hallintotuomioistuimet tulkitsivat veronkorotussäännöksiä omista lähtökohdistaan, mikä oli omiaan lisäämään veronkorotussäännösten soveltamisen epäyhtenäisyyttä. Muutosta perusteltiin myös sillä, että veronkorotussäännökset oli laadittu toimintaympäristöön, jossa veronkorotus määrättiin ja laskettiin virkailijatyönä ja tämän vuoksi sääntely todettiin soveltuvan huonosti automaatiossa tehtävään verotukseen.

Verotuksen seuraamusmaksusäännöksiä muutettaessa (HE 29/2016 vp ja HE 97/2017 vp) veronkorotusta koskevat säännökset uudistettiin perustuslakivaliokunnan lausunnoissaan omaksuman kannan mukaisesti oikeusharkintaiseksi siten, että veronkorotuksen määräämättä jättämiseen liittyvä harkinta on nykyisin sidottua harkintaa. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain mukaan veronkorotus voidaan jättää määräämättä vain, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyöntiin on pätevä syy. Jälkimmäisen perusteen mukaisina pätevinä syinä voidaan pitää esimerkiksi sairastumista tai ylivoimaista estettä, joita Verohallinnolla ei voi olla tiedossa ennen asiakkaan asianmukaista kuulemismenettelyä. Vähäisyyttä tulisi arvioida hallituksen esityksen perusteella euromääräisesti, joten myöskään tästä Verohallinnolla ei voi olla tietoa tilanteessa, jossa veroilmoitus on jätetty kokonaan antamatta.

Säännösten mukaan Verohallinnon on määrättävä veronkorotus, ellei verovelvollinen anna häntä kuultaessa selvitystä, jonka perusteella veronkorotus on jätettävä määräämättä. Koska veronkorotus määrätään arvioverotuksen yhteydessä arviolla määrätyn veron perusteella, veronkorotuksen laskentaperuste ei ole tulkinnanvarainen. Veronkorotuksen suuruus on laissa säädetyn mukaisesti 25 prosenttia arvioidusta veron määrästä. Arvioverotukseen liittyvä asiakkaalle lähetettävä kuulemiskirje ei edellytä viranhaltijan erillistä käsittelyä, minkä johdosta kuulemiskirje voidaan muodostaa ja lähettää asiakkaalle automaatioprosessissa.

Jos Verohallintoon saapuneessa asiakkaan veroilmoituksessa on sisältövirhe, siirtyy veroilmoituksen käsittely virkailijan tapauskohtaiseen käsittelyyn. Virkailijan tehtävänä on tällöin arvioida, onko kyseessä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti sekä euromäärän perusteella se, voidaanko mahdollista laiminlyöntiä pitää vähäisenä. Kun Verohallinnon asiakas antaa selvitystä automaatiossa tai virkailijan toimesta lähetettyyn veronkorotusta koskevaan kuulemiskirjeeseen, asiakkaan antama selvitys edellyttää virkailijan käsittelyä. Virkailijan tehtävänä on suorittaa harkinta ja ratkaista asia kuulemiskirjeen ja asiakkaan antaman selvityksen perusteella. Asiakkaalla on aina oikeus saada tietää, mikä vaikutus annetulla selvityksellä on ollut päätöksenteossa.

Verohallinto toteaa, että automaatiomenettelyllä ei ole ollut vaikutusta Verohallinnon tehtäviin tutkia asianmukaisesti asiakkaiden antamat ja heiltä pyydyt selvitykset ja arvioida niiden merkitys asian ratkaisemiseen ennen lopullista päätöksentekoa asiassa. Mikäli näin ei ole tapahtunut, kysymyksessä on ollut Verohallinnossa koneellisessa menettelyssä tai virkailijalle sattuneesta virheestä. Verohallinto toteaa myös, että asiakkaan antama selvitys ei välttämättä anna aihetta muuttaa aikaisemmin kehotuskirjeessä esitettyä veroilmoituksesta poikkeamista, mutta selvityksen vaikutus tulee ilmetä asiakkaan saamalta päätökseltä.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyssä käsitellään kuukausittain suuri määrä asiakkaan antamia veroilmoituksia. Virkailijoille laadituista työmenettelyohjeista huolimatta myös Verohallinnossa tapahtuu virheitä, jotka voivat

perustua tietojärjestelmän määrittelyssä tapahtuneisiin virheisiin tai virkailijalle tapahtuneisiin virheisiin. Lisäksi asiakkaan veronkorotuksen tai arvioverotuksen kuulemiskirjeeseen antama selvitys on voinut hävitä saapuneen postin käsittelyssä tai digitointivaiheessa. Tällaisia virhetilanteita varten Verohallinnolla on menettely, jossa asiakkaan vaatimuksesta Verohallinto korjata omasta tai asiakkaan aloitteesta menettelyssä tapahtuneet virheet ja tarvittaessa oikaisee päätöstä, jos asiakkaan selvitys antaa siihen aihetta. Verohallinto toteaa, että Verohallinnossa on eri prosesseja varten myös jatkuva, kattava laadunvarmistusmenettely, jolla voidaan jo ennalta varmistua toimintojen virheettömyydestä.

Sähköinen ilmoittaminen

Verohallinto haluaa edelleenkin lisätä asiakkaidensa sähköistä ilmoittamista, jotta Verohallinto saisi tarvitsemansa tiedot asiakkaalta verotusta varten sähköisessä muodossa. Asiakkaan sähköisellä tietojen ilmoittamisella Verohallinto välttää mahdolliset tietojen tallentamisessa tapahtuneet virheet ja lisää Verohallinnon saamien tietojen oikeellisuutta ja samalla tietojen käsittelyn nopeutta.

Sähköiseen ilmoittamiseen ja sähköisiin ennakon palautushakemuksiin siirtyminen on mahdollistanut Verohallinnon henkilöstön työpanoksen suuntaamiseen toimintoihin, joilla voidaan valvoa tehokkaammin mm. annettujen tietojen oikeellisuutta. Samaa tavoitetta edistettiin myös säätämällä ulkomaalaispalautuksiin, diplomaattisiin palautuksiin ja lähdeveron palautuksiin hakemusten määrämuodosta ja luopumalla velvollisuudesta liittää diplomaatti- ja ulkomaalaispalautushakemuksiin laskuja. Luopumalla arvonlisäverotuksessa palautushakemuksista siirtymällä veroilmoituksen virheiden korjausmenettelyssä siihen, että kaikki virheet korjataan oikaisuilmoituksella, Verohallinto on näiltäkin osin voinut hyödyntää nykyistä paremmin hyväksi automaatiota.

Oikaisuvaatimusmenettely arvonlisäverotukseen

Muutoksenhakumenettelyjen yhdenmukaistamiseksi hallituksen esityksessä (HE 29/2016 vp) säädettiin myös arvonlisäverotusta koskevaan menettelyyn verovelvollisen oikeusturvaa parantamaan oikaisulautakuntamenettelyvaiheen. Hallituksen esityksen perusteluissa muutosta perusteltiin toteamalla, että Verohallinnon päätökset ei ole verotuksen automaatioasteen vuoksi aina sillä tavoin selkeästi ja yksilöllisesti perusteltuja, että ne muodostaisivat riittävän selkeän perustan tuomioistuimessa tapahtuvalle käsittelylle, Muutosverotussäännöksiin muutoinkin tehtyjen uudistusten tarkoituksena on ollut käsittelyaikojen lyhentäminen ja menettelyn yhdenmukaistaminen.

Valiokunta viittasi mietinnössään (VaVM 9/2016 vp) välillisesti myös automaatioverotukseen kommentoidessaan eräitä muutosverotukseen liittyviä lausuntopalautteita tuloverotuksen osalta. Valiokunta totesi, että nykyinen, sähköiseen menettelyyn ja sivullisten tiedonantovelvollisuuteen perustuva tuloverotus mahdollistaa laajan automaation, jota ilman verotuksen toimittaminen ei enää onnistuisi. Valiokunta totesi myös, että tämä on perusteltua ottaa huomioon myös uudessa menettelylainsäädännössä. Valiokunta korosti myös Verohallinnon vastuuta oikeusvarmuuden edistäjänä.

Verohallinto on toimintaansa kehittäessään huomionnut perustuslakivaliokunnan näkemyksen, ettei verotuksen kaltaisessa massaluonteisessa toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia eikä verovelvollisen oikeusturvaa (PeVL 35/2005 vp s., 2/1).

Verohallinnon vastaa siitä, että Verohallinnon tietojärjestelmään sisältyvät verotusta koskevat automaatioprosessit toimivat tavalla, joka ei vaaranna hyvän hallinnon vaatimuksia tai Verohallinnon asiakkaiden oikeusturvaa. Verohallinto varmistaa, että tietojärjestelmään sisältyvien määritysten mukaisesti tapauskohtaiseen virkailijan käsittelyyn siirtyvät tapaukset, jotka edellyttävät lain edellyttämiä valvontatoimenpiteitä. Lisäksi Verohallinnon asiakkailtaan pyytämät ja saamat selvitykset käsitellään työmenettelyohjeiden mukaisesti virkailijan tapauskohtaisessa käsittelyssä.

Oma- aloitteisten verojen verotusmenettely

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 16 §:ssä säädetään veroilmoituksen antamisesta ja 17 §:ssä veroilmoituksen määräpäivästä. Oma-aloitteisesti ilmoitettavien ja maksettavien verojen verotuksessa verovelvollinen ilmoittaa ja maksaa oma-aloitteisesti ilmoittamansa veron oikean määräisenä määräpäivään mennessä. Verohallinto ei määrää oma-aloitteista veroa maksettavaksi vaan verovelvollisen on suoritettava vero antamansa ilmoituksensa mukaisesti. Verovelvollisen ilmoittaman, maksamattoman veron Verohallinto perii asianomaisten veronkantasäännösten mukaisesti. Verojen maksamisen valvonta ja verojen perintä tapahtuu muutoin kuin tapauskohtaiseen perintään siirrettyä tapauksia osalta, automaatioissa järjestelmään tehtyjen yhtenäisten määritysten mukaisesti.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 7 §:n säädetään verovelvollisen kuulemisesta, 8 §:ssä selvittämisvelvollisuudesta ja 9 §:ssä asian tutkimisesta. Verohallinto valvoo oma-aloitteisesti maksettavien verojen verotuksessa paitsi veroilmoituksen antamista myös annettujen veroilmoitusten sisältöä. Harkitessaan verovelvollisen veroilmoituksesta poikkeamista Verohallinnon on oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain

9 §:n mukaan tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

Edellä esitetyn säännöksen nojalla ja siinä mainituilla kriteereillä Verohallinto valikoi verovalvontaa suorittaessaan osan koneellisesti verovelvollisten antamista ilmoituksista erikseen tapauskohtaiseen virkailijan käsittelyyn.

Verovelvollisen laiminlyödessä veroilmoituksen antamisen määräaikana, siirtyy verovelvollinen automaatioissa tietojärjestelmään sisältyvien määritysten mukaisesti arvioverotuksen toimittamisprosessiin. Oma- aloitteisten verojen määräämisestä arvioimalla säädetään oma- aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 43 §:ssä.

Arvioverotus

Vuositasolla lukumäärältään yksi suurimmista automaatioprosesseista on oma-aloitteisten verojen määrääminen arvioimalla.

Vuonna 2017

Arvonlisäveroilmoituksia	3 577 387
Työnantajasuoritusten veroilmoituksia	2 120 415
Kehotuskirjeitä puuttuvan arvonlisä- veroilmoituksen antamiseen	232 818
Kehotuskirjeitä puuttuvan työnantajasuoritusten veroilmoituksen antamiseen	52 119
Arvonlisäveron arvioverotuspäätöksiä	93 209
Työnantajasuoritusten arvioverotuspäätöksiä	18 878
Vuosi-ilmoitusten selvityspyyntöjä	22 775
Vuosivertailun päätöksiä	3 073

Oma-aloitteisesti ilmoitettavien ja suoritettavien verojen arvioverotusmenettely käynnistyy Verohallinnossa tietojärjestelmään sisältyvien määritysten mukaisesti, kun asiakas ei anna laissa säädettyä veroilmoitusta ilmoitukselle säädettyyn määräpäivään mennessä. Tällöin kehoitus veroilmoituksen antamiseen lähetetään 7 päivää veroilmoituksen laissa säädetyn määräpäivän jälkeen. Arvioverotusprosessiin liittyvien kehoituskirjeiden lähettäminen ei siten edellytä Verohallinnossa yksittäiseltä virkailijalta erityisiä toimenpiteitä.

Kehotuskirjeiden lähettämisaika on määritelty Verohallinnon tietojärjestelmään siten, että asiakkaan paperilomakkeella määräaikaan mennessä antama veroilmoitus on ehditty digitoida ja viedä tietojärjestelmään ennen kehoituskirjeiden lähettämistä, jotta asiakas ei saa turhaan kehoituskirjettä. Jos asiakkaan verokauden pituus on vuosi ja määräpäivä seuraavan vuoden helmikuun viimeinen päivä, kehoituskirje muodostetaan ja lähetetään automaatioissa 21 päivää määräpäivän jälkeen.

Verohallinnon kehoituskirje sisältää tiedon ilmoituspuutteesta, arvioitavan veron määrän, veronkorotuksen sekä määräpäivän veroilmoituksen antamiselle sekä lainkohdat. Lisäksi kehoituskirjeessä kerrotaan muista mahdollisista seuraamuksista, jotka Verohallinto määrää ilmoituksen antamatta jättämisestä. Kehotuskirjeeseen muodostuu järjestelmään sisältyvien määritysten mukaisesti määräajaksi ilmoituksen antamiselle 14 päivää kirjeen muodostamispäivästä.

Jos Verohallinnon asiakas ei kehoituksesta huolimatta anna veroilmoitusta kehoituskirjeessä mainittuun määräpäivään mennessä, vero määrätään arvioimalla kehoituskirjeen mukaisesti seitsemän päivän kuluttua kehoituskirjeen määräpäivästä. Seitsemän päivän varoaikana saadaan tunnistettua ja digitoitua mahdollisesti paperipostina saapuneet ilmoitukset. Arvioitavan veron määrä perustuu koneellisesti tapahtuvaan päättelyyn asiakkaan arvioitavaa verokautta edeltävien 12 kuukauden antamiin ilmoituksiin. Osa arvioverotusprosessin verovelvollisista ohjautuu valikoinnin mukaisesti virkailijan käsiteltäväksi.

Arvioverotuksen yhteydessä verolle määrätään lakiin perustuva 25%:n veronkorotus. Asiakkaan päätökseltä ilmenee arviokehoituskirjeen lähettämispäivä ja arvioitu veron määrä eräpäivineen. Päätöksellä asetettava veron maksamisen eräpäivä on päätöspäivää seuraava, vähintään kolmen viikon päässä oleva yleinen eräpäivä (12. päivä). Päätökseen sisältyy myös laissa säädetty muutoksenhakuohje.

Päätöksellä arvioitu veron määrä ja veronkorotus poistetaan pääsääntöisesti myös automaatiomenettelyssä, jos asiakas arviopäätöksen jälkeen antaa veroilmoituksen. Verovelvollisen veroilmoitukseen sovelletaan tämän jälkeen samaa menettelyä kuin myöhässä annettuun veroilmoitukseen ja ilmoitukselle määrätään laissa säädetty myöhästymismaksu. Arvioverotuksen poistamismenettelystä on säädetty oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 43 §:n 3 momentissa. Jos arvioverotuspäätöksen jälkeen asiakkaan antamaa veroilmoitusta ei kuitenkaan pidetä tuotettavana, asiakkaan antama veroilmoitus ohjautuu yksittäisen virkailijan käsiteltäväksi ja

ratkaistavaksi. Arvioverotuksen poistamista koskevasta päätöksestä asiakas saa tiedon OmaVero -palvelussa yhteenvedolla. Päätösten tiedoksiannosta on säädetty veronkantolain 14 ja 15 §:ssä.

Verohallinto toteaa, että erilaisten tietojärjestelmään tehtävien muutosten tai päivitysten yhteydessä Verohallinnossa voi tapahtua laadunvarmistuksesta huolimatta yksittäisiä teknisiä ja muita ennalta odottamattomia virheitä, jotka Verohallinto korjaa viipymättä omasta aloitteestaan ja tiedottaa tarvittaessa ilmenneistä virheistä verkkosivuilleen. Vastaavasti yksittäiselle virkailijalle saattaa sattua inhimillisiä virheitä tai erehdyksiä virkatoimien suorittamisessa, jotka Verohallinto korjaa säännösten mukaisesti.

Verohallinnon päätöksille ja kirjeille merkityt yhteystiedot

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 55 §:ssä säädetään päätöksen sisällöstä. Pykälän mukaan päätöksestä on käytävä ilmi päätöksen tehnyt viranomainen yhteystietoineen, verovelvollisen yksilöintitiedot, päätöksen perustelut ja tieto siitä, miten asia on ratkaistu. Päätös voidaan jättää perustelematta silloin, kun perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta. Päätöksen tai muun asiakirjan allekirjoittamatta jättämisestä säädetään valtioneuvoston asetuksella. Asetuksen 15 §:ssä säädetään, että verotusta koskevaan päätökseen tai muuhun asiakirjaan, joka annetaan automaattista tietojenkäsittelyä tai muutoin ainakin osittain painomenetelmää käyttäen, voidaan allekirjoitus jättää merkitsemättä.

Verolainsäädäntöön sisältyvät säännökset päätösten sisällöstä poikkeavat hallintolain 44 §:n päätöksen sisältöä koskevasta säännöksestä. Verolainsäädäntöön sisältyvät säännökset päätöksen sisällöstä ja perusteluista ovat erityislakiin sisältyvinä säännöksinä ensisijaisia.

Verohallinnon automaatioprosessissa asiakkaille lähetettyihin oma-aloitteisten verojen selvityskirjeisiin sekä arvioverotuspäätöksiin (vuosittain n. 100 000 arvioveropäätöstä) tulostuu Verohallinnon yhteystiedoksi palvelunumero, josta Verohallinnon asiakas saa halutessaan lisätietoja kirjeeseen tai päätökseen liittyen. Verohallinto turvaa päätöksiin liitettyä puhelinnumerolla lain ja hyvä hallinnon edellyttämällä tavalla asiakkaidensa asianmukaisen palvelun. Verohallinto on myös kirjepohjien ja päätöspohjien uudistustyössä kiinnittänyt erityistä huomiota kielen selkeyteen ja ymmärrettävyyteen. Tavoitteena on, että asiakkaat kirjeen tai päätöksen saadessaan osaavat toimia oikein.

Jos automaatiossa lähetetyissä Verohallinnon kirjeissä ja päätöksissä olisi tietyn yksittäisen virkailijan nimi puhelinnumeroineen, merkitsisi se käytännössä sitä, että asianomaiset Verohallinnon asiakkaat joutuivat puhelimesta jonottamaan samalle virkailijalle, jolloin Verohallinto ei voisi enää hallita puhelinpalvelunsa jonotusaikoja vaan jonotusajat muodostuisivat hyvän hallinnon periaatteiden vastaisesti Verohallinnon asiakkaille kohtuuttomiksi.

Verohallinto varmistaa puhelinpalveluidensa hyvällä organisoinnilla, että asiakas saa viipymättä yhteyden Verohallintoon saadakseen asiansa hoitamiseksi tarvitsemansa tiedon. Puhelinpalvelujaan organisoidessaan ja kehittäessään Verohallinto on joutunut huomioimaan ajalliset ja erityiset ruuhkatilanteet sekä Verohallinnon virkailijoiden mahdolliset sairaus- ja muut lomat, siirtymiset Verohallinnon sisällä toisiin tehtäviin tai toisen työnantajan palvelukseen. Verohallinnolle on erityisen tärkeää, että Verohallinnon asiakkaat saavat asiassaan yhteyden Verohallinnon virkailijaan mahdollisimman nopeasti. Virkailijan tehtävänä on varmistaa, että asiakas saa yhteydenoton yhteydessä asianomaiseen puhelinnumeroon soittaessaan tarvitsemansa tiedon asiansa asianmukaiseksi hoitamiseksi.

Verohallinnon palvelunumeroissa vastaavat Verohallinnon virkailijat, joilla on asianomaisen veroalueen riittävä osaaminen. Verohallinnon virkailijan tulee osata kertoa asiakkaalle mm. kehotuskirjeen ja arvioverotuspäätöksen peruste ja vastata tähän liittyviin kysymyksiin. Erityisasiantuntemusta vaativien kysymysten osalta virkailija siirtää asiakkaan kysymyksen Verohallinnon asiantuntijalle, jolloin asiakas saa tiedusteluunsa vastauksen ns. takaisinsoittomenettelyä noudattaen. Verohallinnon nykyisen puhelinneuvonnan on katsottava toimivan hyvin. Myös jonotusajat ovat lyhyitä. Verohallinto toteaa kuitenkin, että myös puhelupalvelussa syntyy ajoittain tilanteita, että Verohallinnon virkailija ei ole osannut riittävässä määrin selvittää puhelun yhteydessä asiakkaan asiaa, jolloin asiakkaan kysymyksiin ei ole osattu vastata niin, että asiakas olisi saanut tarvitsemansa tiedon. Verohallinto toteaa, että kysymys on ollut kuitenkin suhteellisesti vähäisestä määrästä, kun huomioidaan Verohallintoon päivittäin saapuvien puheluiden määrä.

Verohallinnon asiakaspalvelu

Uusien yritysten tehostettu neuvonta

Jotta Verohallinnon uudet yritysasiakkaat osaisivat toimia alusta alkaen oikein veroasioiden hoidossa Verohallinto antaa uusille yritysasiakkailleen tehostetusti ennakoivaa ohjausta ja neuvontaa. Verohallinto varmistaa heti asiakkaan rekisteröinnin yhteydessä ohjaussoitolla, että asiakas ymmärtää ja osaa hoitaa laissa säädetty ilmoitus- ja maksuvelvoitteensa. Jos uusi yritysasiakas ei anna ensimmäistä arvonlisävero- tai työnantajasuoritusten veroil-

moitusta Verohallinnon virkailija soittaa asiakkaalle ja neuvoo yritystä ilmoituksen tekemisessä sekä veron maksamisessa. Samassa yhteydessä yritysasiakkaalle kerrotaan myöhästyneen veroilmoituksen seuraamuksista sekä muistutetaan seuraavasta veroilmoituksen antamispäivästä.

Kaikki Verohallinnon asiakkaat

Muutoinkin Verohallinto tarjoaa asiakkailleen asiakkaiden tietotarpeet mahdollisimman hyvin huomioon ottavaa asiointimahdollisuutta. Verohallinnon asiakas saa Verohallinnolta palveluita puhelimitse, käyntiasiointiin tarkoitetuissa toimipisteissä sekä Verohallinnon chatissä sekä sähköisessä OmaVero -palvelussa. Asiakaspalvelukanavistamme suosituin on kuitenkin Verohallinnon puhelinneuvontapalvelu. Verohallinto kehittää eri asiointikanavia asiakkaiden kysynnän ja tarpeiden mukaisesti. Verohallinto on enenevässä määrin kehittänyt puhelinpalvelujen ohella asiakkaiden sähköisiä asiointimahdollisuuksia toimintaympäristössä tapahtuneiden muutosten johdosta.

