

Valikointiin perustuva verotuksen toimittaminen ja veron määrittäminen

Lisensiaatintyö

Pekka Ihalainen

Tarkastustilaisuus Lapin yliopistossa

8.12.2025 klo 12

Lapin yliopisto

Tiedekunta: Oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Valikointiin perustuva verotuksen toimittaminen ja veron määrääminen

Tekijä: Pekka Ihalainen

Oppiaine: Finanssioikeus

Työn laji: Licensiaatintutkimus

Sivumäärä, liitteiden lukumäärä: 194, ei liitteitä

Vuosi: 2025

Tiivistelmä:

Tutkimuskysymyksenä on miten laillisuusperiaatteelle ja muille hyvää hallintoa tukeville periaatteille ja toisaalta hallinnon tehokkuusvaatimukselle on haettu tasapainoa siirryttäessä verotuksen toimittamisessa ja veron määräämisessä tapauskohtaisesta tutkimisesta automatisoituun verotukseen ja valikoitujen tapausten tarkempaan tutkimiseen. Tutkimuksen metodi on ensisijaisesti lainopillinen, jota täydennetään empiirisellä tutkimusotteella. Tutkimuksessa oikeusperiaatteiden välistä punnintaa, joka liittyy automatisoituun verotukseen ja siihen liittyviin verotusmenettelyihin, pyritään hahmottamaan mallitasoisena argumentaationa. Tasapainoilua tehokkuusperiaatteen ja keskeisten hallintoperiaatteiden välillä analysoidaan oikeusturvamallin ja tehokkuusmallin avulla.

Verotusta toimitettaessa tai veroa oma-aloitteisessa verotuksessa määrättäessä veroilmoitukset tutkitaan tietyllä tavalla eli ottaen huomioon asian laatu ja laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet. Valikointisäännöksessä on toisaalta konstitutiivinen normi, jolla luodaan toimivalta ja menettelysäännöt uuteen hallinnollisjuridiseen toimintatapaan eli valikoivaan tutkimistapaan. Toisaalta valikointisäännöksessä on toimivallan käyttöä yleisellä tasolla sääntelevä normi. Valikointiin perustuvaa tutkimistapaa voidaan pitää vero-oikeuden käytännöllisiin yleisiin oppeihin lukeutuvana instituutiona. Se on kehittynyt eri vaiheissa ja eri verolajeissa ensin käytännössä, ja vasta myöhemmin se on saatettu säädöstasolle. Automaatioon perustuvassa verovalvonnassa on kyse tasapainoilusta tehokkuusvaatimuksen ja verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun välillä. Valikointiehdot johtavat siihen, että samanlaisia tapauksia tai euromääräisesti samaa suuruusluokkaa olevia tapauksia tutkitaan periaatteessa yhdenmukaisin perustein. Valikointiehtojen ulkopuolelle jääviä tapauksia ei sen sijaan tutkita tarkemmin, mikä heikentää verotuksen yhdenmukaisuutta. Verotuksen automatisointi ja valikointi edellyttävät verolainsäädännön selkeyttä ja yksinkertaisuutta, mutta verotuksen legaliteettiperiaate edellyttää verolainsäädännön täsmällisyyttä, yksiselitteisyyttä ja tarkkarajaisuutta eli käytännössä monimutkaisia säännöksiä. Verohallinnon käyttämillä menettelyillä on olennainen merkitys oikeusturvan ja tehokkaan verotuksen yhteensovittamisessa. Ohjaus- ja valvontamuotoja kehitettäessä tulisi suosia menettelyitä, jotka tehostavat verotusprosessia, mutta jotka samalla edistävät verotuksen oikeellisuutta ja kohtelevat verovelvollisia tasapuolisesti.

Avainsanat: finanssioikeus, verotusmenettelyt, valikointi, vero-oikeudellinen malli

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimuskohteen kuvaus	1
1.2	Tutkimustehtävä	3
1.3	Tutkimuksen sijoittuminen oikeustieteen kentässä	4
1.4	Tutkimusmetodi	8
1.5	Tutkimuksen tausta ja rakenne	9
1.5.1	Tausta ammatilliselle lisensiaatintyölle	9
1.5.2	Tutkimuksen rakenne	12
2	Tutkimuksen teoreettiset lähtökohdat	15
2.1	Hallintokulttuurin muutoksesta	15
2.1.1	Oikeusvaltiosta moderniin julkishallintoon	15
2.1.2	Juridisesta hallintokulttuurista hyvään hallintoon	20
2.1.3	Yksilöllisyyttä korostava hallinto vs. massahallinto	23
2.1.4	Digitaalinen hallinto	26
2.1.5	Yhteenveto hallintokulttuurin muutoksesta tutkimusongelman näkökulmasta	28
2.2	Oikeussäännöt ja oikeusperiaatteet	29
2.3	Mallit oikeusperiaatteiden punninnassa	31
2.4	Valikointi verotuksen yleisten oppien näkökulmasta	34
3	Verotuksen toimittamisessa sovellettavat keskeiset periaatteet	37
3.1	Harkintavallan väärinkäytön ehkäisemisestä hyvään hallintoon – huonon hallinnon estämisestä hyvän hallinnon edistämiseen	38
3.2	Verotusmenettelyn erityispiirteet	41
3.3	Suomen perustuslaista johdetut oikeusperiaatteet verotusmenettelyiden näkökulmasta	43
3.3.1	Oikeusvaltioperiaate – hallinnon lainalaisuus ja lakisidonnaisuus	43
3.3.2	Verotuksen legaliteettiperiaate	46
3.3.3	Yhdenvertaisuusperiaate	51
3.3.4	Oikeusturvaperiaate	56
3.4	Hallintolain oikeusperiaatteet	58
3.4.1	Tasapuolisuusperiaate	58
3.4.2	Tarkoitussidonnaisuuden periaate	59
3.4.3	Puolueettomuusperiaate	60
3.4.4	Suhteellisuusperiaate	61

3.4.5	Luottamuksensuojaperiaate	62
3.4.6	Palveluperiaate	65
3.5	Hallinnon tehokkuusperiaate verotusmenettelyiden kehittämisen lähtökohtana	67
3.5.1	Tuloksellisuus hyvän hallinnon elementtinä	67
3.5.2	Tuloksellisuuden parantaminen ja tulosohejaus	70
3.5.3	Tehokkuuden painottaminen verotuksen automatisoinnin eri vaiheissa	74
3.6	Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet verotusmenettelylain mukaan	81
3.6.1	Verotuslaista verotusmenettelylakiin	81
3.6.2	Verotusmenettelylain säätäminen	83
3.6.3	Yleisten periaatteiden taustaa	84
3.6.4	Yleisten periaatteiden keskeinen sisältö tutkimusongelman näkökulmasta	86
3.6.5	Hallintolain säätämisen vaikutukset verotusmenettelyjä koskevaan sääntelyyn	92
3.6.6	Muita vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa esitettyjä periaatteita	93
4	Valikointi vero-oikeudellisena instituutiona	97
4.1	Automaattinen päätöksenteko valikoinnin perustana	97
4.1.1	Automaattista päätöksentekoa koskevan lainsäädäntöhankkeen tausta ja periaatteelliset lähtökohdat	97
4.1.2	Automaattinen päätöksenteko Verohallinnossa erityisesti valikoinnin näkökulmasta	107
4.2	Valikointisäännöksen soveltaminen eri verolajeissa	120
4.2.1	Vuoden 2006 verotusmenettelylain uudistus	120
4.2.2	Valikointi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa	130
4.2.3	Valikointi muissa verolajeissa	130
4.3	Valikointi tutkimisvelvollisuutena ja tutkimistarkkuutta ohjaavana periaatteena	132
4.3.1	Selvittämisvelvollisuus ja sen jakautuminen tutkimisvelvollisuuden suuntaajana	135
4.3.2	Tarkastus selvittämiskeinona	138
4.3.3	Valvontatoimen käsite ja Verohallinnon uudet ohjaus- ja valvontamuodot	140
4.4	Viranomaisaloitteinen verotuksen oikaisu valikointimenettelyn elementtinä	145
4.4.1	Oikaisumenettelystä hallinnossa yleisesti	145
4.4.2	Oikaisusäännösten vuoden 2006 uudistus	146
4.4.3	Vuoden 2017 uudistus	148
4.4.4	Veron määrääminen ja siihen liittyvä verotusmenettely arvonlisäverotuksessa	155
4.5	Aineellisen vero-oikeuden selkeys valikoinnin edellytyksenä	159
4.5.1	Tuloverolain muutosten tarkastelu	160
4.5.2	Veropoliittiset muutokset	161

4.5.3	Verotuet	161
4.5.4	Säädösmuutosten kategoriat	163
4.5.5	Verovähennyksiä koskevat säännösmuutokset verotuksen automatisoinnin näkökulmasta	167
4.5.6	Vuonna 2023 tehdyn jälkiseurannan havainnot	168
5	Vero-oikeudellisten mallien tunnistaminen ja hyödyntäminen	171
5.1	Mallien systematisointi	171
5.1.1	Peruskäsitteet	172
5.1.2	Dogmit	174
5.1.3	Konstruktiot	178
5.2	Mallien ratkaisukyvyyn hahmottaminen	183
6	Johtopäätökset	186
	Lähteet	195
	Kuviot ja taulukot	208

1 Johdanto

1.1 Tutkimuskohteen kuvaus

Verotuksen toimittamisessa on asteittain ensin käytännössä ja myöhemmin säädösten avulla luovuttu ”tunnollisesta harkinnasta”, kuten vuonna 1996 voimaan tullessa verotusmenettelylaissa (1558/1995, VML) alun perin säädettiin. Tunnollisen ja tapauskohtaisen harkinnan sijaan tuloverotuksen toimittamisessa on vuodesta 2006 alkaen sovellettu menettelyä, jossa veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka on perusteltua asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen. Menettelystä käytetään nimitystä valikointi. Laajasta tutkimisvelvoitteesta tinkiminen edellytti tuloverotuksessa myös verotuksen oikaisua koskevien säännösten täsmentämistä.¹

Verotuksen automatisoinnilla ja siihen liittyvällä valikointiin perustuvalla tutkimisella pyritään lisäämään verotusprosessin tehokkuutta. Automatisoinnille on esitetty muun muassa seuraavia perusteluja: verotuksessa vuosittain käsiteltävät henkilömäärät ovat niin suuria ja verotusta koskevat laskentasäännöt siinä määrin monimutkaisia, että verotusta ei olisi enää mahdollista toimittaa virkailijatyönä. Toiseksi erilaiset rutiiniluonteiset tehtävät voidaan automaattisen tietojenkäsittelyn avulla toimittaa kustannustehokkaasti. Kolmanneksi verotuksen toimittamiseen liittyy paljon monimutkaisia ja kaavamaisia laskutoimituksia, jotka ovat tarkoituksenmukaista suorittaa automaattisen tietojenkäsittelyn avulla paitsi kustannussyistä niin myös virheiden minimoimiseksi. Neljänneksi automaattisen tietojenkäsittelyn käsittelysääntöjen avulla voidaan tehokkaasti vähentää erilaisia perusteettomia poikkeamia tulkintakannanotoissa. Viidenneksi automaattinen tietojenkäsittely mahdollistaa työtehtävien joustavan siirtämisen Verohallinnon sisällä.²

Verotus on julkisen vallan käyttöä, johon liittyy korostetun laillisuuden vaatimus. Verotuksen edellytetään olevan myös yhdenmukaista. Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 2.2 §:n mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä.

Valikointi vakiintui vähitellen olennaiseksi osaksi automatisoitua verotusta. Valikointisäännös sisällytettiin myös lakiin oma-aloitteisten verojen

¹ HE 91/2005 vp, s. 21–22.

² Räbinä ym. 2017, s. 182–183.

verotusmenettelystä (768/2016, OVML). Vuodesta 2021 alkaen OVML:a on sovellettu myös valmisteverotukseen. Verotusmenettelysäännökset on pyritty yhdenmukaistamaan siten, että niihin sovelletaan joko VML:a tai OVML:a.

Verotusmenettelylakeihin on koottu verotusmenettelyiden yleiset ja yhteiset säännökset. Yleiset menettelysäännökset ovat OVML:n toisessa luvussa, ja ne koskevat määräaikojen laskemista eräissä tapauksissa, verotuksen tasapuolisuutta, luottamuksensuojaa, kuulemista, selvittämismenettelyä, asian tutkimista ja veron kiertämistä. OVML:n yleiset menettelysäännökset vastaavat VML:n sääntelyä ja oma-aloitteisten verojen verolajikohtaisten lakien, kuten esimerkiksi arvonlisäverolain, aiempia säännöksiä eikä niihin ole uuden menettelylain säätämisen yhteydessä tehty olennaisia muutoksia.

Yleisten menettelysäännösten lisäksi OVML:iin on koottu yhteiset säännökset kaikille oma-aloitteisille veroille. Yhteiset säännökset koskevat muun muassa verokausia, verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta, siviilisen tiedonantovelvollisuutta, veron maksamista, seuraamusmaksuja, veron määräämistä ja päätöksen oikaisua sekä muutoksenhakua. Erityismenettelyistä säädetään verolajikohtaisissa laeissa.

Vuonna 2019 automaattisen päätöksenteon oikeudellinen perusta kyseenalaistettiin. Apulaisoikeusasiamies totesi 20.11.2019 antamassaan ratkaisussa (EOAK/3379/2018), että Verohallinnon automaattisen hallinto- ja päätöksentekomenettelyn säädöspohja ei täytä perustuslain vaatimuksia. Apulaisoikeusasiamies totesi ratkaisussaan yhtyvän perustuslakivaliokunnan kannanottoon, jonka mukaan automatisoidun päätöksenteon sääntelytarpeet olisi selvitettävä. Oikeusministeriö käynnisti hankkeen vuonna 2020. Perustuslakivaliokunnan kannanotot ja apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu sekä niistä seurannut lainsäädännöllinen pohdinta nostivat myös verotusmenettelylakeihin sisältyvän valikointisäännöksen kokonaan uuteen valoon osana automatisoitua päätöksentekoa.

Yleislainsäädäntö julkisen hallinnon automaattisesta päätöksenteosta tuli voimaan 1.5.2023. Jo käytössä olleet automaattioratkaisut tuli muuttaa vastaamaan uutta lainsäädäntöä 18 kuukauden kuluessa lakien voimaantulosta. Yleislakia täydentävät erityissäädökset verotus- ja tulliasioiden automaattisesta päätöksenteosta tulivat voimaan 1.1.2024.

1.2 Tutkimustehtävä

Verotuksen automatisointi johtaa siihen, että osa veroilmoituksista tutkitaan ainoastaan automaatiossa ja osa valikoidaan tapauskohtaiseen tutkimintaan. Menettely johtaa tasapainoiluun yleisten hallinto-oikeudellisten periaatteiden ja hallinnon tehokkuusvaatimuksen välillä.

Nykyisen systematisoinnin mukaan verotus tapahtuu verolajin mukaan joko Verohallinnon toimittamana verotuksena tai oma-aloitteisena verotuksena. Verohallinnon toimittamassa verotuksessa verotus perustuu verovelvollisen antamaan veroilmoitukseen ja muihin tietoihin, joiden perusteella Verohallinto laskee oikean veron määrän ja maksuunpantavan veron tekemälleen verotuspäätöksellä (maksuunpantavat verot). Sen sijaan oma-aloitteisessa verotuksessa verovelvollinen itse laskee, ilmoittaa ja maksaa veron oikean määrän Verohallinnolle (oma-aloitteiset verot).³ Verohallinto määrää veron oma-aloitteisessa verotuksessa silloin, kun verovelvollinen ei anna veroilmoitusta, antaa sen puutteellisenä tai virheellisenä, tai kun ilmoitettu tieto ei vastaa todellisuutta.

Tutkimus kohdistuu verotuksen toimittamisessa ja veron määräämisessä oma-aloitteisessa verotuksessa sovellettuun tutkimistapaan tilanteessa, jossa verotusprosessi on keskeisiltä osin automatisoitu. Tavoitteena on tunnistaa valikointiin perustuvaan tutkimistapaan liittyviä oikeudellisia ongelmia ja etsiä niihin ratkaisuja. Tavoitteena on myös hahmotella mallia, jossa valikointiin perustuvaa tutkimistapaa verotuksessa voidaan arvioida mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Mallin kehittämisessä painotetaan oma-aloitteista verotusta, erityisesti arvonlisäverotusta.

Suomen perustuslain (731/1999, PL) 2.3 §:ssä säädetyn oikeusvaltioperiaatteen mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Periaate tunnetaan myös laillisuusperiaatteena tai hallinnon lainalaisuusperiaatteena. Periaate on myös eritelty kahteen osaan – lainalaisuuteen ja lakisidonnaisuuteen. Laillisuusperiaatetta verotuksessa täydentää PL 81.1 §, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Kunnallisverotusta koskeva laillisuusperiaate sisältyy puolestaan PL 121.3 §:ään. Oikeusvaltioperiaatetta täydentävät lukuisat muut hallintoa koskevat perustuslaista johdettavat periaatteet, kuten yhdenvertaisuus, oikeusturvaperiaate ja oikeus hyvään hallintoon.

³ Räbinä 2022, s. 817–818.

Julkisen vallan edellytetään siten toimivan tiettyjen hallinnollisten periaatteiden edellyttämällä tavalla. Toisaalta julkisen hallinnon edellytetään toimivan tehokkaasti.

Tutkimuskysymyksenä on miten laillisuusperiaatteelle ja muille hyvää hallintoa tukeville periaatteille ja toisaalta hallinnon tehokkuusvaatimukselle on haettu tasapainoa siirryttäessä verotuksen toimittamisesta ja veron määräämisestä tapauskohtaisesta tutkimisesta automatisoituun verotukseen ja valikoitujen tapausten tarkempaan tutkimiseen.

Tutkimuskysymys voidaan jakaa seuraaviin alakysymyksiin:

- 1) Mitkä ovat verotuksen automatisoinnin ja siihen liittyvän valikoinnin kannalta olennaiset oikeusperiaatteet ja miten niitä on painotettu verotusta automatisoitaessa?
- 2) Miten tehokkuusvaatimus on näyttäytynyt verotusta automatisoitaessa?
- 3) Miten valikointi määrittyy vero-oikeudellisena instituutiona?
- 4) Miten valikointia on sovellettu eri verolajeissa?
- 5) Mitä edellytyksiä valikointiin perustuva verotuksen toimittaminen asettaa muodolliselle ja aineelliselle vero-oikeudelle?

Verotuksella tarkoitetaan tutkimuksessa säännönmukaista verotusta, joten muutoksenhaku jää tutkimuksen käsittelyalueen ulkopuolelle. Viranomaisaloitteiset oikaisukeinot on ollut yleensä tapana lukea säännönmukaiseen verotukseen sen jatkona, kuten myös tässä tutkimuksessa.⁴

1.3 Tutkimuksen sijoittuminen oikeustieteen kentässä

Tutkimukseni on ensisijaisesti lainopillinen. Lainopilla on perinteisesti ollut kaksi tehtävää: tulkinta ja systematisointi. Lainoppi nojaa lainopilliseen teoriaan, jonka keskeiset kysymykset liittyvät ontologiaan, epistemologiaan ja metodologiaan.

⁴ Ks. määrittelystä esim. Puronen 2010, s. 1.

Lähestymistavassani on toisaalta piirteitä tutkimuksellisesta vuorovaikutusmallista.⁵ Tutkimukseni kannalta se tarkoittaa sitä, että siinä hyödynnetään tai tunnistetaan oikeustaloustieteellisiä argumentteja lainopillisessa tulkinnassa ja systematisoinnissa. Valikointimenettelyä ei voida ymmärtää ilman, että tunnistaa sen taustalla olevan yhteiskunnallisen kehityksen ja verotuksen automatisoinnin sen osana. Valikointimenettelyä ei voida myöskään ymmärtää ilman, että tunnetaan ne tehokkuus- ja tuottavuustavoitteet, jotka verotuksen automatisoinnille on asetettu. Oikeushistoriallisesta näkökulmasta voidaan puolestaan todeta, että VML:n 26 §:ssä säädetään verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista. Pykälän 1 momentin mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimitissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Verotus Verohallinnon tehtävänä on mitä suurimmassa määrin julkisen vallan käyttöä. VML:n 26 §:n tasapuolisuusperiaate tulee ymmärretyksi historiallisessa kontekstissa, kun otetaan huomioon, että vuosikymmeniä sitten verotus toimitettiin verolautakunnissa luottamustoimena ja lautakunnassa jouduttiin aidosti ja puolueettomasti punnitsemaan veronsaajan ja verovelvollisen etua. Veronmaksuymönteisyys kytkeytyy lainkuuliaisuuteen. Verohallinnon julkilausuttuina tavoitteina on, että se tukee asiakkaiden mahdollisuuksia toimia oikein ja tekee veroasioinnin mahdollisimman helpoksi.⁶

Verotuksella on paitsi fiskaalinen merkitys myös ohjaava vaikutus, sillä verotuksella pyritään edistämään keskeisiä yhteiskunnallisia tavoitteita, kuten taloudellista kasvua, työllisyyttä ja oikeudenmukaisuutta. Verolainsäädäntö on siten keskeinen väline yhteiskuntapolitiikan toteuttamisessa. Verotusta ja sen selkeyttä ei siten voida arvioida pelkästään vero-oikeudellisesta näkökulmasta ja hyvän verotusjärjestelmän näkökulmasta. Vaatimukset verolainsäädännön selkeydestä ja yksinkertaisuudesta täytyy siten mukauttaa tähän kontekstiin.

Vastaavasti lainopin suhteessa oikeusteoriaan ja oikeusfilosofiaan on kyse lainoppia määrittävien konstitutiivisten (ontologisten), oikeuslähdeopillisten (epistemologisten), argumentaatioteoreettisten (metodologisten) ja semanttis-käsitteellisten (loogis-lingvististen) sitoumusten vaikutuksesta oikeuden tulkintaan, joita oikeustieteen tieteenteoria tarkastelee osana

⁵ Siltala 2003, s. 183–184. Siltalan mukaan lainopillinen tulkintatieto voimassa olevan oikeuden tietynhetkisestä tulkinnallisesta merkityssisällöstä sekä yhteiskuntatieteellinen tieto esimerkiksi oikeuden taloudellisesta kustannustehokkuudesta (= oikeustaloustieteellinen laintulkintaoppi) tai oikeuden vaikutuksista kansalaisen lainkuuliaisuuteen (= oikeussosiologia) vastaavat kumpikin varsin erilaiseen tutkimukselliseen tiedonintressiin, mutta kummankin tuottamaa tietoa voidaan, ja usein myös pitää, hyödyntää myös toisen tieteenalan piirissä.

⁶ Ks. Verohallinnon tulosohtausasiakirjat, esim. vuodet 2020–2022: [Tulosohjaus-asiakirjat - vero.fi](https://www.vero.fi/tulosohjaus-asiakirjat).

yleistä oikeusteoriaa.⁷ Oikeusteorioista voidaan johtaa myös tutkimuksen tulkintaa palvelevia apuvälineitä, kuten oikeusnormien jaottelu regulatiivisiin ja konstitutiivisiin normeihin sekä toisaalta oikeussääntöihin ja oikeusperiaatteisiin. Kyse on siten tämän tutkimuksen kannalta siitä, miten valikointi määrittyy regulatiivisten ja konstitutiivisten sääntöjen avulla, mitä siitä voidaan tietää (varmuus) ja miten tieto hankitaan.

Tutkimuksessani sitoudutaan ajatukseen oikeusjärjestyksen koherenssista. Muutoksista huolimatta oikeusjärjestyksen koherenssi on jatkuvasti tärkeänä tavoitteena tulkinnan kautta muokaten samalla oikeudenalan yleisiä oppeja. Esimerkkinä tästä voidaan ottaa se, että valikointiin perustuvaa tutkimistapaa sovellettiin ensin käytännössä ja muutos toteutettiin säädösten tasolla vasta useita vuosia myöhemmin. Vaikka säännökset edellyttivät ”tarkoin tutkimista”, tämän katsottiin tarkoittavan automatisoidussa verotuksessa vain niitä tilanteita, joissa harkintavaltaa tosiasiaa käytettiin.

Tutkimukseni lukeutuu finanssioikeuteen. Finanssioikeuden systematisoinnissa oppiaine jaetaan vero-oikeuteen ja finanssihallinto-oikeuteen. Vero-oikeus jaetaan edelleen aineelliseen ja muodolliseen vero-oikeuteen. Aineellisella vero-oikeudella tarkoitetaan niitä verolainsäädännön normeja, joilla säännellään verovelvollisuuden ja veron kohteen määrittämistä sekä veron laskemista. Muodollisen vero-oikeuden säännöksillä tarkoitetaan niitä lainsäädännön normeja, joilla säädellään verotuksen toimittamista, verotuksen muutoksenhakua, verohallinnon organisaatiota sekä ylipäättään verovelvollisten ja veronsaajien oikeuksia ja velvollisuuksia.⁸

Verotusmenettelyä koskevat säännökset ovat siten muodollisen vero-oikeuden säännöksiä. Verotusmenettelyihin vaikuttaa kuitenkin olennaisesti aineellisen verolainsäädännön selkeys.

Verotus on tiukasti sidoksissa taloudellisiin reunaehtoihin ja yhteiskunnallisiin arvoihin ja ilmiöihin, joten tutkimuksessa ei voida nojautua sellaisiin tutkimustraditioihin, joissa oikeuden ulkopuolelle rajataan yhteiskunnalliset ilmiöt. Oikeutta ei siten voida nähdä pelkästään sisäisenä konstruktiona vaan siihen kohdistuu merkittävä ulkoinen paine. Verotus on toisaalta niin nopeasti muuttuvaa, että staattisen oikeuslähdeopin sijasta tutkimuksessa nojaudutaan dynaamiseen, tilannesidonnaiseen oikeuslähdeoppiin.⁹ VML:n 26.6 §:n säännöksellä konstituoidaan ikään kuin pelisäännöt valikoinnille. Ne todellistuvat niillä käytännön menettelytavoilla, joilla verotaja valikointia soveltaa.

⁷ Siltala 2003, s. 185.

⁸ Ks. määrittelystä esim. Rabinä ym. 2017, s. 15 ja Myrsky & Ossa 2008, s. 16–17.

⁹ Ks. Siltala 2004, s. 374–381.

Valikointisäännöstä ajatellen on siten merkityksellistä, että valtion tuotavuusohjelmassa edellytettiin Verohallinnolta henkilöstöresurssien leikkausta. Verotuksen automatisoinnin kehittyessä henkilöstöresurssien leikkaaminen oli teknisesti mahdollista. Teknisen toteuttamisen mahdollisti valikointisäännös, jossa asioiden tutkimustarkkuus voi vaihdella. Sisällöllisen toteuttamisen turvaamiseksi edellytettiin, että verolainsäädäntöä on mahdollisuuksien mukaan yksinkertaistettava tai ainakin sen monimutkaistumista on vältettävä.¹⁰

Tutkimukseni ontologinen ongelma kiteytyy siihen, mitkä ovat valikointimenettelyn oikeudelliset rajat. Valikointi liittyy kiinteästi verotuksen automatisointiin. Verotuksen automatisointi ei ole tarkastuksen kohde vaan pikemminkin syy sille, että verotusmenettelyissä on turvauduttu valikointiin. Automatisoitu verotus kytketään tyypillisesti massahallintoon, jolla viitataan hallinnossa tehtäviin rutiiniratkaisuihin. Verotuksessa ei ole välttämättä kyse rutiiniratkaisuista vaan usein tulkinnanvaraisista asioista. Verotusmenettelyissä, jotka ovat muodollista vero-oikeutta, joudutaan siten mukautumaan tulkinnanvaraisiin aineellisen vero-oikeuden säännöksiin. Tutkimuksessani joudutaan siten analysoimaan, missä määrin aineelliset verosäännökset ovat niin tulkinnanvaraisia (verolainsäädännön selkeys), että ne horjuttavat valikointimenettelyn perustaa. Tutkimukseni kannalta keskeisiä oikeuslähteitä ovat siten normihierarkian eri tasoilla olevien säännösten ohella lainvalmisteluasiakirjat.

Valikointimenettelyyn liittyviä oikeustapauksia on varsin vähän. Apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu¹¹ on käytännössä ainoa oikeudellinen ratkaisu, jossa myös valikointisäännöstä tulkitaan.

Valikoinnissa on käytännössä kyse tutkimusvelvollisuuden ja tutkimistavan määrittelystä. Näitä on hallinto-oikeuksissa käsitelty lähinnä verotuksen oikaisun edellytysten yhteydessä. Valikointimenettelyt realisoituvat hallintotoiminnassa ja valikointiehdot ovat salaisia. Se puolestaan vaikuttaa tutkimuksen epistemologisten kysymysten ratkaisemiseen. Käytännössä kyse on siis siitä, mitä verotusta toimitettaessa tutkitaan ja mitkä ovat mahdolliset euromääräiset rajat. Tämän tutkimuksen kannalta ei ole välttämättä olennaista konkreettiset valinnat, vaan periaatteet, joilla valintaa tehdään. Lähteenä on ammatillisen taustani takia hyödynnetty runsaasti verotusmenettelyihin kohdistuneita laillisuustarkastuksia ja niiden pohjalta laatimiani tarkastuskertomuksia. Kyseessä on siten ammatillinen liseniaatintutkimus.

¹⁰ HE 189/2006 vp, s. 3.

¹¹ Eduskunnan oikeusasiamies 2019: Verohallinnon automatisoitu päätöksentekomenettely ei täytä perustuslain vaatimuksia. EOAK/3379/2018, 20.11.2019.

Aiemmista tutkimuksista verotuksen automatisointiin liittyvät Jorma Kuopuksen: Hallinnon lainalaisuus ja automatisoitu verohallinto ja Sari Hakapään: Sähköinen verohallinto. Automatisoitu arvonalisäveromenettely.

1.4 Tutkimusmetodi

Tutkimuksen metodi on siis ensisijaisesti lainopillinen, jota täydennetään empiirisellä tutkimusotteella. Empiirisellä tutkimusotteella voidaan luoda myös kontekstia lainopillisille tulkinnoille ja systematisoinneille.

Valikointisäännös saa erilaisen tulkinnan riippuen siitä, sovelletaanko 1) sanamuodon mukaista tulkintaa, 2) systemaattista tulkintaa, 3) historiallista tulkintaa, 4) vertailevaa tulkintaa vai 5) teleologista tulkintaa.¹²

Tutkimuksessani oikeusperiaatteet ovat keskeisessä asemassa. Valikointiin liittyvien oikeusperiaatteiden punninta ja niiden yhteensovittaminen on siten yksi tutkimusmetodi.

Siltalan mukaan lainopin tehtävänä on voimassa olevan oikeuden sääntöjen systematisointi ja tulkinta sekä institutionaalista tukea ja yhteisöllistä hyväksyntää nauttivien oikeusperiaatteiden arvosidonnainen punninta.¹³

Aarniota seuraten Siltala jakaa lainopin teoreettiseen lainoppiin ja käytännölliseen lainoppiin eli, Tuorin termin, tulkintalainoppiin. Tulkintalainoppi tuottaa perusteltuja tulkintalauseita eli tulkintakannanottoja voimassa olevan oikeuden säännöistä ja periaatteista, tukeutuen joko vallitsevaan tai kriittiseen oikeuslähde- ja laintulkintaoppiin eli Tuorin termin tulkintalainoppiin. Teoreettinen lainoppi painottuu Siltalan mukaan oikeudelliseen käsitesystematiikkaan sekä oikeudenalakohtaisiin yleisiin oppeihin vakioitujen oikeussysteemisten kiintopisteiden eli lainopillisten dogmien ja konstruktoiden sekä niiden lukitsemien pääsääntö/poikkeussääntö -luokitusten määrittämisen merkityksessä. Oikeudelliset käsitesysteemit ovat Siltalan mukaan tavallaan ”jähmettynyttä” eli ajallisessa katsannossa vakioitua tulkintaa, jolloin metodisena vertailukohtana on pikemminkin tekstin strukturalistinen rakenneanalyysi ja eri osatekijöiden keskinäinen yhteensovittaminen kuin yksittäisen oikeussäännön merkityksen selvittäminen.¹⁴

Tutkimuksessani oikeusperiaatteiden välistä punnintaa, joka liittyy automatisoituun verotukseen ja siihen liittyviin verotusmenettelyihin, pyritään hahmottamaan mallitasoisena argumentaationa. Malli on tutkimuksessani

¹² Ks. tulkintaa määrittävistä periaatteista Hirvonen 2011, s. 38–40.