Verohallinnon seurantatietojen mukaan Verohallinnossa vastattiin vuonna 2017 noin 2 500 000 puheluun palvelunumerosarjoissa. Verohallinnon toimipisteissä kävi noin 676 000 käyntiasiakasta ja chat:n kautta tietoa annettiin noin 250 000 Verohallinnon asiakkaalle.

Kysynnän ja puhelinasiointitapahtumien analysoinnin perusteella Verohallinnon asiakaspalvelukanavat on rakennettu pääosin ns. kerroksellisella mallilla. Puhelinpalvelunumeroissa hoidetaan aihealueen mukaisesti yleisneuvontaa ns. 1 -linjassa, jossa asiakasneuvojen osaaminen on horisontaalisesti laajaa. Puhelinpalvelunumerot on suunnattu eri asiakasryhmille, koska eri asiakasryhmät tarvitsevat erilaista aineellista ja menettelyneuvontaa. Esimerkiksi oma-aloitteisten verojen ilmoittamista koskevaa neuvontaa Verohallinnon asiakas saa useassa eri palvelunumerossa perustuen siihen, mihin asiakasryhmään asiakas kuuluu.

Jos asiakasneuvoja ei osaa neuvoa palvelunumeron 1 -linjassa, asiakasneuvojan tukena on muita virkailijoita osaamisen varmistamiseksi. Mikäli asiakkaan asia edellyttää syvempää osaamista tai perusteellisempää selvittelyä, asiakaspuhelu siirretään yleisneuvonnasta niin sanottuun 2-linjaan, jossa vastaajan sisältöosaaminen on rajatumpaa ja syvällisempää. Mikäli edelleen 2 -linjaan vastaava asiakasneuvoja ei osaa vastata asiakkaan kysymyksiin asiakasneuvojan tulee kääntyä veroasiantuntijan puoleen. Tarvittaessa asiakkaan asia otetaan erikseen selvitetäväksi, jolloin asiakkaalle ilmoitetaan niin sanotusta takaisinsoitosta.

Verohallinnon tavoitteena on, että asiakas saa aina veroasian hoitamista varten ilman aiheetonta viivytystä tarvitsemansa tiedon. Verohallinto toteaa myös, että saapuneiden puhelujen suuresta määrästä huolimatta valtaosa asiakaspuheluista on hoidettu puhelulinjassa 1, minkä johdosta Verohallinto katsoo saavuttaneensa organisoinnille ja virkailijoiden osaamiselle asettamansa tavoitteet. Vastaava toimintatapa on myös käyntiasiakaspalvelun tukena ja OmaVero -viesteissä. Mikäli asiakas haluaa saada chatissä yksilölliseen tilanteeseensa neuvoja, häntä pyydetään olemaan yhteydessä Verohallintoon esim. puhelimitse, koska chatissa ei voida asioida tunnistauneena. Neuvonnan ja ohjauksen sisältö asiakkaalle on kuitenkin yhdenmukaista riippumatta siitä, missä asiakaspalvelukanavassa asiakas asioi.

Gentax tietojärjestelmän vaiheittainen käyttöönotto on vaatinut Verohallinnon virkailijoilta uuden tietojärjestelmän toiminnallisuuden oppimista ja hallintaa lyhyessä ajassa, mikä on ollut haasteellista. Lisäksi Verohallinnon henkilökunta on samanaikaisesti kouluttanut ja ohjeistanut Verohallinnon asiakkaita.

Verohallinnon tekemästä asiakaskyselystä ilmenee, että Verohallinnon asiakkaat ovat olleet tyytyväisiä Verohallinnon puhelinpalveluun. Vuoden 2018 aikana Verohallintoon soittaneilta asiakkailta on satunnaisesti tekstiviestein kysytty tyytyväisyyttä saarnaansa Verohallinnon puhelinasiakaspalveluun. Kysely on koostunut kahdesta kysymyksestä:

- 1) Soitit tänään Verohallinnon palvelunumeroon. Saitko ratkaistua/hoidettua asiasi puhelussa? Vastaa K, E tai S (K=Kyllä, E=En, S=Sain asiani vireille)

Mikäli asiakas vastaa kysymykseen 1, hänelle on lähtenyt sen jälkeen vielä kysymys

- 2) Minkä arvosanan antaisit puhelinpalvelulle asteikolla 1-5, jossa 1=erittäin huono ja 5=erittäin hyvä? Vastaa 1, 2, 3, 4 tai 5.

Tuloksia vuodelta 2018:

	Kysymys 1	
Lähetetyt	Vastatut	Vastaus%
5.480	2.763	50
	Kysymys 2	
Lähetetyt	Vastatut	Vastaus%
2.760	2.292	83

Kysymykseen 1 vastanneista asiakkaista 92% oli sitä mieltä, että oli saanut asiansa hoidettua tai vireille puhelussa. Ratkaisuasteen arvioinnissa huomattavaa on, että joskus asiakkaan odotuksia ei pystytä täyttämään ja hänet joudutaan esimerkiksi ohjaamaan ottamaan yhteyttä toiseen viranomaiseen asiansa hoitamiseksi. Täysin 100% ratkaisuastetta ei näin ollen ole mahdollista saavuttaa.

Kysymykseen 2 vastanneista asiakkaista 86% antoi puhelinpalvelulle arvosanan 4 tai 5. Puhelinpalvelun saaman arvosanan keskiarvo oli 4,4.

Lopuksi

Verolainsäädäntöön sisältyy edellä esitetyn mukaisesti säännökset veroasioiden käsittelystä ja päätöksenteosta myös automaatioprosessissa. Säännökset on sisällytetty eduskunnan hyväksymään verolainsäädäntöön, jotta Verohallinto voi suoriutua laissa säädetyistä tehtävistään laissa säädetyssä määräajassa laadukkaasti ja hallintolain edellyttämällä tavalla hyödyntäen henkilökuntaansa tehokkaasti. Verolainsäädäntöön sisältyy myös eri verolajeja koskevat kattavat oikaisu -ja muutoksenhakusäännökset, joita sovelletaan sekä automaatiomenettelyssä että tapauskohtaisessa käsittelyssä tehtyihin verotuspäätöksiin.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyssä samoin kuin säännönmukaisessa verotuksessa se, ettei kaikkia Verohallinnolle toimittamia veroilmoituksia tutkita virkailijäkäsittelyssä vaan ainoastaan tapauskohtaiseen käsittelyyn valikoidut ilmoitukset, perustuu oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 9 §:ään ja verotusmenettelystä annetun lain 26 §:ään. Verolainsäädäntöön sisältyy myös erilliset säännökset päätöksen sisällöstä ja päätöksen perustelemisesta.

Verohallinto tekee automatisoidussa päätöksentekomenettelyssä vain sellaisia verotuspäätöksiä, joiden tekemiseen Verohallinnolla on laissa säädetty toimivalta. Vastaavia päätöksiä, joita tehdään automaatiota hyödyntäen, voidaan samojen säännösten nojalla tehdä vaihtoehtoisesti myös yksittäisen virkailijan tekeminä päätöksinä. Verohallinnon automaatioprosessissa tehtävät verotuspäätökset perustuvat siten lakiin ja menettely täyttää siten hallinnon lakisidonnaisuuden vaatimuksen.

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.

Oma-aloitteisiin veroihin liittyvä kehotuskirjeen lähettäminen ja sitä mahdollisesti seuraava veron ja veronkorotuksen määrääminen arvioimalla lisäävät mm. verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua ja viranomaisen toiminnan puolueettomuutta. Oma-aloitteisen veron arvioverotukseen liittyvien automatisoitujen toimintojen tavoitteena on saada asiakas ensisijaisesti antamaan verokaudelta veroilmoitus, joka voidaan ottaa verotuksen perusteeksi. Toisaalta arvioverotuksen tarkoituksena on tuottaa verovelvolliselle velvoite niille verokausille, joille hän ei ole antanut oma-aloitteisesti veroilmoitusta. Menettelyyn liittyy myös Verohallinnon tehtävä turvata Veronsaajien verokertymät ja estää veroilmoituksen antamatta jättänyttä verovelvollista pääsemästä oikein toimiviin verovelvollisiin verrattuna parempaan asemaan. Verohallinnon automaatiossa tapahtuva lakiin perustuva arvioverotusprosessi on kustannustehokas tapa saada Verohallinnon asiakas täyttämään laissa säädetyt velvoitteensa. Menettely ei vaaranna verovelvollisen oikeusturvaa.

Hallintolain 7 §:n 1 momentin mukaan asiointi ja asian käsittely viranomaisessa on pyrittävä järjestämään siten, että hallinnossa asioiva saa asianmukaisesti hallinnon palveluita ja viranomaisen voi suorittaa tehtävänsä tuloksellisesti. Hallintolain 8 §:n mukaan viranomaisen on toimivaltansa rajoissa annettava asiakkailleen tarpeen mukaan hallintoasian hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Neuvontavelvollisuuteen katsotaan kuuluvan erityisesti neuvonta asioiden vireillepanossa, asiakirjojen täydentämisessä sekä kuulemis- ja selvittämistilanteissa.

Verohallinto toteaa, että erityisesti oma-aloitteisessa verotuksessa Verohallinnon asiakkailleen antama ennakoiva neuvonta, ohjaus ja asiakaspalvelu eivät ole vain Verohallinnon velvollisuuksia vaan Verohallinnon pätehtäviä, jotta Verohallinto voi suoriutua verotustehtävistään tehokkaasti ja virheettömästi. Oma-aloitteisten verojen verotuksessa erityisen tärkeää on, että verovelvolliset osaavat laskea, ilmoittaa ja maksaa verokauden veron oikean määrällisenä. Ennakoiva ohjaukselta vältytään tilanteilta, joissa asiakkaita joudutaan muistuttamaan mm. kehotuskirjeiden velvollisuuksin noudattamisesta ja laiminlyönnin seuraamuksista.

Tilanteessa, jossa kukaan yksittäinen virkamies ei ole käsitellyt asiaa, Verohallinto turvaa palveluperiaatteen ja viranomaisen neuvontavelvollisuuden vaatimukset parhaiten merkitsemällä automaatiossa muodostettaviin kirjisiin ja päätöksiin laissa säädetyllä tavalla Verohallinnon yhteystiedot. Verohallinnon asiakaspalvelu on järjestetty siten, että asiakirjalle merkityssä palvelunumerossa puheluihin vastaavat henkilöt, joilla on riittävä osaaminen neuvonnan antamiseen kyseisen kaltaisissa asioissa ja jotka voivat tietojärjestelmästä tarkistaa asiakirjan sisällön ja

perusteet sekä asiakkaan kokonaistilanteen. Tilanteissa, joissa virkailija on lähettänyt asiakkaalle selvityspyyntö-, kuulemis- tai muun kirjeen, virkailija merkitsee kirjeelle nimensä yhteystietoineen. Tällöin virkailija on jo tutustunut asiakkaan verotustietoihin ja yksilöinyt selvittävän asian.

Verohallinto toteaa, että verolainsäädäntö sisältää kattavat verovelvollisen oikeusturvaa verotuksessa tukevat muutoksenhakusäännökset. Verotuspäätöksiä edeltää aina tietyissä tilanteissa kuulemismenettely, jotta mm. omaaloitteisten verojen arvioverotuksessa verovelvollinen voi korjata laiminlyöntinsä antamalla tarvittavan selvityksen.

Verohallinnon automaatioon perustuvassa päätösmenettelyssä käsitellään verotusasioita, joihin ei Verohallinnon hallussa olevien tietojen perusteella liity tulkinnanvaraa. Automatisoidussa päätöksenteossa Verohallinto ei hylkää verovelvollisen vaatimuksia tai poikkeaa veroilmoituksesta vaan näissä tilanteissa asia siirtyy yksittäisen virkailijan käsittelyyn asiakkaan kuulemistä ja päätöksentekoa varten.

Jos verovelvollinen antaa automaatiossa lähetetyn kuulemiskirjeen jälkeen asiassa selvitystä, on menettely ohjeistettu Verohallinnossa siten, että asia siirtyy koneellisesta käsittelystä käsiteltäväksi virkailijalle, joka ratkaisee asian ja ottaa käsittelyssä huomioon verovelvollisen antaman selvityksen. Jos verovelvollinen ei vastaa kuulemiskirjeeseen, tehdään päätös kuulemiskirjeessä esitetyllä tavalla riippumatta siitä, onko kuulemiskirje lähetetty koneellisesti vai virkailijan toimesta. Automatisoitu päätöksenteko ei tältäkin osin vaaranna verovelvollisen oikeusturvaa suhteessa virkailijan tekemään päätökseen.

Virkamiesten velvollisuuksista ja oikeuksista on säädetty valtion virkamieslaissa. Laki koskee myös Verohallinnon virkamiehiä. Verohallinnon ja Verohallinnon yksiköiden työjärjestyksissä on erikseen säädetty yksiköiden tehtävät ja vastuut. Verohallinnon kullakin prosessilla on myös nimetyt henkilöt, jotka asemansa perusteella vastaavat ns. menettelyn oikeellisuudesta ja laadusta. Jos Verohallinnon asiakas on saanut automaatiomenettelyssä verotuspäätöksen, menettelyn ei ole katsottava loukkaavan verovelvollisen oikeutta, koska verotuspäätökset perustuvat tällöin verovelvollisen omaan veroilmoitukseen. Muiden verotuspäätösten osalta on aina osoitettavissa virkamies, joka on osallistunut verovelvollisen verotuspäätöksen tekemiseen.

Valtiovarainministeriön lausunnossa 15.11.2018 todettiin seuraava.

Hallinnon lakisidonnaisuus

Perustuslain 2 §:n 3 momentissa määritellään hallinnon lakisidonnaisuus. Kaikessa julkisessa toiminnassa on tarkoin noudatettava lakia. Lakisidonnaisuus edellyttää, että viranomaisen noudattaa sitä koskevaa lainsäädäntöä ja toimii lain määrittelemissä rajoissa.

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.

Verolainsäädäntö sisältää paitsi veroa koskevat aineelliset säännökset myös verotusmenettelyä ja päätöksentekoa koskevat säännökset. Menettelyä koskevat säännökset sisältyvät pääsääntöisesti verotusmenettelystä annettuun lakiin (1558/1995) ja omaaloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin (768/2016). Verolainsäädännössä säädetään siten päätöksen sisällöstä, verovelvollisen kuulemisesta, asian selvittämisestä sekä verotusta koskevasta muutoksenhausta.

Hallintolaki (434/2003) on hallintoasioissa noudatettava yleislaki. Hallintolaki tulee sovellettavaksi verotuksessa silloin, kun menettelystä ei verolainsäädännössä ole asiasta erikseen säädetty.

Verotusmenettelystä annetun lain (VML) 26 §:n 5 momentin mukaan verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. Pykälän 6 momentissa puolestaan säädetään asian tutkimisesta. Säännöksen 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.

VML 26 §:n 5 ja 6 momentit säädettiin lailla 1079/2005 ja niitä sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitetussa verotuksessa. Lakimuutosta koskevassa hallituksen esityksessä (HE 91/2005 vp) on todettu, että säännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että siinä otetaan nykyistä paremmin huomioon vuosittain toimitettavan tulo- ja varallisuusverotuksen luonne massamenettelynä ja veroviranomaisen tosiasialliset mahdollisuudet tutkia asioita vuosittain toimitettavassa tulo- ja varallisuusverotuksessa. Hallituksen esityksessä on myös kuvattu tarkemmin menettelyä, joka perustuu koneelliseen käsittelyyn ja valikointipointeihin. Hallituksen esityksen mukaan koneellisessa käsittelyssä tutkittaisiin muun muassa tietojen loogisuutta ja tietoihin sovellettaisiin verohallinnon laati-

mia valikointiehtoja, jotka täyttävät asiat poimiuutuisivat erikseen tutkittaviksi tapauskohtaiseen käsittelyyn. Koneellisessa käsittelyssä verotusta toimittavat henkilöt eivät tutkisi tapauskohtaisesti verovelvollisen tulo- ja vähenyserien tai muiden hänen verotukseensa vaikuttavien erien perusteiden ja määrien oikeellisuutta. Siltä osin kuin asia ei valikoituisi erikseen tutkittavaksi, verotuspäätös syntyisi koneellisessa käsittelyssä. Valtiovarainministeriö toteaa, että verotuksen toimittaminen tapahtuu edelleen tähän hallituksen esityksessä kuvattuun perusratkaisuun pohjautuen.

Oma-aloitteisten verojen osalta asian tutkimisesta säädetään oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (OVML) 9 §:n 1 momentissa vastaavasti kuten VML 26 §:n 6 momentissa. Veroa määrätessään Verohallinnon on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Oma-aloitteisilla veroilla tarkoitetaan yleensä veroa, jonka määrän verovelvollinen on velvollinen itse laskemaan ja maksamaan laissa säädettyinä eräpäivinä. Verohallinto ei siten lähtökohtaisesti määrää oma-aloitteista veroa maksettavaksi, vaan verovelvollisen on suoritettava vero antamansa ilmoituksen mukaisesti. Verohallinto valvoo oma-aloitteisesti maksettavien verojen verotuksessa sekä veroilmoitusten antamista että annettujen ilmoitusten sisältöä. Kuten Verohallinnon antamassa lausunnossa on selostettu, myös oma-aloitteisia veroja koskeva valvonta perustuu automaattiseen käsittelyyn ja valikointeihin. Verohallinto valikoi verovalvontaa suorittaessaan osan koneellisesti verovelvollisten antamista ilmoituksista erikseen tapauskohtaiseen virkailijan käsittelyyn.

Valtiovarainministeriö toteaa, että Verohallinnon automaattinen valvontamenettely perustuu lakiin. Asian tutkimista koskevien säännösten mukaan Verohallinnon on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Verohallinto saa siten säännöksen antamisessa rajoissa järjestää verotuksen toimittamisen tai veron määräämisen tarkoituksenmukaiseksi katsomallaan tavalla. Valtiovarainministeriö toteaa, että automaattinen menettely on verotuksen massamenettelyluonteen takia välttämätöntä, jotta Verohallinto voi hoitaa lailla säädettyjä tehtäviänsä. Automaattisen menettelyn kehittäminen luo edellytyksiä sille, että Verohallinto voi vastata yhteiskunnan digitalisaatiokehitykseen ja erilaisista tulevaisuuden muutospaineista huolimatta turvata jatkossakin verotulojen kertymisen ja toimintavarmuuden pysymisen korkealla tasolla.

Hallinnon oikeusperiaatteet, palveluperiaate ja viranomaisten neuvontavelvollisuus

Hallintolain 6 §:ssä säädetään hallinnon oikeusperiaatteista. Pykälän 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 §:ssä säädetään hallinnon palveluperiaatteesta ja palvelun asianmukaisuudesta. Pykälän 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 §:ssä puolestaan säädetään viranomaisen neuvontavelvollisuudesta. Viranomaisen on toimivaltansa rajoissa annettava asiakkailleen tarpeen mukaan hallintoasian hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Neuvonta on maksutonta.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 55 §:ssä säädetään päätöksen sisällöstä. Pykälän mukaan päätöksestä on käytävä ilmi päätöksen tehnyt viranomainen yhteystietoineen, verovelvollisen yksilöintitiedot, päätöksen perustelut ja tieto siltä, miten asia on ratkaistu. Päätös voidaan jättää perustelematta silloin, kun perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta. Vastaavasti säädetään verotuspäätöksestä VML 51 §:ssä ja päätöksen perusteleminen VML 26 b §:ssä. OVML 55 §:n 3 momentin mukaan päätöksen tai muun asiakirjan allekirjoittamatta jättämisestä säädetään valtioneuvoston asetuksella. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun valtioneuvoston asetuksen (1355/2016) 15 §:ssä säädetään, että verotusta koskevaan päätökseen tai muuhun asiakirjaan, joka annetaan automaattista tietojenkäsittelyä tai muutoin ainakin osittain painomenetelmää käyttäen, voidaan allekirjoitus jättää merkitsemättä.

Verolainsäädäntöön sisältyvät säännökset päätösten sisällöstä poikkeavat hallintolain 44 §:n päätöksen sisällöstä ja perusteluista ovat erityislakiin sisältyvinä säännöksinä ensisijaisia.

Valtiovarainministeriö toteaa, että Verohallinto palvelee asiakkaitaan puhelimitse, käyntiasiointiin tarkoitetuissa toimipisteissä sekä Verohallinnon chatissä sekä sähköisessä OmaVero -palvelussa. Verohallinnon selvityksessä on tarkemmin kuvattu, miten Verohallinnon puhelinpalvelu on järjestetty. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan Verohallinnon puhelinpalvelu on toimivaa. Tätä käsitystä tukevat myös Verohallinnon puhelinasiakkaille tehdyt tyytyväisyyskyselyt.

Tilanteessa, jossa kukaan yksittäinen virkamies ei ole käsitellyt asiaa, Verohallinto turvaa palveluperiaatteen ja viranomaisen neuvontavelvollisuuden vaatimukset parhaiten merkitsemällä automaatiassa muodostettaviin kirjeisiin ja päätöksiin laissa säädetyllä tavalla Verohallinnon yhteystiedot. Verohallinnon asiakaspalvelu on järjestetty siten, että asiakirjalle merkityssä palvelunumerossa puheluihin vastaavat henkilöt, joilla on riittävä osaaminen neuvonnan antamiseen kyseisen kaltaisissa asioissa ja jotka voivat tietojärjestelmästä tarkistaa asiakirjan sisällön ja perusteet sekä asiakkaan kokonaistilanteen. Tilanteissa, joissa virkailija on lähettänyt asiakkaalle selvityspyyntö-, kuulemis- tai muun kirjeen, virkailija merkitsee kirjeelle nimensä yhteystietoineen. Tällöin virkailija on jo tutustunut asiakkaan verotustietoihin ja yksilöinyt selvittettävän asian.

Jos automaatiassa muodostettaviin kirjeisiin kuitenkin merkittäisiin yksittäisen virkailijan nimi ja puhelinnumero yleisen palvelunumeron sijaan, heikentäisi tämä valtiovarainministeriön käsityksen mukaan kirjeen vastaanottajan mahdollisuuksia saada asianmukaista ja nopeaa palvelua. Tämä olisi myös selvää palvelutason heikennystä hallinnon palveluperiaatteen ja neuvontavelvollisuuden toteutumisen kannalta.

Verovelvollisten oikeusturva

Verohallinnon seuraamusmaksut on uudistettu viime vuosina kahdessa vaiheessa Valmis-hankkeen yhteydessä. Oma-aloitteisten verojen osalta seuraamusmaksuista säädettiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain säätämisen yhteydessä. Verotusmenettelystä annetun lain mukaiset seuraamusmaksut uudistettiin lailla 15/2018, joka tuli voimaan 1.5.2018. Uudistuksessa luovuttiin veronkorotuksen tuottamusarviointiin perustuvasta vastuusta. Muutosten tavoitteena oli verotuksen seuraamusjärjestelmän yhtenäistäminen ja yksinkertaistaminen.