¹³ Siltala 2003, s. 110.

¹⁴ Siltala 2003, s. 110.

kokonaisuus, jossa on kolmenlaisia tyypillisiä elementtejä: 1) peruskäsitteitä, 2) dogmeja ja 3) konstruktioita.¹⁵ Tutkimuksellani on siten kytkentä paitsi käytännölliseen lainoppiin myös teoreettiseen lainoppiin.

Tavoitteena on tutkia ja jäsentää valikointiin liittyviä käsitteitä (laatu, laajuus, yhdenmukainen kohtelu, verovalvonnan tarpeet), oikeusperiaatteita (legaliteettiperiaate, tasapuolisuus, luottamuksensuojaperiaate jne.) sekä valikointia teoreettisena rakennelmana (soveltaminen eri verolajeissa, valikointiehdot, poikkeamisrajat ja tutkimuskynnykset jne.).

Empiirisessä osiossa analysoidaan muun muassa tuloverolain muutoksia vuosina 2006–2017 ja suppeammin analysoiden muutoksia vuosina 2018–2023. Muutoksia pyritään analysoimaan siten, että saadaan kuva muutosten vaikutuksista verotuksen automatisoinnin ja siten myös valikointimenettelyyn edellytyksiin.

Lainvalmisteluasiakirjat ovat lainopillisessa tutkimuksessa heikosti velvoittavia oikeuslähteitä.¹⁶ Lain yksityiskohtaisissa perusteluissa säännöksen sisällöstä esitetty lausuma voi olla vahva argumentti tietyn tulkinnan puolesta. Ne palvelevat myös systematisointia.

Lainvalmisteluasiakirjoja voidaan hyödyntää myös empiirisenä aineistona. Tällöin tutkimusaineistona korostuvat hallituksen esitysten yleisperustelut mukaan lukien nykytilan arviointi, esitysten tavoitteet ja keskeiset ehdotukset sekä esitysten vaikutukset ja niihin liittyvä argumentointi.

1.5 Tutkimuksen tausta ja rakenne

1.5.1 Tausta ammatilliselle lisensiaatintyölle

Tutkimukseni on osa ammatillista lisensiaatintutkintoa, mitä se sitten virallisesti tarkoittaakaan. Minulle se on tarkoittanut ensiksikin sitä, että tutkimusongelma on noussut esiin työssäni. Olen ollut tarkastustehtävissä valtiotalouden tarkastusvirastossa (VTV) yli 25 vuotta. Vuodesta 2010 alkaen olen ollut tilintarkastusneuvos ja vuodesta 2011 lähtien olen tehnyt pääosin laillisuustarkastuksia.¹⁷

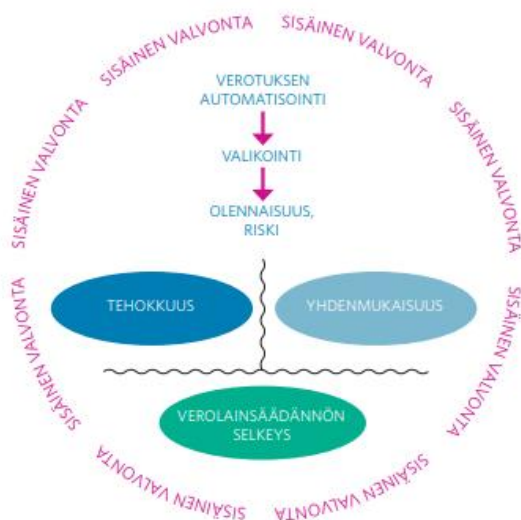
¹⁵ Pöyhönen 1988, s. 80.

¹⁶ Ks. esim. Aarnio 2011, s. 68–69.

¹⁷ INTOSAI eli kansainvälinen ylimpien tarkastusviranomaisten järjestö julkaisee standardeja, jotka ohjaavat tarkastustyötä kansainvälisesti. Laillisuustarkastuksista on julkaistu oheinen standardi: [ISSAI-4000-Compliance-Audit-Standard.pdf](#). VTV noudattaa standardeja ottamalla ne huomioon omissa tarkastusohjeissaan.

Vuonna 2016 VTV julkaisi laillisuustarkastuskertomuksen Verotulot – Yhteenveto verotuloja koskevista laillisuustarkastuksista.¹⁸ Toimin tarkastuskertomuksen esittelijänä ja oma osuuteni siihen sisältyvistä tarkastuksista kohdistui Tullin kantamiin autoveroihin ja valmisteveroihin.¹⁹

Sisällytin oheisen kuvion laillisuustarkastuskertomukseen. Se on toiminut huoneentaulunani tutkimuksen alusta alkaen.



KUVIO 1. Tarkastuskertomukseen perustuva tutkimusasetelma

Kuvion ulkokehällä oleva sisäinen valvonta on keskeinen finanssioikeuden toisen osa-alueen eli finanssihallinto-oikeuden näkökulmasta, mutta tähän tutkimukseen se ei sisälly. Muilta osin tutkimusasetelman perusta on säilynyt pääosin ennallaan. Tarkastuksessa en päässyt ongelmaa kuin raapaisemaan, joten innostuin lähestymään sitä tutkimuksen keinoin. Olen peruskoulutukseltani hallintotieteilijä ja siellä erityisesti oppiaine finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi. Kun laillisuustarkastukset VTV:ssä alkoivat, suoritin Lapin yliopiston opintovaatimusten mukaan muun muassa rikosoikeuden ja finanssioikeuden perusteet. Sain opinto-oikeuden ammatillisen lisensiaatintutkinnon suorittamiseen, vaikka en ole oikeustieteilijä.

¹⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016.

¹⁹ Tilintarkastajan väliraportit: Uusien ajoneuvojen autoverotus, 30.4.2015 ja Valmisteverotus, 28.4.2016.

Kuviossa tehokkuuden vastaparina on yhdenmukaisuus. Tutkimuksessani se on laajentunut kattamaan yleisemmin hallinto-oikeudelliset periaatteet.

Toiseksi ammatillisuus näkyy tutkimuksessani siten, että olen tarkastussillani ollut vaikuttamassa tarkastuskohteeseen eli valikointiin. Verotuloja koskevassa laillisuustarkastuksessa lausuttiin kannanottona muun muassa että ”Autovero- ja valmisteverotuslaeissa ei ole tehty vastaavaa verotuksen automatisoinnista johtuvaa säädösmuutosta, vaikka verotuksen toimittaminen myös näissä verolajeissa perustuu käytännössä valikointiin.” Tähän liittyi myös yksi tarkastusviraston suosituksista: *”Verotusmenettelysäännökset eri verolajeissa tulisi uudistaa systemaattisesti siten, että niissä otetaan huomioon myös verotuksen automatisoinnista johtuvat muutostarpeet”*. Valtiovarainministeriö otti tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan lausunnossa kantaa suosituksiin todeten mm., että *”Kuten kertomusluonnoksessa todetaan, valmiste- ja autoverotusta ollaan siirtämässä Tullilta Verohallinnolle” ja edelleen, että ”Valmiste- ja autoverojen integrointi Verohallinnon muihin verotusmenettelyihin ja lainsäädäntökehykseen aloitetaan siirron toteuduttua siten, että integrointi Verohallinnon uuteen tietojärjestelmään olisi mahdollinen vuoden 2020 alusta. Valmiste- ja autoverotuksen menettelyt joudutaan tällöin arvioimaan kokonaan uudelleen. Kun lisäksi Verohallinnon nykyisin kantamia veroja koskeviin menettelysäännöksiin on odotettavissa muutoksia, on tarkoituksenmukaista toteuttaa myös tarkastuskertomuksessa ehdotetut valmiste- ja autoverotuksen muutokset tässä yhteydessä ja aikataulussa.”*²⁰

Kolmanneksi ammatillisuus tutkimuksessani näkyy siten, että ne verotusmenettelyihin liittyvät tarkastukset, joissa olen ollut vastuullisena tarkastajana, sisältyvät tutkimukseen. Ne tarkastukset, joita koskeviin tarkastuskertomuksiin viitataan, ovat käynnistyneet minun tekemästäni aihe-ehdotuksesta. Jo aiheita ehdottaessani oli selvää, että tarkastuskertomukset tulevat olemaan keskeisiä lähteitä tutkimuksessani. Tekemäni tarkastukset nivoutuvat tutkimukseeni, mutta toisaalta tarkastuksiinkin sisältyi tutkimuksellista otetta. Sivulla 164 oleva kuvio säädösmuutosten kategorioista on esimerkki tutkimuksellisesta otteesta. Kuvioon tiivistyy tekemäni tulkinnot ja systematisointi tavalla, joka ei ole laillisuustarkastuksilla tyypillistä, mutta ei toki estekään. Sikäli kun viitataan tässä opinnäytteessäni VTV:n tarkastuskertomuksiin, viitataan pelkästään itse tuottamiini teksteihin. Alkuvai-

²⁰ Muutokset toimeenpantiin hallituksen esityksellä eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi HE 54/2020 vp.

heessa tarkastuskertomuksiin pohjautuvat osat tutkimuksesta olivat enemmän erillisiä kokonaisuuksia, mutta työn ohjaajan kehotuksesta tarkastuskertomusten havainnot ja johtopäätökset integroitiin tutkimukseen.

Neljänneksi ammatillisuus näkyy siten, että tarkastaessani verotusmenettelyitä minulla on valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 4 §:n mukainen tietojensaantioikeus: ”Tarkastusvirastolla on oikeus saada viranomaisilta ja muilta 2 §:ssä tarkoitetuilta viipymättä ne asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen tarkastusvirastolle säädetyn tehtävän hoitamiseksi.” Tarkastuskertomukset on kuitenkin laadittu niin, että ne ovat pääosin julkisia. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä koskevan laillisuustarkastuksen neljäs eli viimeinen luku on salassa pidettävä viranomaistoiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24.1 §:n 15 k perusteella.²¹

Suunnittelin alun perin tekeväni lisensiaatintutkimuksen neljässä vuodessa. Apulaisoikeusasiamiehen todettua vuoden 2019 lopulla Verohallinnon automaattisen päätöksenteon lainvastaiseksi jouduttiin jonkinlaiseen välitilaan. Olisi ollut mahdollista päättää tutkimus siihen ajankohtaan, mutta ammatilliset kiireeni eivät mahdollistaneet siinä vaiheessa tutkimuksen tekemistä. Tutkimuksen aikajänne on venynyt pitkäksi, ja sinä aikana on tapahtunut verotusmenettelyissä uudistuksia enemmän kuin koskaan. On helppo ennustaa, että seuraavan vuosikymmenen aikana verotusmenettelyissä ei tapahdu yhtä paljon ja yhtä suuria uudistuksia kuin edellisen kymmenen vuoden aikana. Ammatillisesta näkökulmasta tutkimusta olisi kannattanut vielä vähän viivyttää, sillä tutkimuksen aiheeseen liittyvät tarkastukset jatkuvat vielä yhdellä jälkitarkastuksella, minkä lisäksi syksyllä 2025 on käynnistynyt tarkastus Verohallinnon automaattisesta päätöksenteosta. Lisensiaatintutkinto on kuitenkin jo poistunut tutkintovalikoimasta, ja määraika sen loppuun suorittamiselle on vuoden 2025 lopussa. Vaikka tutkinto onkin jäänyt jo valikoimasta pois, on se minun kohdallani täyttänyt ammatillisen tehtävänsä.

1.5.2 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu kuudesta luvusta. Johdanto-luvussa kuvataan tutkimuskohde, asetetaan tutkimustehtävä, pyritään sijoittamaan tutkimus osaksi oikeustieteen kenttää sekä avataan tutkimusmetodia.

Toisen luvun olen nimennyt tutkimuksen teoreettisiksi lähtökohdiksi, mikä johtuneee hallintotieteellisestä taustastani. Tarkoituksena siinä käsitel-

²¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 43.

täville asioille on se, että yritän ensiksikin sijoittaa tutkimuksen yleisempään hallintomenettelyjen kontekstiin, johon verotusmenettelytkin väistämättä kiinnittyvät. Verotusmenettelyiden ohella oikeusperiaatteet ovat tutkimuksen keskiössä. Jo tutkimuksen alkuvaiheessa päätin, että yritän ratkaista tehokkuuden ja sen ”vastaperiaatteiden” välistä ongelmaa malliajattelun pohjalta. Toisaalta koko ajan olen ollut myös kiinnostunut siitä, miten verotuksen automatisointi ja verotusmenettelyiden uudistaminen heijastuvat vero-oikeuden yleisiin oppeihin.

Kolmannessa luvussa käsittelen verotuksen toimittamisessa sovellettavia keskeisiä periaatteita. Tutkimusongelman kirkastuessa tehokkuuden vastaperiaatteena oli siis yhdenmukaisuus. Aika pian päädyin siihen, että jos yritän rakentaa vero-oikeudellisia malleja, joiden avulla oikeusperiaatteita voidaan punnita, on näkökulman syytä olla laajempi. Päädyin siten tarkastelemaan oikeusperiaatteita laajemmin. Periaatteiden käsittely on osin kuvailevaa, ja luvun päätarkoitus on toimia rakennuspuina vero-oikeudellisille malleille. Sitä tarkoitusta varten erityisen mielenkiinnon kohteena periaatetarkastelussa onkin se, miten eri periaatteista argumentoidaan suhteessa muihin periaatteisiin.

Neljäs luku on tutkimuksen verotusmenettelyitä koskeva ydin, jossa valikointia tarkastellaan vero-oikeudellisena instituutiona. Luvussa systematisoidaan valikointi osaksi verotusmenettelyitä ja vero-oikeuden yleisiä oppeja. Kuten todettua, valikointi on vakiintunut säädöstasolla vähitellen eri verolajien tutkimustarkkuutta ohjaavaksi periaatteeksi. Ottaen huomioon tutkimuskohde ja sen vaihteellinen muuttuminen ei vaikuttanut hedelmälliseltä jättää eri vaiheita käsittelemättä, vaikka käsittely jääkin joidenkin verolajien kohdalla pintapuoliseksi. Se, että valikointi säädöstasolla kattaa nykyisin kaikki Verohallinnon kantamat verot, on tutkimusongelman kannalta olennainen asia.

Toisaalta Verohallinnossa valikointi liittyy olennaisesti automaattiseen päätöksentekoon, jolla on pitkään valmistellun lainsäädäntöhankkeen seurauksena säädöspohja. Lainsäädännön soveltamisesta Verohallinnossa voidaan oikeuskirjallisuuden ja muiden lähteiden perusteella tehdä vasta alustavia päätelmiä, mutta niitä kuitenkin pyritään tekemään neljännen luvun alussa.

Neljänteen lukuun sisältyy myös alalukuja, jotka perustuvat tarkastuksiin, joissa olen ollut vastuullisena tarkastajana ja tarkastuskertomusten kirjoittajana. Alaluku 4.5 Aineellisen vero-oikeuden selkeys valikoinnin edellytyksenä perustuu laillisuustarkastukseen, joka on jatkumo edellä mainitulle Verotuloja koskevalle laillisuustarkastukselle.²² Alaluvuissa 4.3 ja 4.4 on

²² Ks. Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018.

puolestaan käytetty lähteenä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyjä koskevaa laillisuustarkastusta.²³

Viides luku on tutkimukseni tärkein ja haastavin. Siinä punotaan yhteen edellä käsitelty oikeusperiaatteet ja verotusmenettelyt rakentamalla kaksi vero-oikeudellista mallia, joiden avulla tehokkuuden ja sen vastaperiaatteiden välistä jännitettä voitaisiin tulkita ja lieventää.

Kuudennessa luvussa esitetään tutkimuksen johtopäätökset.

²³ Ks. Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a.

2 Tutkimuksen teoreettiset lähtökohdat

2.1 Hallintokulttuurin muutoksesta

2.1.1 Oikeusvaltiosta moderniin julkishallintoon

Julkishallinnon muutokset ovat Suomessa toteutuneet suhteellisen tasaisesti ilman merkittäviä murroksia. Silti hallinnon kehityksessä on tunnistettavissa pitkällä aikavälillä melko selkeitä ja laadullisesti toisistaan erottuvia jaksoja. Julkishallinnon kehitys on viimeisen sadan vuoden aikana pääpiirteissään seurannut muualla Länsi-Euroopassa tapahtunutta kehitystä. Mäenpää erittelee seuraavat neljä muutoksen päävaihetta 1600-luvulta alkaen:

1. virkamieshallinnon perusteiden luominen (noin vuodet 1600–1900)
2. oikeusvaltion kausi (noin vuodet 1900–)
3. hyvinvointivaltion kausi (noin vuodet 1950–)
4. moderni julkishallinto (noin 1990–)²⁴

Nyholm ym. erottavat puolestaan kehitysvaihteita, joille on leimallista pitkäaikaisuus, ja siinä lähestytään julkista hallintoa määrätystä näkökulmasta. Nämä kehitysvaiheet ovat 1) oman kansallisen hallinnon alkeiden rakentamisen kausi (1809–1917), 2) hallinto- ja oikeusvaltion kausi (1918–1955), 3) hyvinvointivaltion kausi (1960–), 4) uuden julkisjohtamisen kausi (1990–) ja 5) new public governance (verkostojen kausi, noin 2005–). 2010-luvun julkisen hallinnon kehityspiirteet viittaavat Nyholmin ym. mukaan siihen, että kyseessä olisi siirtymä uuteen, edelleen kerrostuvaan kehitysvaiheeseen. Kehitysvaiheella he tarkoittavat sitä, että pitkäkestoisena ajanjaksona on esiintynyt uskomusjärjestelmä, jonka perustalta julkista hallintoa on kehitetty.²⁵

Eri vaiheiden alkamisajankohdat ja kesto ovat tarkemmin analysoituina tulkinnanvaraisia, ja vaiheet ovat myös päällekkäisiä. Mäenpään mukaan erityisesti on tärkeää ottaa huomioon, että myös modernin julkishallinnon ytimenä ovat edelleen oikeusvaltion peruslähtökohdat ja että hyvinvointivaltio toimii myös uusissa muodoissa. Toisaalta esimerkiksi oikeusvaltion

²⁴ Mäenpää 2024a, s. 59.

²⁵ Nyholm ym. 2016, s. 35.

hallinnon perusteet muotoutuivat jo virkamieshallinnossa, ja hyvinvointivaltion hallinnon piirteitä alkoi syntyä jo 1900-luvun alkuvuosikymmeninä.²⁶

Hallinto-oikeuden kehittymisen kannalta on Mäenpään mukaan aiheellista korostaa kolmea erityispiirrettä. Erityispiirteitä on mielenkiintoista tarkastella nimenomaan verotusmenettelyiden näkökulmasta.

Hallinnon oikeudelliset ja muodolliset piirteet näyttävät ensinnäkin muuttuvan hitaammin kuin hallintokäytäntö tai hallinnon toiminnalliset ja rakenteelliset pääpiirteet.²⁷ Tämä näkyy selvästi verotusmenettelyissä. Usein menettelyitä on sovellettu ensin käytännössä ja vasta myöhemmin säädöksellä.²⁸ Verotusmenettelyt saattavat myös vakiintua ja jäädä sääntelyn ulkopuolelle. Verohallinnossa on viime vuosina painotettu ennakoivaa ohjausta, jonka yksi muoto on syvennetty asiakasyhteistyö. Toimintatavan katsotaan olevan ns. soft law:ta, eikä toimintatapaa ole katsottu tarpeelliseksi säätää erityislainsäädännöllä.²⁹

Toiseksi hallintoa määrittävän oikeudellisen sääntelyn merkitys on heikentynyt siltä osin kuin hallintotoiminnan painopiste on siirtynyt lainsäädännön toimeenpanosta muun muassa palvelujen tuottamiseen ja jakamiseen. Silti hallinnollisen sääntelyn ja valvonnan merkitys on monilla aloilla lisääntynyt, eikä vähiten EU-lainsäädännön laajentuessa.³⁰

Tämä erityispiirre liittyy erityisesti hyvinvointivaltion kauteen. Verotus on olennainen hyvinvointivaltion rahoituksessa, mutta tämän tutkimuksen kannalta julkishallinnon muutoksessa jännite syntyy nimenomaan oikeusvaltion ja modernin julkishallinnon piirteiden välille.

Kolmanneksi hallinnon muutokset heijastuvat myös hallinto-oikeustieteen yleisissä opeissa ja sisäisessä järjestelmässä. Hallinto-oikeudessa on perinteisesti pidetty lähtökohtana oikeusvaltion periaatteita, joista edelleen välttämättömiä ovat muun muassa hallinnon lainalaisuus, oikeusturvan toimivuus ja virkavastuu. Hallinnon muuttuessa hallinto-oikeuden yleisiä oppeja on Mäenpään mukaan perusteltua kehittää siten, että myös oikeusvaltion ideaa täydentävät ja monipuolistavat hallinnon uudet piirteet, kuten

²⁶ Mäenpää 2024a, s. 59.

²⁷ Mäenpää 2024a, s. 59–60.

²⁸ Valikointi on tästä tyypillinen esimerkki. Myös ennakkollisen ohjauksen menettelyitä (ennakkollinen keskustelu ja syvennetty asiakasyhteistyö) on alettu soveltaa ilman, että menettelyistä olisi säädetty verotusmenettelylaissa, toisin kuin verotarkastuksesta ja ennakkopäätöksestä.

²⁹ Piiskoppel 2017, s. 456.

³⁰ Mäenpää 2024a, s. 60.

palvelukeskeisyys, avoimuus sekä osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuudet, otetaan riittävästi huomioon.³¹

Ajatus, että oikeusvaltion ideaa täydentävät ja monipuolistavat hallinnon uudet piirteet otetaan riittävästi huomioon yleisiä oppeja kehitettäessä, lähtee siis siitä, että oikeusvaltion idea säilyy. Tällöin on perusteltua kysyä, että minkä verran sitä voi horjuttaa tai modernisoida tai mikä on sen kova ydin, jota ei voi horjuttaa.

Mäenpään mainitsemat uudet piirteet ovat lähtökohtaisesti positiivisia. Muutokset voivat olla myös lähtökohtaisesti negatiivisia, kuten laillisuutta ja yhdenvertaisuutta haastavat muutokset. Lähtökohtaisesti positiivisiin muutoksiin voitaneen laskea myös Verohallinnon vuorovaikutteiset ohjaus tavat, kuten edellä mainittu syvennetty asiakasyhteistyö ja ennakollinen keskustelu.³²

Muutosten kerroksellisuus ja päällekkäisyys selittävät samalla useita julkishallinnon ristiriitoja. Esimerkiksi oikeusvaltion periaatteiden kannalta arvioituna muun muassa hallinnon sisäiset ohjausjärjestelmät, hallinnollinen norminanto ja hallintotehtävien privatisointi ovat osoittautuneet Mäenpään mukaan ongelmallisiksi.³³

Verotuksessa tämä näkyy erityisesti hallinnon sisäisissä ohjausjärjestelmissä ja hallinnollisessa norminannossa. Esimerkkinä voidaan mainita Verohallinnon yhtenäistämishjeet. Toisaalta niillä pyritään lisäämään yhden-

³¹ Mäenpää 2024a, s. 60. Vastakkaisena kehityksenä voidaan nähdä eräät valtion viranomaistoiminnan yhtiöittämishankkeet ja niiden perustelut. Lailla Innovaatiorahoituskeskus Business Finlandista ja Business Finland -nimisestä osakeyhtiöstä (1146/2017) on luotu hybridimalli, jossa pyritään hyödyntämään sekä julkisoikeudellisia että yksityisoikeudellisia periaatteita yritystukia hallinnoitaessa. Yritystukien myöntämisessä on mitä suurimmassa määrin kyse julkisen vallan käytöstä. Eduskunnan apulaisoikeusasiamies katsoi ratkaisussaan, että työ- ja elinkeinoministeriön tulee rahoituskeskuksen menettelyä ohjaavana ja valvovana viranomaisena harkita, mihin lainvalmistelun tai muihin toimenpiteisiin asiassa on ryhtyttävä Business Finland Oy:n hoitamien julkisten hallintotehtävien selkeyttämiseksi sen varmistamiseksi, että yhtiön tehtävät perustuvat perustuslain 124 §:n mukaiseen valtuutukseen. Perustuslakivaliokunnalta pyydettiin lausunto käsiteltäessä Innovaatiorahoituskeskus Business Finlandista ja Business Finland -nimisestä osakeyhtiöstä annetun lain muuttamista (503/2023). Perustuslakivaliokunta totesi lausunnossaan, että se ”korostaa nyt arvioitavina olevien tehtäväkokonaisuuksien organisointi- ja sääntelytavan poikkeuksellisuutta. Valiokunnan mielestä edellä sanotun vuoksi on vastaisuudessa syytä pidättäytyä tehtävien organisoinnista nyt käsiteltävällä olevan kaltaisesti.” Ks. Eduskunnan oikeusasiamies 2019a, s. 20; PeVL 93/2022, s. 3.

³² Piiskoppel 2017, s. 454–463 ja Waal 2017, s. 319–327.

³³ Mäenpää 2024a, s. 60.

vertaisuutta mutta toisaalta se johtaa siihen, ettei verotuksen keskeisistä perusteista välttämättä säädetä lailla. Ongelmallista on myös se, jos hallinnollisesti asetetaan veroasioille tutkimis- ja puuttumiskynnyksiä. Myös tulosohjausprosessi liittyy tähän kehityspiirteeseen. Valtion tuottavuusohjelmassa henkilöstöä vähennettiin runsaasti myös Verohallinnossa, ja se vaikutti verotuksen toimittamiseen. Tuottavuustavoite kannusti automatisoimaan verotusta, mutta se toisaalta myös johti uudenlaiseen veroilmoitusten tutkimistapaan.³⁴

Julkishallinnolta edellytetään aikaisempaa enemmän: lainalaisuuden ja oikeusturvan lisäksi hyvää laatua, sujuvuutta, ketteryyttä ja palveluperiaatteen noudattamista. Moderni hallinto rakentuu siten oikeusvaltion ja hyvinvointivaltion perusperiaatteille, mutta se pyrkii toteuttamaan niitä uusin muodoin, aikaisempaa tehokkaammin ja hyvän hallinnon tavoitetta noudattaen.³⁵

Modernin julkishallinnon taustalla korostuu hyvinvointivaltion hallintomallin kritiikki. Sen ylläpito ja kehittäminen on ollut raskasta ja 1990-luvun laman oloissa myös liian kallista.³⁶

Verohallinnosta muodostettiin koko maan kattava veroviranomainen vuonna 2008. Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon välisiä tulossopimuksia on solmittu vuodesta 2009 alkaen. Yli kymmenen vuoden ajanjaksolta on poimittavissa tiettyjä Verohallinnon toimintaa määrittäviä reuna-ehtoja, kuten henkilötövuosien säästötavoite, verotuksen automatisaation lisääminen, valtakunnallisesti yhdenmukaiset verotuskäytännöt, aineellisen ja menettelyllisen lainsäädännön virtaviivaistaminen sekä verovalvonnan edellytykset erityisesti arvonlisäverotuksessa. Vuonna 2016 valmistellussa verotusmenettelyiden ja veronkannon uudistuksessa oli kyse nimenomaan

³⁴ Valikointisäännökseen liittyvä hallituksen esitys (HE 91/2005 vp) annettiin kesällä 2005, joten sen valmistelu ajoittuu yhteen vuonna 2003 käynnistetyn valtion tuottavuusohjelman kanssa. Ks. valtion tuottavuusohjelman toteuttamisesta Herranen 2015, s. 27–42) ja hallituksen esitys eduskunnalle valtion vuoden 2003 talousarvioksi (HE 132/2002 vp), jossa todetaan, että ”Valtiovarainministeriössä käynnistetään valtionhallinnon kilpailukyvyyn ja tuottavuuden parantamiseksi hanke, jolla parannetaan valtionhallinnon kykyä suoriutua tehtävistään ottaen huomioon kiristynvä rahoitus ja työvoiman saatavuus sekä tarjoutuvat uudistamismahdollisuudet. Keskeistä on kannustaa valtionhallinnon organisaatioita arvioimaan ja uudistamaan rakenteitaan, toimintatapojaan, palvelujaan ja resurssejaan suhteessa uuden teknologian sekä kehittyvien hallinto-, ohjaus- ja palvelutuotantomallien haasteisiin ja mahdollisuuksiin.”

³⁵ Mäenpää 2024a, s. 60–61.

³⁶ Mäenpää 2024a, s. 61; Herranen 2015, s. 27–42; Yliaska 2010, s. 361–373; Meklin & Näsi 1994, s. 231–243.

menettelyllisen lainsäädännön virtaviivaistamisesta.³⁷ Esimerkiksi vuoden 2009 tulossopimuksen mukaan ydintoiminnoissa henkilötyövuosisäästö saavutetaan alentamalla valvontatasoa, nostamalla tiedonkäsittelyn automaatioastetta ja varmistamalla, että verovirastot noudattavat henkilöverotuksen ja yritysverotuksen valtakunnallisia valikointi- ja työmenetelmäohjeita. Säästötavoitteesta huolimatta verotarkastukselle asetettiin tuolloin vuotuinen henkilötyövuositavoite sekä yritysten tarkastuksille kattavuustavoite. Verotarkastukselle asetetusta henkilötyövuositavoitteesta luovuttiin vuonna 2011 ja yritysten tarkastusten kattavuustavoitteesta vuonna 2017.

Hallinnon lainalaisuuteen ja oikeusturvaan liittyviä ongelmia voimistavat Mäenpään mukaan päätöksenteon tosiasiallisen painopisteen siirtyminen hallintoon ja hallinnollinen itseohjautuvuus.³⁸

Ratkaisuna havaittuihin ongelmiin alettiin viime vuosisadan lopulla korostaa hyvinvointivaltion hallintoideologialle lähes päinvastaisia tavoitteita. Hallinnollista byrokratiaa haluttiin keventää ja organisoida uudelleen purkamalla raskaita ohjausjärjestelmiä. Julkisen ja yksityisen välistä rajanvetoa pyrittiin arvioimaan uudelleen. Samalla tavoitteiksi asetettiin muun muassa hallinnollisen sääntelyn tiukkuuden ja yksityiskohtaisuuden väljentäminen, hallinnon suorituskyvyn, joustavuuden, palveluhenkisyyden ja vastavuoroisuuden lisääminen, yrityshallinnon toimintamallien noudattaminen sekä yksilöiden omatoimisuuden ja välittömien vaikutusmahdollisuuksien tukeminen. Toisaalta oikeudellisen sääntelyn ja sen toimeenpanon merkitys on selvästi lisääntynyt EU-lainsäädännön laajentuessa. Julkisen vallan käytön merkitys on uudelleen vahvistunut, sillä viranomaisilta edellytetään myös tehokkuutta ja tuloksellisuutta sääntelyn toteuttamisessa. Samalla oikeusturvan, tasapuolisen menettelyn ja hyvän hallinnon takeiden merkitys korostuu. Julkishallintoon kohdistuva perus- ja ihmisoikeuksien turvaamisvelvoite vaikuttaa samansuuntaisesti.³⁹

Ilmaisia moderni hallinto voidaan Mäenpään mukaan käyttää väljänä ja kokoavana nimityksenä uusille, osittain keskenään ristiriitaisille piirteille ja hallinnon muutoksen suunnalle. Niiden erottaminen hyvinvointivaltion hallinnon tyypillisistä piirteistä ei välttämättä aina ole helppoa tai edes välttämätöntä. Lisäksi moderni hallinto rakentuu edelleen oikeusvaltion peruslähtökohdille.⁴⁰

Heuru käsittelee muutosta pikemminkin oikeusvaltion sisällä tapahtuneena ideologisena muutoksena. Heurun mukaan länsimaisten valtioiden

³⁷ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 30; ks. myös esim. HE 62/2007 vp, s. 212 ja HE 116/2008 vp, s. 222–223.