Verotusmenettelystä annetun lain mukaisten seuraamusmaksujen muutosta koskevan hallituksen esityksen (HE 97/2017 vp) mukaan uusitut ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrättävät seuraamukset olisivat edeltäjiin kaavamaisemmat ja niiden määräämiseen liittyvää viranomaisharkintaa vähennettäisiin. Hallituksen esityksen mukaan muutokset parantaisivat seuraamusmaksukäytännön yhtenäisyyttä ja ennustettavuutta ja siten edistäisivät myös verovelvollisen oikeusturvaa. Perustuslakivaliokunta totesi lakiehdotuksesta antamassaan lausunnossa (PeVL 39/2017 vp), että veronkorotuksen määrääminen osana verotusmenettelyä ja verotusmenettelyn erityisluonne massaluonteisena toimintana sekä vastuuseen säännösperusteisesti tehdyt kohtuullistamiset, kuten sääntely veronkorotuksen määräämättä jättämisestä, huomioon ottaen veronkorotusta koskeva sääntely ei nyt käsillä olevassa yhteydessä kokonaisuutena arvioiden muodostu ongelmalliseksi perustuslain 21 §:n kannalta.

Verotuksen seuraamusmaksuja ovat myöhästymismaksu, veronkorotus ja laiminlyöntimaksu.

OVML 35 §:n mukaan Verohallinto määrää verovelvollisen maksettavaksi myöhästymismaksun, jos veroilmoitus annetaan säädetyn ajankohdan jälkeen. Veronkorotuksesta säädetään oma-aloitteisten verojen osalta OVML 37 §:ssä. Pykälän 1 momentin mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta. Veronkorotus määrätään myös, jos ennakonpidätys on jätetty toimittamatta tai lähdevero perimättä säädettyssä ajassa. OVML 37 S:n 2 momentin mukaan veronkorotus voidaan jättää määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy. Veronkorotuksen määrästä säädetään OVML 38 §:ssä. Veronkorotus määräytyy kaavamaisesti. Pykälän 3 momentin mukaan arvioidusta veron määrästä veronkorotus on 25 prosenttia. Verotusmenettelystä annetun lain mukaisten verojen osalta arvioverotuksessa veronkorotus on VML 32 a §:n 3 momentin mukaan 5 prosenttia lisätyn tulon määrästä.

Valmis-hankkeen yhteydessä uudistettiin ja yhtenäistettiin myös verotuksen muutoksenhakujärjestelmä. Esimerkiksi arvonnisäverotukseen tuotiin tällöin oikaisulautakuntamenettely, minkä voidaan katsoa parantaneen verovelvollisen oikeusturvaa.

Kuten Verohallinnon selvityksestä käy ilmi veronkorotus tulee määrättäväksi ainoastaan poikkeuksellisesti automaatiomenettelyssä. Jos verovelvollinen ei ole antanut oma-aloitteisten verojen veroilmoitusta, eikä ole myöskään reagoinut veroilmoituksen antamista ja arvioverotusmenettelyä koskevaan kehotuskirjeeseen, Verohallinto määrää automaatiassa veron arvioimalla ja määrää 25 prosentin veronkorotuksen OVML 38 §:n 3 momentin perusteella. Päätöksellä arvioitu veron määrä ja veronkorotus poistetaan pääsääntöisesti myös automaatiomenettelyssä, jos asiakas arviopäätöksen jälkeen antaa veroilmoituksen. Verovelvollisen veroilmoitukseen sovelletaan tämän jälkeen samaa menettelyä kuin myöhässä annettuun veroilmoitukseen ja ilmoitukselle määrätään laissa säädetty myöhästymismaksu. Arvioverotuksen poistamismenettelystä on säädetty oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 43 §:n 3 momentissa.

Verohallinnon selvityksessä on todettu arvioverotuksesta oma-aloitteisten verojen osalta seuraavasti:

Oma-aloitteisen veron arvioverotukseen liittyvien automatisoitujen toimintojen tavoitteena on saada asiakas ensisijaisesti antamaan verokaudelta veroilmoitus, joka voidaan ottaa verotuksen perusteeksi. Toisaalta arvioverotuksen tarkoituksena on tuottaa verovelvolliselle velvoite niille verokausille, joille hän ei ole antanut

oma-aloitteisesti veroilmoitusta. Menettelyyn liittyy myös Verohallinnon tehtävä turvata veronsaajien verokertymät ja estää veroilmoituksen antamatta jättänyttä verovelvollista pääsemästä oikein toimiviin verovelvollisiin verrattuna parempaan asemaan. Verohallinnon automaatiassa tapahtuva lakiin perustuva arvioverotusprosessi on kustannustehokas tapa saada Verohallinnon asiakas täyttämään laissa säädetyt velvoitteensa. Menettely ei vaaranna verovelvollisen oikeusturvaa.

Yhteisöjen tuloverotuksessa veronkorotus määrätään automaatiassa arvioverotustilanteissa, jos verovelvollisella on havaittu olevan toimintaan viittavia elonmerkkejä, eikä verovelvollinen ole antanut kehotuksestaan veroilmoitusta. Tällöin verotus toimitetaan arvioimalla ja arvioverotuksen yhteydessä määrätään kaavamainen veronkorotus. Veronkorotuksen määrä on tällöin VML 32 a §:n 3 momentin mukaisesti 5 prosenttia lisätyn tulon määrästä. Henkilöasiakkaiden tuloverotuksessa veronkorotusta ei määrätä koskaan ilman virkailijakäsittelyä.

Verohallinnon selvityksestä käy myös ilmi, että kun Verohallinnon asiakas antaa selvitystä automaatiassa tai virkailijan toimesta lähetettyyn veronkorotusta koskevaan kuulemiskirjeeseen, asiakkaan antama selvitys edellyttää virkailijan käsittelyä. Virkailijan tehtävänä on tällöin suorittaa harkinta ja ratkaista asia kuulemiskirjeen ja asiakkaan antaman selvityksen perusteella. Valtiovarainministeriö korostaa, että Verohallinto ei siten määrää veronkorotusta automaatiassa, jos asiakas on vastannut kuulemiskirjeeseen.

Valtiovarainministeriö toteaa, että verotuksen uudistettu seuraamusjärjestelmä sekä muutoksenhaku- ja oikaisu-menettely turvaavat verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen. Valtiovarainministeriö korostaa lisäksi, että verovelvollisella on aina mahdollisuus hakea muutosta automaatiassa tehtyyn verotukseen ja sen yhteydessä määrättyyn veronkorotukseen samalla tavalla kuin virkailijatyöhön perustuviin verotuspäätöksiin.

Virkavastuun toteutuminen

Perustuslain 118 §:ssä säädetään vastuusta virkatoimista. Pykälän 1 momentin mukaan virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Hän on myös vastuussa sellaisesta monijäsenisen toimielimen päätöksestä, jota hän on toimielimen jäsenenä kannattanut. Pykälän 3 momentin mukaan jokaisella, joka on kärsinyt oikeudenloukkauksen tai vahinkoa virkamiehen tai muun julkista tehtävää hoitavan henkilön lainvastaisen toimenpiteen tai laiminlyönnin vuoksi, on oikeus vaatia tämän tuomitsemista rangaistukseen sekä vahingonkorvausta julkisyhteisöltä taikka virkamieheltä tai muulta julkista tehtävää hoitavalta sen mukaan kuin lailla säädetään.

Verohallinnon ja Verohallinnon yksiköiden työjärjestyksissä on erikseen säädetty yksiköiden tehtävät ja vastuut. Verohallinnon kullakin prosessilla on myös nimetyt henkilöt, jotka asemansa perusteella vastaavat menettelyn oikeellisuudesta ja laadusta. Verohallinnosta on siten aina löydettävissä virkamies, joka vastaa toiminnan oikeellisuudesta. Automaatiomenettelyssä tehdyt verotuspäätökset perustuvat valtaosin verovelvollisten itsensä antamiin veroilmoituksiin. Automaatiassa tehdyt arvioverotuspäätökset puolestaan perustuvat siihen, että verovelvollinen ei ole reagoinut hänelle lähetettyihin kuulemiskirjeisiin. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan näissä tilanteissa automaatiomenettelyn ei voida katsoa loukkaavan verovelvollisen oikeutta, kun päätös perustuu verovelvollisen omaan ilmoitukseen tai passiivisuuteen. Muiden verotuspäätösten osalta on aina osoitettavissa virkamies, joka on osallistunut verovelvollisen verotuspäätöksen tekemiseen.

Yhteenveto

Verohallinto tekee vuodessa miljoonia hallintopäätöksiä. Hallintopäätösten määrä on poikkeuksellinen muihin viranomaisiin verrattuna. Päätösten korkea automaatioaste on välttämätön edellytys sille, että Verohallinto suoriutuu laissa säädetyistä tehtävistään laissa säädetyissä määrärajoissa hallintolain edellyttämällä tavalla. Verotuksen erityisluonne massaluonteisena toimintana on otettu huomioon verotusmenettelyä koskevissa säännöksissä. Verohallinnon automaatioprosessissa tehtävät verotuspäätökset perustuvat lakiin ja menettely täyttää siten hallinnon lakisidonnaisuuden vaatimuksen.

Valtiovarainministeriö katsoo, että Verohallinto noudattaa toiminnassaan hallinnon oikeusperiaatteita, palveluperiaatetta ja viranomaisten neuvontavelvollisuutta. Verohallinto panostaa neuvonnassaan ennakoivaan ohjaukseen ja Verohallinnon asiakaspalvelu on järjestetty siten, että asiakasyhteydenottojen suureen määrään pystytään vastaamaan tehokkaasti ja laadukkaasti ja lainsäädännön edellyttämällä tavalla.

Verotuksen uudistettu muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmä takaa verovelvollisten oikeusturvan, Verohallinto määrää veronkorotuksia automaatiomenettelyssä ainoastaan arvioverotustilanteissa, joissa verovelvollinen ei ole itse antanut veroilmoitusta eikä reagoinut hänelle lähetettyyn kuulemiskirjeeseen. Jos verovelvollinen antaa selvitystä veronkorotusta koskevaan kuulemiskirjeeseen, asia siirtyy virkailijan tapauskohtaiseen käsittelyyn. Henkilöasiakkaiden tuloverotuksessa veronkorotusta ei koskaan määrätä automaatiomenettelyssä.

Verohallinto vastaa siitä, että Verohallinnon tietojärjestelmään sisältyvät verotusta koskevat automaatioprosessit toimivat tavalla, joka ei vaaranna hyvän hallinnon vaatimuksia tai Verohallinnon asiakkaiden oikeusturvaa. Verohallinto

hallinto varmistaa, että tietojärjestelmään sisältyvien määritysten mukaisesti tapauskohtaiseen virkailijan käsittelyyn siirtyvät tapaukset, jotka edellyttävät lain edellyttämiä valvontatoimenpiteitä. Lisäksi Verohallinnon asiakkailtaan pyytämät ja saamat selvitykset käsitellään työmenettelyohjeiden mukaisesti virkailijan tapauskohtaisessa käsittelyssä.

Valtiovarainministeriö toteaa kuitenkin, että päätösten suuresta määrästä johtuen virheilä ei voida koskaan täysin välttyä. Erilaisten tietojärjestelmään tehtävien muutosten tai päivitysten yhteydessä Verohallinnossa voi tapahtua laadunvarmistuksesta huolimatta yksittäisiä teknisiä ja muita ennalta odottamattomia virheitä, jotka Verohallinto korjaa viipymättä omasta aloitteestaan ja tiedottaa tarvittaessa ilmenneistä virheistä verkkosivuillaan. Vastaavasti yksittäiselle virkailijalle voi sattua inhimillisiä virheitä tai erehdyksiä, jotka Verohallinto korjaa säännösten mukaisesti.

Valtiovarainministeriö toteaa lisäksi, että lausuntopyyntöissä mainitut kaksi apulaisoikeusasiamiehen Verohallintoa koskevaa ratkaisua ajoittuvat Verohallinnon tietojärjestelmäudistuksen laajojen käyttöönottojen aikaan. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan kummassakin tapauksessa oli kysymys virheestä. Virheen havaittuaan Verohallinto on muuttanut asiaan liittyviä työmenetelmäohjeitaan sekä tehnyt korjauksia tietojärjestelmään, jotta vastaavia virheitä ei enää pääsisi tapahtumaan.

Valtiovarainministeriö katsoo edellä lausunnossa esitetyn perusteella, että Verohallinnon automaatiomenettely ei vaaranna verovelvollisten oikeusturvaa. Menettely täyttää myös hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvien hallinnon oikeusperiaatteiden, palveluperiaatteen ja viranomaisten neuvontavelvollisuuden asettamat vaatimukset. Valtiovarainministeriö katsoo myös, että Verohallinnon virkamiesten virkavastuun toteutuu menettelyssä asianmukaisesti.

Verohallinnolta pyydetty lisäselvitys

Kanteluasian esittelijä pyysi Verohallinnon tiesuojavastaavalta lisäselvitystä muun ohella Verohallinnon verkkosivujen julkaisun ”Tietojen käsittely ja tietosuoja Verohallinnossa” johdosta. Julkaisussa todetaan muun ohella, että Verohallinnolla on verotusmenettelylain 26 §:n ja oma-aloitteisten verojen menettelylain (768/2016) 9 §:n nojalla oikeus tutkia verovelvollisilta ja sivullisilta saatuja tietoja ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Tämä tutkiminen suunnitellaan riskiarviointin perusteella ja tarkoittaa tietojen yhdistämistä ja käsittelyä analytiikan menetelmin. Verohallinnossa ei ole kuitenkaan yleisen tietosuoja-asetuksen 22 artiklassa tarkoitettua automaattista päätöksentekoa.

Verohallinnolta haluttiin tarkennusta siihen, eikö oma-aloitteisen verojen verotusmenettelyssä tapahdu esimerkiksi henkilöyrittäjien kohdalla automaattista päätöksentekoa. Lisäksi Verohallinnolta pyydettiin lisäselvitystä perustuslakivaliokunnan lausuntojen (PeVL 62/2018 vp, PeVL 70/2018 vp ja 78/2018 vp) perusteella automaattisesta päätöksentekosta ja lailla säätämisen vaatimuksesta sekä hyvän hallinnon ja virkavastuun toteutumisesta. Selvityspyynnössä viitattiin myös kansliassa vireillä oleviin automaattista päätöksenteko koskeviin kanteluihin EOAK/2216/2018, jossa oli kysymys maksujärjestelyn myöntämisestä, ja EOAK/2898/2018, jossa oli kysymys laiminlyöntimaksun määräämisestä. Verohallinto oli antanut kanteluiden johdosta selvitykset ja lausunnot.

Verohallinnon lisäselvityksessä 3.9.2019 todettiin seuraava.

1. Verotusmenettelyä koskeva sääntely

Perustuslakivaliokunta antoi hallituksen esityksestä Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta (HE 91/2005 vp) lausunnon PeVL 35/2005 vp. Perustuslakivaliokunta arvioi lausunnossaan nimenomaisesti ehdotettua säännöstä verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 6 momentiksi, jonka 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. Tämä valikoinnin mahdollistava säännös oli kenties merkittävin muutos verotuksen toimittamista koskevaan sääntelyyn. Hallituksen esityksessä (s. 16) on kerrottu säännöksen tarkoitus ja todettu nimenomaisesti, että

”Koneellisessa käsittelyssä verotusta toimittavat henkilöt eivät tutkisi tapauskohtaisesti verovelvollisen tulo- ja vähennyserien tai muiden hänen verotukseensa vaikuttavien erien perusteiden ja määrien oikeellisuutta. Siltä osin kuin asia ei valikoituisi erikseen tutkittavaksi, verotuspäätös syntyisi koneellisessa käsittelyssä.”

Verohallinnon näkemyksen mukaan, vaikka edellä mainittua kuvausta ei ole toistettu lakiehdotuksen yksityiskohdaisissa perusteluissa, on hallituksen esityksessä avoimesti kuvattu verotusmenettely koneellisessa käsittelyssä sekä säännöksen tarkoitus. Perustuslakivaliokunta ei kuitenkaan lausunnossaan edellyttänyt, että verotusmenettelystä annetussa laissa tulisi erikseen säätää siitä, että verotuspäätös voidaan tehdä koneellisesti tai automaattisesti tietojenkäsittelyssä. Perustuslakivaliokunta ei myöskään esittänyt, että ehdotettu sääntely olisi verotuspäätöksiin liittyvän virkavastuun toteutumisen kannalta ongelmallinen.

Perustuslakivaliokunta on nyttemmin vuoden 2018 aikana eräiden hallituksen esitysten kohdalla kiinnittänyt huomiota niissä ehdotettuihin automaattista päätöksentekoa koskeviin säännöksiin. Kysymyksessä olevien lakiehdotusten taustalla on ollut EU:n yleisen tietosuoja-asetuksen (EU) 2016/679 mukainen sääntely automaattisesta päätöksenteosta.

Esimerkiksi lausunnossaan hallituksen esityksestä Eduskunnalle henkilötietojen käsittelystä maahanmuuttohallinnossa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (PeVL 62/2018 vp) perustuslakivaliokunta on arvioinut kriittisesti ehdotettua sääntelyä, jonka mukaan Maahanmuuttovirasto voisi ulkomaalaisasioiden asiankäsittelyjärjestelmässä tehdä yksittäispäätöksiä täysin automatisoidusti, jolloin tietojärjestelmä suorittaisi kaikki asiankäsittelyn ja päätöksenteon vaiheet ilman, että kukaan luonnollinen henkilö käsittelee asiaa. Verohallinnon käsityksen mukaan ko. lakiehdotuksessa kysymys on ollut yksittäisten henkilöiden asemaan vaikuttavasta päätöksenteosta, joka luonteeltaan poikkeaa olennaisesti verotuksessa tehtävistä päätöksistä. Esimerkiksi tuloverotuksen ennakkoperintää ja lopullista verotusta koskevat verotuspäätökset perustuvat valtaosaltaan laissa säädettyjen veroasteikkojen ja muiden verotusperusteiden mukaisesti tapahtuviin tulojen ja vähennysten mekaanisiin laskutoimituksiin, joihin ei voi sisältyä mitään tosiseikkoihin ja sovellettaviin oikeussääntöihin liittyvää päätösharkintaa. Tämän vuoksi Verohallinnon näkemyksen mukaan päätöksentekoa koskevaa sääntelylle ei tulisi verotuksessa asettaa samoja vaatimuksia.

Verotusmenettelystä annetun asetuksen (763/1998) 5 §:n ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun valtioneuvoston asetuksen (1355/2016) 15 §:n säännösten mukaan verotusta koskevaan päätökseen tai muuhun asiakirjaan, joka annetaan automaattista tietojenkäsittelyä tai muutoin ainakin osittain painomenetelmää käyttäen, voidaan allekirjoitus jättää merkitsemättä. Säännöksen tarkoittaman allekirjoittamatta jättämisen osalta kysymys on yleisestä poikkeuksesta hallintolain ja sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetun lain mukaiseen päätöksen muotoon. Säännöksen mukaan riittää, että päätöksestä ilmenee päätöksen tehnyt "viranomaisen" eikä yksittäinen virkamies eikä päätöstä ole tarpeen allekirjoittaa. Ko. säännöksissä ei ole kuitenkaan säädetty nyt arviotavana olevasta automaattisesta päätöksenteosta.

2. Läpinäkyvyys

Verotusmenettelyssä sovellettavien valikointimenettelyn tai otantamenettelyn läpinäkyvyyden ja siitä tiedottamisen osalta on huomattava, että hallituksen esityksessä HE 91/2005 vp kerrotun lisäksi valikointimenettelyä on kuvattu seikkaperäisesti uuden lainsäädännön voimaantulon jälkeen julkaistussa ohjeessa "Verotusmenettelyn muutoksista" (Verohallituksen ohje Dnro 236/38/2007, 19.4.2007). Ohjeen s. 18 mukaan

"Verohallinto voi valikoida erikseen tutkittavaksi asiat, joissa verotuksen toimittaminen oikein ilmeisesti edellyttää tietojen ja selvitysten tarkempaa käsittelyä. Valikoinnin perusteena ovat pääsääntöisesti verohallinnon ennalta määrittelemät valikointiehtot. Ne tapaukset, jotka toteuttavat asetetut ehdot, käsitellään tarkemmin. Verotuksen yhtenäisyyden edistämiseksi lähtökohtana on, että koko maassa sovelletaan samoja valikointiehtoja ja yhtenäisiä työmenetelmiä.

Valikointiehtoja ovat esimerkiksi tulon tai vähennyksen määrä, tiedoissa olevat ristiriitaisuudet ja erilaiset painopistealueet. Tulon tai vähennyksen määrän ollessa valikointiehtona tapaukset, jotka tilanteesta riippuen ylittävät tai alittavat raja-arvon, valikoidaan. Tietojen vertailuun perustuen voi valikoida esimerkiksi tapaus, jossa verovelvollinen vaatii vähennettäväksi asuntolainakorkoja, vaikka hänellä ei verohallinnon tietojen mukaan ole omistuksessaan asuntoa. Painopistealue valikointiehtona voi merkitä sitä, että verovaiikutuksesta riippumatta kaikki määrätyt toimenpiteet tai esimerkiksi vähennysvaatimukset tutkitaan tarkoin.

Lähtökohta on, että kunkin verovelvollisen kohdalla tutkitaan erikseen vain valikointiehtot täyttävät asiat, esimerkiksi tietyt vähennysvaatimukset. Uudet säännökset eivät kuitenkaan rajoita veroviranomaisen oikeutta tutkia mikä tahansa asia tai kenen tahansa verovelvollisen verotus kokonaisuudessaankin tarkoin verotuksen toimittamiseksi oikein. Lisäksi verovilpin ehkäisemiseksi valikointiehtona voidaan käyttää satunnaisotantoja, joiden perusteella esimerkiksi joka 50. tai 100. veroilmoitus valikoidaan erikseen käsiteltäväksi.

Valikointiehtojen julkisuus ja salassapito määräytyy viranomaistoiminnan julkisuutta koskevien yleisten säännösten mukaan. Hallituksen esityksessä 91/2005 s. 17 todetaan, että valikointiehdot ovat luonteeltaan viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24 §:n 15. kohdassa tarkoitettuja asiakirjoja, jotka sisältävät tietoa viranomaisen tehtäväksi säädetystä tarkastuksesta tai muusta valvontatoimeen liittyvästä sei-

kasta. Tiedon antaminen niistä vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteutumisen ja olisi vastoin verotulojen kertymän turvaamiseen liittyvää erittäin tärkeää yleistä etua. Tämän vuoksi valikointiehdot ovat hallituksen esityksen perustelujen mukaan salassa pidettäviä mainitun lain edellyttämässä laajuudessa."

Edellä mainittu ohje on saatavilla Verohallinnon verkkosivuilla vero.fi.

3. Maksujärjestelyt Verohallinnossa

Maksujärjestely on yksi veronkantolain 41 §:n mukaisista perintätoimenpiteistä, joihin Verohallinto voi ryhtyä selvitettyään verovelvollisen maksukykyä ja tarkoituksenmukaista perintäkeinoja. Saman lain 43 §:ssä on säädetty maksujärjestelyn edellytyksistä. Sen mukaan Verohallinto voi ryhtyä maksujärjestelyyn, jos verovelvollisen veronmaksukyky on tilapäisesti alentunut elatusvelvollisuuden, työttömyyden, sairauden tai heikentyneen maksuvalmiuden taikka muun erityisen syyn vuoksi. Pykälän 4 momentin mukaan Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä maksujärjestelyyn ryhtymisestä, maksuajasta, maksujärjestelyn turvaavasta vakuudesta sekä muusta maksujärjestelyssä noudatettavasta menettelystä.

Maksujärjestelyharkinta

Verohallinnon päätöksessä maksujärjestelyssä noudatettavasta menettelystä (A51/200/2018 26.4.2018) on tarkennettu maksujärjestelyn käytäntöjä. Päätöksen 1 §:n mukaan Verohallinto voi verojen kerryttämiseksi ryhtyä maksujärjestelyyn tilapäisiin maksuvaikeuksiin joutuneen verovelvollisen kanssa sen sijaan, että verot lähetettäisiin ulosottoperintään tai ryhdyttäisiin muihin perintätoimiin.

Päätöksen 2 §:ssä on esitetty maksujärjestelyyn ryhtymisen esteitä. Maksujärjestelyyn ei ryhdytä, jos:

- verovelvollisella on ulosotossa perittävänä veroja, verovastuisiin perustuvia verovelkoja tai muita Verohallinnon saatavia
- aikaisemmin tehtyyn maksujärjestelyyn sisältyneitä veroja edelleen maksamatta
- verovelvollinen on laiminlyönyt verotusta koskevan ilmoittamisvelvollisuuden
- verovelvollisella on voimassa yksityishenkilön velkajärjestelystä annetun lain tai yrityksen saneerauksesta annetun lain mukainen maksuohjelma, johon sisältyy Verohallinnon perittäväksi kuuluvia veroja
- lisämaksuajan myöntäminen ei muusta syystä ole tarkoituksenmukaista verojen kerryttämisen kannalta.

Verohallinnon päätöksen 2 §:ssä luetellut maksujärjestelyn esteet ovat viimeistä lukuun ottamatta ehdottomia. Jos yksikin niistä on olemassa, maksujärjestelyyn ei ryhdytä. Maksujärjestelyn tekeminen on näissä tilanteissa myös teknisesti estetty Verohallinnon tietojärjestelmässä. Luettelon viimeinen esteperuste mahdollistaa Verohallinnolle veronkantolain 41 §:n ja päätöksen 1 §:n mukaisen tarkoituksenmukaisuusharkinnan perintätoimenpiteen valinnassa. Verovelvollisella ei ole automaattista oikeutta maksujärjestelyyn, vaikka hänellä ei olisi erikseen mainittuja maksujärjestelyn esteitä. Verohallinto voi olla ryhtymättä maksujärjestelyyn, jos se katsoo jonkin muun perintätoimenpiteen tarkoituksenmukaisemmaksi verojen kertymisen kannalta.

Perintätoimenpiteen valintaa tehdään riskiperusteisesti. Verohallinto pyrkii valitsemaan perintätoimenpiteen, jolla vero saadaan perittyä kokonaisuudessaan mahdollisimman lyhyessä ajassa, jolloin myös riski veron maksamatta jäämiseen on pienin. Jos useiden perintätoimenpiteiden voidaan arvioida johtavan yhtä hyvään tulokseen, valitaan se, joka on kustannustehokkain ja verovelvollisen toiminnan kannalta vähiten haitallinen.

Verohallinto arvioi, että verovelan määrän ollessa vähäinen, maksujärjestely on pääsääntöisesti tarkoituksenmukaisin perintätoimenpide sekä Verohallinnon että asiakkaan kannalta, mikäli maksujärjestelyn tekemiselle ei ole edellä esitettyjä esteitä. Verovelan määrän kasvaessa korostuu tarve arvioida verovelvollisen maksukykyä suhteessa verovelan määrään, jotta veron kertymättä jäämisen ja mahdollisen lisävelkaantumisen riski ei kasvaisi. Verohallinto tekee maksujärjestelyn pääsääntöisesti asiakkaan pyynnön mukaisesti, jos verovelka on vähäinen, eikä maksujärjestelylle ole Verohallinnon päätöksessä esitettyjä esteitä.

Maksujärjestelyä voi hakea sähköisesti OmaVerossa, soittamalla Verohallinnon palvelunumeroon, käymällä asiakaspalvelupisteessä tai lähettämällä kirjallisen hakemuksen. Suorassa asiakaspalvelutilanteessa maksujärjestely voidaan tallentaa suoraan Verohallinnon järjestelmään, jos verovelan määrä on vähäinen ja maksujärjestelyn tekemiselle ei ole estettä. OmaVeron kautta haettu maksujärjestely tallennetaan suoraan tietojärjestelmään automaattisesti pyynnön mukaisena, jos verovelan määrä on vähäinen ja maksujärjestelyn tekemiselle ei ole estettä. OmaVeron maksujärjestelyhakemus ohjaa verovelvollista tekemään maksujärjestelypyynnön mm. enimmäiskeston ja mukaan otettavien verojen osalta sellaiseksi, että se on hyväksyttävissä. Kaikissa muissa tilanteissa maksujärjestelypyyntö ohjataan Verohallinnon virkailijan arvioitavaksi ja tallennettavaksi.

Maksujärjestelyn raukeaminen

Verohallinnon päätöksessä maksujärjestelyssä noudatettavasta menettelystä (7 §) on lueteltu syyt, joiden perusteella Verohallinto rauettaa maksujärjestelyn. Maksujärjestely raukeaa, jos verovelvollinen ei suorita maksuja maksuaikataulun mukaisesti, verovelvolliselle syntyy uutta verovelkaa tai verovelvollinen laiminlyö verotusta koskevan ilmoittamisvelvollisuuden. Verohallinto voi lisäksi rauettaa maksujärjestelyn muusta painavasta syystä, jos verojen kertymisen voidaan olettaa vaarantuvan.

Maksujärjestelyn raukeamisen ehdot toimitetaan verovelvolliselle hänelle maksujärjestelyn mukana ja ne löytyvät vero.fi -sivuilta maksujärjestelyn asiakasohjeesta. Menettely on siten läpinäkyvää ja avointa.

Maksujärjestelyn noudattamisen valvonta on automatisoitu Verohallinnossa. Tietojärjestelmä seuraa maksujärjestelyn aikana, noudattaako verovelvollinen järjestelyn maksuaikataulua, syntyykö hänelle uutta verovelkaa tai jääkö veroilmoituksia antamatta. Verovelvollista huomautetaan aina maksu- tai ilmoituspuutteesta. Maksujärjestely raukeaa vasta, jos puutetta ei korjata huomautuksella annettuun määräaikaan mennessä.

Maksujärjestelyn rauettaminen muusta syystä kuin maksu- tai ilmoituspuutteesta ei ole yleistä. Käytännössä tämä edellyttää verovelvollisen toiminnasta tai olosuhteista saatua uutta tietoa, jonka perusteella arvioidaan, ettei tehdyn maksujärjestelyn onnistumiselle ole enää edellytyksiä. Rauennut maksujärjestely voidaan uusida vain, jos maksujärjestelyn raukeaminen on johtunut viranomaisen virheestä tai muusta erittäin painavasta perustellusta syystä.

4. Virkavastuu

Verotuspäätöksiin liittyvästä virkavastuusta määrätään Verohallinnon työjärjestyksessä. Verohallinnossa prosessinomistajat päättävät niistä valikointiehdosta ja muista työmenettelyohjeista, joiden perusteella määräytyy, käsitelläänkö verovelvollisen verotustiedot vain automaatiokäsittelyssä vai valikoidaanko ne virkailijäkäsittelyyn. Siten myös kokonaan automaatiossa tehtyjen verotuspäätösten osalta on osoitettavissa virkamies, joka on välittömästi vastuussa sellaisesta päätöksestä, joka on tehty muutoin kuin virkailijäkäsittelyssä. Prosessinomistajien päätösvallassa määrätään Verohallinnon yksiköiden työjärjestyksissä. Verohallinnon näkemyksen mukaan perustuslain 118 §:n ja rikoslain 40 luvun mukainen virkavastuu toteutuu prosessinomistajan ollessa suoraan vastuussa niistä ehdoista ja työmenettelystä, jotka johtavat automaatiossa tehtyihin päätöksiin. Esimerkiksi 20.12.2018 annetun Verokantoyksikön työjärjestyksen (dnro VH/3113/00.02.01/2018) 18 §:n 1 momentin mukaan

"Prosessinomistaja ratkaisee asiat, jotka koskevat valtakunnallisen työmenettelyohjeen antamista sekä prosessin työnjakoa, suunnittelua, kehittämistä, menettelyohjeistusta, viestintää ja seurantaa."

5. Tietosuoja-asetuksessa tarkoitettu automatisoitu yksittäispäätös

EU:n yleisen tietosuoja-asetuksen EU (679/2016) 22 artiklassa säädetään automatisoiduista yksittäispäätöksistä, profilointi mukaan luettuna. Artiklan mukaan rekisteröidyllä on oikeus olla joutumatta sellaisen päätöksen kohteeksi, joka perustuu pelkästään automaattiseen käsittelyyn, kuten profilointiin, ja jolla on häntä koskevia oikeusvaikutuksia tai joka vaikuttaa häneen vastaavalla tavalla merkittävästi. Mainittua 22 artiklan 1 kohtaa ei sovelleta, jos päätös a) on välttämätön rekisteröidyn ja rekisterinpitäjän välisen sopimuksen tekemistä tai täytäntöönpanoa varten; b) on hyväksytty rekisterinpitäjään sovellettavassa unionin oikeudessa tai jäsenvaltion lainsäädännössä, jossa vahvistetaan myös asianmukaiset toimenpiteet rekisteröidyn oikeuksien ja vapauksien sekä oikeutettujen etujen suojaamiseksi; tai c) perustuu rekisteröidyn nimenomaiseen suostumukseen. Edellä a ja c alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa rekisterinpitäjän on toteutettava asianmukaiset toimenpiteet rekisteröidyn oikeuksien ja vapauksien sekä oikeutettujen etujen suojaamiseksi; tämä koskee vähintään oikeutta vaatia, että tiedot käsittelee rekisterinpitäjän puolesta luonnollinen henkilö, sekä oikeutta esittää kantansa ja riitauttaa päätös.

Tietosuoja-asetuksen johdanto-osan 71 kohdan mukaan rekisteröidyllä olisi oltava oikeus olla joutumatta hänen henkilökohtaisia ominaisuuksiaan arvioivan, mahdollisesti toimenpiteen sisältävän päätöksen kohteeksi, joka on tehty yksinomaan automaattisen tietojenkäsittelyn perusteella, josta hänelle aiheutuu oikeudellisia vaikutuksia tai joka vaikuttaa häneen vastaavalla merkittäväällä tavalla. Johdanto osan mukaan kyseiseen tietojenkäsittelyyn, mukaan lukien profilointiin, perustuva päätöksenteko olisi kuitenkin sallittava muun muassa, jos siihen annetaan nimenomainen lupa rekisterinpitäjään sovellettavassa unionin oikeudessa tai jäsenvaltion lainsäädännössä, mukaan lukien lainsäädäntö, joka on annettu petosten ja verovilpin valvomiseksi ja torjumiseksi unionin toimielinten tai kansallisten valvontaelinten antamien asetusten, standardien ja suositusten mukaisesti.

Verohallinnon tietosuojaprojekti

Tietosuoja-asetuksen voimaantulovaiheessa Verohallinnon tietosuojaprojekti selvitti ja arvioi asetuksen 22 artiklassa tarkoitettua automaattista päätöksentekoa ja profilointia suhteessa verotustietojen käsittelyyn.

Projektin raportissa todetaan muun muassa, että Verohallinnolla on laajat tiedonsaantioikeudet sekä verovelvollisilta että sivullisilta. Verotusmenettelyä koskevan sääntelyn mukaisesti verotus ratkaistaan näitä tietoja arvioimalla. Verohallinnolla on myös oikeus arvioida saatuja tietoja siinä laajuudessa kun asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Verohallinnolla on myös kehittyneet tekniset mahdollisuudet käyttää ja suojata suuria tietomääriä silloin, kun niitä käytetään asiakkaiden segmentoinnissa, kohdevalinnassa tai riskienhallinnassa muutoin. Tällaisia tietoja ei käytetä suoraan verotuksen perusteena. Asiakasta kuullaan aina, kun tietoja käytetään hänen verotuksensa perusteena.

Tietosuojaprojektin näkemyksenä oli, että nykyisen sääntelyn sekä WP 29 –ryhmän suuntaviivojen mukaisesti Verohallinnon tietojenkäsittely sisältää profiloinnin tyyppistä tietojen käsittelyä. Verohallinnossa suoritettu tietojen käsittely ei kuitenkaan johda automaattiseen päätöksentekoon tai muuhun sellaiseen toimintaan, josta säädetään asetuksen 22 artiklassa. Raportissa tuotiin lisäksi esiin se, että henkilötietojen käsittelyssä tulee kuitenkin ottaa huomioon tietosuojasetuksen mukaiset velvoitteet. Verovalvontatilanteista tulee sovellettavaksi esimerkiksi rajoitukset rekisteröidyn pääsystä omiin tietoihinsa. Projektin ehdotusten mukaan Verohallinnon on kuitenkin syytä seurata asetuksen 22 artiklaan liittyviä ohjeita ja oikeuskäytäntöä ja reagoida tarpeen mukaan esimerkiksi lainsäädäntöä täsmentämällä.

Automatisoitu menettely

Verohallinnon näkemyksen mukaan verotuksessa käytettävä automaatio tai konekielinen käsittely ei vaikuta välittömästi verovelvollisen oikeuksiin ja velvollisuuksiin siten kuin tietosuojasetuksen 22 artiklassa tarkoitetaan. Verovelvolliseen ollaan yhteydessä ennen päätöksentekoa ja verovelvollisella on mahdollisuus reagoida verotukseensa.

Verohallinnossa ei ole tuotantokäytössä tekoälyyn tai oppivaan teknologiaan perustuvia sovelluksia tai menettelyitä. Tämä tarkoittaa, että verotuspäätöksiä ei tehdä tekoälyn avulla. Verohallinnolla on tekoälyn eettiset periaatteet, joita noudatetaan kaikessa sovelluskehityksessä. Periaatteiden mukaisesti Verohallinto ei käytä sellaisia teknologioita, joiden toimintaa ei tunneta ja toisaalta kaikki toiminta on jäljitettävissä. Lisäksi varmistetaan, että teknologian käyttö ei vaaranna asiakkaan tai päätöksestä vastuussa olevan virkailijan oikeusturvaa.

Tekoälyn eettiset periaatteet Verohallinnossa https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/toiminta/vastuullisuus/teko%C3%A4lyn-eettiset-periaatteet-verohallinnossa/

Verotuksessa ei käytetä mitään sellaisia automatisoituja toteutustapoja, jotka eivät perustu ennalta määriteltyihin, pysyviin ja jäljitettävissä oleviin sääntöihin. Automaatio, jota käytetään, tutkii lukuja ja toimii määriteltyjen sääntöjen mukaan. Nämä säännöt on määritelty täsmällisesti verolainsäädännön perusteella. Menettely on täysin sama, hoi-taako verotuslaskennan automaatio tai virkailija ja laskenta tehdään joka kerta samalla tavalla. Automaatio ei tee itse päättelyä, vaan toimii täsmällisesti Verohallinnon asiantuntijoiden tekemien määrittelyjen ja raja-arvojen perusteella. Taustalla on aina verolainsäädännön tulkinta, jonka tekee Verohallinnon henkilöstö ja viime kädessä prosessinomistaja, joka on virkavastuussa järjestelmää koskevista tulkinnoista.

Automaation logiikka tai laskentakaava on tarkoin dokumentoitu. Järjestelmän toiminta ei voi olla kuitenkaan täysin läpinäkyvää verovalvonnallisista syistä ts. valikointietoja ei voida julkistaa vaarantamatta valvonnan tarkoitusta.

6. Lopuksi

Verohallinnon käsityksen mukaan automatisoidut menettelyt verotuksessa ovat perustuneet lainsäädäntöön, jonka perustuslainmukaisuus on aikoinaan asianmukaisesti arvioitu ottaen huomioon verotuksen luonne massamenettelyinä. Kansallisessa lainsäädännössä perustuslain tai hallinnon yleislakien säännökset eivät suoranaisesti edellytä, että automaation hyödyntämisestä päätöksen tekemisessä tulisi nimenomaisesti säätää. Verovelvollisen oikeusturvan ja hyvän hallinnon periaatteiden toteutuminen on turvattu säännöksillä verovelvollisen kuulemisesta sekä verovelvollisen käytettävissä olevista oikaisu- ja muutoksenhakekeinoista.

Verohallinto kiinnittää huomiota siihen, että Valtiontalouden tarkastusvirasto on suorittanut Verohallinnossa laillisuustarkastuksen, jossa on käsitelty verotuksen automatisoituja menettelyjä ja niiden säädöspohjaa (Laillisuustarkastuskertomus, Verotulot, Yhteenveto verotuloja koskevista laillisuustarkastuksista valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 17/2016). Tarkastuskertomuksessa ei ole esitetty, että verotusmenettelylakeihin tulisi lisätä nimenomainen automaattista päätöksentekoa koskeva säännös valikointisäännöksen, esimerkiksi VML 26 §:n 6 momentin lisäksi. Ks. <https://www.vtv.fi/app/uploads/2018/06/01154041/verotulot-yhteenveto-verotuloja-koskevista-laillisuustarkastuksista-17-2016.pdf>

Maksujärjestelypyynnön saa vireille usealla tavoin kuten edellä todettiin ts. maksujärjestelyä voi hakea sähköisesti OmaVerossa, soittamalla Verohallinnon palvelunumeroon, käymällä asiakaspalvelupisteessä tai lähettämällä kirjallisen hakemuksen. Omavero on vain yksi kanava, jota kautta pyynnön voi esittää. Maksujärjestelyihin liittyvät ehdot ovat samat riippumatta siitä, tehdäänkö päätös virkailijatyönä vai OmaVeron kautta.

EU:n yleisen tietosuoja-asetuksen voimaan tullessa Verohallinto selvitti ja arvioi erikseen automaattista päätöksentekoa ja profilointia verotuksen menettelyissä. Verohallinnon asettaman tietosuojaprojektin näkemyksenä oli se, että tietosuoja-asetuksen tarkoittamaa automatisoitua päätöksentekoa ei verotuksessa ollut. Projekti piti kuitenkin tärkeänä sitä, että tietosuoja-asetuksen 22 artiklaan liittyvää lainsäädäntöä ja oikeuskäytäntöä jatkossa seurataan.

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on ottanut kantaa tietosuoja-asetuksen 22 artiklaan liittyviin automatisoituihin päätöksiin muun muassa lausunnoissaan PeVL 62/2018 vp, PeVL 70/2018 vp ja PeVL 78/2018 vp. Voimassa olevassa kansallisessa lainsäädännössä ei kuitenkaan vielä ole automaattista päätöksentekoa koskevaa sääntelyä, jonka perustana olisi tietosuoja-asetuksen 22 artikla. Verohallinnon näkemyksen mukaan perustuslakivaliokunnassa esillä olleissa tapauksissa kysymys on eri tyyppisestä toiminnasta ja tietojenkäsittelystä kuin edellä kuvatussa verotuksen toimittamiseen ja maksujärjestelyihin liittyvässä tietojen käsittelyssä.

Verotuspäätöksistä on aina vastuussa joku Verohallinnon virkamies. Automaatioissa käsiteltävien päätösten osalta perustuslain ja rikoslain mukainen virkavastuu on toteutettu määrittämällä Verohallinnon yksiköiden työjärjestyksillä prosessinomistajien vastuu valikointiehtojen ja työmenettelyohjeiden perusteella tehtävissä päätöksissä.

Perustuslakivaliokunta on lausunnoissaan PeVL 62/2018 vp ja PeVL 70/2018 vp kiinnittänyt valtioneuvoston huomiota siihen, että hallinnon yleislainsäädännön sääntelytarpeesta tulee tehdä selvitys. Selvityksessä on perustuslakivaliokunnan mukaan tarkasteltava, millä tavoin automatisoidun hallintomenettelyn ja päätöksenteon sääntely täyttää hallinnon lainalaisuuden, julkisuusperiaatteen ja hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvien hallinnon oikeusperiaatteiden asettamia vaatimuksia sekä turvaa oikeusturvan ja virkamiesten virkavastuun asianmukaisen toteutumisen. Verohallinnon näkemyksen mukaan eteneminen ko. tavoin on kannatettava. Ensi vaiheessa tulisi tehdä yleislainsäädäntöä koskeva selvitys ja tarvittavat lainsäädäntömuutokset ja vasta sen jälkeen arvioida automatisoidun hallintomenettelyn ja päätöksenteon sektorikohtainen sääntelytarve.

3 RATKAISU

3.1 Oikeusohjeita

Verohallinnon selvityksestä ja valtiovarainministeriön lausunnosta ilmenevät sovellettavat oikeusohjeet.

Niiden lisäksi selostan jäljempänä seuraavia oikeusohjeita.

3.1.1 Perustuslaki

Perustuslain 2 §:ssä säädetään kansanvaltaisuudesta ja oikeusvaltioperiaatteesta. Pykälän 1 momentin mukaan valtiovalta Suomessa kuuluu kansalle, jota edustaa valtiopäiville kokoontunut eduskunta. Pykälän 2 momentin mukaan kansanvaltaan sisältyy yksilön oikeus osallistua ja vaikuttaa yhteiskunnan ja elinympäristönsä kehittämiseen. Pykälän 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia.

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 oikeuksiinsa ja velvollisuuksiinsa 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.

Perustuslain 80 §:ssä säädetään asetuksen antamisesta ja lainsäädäntövallan siirtämisestä. Pykälän 1 momentin mukaan tasavallan presidentti, valtioneuvosto ja ministeriö voivat antaa asetuksia tässä perustuslaissa tai muussa laissa säädetyn valtuuden nojalla. Lailla on kuitenkin säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Jos asetuksen antajasta ei ole erikseen säädetty, asetuksen antaa valtioneuvosto.

Perustuslain esitöiden (HE 1/1998 vp) yksityiskohtaisissa perusteluissa todettiin ehdotetun 80 §:n säännöksestä seuraavaa.

Ehdotettu pykälä sisältää myös uuden säännöksen, jonka mukaan lailla olisi säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka hallitusmuodon mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Säännös pidättäisi siinä tarkoitetut asiat lain alaan ja rajoittaisi siten yhtäältä eduskunnan valtaa siirtää sille kuuluvaa lainsäädäntövaltaa asetuksen antajalle sekä toisaalta asetuksen antajan valtaa antaa säännöksiä rajoituslausekkeessa tarkoitetuista asioista.