³⁸ Mäenpää 2024a, s. 71.

³⁹ Mäenpää 2024a, s. 71–72; ks. myös Söderlund 2009, s. 243.

⁴⁰ Mäenpää 2024a, s. 72.

kansainvälisoikeudellinen sitoutuminen ihmisoikeusideologiaan merkitsi 1990-luvulta alkaen muutosta oikeusvaltion luonteeseen. Heurun mukaan nykyaikaiseen oikeusvaltioon liittyy myös ihmisoikeusideologialle jossain määrin vastakkainen piirre, joka aiheutuu neoliberalismin esiinnoususta.⁴¹ Heuru ei siten jäsennä julkishallinnon muutosta kerrostumina vaan kamp-pailuna.

Heurun mukaan neoliberalistiseen asennoitumiseen liittyi liiketaloustieteellisistä lähtökohdista käsin kehitetty New Public Management -nimen saanut ajattelutapa, jota hän kutsuu managerismiksi. Siitä tuli Heurun mukaan vaikuttava viitekehys kaikkien länsimaiden julkisen hallinnon uudistamiselle. Heurun mukaan managerismin sovellutukset ovat olleet moninaiset, mutta yhtenä yhteisenä ehdottomuutena on ollut hallinnon tehostamiseen pyrkiminen. Heuru jäsentää oikeusvaltion erityisesti ihmisoikeuksien näkökulmasta ja neoliberalistinen tehokkuusajattelu on sitä horjuttava voima.⁴²

Herrasen mukaan uusi julkisjohtaminen (NPM) on julkishallintojen viime vuosikymmenten uudistusaaltoa kuvaava yleiskäsite. Se kokoaa yhteen niitä yleisiä piirteitä, jotka yhdistävät eri puolilla maailmaa tapahtuvia reformeja.⁴³ Yliaska on puolestaan seikkaperäisesti kuvannut hallinnon murroksen vuodesta 1983 vuoteen 1993 ja kytkenyt sen NPM:ään.⁴⁴

Vuodesta 1995 lähtien tulosohejaus eri muodoissaan on ollut valtionhallinnossa keskeinen ohjausjärjestelmä. Tulosohejausta on kehitetty ja arvioitu useaan otteeseen sen 30-vuotisen historian aikana⁴⁵. Tulosohejausta käsitellään tarkemmin tehokkuusperiaatteen yhteydessä luvussa 3.5.2.

2.1.2 Juridisesta hallintokulttuurista hyvään hallintoon

Husan & Pohjolaisen mukaan suomalaisen julkishallinnon luonne on pitkällä aikavälillä ollut paljolti juridista hallintokulttuuria, joka on näkynyt muun muassa julkisen hallinnon toiminnan tuomioistuinmaisina menettelyinä. Heidän näkemyksensä mukaan viime vuosikymmenten kehitys on rikkonut tämän perinteen ja murentanut sitä hallinnon omien toimintamallien ja -tapojen hyväksi. Husan & Pohjolaisen mukaan oikeudellinen ohjaus on toisaalta muuttanut luonnettaan korostamalla enemmän hyvää hallintoa

⁴¹ Heuru 2003, s. 49.

⁴² Heuru 2003, s. 55; vrt. Herranen 2015, s. 28–30.

⁴³ Herranen 2015, s. 28; ks. reformeista myös Yliaska 2010, s. 361–374.

⁴⁴ Yliaska 2010, s. 361–374.

⁴⁵ Valtiovarainministeriö 2005; valtiovarainministeriö 2010; valtiovarainministeriö 2012; valtiovarainministeriö 2015; Salminen ym. 2021.

kuin legalistista säännösten pikkutarkkaa noudattamista. Uudentyyppinen sääntely kohdistaa julkishallintoon paljon laadullisia vaatimuksia ja ehtoja, mutta sitä ei voida enää pitää ”juridisena byrokratiana”. Hallintolaki on heidän mukaansa luonteva osa tätä kehityskulkua, kuten myös monet muut julkisoikeuden alan lainsäädännön muutokset 2000-luvulla.⁴⁶

Heuru liittää 1980–1990-luvuilla tehtyihin uudistuksiin hallintolegalistiseen hallintoon kohdistuneen kritiikin ja manageristisen hallinnon esiin-nousun. Heurun mukaan ristiriita hallintolegalismin ja manageristisen hallinnon välillä yritettiin ratkaista managerismin hyväksi, mutta siinä ei kuitenkaan voitu täysin onnistua jo pelkästään oikeussuojavaatimusten vuoksi. Esille nousi Heurun mukaan myös hyvän hallinnon periaate, josta johtui aivan uusia vaatimuksia.⁴⁷ Heuru tarkastelee muutoksia nimenmaan kritiikin kautta ja periaatteiden kamppailuna. Hyvän hallinnon periaate nähdään ikään kuin manageristisen hallinnon vastavoimana.

Vuoden 2000 perustuslaki ja vuonna 1995 voimaan tullut perusoikeusuudistus merkitsivät Husan & Pohjolaisen mukaan mielenkiintoista kehityspiirrettä; hallinnon joustavuuden, palvelevuuden, tehokkuuden ja aineellisen oikeudenmukaisuuden tavoitteita pyritään edistämään oikeudellisin keinoin, mutta keinot ovat toisenlaisia kuin aiemman legalistisen sääntelytradition aikana.⁴⁸

Husan & Pohjolaisen esittämä näkemys on tämän tutkimuksen tutkimus-asetelman kannalta erityisen mielenkiintoinen, sillä edellä mainittuja hallinnon piirteitä ei nähdä kilpailevina tai vastakkaisina periaatteina tai arvoina vaan yhtenä kokonaisuutena. Samaa ajatuskulkua edustaa myös Husan & Pohjolaisen toteamus julkisesta vallasta ja hallintolain merkityksestä: ”Suomalaista julkista valtaa ja sen käyttöä silmällä pitäen tärkeä oikeusvaltiollisia arvoja vahvistava yleislaki on vuonna 2004 voimaan tullut hallintolaki. Se edelleen vahvisti oikeusvaltiollista kehityssuuntaa, jossa tehokkuus ja palvelevuus kytketään oikeusvaltiollisuuteen.”⁴⁹

Hyvän hallinnon käsitettä käytettiin ensimmäisen kerran vuonna 1993 perusoikeusuudistusta koskeneessa hallituksen esityksessä, jossa hyvän hallinnon käsitteelle haluttiin antaa kiinteää sisältöä pyrkimättä kuitenkaan tyhjentävään esitykseen.⁵⁰

Laaja perusoikeusuudistus toteutettiin vuonna 1995, jolloin hallitusmuodon II luvun perusoikeusluetteloon otettiin myös säännökset oikeudesta hyvään hallintoon. Uutta perustuslakia säädettäessä uudistetut perusoikeudet

⁴⁶ Husa & Pohjolainen 2014, s. 69.

⁴⁷ Heuru 2003, s. 62.

⁴⁸ Husa & Pohjolainen 2014, s. 69.

⁴⁹ Husa & Pohjolainen 2014, s. 67.

⁵⁰ Söderlund 2009, s. 243; Heuru 2003, s. 144.

sisällytettiin asiallisesti sellaisinaan PL 2 lukuun, jossa on lainsäätäjään kohdistuva toimeksianto hyvän hallinnon takeiden turvaamiseksi lailla.⁵¹

Ilmaus ”hyvän hallinnon takeet” kattaa yhtäältä vaatimuksen asianmukaisesta ja viivytyksettömästä viranomaistoiminnasta, toisaalta yksilön ennakollista oikeusturvaa ilmentävät menettelylliset vaatimukset. Asianmukainen käsittely sisältää virkatoiminnan puolueettomuuden ja hallintolaissa säädetyn palveluperiaatteen.⁵²

Mäenpään mukaan näkökulma hyvään hallintoon vaihtelee: ekonomistin, management-konsultin ja juristin silmin katsottuna hyvään hallintoon kuuluu hyvin erilaisia elementtejä.⁵³

Tarkasteltaessa tehokkuusargumentointia eri aikoina voidaan todeta, että taloudellinen konteksti on merkittävä. 1990-luvun lopussa ja 2000-luvulla aina vuoteen 2008 saakka hallinnon kehittämisessä painottuu managerinäkökulma. Vuoden 2009 syvän taantuman ja sitä seuranneiden useiden vuosien taantumavaiheen aikana hyvästä hallinnosta argumentoitaessa kuuluu pikemminkin ekonomistin ääni.

Hyvä hallinto voidaan nähdä myös legitimitetin turvaajana. Luottamuksen vahvistamiseksi hallintoa pyritään parantamaan lisäämällä muun muassa sen avoimuutta, tehokkuutta, joustavuutta ja lähestyttävyyttä sekä tehostamalla mahdollisuuksia vaikuttaa viranomaisten toimintaan.⁵⁴

Mäenpään mukaan perusoikeussääntelyn kohteena sekä EU:ssa että Suomessa oleva ”hyvä hallinto” on merkityssisällöltään väljä käsite. Sillä voidaan tarkoittaa jossain määrin toisistaan poikkeavia seikkoja riippuen näkökulmasta ja painotuksista. Se mikä on hyvää hallintoa tehokkuuden ja taloudellisuuden kannalta ei välttämättä ole sitä yksilön oikeuksien ja toiminnan laadun kannalta.⁵⁵

Mäenpään näkemys poikkeaa siten Husan & Pohjolaisen tulkinnasta. Hyvä hallinto ei tässä tapauksessa ole siis ratkaisu, vaan se pitää sisällään eri näkökulmia. Hyvä hallinto esitetään vastakkainasetteluna tai yrityksenä sovittaa vastakkaisia intressejä.

Koska hallinnon sisäiset toiminnot ja järjestelyt vaikuttavat hallinnon ulkopuolisiin suhteisiin, on Mäenpään mukaan ilmeistä, että nämä näkökulmat täydentävät toisiaan, vaikka niihin myös sisältyy selvästi ristiriitaisia elementtejä. Esimerkiksi management-näkökulmasta arvioiden hyvin johdettu ja kustannustehokas hallinto pystyy luomaan perusteita myös hyvälle hallintotavalle (governance). Tämä puolestaan mahdollistaa osaltaan

⁵¹ Söderlund 2009, s. 243.

⁵² Söderlund 2009, s. 243–244.

⁵³ Mäenpää 2024b, s. 72.

⁵⁴ Mäenpää 2016, s. 67.

⁵⁵ Mäenpää 2024b, s. 72.

hyvän hallinnon (good administration) kriteerien toteuttamisen. Sen sijaan manageriaalisesti kaikkein tehokkain ja kustannuksiltaan halvin todennäköisesti murentaa hyvän hallintotavan edellytyksiä, ja se voi Mäenpään mukaan jopa estää hyvän hallinnon kriteerien toteutumisen.⁵⁶

Tältä kannalta voidaan Mäenpään mukaan pitää merkittävänä linjauksena Julkisen hallinnon strategiaa (2020), jossa määritellään hallinnon toiminnalle kuusi päämäärää. Ne pohjautuvat pohjoismaisiin arvoihin ja oikeusvaltioperiaatteeseen. Strategian mukaan avoin hallinto toimii yhdessä, luottamusta rakennetaan aktiivisesti, moninaisuus vahvistaa yhdenvertaisuutta, tieto suuntaa toimintaa, ylisukupolvinen vastuunkanto huomioi planetaariset rajat ja kyky kuvitella ohjaa muutosta.⁵⁷

Hyvän hallinnon osatekijöihin voidaan lukea myös sellaiset ratkaisukäytännön myötä vakiintuvat käsitteet, kuten hyvä verotarkastustapa, hyvä verovalmistelutapa, hyvä tiedonhallintatapa ja monet muut vastaavat käsitteet.⁵⁸

2.1.3 Yksilöllisyyttä korostava hallinto vs. massahallinto

Suomessa hyvän hallinnon keskeiset laatu- ja vähimmäiskriteerit ovat normatiivisesti – joskin suhteellisen yleispiirteisesti – määritelty perustuslain tasolla. Mäenpään mukaan perusoikeudeksi määritelty hyvä hallinto sisältää useita omintakeisia piirteitä, jotka erottavat sen management- ja governance-pohjaisista hyvän hallinnon määritelmistä. Näistä erityispiirteistä ehkä keskeisimpinä voidaan Mäenpään mukaan pitää hyvän hallinnon yksilöllisyyttä ja velvoittavuutta. Jokaisella on ainakin omassa asiassaan mahdollisuus oikeudellisesti tehokkaalla tavalla vedota hyvään hallintoon ja

⁵⁶ Mäenpää 2024b, s. 73.

⁵⁷ Mäenpää 2024b, s. 73; vrt. Mäenpää 2016, s. 69 ”Tältä kannalta voidaan pitää merkittävänä linjauksena valtiovarainministeriön määrittelemää ”hallintopolitiikan visiota 2012”, jossa hyvän hallinnon takeiden sijasta tavoitteena on strateginen ketteryys ja vahva johtaminen. Vision tavoitteena on, että ”Suomessa on kansainvälisesti tuloksellisin julkinen hallinto. Hallinnon rakenteet, ohjausmallit, toimintatavat ja tiedonhallinta uudistetaan tukemaan laadukkaiden julkisten palvelujen taloudellista ja tehokasta järjestämistä, tuottamista ja saatavuutta sekä kunnallisen itsehallinnon toimintaedellytyksiä. Ammattimaisella johtamisella ja päteväällä henkilöstöllä varmistetaan valtionhallinnon tuloksellisuus ja jatkuva uudistuminen.”; Myös Verohallinnon suunnitteluasiakirjoja uudistettiin sekä rakenteellisesti että sisällöllisesti vuonna 2012 eli sen taustalla on laajempi hallinnollinen muutos.

⁵⁸ Myrsky 2010b, s. 799–800; ks. myös Verohallinto 2018.

myös edellyttää sen keskeisten piirteiden toteuttamista käytännön hallinto-toiminnassa. Tarkemmin näitä hyvän hallinnon perusteita on määritelty hallintolaissa ja useissa muissa laeissa.⁵⁹

Hallintolain (434/2003, HL) 1 §:n mukaan lain tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa. Sekä hyvän hallinnon että oikeusturvan edistämisen tavoitteet perustuvat muodollisesti perusoikeussääntelyyn, lähinnä PL 21 §:ään. Lisäksi hallintolain tarkoituksena on edistää hallinnon palvelujen laatua ja tuloksellisuutta.⁶⁰

Tarkasteltaessa hyvää hallintoa oikeusturvan toteuttajana siinä korostuu yksilöllisyys. Mäenpään mukaan perinteisesti on tärkeimpänä pidetty menettelysääntelyn tehtävää oikeusturvan toteuttajana. Menettelysäännösten ja muotosidonnaisuuden keskeinen tehtävä on yksilön oikeusturvan edellytysten takaaminen sekä viranomaistoiminnan lainmukaisuuden ja ennakoitavuuden varmistaminen. Ennalta määriteltyjen sääntöjen noudattaminen hallintoasian käsittelyssä vahvistaa myös toiminnan objektiivisuutta ja puolueettomuutta.⁶¹

Modernissa hallinnossa ei kuitenkaan enää katsota riittäväksi sitä, että hallinto toimii muodollisesti oikein ja että tämä voidaan varmistaa jälkikäteen oikeusturvakeinoin. Asianmukaisen menettelyn ja hyvän hallinnon takaaminen ovat oikeusturvan toteuttamista uudempia, menettelysääntelyn laadullisia ja aktiivisia tavoitteita. Niiden taustana ovat erityisesti hallintoon kohdistuvien odotusten ja vaatimusten lisääntyminen. Painopiste on Mäenpään mukaan siirtynyt laadullisesti hyvän palvelun sekä asianmukaisen käsittelyn takaamiseen jo etukäteen. Keskeinen tavoite on turvata hallinnon asiakkaan itsenäiset, joustavat ja tehokkaat mahdollisuudet selviytyä asiansa hoitamisessa. Samalla asiakkaiden erilaiset tarpeet ja käsiteltävien asioiden erot otetaan huomioon.⁶²

Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon välisessä vuotta 2012 koskevassa tulossopimuksessa todetaan, että verojen kertymistä turvataan myös ohjaamalla asiakkaita toimimaan oikein ja antamalla verotukseen liittyvää neuvontaa kullekin asiakasryhmälle oikein kohdistetulla tavalla. Ennakoiva ohjaus täydentää siten verovalvontaa verotulojen kertymisen turvaamisessa oikein kohdistettuna. Vuoden 2012 tulossopimuksessa todetaan myös, että asiakkaan aloitteesta tapahtuvaa asiointia vähennetään kattavan ja laadukkaan ennakko-ohjauksen avulla. Edelleen todetaan, että asiakkaille tarjo-

⁵⁹ Mäenpää 2024b, s. 74.

⁶⁰ Mäenpää 2016, s. 71.

⁶¹ Mäenpää 2024b, s. 75.

⁶² Mäenpää 2024b, s. 75.

taan kohdennettuja ja helppokäyttöisiä palveluja, jotka tekevät veroasioinnista vaivatonta ja vähentävät asiakkaille aiheutuvia kustannuksia.⁶³ Asiakasnäkökulma on siten sellainen, että korostetaan omatoimisuutta ja sen tukemista. Myöhemmin käyttöön otetut ohjaustavat, kuten syvennetty asiakasyhteistyö ja ennakolliset keskustelut ovat puolestaan leimallisesti asiakasaloitteisia ja -kohtaisia palveluita.

Hyvään hallintoon liittyvät myös erilaiset palveluperiaatteen ilmentymät, kuten viranomaisen neuvontavelvollisuus, asian siirtäminen oikealle viranomaiselle ja ripeän käsittelyn vaatimus. Hyvän hallinnon ja oikeusturvan takaaminen eivät Mäenpään mukaan kuitenkaan ole toisilleen vastakkaisia tavoitteita. Ne limittyvät luontevasti toisiinsa: menettelyllinen oikeusturva tukee osaltaan myös hyvän hallinnon toteutumista ja laadullisesti hyvä hallinto vähentää tarvetta turvautua oikeusturvakeinoihin.⁶⁴

Asian selvittäminen ja sisällöllisesti oikean ratkaisun tekeminen ovat Mäenpään mukaan hallintomenettelyn asianmukaisuuden kannalta vähintään yhtä tärkeitä tavoitteita kuin menettelysäännösten noudattaminen tai hyvä palvelu. Menettelyn sääntelyn yhtenä tehtävänä on turvata asioiden riittävä selvittäminen ja asiallisesti oikeasisältöinen päätöksenteko, jotta yksityinen voi toteuttaa oikeutensa ja häneen kohdistettavat velvoitteet ovat lainmukaisia. Tässä mielessä esimerkiksi asianosaisen kuuleminen ja asianosaisen tiedonsaantioikeus liittyvät sekä asian selvittämiseen että oikeusturvan takaamiseen menettelyssä.⁶⁵ Asianmukaisesti selvitettyä ja sisällöllisesti oikeaa ratkaisua voidaan pitää hyvän hallinnon elementtinä.

Hyvän hallinnon yksilöllisyyttä korostavan piirteen vastakohtana voidaan pitää massahallintoa. Massahallinnossa korostuu kollektiivinen näkökulma. Massahallintoa verotuksessa kuvataan muun muassa ilmaisuilla rutii- niluonteisuus, vakiosisältöisyys ja koneverotus.⁶⁶ Puronen kuvaa muutosta menettelyjen polarisoitumisena. Verotuksessa se näkyy Purosen mukaan toiminnan jakaantumisena toisaalta massamenettelyyn ja toisaalta asiantuntijamenettelyyn, jolle on tunnusomaista asioiden yksilöllinen käsittely.⁶⁷

⁶³ Ks. Verohallinnon tulosohtausasiakirjat viraston verkkosivuilta: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/toiminta/vas- tuullisuus/verohallinnon_tulosohtausasiakirja/.

⁶⁴ Mäenpää 2024b, s. 75.

⁶⁵ Mäenpää 2024b, s. 75.

⁶⁶ Ks. esim. Äimä 2011, s. 197; Saarenpää 2016, s. 171 ja 270.

⁶⁷ Puronen 2010, s. 8.

2.1.4 Digitaalinen hallinto

Digitaalisesta hallinnosta virisi tieteellistä keskustelua samaan aikaan, kun automaattista päätöksentekoa koskevaa lainsäädäntöhanketta käynnistettiin. Digitalisaatio tuo julkisen hallinnon käyttöön uusia toimintamahdollisuuksia yhteiskunnallisten ongelmien ratkaisemisessa ja yhteiskuntaan vaikuttamisessa. Digitalisaatio ja alustat tuovat Pöystin mukaan hallinnon nimenomaiseksikin tehtäväksi yhteiskunnallisen tietojohdamisen.⁶⁸

Pöystin mukaan digitaalisen hallinnon ja sen hallinto-oikeuden kannalta voidaan karkeasti erottaa 1) oikeudellinen eli oikeusvaltion ja perus- ja ihmisoikeuksien toteuttamiseen ja oikeusvarmuuteen liittyvä oikeudellinen diskurssi, 2) taloudelliseen ja hallinnon tehokkuuteen liittyvä tehokkuusdiskurssi, 3) oikeudenmukaisuutta sekä hallinnon ja sen johtamisen sekä tietojenkäsittelyn ja digitaalisen teknologian kehittämisen etiikkaa kehittävä eettis-moraalinen diskurssi sekä 4) hallintopoliittisten kehittämisdiskurssien ryhmä. Kehittämisdiskurssit voidaan Pöystin mukaan jakaa yhtäältä yleiseen hallinnon kehittämisen diskurssiin, jossa huomion kohteena ovat julkisten palveluiden saatavuus, saavutettavuus ja laatu tai hyvä hallinto eri osineen, kuten osallisuus ja avoimuus, sekä toisaalta digitalisaation teknologiseen edistämiseen ja hyödyntämiseen liittyvään digitalisaatiodiskurssiin.⁶⁹

Pöysti asemoi alustoille rakentuvan digitaalisen hallinnon jatkumoksi Mäenpään kuvaamalle modernin hallinnon ja hallinto-oikeuden mallille. Toisaalta Pöystin mukaan digitaalisessa hallinnossa tapahtuu samanaikaisesti paluuta aikaisemman oikeusvaltiollisen hallinto-oikeuden suuntaan. Oikeusvaltiollisen vallan rajoittamisen ja väärinkäytön estämisen kannalta olennaisiksi asioiksi nousevat tällöin tiedon kerääminen ja jalostaminen, informaatioprosessien ja hallinnon alustojen ja tietoteknisen infrastruktuurin suunnittelu ja kontrolli. Pöystin mukaan digitaalisen hallinnon hallinto-oikeus on näin yksilön oikeuksien ja niiden toteuttamisen tietojärjestelmissä suunnittelun juridiikkaa.⁷⁰ Oikeusvaltiollisen hallinto-oikeuden näkökulmasta kyse olisi siis tavallaan paluusta harkintavallan rajoittamisperiaatteiden korostamiseen, se toteutettaisiin vain tietojärjestelmien avulla.

Paasonen & Widlund käyttävät valvontavaltion käsitettä kuvaamaan hallintomuotoa, jossa valvonnan avulla tapahtuva tiedon kerääminen ja hyödyntäminen ovat keskeisiä hallinnon välineitä. Valvontavaltio on sekä hallinnon ilmiö että teknologian ja digitalisaation ilmiö.⁷¹

⁶⁸ Pöysti 2018, s. 872.

⁶⁹ Pöysti 2018, s. 877.

⁷⁰ Pöysti 2018, s. 882–883.

⁷¹ Paasonen & Widlund 2023, s. 208–210.

Pöysti korostaa ennakoivan valvonnan merkitystä. Hallinto-oikeudellisen suunnittelun sekä digitaaliseen arkkitehtuuriin ja järjestelmiin liittyvän suunnittelun keskeiseksi tavoitteeksi voidaan Pöystin mukaan asettaa juuri ihmisarvon loukkaamattomuuden ja oikeusvaltion perusvaatimusten oikeasuhteisuus, ymmärrettävyys ja kontrolli sekä oikeuksien tasapainottamisen toteuttaminen digitaalisen hallinnon arkkitehtuurissa ja ohjelmistoissa. Pöystin mukaan oikeusvaltiollisessa valvonnassa tärkeää on mahdollisimman ennakoivasti varmistua tästä ja siitä, että prosessien tosiasialliset toiminnot ja vaikutukset kokonaisuutena turvaavat oikeudet ja hyvän hallinnon.⁷²

Pöysti kiteyttää pohdintansa hallinto-oikeudelliseen näkökulmaan, jonka hän nimeää oikeusvaltiollisen humanismin periaatteeksi. Kyse on ihmisen paikan, integriteetin ja osallistumismahdollisuuksien turvaamisesta suhteessa myös älykkäisiin järjestelmiin. Oikeusvaltiollinen humanismi voidaan Pöystin mukaan ymmärtää kokoavaksi ajattelutavaksi, jonka kautta digitalisaatioon ja varsinkin automaattiseen päätöksentekoon ja tekoälyyn liittyviä kysymyksiä voidaan hallinto-oikeudessa lähestyä.⁷³

Koiviston & Koulun mukaan digitalisaatiota voidaan pitää eräänlaisena oikeudellisena irritanttina, joka haastaa myös hallinto-oikeuden yleisiä oppeja. He viittaavat Pöystiin, joka on todennut, että digitalisaatio nostaa toimivallan rinnalle hallinnan välineeksi datan ja tiedon. Tätä seikkaa eivät Koiviston & Koulun mukaan hallinto-oikeuden yleiset opit yksiselitteisesti tunnista. Sen sijaan ne lähtevät olettamasta, että päätöksen tekee ja menettelyä ohjaa virkamies, ihminen.⁷⁴

Päätöksenteon digitalisaatiota voidaan pitää yläkäsitteenä, jonka alle luettaan tyypillisesti sääntöpohjainen ja tekoälypohjainen tai algoritmien automaatio. Ensiksi mainitussa ihmiset ohjelmoivat päätöksenteon parametrit, jotka kone toteuttaa. Jälkimmäisellä tyypillisesti viitataan datavetoiseen, autonomisempaan automaatioon, joka perustuu esimerkiksi todennäköisyyksiä ja samankaltaisuutta arvioiville koneoppimismenetelmille. Erottelu sääntöpohjaiseen ja tekoälyvetoiseen päätösaunomaatioon on Koiviston & Koulun mukaan omaksuttu myös oikeusministeriön lainsäädäntöhankkeessa julkaistussa esiselvityksessä ja arviomuistiossa.⁷⁵

Raskullan mukaan tekoälyn keskeiset ominaisuudet ovat autonomisuus ja adaptiivisuus – ja nimenomaan nämä kaksi yhdessä. Monet tietojärjestelmät toimivat autonomisesti eli itsenäisesti, mutta varsinainen tekoäly oppii

⁷² Pöysti 2018, s. 899.

⁷³ Pöysti 2018, s. 896–897.

⁷⁴ Koivisto & Koulun 2020, s. 799.

⁷⁵ Koivisto & Koulun 2020, s. 800–801.

itsenäisesti uusia toimintatapoja. Koneoppiminen (machine learning) tapahtuu eri autonomisuuden asteilla, joista niin sanottu syväoppiminen (deep learning) tapahtuu pitkälti ilman ihmisen ohjausta ja valvontaa. Oppiminen mahdollistaa Raskullan mukaan tekoälyn toisen keskeisen ominaisuuden, adaptiivisuuden eli sen kyvyn sopeutua ympäristöönsä ja muokata toimintaansa paremmin siihen sopivaksi.⁷⁶

Koiviston & Koulun mukaan sekä sääntöpohjainen että oppiviin menetelmiin perustuva päätösaunomaatio voi olla hallinto-oikeudellisesti ongelmalista. Ensiksikin kaikki oikeudellinen sääntely, joka koskee hallinnollista päätöksentekoa, ei taivu helposti binääriologiikan muotoon, kuten sääntöpohjaisessa päätöksenteossa on tarpeen. Toiseksi koneoppivan tekoälyn, joka päättlee todennäköisyyksiä laajoista tietomassoista, päätelmät eivät ole päämäärään suuntautuvia, kuten toimeenpanovallan käyttö usein edellyttää, vaan ne uusintavat menneisyyden käyttösmalleja.⁷⁷

Koiviston & Koulun mukaan periaatteellisesta merkityksestään huolimatta erottelu sääntöpohjaiseen ja datavetoiseen tai oppivaan automaatioon kuitenkin yleensä liudentuu käytännössä. Monet algoritmiset järjestelmät koostuvat useiden menetelmien yhdistelmästä, joista osa saattaa noudattaa sääntöpohjaista ja osa datavetoista logiikkaa.⁷⁸

Oikeudellisesti algoritmisen päätöksenteon ytimessä ovat kysymykset henkilötietojen käsittelystä, tietosuojasta ja -turvasta sekä julkishallinnon tietovarantojen hallinnasta.⁷⁹

2.1.5 Yhteenveto hallintokulttuurin muutoksesta tutkimusongelman näkökulmasta

Tämän tutkimuksen kannalta merkityksellisiä ovat oikeusvaltion ja modernin julkishallinnon piirteet ja niiden kietoutuminen toisiinsa. Hyvän hallinnon korostaminen oli keskeinen yhdistävä tekijä. Viime vuosikymmenten hallintokulttuurin muutokset ovat kytkettävissä pikemminkin moderniin julkishallintoon, mutta digitaalinen hallinto ja automatisoitu päätöksenteko ovat nostaneet uudella tavalla esiin myös oikeusvaltion ytimeen liittyviä piirteitä. Digitalisoituvassa julkisessa hallinnossa oikeusvaltiollisuutta on peräänkuulutettu uudella tavalla, kun harkintavalta ikään kuin piiloutuu au-

⁷⁶ Raskulla 2023, s. 176.

⁷⁷ Koivisto & Koulun 2020, s. 801.

⁷⁸ Koivisto & Koulun 2020, s. 801.

⁷⁹ Koivisto & Koulun 2020, s. 801.

tomatisoidun päätöksenteon perustana oleviin käsittelysääntöihin. Jälkikä-
teisten oikeusturvakeinojen sijasta korostetaan ennakkollista päätöksenteon
lakisääteisyysvalvontaa ja yhdenvertaisuuden varmistamista.

Valikointi on seurausta automatisoidusta verotuksesta ja siltä odotetuilta
tehokkuushyödyiltä. Valikointi on ollut vakiintunut verotusmenettely liki
kaksikymmentä vuotta, mutta automatisoitua päätöksentekoa koskevan
lainsäädännön myötä se näyttäytyy aiempaa moninaisemmin.

2.2 Oikeussäännöt ja oikeusperiaatteet

Oikeudelliset normit voidaan jakaa oikeussääntöihin ja oikeusperiaatteisiin.
Oikeussääntö joko soveltuu kyseessä olevaan tapaukseen, tai se ei siihen
sovellu. Oikeusperiaatteet puolestaan eivät ole välttämättä muodollisesti
pätevällä tavalla voimassa, vaan niiden merkitys perustuu niiden yhteiskun-
nassa nauttimaan institutionaaliseen tukeen tai sisällölliseen hyväksytty-
vyyteen. Oikeusperiaatteet ovat arvo- ja/ tai tavoitesidonnaisia ja ne sovel-
tuvat tiettyyn tapaukseen vain enemmän tai vähemmän. Oikeusperiaattei-
den keskinäisiä suhteita ei ole mahdollista ennalta tai edes jälkikäteen sys-
teemisesti vakioda. Oikeusperiaatteen ratkaisuarvon määrittämiseksi sen
ilmentäviä yhteiskunnallisia arvo- ja/ tai tavoitenäkökohtia tulee punnita kä-
sillä olevan oikeustapauksen ratkaisukontekstissa ja sanotut näkökohdat tu-
lee tasapainottaa muiden asiaan vaikuttavien oikeusperiaatteiden vastaa-
vien yhteiskunnallisten tausta-arvojen ja tavoitteiden kanssa.⁸⁰

Institutionaalista tukea periaatteille on lainsäädännössä, oikeuskäytän-
nössä, lain esitöissä ja sosiaalisissa käytännöissä. Institutionaalinen tuki ei
kuitenkaan ratkaise yksiselitteisesti formaalien kriteerien mukaan periaat-
teiden kuulumista oikeusjärjestykseen.⁸¹

Jako sääntöjen ja oikeusperiaatteiden välillä ei ole kuitenkaan selvä: on
sääntöjen kaltaisia periaatteita ja periaatteiden kaltaisia sääntöjä. Aarnio on
pyrkinyt joko/ tai -kategorisoinnin sijasta sijoittamaan eri normityypit ”liu-
kuvalle asteikolle”: a) säännöt, b) säännön kaltaiset periaatteet, c) periaat-
teen kaltaiset säännöt ja d) periaatteet.⁸²

Koiviston mukaan hyvän hallinnon yhteydessä puhutaan säännöllisesti
sekä oikeussäännöistä että oikeusperiaatteista – riippuen kontekstista ja dis-

⁸⁰ Siltala 2003, s. 378.

⁸¹ Tolonen 2006, s. 127.

⁸² Aarnio 2006, s. 304.

kurssin spesifisyyden tasosta. Ennemmin niitä kuitenkin lähestytään rinnakkaisina kuin vaihtoehtoisina jäsentämistapoina. Perustuslaissa ja hallintolaissa käytetään myös oikeudellisen sitovuuden intensiteetti-problematiikkaa pakenevia ilmaisuja ”hyvän hallinnon takeet” ja ”hyvän hallinnon perusteet”. Selvää kantaa ei Koiviston mukaan sääntöjen ja periaatteiden suhteeseen oteta. Muotoilujen perusteella ”takeet” tai ”perusteet” voivat olla yhtä hyvin sääntöjä kuin periaatteitakin.⁸³

Suomalaisessa oikeustieteellisessä tutkimuksessa keskusteltiin erityisesti 1980–90 luvuilla vilkkaasti oikeusnormien erottelusta sääntöihin ja periaatteisiin. Keskustelun kansainvälisinä taustahahmoina viitataan yleensä Ronald Dworkiniin ja Robert Alexyyn, jotka kumpikin ovat tarkastelleet valtiosääntöoikeudellisia ongelmia oikeusteoreettisista lähtökohdista.⁸⁴

Kahden säännön törmätessä on ratkaistava, kumpi on voimassa. Periaate-tyypit oikeusnormit puolestaan ovat optimointikäskyjä, joiden mukaan jokin oikeushyvä on toteutettava niin pitkälle kuin on oikeudellisesti ja tosiasiallisesti mahdollista. Periaatteiden voimassaolo tarkoittaa vain, että periaate on relevantti ainakin yhdessä oikeusjärjestyksen piirissä ratkaistavassa kysymyksessä. Voimassaolokysymyksiä tärkeämmäksi muodostuu periaatteen paino, sillä periaatteiden törmätessä on annettava etusija sille periaatteelle, jonka paino käsillä olevassa tapauksessa on suurempi. Väistyväkään periaate ei menetä mitään voimassaolostaan, sillä senkin soveltaminen optimoidaan painavamman periaatteen ja muiden konkreettisten olosuhteiden sallimissa rajoissa.⁸⁵

Äimän mukaan verotuksessa esimerkiksi legaliteettiperiaate ja yhdenvertaisuusperiaate voivat kilpailla keskenään samoin kuin luottamuksensuoja-periaate voi kilpailla legaliteettiperiaatteen ja yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa. Oikeusperiaatteet voivat Äimän mukaan olla myös tavoitteita, joiden saavuttamiseen pyritään asteittain.⁸⁶

Hallinto-oikeudellisten periaatteiden merkitystä oikeuslähteinä korostaa se, että niiden vastaiseen menettelyyn voidaan vedota muutoksenhaun yhteydessä jopa itsenäisenä valitusperusteena.⁸⁷

Söderlundin mukaan oikeusnormeista hallinto-oikeudelliset periaatteet eroavat siinä, että nämä periaatteet eivät perusta hallinnollista toimivaltaa.

⁸³ Koivisto 2010, s. 75.

⁸⁴ Scheinin 1991, s. 30.

⁸⁵ Scheinin 1991, s. 30.

⁸⁶ Äimä 2011, s. 21.

⁸⁷ Ks. esim. KHO 2013:194; Söderlund 2009, s. 245; Niemivuo ym. 2010, s. 121.

Sen sijaan ne määrittelevät ensisijaisesti oikeusnormien soveltamista täsmäntäviä puitteita ratkaisutoiminnalle. Ne toimivat siis lähinnä harkintavallan rajoitusperiaatteina.⁸⁸

Kun joustavat ja avoimet tunnusmerkistöt ovat saaneet lisääntyvässä määrin sijaa erityisesti hallinto-oikeudellisessa lainsäädännössä, on Heurun mukaan oikeusperiaatteiden merkitys lisääntynyt. Juuri niiden avulla oikeus jäsentyy Heurun mukaan yhtenäiseksi kokonaisuudeksi, mikä on merkittävää oikeusjärjestyksen arvoperusteisen yhtenäisyyden (koherenssin) kannalta.⁸⁹

2.3 Mallit oikeusperiaatteiden punninnassa

Ronald Dworkin on jakanut oikeusnormit sääntöihin, periaatteisiin ja tavoitteisiin (policy). Tolonen on osin Dworkinin erittelyn pohjalta kehittänyt mallia tai tulkintatapaa, jolla erityyppisten oikeusnormien ristiriitoja voidaan ratkaista. Tolosen mukaan keskeistä ajatukselle oikeudesta sisällöllisenä systeeminä on näkemys, että oikeudellisten ristiriitojen poistaminen tapahtuu eri tasoilla. Oikeussääntöjen ohella myös oikeusperiaatteet voivat joutua ristiriitaan. Tällainen ristiriita saa ratkaisunsa sisällöllisesti korkeammalla ja yleisemmällä tasolla. Tämä on Tolosen mukaan yleisiin oppeihin kuuluva teorioiden taso. Tolosen mukaan sääntöjen välinen ristiriita ratkaistaan periaatteiden tasolla ja periaatteiden välinen ristiriita teorioiden tasolla. Teoria merkitsee käsitteellistä kehikkoa, josta käsin periaatteita ja niiden soveltamiseksi voidaan kokonaisvaltaisesti hallita.⁹⁰ Tolosen lähtökohtana on ajatus, että oikeusperiaatteet kuuluvat oikeusjärjestelmän yleisiin oppeihin ja oikeustieteellä on keskeinen osa näiden oppien sisällön muotoamisen kannalta.⁹¹

Tolosen käsityksen mukaan periaatteiden oikeata sisältöä koskevat kysymykset ovat käsiteltävissä systemaattisesti vain mallien tai ”teorioiden” tasolla. Tolonen viittaa Juha Pöyhöseen ja toteaa, että Pöyhönen on ehkä selvimmin pyrkinyt suhteuttamaan esityksensä juuri mallitasoiseksi argumentaatioksi.⁹²

⁸⁸ Söderlund 2009, s. 245; Niemivuo ym. 2010, s. 121.

⁸⁹ Heuru 2003, s. 169.

⁹⁰ Tolonen 2008, s. 35.

⁹¹ Tolonen 2006, s. 128.

⁹² Tolonen 2008, s. 130.

Kuten aiemmin todettiin, tässä tutkimuksessa oikeusperiaatteiden välistä punnintaa, joka liittyy automatisoituun verotukseen ja siihen liittyviin verotusmenettelyihin, pyritään hahmottamaan mallitasoisena argumentaationa.

Tutkimuskysymyksenä oli, miten laillisuusperiaatteelle ja muille hyvää hallintoa tukeville periaatteille ja toisaalta hallinnon tehokkuusvaatimukselle on haettu tasapainoa siirryttäessä verotuksen toimittamisessa tapauskohtaisesta tutkimisesta automatisoituun verotukseen ja valikoitujen tapauksien tarkempaan tutkimiseen.

Verotuksesta on löydettävissä lukuisia esimerkkejä näkökulmien sisäisistä ristiriidoista. Esimerkiksi massaverotukseen katsotaan luontaisesti kuuluvan virheellisyys, mutta toisaalta automatisoidun massaverotuksen katsotaan vähentävän virheellisyyttä. Argumentointi muuttuu riippuen siitä, mitä esimerkiksi säännösmuutoksella tavoitellaan. Voidaan puhua jännitteestä, joka syntyy verotuksessa esimerkiksi tehokkuuden ja verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun välillä. Käytännössä tasapainoilu tapahtuu asettamalla erilaisia tutkimiskynnyksiä tai valikoimalla veroilmoituksia erilaisilla valvontasäännöillä virkailijakohtaiseen käsittelyyn.

Pöyhösen mukaan malli on kokonaisuus, jossa on kolmenlaisia tyypillisiä elementtejä: 1) peruskäsitteitä, 2) dogmeja ja 3) konstruktioita.⁹³

Peruskäsitteitä käytetään toisaalta normiston systematisoinnin apuvälineenä, toisaalta ratkaistavien juridisten ongelmien sijoittamisessa normiympäristöönsä. Ongelmanratkaisun kannalta joudutaan peruskäsitteitä määriteltäessä usein tekemään kompromisseja, joissa otetaan huomioon molemmat tehtävät. Systemaattiselta kannalta parhaimman käsitteen avulla ei aina pystytty ratkomaan ongelmia ja päinvastoin.⁹⁴

Näin määriteltynä peruskäsitteellä tarkoitetaan Pöyhösen mukaan sellaista varsinaista oikeuskäsitettä, jolla pyritään tiivistetyssä muodossa antamaan tietoa voimassa olevan oikeuden sisällöstä. Tällaisiin käsitteisiin sisältyy oletuksia oikeusvaikutuksista.⁹⁵

Peruskäsitteeseen pyritään Pöyhösen mukaan kokoamaan yhdistävät ja tärkeät seikat. Tällaisten seikkojen kokoaminen on monin tavoin yhteydessä oikeuslähdeoppiin, jonka perusteella määrittyy se aineisto, johon koostaminen kohdistuu. Juridinen tulkinta ja systematisointi perustuvat muun muassa oikeuslähdeopista koostuviin metodeihin, jotka voivat vaihdella ja joita noudattaen saavutettu tieto kontrolloituu niiden valossa oikeaksi.⁹⁶

⁹³ Pöyhönen 1988, s. 80.

⁹⁴ Pöyhönen 1988, s. 81.

⁹⁵ Pöyhönen 1988, s. 81.

⁹⁶ Pöyhönen 1988, s. 81–82.

Dogmit edellyttävät sisältönsä mukaista ratkaisua aina soveltuessaan. Oikeusperiaatteen saadessa *prima facie* -aseman siihen pohjautuvista oikeussäännöistä voi siten tulla dogmeja. Dogmin tunnistaminen on osa mallin muodostamista ja mallin kautta annetaan perusteet sille, että jokin oikeussääntö on ankara. Malli osoittaa oikeussääntöjen kokonaisuuteen kuuluvat dogmit. Vakiintuneilla dogmeilla on keskeinen merkitys systeeminmuodostuksessa. Dogmit ovat systeeminmuodostuksen kiintopisteitä, joiden avulla tehdään - viime kädessä periaatteisiin perustuvia - ratkaisuja siitä, kumpi kahdesta säännöstä on pääsääntö, kumpi poikkeus, tai siitä, millaisiin seikkoihin analogiaratkaisussa tulisi kiinnittää huomiota taikka millaiseen normiympäristöön ongelmat ensi katsomalta sijoittuvat. Dogmit ovat usein yhteydessä peruskäsitteisiin siten, että niissä korostetaan jo peruskäsitteessä näkyvää seikkaa tai näkyviä seikkoja. Mallien käytännön erot näkyvät usein erilaisia ratkaisuja edellyttävien dogmien ristiriitana.⁹⁷

Konstruktiot ovat puolestaan keinoja täyttää niitä kohtia systeemissä, jotka mallin avulla tehty normiston tarkastelu jättää avoimeksi. Konstruktion sisältönä on perustella, että tarkasteltavaan juridiseen ongelmaan voidaan soveltaa tiettyä normatiivista ratkaisumallia sellaisessakin tapauksessa, jonka ratkaisu näyttäisi välittömän arvion perusteella jäävän avoimeksi tai perustuvan systeemin kannalta satunnaisiin taikka jopa torjuttaviin seikkoihin.⁹⁸

Konstruktioiden avulla laajennetaan mallin ja sen dogmien soveltamisalaa. Konstruktiot parantavat näin ollen mallien ongelmanratkaisukykyä. Konstruktiolla voidaan Pöyhösen mukaan vähentää lainsäätäjän oikullisuuden merkitystä, kun oikulliset normit palautetaan systeemiin niiden avulla. Konstruktiot syntyvät siten usein jälkikäteen ja niillä pyritään paikkaamaan tai korjaamaan (alkuperäisen) normiston ja mallin välille syntynyt jännite.⁹⁹

Mallit ovat osa oikeudenalan yleisiä oppeja. Pöyhösen mukaan malleja on tavallisesti pidetty erityisinä, kullekin alalle ominaisina asioina. Sen sijaan yleisiin oppeihin sisältyen oikeuslähdeoppia ja juridisia metodeja on pidetty yleisinä ja kaikkia oikeuden aloja yhdistävinä.¹⁰⁰

Pöyhösen mukaan mallien kehittäminen on juridiseen mielikuvitukseen liittyvä asia. Juridinen mielikuvitus ei kuitenkaan merkitse täydellistä vapautta, vaan sitä rajoittavat pätevä oikeuslähdeoppi ja hyväksyttävä tapa

⁹⁷ Pöyhönen 1988, s. 82–84.

⁹⁸ Pöyhönen 1988, s. 84–85.

⁹⁹ Pöyhönen 1988, s. 86–87.

¹⁰⁰ Pöyhönen 1988, s. 103.

käyttää juridisia menetelmiä. Mallin laadintaa kontrolloivat siten oikeusjärjestyksen normien ohella myös yleisten oppien muut osat.¹⁰¹

Pöyhönen pitää mallin kehittämisen kannalta tärkeänä ottaa huomioon niin arvoperiaatteet kuin tavoiteperiaatteetkin. Yksi mahdollisuus periaatteiden suhteita koskevien ongelmien ratkaisuksi olisi Pöyhösen mukaan se, että erityyppisistä periaatteista tehtäisiin saman tyyppisiä, joko tavoiteperiaatteita tai arvoperiaatteita.¹⁰²

Tutkimusongelmaa pyrittiin ratkaisemaan vero-oikeudellisten mallien avulla. Aluksi oli ratkaistava, mikä on se vero-oikeuden oikeudenalan peruskysymys, johon alaa jäsentävä malli antaisi vastauksen. Tässä tutkimuksessa vero-oikeuden peruskysymys on se, miten toimitetaan verotus fiskaalisesti vaikuttavasti verovelvollisten oikeusturvaa vaarantamatta. Vero-oikeudellisten mallien tunnistamisessa ja hyödyntämisessä päähuomio on ollut oma-aloitteisessa verotuksessa ja siinä erityisesti arvonlisäverotuksessa.

Vaikutti luontevalta lähestyä peruskysymystä kahden mallin, oikeusturvamallin ja tehokkuusmallin avulla. Oikeusturvamallissa painottuu enemmän oikeusvaltiolliset piirteet, kun taas tehokkuusmalli rakentuu enemmän modernin julkishallinnon piirteille. Malleja rakennetaan siten, että verotuksen keskeisiä periaatteita käydään läpi painottaen tarpeellisia elementtejä tutkimusongelman ratkaisemiseksi. Mallit täsmennetään luvussa viisi ja pyritään hahmottamaan mallien ratkaisukykyä.

2.4 Valikointi verotuksen yleisten oppien näkökulmasta

Jokaisella oikeudenalalla yleiset opit muodostavat sen ajattelullisen kehikon, jota vasten oikeusongelmat a) tunnistetaan ja b) paikannetaan oikeusjärjestyksessä. Ne ovat ajattelun käsitteellisteoreettinen pohja.¹⁰³

Vero-oikeuden yleiset opit muodostavat vero-oikeudellisen sääntelyjärjestelmän rungon. Ne voidaan jakaa teoreettisiin ja käytännöllisiin yleisiin oppeihin. Teoreettiset yleiset opit muodostuvat peruskäsitteistä, periaatteista ja tavoitteista. Tavoitteissa on kysymys hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista. Hyvän verojärjestelmän ominaisuudet ovat puolestaan taloudellisia/poliittisia päämääriä.¹⁰⁴

¹⁰¹ Pöyhönen 1988, s. 117.

¹⁰² Pöyhönen 1988, s. 181–183.

¹⁰³ Aarnio 2006, s. 98–99.

¹⁰⁴ Wikström ym. 2015, s. 19.

Vero-oikeuden rakenteet ja runko koostuvat peruskäsitteistä. Peruskäsitteet ja vero-oikeudelliset periaatteet ovat luonteeltaan selkeän normatiivisia. Vero-oikeuden eri lohkojen peruskäsitteet ovat erilaisia, esimerkiksi tuloverotus ja arvonlisäverotus perustuvat hyvin erilaiselle käsitteistölle. Periaatteiden soveltamisala on yleensä laajempi ja monet menettelyperiaatteet ovat relevantteja koko vero-oikeuden kannalta, esimerkiksi vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate ja kuulemisperiaate.¹⁰⁵

Käytännölliset yleiset opit rakentuvat instituutioista. Oikeusinstituutio on yksittäisten oikeusnormien muodostama kokonaisuus. Se on osa voimassa olevaa oikeusjärjestystä. Oikeusinstituutiot ovat voimassa olevan oikeuden hitaasti muuttuva osaa. Oikeusinstituutiot syntyvät, ovat voimassa ja muuttuvat yksittäisten normien välityksellä. Ne muodostavat vero-oikeuden rakenteessa suhteellisen pitkäkestoisia ja itsenäisiä kokonaisuuksia, joilla on oma kehityshistoriansa. Vero-oikeuden yksityiskohdat muuttuvat nopeasti, kun taas instituutiot muuttuvat olennaisesti hitaammin. Tyypillinen vero-oikeuden instituutio on tulolähde.¹⁰⁶

Wikström ym. kiteyttävät, että vero-oikeuden yleiset opit muodostavat siinä mielessä varsin monipolvisen kokonaisuuden, että ei ole mahdollista tyhjentävästi määritellä, mitä kaikkea yleiset opit pitävät sisällään. Kysymys on heidän käsityksensä mukaan vero-oikeuden lukuisia yksityiskohtia yhteen nivovista käsitteistä, periaatteista ja teorioista, jotka yhdessä muodostavat vero-oikeudellisen asiantuntijatiedon perusteet.¹⁰⁷

Heurun mukaan oikeuden systematisointi eli yleisten oppien muotoamisen merkitsee oikeuden lainsäädäntötyön jatkamista siitä, mihin lainsäätäjän lopetti. Oikeuden systemaattisuudella tarkoitetaan Heurun mukaan loogista ristiriidattomuutta oikeusjärjestykseen kuuluvien yksittäisten normien välillä (konsistenssi) sekä oikeusjärjestyksen sisäistä johdonmukaisuutta (koherenssi), jonka aikaansaamiseksi oikeusperiaatteiden ja oikeudellisten käsitteiden kehittäminen on hyvinkin merkittävää. Lisäksi oikeuden systematisointi välittää Heurun mukaan oikeudellisen ajattelun traditiota eli oikeudellisen ajattelun elävää jatkuvuutta menneisyydestä nykyaikaan.¹⁰⁸

Peruskäsitteet, dogmit ja konstruktiot muodostavat edellä luvussa 2.3. kuvatun mallin elementit, joten vastakkaisten periaatteiden punninta ja yhteensovittaminen mallin avulla nivoutuu yleisemmällä tasolla vero-oikeuden yleisiin oppeihin.

¹⁰⁵ Wikström ym. 2015, s. 19.

¹⁰⁶ Wikström ym. 2015, s. 19–20.

¹⁰⁷ Wikström ym. 2015, s. 24.

¹⁰⁸ Heuru 2003, s. 172.

Tällä tutkimuksella pyritään lisäämään ymmärrystä vero-oikeuden yleisistä opeista ja systematisoimaan niitä erityisesti automatisoidussa verotuksessa. Verotuksen automatisointi johtaa siihen, että osa veroilmoituksista tutkitaan ainoastaan automaatiossa ja osa valikoidaan tapauskohtaiseen tutkintaan. Menettely johtaa tasapainoiluun yleisten hallinto-oikeudellisten periaatteiden ja hallinnon tehokkuusvaatimuksen välillä.

3 Verotuksen toimittamisessa sovellettavat keskeiset periaatteet

Hallinto-oikeudelliset periaatteet voidaan karkeasti jakaa kolmeen pääryhmään: organisaatio-oikeudellisiin, menettelyllisiin sekä hallintotoimintaa ja -harkintaa ohjaaviin aineellisiin periaatteisiin.¹⁰⁹

Tässä tutkimuksessa huomio kiinnittyy ensisijaisesti viimeksi mainittuihin periaatteisiin, joihin luetaan seuraavat johtavat hallinto-oikeuden periaatteet: hallinnon lainalaisuuden periaate, yhdenvertaisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate, objektiviteettiperiaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate.¹¹⁰ Johtaviin hallinto-oikeuden periaatteisiin sisällytetään siten HL 6 §:ssä säädetty oikeusperiaatteet sekä hallinnon lainalaisuuden periaate.¹¹¹

Osa aineellisista hallinto-oikeudellisista periaatteista voidaan johtaa nykyisin suoraan Suomen perustuslaista, johon sisältyvät säännökset hallin-

¹⁰⁹ Niemivuo ym. 2010, s. 120.

¹¹⁰ Niemivuo ym. 2010, s. 120.

¹¹¹ Apulaisoikeusasiamies on valmistellessaan ratkaisua (EOAK/3379/2018, Verohallinnon automatisoitu päätöksentekomenettely ei täytä perustuslain vaatimuksia) pyytänyt 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 vero-velvollisen oikeusturvan ja Verohallinnon virkamiesten virkavastuun asianmukaisen toteutumisen. Ratkaisusta voidaan johtaa automatisoituun verotusmenettelyyn liittyvät keskeiset oikeusperiaatteet.

Hallituksen esityksessä eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi (HE 145/2022 vp) viitataan lainsäädäntöhankkeen perusteluissa perustuslakivaliokunnan kannanottoihin. Valiokunta katsoi, että hallinnon yleislainsäädännön alan sääntelytarpeesta tuli tehdä selvitys. Selvityksessä oli valiokunnan 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.

non lainalaisuudesta ja yhdenvertaisuudesta. Keskeisiltä osin hallintoharkintaa ohjaavat periaatteet ovat muotoutuneet suomalaisessa hallinto-oikeudellisessa tutkimuksessa.¹¹²

Verotuksen toimittamiseen sovelletaan perustuslain ohella hallintolaissa säädettyjä hyvän hallinnon periaatteita ja verotuksen yleisiä periaatteita.¹¹³

3.1 Harkintavallan väärinkäytön ehkäisemisestä hyvään hallintoon – huonon hallinnon estämisestä hyvän hallinnon edistämiseen

Alun perin yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet ovat muotoutuneet rajoittamaan nimenomaan harkintavallan käyttöä viranomaistoiminnassa. Siksi niiden vastaista menettelyä kutsutaan myös harkintavallan väärinkäytöksi.¹¹⁴ Vastaavasti voimassa olevassa hallintolaissa yleiset oikeusperiaatteet esitetään hyvän hallinnon takeina.

Harkintavallan väärinkäytön taustakonstruktiona on ollut tapana pitää oikeustieteessä tunnettua oppia sidotusta ja vapaasta harkinnasta.¹¹⁵

Harkintavallan väärinkäyttökiellon ideologisena perustana on Konstarin mukaan liberalistinen oikeusvaltioidea, jota Suomen oikeuskulttuurissa kuvastaa muun muassa hallinnon lainalaisuuden periaate. Traditionaalisen oikeusideologian ydinkohtiin kuuluu se näkemys, että kaikki julkinen vallankäyttö on voitava johtaa oikeusjärjestyksestä. Tähän puolestaan liittyy kiinteästi ajatus ns. sidotusta harkinnasta ja yhdestä ainoasta oikeasta ratkaisusta.¹¹⁶

¹¹² Niemivuo ym. 2010, s. 120.

¹¹³ Verohallinto 2019; Räbinä ym. 2017, s. 182.

¹¹⁴ Niemivuo ym. 2010, s. 120–121; ks. KHO 2013:194 ”*Korkein hallinto-oikeus katsoi, että Konserniverokeskuksen ei olisi tullut jättää sitoumusmenettelyä hyväksymättä sillä perusteella, että A Oy oli omassa arvonlisäverotuksessaan vähentänyt verollisina käsiteltyihin palveluvelvoituksiin kohdistuviin kuluihin sisältyneet arvonlisäverot. Käyttäessään muutoin säännöksen antamaa harkintavaltaa veroviranomaisen tuli ottaa huomioon yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet. Harkintavaltaa rajoittavina periaatteina tuli ottaa huomioon muun muassa tarkoitussidonnaisuuden ja tasapuolisen kohtelun periaatteet. Oikeuden väärinkäytön kieltoa koskeva periaate katosi oikeuttamisperusteeksi sitoumusmenettelyn hyväksymättä jättämiselle.*”

¹¹⁵ Konstari 1979, s. 8.

¹¹⁶ Konstari 1979, s. 77.

Niemivuon ym. mukaan julkisen hallinnon oikeudellistuminen on pitkälti sidoksissa oikeusvaltion muotoutumiseen. Aikaisemmista hallintoalamaisista on tullut vähitellen julkisen hallinnon asiakkaita, joilla ei ole vain oikeusturvaodotuksia vaan myös odotuksia saatavasta palvelusta. Hyvää hallintoa oikeusvaltion olemukseen kuuluvana voidaan Niemivuon ym. mukaan pitää syvärakenteeltaan suhteellisen muuttumattomana. Yhteiskunnan muuttuessa hyvään hallintoon kohdistuu kuitenkin erilaisia vaatimuksia. Osa muutoksista saattaa olla ongelmallisia oikeusvaltion hallinnolle asettamien vaatimustenkin kannalta.¹¹⁷

Niemivuo ym. hakevat vastausta kysymykseen, millaista julkisen hallinnon tulisi olla 2000-luvulla. Tämä määritellään heidän mukaansa peruskäsitteellä hyvä hallinto, eli hyvä eurooppalainen hallintotapa, joka sateenvarjon tyypisesti kattaa alleen monia menettelymuotoja ja oikeudellisia periaatteita, joiden erityispiirteet voivat olla merkittäviä oikeudellisen ratkaisutoiminnan, oikeusturvan ja oikeudenmukaisuuden näkökulmasta. Julkisen hallinnon tulisi olla tehokasta, mutta myös avointa, yhdenvertaista, objektiivista ja ennakoitavaa.¹¹⁸

Niemivuon ym. mukaan hallinnollinen ratkaisutoiminta joutuu koko ajan tasapainoilemaan muotosidonnaisuuden ja joustavuuden välillä. Kuinka paljon voi harkinnassa ottaa huomioon tapauksen yksilöllisiä piirteitä oikeusperiaatteiden ja kohtuuden nimissä ja miten laillisuudesta voidaan tehdä myös oikeudenmukaisuutta.¹¹⁹

Niemivuon ym. systematisoinnissa oikeusvaltio nähdään ennen kaikkea ideologisena asiana ja perustavaa laatua olevana tavoitteena. Muutokset tapahtuvat oikeusvaltion sisällä eli oikeusvaltion tulee taipua erilaisiin muutoksiin.

Yhteenvetona voidaan todeta, että esitettäessä näkemyksiä julkisen vallan käytöstä korostetaan julkisen vallan rajoituksia. Kun argumentoidaan positiivisessa mielessä julkisesta hallinnosta, korostetaan puolestaan hyvää hallintoa.

Hallinto-oikeudelliset oikeusperiaatteet voivat olla keskenään ristiriidassa tai vastakkaisia, kuten laillisuusperiaate ja tehokkuusperiaate, mutta ne voivat myös kietoutua toisiinsa ikään kuin samansuuntaisina periaatteina, kuten yhdenvertaisuusperiaate ja oikeusvarmuuden periaate.¹²⁰

Koivisto & Koulu tarkastelevat hyvää hallintoa digitalisaation näkökulmasta sukupolviajattelun avulla. Ensimmäistä muodollista polvea edustaa laillisuusperiaate. Toista, materiaalisempaa hyvän hallinnon kerrostumaa

¹¹⁷ Niemivuo ym. 2010, s. 409–410.

¹¹⁸ Niemivuo ym. 2010, s. 440.

¹¹⁹ Niemivuo ym. 2010, s. 461.

¹²⁰ Niemivuo ym. 2010, s. 90.

edustavat esimerkiksi avoimeksi muotoillut, harkintavaltaa jättävät normit. Hyvän hallinnon kolmatta, menettelyä tai refleksiivisyyttä ja tehokkuutta korostavaa kerrostumaa edustavat etenkin hallinnollista käyttäytymistä ohjaavat normit. Näitä ovat Koiviston & Koulun mukaan muun muassa palveluperiaate, neuvontavelvollisuus ja hyvän kielenkäytön vaatimus.¹²¹

Koiviston & Koulun mukaan avoimeksi muotoiltuja, harkintavaltaa jättäviä normeja sovellettaessa ”lain tarkoin noudattaminen” väistämättä suhteellistuu. Hallinnon hyvyys aukeaa hallinnon oikeusperiaatteiden kautta. Ajatuksena on, että virkamies harkitsee, mitä harkintavaltaa sisältävä normi tapauskohtaisesti merkitsee.¹²²

Koiviston & Koulun mukaan on huomattava, että harkintavalta on tarkoituksella virkamiehelle jätetty oikeus päätyä erilaisiin lopputuloksiin, eikä ongelma, josta tulisi päästä eroon. Digitalisaatiokehityksen myötä on kuitenkin mahdollista, että harkintavalta siirtyy ainakin osin ihmispäätöksen tekijältä algoritmisen järjestelmän toimeenpanevalle organisaatiolle.¹²³

Erityisesti hyvän hallinnon kolmatta polvea leimaava menettelyllisen oikeudenmukaisuuden ajatus on Koiviston & Koulun mukaan korostunut digitalisaatiokeskusteluissa.¹²⁴

Koiviston & Koulun mukaan automaatiohankkeita on toistaiseksi leimannut massapäätösluonteisuus. Käsitettä on käytetty kuvaamaan sellaisia hallintopäätöksiä, joiden vuotuinen volyymi on huomattava, jopa miljoonia ja joihin ei ehkä tyypillisesti liity merkittäviä oikeudellisia ongelmia tai harkintavaltaa. Yhtäältä paine tällaisten päätösten automatisoimiseksi on ymmärrettävä, sillä juuri niiden volyymi vie hallinnon voimavaroja. Koivisto & Koulu korostavat, että ”massapäätös” ei kuitenkaan ole oikeudellinen käsite, jota koskisivat erityiset vaatimukset. Massaluonteiset päätökset ovat hallintopäätöksiä siinä missä muutkin ja sellaisina niitä koskevat muun muassa perustuslaissa ja hallintolaissa määritellyt hyvän hallinnon vaatimukset.¹²⁵

Koiviston & Koulun mukaan digitalisaatio haastaa sekä hallinto-oikeuden yleisiä oppeja – kuten harkintavallan käytön ehtoja, inhimillisen kohtaamisen oletusta, oikeusperiaatteiden merkitystä, oikeudellisten käsitteiden semanttista avoimuutta – että oikeuden syvärakenteeseen paikannettavia elementtejä kuten sitä, kuka tai mikä on oikeussubjekti.¹²⁶

¹²¹ Koivisto & Koulu 2020, s. 810–812.