Säännös edellyttäisi, että kaikki yksilön oikeusasemaan vaikuttavat keskeiset säännökset tulisi antaa lailla. Lauseke kattaisi myös virkamiesten oikeusaseman perusteet. Tässä suhteessa ehdotettu lakivaraus kattaisi voimassa olevan hallitusmuodon 91 §:n 3 momentin säännöksen, jonka mukaan virkamiesten oikeudesta pysyä virassaan ja virkasuhteen perusteista säädetään muutoin erikseen lailla. Asetuksen antaja voitaisiin kuitenkin lailla valtuuttaa antamaan tarkempia säännöksiä yksilön oikeuksiin ja velvollisuuksiin liittyvistä vähäisistä yksityiskohdista. Valtuuttavan lain olisi tällöin täytettävä perustuslakivaliokunnan viimeaikaisessa lausuntokäytännössä edellytetyt täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden vaatimukset (ks. esim. PeVL 15/1993 vp, 1, 12 ja 15/1996 vp sekä 19/1996 vp).

Lailla olisi säädettävä myös hallitusmuodon mukaan muuten lain alaan kuuluvista asioista. Tällä viitataan muun muassa perusoikeuksia ja verotusta koskeviin perustuslain säännöksiin (2 luku sekä 81 § ja 120 § 3 mom.), mutta viittaus kattaa kaikki muutkin asiat, joista ehdotetun hallitusmuodon jonkin säännöksen mukaan on säädettävä lailla. Siten esimerkiksi kuntien tehtävistä olisi 120 §:n 2 momentin mukaan säädettävä lailla.

Asetuksenantovallan rajoituksena lauseke merkitsisi sitä, ettei asetukseen saa sisällyttää säännöksiä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista eikä hallitusmuodon mukaan muuten lain alaan kuuluvista asioista. Asetuksenantovaltaa rajoittavan perustuslain säännöksen tarvetta korostaa se, että valtuuttava laki voi säänneltävän alan kohteeseen liittyvien tai muiden sellaisten erityispiirteiden vuoksi olla suhteellisen väljä puitelaki ja jättää harkintavaltaa asetuksen antajalle.

Perustuslain 81 §:ssä säädetään valtion veroista ja maksuista. Pykälän 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Perustuslain 118 §:ssä säädetään vastuusta virkatoimista. Pykälän 1 momentin mukaan virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Hän on myös vastuussa sellaisesta monijäsenisen toimielimen päätöksestä, jota hän on toimielimen jäsenenä kannattanut. Pykälän 2 momentin mukaan esittelijä on vastuussa siitä, mitä hänen esittelystään on päätetty, jollei hän ole jättänyt päätökseen eriävää mielipidettään. Pykälän 3 momentin mukaan jokaisella, joka on kärsinyt oikeudenloukkauksen tai vahinkoa virkamiehen tai muun julkista tehtävää hoitavan henkilön lainvastaisen toimenpiteen tai laiminlyönnin vuoksi, on oikeus vaatia tämän tuomitsemista rangaistukseen sekä vahingonkorvausta julkisyhteisöltä taikka virkamieheltä tai muulta julkista tehtävää hoitavalta sen mukaan kuin lailla säädetään. Tässä tarkoitettua syyteoikeutta ei kuitenkaan ole, jos syyte on perustuslain mukaan käsiteltävä valtakunnanoikeudessa.

3.1.2 Verotuksen toimittamista koskevia oikeusohjeita

Verotusmenettelystä annettu laki

Verotusmenettelystä annetun lain (VML) 26 §:ssä säädetään verotuksessa noudatettavat yleisistä periaatteista. Pykälän 1 momentin mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Pykälän 2 momentin mukaan, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain, jos korkoseuraamusten perintä ja veronkorotuksen määrääminen olisivat asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuttomia. Pykälän 3 momentin mukaan, 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. Pyydettyä verovelvolliselta vastinetta tai muuta selvitystä mahdollisuuksien mukaan on mainittava, mistä seikoista selvitystä erityisesti

tulisi esittää. 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 tarkoitettua selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana. 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.

Valtiovarainministeriön lausunnossa esitetty viittaus hallituksen esityksen perusteluihin (HE 91/2005 vp) on esityksen sivulla 16 jaksossa 3. ”Nykytilan arviointi ja ehdotetut muutokset”. Näissä yleisperusteluissa todettiin seuraavaa.

Koneellisessa käsittelyssä tutkittaisiin muun muassa tietojen loogisuutta ja tietoihin sovellettaisiin verohallinnon laatimia valikointiehtoja, jotka täyttävät asiat poimittaisivat erikseen tutkittaviksi tapauskohtaiseen käsittelyyn. Koneellisessa käsittelyssä verotusta toimittavat henkilöt eivät tutkisi tapauskohtaisesti verovelvollisen tulo- ja vähennyserien tai muiden hänen verotukseensa vaikuttavien erien perusteiden ja määrien oikeellisuutta. Siltä osin kuin asia ei valikoituisi erikseen tutkittavaksi, verotuspäätös syntyisi koneellisessa käsittelyssä.

Hallituksen esityksessä HE 91/2005, säännöksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todettiin pykälän kohdalla s. 36 seuraava.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin verotuksen toimittamistavasta. Ehdotuksen mukaan tulo- ja varallisuusverotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta saatujen tietojen ja muun asiassa saadun selvityksen perusteella. Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen olisi tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Veroviranomaisen velvollisuutena olisi siten tutkia verotusta varten saadut tiedot ja selvitykset. Nykyisestä poiketen säännöksestä ilmenisi nimenomaisesti, että veroviranomainen voisi soveltaa eri tutkimistapoja eri asioiden osalta. 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 ne yleiset perusteet, joiden perusteella asioiden tutkimistapa määräytyisi.

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa kohdassa 3. ”Suhde perustuslakiin” asiaa arvioitiin seuraavasti.

Voimassa olevassa laissa ei ole täsmällisiä menettelysäännöksiä veroilmoitusten käsittelystä. Sen sijaan verotusmenettelystä annetun lain mukaan viranomaisen on ennen verotuspäätöksen tekemistä tarkoin harkittava asiassa esitetty selvitys oikean päätöksen tekemiseksi. Tässä esityksessä ehdotetut säännösmuutokset veisivät tuloverotuksen toimittamista nykyistä enemmän automaattista tietojenkäsittelyä hyväksi käyttävään suuntaan. Verotus toimitettaisiin verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. Jatkoksin kaikki veroilmoitukset käsiteltäisiin ja ensivaiheessa veroilmoituksella ilmoitettuja tietoja tutkittaisiin koneellisen käsittelyn avulla. Verotuksen toimittamista koskeva säännös ehdotetaan muutettavaksi muotoon, jonka perusteella veroviranomainen voisi tutkia saamia tietoja ja selvityksiä eri tarkkuustasoilla. Veroviranomaisen olisi tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Kun verotusmenettelystä annetussa laissa säädettäisiin verotuksen toimittamistavan perusteista ja laissa säädettäisiin niistä periaatteista, joiden perusteella tarkemmin tutkittavat asiat määriteltäisiin hallituksen käsityksen mukaan verotuksen toimittamisesta olisi perustuslain kannalta säädetty lain tasolla riittävällä tavalla.

VML 26 a §:ssä säädetään päätöksen perustelemisesta. Pykälän 1 momentin mukaan päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan veroilmoituksesta tai oikaisuvaatimuksesta tai jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi. Pykälän 2 momentin mukaan veroilmoituksesta poikettaessa perusteluiden ei tarvitse olla verotuspäätöksessä, vaan ne pidetään saatavina Verohallinnossa. Jos veroilmoituksesta poikettaessa sovelletaan arvioverotusta, veron kiertämistä, peiteltyä osinkoa, selvittämätöntä omaisuuden lisäystä, kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa tai veronkorotusta koskevia säännöksiä, asiakirjoihin on merkittävä päätöksen perusteena oleva lainkohta. Pykälän 3 momentin mukaan päätös voidaan jättää perustelematta silloin, kun perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta.

VML 27 §:ssä säädetään arvioverotuksesta. Pykälän 1 momentin mukaan verotus on toimitettava arvioimalla, jos veroilmoitusta ei ole annettu tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi. Pykälän 2 momentin mukaan verotus on toimitettava arvioimalla myös, jos verovelvollisen ilmoittama tulo muiden samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon verrattuna on ilmeisesti liian vähäinen ja on syytä epäillä, että verovelvollinen salaa tulojaan. Verovelvolliselle on tällöin, jos mahdollista, osoitettava ne vertailutiedot, joihin toimitettava verotus perustuu. Mikäli vertailutietoja ei voida osoittaa, on syy siihen mainittava. Pykälän 3 momentin mukaan Verohallinnon on ennen arvioverotuksen toimittamista lähetettävä verovelvolliselle kehoitus veroilmoituksen antamiseksi tai selvityksen esittämiseksi. Kehotus sisältää tiedon arvioidun tulon määrästä. Tulon määrää arvioitaessa otetaan huomioon verovelvollisen toiminta ja vertailutiedot tai muut vastaavat käytettävissä olevat tiedot.

VML 32 a §:ssä säädetään veronkorotuksen määrästä. Pykälän 3 momentin mukaan arvioverotuksessa veronkorotus on 5 prosenttia lisätyn tulon määrästä.

Verotusmenettelystä annetun asetuksen 5 §:ssä säädetään asiakirjojen allekirjoittamatta jättämisestä. Pykälän mukaan verotusta koskevaan päätökseen tai muuhun asiakirjaan, joka annetaan automaattista tietojenkäsittelyä tai muutoin ainakin osittain painomenetelmää käyttäen, voidaan jättää allekirjoitus merkitsemättä.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettu laki (OMVL)

OMVL 2 luvussa ovat yleiset menettelysäännökset. Niihin kuuluu lain 9 §:ssä säädetty tutkiminen. Pykälän 1 momentin mukaan veroa määrätessään Verohallinnon on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

OMVL 37 §:ssä säädetään veronkorotuksesta. Pykälän 1 momentin mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos 1) veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto tai selvitys on annettu puutteellisenä tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta, 2) ennakonpidätys on jätetty toimittamatta tai lähdevero perimättä säädettyssä ajassa. Pykälän 2 momentin mukaan Veronkorotus voidaan jättää määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy. Pykälän 3 momentin mukaan, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai oikaisee veron määrää ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että myöhästymismaksusta tai veronkorotuksesta vapauduttaisiin, myöhästymismaksun sijaan verovelvolliselle määrätään veronkorotus. Pykälän 4 momentin mukaan, jos veronkorotuksen yhteydessä ei määrätä veroa, veronkorotus tilitetään valtiolle.

OMVL 38 §:ssä säädetään veronkorotuksen määrästä. Pykälän 3 momentin mukaan arvioidusta veron määrästä veronkorotus on 25 prosenttia.

OMVL 43 §:ssä säädetään veron määräämisestä arvioimalla. Pykälän 1 momentin mukaan, jos verovelvollinen on laiminlyönyt veron ilmoittamisen kokonaan tai on ilmoittanut sitä ilmeisesti liian vähän eikä ole kehoituksesta huolimatta antanut veron määräämistä varten tarvittavia tietoja, Verohallinto määrää maksettavan veron määrän arvioimalla. Pykälän 2 momentin mukaan Verohallinnon lähettämä kehoitus sisältää arvion 1 momentissa tarkoitettun veron määrästä. Veron määrää arvioitaessa otetaan huomioon verovelvollisen toiminta, vertailutiedot tai muut vastaavat käytettävissä olevat tiedot. Pykälän 3 momentin mukaan, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai 16 §:n 1 momentissa tarkoitettut tulorekisteriin talletettavat tiedot sen jälkeen, kun verokauden vero on määrätty arvioimalla, Verohallinto voi poistaa päätöksen. Veroilmoitusta tai muuta ilmoitusta pidetään tällöin myöhässä annettuna ilmoituksena.

OMVL 55 §:ssä säädetään päätöksen sisällöstä. Pykälän 1 momentin mukaan päätöksestä on käytävä ilmi päätöksen tehnyt viranomainen yhteystietoineen, verovelvollisen yksilöintitiedot, päätöksen perustelut ja tieto siitä, miten asia on ratkaistu. Pykälän 2 momentin mukaan päätös voidaan jättää perustelematta silloin, kun perustelemisen on ilmeisen tarpeetonta. Pykälän 3 momentin mukaan päätöksen tai muun asiakirjan allekirjoittamatta jättämisestä säädetään valtioneuvoston asetuksella.

Valtioneuvoston oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä asetuksen 15 §:ssä säädetään asiakirjan allekirjoittamatta jättämisestä. Pykälän mukaan verotusta koskevaan päätökseen tai muuhun asiakirjaan, joka annetaan automaattista tietojenkäsittelyä tai muutoin ainakin osittain painomenetelmää käyttäen, voidaan allekirjoitus jättää merkitsemättä.

3.1.3 Eduskunnan valiokuntien arviointeja

Perustuslakivaliokunnan lausunto (PeVL 35/2005 vp) hallituksen esitykseen eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta (HE 91/2005 vp)

Verotuksessa noudatettavat periaatteet

Verotusta toimittavan veroviranomaisen on verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n uuden 6 momentin perusteella tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Säännöksellä on esityksen perustelujen mukaan tarkoitus ilmaista, että veroviranomainen voi soveltaa asioihin erilaisia tutkimistapoja esimerkiksi verotustietojen koneellisessa käsittelyssä ilmenneiden seikkojen perusteella. Kysymys voi tapauksittain olla asian summaarisemmasta tai perusteellisemmasta tutkinnasta. Säännöksessä luetellaan ne yleiset perusteet, joiden mukaan asioiden tutkimistapa määräytyy.

Valiokunta kiinnittää perustuslain 21 ja 81 §:n 1 momentin näkökulmasta huomiota siihen, ettei verotuksen kaltaisessa massaluonteisessakaan toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai verovelvollisen oikeusturvaa. Lakiehdotus sisältää asianmukaiset säännökset verovelvollisen mahdollisuudesta korjata ja täydentää veroviranomaisen esitäyttämä veroilmoitus (7 §:n 2 mom.) samoin kuin oikeudesta tulla kuulluksi (26 §:n 3 mom.) ja saada perusteltu päätös (51 §). Tästä huolimatta verovelvollisen oikeusturva ja vaatimus hyvästä hallinnosta tulee valiokunnan mielestä lisätä lakiehdotuksen 26 §:n 6 momentissa mainittaviin verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin.

Valtiovarainvaliokunnan mietinnössään (VaVM 22/2005 vp) hallituksen esitykseen (HE 91/2005 vp) otti kantaa perustuslakivaliokunnan ehdotukseen seuraavasti.

Verotuksessa noudatettavat periaatteet

Perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt lisäksi huomiota siihen, että verotuksen kaltaisessa massaluonteisessakaan toiminnassa ei saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia eikä verovelvollisen oikeusturvaa. Nämä periaatteet tulisi sen vuoksi lisätä lakiehdotuksen 26 §:n 6 momentissa mainittaviin verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin. Lainkohdan mukaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltu.

Valtiovarainministeriö toteaa osaltaan, että verovelvollisen oikeusturva ja vaatimus hyvästä hallinnosta tulevat yleisinä hallinnollisina periaatteina ilman muuta sovellettaviksi myös verotuksessa. Niitä ei ole sen vuoksi syytä erikseen lisätä 26 §:n 6 momenttiin. Ministeriö on huomauttanut lisäksi siitä, että säännöksessä on lueteltu ne yleiset perusteet, jotka ohjaavat verotuksen toimittamisen yhteydessä käsiteltävien asioiden tutkimistarkkuuden. Lisäys tähän tutkimisen tasoa määrittelevään säännökseen saattaisi luoda epäselvyyden siitä, mikä kyseisten periaatteiden merkitys on toisaalta säännöksessä ja toisaalta verotusmenettelyssä yleensä.

Oikeusministeriö on pitänyt puolestaan hallituksen esitykseen sisältyviä muutosehdotuksia tarpeellisina niistä syistä, jotka on mainittu hallituksen esityksessä. Se on arvioinut varsin tarkasti myös 26 §:n 6 momenttia ilman, että sillä olisi ollut säännökseen huomautettavaa. Ministeriö on todennut lisäksi nimenomaisesti, että säännöksessä mainitut yleiset valikointiperusteet ovat tarpeen perustuslaissa säädetyn lainalaisuusperiaatteen, yhdenvertaisuuden, oikeusturvan ja verolakien säätämiseen liittyvien vaateiden vuoksi. Se on pitänyt niin ikään hyväksyttävänä sitä, ettei verotuksen toimittamisessa keskeisistä valikointiperusteista säädettäisi yksityiskohtaisesti.

Perustuslakivaliokunnan kannanotosta ei käy ilmi, mitä lisäyksellä hyvästä hallinnosta ja verovelvollisen oikeusturvasta on tarkkaan ottaen tarkoitettu. Epäselväksi jää, liittyykö vaatimus tutkimisvelvollisuuteen, josta ehdotetussa 26 §:n 6 momentissa on varsinaisesti kysymys vai verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin, joista on säädetty tarkemmin 26 §:n 1—5 momenteissa ja muualla verotusmenettelylaissa. Valiokunta katsoo, että lisäys olisi kummassakin tapauksessa ongelmallinen; tutkimisvelvollisuuteen yhdistettynä se jättäisi täysin auki sen, mikä on sen suhde muihin valikointikriteereihin. Siitä kuitenkin riippuisi esimerkiksi se, miten menestyksellisesti verovelvolliset voisivat vedota lainkohtaan omaksi edukseen. Yleisenä oikeusperiaatteena se puolestaan ilmenee jo perustuslaista, minkä lisäksi verovelvollisen oikeusturvan eri ulottuvuuksista, kuten tasapuolisen kohtelun vaatimuksesta, verovelvollisen suosimisen periaatteesta, luottamuksensuojasta sekä kuulemis- ja neuvontavelvollisuudesta on säädetty nimenomaisesti jo saman säännöksen 1—5 momenteissa. Avoimeksi siis jäisi siinäkin tapauksessa, mikä lisäyksen merkitys on käytännössä eli menettelytavan kannalta.

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että hyvän hallinnon takeilla voidaan ymmärtää lähinnä vaatimuksia tehokkaasta ja palveluperiaatteen mukaisesta virkatehtävien hoitamisesta. Hyvä hallinto merkitsee myös pyrkimystä joustavaan ja vuorovaikutteiseen hallintokäytäntöön. Tämän on katsottu merkitsevän mm. sitä, että asiakkaiden

tarpeet otetaan riittävästi huomioon viranomaispalveluja järjestettäessä. Tämäkin näkökohta on valiokunnan käsityksen mukaan otettu asianmukaisesti huomioon esimerkiksi verohallintolaissa, jonka mukaan Verohallituksen tulee huolehtia oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämisestä ja hallinnon palvelukyvyyn kehittämistä. Lisäys ei siis olisi tästäkään syystä perusteltu.

Valtiovarainvaliokunta yhtyy valtiovarainministeriön ja oikeusministeriön käsityksiin ja katsoo lisäksi edellä esittämillään perusteilla, ettei perustuslakivaliokunnan ehdottama lisäys ole aiheellinen.

Valtiovarainvaliokunnan mietintö (VaVM 9/2016 vp) hallituksen esitys verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskeväksi lainsäädännöksi (HE 19/2016 vp)

Valiokunta pitää edellä olevan tarkastelun jälkeen kenties kaikkein olennaisimpana muutoksena sitä, että verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi kolmen vuoden määräajassa ilman, että siihen liittyy minkäänlaista verovelvollisen laiminlyöntiä. Sääntely poikkeaa nykyisestä, jossa viiden vuoden oikaisujen edellytyksenä on puutteellinen, erehdyttävä tai väärä veroilmoitus, muu tieto tai asiakirja tai muu ilmoitusvelvollisuuteen liittyvä laiminlyönti. Jatkossa riittäisi siis, että verotuksessa on virhe. Virheen korjaaminen estyisi vain silloin, kun veroviranomainen on nimenomaisesti ja todennettavasti ratkaissut asian.

Sääntely liittyy yhtäältä tavoitteeseen oikeasta ja verovelvollisten kesken tasapuolisesta verotuksesta ja toisaalta verojärjestelmälle asetettuihin tehokkuustavoitteisiin. Nykyinen, sähköiseen menettelyyn ja sivullisten tiedonantovelvollisuuteen perustuva tuloverotus mahdollistaa laajan automaation, jota ilman verotustoimi ei enää luontuisi. Säännönmukainen verotus on siis muuttunut siitä tapauskohtaisesta virkamiesvalmistelusta, jollaista ajatellen verotusmenettelyn peruseräpäätteet luotiin. Tämä on perusteltua ottaa huomioon myös uudessa menettelylainsäädännössä. Jos tätä ja verotuksen oikeellisuutta pidetään johtotähtenä, ehdotetut muutokset ovat ymmärrettäviä ja hyväksyttäviä. Valiokunta korostaa kuitenkin myös tässä yhteydessä Verohallinnon vastuuta oikeusvarmuuden edistäjänä.

Perustuslakivaliokunnan lausunto (PeVL 39/2017 vp) hallituksen esitykseen veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskeväksi lainsäädännöksi (HE 97/2017 vp)

Veronkorotus

Nykyisen verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin mukaan prosenttiperusteisen veronkorotuksen määräämisen edellytyksenä on, että verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta. Nyt ehdotetussa sääntelyssä veronkorotuksen määrääminen ei edellytä verovelvollisen menettelyn tuottamuksellisuutta tai tahallisuutta. Veronkorotuksen määrän kannalta on kuitenkin verotusmenettelystä annetun lain 32 a §:n mukaan merkityksellistä, osoittaako verovelvollisen toiminta ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Myös perintö- ja lahjaverolain 36 §:ssä ja varainsiirtoverolain 36 §:ssä ehdotetaan luovuttavaksi tuottamuksen tai tahallisuuden edellyttämisestä.

Ottaen huomioon veronkorotusten kaltaisten hallinnollisten seuraamusten asiallisen rinnastettavuuden rikosoikeudellisiin seuraamuksiin perustuslakivaliokunta ei pidä ongelmattomana tuottamusarviointiin perustuvasta vastuusta luopumista. Perustuslakivaliokunnan myötävaikutuksella on toisaalta säädetty myös sellaisista hallinnollisista sanktioista, joiden määräämisessä ei nimenomaisesti edellytetä tekijän tuottamusta tai tahallisuutta (PeVL 57/2010 vp, PeVL 32/2005 vp). Näissä arvioinnin kohteena ei kuitenkaan ole ollut nyt ehdotetun kaltainen tuottamusarvioinnista luopuminen. Valiokunta on vakiintuneesti todennut pitävänsä ns. ankaraan vastuuseen ja ns. käännetyn todistustaakan varaan perustuvaa seuraamuksen määräämistä perustuslain 21 §:ään sisältyvän syyttömyysolettaman vastaisena (PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 57/2010 vp, PeVL 4/2004 vp, s. 7/I, ks. myös PeVL 15/2016 vp).

Perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt perustuslain 21 ja 81 §:n 1 momentin näkökulmasta huomiota siihen, ettei verotuksen kaltaisessa massaluonteisessa toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai verovelvollisen oikeusturvaa (PeVL 35/2005 vp, s. 2/I). Valiokunta on toisaalta muussa sääntely-yhteydessä todennut hallinnollisen seuraamusjärjestelmän toimivuuden kannalta olevan olennaista, että menettely on oikeusturvavaatimuksen asettamissa rajoissa mahdollisimman yksinkertaista (PeVL 57/2010 vp). Perustuslakivaliokunta kiinnittää huomiota siihen, että nyt veronkorotussäännöksiin ehdotettujen muutosten arvioidaan edistävän verotuksen yhdenmukaisuutta ja ennakoitavuutta (HE, s. 194).

Kynnys veronkorotuksen määräämättä jättämiselle muodostuu perustuslakivaliokunnan mielestä säännöksen sanamuodon ja sen perustelujen valossa korkeaksi ottaen erityisesti huomioon, että verotusta koskeva sääntely on

osin varsin teknistä ja monimutkaista ja että nyt säänneltävät verolajit koskevat merkittävässä määrin myös yksityishenkilöitä. Valiokunta kiinnittää huomiota myös siihen, että veronkorotuksen määräämättä jättäminen on säännöksen mukaan harkinnanvaraista ("voidaan jättää määräämättä").

Veronkorotuksen määrääminen osana verotusmenettelyä ja verotusmenettelyn erityisluonne massaluonteisena toimintana sekä vastuuseen säännöspäätöksistä tehdyt kohtuullistamiset, kuten sääntely veron korotuksen määräämättä jättämisestä, huomioon ottaen veronkorotusta koskeva sääntely ei nyt käsillä olevassa yhteydessä kokonaisuutena arvioiden muodostu ongelmalliseksi perustuslain 21 §:n kannalta. Sääntelyä verotusmenettelystä annetun lain 32 §:ssä tulisi perustuslakivaliokunnan mielestä kuitenkin muuttaa niin, että Verohallinnon harkinta päätettäessä veronkorotuksen määräämättä jättämisestä on sidottua harkintaa. Siten veronkorotus jätetään määräämättä säännöksessä tarkoitettujen edellytysten täytyessä. Sama huomautus koskee myös perintö- ja lahjaverolain 36 §:n ja varainsiirtoverolain 36 §:n säännöksiä veronkorotuksen määräämättä jättämisestä.

Myöhästymismaksu

Verotusmenettelystä annetun lain 33 §:n 1 momentin mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen sijasta myöhästymismaksun, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai oma-aloitteisesti korjaa muun veronkorotusta koskevassa 32 §:ssä tarkoitetun laiminlyönnin ennen verotuksen päättymistä. Laiminlyönnin oma-aloitteisella korjaamisella tarkoitetaan ehdotuksen perustelujen (s. 72) mukaan sitä, että verovelvollinen ilmoittaa oikeat tiedot ennen kuin verovelvollinen on tullut tietoiseksi veron määräämiseksi aloitetusta viranomaisen valvontatoimista. Laiminlyönnin korjaaminen ei hallituksen esityksen mukaan olisi oma-aloitteista esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen oikaisee veroilmoituksessa olevan virheellisen tiedon vasta saatuaan virhettä koskevan selvityspyynnön tai tiedon tulevasta verotarkastuksesta, vaan tällaisissa tapauksissa verovelvolliselle voitaisiin määrätä veronkorotus.

Hallinnollisen sanktion maksuvelvollisuuden perusteista on säädettävä lailla. Tämän vaatimuksen kannalta ei perustuslakivaliokunnan mielestä ole hyväksyttävää, että myöhästymismaksun kannalta merkittävän ja jossakin määrin yleiskielestä poikkeavan oma-aloitteisen korjaamisen käsitteen sisältö käy ilmi vain säännöksen perusteluista. Sääntelyä on syytä täsmentää tältä osin. Sama huomautus koskee myös perintö- ja lahjaverolain 36 b §:n ja varainsiirtoverolain 36 b §:n sääntelyä myöhästymismaksusta.

Valtiovarainvaliokunnan mietintö (VaVM 26/2017 vp) hallituksen esitykseen veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

Perustuslakivaliokunta on katsonut kaikkiaan, ettei veronkorotusta koskeva sääntely muodostu kokonaisuutena arvioiden ongelmalliseksi perustuslain 21 §:ään sisältyvän syyttömyysolettaman kanssa. Sääntelyä tulisi kuitenkin muuttaa niin, että Verohallinnon harkinta olisi sidottua silloin, kun päätös koskee veronkorotuksen määräämättä jättämistä.

Valtiovarainvaliokunta puoltaa näkemystä ja ehdottaa muutettavaksi verotusmenettelylain 32, perintö- ja lahjaverolain 36 sekä varainsiirtoverolain 36 §:iä. Valiokunta ehdottaa johdonmukaisuussyistä, että sidottu harkinta ulotetaan myös myöhästymismaksuihin. Tällöin muutettavaksi tulevat lisäksi verotusmenettelylain 33 §, perintö- ja lahjaverolain 36 b § ja varainsiirtoverolain 36 b §. Muutoksia on tarkennettu yksityiskohtaisissa perusteluissa.

Valiokunta korostaa kuitenkin veronkorotuksen määräämättä jättämisen poikkeusluonnetta. Uuden säännösten nimellinen lähtökohta on se, että veronkorotus määrätään, kun edellytykset täyttyvät. Uusi asteikko on niin hienojakoinen, että siinä kyetään ottamaan huomioon oikeasuhtaisesti hyvinkin erilaiset tilanteet. Selvä pääsääntö on sen vuoksi, että veronkorotus määrätään ja määräämättä jättäminen tulee kysymykseen vain poikkeuksellisesti.

Tämä koskee myös tilanteita, joissa asia on esimerkiksi tulkinnanvarainen tai epäselvä, kuten esityksen perusteluista ilmenee (s. 75). Veronkorotus määrättäisiin silloin yleensä prosentien suuruisena. On kuitenkin mahdollista, että myös näissä tapauksissa veronkorotus on perusteltua jättää määräämättä. Tähän harkintaan vaikuttavia seikkoja on kuvattu selventävästi esityksen perusteluissa (s. 144 ja 152). Niille on syytä antaa tulkinnallista painoarvoa.

Perustuslakivaliokunnan lausunto (PeVL 62/2018 vp) hallituksen esitykseen laiksi henkilötietojen käsittelystä maahanmuuttohallinnossa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 224/2018 vp).

Automatisoidut yksittäispäätökset

Lakiehdotuksen 20 §:n mukaan päätös, jonka Maahanmuuttovirasto tekee ulkomaalaisasioiden asiankäsitelyjärjestelmässä, voidaan tehdä menettelyssä, joka perustuu pelkästään automaattiseen käsittelyyn, ellei asian laatu

tai laajuus, yhdenmukainen kohtelu, lapsen etu taikka muu erityinen syy muuta edellyttä. Rekisteröidyllä on oikeus saada selvitys hänelle automaattisessa käsittelyssä tehdystä yksittäispäätöksestä.

Hallituksen esityksen perustelujen (s. 74) mukaan kyse on siitä, että Maahanmuuttovirasto voisi ulkomaalaisasioiden asiankäsittelyjärjestelmässä tehdä päätöksen täysin automatisoidusti, jolloin tietojärjestelmä suorittaisi kaikki asiankäsittelyn ja päätöksenteon vaiheet ilman, että kukaan luonnollinen henkilö käsittelee asiaa. Pykälä mahdollistaisi tietosuoja-asetuksen 22 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun automaattisen käsittelyn Maahanmuuttoviraston lakisääteisen tehtävän toimeenpanossa. Hallintovaliokunnan on syytä tarkoin varmistua sääntelyn yhteensopivuudesta tietosuoja-asetuksessa edellytetyn kannalta.

Perusteluissa menettelyä kuvataan siten, että automaattiset päätökset perustuvat teknisiin sääntöihin, joiden avulla tietoa prosessoidaan. Teknisissä säännöissä lainsäädäntö muutetaan koneellisesti käsiteltäviksi numeraalisiksi operaatioiksi, jotka perustuvat tiedon prosessointiin loogisten ehtojen avulla. Tarkoituksena on, että automaattisen päätöksenteon avulla parannetaan tehokkuutta esimerkiksi siten, että henkilöresursseja voidaan kohdentaa harkintaa vaativaan ratkaisutoimintaan. Luonnollisten henkilöiden tekemissä päätöksissä on olemassa virheen mahdollisuus, kun taas automaattisissa päätöksissä inhimillisten virheiden mahdollisuus minimoidaan. Automaattisessa päätöksenteossa harkintavaltaa ei ole mahdollista käyttää väärin, sillä lain säännöksiä ei voi jättää soveltamatta eikä ratkaisun kannalta merkityksellisiä säännöksiä ohittaa.

Perustuslakivaliokunnan mielestä automaattisen päätöksenteon sääntely on merkityksellistä erityisesti perustuslain 21 §:ssä turvattujen hyvän hallinnon periaatteiden ja 118 §:ssä säädetyn virkavastuun kannalta. Valiokunnalla ei ole sinänsä huomauttamista hallituksen esityksessä kuvattuihin päätöksenteon automatisoinnin päämääriin. Valiokunta kiinnittää huomiota siihen, että päätöksenteon perustuminen automaattiseen käsittelyyn ei olisi säännöksen mukaan mahdollista, mikäli asian laatu tai laajuus, yhdenmukainen kohtelu, lapsen etu taikka muu erityinen syy niin edellyttäisi. Perusteluiden (s. 75) mukaan pykälässä ei kuitenkaan säädettäisi yksityiskohtaisesti siitä, missä tilanteissa tai mihin asiaryhmiin liittyviä päätöksiä olisi mahdollista käsitellä täysin automaattisesti. Automatisoitujen päätösten tekeminen edellyttäisi perustelujen mukaan, että tosiseikasto ja oikeudelliset edellytykset ovat riittävän yksiselitteisiä, jotta tekniset säännöt, joiden avulla tietoa prosessoitaisiin, pystytään luomaan.

Perustuslakivaliokunnan mielestä sääntelyä on kuitenkin välttämätöntä täsmentää. Säännöksessä on säänneltävä ehdotettua täsmällisemmin, millaisin perustein asioita voidaan valikoida automaattisen päätöksenteon piiriin. Valiokunta painottaa myös sitä, että ehdotetulla säännöksellä ei ole tarkoitettu poikettavan hallintolain säännöksistä esimerkiksi asianosaisen kuulemisen osalta. Perustuslain 21 §:n 2 momentissa turvattuun hyvään hallintoon kuuluu esimerkiksi oikeus tulla kuulluksi. Hallintovaliokunnan on tarkasteltava hallintolain suhdetta lakiehdotukseen ja täsmennettävä sääntelyä myös tästä näkökulmasta. Perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt perustuslain 21 §:n ja julkisen vallan käytön lakiperustaisuuden näkökulmasta huomiota siihen, ettei automaattisessa päätöksenteossa masaluonteisessakaan toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai asianosaisen oikeusturvaa (PeVL 49/2017 vp, s. 5, PeVL 35/2005 vp, s. 2/I). Hallintovaliokunnan on siten kiinnitettävä erityistä huomiota myös oikeusturvan merkitykseen asiassa. Automatisoituja yksittäispäätöksiä koskevan sääntelyn täsmentäminen lakiehdotuksen 20 §:ssä on edellytyksenä sille, että 1. lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyksityksessä.

Lakiehdotuksen 20 §:n 2 momentissa säädettäisiin rekisteröidyn oikeudesta saada selvitys automaattisessa käsittelyssä tehdystä yksittäispäätöksestä. Kyseessä olisi perustelujen (s. 76) mukaan tietosuoja-asetuksen edellyttämät suojatoimi. Maahanmuuttoviraston tulisi selvityksessä esittää rekisteröidylle perusteet ja syyt sille, miksi rekisteröidylle tehtiin automaattinen päätös. Käytännössä tämä tarkoittaisi perustelujen mukaan selvitystä siitä, miksi rekisteröidyn päätöstä ei käsitelty luonnollinen henkilö. Tarkoituksena ei siten ole säätää hallintopäätöksen perustelemisesta hallintolain 45 §:ssä säädetystä poikkeavasti. Säännöksen sanamuoto on syytä korjata perusteluissa esitetyn mukaiseksi.

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin, ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Perustuslain 118 §:ssä säädetään vastuusta virkatoimista. Pykälän 1 momentin mukaan virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Hän on myös vastuussa sellaisesta monijäsenen toimielimen päätöksestä, jota hän on toimielimen jäsenenä kannattanut. Pykälän 2 momentin mukaan esittelijä on vastuussa siitä, mitä hänen esittelystään on päätetty, jollei hän ole jättänyt päätökseen eriväviä mielipidettään. Pykälän 3 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan jokaisella, joka on kärsinyt oikeudenloukkauksen tai vahinkoa virkamiehen tai muun julkista tehtävää hoitavan henkilön lainvastaisen toimenpiteen tai laiminlyönnin vuoksi, on oikeus vaatia tämän tuomitsemista rangaistukseen sekä vahingonkorvausta julkisyhteisöltä taikka virkamieheltä tai muulta julkista tehtävää hoitavalta sen mukaan kuin lailla säädetään.

Perustuslakivaliokunnan mukaan perustuslain säännökset hallinnon lainalaisuusperiaatteesta sekä valtion ja virkamiehen vastuusta ilmentävät virkamieshallinnon periaatetta (PeVL 19/1985 vp, s. 3/II). Valiokunnan käytännössä on lisäksi vakiintuneesti katsottu esimerkiksi, että annettaessa julkinen hallintotehtävä muun kuin viranomaisen tehtäväksi oikeusturvan ja hyvän hallinnon vaatimusten toteutumisen varmistaminen edellyttää muun muassa, että

asian käsittelyssä noudatetaan hallinnon yleislakeja ja että asioita käsittelevät toimivat virkavastuulla (PeVL 26/2017 vp, s. 49, PeVL 33/2004 vp, s. 7/II, PeVL 46/2002 vp, s. 10).

Perustuslakivaliokunta kiinnittää huomiota siihen, että automaattisen päätöksenteon osalta perusteluissa viitataan siihen, että asiantuntijat, jotka päättävät automaattisen päätöksen käsittelyn säännöistä ja joilla on tosiasiallinen valta ja kompetenssi muuttaa tiettyyn päätökseen johtanutta sääntöä, toimivat viranomaisessa virkavastuulla. Valiokunnan mielestä tällainen välillinen virkavastuu tehdystä päätöksestä ei ole riittävää perustuslain 118 §:n kanalta. Hallintovaliokunnan on tarkasteltava virkavastuun kohdentumista ja tarvittaessa täsmennettävä sääntelyä.

Perustuslakivaliokunta on arvioidessaan ns. perustulokokeilua kiinnittänyt lailla säätämisen vaatimuksen johdosta huomiota tuolloin ehdotettuun otantamenettelyyn ja sen läpinäkyvyyteen. Valiokunnan mielestä laissa oli syytä säätää otantamenettelyyn liittyvän ohjelmistokoodin julkaisemisesta ja julkisuudesta (PeVL 51/2016 vp, s. 5). Lentoliikenteen matkustajarekisteritietojen käyttöä sääntelevän lakiehdotuksen arvioinnin yhteydessä valiokunta katsoi, että hallintovaliokunnan oli perustuslain 12 §:n 2 momentista ja 21 §:stä johtuvista syistä tarkasteltava huolellisesti ehdotettujen kriteerien ja niitä mahdollisesti soveltavien automatisoitujen menettelyjen algoritmien suhdetta viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettuun lakiin ja tarvittaessa selkeytettävä sääntelyä (PeVL 29/2018 vp, s. 5). Hallintovaliokunnan on myös nyt kiinnitettävä huomiota mainittuihin seikkoihin.

Perustuslakivaliokunta kiinnittää valtioneuvoston huomiota siihen, että automatisoituun päätöksentekoon vaikuttaa sisältyvän useita hallinnon yleislaeilla nimenomaisesti säätelemättömiä kysymyksiä. Asiasta ja oikeusministeriön valmisteluvastuulle kuuluvan hallinnon yleislainsäädännön alan sääntelytarpeesta tulee tehdä selvitys. Selvityksessä on tarkasteltava, millä tavoin automatisoidun hallintomenettelyn ja päätöksenteon sääntely täyttää hallinnon lainalaisuuden, julkisuusperiaatteen ja hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvien hallinnon oikeusperiaatteiden asettamia vaatimuksia sekä turvaa oikeusturvan ja virkamiesten virkavastuun asianmukaisen toteutumisen.

Hallintovaliokunta ei ehtinyt valtiopäivillä laatia mietintöään eikä eduskunta tehdä ehdotuksesta päätöstä, minkä vuoksi ehdotus raukesi.

Perustuslakivaliokunnan lausunto (PeVL 70/2018 vp) hallituksen esitykseen potilasvahinko- laiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 298/2018 vp).

Automatisoitua päätöksentekoa koskevaa asioissaan perustuslakivaliokunta totesi, että se on hiljattain arvioinut säännösehdoista automatisoiduista yksittäispäätöksistä (PeVL 62/2018 vp, s. 6—9). Perustuslakivaliokunta toisti arvioissaan esittämänsä seikat ja totesi muun ohella, että sosiaali- ja terveysvaliokunnan on täsmennettävä sääntelyä ja kiinnitettävä huomiota valiokunnan esittämiin seikkoihin.

Sosiaali- ja terveysvaliokunnan mietinnössä (StVM 38/2018 vp) todettiin automatisoidusta päätöksenteosta muun ohella seuraavaa.

Perustuslakivaliokunta on antanut hallituksen esityksestä HE 52/2018 vp lausunnon PeVL 78/2018 vp, jossa se on pitänyt automatisoituja yksittäispäätöksiä koskevan sääntelyn täsmenämistä edellytyksenä sille, että lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisjärjestyksessä.

Sosiaali- ja terveysvaliokunnan saaman selvityksen mukaan Potilasvakuutuskeskus ei tee tällä hetkellä automaattisia päätöksiä. Säännöksen tarkoituksena on antaa Potilasvakuutuskeskukselle mahdollisuus tulevaisuudessa tehdä automaattisia päätöksiä. Automaattiset päätökset koskivat käytännössä sellaisia vahinkoa kärsineiden korvausvaatimuksia, jotka olisivat myönteisiä ja perustuisivat suoraan esitettyyn laskuun tai ilmoitukseen.

Sosiaali- ja terveysvaliokunta viittaa perustuslakivaliokunnan lausuntoon ja toteaa, että automaattista päätöksentekoa koskevaa säännöstä ei ole tässä vaiheessa tarkoituksenmukaista ottaa potilasvakuutuslakiin, kun hallituksen esityksen HE 52/2018 vp käsittely on vielä kesken eduskunnassa. Säännöksen tarkentaminen vaatii huolellista valmistelua, eikä sille ole tällä hetkellä välitöntä tarvetta. Sosiaali- ja terveysvaliokunta ehdottaa, että kyseistä säännöstä ei tässä vaiheessa oteta ehdotettuun lakiin. Sosiaali- ja terveysministeriön tulee jatkovalmistelussa selvittää huolellisesti kyseisen sääntelyn tarve sekä se, miten sääntely toteutetaan siten, että se täyttää perustuslakivaliokunnan lausunnossa asetetut vaatimukset.

Eduskunta hyväksyi 11.3.2019 valiokunnan muutosehdotukset muun ohella siten, että ehdotettu säännös automaattisesta päätöksenteosta poistettiin lakiehdotuksesta.

Perustuslakivaliokunnan lausunto (PeVL 78/2018 vp) hallituksen esityksestä sosiaaliturva- ja vakuutuslainsäädännön muuttamiseksi EU:n yleisen tietosuoja-asetuksen johdosta (HE 52/2018 vp)

Automatisoitu päätöksentekoa koskevassa arvioissaan perustuslakivaliokunta totesi, että se on hiljattain arvioinut säännösehdotuksia automatisoiduista yksittäispäätöksistä (PeVL 70/2018 vp, s. 3—5, PeVL 62/2018 vp, s. 6—9). Perustuslakivaliokunta toisti näissä arvioissaan esittämänsä seikat ja totesi muun ohella, että sosiaali- ja terveysvaliokunnan on täsmennettävä sääntelyä ja kiinnitettävä huomiota valiokunnan esittämiin seikkoihin.

Sosiaali- ja terveysvaliokunta ei ehtinyt valtiopäivillä laatia mietintöään eikä eduskunta tehdä ehdotuksesta päätöstä, minkä vuoksi ehdotus raukesi.

Perustuslakivaliokunta arvioi lausunnossaan PeVL 7/2019 hallituksen esitystä HE 18/2019 vp laiksi henkilötietojen käsittelystä maahanmuuttohallinnossa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi muun ohella seuraavasti.

Automatisoidut yksittäispäätökset

Lakiehdotuksen 21 §:ssä säädetään automatisoiduista yksittäispäätöksistä. Sen päätös, jonka Maahanmuuttovirasto tekee ulkomaalaisasioiden asiankäsittelyjärjestelmässä, voidaan tehdä menettelyssä, joka perustuu pelkästään automaattiseen käsittelyyn, jos asian saa ratkaista hallintolain (434/2003) 34 §:n 2 momentin 5 kohdan nojalla asianosaista kuulematta. Maahanmuuttoviraston on julkistettava automatisoidussa päätöksentekomenettelyssä lopulliseen päätökseen johtanut algoritmi. Lisäksi rekisteröidyllä on oikeus saada erillinen selvitys hänelle automatisoidussa käsittelyssä tehtyyn lopulliseen yksittäispäätökseen käytetystä algoritmista. Maahanmuuttoviraston ylijohtaja vastaa automaattista päätöksentekoa koskevasta menettelystä ja automatisoidusta yksittäispäätöksestä.

Perustuslakivaliokunnan mielestä automaattisen päätöksenteon sääntelyä on arvioitava ennen kaikkea perustuslain 21 §:ssä turvattujen hyvän hallinnon periaatteiden ja 118 §:ssä säädetyn virkavastuun kannalta. Valiokunnalla ei ole sinänsä huomauttamista päätöksenteon automatisoinnilla tavoiteltuihin päämääriin. Valiokunta on kuitenkin kiinnittänyt perustuslain 21 §:n ja julkisen vallan käytön lakiperustaisuuden näkökulmasta huomiota siihen, ettei automaattisessa päätöksenteossa massaluonteisessakaan toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai asianosaisen oikeusturvaa (PeVL 49/2017 vp, s. 5, PeVL 35/2005 vp, s. 2/I). Myös hallintolain 1 §:n tarkoituksäännoksessa painotetaan hyvän hallinnon perusteiden ja oikeusturvan ensisijaisuutta suhteessa hallinnon tuloksellisuuteen. Valiokunnan käsityksen mukaan automatisoitu päätöksenteko ei siten sovellu sellaiseen hallinnolliseen päätöksentekoon, joka edellyttää päätöksentekijän käyttävän laajaa harkintavaltaa.