¹²² Koivisto & Koulu 2020, s. 811.

¹²³ Koivisto & Koulu 2020, s. 812.

¹²⁴ Koivisto & Koulu 2020, s. 813.

¹²⁵ Koivisto & Koulu 2020, s. 817.

¹²⁶ Koivisto & Koulu 2020, s. 819.

Hyvän hallinnon ohella digitalisaatio asettaa Koiviston & Koulun mukaan ankaraan testiin muun muassa oikeusvaltioperiaatteen, julkisuusperiaatteen ja virkavastuun.¹²⁷

3.2 Verotusmenettelyn erityispiirteet

Verotusmenettely on erityissäänneltyä hallintomenettelyä. Viranomaisen näkökulmasta verotusmenettelyn tarkoituksena on lainmukaisen verotuksen toimittaminen. Koska verotusmenettely kohdistuu erittäin laajaan verovelvollisten joukkoon, voidaan sitä Wikströmin ym. mukaan luonnehtia hallinnolliseksi massamenettelyksi. Verovelvollisten kannalta verotusmenettelyssä on sen sijaan kysymys puuttumisesta yksityisen taloudelliseen asemaan ja vapauspiiriin. Verotusmenettelyssä yksityisille asetetaan merkittäviä taloudellisia rasitteita ja muita oikeudellisia toimintavelvollisuuksia. Verovelvolliset tarvitsevat oikeussuojaa, kun viranomainen käyttää yksityisen osapuolen oikeuksiin ja velvollisuuksiin liittyvää päätäntävaltaa. Viranomaistoiminnan näkökulmasta verotusmenettelyssä korostuu siten sen yleinen fiskaalinen ulottuvuus ja yksityisen näkökulmasta pikemminkin sen oikeusturvaa koskeva ulottuvuus.¹²⁸

Verohallinnon riskianalyysitoiminto sijoittuu viranomaistoiminnan näkökulmaan ja fiskaaliseen ulottuvuuteen. Yksityisen näkökulmaa painottavat kuulemiseen, luottamuksensuojaan ja muutoksenhakuoikeuteen liittyvät menettelyt. Uusina muotoina tähän voidaan lukea myös useat ennakkollisen ohjauksen menettelyt, joita Verohallinnossa on alettu soveltaa entistä laajemmin.

Wikströmin ym. mukaan verotusmenettelyssä toistuu varsin selväpiirteisenä samanlainen hallinnollisen tehokkuuden ja oikeusturvan välinen ristiriita, joka liittyy käytännössä kaikenlaiseen viranomaistoimintaan. Verotusmenettelyä koskevasta lainsäädännöstä on Wikströmin ym. mukaan verraten helppoa tunnistaa piirteitä, jotka selittyvät verotuksen massatoimintaisuuteen ja hallinnolliseen tehokkuuteen liittyvillä näkökohdilla.¹²⁹

Wikströmin ym. mukaan verotusmenettelyä koskevassa oikeudellisessa sääntelyssä näkyy myös se, että verotuksen toimittaminen on useimmissa tilanteissa pääasiassa teknisluontoista tietojenkäsittelyä. Verotuspäätökset

¹²⁷ Koivisto & Koulou 2020, s. 820.

¹²⁸ Wikström ym. 2015, s. 131.

¹²⁹ Wikström ym. 2015, s. 131.

syntyvät pääosin koneellisesti verovelvollisen itsensä ja tai sivullisen Verohallinnolle toimittamien tietojen perusteella tai näitä tietoja yhdistelemällä. Wikströmin ym. mukaan on oikeastaan itsestään selvää, että osa tällä tavoin syntyvistä hallintopäätöksistä on jollain tavalla virheellisiä, sillä massahallinnon luonteenomaisiin piirteisiin ei kuulu virheettömyys.¹³⁰ Hakapää mukaan automatisoidun verotusmenettelyn rakentaminen on suoraan yhteydessä kansalaisten oikeusturvaan. Tietojärjestelmiä käyttäessä saattaa tapahtua virheitä, joiden vaikutukset ulottuvat nopeasti laajaan verovelvollisten joukkoon.¹³¹

Wikströmin ym. mukaan olennaista on kuitenkin huomata, että valtaosa ratkaisuista on sisällöllisesti täysin oikeita, eikä niihin liity myöskään kiperiä laintulkintakysymyksiä. Tältä osin voidaan puhua rutiiniratkaisuksista. Verotusmenettelyn arkitodellisuus on Wikströmin ym. mukaan enemmän massaluonteista tietojenkäsittelyä ja rutiiniasioita kuin vaikeita tulkinta- ja oikeusturvakysymyksiä. Verotusmenettelyä koskevissa oikeudellisissa tarkasteluissa nämä hallintotoiminnan tosiasialliset piirteet on kuitenkin jätettävä taustalle.¹³²

Wikströmin ym. ilmaisu ”hallintotoiminnan tosiasialliset piirteet” on mielenkiintoinen jäsenitys verrattuna ”oikeudelliseen tarkasteluun” ikään kuin kyseessä olisi teorian ja käytännön välinen kamppailu. Valikointisääntöksen säätämisen yhteydessä automatisoitua päätöksentekoa perusteltiin toisaalta virheettömyydellä ja toisaalta luontaisella virheellisyydellä, joten hallintotoiminnan tosiasialliset piirteet ja oikeudellinen perustelu saattavat vaihdella myös lainvalmisteluasiakirjojen sisällä.

Wikströmin ym. mukaan verotusmenettelyn monista erityispiirteistä - erityisesti massatoimintoisuudesta ja verotusmenettelyyn liittyvistä tehokkuusvaatimuksista - huolimatta veroviranomaisten ja verovelvollisten välistä suhdetta koskevat lähtökohtaisesti samat julkisoikeudelliset oikeus-suoja- ja menettelyperiaatteet, jotka koskevat kaikenlaista viranomaistointia.¹³³

Purosen mukaan verotusmenettelyssä tulee hyvän hallinnon periaatteen mukaisesti kohdella ainakin lähtökohtaisesti kaikkia samalla tavalla (yhdenvertaisesti). Keinona yhdenmukaisuuden toteuttamiseksi on Purosen mukaan pidetty niin sanottua hyvää hallintoa ja sen toimintamalliksi asetettuja hyvän hallinnon periaatteita.¹³⁴

¹³⁰ Wikström ym. 2015, s. 131.

¹³¹ Hakapää 2008, s. 152.

¹³² Wikström ym. 2015, s. 131–132; ks. massamenettelyyn liittyvästä virheellisyydestä myös Soikkeli 2004, s. 115.

¹³³ Wikström ym. 2015, s. 139.

¹³⁴ Puronen 2010, s. 81.

3.3 Suomen perustuslaista johdetut oikeusperiaatteet verotusmenettelyiden näkökulmasta

3.3.1 Oikeusvaltioperiaate – hallinnon lainalaisuus ja lakisidonnaisuus

Valtion ja muiden julkisten organisaatioiden sekä julkisen vallan käyttämisen hyväksyttävyys palautetaan lakien demokraattiseen alkuperään. PL 2.3 §:n mukaan julkisen vallan käyttämisen tulee perustua lainsäädäntöön. Lisäksi sama säännös edellyttää, varsin kategorisesti ja ehdottomastikin, että kaikessa julkisessa toiminnassa tulee noudattaa tarkoin lakia.¹³⁵

Hallinnon lainalaisuusperiaate ankkuroituu teorianhistoriallisesti erityisesti oikeusvaltion ideaan. Oikeusvaltiossa hallintoviranomaiset toimivat lain mukaan ja tuomioistuINVALVONNAN kohteena.¹³⁶

Äimän mukaan oikeusvaltioperiaatteella on keskeinen rooli verojärjestelmän perustuslainmukaisuuden toteuttamisessa. Verovelvollinen on oikeusvaltioperiaatteen mukaisesti oikeutettu perus- ja ihmisoikeuksien mukaiseen suojaan valtiota vastaan.¹³⁷ Äimä siis näkee oikeusvaltioperiaatteen nimenomaan perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta, toisin kuin esim. Husa & Pohjolainen, jotka palauttavat sen lainsäätämisen demokraattiseen alkuperään.

Husan & Pohjolaisten mukaan vuonna 2004 voimaan tullut hallintolaki vahvisti oikeusvaltiollista kehityssuuntaa, jossa tehokkuus ja palvelevuus kytketään oikeusvaltiollisuuteen.¹³⁸ Oikeusvaltioon liitetty laillisuusperiaate ja tehokkuus eivät siten ole Husan & Pohjolaisten argumentoinnissa keskenään kamppailevia periaatteita, vaan ne molemmat kytkeytyvät oikeusvaltiollisuuteen.

Laillisuusperiaate näkyy tavassa, jolla asian selvittämisvelvollisuudesta argumentoidaan: Husa & Pohjolainen toteavat, että asian valmisteluun liittyy olennaisesti asian selvittäminen, johon viranomainen on velvoitettu. He pitävät selvittämisvelvollisuutta hallintolain tärkeänä pääsääntönä

¹³⁵ Husa & Pohjolainen 2014, s. 66–67; ks. myös Saraviita 2011, s. 131.

¹³⁶ Mäenpää 2024a, s. 143; Laakso ym. 2006, s. 303.

¹³⁷ Äimä 2011, s. 68; ks. myös Söderlund 2009, s. 11.

¹³⁸ Husa & Pohjolainen 2014, s. 67.

(HL 31 §). Se edellyttää tiedonhankintaa, jolla selvitetään ratkaisun tekemisen kannalta riittävä ja asianmukainen tietopohja. Selvittämisen tarkoituksena on varmistaa, että hallintomenettelyssä tehdään tosiasioita vastaava (aineellisesti oikea) ratkaisu.¹³⁹

Mäenpään mukaan hallinnon lainalaisuuden ytimen muodostavat lainalaisuusperiaate ja lakisidonnaisuuden vaatimus.¹⁴⁰ Mäenpään systematisoinnissa hallinnon lainalaisuus on siten yläkäsite, joka pitää sisällään lainalaisuusperiaatteen ja lakisidonnaisuuden vaatimuksen.

Laki, jota julkisessa toiminnassa tulee noudattaa, on tarkoitettu laajalaiseksi käsitteeksi. Lakisidonnaisuus koskee kaikkia voimassa olevia oikeusnormeja ja koko oikeusjärjestystä. Lailla tarkoitetaan myös eduskunnan säätämää lakia alemman tasoisia säädöksiä, kuten asetuksia, kunnallisia sääntöjä ja viranomaisen asianmukaisessa järjestyksessä antamia oikeusnormeja. Myös vakiintuneita oikeusperiaatteita on noudatettava julkisessa toiminnassa.¹⁴¹

Lainalaisuusperiaatteen vuoksi viranomaisen käyttämä julkinen valta ei voi perustua delegoituun lainsäädäntöön, kuten asetuksiin, eivätkä toimivallan perustaksi riitä myöskään pelkästään hallinnolliset normit, esimerkiksi ministeriön määräykset, ohjeet tai hallinnolliset suunnitelmat. Lainalaisuusperiaatteen tarkoittama laki onkin ymmärrettävä muodollisemmin kuin hallinnon lakisidonnaisuuden vaatimuksen soveltamisessa. Viranomaisen velvollisuutena on toimivaltansa rajoissa soveltaa lakia eikä hallinnon sisäistä ohjausta. Julkisen vallan käyttöä koskevaa päätöksentekoa voidaan kuitenkin ohjata hallinnollisen määräyksen ja ohjein, jos tällainen ohjaus perustuu riittävän täsmälliseen toimivaltasäännökseen. Toimivallan käytön yksityiskohdista ja menettelytavoista voidaan siis antaa lakia tämentäviä säännöksiä alemman asteisilla normeilla.¹⁴²

Jotta lainalaisuusperiaatteen toteutuminen pystytään käytännössä turvaamaan, viranomaisen toiminnan lainmukaisuutta on voitava valvoa riittävän tehokkaasti. Tämän vuoksi lainalaisuusperiaatteeseen kytkeytyvät erityisesti riittävän julkisuuden ja tehokkaan oikeusturvan vaatimukset.¹⁴³

Eräissä tilanteissa säännökset ovat sillä tavoin yksiselitteisiä, että niiden soveltamisessa tulee kysymykseen vain yksi ratkaisumahdollisuus. Tällöin

¹³⁹ Husa & Pohjolainen 2014, s. 246–248.

¹⁴⁰ Mäenpää 2024a, s. 144; ks. myös Laakso ym. 2006, s. 303–304; ks. myös KHO 2019:111 ”*Nimenomaisen säännöksen puuttuessa ja verotuksessa noudatettava lainalaisuuden periaate huomioon ottaen mainittuja palkkioita ei ole pidettävä Suomessa veronalaisina tuloina.*”

¹⁴¹ Mäenpää 2024a, s. 144.

¹⁴² Mäenpää 2024a, s. 144–145; ks. myös Laakso ym. 2006, s. 304.

¹⁴³ Mäenpää 2024a, s. 146–147.

säännösten soveltaminen ja hallinnollisen ratkaisun tekeminen on mekaaninen toimenpide ja kyseessä on rutiiniratkaisu.¹⁴⁴

Usein säännökset ovat Laakson ym. mukaan kuitenkin kielelliseltä ilmaisultaan monimerkityksellisiä, väljiä, avoimia, arvostustermejä sisältäviä tai aukollisia taikka muulla tavoin tulkinnanvaraisia, ettei niiden tarkkaa merkityssisältöä ole osoitettavissa yksinomaan säännösten sanamuodon perusteella.¹⁴⁵ Mäenpää puolestaan toteaa, että lakia voi olla vaikea noudattaa tarkoin, jos lainsäädäntö on väljää ja aukollista tai jos kyseessä on useita lainmukaisia ratkaisu- tai toimintavaihtoehtoja salliva normi.¹⁴⁶

Tulkinnanvaraisuuden ohella säännökset voivat jättää soveltajalleen harkintaa. Tulkinta- ja harkintamarginaalin sisältävät myös sellaiset joustavat oikeusnormit, jotka on ilmaistu yleislausekkeen muodossa. Tällaiset lausekkeet on tarkoitettu sovellettavaksi dynaamisesti ja ottaen huomioon kulkekin tilanteelle ja ajankohdalle tunnusomaiset, muuttuvat olosuhteet.¹⁴⁷

Laakson ym. mukaan perustuslaissa asetettu vaatimus siitä, että lakia on ”tarkoin” noudatettava, onkin ymmärrettävä ensisijaisesti oikeuslähdeopillisena vaatimuksena. Viranomaiset ovat lakia soveltavassa päätöksenteossaan sidottuja niihin oikeuslähteisiin, joista ratkaisu on johdettava ja joita pidetään velvoittavina taikka muulla tavoin sitovina tai hyväksyttävänä oikeudellisina perusteina.¹⁴⁸

Hallinnon lainalaisuuden periaate muodostaa viranomaisen harkintavallan käyttämisen lähtökohtaisen perustan. Vain niin sanotut rutiiniratkaisut ovat tehtävissä yksinomaan lain sanamuodon perusteella. Yleensä sovellettavaksi tulevat säännökset sisältävät tulkinta- ja/tai harkintamarginaalin. Antamatta tarkkarajaista vastausta laki muodostaa tällöin eräänlaisen kehyksen, jonka sisäpuolella ratkaisun tulee pysyä. Eri vaihtoehtojen valintaa tuon kehyksen sisäpuolella ohjaavat ja rajoittavat tietyt yleiset oikeusperiaatteet.¹⁴⁹

Söderlundin mukaan suomalaisen hallinto-oikeuden ”suuriin kysymyksiin” on perinteisesti kuulunut tarkoituksenmukaisuuden (vapaa harkinta) ja lainmukaisuuden (sidottu harkinta) välinen ero hallinnollisessa päätök-

¹⁴⁴ Laakso ym. 2006, s. 304–305.

¹⁴⁵ Laakso ym. 2006, s. 305; ks. KHO 2022:149 ”*Korkein hallinto-oikeus katsoi, että erityisesti sanktioluonteisista hallinnollisista seuraamuksista säättämistä koskeva täsmällisyysvaatimus huomioon ottaen oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 36 §:n 2 momentin mukaiselle myöhästymismaksun määräämiselle yhtiölle ei ole ollut perustetta.*”

¹⁴⁶ Mäenpää 2024a, s. 150.

¹⁴⁷ Laakso ym. 2006, s. 305–306.

¹⁴⁸ Laakso ym. 2006, s. 306.

¹⁴⁹ Laakso ym. 2006, s. 313.

senteossa. Oikeusteoreettisen ajattelun kehittyminen on Söderlundin mukaan olennaisesti loiventanut tarkoituksenmukaisuuden ja laillisuuden välisen erottelun jyrkkyyttä ja suhteellistanut eron argumentatiivista merkitystä. Söderlundin mukaan tiukkarajaisen ja mustavalkoisen dikotomian sijasta kyse on pikemminkin harkintavallan asteikosta, jossa toisen ääripään muodostavat puhtaat laillisuuskysymykset ja toisessa päässä sijaitsevat täysin policy-orientoituneet tai puhtaasti poliittisesti tarkoituksenmukaisimpaan tavoitteeseen tähtäävät ratkaisut.¹⁵⁰

3.3.2 Verotuksen legaliteettiperiaate

Legaliteettiperiaate on yksi vero-oikeuden johtavista periaatteista, ja se muodostaa myös keskeisen osan vero-oikeuden yleisistä opeista. Vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen ydinmerkityssisältö on lakisidonnaisuuden vaatimus, josta säädetään PL 2.3, 81.1 ja 121.3 §:ssä.¹⁵¹ Verotuksen oikeusvarmuutta edistävän legaliteettiperiaatteen tai lakisidonnaisuuden periaatteen katsotaan kuuluvan samaan oikeusvaltiollisten periaatteiden rykelmään muiden perustuslain ilmentämien lainalaisuutta tai lakisidonnaisuutta koskevien vaatimusten kanssa.¹⁵² Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate velvoittaa sekä lainsäätäjää että lainsoveltajaa.¹⁵³

Legaliteettiperiaate ei Soikkelin systematisoinnissa ole ristiriidassa tehokkuusperiaatteen kanssa. Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate perustuu Soikkelin mukaan oikeusvaltio-, valtiovallan kolmijako- sekä demokraatiaperiaatteisiin, oikeusvarmuuteen ja verotuksen tehokkuuteen. Tehokkuuden voidaan Soikkelin mukaan nähdä toteutuvan, kun verolakeja sovelletaan mahdollisimman alhaisin kustannuksin, nopeasti ja sanatarkasti. Kysymys on tällöin lainsäädännön sanamuodon käyttämisestä laintulkinta-argumenttina.¹⁵⁴

Knuutisen esittämästä systematisoinnista voidaan päätellä, että legaliteettiperiaatteen elementit ovat 1) kirjoitetun lain vaatimus, 2) täsmällisyysvaatimus, 3) kannanotto analogisen tulkinnan sallittavuuteen ja 4) kannanotto taannehtivan lainsäädännön sallittavuuteen.¹⁵⁵

¹⁵⁰ Söderlund 2009, s. 70; ks. myös Puronen 2010, s. 80; Heuru 2003, s. 156.

¹⁵¹ Soikkeli 2004, s. 163.

¹⁵² Knuutinen 2005, s. 814.

¹⁵³ Soikkeli 2004, s. 163; Juusela 2018, s. 450.

¹⁵⁴ Soikkeli 2004, s. 164–166.

¹⁵⁵ Knuutinen 2005, s. 823; Soikkeli 2004, s. 166.

Täsmällisyysvaatimus täydentää kirjoitetun lain vaatimusta. Verovelvollisuuden olennaisten elementtien tulee olla riittävän täsmällisesti laissa esitettyinä, jotta verovelvolliset voivat ennakoida verotustaan. Legaliteettiperiaate tekee Knuutisen mukaan laista vero-oikeudessa ylivoimaisesti tärkeimmän oikeuslähteen, johon verotuksessa tulee aina nojautua.¹⁵⁶

Äimän mukaan verolain säännöstä on legaliteettiperiaatteen mukaisesti tulkittava tavalla, joka voidaan objektiivisesti perustaa lain sanamuotoon.¹⁵⁷ Jos lainsäädännön sanamuodon normaalin kielenkäytön mukaisesta merkityssisällöstä halutaan poiketa, on Soikkelin mukaan poikkeamiselle oltava riittävät perusteet.¹⁵⁸

Knuutisen mukaan vero-oikeus on legaliteettiperiaatteensa vuoksi siinä erityisasemassa, ettei lain kirjaimesta voida aina tulkinnassa riittävästi jous-taa edes tapauskohtaisen oikeudenmukaisuuden, verovelvollisen yhdenvertaisen kohtelun tai verotuksen kohtuuden nimissä.¹⁵⁹

Määttä argumentoi sanamuodon mukaisen tulkinnan puolesta sekä juridisin (lainmukaisuus, legaliteettiperiaate), periaatteellisin (verokohtelun ennakoitavuus) että käytännöllisin (hallinnolliset kustannukset) argumentein. Määttälle realismi on toisaalta ikään kuin realististen perustelujen hakemista formalismille.¹⁶⁰

Wikström soveltaa Kari S. Tikan terminologiaa ja käyttää sanamuodon mukaisesta tulkinnasta nimitystä formalismi ja poikkeavasta tulkinnasta nimitystä realismi. Määttä viittaa samaan asiaan käsitteillä formalistinen ja realistinen tulkintadoktriini. Realismi eroaa formalismista muun ohessa siinä, että sanamuodon asettamia rajoja ei tulkita yhtä ahtaasti kuin formalismissa.¹⁶¹

Perustuslakivaliokunnan tulkintakäytäntö edellyttää sääntelyn täsmällisyyttä ja yksiselitteisyyttä. Verolain säännösten aukkoja, puutteita tai väljyyttä ei voida paikata tukeutumalla soveltamistilanteessa lain esitöistä ilmeneviin näkökohtiin. Veron suuruuteen olennaisesti vaikuttavan seikan pitäisi olla luettavissa laista, eikä vain hallituksen esitysten perusteluista.

¹⁵⁶ Knuutinen 2005, s. 813–814; ks. myös Äimä 2011, s. 104; Juusela 2018, s. 450–452.

¹⁵⁷ Äimä 2011, s. 104; ks. myös Juusela 2018, s. 450–452; ks. KHO 2024:36 ratkaisu lain sanamuodosta poiketen.

¹⁵⁸ Soikkeli 2004, s. 164; ks. myös Ossa 2013, s. 15; Pikkujämsä 2001, s. 108; Määttä 2014, s. 66.

¹⁵⁹ Knuutinen 2005, s. 821; ks. myös Isotalo & Linnakangas 2023, s. 429–431.

¹⁶⁰ Määttä 2014, s. 67.

¹⁶¹ Tikka 1972, s. 121–146; Wikström ym. 2015, s. 38; Määttä 2014, s. 4; ks. myös Ossa 2013, s. 15.

Muussa tapauksessa PL 81.1 §:n mukainen vaatimus lailla säätämisestä täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksineen menettää itsenäisen merkityksensä.¹⁶²

Verotuksen automatisointi ja valikointi edellyttävät siten verolainsäädännön selkeyttä ja yksinkertaisuutta, mutta verotuksen legaliteettiperiaate edellyttää verolainsäädännön täsmällisyyttä, yksiselitteisyyttä ja tarkkarajaisuutta, jolloin säännökset voivat olla verotuksen automatisoinnin kannalta monimutkaisia.

Eduskunnan säätämässä laissa saattaa olla kuitenkin delegointisäännöksiä, jotka valtuuttavat valtioneuvoston, valtiovarainministeriön tai Verohallinnon antamaan jostakin asiasta tarkentavia asetuksia tai päätöksiä. Veroja ei voida kuitenkaan asettaa käyttämällä viranomaisten toimeenpanovaltaa. Veroja ei voida asettaa edes tuomiovallalla, vaikka viime kädessä tuomioistuimissa päätetäänkin veroseuraamuksista yksittäistapauksissa.¹⁶³ Verotusmenettelyn erityisluonteen vuoksi verotusmenettelyä koskevaa delegoitua sääntelyä on melko paljon.¹⁶⁴

Lakia alemman asteisilla säädöksillä on mahdollista antaa vain tarkentavia määräyksiä. Verohallinnon yhtenäistämisohje ei sido tuomioistuimia, mutta verotusmenettelyssä ei tulisi Äimän mukaan poiketa yhtenäistämisohjeesta verovelvollisten yhdenvertaisuuden vuoksi ilman perusteltua syytä. Yksilölliset olosuhteet ja oikeuskäytäntö voivat Äimän mukaan olla perusteltuja syitä poiketa yhtenäistämisohjeesta.¹⁶⁵

Knuutisen mukaan yksityiskohtaisen lainsäädäntötekniikan saatetaan ajatella lisäävän oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta. Seurauksena voi olla kuitenkin normiston vaikeampi hallittavuus, joka saattaa osin jopa heikentää oikeusvarmuutta. Yksityiskohtainen lainsäädäntötekniikka korostaa myös sanamuodon merkitystä lain tulkinnassa: täsmälliset sanamuodot ovat tulkinnassa joustamattomampia, kun taas laajojen yleiskäsitteiden varaan rakennettu sääntely antaa enemmän tulkintavapautta.¹⁶⁶

Näistä syistä saatetaan turvautua mieluummin abstraktiin lainsäädäntötekniikkaan. Lisäksi verosäännökset pyritään muotoilemaan avoimiksi usein myös siksi, että säännöksiä voitaisiin soveltaa myös säätämishetken jälkeen muuttuneissa olosuhteissa, liittyen esimerkiksi uusien rahoitus- ja

¹⁶² Ks. KHO 2022:149; Äimä 2011, s. 104–105; Knuutinen 2005, s. 818; Juusela 2018, s. 450–452 sekä Isomaa-Myllymäki & Lilja 2018, s. 390–403.

¹⁶³ Knuutinen 2005, s. 818.

¹⁶⁴ Rabinä ym. 2017, s. 46.

¹⁶⁵ Äimä 2011, s. 105–106; ks. Verohallinnon ohjeistuksen oikeusvaikutuksista: Torkkel 2019, s. 268–282.

¹⁶⁶ Knuutinen 2005, s. 820; ks. myös Malmgrén 2018, s. 291.

sijoitusinstrumenttien kehittelyyn. Abstrakti lainsäädäntötekniikka antaa tulkinnalle yleisemminkin enemmän vapausasteita.¹⁶⁷

Soikkelin mukaan legaliteettiperiaatteen taustaperusteluista riippumatta verosäännökset ovat myös avoimia ja tulkinnanvaraisia. Koska taloudelliset ilmiöt kehittyvät nopeasti, lainsäätäjän voi olla konkreettisen lainsäädäntötekniikan sijasta olla tarkoituksenmukaista käyttää abstraktia lainsäädäntötekniikkaa. Abstrakti lainsäädäntötekniikka voidaan Soikkelin mukaan nähdä eräänlaisena lainsäädäntövallan delegointina.¹⁶⁸

Analogisen tulkinnan sallittavuus

Analogisessa soveltamisessa on kyse säännösten soveltamisesta tapauksiin, joita ei ole laissa säännelty, mutta jotka – joidenkin kriteerien suhteen – arvioidaan olennaisesti samankaltaisiksi laissa säänneltyjen kanssa. Rikos-oikeuden puolella analogiakielto on ehdoton. Vero-oikeuden puolella analogiakielto ei Knuutisen mukaan ole ehdoton. Analogian hyväksyttävyyttä tarkastellaan siinä valossa, missä määrin säännöksiä voidaan tulkita analogisesti tai säännösten välisiä aukkoja täydentää analogian avulla.¹⁶⁹

Knuutisen mukaan legaliteettiperiaatteen on usein eri valtioissa nähty ainakin rajoittavan, ja mahdollisesti jopa estävän, verolakien analogista soveltamista. Suomessakin analogisen tulkinnan mahdollisuudesta on oikeuskirjallisuudessa esitetty sekä myönteisellä että kielteisellä kannalla olevia näkemyksiä. Puoltajatkkin ovat Knuutisen mukaan olleet sillä kannalla, että suhtautuminen analogian käyttöön tulee olla varovaista.¹⁷⁰ Soikkelin mukaan vero-oikeudessa analogia-argumentin käyttäminen on laintulkinnassa rajoitetusti perusteltua erityisesti tilanteissa, joissa analogia mahdollistaa verojärjestelmän mukauttamisen uusien taloudellisten ilmiöiden kehitykseen. Soikkelin mukaan analogian käyttö on perusteltua sallia, kun vero-

¹⁶⁷ Knuutinen 2005, s. 820; Soikkeli 2004, s. 167.

¹⁶⁸ Soikkeli 2004, s. 166–168.

¹⁶⁹ Knuutinen 2005, s. 823; Juuselan 2018, s. 466 mukaan ”Verohallinto on 2010-luvulla soveltanut sekä yleistä veronkiertosäännöstä (VML 28 §) että siirtohinnoittelun oikaisusäännöstä (VML 31 §) voimassa olevaan oikeuteen perustumattomalla tavalla. Verohallinnon voidaan katsoa itse kehittäneen laajentavan laintulkinnan oppeja (veronkierron oletettaman oppi ja fiktiivisten liiketoimien oppi) säännösten soveltamiselle. Laajentavan laintulkinnan opit ovat jyrkässä ristiriidassa perustuslain legaliteettiperiaatteen ja verolain laajentavan tulkinnan kiellon kanssa, ja tarkoittavat käytännössä veroviranomaisten mielivaltaan perustuvaa verotusoikeutta.”

¹⁷⁰ Knuutinen 2005, s. 823–824.

päätösten tosiasiallinen yhdenmukaisuus saavuttaa muodollista ennustettavuutta ja verotuksen tehokkuutta suuremman painoarvon konkreettisessa yksittäistapauksessa.¹⁷¹

Äimän mukaan legaliteettiperiaatteeseen liittyy nimenomaan analogia-kielto. Koska verovelvollisuuden on perustuttava lakiin, soveltuvan lain säännöksen puuttuessa ei ole Äimän mukaan mahdollista täyttää aukkoa analogiatulkinnalla. Äimän mukaan muun muassa ennustettavuusnäkökohdat ja parlamentin verotusvalta rajoittavat mahdollisuuksia soveltaa verolakeja analogisesti.¹⁷²

Taannehtivan lainsäädännön sallittavuus

Rikosoikeuden puolella taannehtivuus eli retroaktiivisuuskielto on ehdoton. Vero-oikeuden puolellakin (verorasitusta lisäävän) taannehtivan lainsäädännön käyttäminen on legaliteettiperiaatteen perusajatuksen vastaista. Verovelvollisen tulee voida taloudellisia päätöksiä tehdessään olla tietoinen niihin liittyvistä tulevista veroseuraamuksista. Oikeudenmukaisuus- ja yhdenvertaisuusnäkökohdat puoltaisivat Knuutisen mukaan joissakin tapauksissa ehkä sitä, että uusi lainsäädäntö tulisi voimaan takautuvasti, kun taas legaliteettiperiaatteen edustamaan oikeusvarmuuteen ja ennustettavuuteen liittyvät näkökohdat puoltaisivat päinvastaista. Taannehtivan verotuksen kielto on Knuutisen mukaan ollut kiistanalainen kysymys eri valtioiden vero-oikeudellisissa doktriinissa.¹⁷³

Äimän mukaan olisi oikeusvarmuuden periaatteen vastaista, jos verovelvollinen ei voisi luottaa siihen, että liiketoimia verotetaan liiketoimen teko hetkenä voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti.¹⁷⁴ Soikkelin mukaan legaliteettiperiaatteeseen liittyvät analogian ja taannehtivan lainsäädännön problematiikat ovat myös luottamuksensuojan keskeisiä osakysymyksiä.¹⁷⁵

Soikkelin mukaan taannehtivan lainsäädännön käsittelemistä vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen yhteydessä perustelee erityisesti veropäätösten ennustettavuus. Veropäätösten ennustettavuuden kannalta taannehtivalla lainsäädännöllä on Soikkelin mukaan yhtä keskeinen asema kuin lakisidonnaisuuden vaatimuksella, täsmällisyysvaatimuksella tai analogialla. Veropäätösten ennustettavuus perustuu yksiselitteiselle ja täsmälliselle mutta myös pysyvälle lainsäädännölle. Luottamuksensuojaperiaate toimii

¹⁷¹ Soikkeli 2004, s. 171.

¹⁷² Äimä 2011, s. 102; vrt. Juusela 2018, s. 450: ”Analogia- eli laajentava tulkinta on lähtökohtaisesti kiellettyä”.

¹⁷³ Knuutinen 2005, s. 824.

¹⁷⁴ Äimä 2011, s. 102–103.

¹⁷⁵ Soikkeli 2004, s. 163.

Soikkelin mukaan vastaavasta syystä myös lainsäädännön pysyvyyttä turvaavana argumenttina.¹⁷⁶

Äimän mukaan lainsäädännön pysyvyys on yksilön omaisuuden suojan ja taloudellisten suhteiden ehdoton edellytys, mutta Suomen lainsäädännössä ei kuitenkaan ole säännöstä, joka kieltäisi taannehtivan verolain säätämisen. Suomessa on pohdittu taannehtivan verolainsäädännön hyväksyttävyyttä vapaaehtoisten eläkevakuutusten verokohtelun muuttamisen yhteydessä.¹⁷⁷

3.3.3 Yhdenvertaisuusperiaate

Yhdenvertaisuutta voidaan tarkastella useista näkökulmista: mielivallan kiellon määrittäjänä, harkintavallan rajoitusperiaatteena, tasapuolisuutena, johdonmukaisuutena ja hallintotoiminnan ohjauskriteerinä.

Yhdenvertaisuusperiaate on yleismaailmallinen oikeusperiaate, joka sisältyy muun muassa kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen 26 artiklaan, Euroopan ihmisoikeussopimuksen 14 artiklaan, SEUT-sopimuksen mukaisen vapaan liikkumisoikeuden ja syrjintäkiellon periaatteisiin, EU:n peruskirjan 20 artiklaan ja muiden valtioiden perustuslakeihin.¹⁷⁸

PL 6 §:n mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella.

Yhdenvertaisuussäännöstö voidaan jakaa kahteen osaan. 1 momentti tarkoittaa ensi sijassa muodollista (oikeudellista) yhdenvertaisuutta: ihmisten kohtelemista lainsäädännössä, tuomioistuimissa ja viranomaistoiminnassa samanlaisissa olosuhteissa samalla tavoin. Tosiasiallinen (aineellinen) yhdenvertaisuus kiinnittää huomiota yhteiskunnassa esiintyvään eriarvoisuuteen ja näkee oikeusjärjestyksen tehtävänä edistää eriarvoisuuden poistamista.¹⁷⁹ PL 6.2 §:n tarkoituksena on osaltaan estää syrjivä lainsäädäntö. 2 momentti ei kuitenkaan sisällä lainsäätäjään kohdistuvaa toimeksiantoa poistaa olemassa olevia asiallisesti syrjiviä sääntelyitä. Tällainen lainsäätäjään kohdistuva velvoite saattaa Saraviidan mukaan kuitenkin olla

¹⁷⁶ Soikkeli 2004, s. 173; ks. myös Ossa 2013, s. 15–16.

¹⁷⁷ Äimä 2011, s. 114–115.

¹⁷⁸ Äimä 2011, s. 129.

¹⁷⁹ Scheinin 1991, s. 234.

PL 1.2 §:n säännös valtiosäännön tehtävästä edistää oikeudenmukaisuutta yhteiskunnassa.¹⁸⁰

PL 6.1 § ilmaisee yhdenvertaisuutta ja tasa-arvoa koskevan pääperiaatteen sekä sisältää mielivallan kiellon ja vaatimuksen samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Eri ihmisryhmien kohtelulle toisistaan poikkeavalla tavalla tulee olla yhteiskuntapoliittisesti hyväksyttävä syy.¹⁸¹ Perusoikeutena voimassa oleva yhdenvertaisuusperiaate edellyttää, että viranomainen soveltaa lakia tekemättä muita eroja kuin laista ilmenee. Säännös ei kuitenkaan estä niin sanottua positiivista erityiskohtelua.¹⁸²

Lainsoveltajaan kohdistuvana yhdenvertaisuussäännös on tuomioistuinten ja muiden viranomaisten harkintavallan rajoitusperiaate. Sitä konkretisoi HL 6 §:n säännös, jonka mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti. Lisäksi viranomaisen toimien on oltava puolueettomia.¹⁸³ Säännös koskee kaikkea viranomaistoimintaa riippumatta sen sisällöstä ja muodoista. Viranomaisen toiminnassa yhdenvertaisuusperiaate ja siihen sisältyvä tasapuolisen kohtelun vaatimus koskevat yhtä hyvin ihmisiä kuin oikeushenkilöitä.¹⁸⁴

¹⁸⁰ Saraviita 2011, s. 147–148.

¹⁸¹ Saraviita 2011, s. 148; ks. perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 52/2016 vp, s. 5: ”Perustuslakivaliokunta muistuttaa, että verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei voida pitää valtiosääntöoikeudellisesti sellaisena erityisenä julkisen vallan käytön muotona, jonka alueella perusoikeudet ja perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaate eivät tule sovellettaviksi. Kokoavasti voidaan kuitenkin todeta, että yhdenvertaisuusperiaatteesta ei ole johdettu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn verolainsäädännön keinoin. Erilaiselle verokohtelulle tulee olla perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet ja erottelu ei saa olla mielivaltaisen (ks. esim. PeVL 64/2010 vp, s. 2). Yhdenvertaisuudesta poikkeamista perustelevan yhteiskunnallisen intressin ja poikkeamisen merkittävyyden on oltava keskenään oikeasuhtaisia (PeVM 11/2009 vp, s. 2)”; ks. myös PeVL 53/2016 vp, s. 4; ks. myös KHO 2016:180 ”Huolimatta siitä, että valittajan eläketulosta kannettavan lisäveron myötä valittajan veroaste on esitetyn selvityksen mukaan muodostunut palkansaajan veroastetta korkeammaksi eikä kysymyksessä olevana verovuonna 65 vuotta täyttäneen valittajan tilanteessa työelämässä jatkamista koskevaa tavoitetta enää voida pitää ajankohtaisena, ei tuloverolain 124 §:n 1 ja 4 momentin eläketulon lisäveroa koskevan sääntelyn soveltaminen siitä huolimatta, että euromääräisesti verorasitus kohdistuu merkittävänä juuri valittajaan, ole valittajan veronmaksukyky ja tätä koskevat sääntelyn kannalta hyväksyttävät tavoitteet huomioon ottaen perustuslain 6 §:n mukaisen yhdenvertaisuussääntelyn kannalta arvioiden tai muutoinkaan perustuslain 106 §:ssä tarkoitettulla tavalla ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa.”

¹⁸² Niemivuo ym. 2010, s. 126.

¹⁸³ Saraviita 2011, s. 148.

¹⁸⁴ Mäenpää 2024a, s. 155.

Hallintolain perusteluissa viitataan myös siihen, että ratkaisutoiminnan tulisi olla johdonmukaista. Tämä johdonmukaisen käytännön vaatimus merkitsee sitä, että harkinnan kohteena olevia tosiseikkoja arvioidaan samojen perusteiden mukaan. Viranomaisen on siten noudatettava omaksumaansa ratkaisulinjaa. Tällä varmistetaan viranomaisten ratkaisujen ennakoitavuus, mikä on oikeusvarmuuden periaatteen keskeinen osa.¹⁸⁵

Yhdenvertaisuusperiaatetta konkretisoivat etenkin tasa-arvolaki (609/1986) ja yhdenvertaisuuslaki (1325/2014) sekä virkanimitystä, virkasuhdetta ja työsopimussuhdetta koskevat syrjintäkiellot.¹⁸⁶

Tasapuolisuuden keskeisenä sisältönä on vaatimus, että viranomaisen on normia tulkitessaan ja soveltaessaan kohdeltava samanlaisia tapauksia samalla tavoin mutta erilaisia tilanteita sen sijaan niiden eroavuudet huomioon ottaen. Tasapuolinen kohtelu edellyttää siten eriytettyä arviointia, jossa kunkin asian erityispiirteet otetaan riittävästi huomioon. Myös erilaisten tilanteiden erilaisen kohtelun on oltava asiallisesti perusteltavissa, koska yleisenä tavoitteena on normien yhdenmukainen soveltaminen.¹⁸⁷

Tapausten samanlaisuutta tai erilaisuutta arvioitaessa on käytettävä objektiivisia kriteerejä, eikä päätöstä näin ollen saa tehdä mielivaltaisesti tai syrjivästi. Lisäksi yhdenvertaisuusperiaatteen soveltamisessa on kiinnitettävä erityistä huomiota myös peitellyn ja tosiasiallisen syrjinnän mahdollisuuteen. Päätöksenteko voi olla syrjivää ja mielivaltaista etenkin, jos sen perusteet eivät ole julkisia.¹⁸⁸

Yhdenvertaisuusperiaate edellyttää myös menettelyn tasapuolisuutta. Viranomaisen on siksi järjestettävä asian käsittely niin, että asiakkaita kohdellaan tasapuolisesti. Tämän vuoksi viranomaisen on muun muassa käsiteltävä asiat yhdessä, jos ne vaikuttavat merkittävästi toisiinsa.¹⁸⁹

Sen lisäksi, että viranomaisen on samalla kertaa käsiteltävinään olevissa asioissa kohdeltava eri asianosaistahoja tasapuolisesti, yhdenvertaisuusperiaate sisältää myös vaatimuksen viranomaistoiminnan johdonmukaisuudesta pidemmällä aikavälillä. Tämän vaatimuksen mukaan viranomaisen tulee samanlaisissa asioissa johdonmukaisesti seurata omaksumaansa ratkaisulinjaa. Vaatimus on yhteydessä ennakoitavuuteen, mikä puolestaan on oikeusvarmuuden periaatteen keskeinen elementti. Johdonmukaisuuden

¹⁸⁵ Laakso ym. 2006, s. 322; Niemivuo ym. 2010, s. 128.

¹⁸⁶ Mäenpää 2016, s. 83.

¹⁸⁷ Mäenpää 2024a, s. 156; Laakso ym. 2006, s. 317; Niemivuo ym. 2010, s. 127.

¹⁸⁸ Mäenpää 2024a, s. 157; ks. myös Niemivuo ym. 2010, s. 127.

¹⁸⁹ Mäenpää 2024a, s. 157.

vaatimus ilmentää sekin mielivallan kieltoa. Ratkaisulinjaa voidaan muuttaa, mikäli siihen on perusteltu syy esimerkiksi olosuhteiden muutoksen tai oikeuskehityksen seurauksena.¹⁹⁰

Johdonmukaisen käytännön vaatimus on ulotettu yhden viranomaisen toimintaa laajemmaksikin. Yhdenvertaisuuden periaatteen voidaan katsoa edellyttävän, että myös eri viranomaiset keskenään samankaltaisissa asioissa soveltavat lakia samalla tavoin. Yhtenäiseen käytäntöön pyritään ohjaamaan muun muassa ministeriön tai muun keskushallintoviranomaisen yhtenäistämisohjeilla taikka muilla tulkinta- ja soveltamisohjeilla tai suosituksilla. Laakson ym. mukaan keskushallintoviranomaisten velvollisuutena on katsottu olevan ohjausvallan käyttäminen yhdenmukaisen soveltamiskäytännön saavuttamiseksi hallinnonalallaan.¹⁹¹

Kaikkien asiakkaiden samanlaista kohtelua ei aina ole mahdollista taata, kun viranomaisen toiminnan sisältönä on niukkojen tai rajallisten resurssien jakaminen. Tällaisissa tilanteissa tasapuolisuus edellyttää Mäenpään mukaan sitä, että päätöksenteko tapahtuu ennalta määriteltyjen, yleisesti hyväksyttävien ja tasapuolisesti sovellettavien perusteiden mukaisesti. Kun voimavarat ovat rajalliset, niiden käyttöä voidaan Mäenpään mukaan myös yhdenvertaisuusperiaatetta loukkaamatta priorisoida. Hallinnon asiakkaat voidaan tällaisessa tilanteessa siis asettaa etusijajärjestykseen edellyttäen, että siihen on asialliset perusteet, joita ei sovelleta syrjivästi.¹⁹²

Leppäsen mukaan perustuslain syrjintäsäännös koskee välittömän syrjinnän lisäksi niin sanottua välillistä syrjintää. Tämä tarkoittaa sitä, että joidenkin asettaminen etuoikeutettuun asemaan näennäisesti puolueettoman perusteen nojalla on kiellettyä, jos se asiallisesti merkitsee toisiin kohdistuvaa syrjintää. Välillisessä syrjinnässä on siten arvioitava menettelyn tosiasiallisia seurauksia.¹⁹³

Yhdenvertaisuuslain 8.2 §:ssä luetellaan syrjinnän eri muodot. Säännöksen mukaan välittömän ja välillisen syrjinnän lisäksi syrjintää on häirintä, kohtuullisten mukautusten epääminen sekä ohje tai käsky syrjiä. Lain 10 §:n mukaan syrjintä on välitöntä, jos jotakuta kohdellaan henkilöön liittyvän syyn perusteella epäsuotuisammin kuin jotakuta muuta on kohdeltu, kohdellaan tai kohdeltaisiin vertailukelpoisessa tilanteessa.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Ks. KHO 2021:18 ”*Viranomainen voi muuttaa vakiintuneeksikin muodostunutta käytäntöään sikäli kuin siihen on olemassa perusteltu syy, kuten tuomioistuinkäytännössä annetut aikaisemmasta käytännöstä poikkeavat ratkaisut, vaikka hallintolain 6 §:n nojalla viranomaisen ratkaisutoiminnan tulisikin olla johdonmukaista.*”; ks. Laakso ym. 2006, s. 322–323; Mäenpää 2024a, s. 161.

¹⁹¹ Laakso ym. 2006, s. 323.

¹⁹² Mäenpää 2024a, s. 158; ks. myös Laakso ym. 2006, s. 320.

¹⁹³ Leppänen 2015, s. 31.

¹⁹⁴ HE 19/2014 vp, s. 68; Leppänen 2015, s. 33.

Epäsuotuisalla kohtelulla viitataan sellaiseen menettelyyn, joko tekoon tai laiminlyöntiin, jolla menettelyn kohde asetetaan muihin nähden huonompaan asemaan. Kyse voi olla esimerkiksi rajoitusten, vaatimusten, rasitteiden tai velvoitteiden asettamisesta vain tietylle henkilölle tai henkilöryhmälle.¹⁹⁵

Epäsuotuisan kohtelun on perustuttava henkilöön liittyvään syyhyn ollakseen laissa tarkoitettua välitöntä syrjintää. Tällä viitataan lain 8 §:n 1 momentissa säädettyyn kiellettyjen syrjintäperusteiden luetteloon. Kiellettyjä syrjintäperusteita ovat ikä, alkuperä, kansalaisuus, kieli, uskonto, vakaus, mielipide, poliittinen toiminta, ammattiyhdistystoiminta, perhesuhteet, terveydentila, vammaisuus, seksuaalinen suuntautuminen tai muu henkilöön liittyvä syy.¹⁹⁶

Yhdenvertaisuus verotuksessa

Vero-oikeudessa yhdenvertaisuudella on moniin muihin oikeudenaloihin nähden korostunut merkitys. Koska veronormit ovat Äimän mukaan verorasituksen jakaantumismenotkoja, yhdenvertaisuuden toteutuminen takaa kokonaisverorasituksen tasaisen jakautumisen verovelvollisten kesken. Keskenään samanlaisia tapauksia tulisi verottaa samalla lailla. Yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista on Äimän mukaan myös se, että erilaisia tapauksia kohdellaan samalla lailla.¹⁹⁷

Purosen mukaan tasapuolisen kohtelun vaatimus menettelyllisenä velvoitteena merkitsee ainakin sitä, että Verohallinnossa asioiville on pyrittävä turvaamaan yhdenvertaiset mahdollisuudet asioittensa hoitamiseen ja oikeuksiensa valvomiseen, mutta erityisesti myös sitä, että verovelvollisia tulee verotusta toimitettaessa kohdella yhdenvertaisesti. Asioiden hoidossa kysymys voidaan nähdä Purosen mukaan lähinnä yleisten oikeusturvatakeiden näkökulmasta. Kysymys on tällöin verovelvollisen neuvonnan ja muun kohtelun yhdenvertaisuudesta.¹⁹⁸

Purosen mukaan yhdenvertaisuudella on selkeä liittymäpinta myös verotuspäätösten ennustettavuuteen. Ennustettavuuteen on puolestaan liitetty vaatimus ratkaisutoiminnan johdonmukaisuudesta. Yhdenvertaisuus ei ole Purosen mukaan kuitenkaan sama asia kuin yhdenmukaisuus. Yhdenmukaisuus tarkoittaa sitä, että samanlaiset asiat ratkaistaan aina samalla tavalla, jolloin menettelyssä korostuu muoto, muodollisuus ja kaavamaisuus.

¹⁹⁵ HE 19/2014 vp, s. 70; Leppänen 2015, s. 34.

¹⁹⁶ HE 19/2014 vp, s. 70; Leppänen 2015, s. 34.

¹⁹⁷ Äimä 2011, s. 130.

¹⁹⁸ Puronen 2010, s. 84–85.

Yhdenmukaisuus onkin Purosen mukaan tosiasia, se tavoite, johon Verohallinnon tapaisessa massahallinnossa ensisijaisesti pyritään. Puronen viittaa Verohallinnosta annetun lain 2.2 §:ään, jonka mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä. Yhdenvertaisessa kohtelussa puolestaan otetaan Purosen mukaan huomioon myös muut olosuhteet.¹⁹⁹

Söderlundin mukaan veropäätösten yhdenmukaisuuden asemaa on katsottu perustelluksi painottaen verovelvollisten väliseen yhdenvertaisuuteen nähden. Veropäätösten suuren lukumäärän vuoksi verovelvollisten välinen yhdenvertaisuus voidaan Söderlundin mukaan useimmissa tapauksissa turvata yhdenmukaisilla veropäätöksillä.²⁰⁰

Isotalon & Linnakankaan mukaan yhdenvertaisuusperiaatetta ei tule tulkita sillä tavoin ahtaasti, että se estäisi lainsäätäjältä normaalin veropoliittisen harkinnan. Voimakkaasti yhdenvertaisuusperiaatetta korostava tulkinta kaventaisi heidän näkemyksensä mukaan olennaisesti verolainsäädännön käyttämistä yhteiskunnallisten tavoitteiden ja valtion fiskaalisten intressien saavuttamiseksi.²⁰¹

3.3.4 Oikeusturvaperiaate

PL 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsiteltyksi 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. Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuuluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Äimän mukaan PL 21 §:n tulkinta määräytyy pitkälti Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan tulkintojen mukaan. Oikeusturva on Äimän mukaan oikeudellista varmuutta siitä, että lakeja sovelletaan kaikkiin samalla tavoin ja yhdenmukaisesti, tasapuolisesti ja puolueettomasti. Oikeusturvaan liitetään Äimän mukaan myös lainalaisuus- ja yhdenvertaisuusperiaate.²⁰²

PL 21 § sisältää hyvää hallintoa, hallintomenettelyn perusteita ja oikeusturvaa määrittelevän perusoikeuden. Hyvän hallinnon takeisiin voidaan lukea kuuluviksi kaikki menettelylliset perusoikeudet. Perustuslain sisältämä

¹⁹⁹ Puronen 2010, s. 85.

²⁰⁰ Söderlund 2009, s. 206–207 ja Puronen 2010, s. 87; vrt. Äimä 2011, s. 130.

²⁰¹ Isotalo & Linnakangas 2023, s. 410.

²⁰² Äimä 2011, s. 149–150; ks. myös Söderlund 2009, s. 216.

luettelo ei ole tyhjentävä, sillä 21 §:n 2 momentin mukaan myös muut hyvän hallinnon takeet turvataan lailla. Keskeisimmät niistä ovat julkisuusperiaate, osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuudet, perusoikeuksien turvaamisvelvoite sekä virkavastuu, joiden perusteet on määritelty erikseen perustuslaissa.²⁰³

Hyvään hallintoon kuuluvat Mäenpään mukaan myös hallinnon palveluperiaate, menettelyä koskeva neuvonta, virkatoiminnan puolueettomuus ja asian käsittelyn objektiivisuus, jota varmistavat esteellisyysäännökset. Näitä vaatimuksia turvaavia säännöksiä on etenkin hallintolaissa ja virkamieslaissa.²⁰⁴

Mäenpään mukaan näiden normatiivisvirallisten takeiden lisäksi hyvän hallinnon takeisiin kuuluu myös pehmeämpiä ja epävirallisia elementtejä. Keskeisiä ovat muun muassa hallinnon toimintatavat, viranomaisten hallintokulttuuri, virkamiesten koulutustaso, virkamiesetiikka ja hallinnolliset käytännöt.²⁰⁵

Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon käsitteiden sisältö ei ole Saraviidan mukaan staattinen, vaan se kehittyy ihmisoikeustoi-
mielinten ratkaisujen ja -järjestelmien sekä EU-oikeuden ja kansallisen lainsäädännön kehityksen mukana.²⁰⁶

Oikeusturva on yleensä jaettu muodolliseen oikeusturvaan ja aineelliseen oikeusturvaan. Muodolliseen oikeusturvaan on katsottu kuuluvan verovelvollisten yhdenvertaisuus ja verotusta koskevien ratkaisujen sisällön ennustettavuus. Muodollista oikeusturvaa takaa Purosen mukaan kaavamainen päätöksenteko (koneellinen massakäsittely), rationaalisuus tulkinnassa, päätöksentekomenettely ja erityisesti tehdyn päätöksen perustelut. Purosen mukaan hieman kärjistäen voidaan todeta hallinnon keskittyvän muodollisen oikeusturvan takaamiseen, kun taas verovelvollisten odotukset kohdistuvat aineellisen oikeusturvan saamiseen.²⁰⁷

²⁰³ Mäenpää 2024a, s. 90–91.

²⁰⁴ Mäenpää 2024a, s. 91.

²⁰⁵ Mäenpää 2024a, s. 92.

²⁰⁶ Saraviita 2011, s. 285–290.

²⁰⁷ Puronen 2010, s. 6–7.

3.4 Hallintolain oikeusperiaatteet

HL 2 luvussa säädetään hyvän hallinnon perusteista. Hallintolain säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen mukaan tarkoituksena oli asettaa viranomaisten toiminnalle laadulliset vähimmäisvaatimukset. Edelleen hallituksen esityksen mukaan 6 §:stä ilmenevät viranomaisen harkintavaltaa ohjaavat yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet.²⁰⁸

Hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvat paitsi säännökset viranomaisten harkintavaltaa ohjaavista yleisistä oikeusperiaatteista (6 §) myös säännökset palveluperiaatteesta ja palvelun asianmukaisuudesta (7 §). Asioinnin tehokkuutta ja tarkoituksenmukaisuutta voidaan pitää asiakaslähtöisen hallinnon keskeisenä lähtökohtana. Sääntelyllä haluttiin korostaa etenkin asiakkaiden tarpeiden huomioon ottamista asiointia järjestettäessä. Viranomaiselle haluttiin asettaa aiempaa laajempi velvollisuus antaa asiakkailleen neuvontaa toimivaltaansa kuuluvissa asioissa (8 §).²⁰⁹

Varsinaisia oikeudellisia periaatteita näistä hyvän hallinnon perusteista edustavat lain 6 §:ssä mainitut hallinnon oikeusperiaatteet. Ne toimivat ratkaisuperusteina säännösten soveltamisessa ja oikeudellisessa päätöksenteossa. Muut hyvän hallinnon perusteet puolestaan asettavat viranomaistoiminnalle toiminnallisia laatuvaatimuksia tai yhteistyövelvoitteita.²¹⁰

HL 6 §:ssä määritelty hallinnon oikeusperiaatteet koskevat kaikkea hallintoelinten toimintaa sen muodosta ja sisällöstä riippumatta. Oikeusperiaatteiden käyttöala ei siten rajoitu harkintavallan käyttöön hallinnollisessa päätöksenteossa, vaan ne koskevat myös julkisten palvelujen toteuttamista ja muuta tosiasiallista toimintaa sekä ylipäänsä viranomaisten toimintaa sen sisällöstä riippumatta.²¹¹ Hallintolain lisäksi myös muodostunut oikeuskäytäntö määrittää edelleen periaatteiden sisältöä, ulottuvuutta ja soveltamisalaa.²¹²

3.4.1 Tasapuolisuusperiaate

Yleinen vaatimus hallinnossa asioivien tasapuolisesta kohtelusta saa merkityssisältönsä lähinnä PL 6 §:n yhdenvertaisuusperiaatteesta. Menettelyllisenä velvoitteena vaatimus tasapuolisesta kohtelusta merkitsee sitä, että hallinnossa asioiville pyritään turvaamaan yhdenvertaiset mahdollisuudet

²⁰⁸ HE 72/2002 vp, s. 54.

²⁰⁹ HE 72/2022 vp, s. 54–61.

²¹⁰ Laakso ym. 2006, s. 352–353.

²¹¹ Mäenpää 2024a, s. 154.

²¹² Mäenpää 2016, s. 82.

asioidensa hoitamiseen ja oikeuksiensa valvomiseen. Tasapuolisen kohtelun merkitys korostuu silloin, kun viranomainen käyttää yksityisten oikeusasemaan tai toimintamahdollisuuksiin kohdistuvaa harkintaa. Tällöin viranomaisen on erityisesti huolehdittava siitä, että hallinnossa asioivilla on yhtäläiset mahdollisuudet päästä selvyteen lakiin perustuvista oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan.²¹³

Ratkaisutoiminnan tulisi olla myös johdonmukaista siten, että harkinnan kohteena olevia tosiseikkoja arvioidaan samankaltaisissa tapauksissa samoin perustein. Säännönmukaisesta käytännöstä poikkeamisen olisi perustuttava tapauksen erityislaatuun. Säännös ei kuitenkaan estä viranomaista muuttamasta vakiintuneeksi muodostunutta käytäntöään sikäli kuin siihen on olemassa perusteltu syy. Tällaisia syitä voivat lainsäädännön muuttumisen ohella olla esimerkiksi tuomioistuinkäytännössä annetut aikaisemmasta käytännöstä poikkeavat ratkaisut tai kansainvälisessä oikeuskehityksessä tapahtuneet muutokset.²¹⁴

Verovelvollisten tasapuolista kohtelua ja yhtenäistä verotusta korostetaan Verohallintolain 2.2 §:ssä, jonka mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä. Esimerkiksi Verohallinnon antamat verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta edistävät tulkintasuositukset ja soveltamisohjeet toteuttavat Räbinän ym. mukaan tätä vaatimusta.²¹⁵

3.4.2 Tarkoitussidonnaisuuden periaate

Tarkoitussidonnaisuuden periaate sisältää yleisen velvollisuuden käyttää toimivaltaa vain siihen tarkoitukseen, johon se on lain mukaan määritelty tai tarkoitettu käytettäväksi. Viranomainen ei saa ryhtyä edistämään muita tarkoituseriä kuin niitä, jotka kuuluvat sen tehtäväpiiriin ja sisältyvät tapaukseen sovellettavan lain tavoitteisiin.²¹⁶

Tarkoitussidonnaisuuden periaate vastaa keskeiseltä osin unionin oikeudessa olevaa harkintavallan väärinkäytön kieltoa. Tämä periaate tulee sovellettavaksi myös kansallisella tasolla, kun jäsenvaltion viranomaiset toimeenpanevat unionin oikeutta.²¹⁷

Periaatteen taustalla on julkisen vallan väärinkäytön kiello, johon Suomessa alettiin kiinnittää huomiota jo 1950-luvun alun lainkäyttöraatkaisuissa

²¹³ HE 72/2002 vp, s. 54.

²¹⁴ HE 72/2002 vp, s. 54.

²¹⁵ Räbinä ym. 2017, s. 50.

²¹⁶ HE 72/2002 vp, s. 55.

²¹⁷ Niemivuo ym. 2010, s. 129; ks. myös Mäenpää 2024a, s. 163.

ja tätä tulkintalinjaa korostettiin myös hallinto-oikeudellisessa tutkimuksessa. Vähitellen oppi lain soveltamisen ja toimivallan käytön sidonnaisuudesta lain tarkoitukseen vakiintui oikeuskäytännössä itsenäiseksi oikeusperiaatteeksi.²¹⁸

Päätöksen perustelut ovat Laakson ym. mukaan keskeisessä asemassa tarkoitussidonnaisuuden vaatimuksen jälkikäteisessä kontrollissa. Kysymys päätöksen laillisuudesta on voitava arvioida objektiivisin kriteerein ottaen huomioon toisaalta sovellettujen säännösten tavoitteet, ja muut hyväksyttävät päämäärät sekä toisaalta päätöksen sisältö ja päätöksen perustelut.²¹⁹

Tarkoitussidonnaisuuden periaate ilmenee verotuksessa esimerkiksi verotustietojen julkisuutta ja salassapitoa koskevassa sääntelyssä. Verohallinto kerää tietoja ja käyttää niitä lähtökohtaisesti vain verotustehtävissä. Tarkoitussidonnaisuuden periaate ilmenee myös siinä, että esimerkiksi valvontatoimien yhteydessä verotarkastajat voivat käyttää toimivaltaa vain Verohallinnolle kuuluvien valvontatehtävien suorittamisessa.²²⁰

3.4.3 Puolueettomuusperiaate

Vaatus viranomaisen toimien puolueettomuudesta ilmentää hallinto-oikeudellista objektiviteettiperiaatetta. Sen mukaan hallintotoiminta ei saa perustua epäasiallisiin tai hallinnolle muuten vieraisiin perusteisiin. Tällaisia perusteita voivat olla esimerkiksi ystävien suosinta, henkilökohtaisen hyödyn tavoittelu tai julkisyhteisön erityisten taloudellisten etujen tavoittelu. Viranomaisen päätöksenteon ja toiminnan yleensäkin on oltava puolueetonta ja objektiivisesti perusteltavissa.²²¹

Niemivuon ym. mukaan samaa tarkoittaen puhutaan myös neutraalisuudesta ja asiallisuudesta. Periaatteen taustalla on ajatus taata yleisön luottamus virkakoneiston toimintaan.²²²

Puolueettomuusperiaate edellyttää viranomaisten toimivan objektiivisesti ja riippumattomasti. Objektiivisuuden vaatimus merkitsee, että viranomaisen toiminta ja päätöksenteko eivät saa perustua epäasiallisiin tai hallintotoiminnalle muuten vieraisiin perusteisiin. Riippumattomuuden vaatimus puolestaan merkitsee, että viranomainen toimii itsenäisesti suhteessa epäasialliseen ulkopuoliseen vaikuttamiseen.²²³

²¹⁸ Mäenpää 2016, s. 89.