Perustuslakivaliokunnan käsityksen mukaan sääntely on väljää. Lakiehdotuksessa ei määritellä, mitkä asiat käsitellään nimenomaan ulkomaalaisasioiden asiankäsittelyjärjestelmässä, joten ehdotetun 21 §:n perusteella jää epäselväksi, mihin asioihin automaattinen päätöksenteko ylipäänsä voi kohdistua. Esityksen perusteluissa on mainittu esimerkkejä asiaryhmistä, jotka voitaisiin siirtää automaattisen päätöksenteon piiriin. Esimerkkinä mainitaan muun muassa hakemuksesta ratkaistavan kansalaisuuden myöntäminen. Esityksen perusteluissa (s. 95) todetaan, että kunkin yksittäistapauksen seikat ratkaisevat viime kädessä sen, voidaanko päätös laatia automaattisessa päätöksenteossa. Automaattisessa päätöksenteossa ei voitaisi ratkaista asiaa, jossa edellytettäisiin kokonaisharkintaa esimerkiksi riittävän toimeentulon tai yleisen järjestyksen ja turvallisuuden vaarantumisen osalta, vaan tällöin päätös ohjautuisi aina luonnollisen henkilön harkittavaksi. Ehdotetussa 21 §:ssä ei kuitenkaan säädetä perusteluissa kuvatuista rajoituksista.

Perustuslakivaliokunnan mielestä automatisoitu päätöksenteko on perustuslain 21 §:ssä turvattujen asianosaisen oikeusturvan näkökulmasta mahdollista nyt arvioitavassa sääntelykontekstissa vain silloin, kun hyväksytään vaatimus, joka ei koske toista asianosaista. Valiokunnan mielestä ehdotettua sääntelyä on edellä sanotun johdosta rajattava siten, että automatisoitua päätöksentekoa ei voi käyttää sillä perusteella, että kuuleminen asiassa olisi muusta syystä ilmeisen tarpeetonta. Automatisoitu päätöksenteko on käsillä olevassa sääntelykontekstissa rajattava vain sellaiseen päätöksentekoon, jossa hyväksytään vaatimus, joka ei koske toista asianosaista. Vaihtoehtoisesti sääntelyä on olennaisesti täsmennettävä määrittelemällä lakiehdotuksen 21 §:ssä ne hallintolain 31 §:n 2 momentin 5 kohdan jälkimmäisen lauseen alaan kuuluvat tilanteet, joissa päätöksenteko ei edellytetä viranomaisen käyttävän harkintavaltaa. Automatisoituja yksittäispäätöksiä koskevan sääntelyn tällainen rajaaminen tai täsmennäminen on edellytyksenä sille, että 1. lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyksikössä.

Perustuslakivaliokunta on lausunnossa PeVL 62/2018 vp kiinnittänyt huomiota algoritmin julkisuuteen. Valiokunta totesi ns. perustulokokeilun yhteydessä kiinnittäneensä huomiota lailla säätämisen vaatimuksen johdosta huomiota tuolloin ehdotettuun otantamenettelyyn ja sen läpinäkyvyyteen. Valiokunnan mukaan laissa oli syytä säätää otantamenettelyyn liittyvän ohjelmistokoodin julkaisemisesta ja julkisuudesta (PeVL 51/2016 vp, s. 5). Lentoliikenteen matkustajarekisteritietojen käyttöä koskeneen lakiehdotuksen arvioinnin yhteydessä valiokunta katsoi, että hallintovaliokunnan oli perustuslain 12 §:n 2 momentista ja 21 §:stä johtuvista syistä tarkasteltava huolellisesti ehdotettujen kriteerien ja niitä mahdollisesti soveltavien automatisoitujen menettelyjen algoritmien suhdetta viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettuun lakiin ja tarvittaessa selkeytettävä sääntelyä (PeVL 29/2018 vp, s. 5). Valiokunta toistaa nämä huomiot ja painottaa myös, että algoritmin julkisuuden asianmukainen toteutuminen yksityiselle ymmärrettävässä muodossa edellyttää, että laissa on tarkkarajaisesti ja täsmällisesti määritelty, mitä algoritmilla automatisoidussa päätöksenteossa tarkoitetaan. Hallintovaliokunnan on myös nyt kiinnitettävä erityistä huomiota mainittuihin seikkoihin ja täsmennettävä ja selkeytettävä sääntelyä. Tällainen täsmäntäminen on edellytyksenä sille, että 1. lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

Automatisoituja yksittäispäätöksiä koskevan 21 §:n 3 momentissa ehdotetaan erityistä säännöstä, jonka mukaan Maahanmuuttoviraston ylijohdaja vastaisi automaattista päätöksentekoa koskevasta menettelystä ja automatisoidusta yksittäispäätöksestä. Säännösehdoituksella on ilmeisesti tarkoitettu (ks. perusteluiden s. 102 ja 120) huomioida perustuslakivaliokunnan aikaisemmin esittämä huomautus virkavastuun kohdentumisesta. Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan, että ehdotettu säännös poikkeaa perustuslakivaliokunnan vakiintuneesta virkavastuuta koskevasta käytännöstä, koska automaattisessa päätöksenteossa irtaudutaan virkamiehen inhimillisen toimivuuden varaan rakentuvasta vastuusta. Ehdotetun vastuuratkaisun tueksi viitataan ylijohdajan valtioneuvoston asetuksessa säädettyyn tehtävään johtaa, valvoa ja kehittää Maahanmuuttoviraston toimintaa sekä säännökseen, jonka mukaan ylijohdaja ratkaisee Maahanmuuttovirastolle kuuluvat asiat, sekä siihen, että hän voi yksittäistapauksessa ottaa ratkaistavakseen muun virkamiehen ratkaistavan asian.

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin, ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Perustuslain 118 §:ssä säädetään vastuusta virkatoimista. Pykälän 1 momentin mukaan virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Hän on myös vastuussa sellaisesta monijäsenisen toimielimen päätöksestä, jota hän on toimieliimen jäsenenä kannattanut. Pykälän 2 momentin mukaan esittelijä on vastuussa siitä, mitä hänen esittelystään on päätetty, jollei hän ole jättänyt päätökseen eriävää mielipidettä.

Virkavastuun on vakiintuneesti katsottu käsittävän sekä rikosoikeudellisen että vahingonkorvausoikeudellisen vastuun. Perustuslain 118 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan jokaisella, joka on kärsinyt oikeudenloukkauksen tai vahinkoa virkamiehen tai muun julkista tehtävää hoitavan henkilön lainvastaisen toimenpiteen tai laiminlyönnin vuoksi, on oikeus vaatia tämän tuomitsemista rangaistukseen sekä vahingonkorvausta julkisyhteisöltä taikka virkamieheltä tai muulta julkista tehtävää hoitavalta sen mukaan kuin lailla säädetään. Perustuslain 8 §:ssä säädetty rikosoikeudellinen laillisuusperiaate sisältää lain täsmällisyyteen kohdistuvan erityisen vaatimuksen. Sen mukaan kunkin rikoksen tunnusmerkistö on ilmaistava laissa riittävällä täsmällisyydellä siten, että lain sanamuodon perusteella on ennakoitavissa, onko jokin teko tai laiminlyönti rangaistavaa.

Perustuslakivaliokunta pitää selvänä, ettei päätöksenteon siirtäminen automaattiseen käsittelyyn saa johtaa siihen, että virkavastuuta koskevat perustuslain säännökset menettävät merkityksensä. Tähän suhteutettuna esitys on perustuslakivaliokunnan mielestä ongelmallinen.

Ehdotettu säännös kohdistaisi vastuun ainoastaan ylijohdajaan ja vahvistaa vastoin perustuslain 118 §:ä käsitystä siitä, että muut henkilöt kuin ylijohdaja eivät voisi olla virkavastuussa. Toisaalta ehdotuksessa jää epäselväksi, mistä virkatoimista Maahanmuuttoviraston ylijohdaja itseasiassa vastaa ja mistä virkatoimista hän olisi tosiasiallisesti oikeudellisissa käytännöissä vastuuseen saatettavissa, kun päätökset tehdään tietojärjestelmässä automatisoidusti ilman välitöntä ja suoraa päätöksökohtaista inhimillistä kontrollia.

Virkavastuun kohdistaminen viraston yleisjohtamisesta vastaavaan ylijohdajaan on perustuslakivaliokunnan mielestä järjestelynä näennäinen ja keinotekoinen. Valiokunta katsoo, että automatisoidun päätöksentekomenettelyn tulee olla perustuslain 118 §:stä johtuvista syistä tarkasti valvottua ja oikeudellisesti kontrolloitavissa. Siihen on voitava liittää viime kädessä myös virkamiehiin kohdistuva vastuu virkatoimista. Säännöksen muuttaminen siten, että virkavastuusääntely muodostuu tosiasioita vastaavaksi, on edellytyksenä sille, että 1. lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

Perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt lausunnossa PeVL 62/2018 vp valtioneuvoston huomiota siihen, että automatisoituun päätöksentekoon vaikuttaa sisältyvän useita hallinnon yleislaeilla nimenomaisesti säätelemättömiä kysymyksiä (ks. myös PeVL 70/2018 vp ja PeVL 78/2018 vp). Valiokunta katsoi, että asiasta ja oikeusministeriön valmisteluvastuulle kuuluvan hallinnon yleislainsäädännön alan sääntelytarpeesta tulee tehdä selvitys. Selvityksessä on tarkasteltava, millä tavoin automatisoidun hallintomenettelyn ja päätöksenteon sääntely täyttää hallinnon lainalaisuuden, julkisuusperiaatteen ja hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvien hallinnon oikeusperiaatteiden asettamia vaatimuksia sekä turvaa oikeusturvan ja virkamiesten virkavastuun asianmukaisen toteutumisen.

Perustuslakivaliokunta korostaa selvitystarpeen merkitystä ja kiirehtii selvitystyön viivytyksetöntä käynnistämistä ja asianmukaista resursointia. Valiokunnan mielestä nyt käsillä olevassa tilanteessa on välttämätöntä pidättäytyä uusista hallinnonalakohtaisista automatisoituja päätöksentekoa koskevista sääntelyehdotuksista.

Perustuslakivaliokunnan mielestä automatisoituja yksittäispäätöksiä koskevaa hallinnollista päätöksentekoa ei tulisi pyrkiä sääntelemään yksittäisillä pistemäisillä lakiehdotuksilla. Valiokunta pitää perustuslaista johtuvia automatisoituja yksittäispäätöksiä koskevien säännösehdotusten muutostarpeita esityksen perusratkaisuihin vaikuttavina. Valiokunnan toteamat sääntelyn ongelmat osoittavat kaiken kaikkiaan automatisoituun päätöksentekoon liittyvän sellaisia valtiosääntöoikeudellisia kysymyksenasetteluja, joita ei ilman huolellisesti toteutettua perusvalmistelua ole mahdollista ongelmitta ratkaista eduskuntakäsittelyssä. Täten selkein ratkaisu olisi, että ehdotettu 21 §:n säännös poistetaan lakiehdotuksesta ja valtioneuvosto selvittää huolellisesti ja hyvää lainvalmistelumenettelyä noudattaen automatisoituja päätöksentekoa sääntelevän yleislainsäädännön muutostarpeet, ja valmistelelee tarvittaessa automatisoituja päätöksentekoa koskevan yleisen lainsäädännön, jota voidaan mahdollisesti täsmentää hallinnonalan erityispiirteet huomioonottavalla erityislaeilla. Mikäli hallintovaliokunta kuitenkin pyrkii valiokuntakäsittelyssä muuttamaan automatisoituja yksittäispäätöksiä koskevan sääntelyn perustuslainmukaiseksi, on esitystä koskeva mietintöluonnos saatettava vielä perustuslakivaliokunnan käsiteltäväksi. Tällainen menettely on edellytyksenä sille, että 1. lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

3.1.4 Laki Verohallinnosta, asetus Verohallinnosta ja Verohallinnon työjärjestys

Verohallinnosta annettu laki

Lain 2 luvussa säädetään johtamisesta ja asioiden ratkaisemisesta.

Lain 8 §:ssä säädetään pääjohtajasta. Pykälän 1 momentin mukaan Verohallintoa johtaa pääjohtaja. Pykälän 2 momentin mukaan pääjohtaja päättää Verohallinnon toimivaltaan kuuluvien määräysten antamisesta. Pääjohtaja päättää määräysten antamisesta asianomaisen virkamiehen esittelystä. Esityksen valmistelun tulee tapahtua erillään sen soveltamiseen liittyvien hallintopäätösten tekemisestä. Pykälän 3 momentin mukaan pääjohtaja vahvistaa Verohallinnon työjärjestyksen. Pykälän 4 momentin mukaan pääjohtaja voi ottaa ratkaistavakseen asian, joka 9 §:n mukaan kuuluu Verohallinnon yksikön ratkaistavaksi. Pääjohtaja ei kuitenkaan voi ottaa ratkaistavakseen verotusta koskevaa yksittäistä asiaa eikä 24–29 §:ssä tarkoitettua veronsaajien oikeudenvallontaan liittyvää asiaa.

Lain 9 §:ssä säädetään yksikön päällikön tehtävistä ja ratkaisuvallasta. Pykälän 1 momentin mukaan Verohallinnon yksikköä johtaa yksikön päällikkö. Pykälän 2 momentin mukaan yksikölle kuuluvat asiat ratkaisee yksikön päällikkö tai muu virkamies sen mukaan kuin yksikön työjärjestyksessä määrätään. Yksikön päällikkö vahvistaa työjärjestyksen.

Lain 10 §:ssä säädetään tarkempien määräysten antamisesta. Pykälän 1 momentin mukaan valtioneuvoston asetuksella annetaan yksityiskohtaisia säännöksiä henkilöstöstä, virkojen täyttämisestä, kelpoisuusvaatimuksista sekä pääjohtajan, yksikön päällikön ja verotuksen oikaisulautakunnan johtavan puheenjohtajan sijaisen määräämisestä. Pykälän 2 momentin mukaan valtioneuvoston asetuksella voidaan lisäksi antaa tarkempia säännöksiä Verohallinnon sisäisestä hallinnosta sekä pääjohtajan ja muiden esimiesasemassa olevien virkamiesten esimiesasemaan liittyvistä tehtävistä. Pykälän 3 momentin mukaan Verohallinnon ja sen yksikön työjärjestyksissä määrätään muista sijaisuuksista, sisäisestä johtamisesta sekä muista sisäiseen hallintoon kuuluvista asioista.

Valtioneuvoston asetus Verohallinnosta

Asetuksen 1 §:ssä säädetään pääjohtajan tehtävistä ja ratkaisuvallasta. Pykälän 1 momentin mukaan Johtaessaan Verohallinnon toimintaa ja taloutta pääjohtaja vastaa niiden asianmukaisesta järjestämisestä ja tuloksellisuudesta sekä erityisesti tulostavoitteiden saavuttamisesta samoin kuin toimintaa ja taloutta koskevasta raportoinnista. Pääjohtajan tulee seurata Verohallinnon toimialan kehitystä sekä ryhtyä toimenpiteisiin tarpeellisten uudistusten ja parannusten toteuttamiseksi.

Asetuksen 2 §:ssä säädetään yksikön päällikön tulosvastuusta. Pykälän mukaan yksikön päällikkö vastaa pääjohtajalle yksikölle asetettujen tulostavoitteiden saavuttamisesta ja siitä, että hänen johdettavakseen kuuluvaa toimintaa ja taloutta hoidetaan asianmukaisesti ja tuloksellisesti. Yksikön päällikön tulee osaltaan seurata johdettavanaan olevan toiminnan yleistä kehitystä ja tehdä aloitteita tarpeellisten uudistusten ja parannusten toteuttamiseksi.

Verohallinnon työjärjestys on tullut voimaan 1.1.2019.

Työjärjestyksen 6 §:ssä määrätään prosessinohjauksesta. Pykälän mukaan Verohallinnon prosessiohjaus: 1) tukee Verohallinnon johdon päätöksentekoa kehittämistarpeiden tunnistamisessa ja priorisoinnissa sekä kehittämis-toimenpiteiden suuntaamisessa ja 2) johtaa Verohallinnon yksiköissä tehtävien suorittamista yhtenäisten menette-lyjen mukaisesti.

Työjärjestyksen 7 §:ssä määrätään ydinprosesseista ja tukiprosesseista. Pykälän 1 momentin mukaan Verohallin-nossa on yksikköjen johdon alaisuudessa toimivia ydin- ja tukiprosesseja. Yksiköt nimittävät prosessinomistajat ydin- ja tukiprosesseille sekä niiden mahdollisille osaprosesseille. Prosessinomistajan tulee toimia yhteistyössä Verohallinnon prosessiverkoston ja muiden edustamansa prosessin kannalta keskeisten tahojen kanssa yli yksik-körajojen. Pykälän 2 momentin mukaan Verohallinnon ydinprosessit ovat Ennakoiva ohjaus, Neuvonta ja Veroval-vonta.

Työjärjestyksen 8 §:ssä määrätään prosessien yhteistyöryhmästä ja 9 §:ssä prosessien kehittämisryhmästä. Työ-järjestyksen 10 §:ssä määrätään prosessien johtoryhmästä. Pykälän 1 momentin mukaan Henkilöverotusyksik-össä, Yritysverotusyksikössä ja Veronkantoyksikössä on ydinprosessien osaprosessien johtoryhmiä, jotka: 1) oh-jaavat prosessin perustoimintaa yksikössä yksikön johdon asettamien tavoitteiden mukaisesti, 2) määrittelevät pro-sessissa tarvittavan osaamisen, 3) tunnistavat prosessin suorituskyvyn yksikössä ja vastaavat sen kehittämisestä ja 4) tekevät yhteistyötä prosessien kehittämisryhmien ja prosessien yhteistyöryhmän kanssa asioissa, joiden vai-kutukset ulottuvat muihin kuin omaan prosessiin. Pykälän 2 momentin mukaan prosessin johtoryhmään kuuluvat yksikön nimittämä prosessinomistaja sekä hänen ja yksikön päällikön keskenään sopimat muut henkilöt.

Työjärjestyksen 14 §:ssä määrätään Valmis-hankkeesta. Pykälän mukaan Verohallinnossa on Valmis-hanke, joka vastaa verotuksen operatiivisten tietojärjestelmien korvaamisesta valmisohjelmistolla. Yhteistyössä asianomaisten Verohallinnon yksikköjen kanssa Valmis-hanke suunnittelee uudet toimintamallit ja –prosessit ja huolehtii niiden käyttöönnotosta koko Verohallinnossa, ohjaa tavoitteiden kannalta tarpeellisten lakimuutosten valmistelua, vastaa toimittajayhteistyöstä ja suunnittelee ja toteuttaa hankkeen edellyttämät muutostoimien tehtävät. Valmis-hanke koordinoi tehtäväalansa osalta yksikköjen välistä yhteistyötä.

Työjärjestyksen 15 §:ssä määrätään Valmis-hankkeen johtamisesta ja päätöksenteosta. Pykälän 1 momentin mu-kaan Valmis-hanketta johtaa pääjohtajan määräämä hankejohtaja. Pääjohtaja määrää hankejohtajan sijaisen han-kejohtajan esityksestä. Pykälän 2 momentin mukaan hankejohtaja raportoi hankkeen etenemisestä pääjohtajalle ja pääjohtajan asettamalle hankkeen ohjausryhmälle. Pykälän 3 momentin mukaan hankejohtaja tai hänen mää-räämänsä päättää päätoimisten henkilöiden ottamisesta hankkeen palvelukseen ja heidän palkkauksestaan.

Työjärjestyksen 20-50 §:ssä on määräykset yksiköiden tehtävistä ja organisaatiosta.

Verohallinnon lisäselvityksessä on viitattu Veronkantoyksikön työjärjestykseen. Verohallinnon yksiköiden työjärjestyksiä ei kuitenkaan ollut löydettävissä Verohallinnon verkkosivuilta, eikä esimerkiksi Edilex- tai Suomen laki –tietokannoista.

3.1.5 Yleinen tietosuojasetus

EPNAs (EU) 2016/679 luonnollisten henkilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä sekä näi-den tietojen vapaasta liikkuvuudesta ja direktiivin 95/46/EY kumoamisesta, (GDPR) eli yleisen tietosuojasetuksen 22 artiklassa säädetään automatisoiduista yksittäispäätöksistä, profilointi mukaan luettuna seuraavasti.

1. Rekisteröidyllä on oikeus olla joutumatta sellaisen päätöksen kohteeksi, joka perustuu pelkästään automaatti-seen käsittelyyn, kuten profilointiin, ja jolla on häntä koskevia oikeusvaikutuksia tai joka vaikuttaa häneen vastaa-valla tavalla merkittävästi.

2. Edellä olevaa 1 kohtaa ei sovelleta, jos päätös a) on välttämätön rekisteröidyn ja rekisterinpitäjän välisen sopi-muksen tekemistä tai täytäntöönpanoa varten, b) on hyväksytty rekisterinpitäjään sovellettavassa unionin oikeu-udessa tai jäsenvaltion lainsäädännössä, jossa vahvistetaan myös asianmukaiset toimenpiteet rekisteröidyn oikeuk-sien ja vapauksien sekä oikeutettujen etujen suojaamiseksi tai c) perustuu rekisteröidyn nimenomaiseen suostu-mukseen.

3.2 Verohallinnon automaattisen päätöksenteon oikeudellinen arviointi

Käytettävissä olevan asiakirjaselvityksen perusteella Verohallinnossa oma-aloitteisen verojen määrääminen arvioimalla tehdään automaattisesti. Verohallinnosta lähetetään vuosittain noin 300 000 kehotuskirjettä puuttuvien ilmoitusten johdosta ja tehdään runsas 112 000 arvioveropäätöstä automatisoidussa käsittelyssä. Näissä tietojärjestelmä on suorittanut kaikki asiankäsittelyn ja päätöksenteon vaiheet, ilman että kukaan luonnollinen henkilö on osallistunut asian käsittelyyn. Tässä automaattisessa arvioverotuksessa on myös määrätty 25 prosentin suuruinen veronkorotus arvioidusta veron määrästä. Niin ikään yhteisöjen tuloverotuksessa automaattiossa tehdään arvioverotuspäätöksiä ja määrätään viiden prosentin korotus arvioidun veron määrästä. Myös verojen maksamisen valvonta ja verojen perintä tapahtuvat muutoin kuin tapauskohtaiseen perintään siirrettyjen tapauksien osalta automaattiossa järjestelmään tehtyjen määritysten mukaisesti. Verohallinnossa verovelvollisen koko veroasian käsittely voi siten tapahtua niin kuulemis-, päätöksenteko- kuin perintävaiheineen automaattiossa ilman, että kukaan luonnollinen henkilö on osallistunut veroasian käsittelyyn.

Verohallinnon ja valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan tämä automatisoitu päätöksenteko perustuu lakiin. Ne ovat lausunnoissaan perustaneet näkemyksensä verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 6 kohdassa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 9 §:ssä säädettyyn verotuksen toimittamisen ja veron määräämisen yhteydessä tapahtuvaan asian tutkimisvelvollisuuteen. Säännösten mukaan veroa määrätessään Verohallinnon on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

Verotusmenettelystä annetun lain esitöistä ilmenee, että verotuksen toimittamisessa noudatettavia periaatteita ja tutkimistapoja arvioitiin perustuslakivaliokunnassa ja valtiovarainvaliokunnassa. Perustuslakivaliokunta kiinnitti perustuslain 21 §:n ja 81 §:n 1 momentin näkökulmasta huomiota siihen, ettei verotuksen kaltaisessa massamuotoisessakaan toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon tai verovelvollisen oikeusturvaa. Verovelvollisen oikeusturva ja vaatimus hyvästä hallinnosta tulisi valiokunnan mukaan lisätä verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin. Valtiovarainvaliokunnan mukaan epäselväksi jäi, liittyikö perustuslakivaliokunnan vaatima lisäys tutkimisvelvollisuuteen, josta ehdotetussa 26 §:n 6 momentissa on varsinaisesti kysymys, vai verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin, joista säädetään pykälän 1-5 momenteissa ja muualla verotusmenettelylaissa. Valiokunta päätyi mietinnössään esittämillään perusteilla siihen, että perustuslakivaliokunnan esittämä lisäys ei ollut aiheellinen.

Perustuslakivaliokunta on myöhemmässä lausuntokäytännössään (PeVL 30/2017 vp) toistanut edellä esittämänsä näkemyksensä siitä, että perustuslain 21 §:n ja 81 §:n 1 momentin näkökulma huomioon ottaen verotuksen kaltaisessa massaluonteisessakaan toiminnassa ei saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia ja verovelvollisen oikeusturvaa.

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:ssä säädetään verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista. Pykälässä säädetään verovelvollisten ja veronsaajan etujen huomioon ottamisesta tasapuolisesti, luottamuksensuojasta, verovelvollisen kuulemisesta ja selvittämisvelvollisuudesta sekä asian tutkimisesta. Verotusmenettelystä annetun lain 26 b:ssä säädetään päätöksen perustelemisesta. Pykälän mukaan päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan veroilmoituksesta tai oikaisuvaatimuksesta tai jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään vastaavasti lain 2 luvussa on yleisistä menettelysäännöksistä. Niihin kuuluvat muun ohella tasapuolisuus, luottamuksensuoja, kuuleminen ja asian tutkiminen. Lain 9 luvussa säädetään Verohallinnon päätöksen sisällöstä. Lain 55 §:n mukaan päätöksestä on käytävä ilmi päätöksen tehnyt viranomaisen yhteystietoineen, verovelvollisen yksilöintitiedot, päätöksen perustelut ja tieto siitä, miten asia on ratkaistu. Verotusmenettelystä annetussa asetuksessa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa asetuksessa säädetään asiakirjojen allekirjoittamisesta. Asetusten

säännösten mukaan verotusta koskevaan päätökseen tai muuhun asiakirjaan, joka annetaan automaattista tietojenkäsittelyä tai muutoin ainakin osittain painomenetelmää käyttäen, voidaan jättää allekirjoitus merkitsemättä.

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 6 momentissa säädetään valtiovarainvaliokunnan toteamalla tavalla Verohallinnon tutkimisvelvollisuudesta verotusta toimitettaessa. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 9 §:ssä säädetään tutkimisesta veroa määrättäessä vastaavalla tavalla. Säännökset Verohallinnon tutkimisvelvollisuudesta rajoittavat verotuksen toimittamisen ja määräämisen yhteydessä tapahtuvaan tietojen tutkimiseen ja selvittämiseen tavalla, joka asian laatu ja laajuus sekä verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja valvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltu.

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Perustuslain 21 §:ssä säädetään oikeusturvasta. Pykälän 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja pykälän 2 momentin mukaan käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja oikeus hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla. Perustuslain 80 §:n mukaan lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka muuten kuuluvat lain alaan. Perustuslain 81 §:n mukaan verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuudesta ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Hallintolaki on yksi hallinnon yleislaeista ja sen tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa. Hyvän hallinnon käsite saa sisältönsä perustuslain 21 §:n kokonaisuudesta. Sillä tarkoitetaan sekä vaatimuksia viivytyksettömästä ja asianmukaisesta viranomaistoiminnasta että hyvän hallinnon osakysymyksiä. Pykälä edellyttää, että lailla turvataan hyvän hallinnon takeet kokonaisuutena. Hallintolain 2 luvun hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvat hallinnon oikeusperiaatteet, palveluperiaate ja palvelun asianmukaisen vaatimus sekä viranomaisen neuvontavelvollisuus. Hallintolain 5 luvussa säädetään asian käsittelystä, 6 luvussa asian selvittämisestä ja 7 luvussa asian ratkaisemisesta. Hallintolain oikeusohjeissa ei ole säädetty hallintoasian automaattisesta käsittelystä ja päätöksenteosta. Hallintolaki hyvän hallinnon perusteineen nojautuu lähtökohtaan, jonka mukaan virkamies valmistelee ja tekee hallintopäätöksen.

Verohallinto ja valtiovarainministeriö ovat katsoleet, että verotuksen tutkimisvelvollisuutta koskevista säännöksistä on johdettavissa Verohallinnolle laissa säädetty oikeus automaattiseen hallinto- ja päätöksentekomenettelyyn. Valtiovarainministeriö on viitannut hallituksen esityksen yleisperusteluissa olevan jakson tätä koskevaan mainintaan. Verohallinto toteaa lisäselvityksessään, että Verohallinnon automatisoitu menettely perustuu lainsäädäntöön, jonka perustuslainmukaisuus on aikanaan arvioitu. Verohallinnon näkemyksen mukaan kansallisessa lainsäädännössä ei suoranaisesti edellytetä, että automaation hyödyntämisestä päätöksenteossa tulisi nimenomaisesti säätää. Verovelvollisen oikeusturvan ja hyvän hallinnon toteutuminen on Verohallinnon mukaan turvattu säännöksillä kuulemisesta ja muutoksenhakuineista.

Arvioin Verohallinnon automatisoitua hallinto- ja päätöksentekomenettelyä seuraavasti.

Automaattisen päätöksenteon sääntelyperusta

Perustuslain 80 §:n 1 momentin mukaan lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Perustuslain esitöiden mukaan säännös edellyttää, että kaikki yksilön oikeusasemaan vaikuttavat keskeiset säännökset tulee antaa lailla. Lain alaan kuuluvilla asioilla viitataan muun muassa perusoikeuksiin ja verotusta koskeviin perustuslain säännöksiin. Lailla säätämisen vaatimus ilmenee

myös useista muista perustuslain säännöksistä. Perustuslain 21 §:ssä perusoikeutena turvattuun oikeusturvaan kuuluu muun ohella oikeus asian asianmukaiseen käsittelyyn. Säännöksen 2 momentin mukaan käsittelyn julkisuus, oikeus tulla kuulluksi ja saada perusteltu päätös turvataan lailla. Perustuslain 81§:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Se, miten automaattinen hallinto- ja päätöksentekomenettely on toteutettu vaikuttaa siihen, miten perusoikeutena turvatut hyvä hallinto ja oikeusturva toteutuvat. Automaattinen hallinto- ja päätöksentekomenettely vaikuttaa myös virkavastuun toteuttamiseen.

Verohallinnon ja valtiovarainministeriön mukaan verotuksen yleisiä periaatteita koskevan verotusmenettelyn tutkimisvelvollisuutta sääntelevistä 26 §:n 6 momentista ja 9 §:stä on siis johdettavissa Verohallinnolle laissa säädetty oikeus automaattiseen hallinto- ja päätöksentekomenettelyyn. Säännösten 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 esityksen yksityiskohtaisista perusteluista kuitenkin ilmenee, että tarkoituksena on ollut säätää siitä, että veroviranomainen voi soveltaa eri tutkimistapoja eri asioihin. Tutkimistapa joidenkin asioiden osalta voi olla saatujen tietojen vertailua ja tarkastamista automaattista tietojenkäsittelyä käyttäen. Erikseen voidaan käsitellä asiat, joissa verotuspäätöksen tekeminen edellyttää tietojen ja selvitysten syvällisempää ja tarkempaa tutkintaa ja tapauskohtaista harkintaa. Säännöksessä on siten lueteltu ne yleiset perusteet, joiden nojalla asioiden tutkimistapa määräytyisi. Käsitelmäni mukaan säännös ei siten koske päätöksentekoa.

Totean, että käsitellessään edellä selostettua hallituksen esitystä valtiovaranvaliokunta torjui perustuslakivaliokunnan esittämän lisäyksen hyvästä hallinnosta ja verovelvollisen oikeusturvasta. Näin siksi, että valtiovarainvaliokunnan mukaan verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 6 momentin säännöksessä on varsinaisesti kysymys tutkimisvelvollisuudesta.

Käsitelmäni mukaan automaattinen päätöksenteko saattaa vaikuttaa siinä määrin yksilön oikeuksiin ja velvollisuuksiin, etteivät kysymyksessä olevat tutkimisvelvollisuutta sääntelevät 26 §:n 6 momentti ja 9 § ole riittävä oikeusperusta Verohallinnon automaattiselle päätöksenteolle. Nämä tutkimisvelvollisuutta koskevat säännökset ovat siinä määrin yleisluonteisia, ettei niiden voida katsoa täyttävän perustuslain vaatimusta, jonka mukaan verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Myöskään lakien säännökset päätöksen perusteleminen 26 a § ja päätöksen sisällöstä 55 § eivät luo perustetta päätöksen tekemiselle automaattiossa. Verotusmenettelystä annetussa laissa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa ei siten ole asianmukaisesti säädetty automaattisesta päätöksenteosta. Niin ikään verotuksen uudistetut muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää koskevat säännökset eivät sisällä oikeusohjeita automaattisesta hallintomenettelystä ja päätöksenteosta.

Ainoat nimenomaiset säännökset automaattisesta päätöksentekomenettelystä verotuksessa on annettu asetuksilla verotusmenettelystä ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä. Asetusten mukaan verotusta koskevaan päätökseen, joka annetaan automaattista tietojenkäsittelyä käyttäen, voidaan allekirjoitus jättää merkitsemättä.

Perustuslakivaliokunnan esittämät kannanotot huomioon ottaen totean, että Verohallinnon automaattisen hallinto- ja päätöksentekomenettelyn säädöspohja ei täytä perustuslain vaatimuksia. Perustuslain säännökset hallinnon lakisidonnaisuudesta, hyvästä hallinnosta ja oikeusturvasta sekä lailla säästämisen vaatimuksesta edellyttävät mielestäni sitä, että Verohallinnon automaattisesta hallinto- ja päätöksentekomenettelystä säädetään lailla täsmällisesti ja tarkkara-

jaisesti. Lain tasoisesta sääntelystä tulisi ilmetä muun ohella, miten asiat valikoituvat automaattisessa päätöksenteossa ratkaistavaksi ja miten toteutuu automatisoidun päätöksenteon algoritmien julkisuus. Lisäksi kiinnitän huomiota siihen, että perustuslakivaliokunta painotti lausunnossaan PeVL 7/2019 vp sitä, että algoritmien julkisuuden asianmukainen toteutuminen yksityiselle ymmärrettävässä muodossa edellyttää, että laissa on tarkkarajaisesti ja täsmällisesti määritelty, mitä algoritmeilla automatisoidussa päätöksenteossa tarkoitetaan.

Virkavastuun toteutuminen automaattisessa päätöksenteossa

Valtiovarainministeriön lausunnon mukaan Verohallinnon kullakin prosessilla on nimetyt henkilöt, jotka asemansa perusteella vastaavat automatisoidun päätöksentekomenettelyn oikeellisuudesta ja laadusta. Ministeriön mukaan automaatiassa tehdyt verotuspäätökset perustuvat valtaosin siihen, että verovelvollinen ei ole reagoinut kuulemiskirjeisiin. Verohallinnon lisäselvityksen mukaan automaatiassa käsiteltävien päätösten perustuslain ja rikoslain mukainen virkavastuu on toteutettu määrittämällä yksiköiden työjärjestyksillä prosessinomistajien päätösvalta ehtoista ja työmenetelmistä, jotka johtavat automaattisiin päätöksiin.

Perustuslakivaliokunnan lausunnon PeVL 62/2018 vp mukaan sen käsiteltävänä olleen automaattista päätöksentekoa koskevan esityksen perusteluissa viitattiin siihen, että asiantuntijat, jotka päättävät automaattisen päätöksen käsittelyn säännöistä ja joilla on tosiasiallinen valta ja kompetenssi muuttaa tiettyyn päätökseen johtanutta sääntöä, toimivat viranomaisessa virkavastuulla. Valiokunnan ei pitänyt tällaista välillistä virkavastuuta tehdystä päätöksestä riittävänä perustuslain 118 §:n kannalta.

Perustuslakivaliokunnan lausunnon PeVL 7/2019 vp mukaan virkavastuun on vakiintuneesti katsottu käsittävän sekä rikosoikeudellisen että vahingonkorvausoikeudellisen vastuun. Perustuslain 8 §:ssä säädetty rikosoikeudellinen laillisuusperiaate sisältää lain täsmällisyyteen kohdistuvan erityisen vaatimuksen. Sen mukaan kunkin rikoksen tunnusmerkistö on ilmaistava laissa riittävällä täsmällisyydellä siten, että lain sanamuodon perusteella on ennakoitavissa, onko jokin teko tai laiminlyönti rangaistavaa. Perustuslakivaliokunta piti selvänä, ettei päätöksenteon siirtäminen automaattiseen käsittelyyn saa johtaa siihen, että virkavastuuta koskevat perustuslain säännökset menettävät merkityksensä. Valiokunta katsoi, että automatisoidun päätöksentekomenettelyn tulee olla perustuslain 118 §:stä johtuvista syistä tarkasti valvottua ja oikeudellisesti kontrolloitavissa. Siihen on voitava liittää viime kädessä myös virkamiehiin kohdistuva vastuu virkatoimista.

Perustuslain säännökset hallinnon lainalaisuusperiaatteesta ja virkamiehen vastuusta ilmentävät virkamieshallinnon periaatetta. Virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Verotuksen toimittaminen on merkittävää julkisen vallan käyttöä. Perustuslaki edellyttää vastuun kohdistamista virkamieheen. Kukin virkamies on henkilökohtaisesti vastuussa virkatoimistaan. Perustuslakivaliokunnan mukaan välillinen virkavastuu tehdystä päätöksistä ei ole riittävä perustuslain kannalta.

Verohallinnon lisäselvityksen mukaan verotuspäätöksiin liittyvästä virkavastuusta määrätään Verohallinnon työjärjestyksessä. Verohallinnossa prosessinomistajat päättävät niistä valikointiehtoista ja muista työmenettelyohjeista, joiden perusteella määräytyy, käsitelläänkö verovelvollisen verotustiedot vain automaatiokäsittelyssä vai valikoidaanko ne virkailijäkäsittelyyn. Lisäselvityksessä on viitattu Veronkantoyksikön työjärjestyksen määräykseen, jonka mukaan prosessinomistaja ratkaisee asiat, jotka koskevat valtakunnallisen työmenettelyohjeen antamista sekä prosessin työnjakoa, suunnittelua, kehittämistä, menettelyohjeistusta, viestintää ja seuranta. Valtiovarainministeriön mukaan kullekin prosessille on nimetty henkilö, joka asemansa perusteella vastaa menettelyn oikeellisuudesta ja laadusta.

Kuten olen edellä todennut, perustuslakivaliokunta ei pitänyt välillistä virkavastuuta riittävänä. Valiokunnan mukana päätöksenteon siirtäminen automaattiseen käsittelyyn ei saa johtaa siihen, että virkavastuuta koskevat perustuslain säännökset menettävät merkityksensä. Automatisoidun päätöksentekomenettelyn tulee olla perustuslain 118 §:stä johtuvista syistä tarkasti valvottua ja oikeudellisesti kontrolloitavissa. Siihen on voitava liittää viime kädessä myös virkamiehiin kohdistuva vastuu virkatoimista.

Näkemykseni mukaan myös Verohallinnossa virkavastuu jää välilliseksi. Viitattu työjärjestyksen määräys, jonka mukaan prosessinomistaja ratkaisee asiat, jotka koskevat valtakunnallisen työmenettelyohjeen antamista sekä työnjakoa, suunnittelua, kehittämistä, menettelyohjausta, viestintää ja seurantaa, on käsitykseni mukaan yleisluonteinen eikä sen perusteella ole johdettavissa täsmällistä virkavastuuta eikä sen sisältöä ja laajuutta automaattisesta päätöksenteosta. Myöskään prosessinomistajan virka-asemaan perustuvaa vastuuta ei voida pitää riittävänä virkavastuuna vahingonkorvausvastuun eikä perustuslain 8 §:n rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen valossa rikosoikeudellisen vastuun toteutumisen kannalta.

Hyvän hallinnon ja oikeusturvan toteutuminen

Hallintolain hyvän hallinnon perusteiden oikeusperiaatteisiin kuuluu luottamuksensuoja. Hallinnon asiakkaalla on oikeus luottaa oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuihin odotuksiin. Suomen oikeusjärjestyksessä ei ole lailla säädetty automatisoidusta hallinto- ja päätöksentekomenettelystä. Hallintolaki nojautuu lähtökohtaan, jonka mukaan virkamies valmistelee ja tekee hallintopäätöksen. Käsitykseni mukaan hyvän hallinnon perusteisiin kuuluva luottamuksensuoja edellyttää, että Verohallinto tiedottaa avoimesti asiakkailleen, milloin heidän veroasiansa on käsitelty automaattisessa päätöksentekomenettelyssä. Mielestäni Verohallinnon asiakkailla on oikeus tietää heidän asiansa käsittelyn perusteet, jotta he voivat arvioida automaattisen päätöksenteon asianmukaisuutta ja jotta heidän oikeusturvansa toteutuisi.

Verohallinnon automaatiosta lähetettyihin selvityskirjeisiin ja päätöksiin tulostuu yhteystiedoiksi Verohallinnon palvelunumerot. Palvelunumeroissa puhelut yhdistyvät Verohallinnon virkamiehille, jotka eivät ole osallistuneet automatisoituun käsittelyyn ja päätöksenkoon eikä heillä siten mahdollisesti ole yksityiskohtaista tietoa menettelyn, valikointiohjeiden tai työmenettelyohjeiden perusteista. Tutkittavani olleiden kanteluiden perusteella olen todennut, että verovelvollisten mahdollisuus saada asianmukaista ja asiantuntevaa palvelua ja neuvontaa on usein jäänyt epäselväksi ja epävarmaksi. Kanteluiden johdosta hankituista Verohallinnon selvityksistä on joissakin tapauksissa puuttunut tieto siitä, että asia on käsitelty tai ratkaistu automaatiassa. Vasta asiaa lisää selvitettyä tämä tieto on saatu. Nähdäkseni myös Verohallinnon asiakaspalvelun asianmukaista toteutumista edistäisi se, että Verohallinnon kanssa asioivilla olisi asianmukainen tieto siitä, että asia on ratkaistu automaattisessa päätöksentekomenettelyssä. Erityisesti Verohallinnon asiakkailla olisi tällöin selkeämpi käsitys siitä, millaista neuvontaa ja ohjausta he asiansa hoitamiseen tarvitsevat.

Sääntelytarpeen selvittäminen ja johtopäätös

Perustuslakivaliokunta kiinnitti lausunnossaan PeVL 62/2018 vp valtioneuvoston huomiota siihen, että automatisoituun päätöksentekomenettelyyn liittyy useita säätelemättömiä kysymyksiä. Valiokunnan mukaan sääntelytarpeesta tulee tehdä selvitys, jossa tulee tarkastella, millä tavoin automatisoidun hallintomenettelyn ja päätöksenteon sääntely täyttää lainalaisuuden, julkisuusperiaatteen ja hyvän hallinnon oikeusperiaatteiden asettamia vaatimuksia sekä turvaa oikeusturvan ja virkamiesten virkavastuun asianmukaisen toteutumisen. Perustuslakivaliokunta lausunnossaan 7/2019 vp korosti selvitystarpeen merkitystä ja kiirehti selvitystyön viivytyksetöntä käynnistämistä ja asianmukaista resursointia. Valiokunnan mielestä nyt käsillä olevassa tilanteessa oli välttämätöntä pidättäytyä uusista hallinnonalakohtaisista automatisoitua päätöksentekoa koskevista sääntelyehdotuksista.

Olen samaa mieltä perustuslakivaliokunnan kanssa sitä, että automatisoidun päätöksenteon sääntelytarpeet olisi selvitettävä. Pidän valitettavana, että Verohallinnossa automatisoitu hallinto- ja päätöksentekomenettely on edennyt laajasti ilman asianmukaista selvitystä ja arviota lailla säättämisen tarpeesta, jossa olisi otettu huomioon perustuslakivaliokunnan lausunnossa todetut avoimet ja selvitettävät seikat. Totean, että Verohallinto pitää lisäselvityksessään ehdotettua etenemistapaa kannatettavana.

Koska Verohallinnon automatisoitu verotus- ja päätöksentekomenettely ei perustu asianmukaiseen ja täsmälliseen lainsäätelyyn, jossa olisi otettu huomioon hyvän hallinnon ja oikeusturvan sekä virkavastuun asianmukainen toteutuminen, pidän sitä lainvastaisena.

Automatisoidun päätöksenteon sääntelytarpeet tulee selvittää viipymättä.

Lopuksi totean seuraavan.

Tietosuoja-asetuksen mukaan rekisteröidyllä on oikeus olla joutumatta sellaisen päätöksen kohteeksi, joka perustuu pelkästään automaattiseen käsittelyyn, kuten profilointiin, ja jolla on häntä koskevia oikeusvaikutuksia tai joka vaikuttaa häneen vastaavalla tavalla merkittävästi. Verohallinnon lisäselvityksen mukaan verotuksessa käytettävä automaatio ei vaikuta välittömästi verovelvollisen oikeuksiin ja velvollisuuksiin siten, kuin asetuksessa tarkoitetaan.

Verotuksen automaattisessa hallinto- ja päätöksentekomenettelyssä verovelvolliselle voidaan määrätä 25 tai 5 prosentin veronkorotus ja myös verojen maksamisen valvonta ja perintä tapahtuvat automaatioissa. Mielestäni tällä verotuksen automaatioissa tapahtuvalla päätöksenteko- ja perintämenettelyllä on verovelvolliseen kohdistuvia oikeusvaikutuksia tai muita merkittäviä vastaavia vaikutuksia. Koska kuitenkin tietosuojavaltuutetun tehtävänä on valvoa tietosuojalainsäädännön ja muiden henkilötietojen käsittelyä koskevien lakien noudattamista, tyydyn esittämään edellä todetun käsitykseni, jonka mukaan automatisoidulla verotuksen päätöksenteolla on verovelvollisiin kohdistuvia oikeusvaikutuksia tai muita vastaavia merkittäviä vaikutuksia.

Tietosuoja-asetuksen vaatimukset tulee ottaa huomioon automatisoidun päätöksenteon sääntelytarpeita selvitettäessä.

4 TOIMENPITEET

Saatan edellä esittämäni käsityksen Verohallinnon automatisoiden verotus- ja päätöksentekomenettelyn lainvastaisuudesta valtiovarainministeriön ja Verohallinnon tietoon.

Tässä tarkoituksessa lähetän niille jäljennöksen tästä päätöksestäni.