²¹⁹ Laakso ym. 2006, s. 342.

²²⁰ Rabinä ym. 2017, s. 51.

²²¹ HE 72/2002 vp, s. 55.

²²² Niemivuo ym. 2010, s. 130; ks. myös Laakso ym. 2006, s. 327.

²²³ Mäenpää 2024a, s. 166.

Puolueettomuusperiaatteen toteutumista on pyritty vahvistamaan sekä hallintolain säännöksillä että virka- ja rikosoikeudellisilla normeilla. Esimerkiksi hallintolain 27–30 §:n esteellisyysäännökset konkretisoivat välittömästi puolueettomuusperiaatetta.²²⁴

Objektiviteettiperiaate ilmenee myös VML 26.1 §:ssä ja OVML 5 §:ssä. Säännösten mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toiminna veronsaajien ja verovelvollisten edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Sääntely osoittaa, että veroviranomaisen tulee toimia puolueettomasti eikä saa asettaa julkisyhteisön taloudellista etua yksityisen verovelvollisen edelle.²²⁵

3.4.4 Suhteellisuusperiaate

Periaatteen keskeisenä sisältönä on, että viranomaisen toimien on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Toisin sanoen viranomaisen toimen on oltava asianmukainen, tarpeellinen ja oikein mitoitettu sen tavoitteen kannalta, johon kysymyksessä olevalla toimella pyritään. Käytännössä suhteellisuusperiaate edellyttää, että viranomainen mitoittaa toimintansa alimmalle sellaiselle tasolle, jolla saadaan aikaan tarvittava vaikutus. Suhteellisuusperiaatteella on tärkeä merkitys erityisesti sellaisissa tapauksissa, joissa viranomainen joutuu harkitsemaan hallinnon asiakkaan kannalta epäedullisia oikeudellisia seuraamuksia. Suhteellisuusperiaatteella on lisäksi yleisempää merkitystä hallintotoiminnassa. Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti toimen on oltava tarpeellinen ja välttämätön asetetun tavoitteen saavuttamiseksi. Asianosaiselta ei esimerkiksi voida vaatia enempää selvitystä kuin on tarpeen asian ratkaisemiseksi.²²⁶

Viranomaisen toimien oikeasuhtaisuuden arvioinnissa perusteena voidaan yleensä pitää kohtuullisuutta sekä velvoitteiden asettamisessa että etujen myöntämisessä. Suhteellisuusperiaatteella on erityisen keskeinen merkitys käsiteltäessä rajoittavaan tai kielteiseen ratkaisuun tai toimeen päätyviä asioita.²²⁷

Äimän mukaan käytettävistä keinoista on valittava sellainen, joka loukkaa mahdollisimman vähän verovelvollisen etua. Edelleen Äimän mukaan verovelvolliselta ei suhteellisuusperiaatteen mukaan saa vaatia enempää lisäselvitystä kuin mitä on tarpeen asian selvittämiseksi. Verotuksessa suhteellisuusperiaatteen merkitys näyttäytyy ennen kaikkea veron ja veronko-

²²⁴ Mäenpää 2024a, s. 166.

²²⁵ Rabinä ym. 2017, s. 51.

²²⁶ HE 72/2002 vp, s. 55.

²²⁷ Mäenpää 2024a, s. 168.

rotuksen mittaamisessa. Arvioverotetun määrän on oltava kohtuullinen. Arvioverotuksessa määrättävän veronkotuksenkin on oltava suuruudeltaan kohtuullinen ja muutoinkin perusteltu.²²⁸

Korkein hallinto-oikeus päätyi ratkaisussaan (KHO 1999:33) lain sanamuodon vastaiseen lopputulokseen painottaen suhteellisuusperiaatetta²²⁹. Äimän mukaan kyseistä KHO:n ratkaisua voidaan tulkita mielivaltaisen verotuksen kielloksi.²³⁰

Suhteellisuusperiaatteen soveltaminen voi verotuksessa tulla kysymykseen esimerkiksi silloin, kun pohditaan erilaisia seuraamuksia, kuten veronkorotuksen suuruudesta päätettäessä tai verojen perinnän tai verovalvonnan yhteydessä. Perinnän ja verovalvonnan keinot tulee mitoittaa oikeaan suhteeseen käsiteltävään asiaan nähden.²³¹

3.4.5 Luottamuksensuojaperiaate

Suomen hallinto-oikeudessa sovellettavan luottamuksensuojaperiaatteen juuret ovat Saksassa. Perustellut oikeutetut odotukset voivat perustua lakiin, yleisiin oikeusperiaatteisiin ja kansainvälisiin sopimuksiin. Luottamuksensuojaperiaatetta on noudatettu hallinto-oikeudessa jo ennen kuin siitä säädettiin HL 6 §:ssä. Saksassa sovellettava luottamuksensuojaperiaate on vaikuttanut EU-oikeudessa sovellettavaan luottamuksensuojaan. Periaatetta voidaan kutsua myös perusteltujen odotusten suojaksi.²³²

²²⁸ Äimä 2011, s. 118.

²²⁹ KHO:n ratkaisun mukaan muuallakin kuin Suomessa rekisteröidystä, tänne väliaikaisesti tuodusta autosta on yleensä suoritettava Suomessa autoveroa, jos sitä käytetään täällä kuljettajan ollessa Suomessa vakinaisesti asuva henkilö. Tilanteet, joissa veroton käyttö on sallittua, on lueteltu erikseen. B:n kuljettaessa A:n väliaikaisesti Suomeen tuomaa autoa asiakirjoista ilmenevissä olosuhteissa kysymys ei ole autoverolain 35 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdan taikka muidenkaan kohtien sanamuodon mukaisista nimenomaisista tilanteista, joissa Suomessa vakinaisesti asuva henkilö voi käyttää ajoneuvoa ilman veron suorittamisvelvollisuuden syntymistä. Lain sanamuodon mukainen tulkinta merkitsisi siten autoveron täysimääräistä suorittamisvelvollisuutta. Tällainen veroseuraamus ei kuitenkaan ole oikeassa suhteessa käytön tilapäisyyteen ja vähäisyyteen. Sillä seikalla, että ajoneuvoa voidaan veron suorittamisen jälkeen käyttää Suomessa rajoituksitta, ei ole tämän suhteen merkitystä, koska kysymys ei ole ajoneuvon maahantuonnista vaan sen lain 2 §:ssä tarkoitettusta väliaikaisesta käytöstä täällä. Näistä syistä lain 35 §:n 1 momenttia, erityisesti sen 2 kohtaa, voidaan käytön tilapäisyyteen ja vähäisyyteen nähden näihin rinnastettavissa tilanteissa tulkita laajentavasti siten, ettei kysymyksessä olevan kaltainen ajoneuvon käyttö aiheuta velvollisuutta suorittaa autoveroa.

²³⁰ Äimä 2011, s. 121–122.

²³¹ Räbinä ym. 2017, s. 51–52.

²³² Äimä 2011, s. 122–123.

EU-oikeudessa oikeusvarmuusperiaate edellyttää selvyyttä, ennakoitavuutta ja täsmällisyyttä. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä oikeusvarmuusperiaatteella ja luottamuksensuojaperiaatteella on kiinteä yhteys, eikä niitä voida Äimän mukaan selvärajaisesti erottaa toisistaan.²³³

HL 6 §:n mukaan viranomaisen toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Lain valmisteluasiakirjojen mukaan säännös merkitsee luottamuksensuojaperiaatteen laintasoista vahvistamista. Periaate merkitsee ennen muuta yksilön suojaa julkista valtaa vastaan. Luottamuksen suojaamisen keskeisenä sisältönä on, että yksityisten tulee voida luottaa viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen sekä viranomaisten tekemien hallintopäätösten pysyvyyteen. Periaatteen soveltamisessa on kysymys siitä, millä edellytyksillä yksityinen oikeussubjekti voi luottaa julkista valtaa käyttäen tehdyn päätöksen pysyvyyteen ja minkälainen turva tällä on viranomaisten toiminnan odottamattomia muutoksia vastaan. Luottamuksensuojan periaate rajoittaa edunsuovien päätösten peruuttamista taannehtivin vaikutuksin ja yleensäkin päätösten muuttamista yksityiselle haitalliseen suuntaan.²³⁴

Lähtökohtana luottamuksensuojan periaatteen sisällyttämiselle lakiin oli sen sinänsä laaja soveltamisala Euroopan yhteisön oikeudessa. Periaate on johdettu yhteisön oikeuteen yhtäältä jäsenvaltioiden oikeusperinteestä sekä toisaalta yleisen oikeudenmukaisuus- ja kohtuusajattelun pohjalta. Luottamuksensuojan periaatteeseen voidaan vedota paitsi yhteisön säädännäiseen oikeuteen kuuluvien asetusten pätevyyden arvioinnissa myös hallintopäätösten ja muiden yksittäistapauksellisten ratkaisujen kohdalla.²³⁵

Hallintolain perustelujen mukaan edellytyksenä on, että päätös ei perustu asianosaisen antamiin virheellisiin tai olennaisesti puutteellisiin tietoihin.²³⁶

Luottamuksensuojan arvioinnin tulee hallintolain perustelujen mukaan viime kädessä perustua tapauskohtaiseen harkintaan, jossa yksityisen luottamusta tulee punnita suhteessa julkiseen etuun.²³⁷

Viranomaisen selvästi lainvastainen neuvo, ohje tai lupaus ei yleensä voi perustaa luottamuksensuojaa, koska se ei perustu oikeusjärjestykseen. Tällainen informaatio saattaa kuitenkin aiheuttaa viranomaiselle velvollisuuden korvata vahinko, joka sen noudattamisesta on aiheutunut.²³⁸

²³³ Äimä 2011, s. 123; vrt. Niemivuo ym. 2010, s. 133; ks. myös Laakso ym. 2006, s. 349–352.

²³⁴ HE 72/2002 vp, s. 55–56.

²³⁵ HE 72/2002 vp, s. 56.

²³⁶ Niemivuo ym. 2010, s. 132.

²³⁷ Niemivuo ym. 2010, s. 133.

²³⁸ Mäenpää 2024a, s. 175.

Luottamuksensuojan saamisen edellytyksenä on ensinnäkin se, että yksityiselle on muodostunut oikeutettuja odotuksia ennen viranomaisen uusia toimia. Tällaiset odotukset voivat perustua viranomaisen myönteiseen päätökseen, joka voi esimerkiksi lupa, taloudellinen tuki tai etuus. Myös viranomaisen kehoitus tai nimenomainen neuvo toimia tietyllä tavalla tai viranomaisen sitoumus tai lupaus perustavat yleensä oikeutettuja odotuksia. Sen sijaan vakiintunut käytäntö ei yleensä estä sen muuttamista lainsäädännön määrittelemissä rajoissa.²³⁹

Toisena edellytyksenä on oikeutettujen odotusten lainmukaisuus. Myönnetyt luvut tai etuudet, annetun neuvon tai lupauksen ja viranomaisen sitoumuksen on oltava oikeusjärjestyksen mukainen, jotta siihen voi kohdistua oikeutettu, legitiimi odotus.²⁴⁰ Laakson ym. mukaan yksityisen tietoinen lainvastainen menettely ei oikeuta suojaamisen arvoista luottamusta. Tällöin muodollisella laillisuusperiaatteella on etusija.²⁴¹

Kolmantena luottamuksensuojan edellytyksenä on asianosaisen vilpittömämpi mieli. Asianosainen ei voi omalla lainvastaisella menettelyllään saada aikaan oikeutettuja odotuksia.²⁴²

Luottamuksensuojan tavoitteena ei kuitenkaan ole muodostaa saavutettuja oikeuksia eikä saattaa kerran tehtyä hallintopäätöstä täysin muuttumattomaksi käytännöksi. Siten viranomainen voi myös perustellusta syystä muuttaa vakiintunutta ratkaisukäytäntöään.²⁴³ Laakson ym. mukaan viranomaiskäytäntöä voidaan perustellusta syystä muuttaa viranomaiselle kuuluvan harkintavallan rajoissa. Luottamuksensuojan periaatteella saattaa kuitenkin olla merkitystä käytännön muuttamisen edellytysten arvioinnissa. Luottamuksensuojan periaate antaa Laakson ym. mukaan suojaa nimenomaan viranomaistoiminnan odottamattomia muutoksia vastaan.²⁴⁴

Oikeusvarmuus edellyttää muun muassa yksityiselle asetettavien velvoitteiden selvää, ennakoitavaa ja riittävän täsmällistä määrittelyä. Luottamuksensuojan voidaan katsoa osaltaan tukevan oikeusvarmuutta, kun se rajoittaa viranomaisen ennakoimatonta toimintaa ja sisältää taannehtivan päätöksenteon kiellon. Myös hallintopäätösten pysyvyys on osa oikeusvarmuutta.²⁴⁵

²³⁹ Mäenpää 2024a, s. 172.

²⁴⁰ Mäenpää 2024a, s. 173.

²⁴¹ Laakso ym. 2006, s. 347–348.

²⁴² Mäenpää 2024a, s. 173.

²⁴³ Mäenpää 2024a, s. 176.

²⁴⁴ Laakso ym. 2006, s. 347–348.

²⁴⁵ Mäenpää 2024a, s. 177; Laakso ym. 2006, s. 344–345.

3.4.6 Palveluperiaate

Asiakasnäkökulman korostaminen ja viranomaistoiminnan tuloksellisuuden parantaminen olivat hallinnon kehittämisen keskeisiä painopistealueita hallintolakia valmisteltaessa. Tarkoituksena oli yhtäältä turvata viranomaispalvelujen saatavuus sekä toisaalta varmistaa, että asiointia järjestettäessä kiinnitetään riittävää huomiota hallinnossa asioivien tarpeisiin. Hallintolain esitöiden mukaan asiointi ja asian käsittely viranomaisessa olisi pyrittävä järjestämään siten, että hallinnossa asioiva saa asianmukaisesti hallinnon palveluita ja viranomainen voi suorittaa tehtävänsä tuloksellisesti.²⁴⁶

Palveluperiaate ja viranomaisen tehtävien tuloksellinen hoitaminen merkitsevät sitä, että asiointi tulisi voida tapahtua sekä hallinnossa asioivan että viranomaisen kannalta mahdollisimman nopeasti, joustavasti ja yksinkertaisesti sekä kustannuksia säästäen. Viranomaiselle ei kuitenkaan aseteta ehdotonta velvollisuutta ryhtyä toimenpiteisiin asiointipalvelujen asianmukaiseksi järjestämiseksi, vaan säännös mahdollistaa käytettävissä olevien taloudellisten ja muiden voimavarojen huomioon ottamisen.²⁴⁷

Hallinnon palveluperiaatteen keskeisenä tavoitteena oli, että erot hallinnon asiakkaiden tiedoissa tai asiointivalmiuksissa eivät vaikuttaisi epäedullisesti tai haitallisesti menettelyssä ja viranomaispalveluja toteutettaessa.²⁴⁸

Palveluperiaatteen konkreettisia ilmentymiä hallintolaissa on runsaasti. Neuvontavelvollisuus (HL 8 §) edellyttää, että asiakas saa tarpeen mukaan asiansa hoitamiseen neuvontaa. Lisäksi väärälle viranomaiselle tullut asiakirja on viran puolesta siirrettävä oikealle viranomaiselle (HL 21 §) ja asiakirjoissa olevia muodollisia puutteita on voitava täydentää mahdollisen määräajan kuluttuakin (HL 22 §). Viranomaisen pitää huolehtia myös siitä, että asia tulee riittävästi ja asianmukaisesti selvitettyksi (HL 31.1 §) ja että se käsitellään viivytyksettä (HL 23 §). Niin ikään vaikuttamismahdollisuuksien varaaminen (HL 41 §) kuuluu palveluperiaatteen toteuttamisen alaan.²⁴⁹

HL 8.1 §:n säännös neuvonnasta ilmentää lähinnä vaatimusta menettelyllisestä neuvontavelvollisuudesta. Viranomaisen tulee antaa asiakkailleen neuvoja esimerkiksi siitä, miten asia pannaan vireille ja mitä asiakirjoja tulee esittää asian vireille panemiseksi. Neuvontavelvollisuus ulottuu kuitenkin myös aineellisoikeudellisiin asioihin. Aineellisia kysymyksiä koskeva neuvontavelvollisuus merkitsee tietojen antamista lähinnä asiaa koskevien

²⁴⁶ HE 72/2002 vp, s. 56.

²⁴⁷ HE 72/2002 vp, s. 57.

²⁴⁸ Mäenpää 2024a, s. 180.

²⁴⁹ Mäenpää 2024a, s. 178.

säännösten tulkinnasta ja lain tarjoamista vaihtoehtoista sekä asian sisältöä koskevista kysymyksistä. Jos säännökset tarjoavat asiakkaalle erilaisia vaihtoehtoja, nämä vaihtoehdot tulisi selostaa niin yksityiskohtaisesti, että asiakas voisi tehdä perusteltuja valintoja eri vaihtoehtojen välillä. Säännös ei kuitenkaan aseta viranomaiselle velvollisuutta neuvoa suotuisimman asiaratkaisun saamiseen liittyvästä menettelystä. Esimerkiksi veroviranomaisella ei ole velvollisuutta antaa verosuunnitteluun liittyviä neuvoja tai ohjausta.²⁵⁰

Neuvontaa on annettava tasapuolisesti ja neuvonnassa on muutenkin pyrittävä asiakkaiden yhdenvertaisuuden toteutumiseen. Samanlaisessa neuvonnan tarpeessa olevia asiakkaita on muun muassa neuvottava yhtä laajasti ja luonnollisesti myös samalla tavoin.²⁵¹

Kullan mukaan tuloksellisuusvaatimus palautuu myös yksittäisen virkamiehen virkavelvollisuuteen hoitaa tehtävänsä asianmukaisesti ja viivytyksettä. Palveluperiaatteen nimissä ei voida Kullan mukaan tinkiä oikeussuojan perusvaatimuksista. Palvelun tehokkuuden ja oikeussuojan pitää olla tasapainossa siten, että hyvän hallinnon kriteerit täyttyvät.²⁵²

Kullan mukaan joutuisuus eli viivytyksettömyysvaatimus voidaan katsoa myös periaatteelliseksi velvoitteeksi: kaikissa olosuhteissa on pyrittävä asioiden mahdollisimman joutuisaan ja huolelliseen käsittelyyn.²⁵³

Purosen mukaan arvioitaessa joutuisuusvaatimusta ensisijaisesti kansalaisten oikeusturvan näkökulmasta ei kysymys ole mahdollisimman suuresta yksittäisen asian käsittelyn nopeudesta. Purosen mukaan nopeustavoite ei saa virkamiestoiminnassa ohittaa laadun asettamia vaatimuksia, esimerkiksi huolellista työtä ja asian perusteellista selvittämistä. Vaikka joutuisuusvaatimus näyttää monesti nousseen keskeiseksi, se on Purosen mukaan kuitenkin nähtävä toissijaisena suhteessa asianmukaiseen käsittelyyn. Verovelvollisella on Purosen mukaan oikeus edellyttää, että hänen oikeusturvansa astuu aina hallinnon (taloudellisten) etujen edelle.²⁵⁴

Halilan & Aerin mukaan palveluperiaatteen voidaan katsoa sisältävän myös vaatimuksen asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä. Tämä vaatimus ilmentää virallisperiaatetta ja sen keskeistä merkitystä yksityisen oikeusturvalle.²⁵⁵

²⁵⁰ Rabinä ym. 2017, s. 52; Rabinä 2022, s. 147.

²⁵¹ Mäenpää 2024b, s. 234.

²⁵² Kulla 2015, s. 117–118.

²⁵³ Kulla 2015, s. 165–166; ks. myös Laakso ym. 2006, s. 133.

²⁵⁴ Puronen 2010, s. 162–163.

²⁵⁵ Halila & Aer 2011, s. 30–31.

3.5 Hallinnon tehokkuusperiaate verotusmenettelyiden kehittämisen lähtökohtana

3.5.1 Tuloksellisuus hyvän hallinnon elementtinä

V. Merikoski totesi teoksessaan Suomen julkisoikeus pääpiirteittäin II, jonka ensimmäinen painos julkaistiin jo vuonna 1962, että kysymys hallinnon tehokkuusvaatimuksen ja oikeussuojavaatimuksen välisestä tasapainosta on yksi hallinto-opin keskeisimpiä ja tärkeimpiä. Merikosken mukaan hallinnon tulee pyrkiä oikeusvarmuuteen siten, että koetetaan luoda mahdollisimman hyvät takeet oikeiden eli lainmukaisten tulosten saavuttamiseksi yksittäistapauksissa. Tehokkuusvaatimusta on Merikosken mukaan pyrittävä tyydyttämään sellaisin järjestelyin, jotka tekevät mahdolliseksi asian nopean ratkaisemisen (nopeusvaatimus) ja jotka eivät aiheuta asianosaisille eikä myöskään julkisyhteisölle suuria taloudellisia kustannuksia (halpuusvaatimus).²⁵⁶

Merikosken mukaan oikeussuoja- ja tehokkuusvaatimuksen välillä vallitsee jatkuva keskinäinen kilpailu, tai tarkemmin sanoen, kilpailu ylivallasta, sillä tosiasiallisesti näitä periaatteita sovelletaan käytännössä aina rinnakkain. Sopivan tasapainon saavuttaminen niiden kesken on Merikosken mukaan yksi hallinto-oikeudellisen lainsäädännön tärkeimmistä tehtävistä. Hallintoteknisillä parannuksilla oli Merikosken mukaan mahdollista lisätä hallinnon tehokkuutta oikeussuojan silti huononematta.²⁵⁷

Kullan mukaan tuloksellisuusvaatimus saattaa johtaa ristiriitaan menettelyn oikeusturvavaatimusten kanssa esimerkiksi siten, että tulosta tavoiteltaessa joudutaan tinkimään palvelun, neuvonnan tai asian selvittämisen laatuvaatimuksista. Kuitenkin esimerkiksi verotuksessa Kullan mukaan summaariset menettelyt on pyritty sääntelemään siten, että ne eivät vaaranna verovelvollisen oikeusturvaa.²⁵⁸

Kullan mukaan palveluperiaatteeseen kuuluu myös viranomaistoiminnan tuloksellisuus.²⁵⁹ Koivisto puolestaan toteaa, että hallinnon tulee olla tehokasta ollakseen hyvää.²⁶⁰ Toisaalta Koivisto huomauttaa, että tehokkuuden asemoimisessa osaksi hyvää hallintoa aiheuttaa tiettyä hankaluutta tehokkuuskäsitteen monimerkityksisyys. Koiviston mukaan olisi epäoikeutettua

²⁵⁶ Merikoski 1976, s. 27.

²⁵⁷ Merikoski 1976, s. 28.

²⁵⁸ Kulla 2015, s. 11.

²⁵⁹ Kulla 2015, s. 117–118.

²⁶⁰ Koivisto 2011, s. 229.

väittää, että hallinnon hyvyys pelkistyi tehokkuuteen, mutta sen merkitystä ei toisaalta tulisi myöskään aliarvioida.²⁶¹

Hallinnossa keskeistä on Koiviston mukaan poliittisoikeudellisten päämäärien ja yksilöiden oikeusturvan toteuttaminen. Tämän päämäärän toteuttamisen tehokkuus ei voi Koiviston mukaan olla ainoa mittari sen onnistuneisuudesta. Oikeusturvan toteutumisen arvioinnissa lain- ja oikeudenmukaisuus ovat Koiviston mukaan keskeisempiä muuttujia. Sen sijaan poliittisoikeudellisia päämääriä toteutettaessa tehokkuuden vaatimuksella on enemmän uskottavuutta.²⁶²

Tehokkuus voi Koiviston mukaan muodostaa jännitteen muiden hyvän hallinnon diskurssien kanssa. Tehokkuuden ja oikeusturvan diskurssit eivät ole yhteismitallisia, mutta silti ne kummatkin käyttävät samaa käsitettä omien arvojensa oikeuttamiseen.²⁶³

Tehokkuus on Koiviston mukaan asemoitava hallinnon hyvyyteen siten, että demokraattinen legitimitetti ja yksilön oikeusturva eivät vaarannu. Käytännössä hyvä hallinto on Koiviston mukaan kenttä, jolla kilpailevat arvot saavuttavat tapauskohtaisia voittoja.²⁶⁴

Heurun mukaan julkisen hallinnon oikeusvarmuuden vaatimus on ikään kuin luonnostaan julkisen hallinnon tehokkuutta rajoittava tai sen kanssa kilpaileva elementti.²⁶⁵ Heurun argumentoinnissa tehokkuus periaatteena painottuu enemmän tai vähemmän asiayhteyden mukaan: demokratiasta puhuttaessa enemmän, mutta oikeusvarmuudesta puhuttaessa vähemmän.²⁶⁶

Heurun mukaan on vaikea nostaa tehokkuutta hallinnon johtavaksi periaatteeksi, ja yhtä vaikea on kieltää se kokonaan. Heuru päättyy pohdintansa loppuksi asettamaan säännön, jonka mukaan tehokkuusvaatimus voidaan tyydyttää ainoastaan siinä tapauksessa, että se ei muodosta ristiriitaa hyvän hallinnon periaatteen kanssa.²⁶⁷

Siitari-Vanne on tarkastellut hallintolainkäytön tehokkuutta tunnistuen siitä kaksi ilmenemismuotoa: ajallisen ja asiallisen tehokkuuden. Ajallinen tehokkuus edellyttää, että hallintolainkäytössä käsiteltävät asiat voidaan käsitellä viivytyksettömästi ja sellaisessa kokonaiskäsittelyajassa, joka on kohtuullinen arvioituna niin asianosaisten kuin asian vaikeusasteenkin kannalta. Siitari-Vanteen mukaan hänen käyttämänsä tehokkuuden käsite on

²⁶¹ Koivisto 2011, s. 248–249.

²⁶² Koivisto 2011, s. 250.

²⁶³ Koivisto 2011, s. 251.

²⁶⁴ Koivisto 2011, s. 252.

²⁶⁵ Heuru 2000, s. 285.

²⁶⁶ Heuru 2000, s. 382.

²⁶⁷ Heuru 2003, s. 329.

lähellä hallintolain valmistelussa käytettyä tehokkuuden määritelmää. Hallintomenettelyssä tehokkuudella ei tarkoiteta pelkästään taloudellista tehokkuutta, vaan myös sitä, että yksityisen ja julkisen välinen asiakassuhde toimii mahdollisimman kätevästi, virheettömästi ja joustavasti. Asiallinen tehokkuus puolestaan tarkoittaa Siitari-Vanteen mukaan hallintolainkäyttö- päätösten oikeellisuutta mahdollisimman varhaisessa prosessin vaiheessa.²⁶⁸

Siitari-Vanne luonnehtii käyttämäänsä tehokkuuden määritelmää siten, että se on oikeudelliseen ratkaisutoimintaan kiinnittyvä funktionaalinen määritelmä, jota ei pidä samaistaa eikä pelkistää ratkaisutoiminnan tulokellisuuden vaatimukseksi. Jälkimmäisen näkökulman yhteydessä hän käsittelee ratkaisutoiminnan virheistä aiheutuvia kustannuksia ja viittaa Henriksenin, joka on korostanut, että useimmat oikeusturvatakeet vaikuttavat positiivisella tavalla virhekustannusten vähentämiseen, mistä syystä on yleisesti ottaen virheellistä olettaa oikeusturva- ja tehokkuuspyrkimysten olevan toisilleen vastakkaisia tavoitteita. Kysymys on näiden kahden välisestä tasapainomallista.²⁶⁹

Saraviidan mukaan hallinnon tasolla perusoikeuksien turvaamisveloitetta vastassa saattaa olla erilaisia kitkatekijöitä alkaen siitä, että hallintoon kohdistuu lukuisia muita odotuksia ja edellytyksiä perusoikeussuojauksen ohessa, mm. hallinnon tehokkuuteen liittyvät odotukset ja tulosvastuu.²⁷⁰ Hallinnon tehokkuus on siten Saraviidan mukaan kitkatekijä eikä oikeusturvan kanssa osin ristiriitaan joutunut toinen perustuslaissa turvattu oikeushyvä.

Tehokkuusperiaate on ollut välillisesti arvioitavana useammassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa.²⁷¹

²⁶⁸ Siitari-Vanne 2005, s. 29; ks. ajallisesta ja asiallisesta tehokkuudesta myös Väättänen 2011, s. 130-137; ks. myös Kulla 2015, s. 67-69.

²⁶⁹ Siitari-Vanne 2005, s. 29-30; ks. oikeusturvan ja hallinnon tehokkuuden jännitteestä myös Väättänen 2011, s. 124-129.

²⁷⁰ Saraviita 2011, s. 294.

²⁷¹ Koskinen & Kulla 2016, s. 42, 444 ja 452; ks. myös ratkaisu KHO 2013:193, jossa kyse oli siitä, onko käräjäoikeuksien rakenneuudistuksen johdosta toteutunut käräjäoikeuksien yhdistyminen johtanut X:n osalta oikeudenvastaisesti liian alhaiseen palkkaukseen. Asiassa arvioitiin, onko kyseinen menettely ollut valituksessa esitetyllä tavalla perustuslain 6 §:ssä, valtion virkamieslain 11 §:ssä ja yhdenvertaisuuslain 6 §:n 1 momentissa säädetyn yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen. Ratkaisun mukaan ”uudistuksen yhteydessä tai siitä johtuen ei ole asiassa saadun selvityksen mukaan toteutettu käräjätuomarien palkkausluokan tarkistuksia, eikä ketään käräjätuomaria ole sijoitettu yksinomaan uudistuksesta johtuen aiempaa ylempään tai alempaan palkkausluokan mukaiseen virkaan.”; ks. myös KHO 2012:27 ja KHO 2010:62.

3.5.2 Tuloksellisuuden parantaminen ja tulosohtaus

Harrinvirran mukaan valtion budjettikäytännössä 1960-luvun lopulta 1980-luvun loppuun on korostunut oikeudellinen toimeenpanon ohjaus ja valvonta. Valtion budjettiesityksien rakenne ja perustelut ovat siinä vaiheessa silmiinpistävästi ilmentäneet yksityiskohtaista resurssi- ja normiohjauksen perinnettä.²⁷² Myrsky puolestaan toteaa, että valtion taloudenhoidossa on 1990-luvulle asti noudatettu kameralistista periaatetta. Kameralismi merkitsi tarkkaa, sitovaa tulojen ja menojen vuotuista budjetointia sekä varojen käytön kontrollointia etu- ja jälkikäteen. Myrskyn mukaan kameralistisesta ajattelutavasta on siirrytty tulokulttuuriin.²⁷³

Tuloksellisuustermin käyttö yleistyi 1980-luvulla käynnistettäessä ja toteutettaessa suuria hallinnon uudistushankkeita, mutta eräät sen alakäsitteiksi hahmottuvat seikat, kuten tuottavuus ja vaikuttavuus, olivat olleet jo pidempään esillä.²⁷⁴ Valtiovarainministeriö määritteli tuloksellisuuden käsitteen ja sen alakäsitteet ohjeessaan toiminta- ja taloussuunnitelmien laatimiseksi valtion virastoille. Tuloksellisuus nostettiin onnistumista tarkoittavaksi käsitteeksi. Sen välittömiä alakäsitteitä ja toistensa vieruskäsitteitä ovat tuottavuus, taloudellisuus ja vaikuttavuus.²⁷⁵

Tulosohtausuudistuksen katsotaan alkaneen valtion liikelaitoslain (627/1987) mukaisten liikelaitosten perustamisella²⁷⁶. Lain säätämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä todetaan, että ”Tavoitteena on kehittää valtion liiketoiminnan muotoja siten, että liikelaitokset voisivat toimia nykyistä tehokkaammin. Valtion liikelaitosten nykyinen resurssiohtaus tulisi korvata palvelutavoitteiden ja muiden toimintatavoitteiden sekä tulostavoitteiden asettamiseen perustuvalla tulosohtauksella.”²⁷⁷

Tulosohtauksella tarkoitetaan niitä päätöksenteko-, koordinointi- ja sopimisprosesseja, joilla valtioneuvosto, ministeriöt sekä virastojen ja laitosten johto pyrkivät varmistamaan, että valtionhallinto kokonaisuudessaan toimii mahdollisimman tuloksellisesti eli toteuttaa mahdollisimman tehokkaasti eduskunnan ja valtioneuvoston tarkoituksia. Tulosohtaus on vuorovaikutteinen, sopimusajatteluun perustuva ohtausmalli. Sen toiminnallinen ydin

²⁷² Harrinvirta 1997, s. 155–156.

²⁷³ Myrsky 2010a, s. 50–51.

²⁷⁴ Meklin 2009, s. 35.

²⁷⁵ Meklin 2009, s. 35.

²⁷⁶ HE 291/1993 vp, s. 19; vrt. Meklin 2009, s. 35: ”*Alkuna laajemmille uudistusohjelmille voidaan pitää valtioneuvoston vuonna 1987 laatimaa 24-kohtaista ohjelmaa julkishallinnon kehittämiseksi*” ja Valtiovarainministeriö 2010, s. 13: ”*Tulosohtauksena tunnetun julkisten palvelujen ohtausmallin valmistelu käynnistyi valtioneuvoston 12.5.1988 tekemän periaatepäätöksen pohjalta.*”

²⁷⁷ HE 137/1986 vp, s. 4.

on sopijapuolten kyvyssä löytää oikea tasapaino käytettävissä olevien voimavarojen ja niillä saavutettavien tulosten välillä. Tulosohjauksen perusideana on, että voimavarat ja tavoitteet sekä toiminnan tehokkuus ja laatu ovat mahdollisimman hyvin tasapainossa keskenään ja että toiminnalla saadaan kustannustehokkaasti aikaan halutut vaikutukset.²⁷⁸

Tulosohjauksen rakentuu tulosbudjetoinnille, jossa valtion talousarvioesitys sekä toiminta- ja taloussuunnitelmat tuotetaan siten, että tulostavoitteet ja niitä koskevat määrärahapäätökset on kytketty yhteen. Virastoissa ja laitoksissa tulosbudjetoinnissa määritellään tulostavoitteet, tulosbudjetit, toimenpiteet ja resurssitarpeet ja näitä kuvaavat suunnitelmat. Lopulliset budjettivuotta koskevat tulostavoitteet vahvistetaan eduskunnan hyväksyttyä talousarvion.²⁷⁹

Valtion virastojen ja laitosten tulosohjauksen ensimmäisessä vaiheessa painottui nimenomaan tulosbudjetointi.²⁸⁰ Vuonna 1990 tulosbudjetointia sovellettiin ensimmäisen kerran kolmen kokeiluviraston talousarviossa. Valtionhallinnon tulosohjau uudistuksesta valtioneuvosto teki päätöksen lokakuussa 1990. Ministeriöt ja niiden alaiset tilivirastot veloitettiin siirtymään tulosohjaukseen viimeistään vuoden 1995 talousarviossa.²⁸¹

Tulosohjauksen toisen vaiheen alkuna voidaan pitää valtion talousarviosta annetun lain muutosta (1216/2003), jolloin talousarviolakiin sisällytettiin säännökset tuloksellisuutta koskevasta useampivuotisesta suunnittelusta, tuloksellisuuden laskentatoimesta ja tuloksellisuuden raportoinnista. Uudistusta täydensi valtion talousarviosta annetun asetuksen muutos (254/2004)²⁸² Uudistuksen katsottiin sisältävän laaja-alaisen kehittämisohjelman tulosohjauksen ja tilivelvollisuuden terävöittämiseksi.²⁸³

Hallintolain tuloksellisuuden edistämistavoite sijoittuu ajallisesti yhteen edellä mainittujen talousarviolain muutosten kanssa, mikä toisaalta tekee ymmärrettäväksi sen, että valtiovarainministeriön aloitteesta tuloksellisuuden edistäminen sisällytettiin myös hallintolakiin. Hallintolain 1 §:n toisen virkkeen mukaan lain tarkoituksena on myös ”edistää hallinnon palvelujen laatua ja tuloksellisuutta”. Hallinnon palvelujen tuloksellisuutta on perusteluissa luonnehdittu seuraavasti: ”Tuloksellisuuteen puolestaan kuuluu taloudellisuuden ja tuottavuuden ohella hallinnon toiminnan yhteiskunnalli-

²⁷⁸ Myrsky ym. 2014, s. 354.

²⁷⁹ Myrsky ym. 2014, s. 356; ks. tulosbudjetoinnista myös Harrinvirta 1997, s. 157–159 ja valtiovarainministeriö 2005, s. 15–16.

²⁸⁰ HE 291/1993 vp, s. 19–20.

²⁸¹ Valtiovarainministeriö 2005, s. 15.

²⁸² Ks. tiivistettynä HE 56/2003 vp, s. 1.

²⁸³ Valtiovarainministeriö 2005, s. 18–19.

nen vaikuttavuus, palvelu- ja toimintakyky sekä siihen liittyvä asiakastyytyväisyys.”²⁸⁴ Niemivuo ym. toteavat, että kyseinen säännös lisättiin lakitekstiin hallintolakihankkeen jatkovalmistelun aikana valtiovarainministeriön vaatimuksesta.²⁸⁵

Kolmannessa vaiheessa tulosohjaus kytkettiin osaksi laajempaa ohjausmallia. Valtiovarainministeriö asetti 2009 tulosohjauksen arviointihankkeen. Tehtyjen arviointien ja selvitysten pohjalta todettiin, että vuoden 2004 uudistus on lähtökohtaisesti onnistunut ja sen keskeisillä osa-alueilla on tapahtunut kehitystä. Tulosohjausjärjestelmän todettiin kuitenkin olevan taitekohdassa. Haasteina nähtiin poikkihallinnollisuuden huomioon ottaminen sekä suhde muihin ohjausjärjestelmiin ja erityisesti strategiseen ohjaukseen.²⁸⁶ Vuonna 2012 tulosohjauksen uudistamisen keskeisiksi tavoitteiksi määriteltiin, että ohjaus on jatkossa strategisempaa, kevyempää, poikkihallinnollisempaa ja yhtenäisempää. Tulosohjauksessa tavoiteltiin aiempaa vahvempaa sidosta hallitusohjelmaan.²⁸⁷

Vuonna 2012 julkaistussa tulosohjauksen kehittämisraportissa tulosohjauskulttuurin muutosta vuodesta 1990 alkaen kuvaavalle aikajanelle sijoitettiin myös valtion tuottavuusohjelma. Hallituksen esityksessä valtion vuoden 2003 talousarvioksi todettiin, että ”valtiovarainministeriössä käynnistetään valtionhallinnon kilpailukyvyyn ja tuottavuuden parantamiseksi hanke, jolla parannetaan valtionhallinnon kykyä suoriutua tehtävistään ottaen huomioon kiristynvä rahoitus ja työvoiman saatavuus sekä tarjoutuvat uudistamismahdollisuudet. Keskeistä on kannustaa valtionhallinnon organisaatioita arvioimaan ja uudistamaan rakenteitaan, toimintatapojaan, palvelujaan ja resurssejaan suhteessa uuden teknologian sekä kehittyvien hallinto-, ohjaus- ja palvelutuotantomallien haasteisiin ja mahdollisuuksiin.”²⁸⁸

Herrasen mukaan kehys- ja budjettiprosessiin siirtyminen teki tuottavuusohjelmasta rakenteellisen vähennysohjelman. Hallitus linjasi kehyspäätyöskessä 11.3.2005, että ainoastaan puolet poistuman vuoksi valtionhallinnossa vapautuvista työpaikoista täytetään.²⁸⁹ Hallituksen esityksessä valtion talousarvioksi vuodelle 2007 todetaan, että ”hallitus on osana vuosien

²⁸⁴ HE 72/2002 vp, s. 44.

²⁸⁵ Niemivuo ym. 2010, s.90. Niemivuo ym. toteavat toisaalla teoksessaan (s. 134–135), että ”Hallintolain 7 §:n lopussa on korostettu viranomaisen toiminnan tuloksellisuutta. Tämä muotoilu, samoin kuin lain 1 §:n tarkoitussäännöksessä oleva maininta hallinnon palvelujen laadun ja tuloksellisuuden edistämisestä, tulivat säännökseen valtiovarainministeriön ehdotuksesta.”

²⁸⁶ Valtiovarainministeriö 2010, s. 5.

²⁸⁷ Valtiovarainministeriö 2012, s. 9.

²⁸⁸ HE 132/2002 vp, s. Y 60.

²⁸⁹ Herranen 2015, s. 33.

2007–2011 valtiontalouden kehyspääöstä päättänyt, että tuottavuusohjelman toteuttamisessa siirrytään kokonaisuudessaan toimenpanovaiheeseen. Kehyspääöksen mukaan tuottavuutta lisäävien toimenpiteiden tulee vähentää valtionhallinnon työvoimatarvetta noin 9 600 henkilötyövuodella vuoteen 2011 mennessä.”²⁹⁰

Valtionhallinnon tuottavuusohjelman toimeenpanovaiheeseen liittyy ainakin kolme Verohallintoon liittyvää hanketta, jotka ovat tämän tutkimuksen kannalta erityisen merkityksellisiä. Ensiksikin valikointisäännöksen säätämiseen johtanut hallituksen esitys (HE 91/2005 vp) annettiin kesäkuussa 2005. Toiseksi Verohallinnosta päätettiin muodostaa yksi virasto, jolla on valtakunnallinen toimivalta. Toimenpide nähtiin tärkeäksi sekä tehokkuuden että laadunhallinnan parantamiseksi²⁹¹. Kolmanneksi verohallinnon tietojärjestelmät päätettiin uudistaa perusteellisesti.²⁹²

Hallituksen esityksessä valtion talousarvioksi vuodelle 2006 asetetaan verohallinnon yhdeksi tavoitteeksi, että henkilöverotuksessa että yritysverotuksessa on yhtenäiset valtakunnalliset työmenetelmäohjeet ja valikointikriteerit sen jälkeen kun nyt käynnissä olevat yhdenmukaistamiseen liittyvät toimenpiteet on tehty.²⁹³ Valikointimenettely mainitaan siten ensimmäisen kerran toiminnan tuottavuuteen vaikuttavana tekijänä vuoden 2006 talousarviossa.

Hallituksen esityksessä valtion talousarvioksi vuodelle 2007 todetaan, että ”verohallinnon henkilötyövuosimäärätavoite vuodelle 2007 on 6 000 henkilötyövuotta. Vuoteen 2011 mennessä tavoitteena on laskea henkilötyövuosimäärä 4 954 henkilötyövuoteen, mikä tarkoittaa 1 220 henkilötyö-

²⁹⁰ HE 122/2006 vp, s. Y 24; Pohjolainen & Tarukannel 2006 pohtivat tuottavuusohjelmaa tuottavuuden ja oikeusturvan näkökulmasta toteamalla, että ”*Tuottavuuden tehostamista on yleisesti ottaen pidettävä tavoiteltavana kehityskulkuna. Tuottavuutta ja oikeusturvaa ei voida asettaa lähtökohtaisesti toistensa vastakohdiksi. Päin vastoin, tuottavuuden tehostaminen voisi tarkoittaa entistä parempaa oikeusturvaa resursseja lisäämättä. Olennainen kysymys on, miten tuottavuuden tehostaminen ymmärretään aloilla, joissa oikeusturva on keskeisessä asemassa ja millä tavalla tehostamiseen pyritään.*” s. 972.

²⁹¹ HE 62/2007 vp, s. 212.

²⁹² HE 95/2012 vp, s. Y 47 ”*Verohallinto on valmistellut mittavaa uudistusta, joka kattaisi verolait ja niiden käsittelyä hoitavat verotusohjelmistot. Tämän ns. valmisohjelmistouudistukseen perustuvan toiminnanohjausjärjestelmän arvioidaan turvaavan parhaiten verotuksen pidemmän ajan häiriöttömän toiminnan.*”

²⁹³ HE 119/2005 vp, s. 204.

vuoden vähennystä vuoden 2005 toteumaan. Tavoitteen saavuttaminen vaatii lainsäädännön kehittämistä siten, että automatisoidun käsittelyn määrää voidaan lisätä.”²⁹⁴

Sen lisäksi, että valtion talousarviossa alettiin osoittaa rahoitusta valmisohjelmistohankkeelle, mainitaan automatisointi keskeisenä tuottavuutta parantavana toimenpiteenä. Esimerkiksi hallituksen esityksessä valtion talousarvioksi vuodelle 2003 todetaan, että tavoitteena on kustannusten kasvun hillitsemiseksi ja henkilöstön rekryointitarpeen rajoittamiseksi rationalisoida verotusprosesseja siten, että verotustyössä hyödynnetään yhä enenevässä määrin automaattisia menettelyjä, asiakkaiden kohdevalikointia ja sähköistä tiedonsiirtoa.²⁹⁵ Automatisoinnin ohella keinona mainitaan siten ikään kuin valikointimenettelyn esiasteena asiakkaiden kohdevalikointi. Vuotta myöhemmin puolestaan todetaan, että verotusprosessien automatisointiasteen nousun ja henkilöstön eläköitymisen mahdollistamisessa rajoissa voidaan verohallinnon henkilöstömäärää vähentää lähivuosina.²⁹⁶

3.5.3 Tehokkuuden painottaminen verotuksen automatisoinnin eri vaiheissa

Verotuksen automatisointi on johtanut Verohallinnossa verotusmenettelyjä koskevien säännösten vaiheittaiseen uudistamiseen. Keskeiset muutokset voidaan jakaa neljään vaiheeseen. Automatisoidun verotusprosessin ensimmäisen vaiheen alku voidaan sijoittaa vuoteen 1996, jolloin astuivat voimaan verohallintolaki (1557/1995) ja laki verotusmenettelyistä.

Muutoksen mahdollisti automaattisen tietojenkäsittelyn pidemmän ajan nopea kehitys. Jo ennen ensimmäisen vaiheen alkua verotusprosessi hoidettiin keskeisiltä osiltaan tietojärjestelmien tuella.²⁹⁷

Vuonna 1996 voimaan astuneen verohallintolain 2 §:ssä säädettiin, että verohallinnon tehtävänä on edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehittää verohallinnon palvelukykyä. Automatisoidun verotusprosessin ensimmäisessä vaiheessa ei korostunut mahdollisimman laaja keskittäminen ja verotuksen yhdenmukaisuus vaan alueellinen keskittäminen ja tehtävien

²⁹⁴ HE 122/2006 vp, s. 226. Säädetäessä oikaisuvaatimusten käsittelyajoista verotuksessa hallintolaista poiketen perusteluna oli myös tuottavuusohjelma: ”Verotuksen oikea-aikaisen päättymisen turvaamiseksi sekä tuottavuustavoitteiden saavuttamiseksi osa työtehtävistä on organisoitu Verohallinnossa tehtäväksi tiettyyn aikaan. Oikaisuvaatimusten kiireellinen käsittely verotuksessa vaikeuttaisi verotuksen oikea-aikaista valmistumista sekä töiden tehokasta organisointia.” HE 122/2010 vp, s. 11.

²⁹⁵ HE 132/2002 vp, s. 158.

²⁹⁶ HE 55/2003 vp, s. 181.

²⁹⁷ HE 131/1995 vp, s. 6–7.

tarkoituksenmukainen ja joustava järjestäminen. Alueellisesta keskittämisestä katsottiin kuitenkin voitavan poiketa suurten yritysasiakkaiden verotuksessa.²⁹⁸

Ensimmäinen vaihe ankkuroituu tulosohjauksen periaatteille. Uudistuksessa korostettiin sopimista tulostavoitteista ja resursseista eri tasoilla, tulostavastuuta ja toimintayksikön vastuuta toiminnan järjestämisestä.²⁹⁹ Näkökulmana korostui siten tehokkuuden lisääminen muun muassa tulosohtausta kehittämällä.³⁰⁰

Yhtenä lähtökohtana oli myös siirtyä verolajikohtaisesta toimintatavasta asiakaskohtaiseen toimintatapaan, minkä katsottiin parantavan asiakkaiden palvelua ja tehostavan verovalvontaa. Vaikka hallituksen esityksessä korostettiin asiakaskohtaista toimintatapaa, samalla kuitenkin painotettiin, että muutoksella mahdollistetaan prosessien mittakaavaedut taustalla tapahtuvissa käsittely-, laskenta- ja tulostustoiminnoissa.³⁰¹

Lähtökohtana oli myös voimavarojen tehokkaampi kohdentaminen kulloinkin keskeisiin toimintoihin. Päällekkäisen rutiinityön katsottiin vähenevän ja verovalvonnassa katsottiin voitavan ottaa käyttöön uusia muotoja.³⁰² Henkilöstömäärän leikkaukset eivät siten olleet ensimmäisen vaiheen tavoitteena vaan olemassa olevien henkilöstöresurssien tarkoituksenmukaisempi kohdentaminen.³⁰³

Ensimmäisessä vaiheessa verotustoiminnan kehittämisen tavoitteena oli tehostaa verotuksen oikeamääräisyyden ja -aikaisuuden valvontaa. Verotuksen rutiiniluonteisia tehtäviä pyrittiin karsimaan muun muassa vähentämällä veroilmoituksen käsittelykertoja ja rajoittamalla erityisesti henkilöasiakkaiden eli palkansaajien, eläkeläisten ja erilaisia etuustuloja saavien ilmoittamisvelvollisuutta. Vaikka säästötavoitteita ei nimenomaisesti korostettu, muutoksen perusteluna kuitenkin viitattiin verotuskustannusten alentamiseen. Kun verotuskustannuksia voitiin alentaa, voitiin resursseja kohdentaa muihin tehtäviin tai toimintoihin. Verotuksen yhdenmukaisuus ei ollut nimenomaisena tavoitteena, mutta toisaalta katsottiin, että verotuskustannuksia voidaan alentaa verotuksen laadun ja yhdenmukaisuuden kärsimättä. Menettelyn katsottiin parantavan myös asiakaspalvelua, koska ru-

²⁹⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 13.

²⁹⁹ HE 131/1995 vp, s. 7.

³⁰⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 13.

³⁰¹ HE 131/1995 vp, s. 8–9.

³⁰² HE 131/1995 vp, s. 9.

³⁰³ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 14.

tiinitapauksissa verovelvollista vaivataan mahdollisimman vähän. Toisaalta erityistä ohjausta tarvitsevia asiakkaita katsottiin voitavan palvella paremmin.³⁰⁴

Automatisoidun verotusprosessin toisen vaiheen alku voidaan sijoittaa vuoteen 2006, jolloin muutettiin VML:a eräiltä osin. (HE 91/2005). VML:iin otettiin säännökset henkilöverotuksessa käyttöön otettavasta esitäytetystä veroilmoituksesta. Verotuksen toimittamista ja verotuspäätöksessä olevan virheen korjaamista koskevia säännöksiä muutettiin siten, että säännökset vastaisivat paremmin verotuksen massamenettelyluonnetta.³⁰⁵

Toisessa vaiheessa automatisoitu verotusprosessi ei ollut tavoite vaan perustelu lainsäädännön muutostarpeelle. Säännöksiä pidettiin vanhentuneina ja silloisiin oloihin huonosti soveltuneina. Käytännössä menettelytapoja oli jo osin muutettu ja säännökset muutettiin vastaamaan olemassa olevia käytäntöjä.³⁰⁶

Toisen vaiheen uudistuksen tavoitteena oli luoda edellytyksiä sille, että vuosittainen tulo- ja varallisuusverotus voitaisiin toimittaa aiempaa tehokkaammin, yhtenäisemmin ja oikeudenmukaisemmin.³⁰⁷ Yhtenäisyys siis asetettiin tavoitteeksi, kun ensimmäisessä vaiheessa kustannuksia pyrittiin alentamaan laadun ja yhdenmukaisuuden kärsimättä.³⁰⁸

Automatisoinnin oletettiin parantavan laatua ja yhdenmukaisuutta, koska erityisesti suurten tietomäärien käsittelyssä koneellinen käsittely olisi tehokkaampaa, tarkempaa ja aukottomampaa kuin tapausten käsittely ihmisvoimin. Oletettiin myös, että henkilöstöresurssien kohdentaminen ensisijaisesti yhdenmukaisin kriteerein valikoitavien olennaisten asioiden tapauskohtaiseen käsittelyyn edistäisi verotuksen yhdenmukaisuutta ja verovelvollisten tasapuolista kohtelua sekä tuottaa samalla fiskaalisesti parhaimman lopputuloksen. Verotuksen oikaisua käsittelevässä kohdassa hallituksen esityksessä todetaan, että tavallinen oikaisuperuste on veroviranomaiselle sattunut mekaaninen lasku-, tallennus- tai kirjoitusvirhe, mitkä ovat seurausta manuaalisesta käsittelystä. Toisaalta hallituksen esityksessä todetaan valikointisäännöksen perusteluissa, että massamenettelyn luonteinen verotus johtaa virhemahdollisuuksiin.³⁰⁹

Verotuksen automaatioprosessin ensimmäisessä vaiheessa lähtökohtana oli vielä se, että luovutaan asteittain manuaalikäsittelystä. Toisessa vaiheessa lähtökohtana oli jo, että verohallinto tutkisi verotukseen vaikuttavat

³⁰⁴ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 14.

³⁰⁵ HE 91/2005 vp, s. 1.

³⁰⁶ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 14.

³⁰⁷ HE 91/2005 vp, s. 12.

³⁰⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 14.

³⁰⁹ HE 91/2005 vp, s. 12–13 ja 22.

tiedot mahdollisimman laajalti automaattista tietojenkäsittelyä hyväksi käyttäen.³¹⁰

Toisessa vaiheessa muutettiin myös Verohallinnon toimivaltaa. (HE 189/2006). Vuoteen 2007 saakka verotuksessa toimivaltainen verovirasto oli pääsääntöisesti vero- tai maksuvelvollisen kotikunnan verovirasto. Hallituksen esityksen mukaan tasapuolisen ja yhdenmukaisen verotuksen tosiasialliseksi toteutumiseksi on tärkeää, että työt jakautuvat koko verohallinnon sisällä mahdollisimman tasaisesti. Vain tällöin samanlaisten tapausten käsittelyyn käytettävissä oleva aika ja resurssit ovat yhtäläiset verovelvollisen asuinpaikasta riippumatta. Toisin kuin ensimmäisessä vaiheessa, uudistuksessa ei ollut kyse enää pelkästään voimavarojen uudelleen suuntaamisesta. Hallituksen esityksen mukaan julkisen hallinnon kehittämislinjausten mukaisesti verohallinnon toiminnan tehokkuutta ja tuottavuutta pyritään parantamaan.³¹¹

Tarkoituksena oli hallituksen esityksen mukaan, että verotustoimintojen automaatioastetta nostamalla ja tehtävien tarkoituksenmukaisella organisoinnilla verotustehtävät voidaan tulevaisuudessa hoitaa pienemmillä henkilöstöresursseilla. Tämä edellytti hallituksen esityksen mukaan kuitenkin myös sitä, että verolainsäädäntöä on mahdollisuuksien mukaan yksinkertaistettava, tai ainakin sen monimutkaistumista on vältettävä.³¹²

Automatisoidun verotusprosessin kolmannen vaiheen voidaan katsoa alkaneen elokuussa 2009 voimaan tulleen verotililain (604/2009) säätämisestä. Hallituksen esityksen mukaan voimassa olleet menettelyt ja tietojärjestelmät eivät tukeneet riittävästi Verohallinnon strategiassa tavoitteeksi asetettua asiakaskohtaista toimintaa: verojen ilmoittaminen, maksaminen ja periminen perustuvat verolajikohtaisiin veroeriin ja myös tietojärjestelmät on rakennettu tukemaan verolaji- ja veroeräkohtaista käsittelyä.³¹³

Kolmannessa vaiheessa uudistuksen keskeisenä tavoitteena oli asiakaspalvelun parantaminen ja Verohallinnon toiminnan tehostaminen yhtenäistämällä ja yksinkertaistamalla verotusmenettelyä. Verojen ilmoittamista, maksamista ja maksuvalvontaa sekä myöhemmässä vaiheessa perintätoimintoja varten luotaisiin järjestelmä, joka olisi pitkälti automatisoitu. Verotilimenettelyssä korostui toiminnan tilinpidollinen luonne. Verotuspäätösten sijasta verotuksen perustana oli tiliote.³¹⁴ Verotilimenettely oli hallituksen esityksen mukaan hallinnollista massamenettelyä, jossa tietojärjestelmien avulla tilille kootaan erilaista tietoa ja lasketaan verovelvollisen ja

³¹⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 15.

³¹¹ HE 189/2006 vp, s. 3.

³¹² HE 189/2006 vp, s. 3.

³¹³ HE 221/2008 vp, s. 12.

³¹⁴ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 17.

Verohallinnon keskinäisten saatavien ja velkojen tilanne.³¹⁵ Oma-aloitteisiin veroihin liittyvät menettelyt kuvataan siten lähinnä teknisenä prosessina.³¹⁶

Kolmannessa vaiheessa uudistus esitettiin Verohallinnon henkilöstöressurssien kannalta lähinnä neutraalina. Todetaan esimerkiksi, että Verohallinnolle menettely antaisi mahdollisuuden kohdentaa valvontaresurssejaan nykyistä tarkoituksenmukaisemmalla tavalla. Asia ilmaistaan siten valvontaresurssien tarkoituksenmukaisena kohdentamisena, ei henkilöstöressurssien vähentämisenä.³¹⁷

Verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamiseen liittyvällä hallituksen esityksellä (29/2016) toimeenpantiin Sipilän hallituksen ohjelmaa, jonka mukaan ”Verohallinnon toiminnan tehostamiseksi, verovelvollisten oikeusturvan ja tiedonsaannin parantamiseksi ja hallinnollisen taakan keventämiseksi hallitus toteuttaa Verohallinnon kantamia veroja koskevat uudistukset, joilla yhdenmukaistetaan ja yksinkertaistetaan verotus- ja veronkantomenettelyä sekä verotuksen muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää. Lisäksi edistetään sähköisiä toimintatapoja ja verotuksen reaaliaikaistamista.” Keskeinen osa verotuksen uudistamishanketta oli säätää oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä ja veronkantoa koskevat lait.³¹⁸ Vuoden 2016 uudistusta voidaan pitää automatisoidun verotusprosessin neljännen vaiheen alkuna.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain soveltamisalaan kuuluvien verojen verokauden veroilmoitus edellytetään annettavan sähköisesti. Sähköiseen ilmoittamiseen siirtyminen mahdollistaisi hallituksen esityksen mukaan Verohallinnon resurssien nykyistä tehokkaamman kohdentamisen, koska ilmoittamismenettelyn automaatioaste lisääntyisi ja menettelyssä tapahtuvien virheiden mahdollisuus pienenesi nykyisestä. Sähköinen ilmoittaminen aiheuttaa hallituksen esityksen mukaan myös verovelvolliselle merkittävästi vähemmän hallinnollista taakkaa kuin paperi-ilmoittaminen.³¹⁹

Uudistuksessa haluttiin yhdenmukaistaa oma-aloitteisia veroja koskevia määräaikoja, minkä katsottiin yksinkertaistavan menettelyä sekä Verohallinnon että verovelvollisen kannalta. Uudistuksella haluttiin myös pidentää verokausia. Tarkoituksena oli, että aiempaa useammalla verovelvollisella olisi mahdollista valita menettely, jossa vero olisi ilmoitettava ja maksettava harvemmin kuin kuukausittain. Muutoksen tavoitteena oli keventää

³¹⁵ HE 221/2008 vp, s. 21.

³¹⁶ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 17.

³¹⁷ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 17.

³¹⁸ HE 29/2016 vp, s. 10; ks. myös Ritari & Vigren 2017, s. 19–28.

³¹⁹ HE 29/2016 vp, s. 77.

pienyrittysten hallinnollista taakkaa sekä tehostaa Verohallinnon toimintaa mahdollistamalla valvontaresurssien tarkoituksenmukaisempi kohdentaminen.³²⁰

Arvonlisäverotuksessa sovellettavan kalenterivuosimenettelyn soveltamisalaa haluttiin laajentaa siten, että alarajahuojennukseen oikeutetut voisivat pääsääntöisesti soveltaa kalenterivuosimenettelyä. Tavoitteena oli menettelyn hallinnollinen yksinkertaisuus.³²¹

Uudistuksen tavoitteena oli myös yhtenäistää, yksinkertaistaa ja selkeyttää oma-aloitteisia veroja koskevan veroilmoituksessa olevan virheen korjaamismenettelyä. Korjaamismenettelyn uudistaminen kokonaisuudessaan alentaisi hallituksen esityksen mukaan sekä verovelvolliselle että Verohallinnolle aiheutuvia hallinnollisia kustannuksia.³²²

Verohallinnon tietojärjestelmäuudistuksella (Valmis-hankkeella) tavoiteltiin vuotuista viiden miljoonan euron tuottavuusparannusta, jonka katsottiin vastaavan noin 100 henkilötyövuoden säästöä vuoteen 2021 mennessä. Verotusmenettely- ja veronkantolainsäädännön yhtenäistämistä koskevien uudistusten katsottiin mahdollistavan osaltaan Valmis-hankkeen tavoitteiden saavuttamisen.³²³

Mahdollisimman yhtenäisen ja yksinkertaisen verotus- ja veronkantomenettelyn sekä muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmän katsottiin alentavan Verohallinnon kustannuksia ja mahdollistavan toimintojen järjestämisen tehokkaalla tavalla. Verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden ja selkeyden katsottiin alentavan Verohallinnon hallinnollisia kustannuksia.³²⁴

Pääministeri Sipilän hallituksen verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamiseen liittyvä viimeinen lainsäädäntökokonaisuus toteutettiin hallituksen esityksellä HE 97/2017. Lainsäädäntökokonaisuuden tavoitteena oli muun muassa edistää sähköistä ilmoittamista sekä parantaa tuloverotuksen ja kiinteistöverotuksen reaaliaikaisuutta siten, että säännönmukainen verotus voisi päättyä verovelvolliskohtaisesti ja aiemmin.³²⁵

Tavoitteena oli myös selkeyttää verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun välistä rajaa siten, että Verohallinto tekisi lähtökohtaisesti aina verotuksessa ensiasteen asiaratkaisun, jolloin muutoksenhakumenettelyssä käsiteltäisiin pääasiassa vain jo ratkaistuja asioita koskevat oikaisuvaatimuk-

³²⁰ HE 29/2016 vp, s. 77–78.

³²¹ HE 29/2016 vp, s. 78.

³²² HE 29/2016 vp, s. 78.

³²³ HE 29/2016 vp, s. 111.

³²⁴ HE 29/2016 vp, s. 113.

³²⁵ HE 97/2017 vp, s. 63–66; ks. verotuksen verovelvolliskohtaisesta päättymisestä Salo 2018, s. 190–201.

set. Esityksen mukaan Verohallinto tekisi säännönmukaista verotusta täydentävän verotuspäätöksen, jos verovelvollinen ilmoittaisi oikaisuvaatimuksella tulon, vähennyksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvan verotukseen vaikuttavan tiedon, jota hän ei ole aikaisemmin ilmoittanut tai johon verotuspäätös ei muutoin olisi perustunut. Menettelyä sovelletaan tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa ja tonnistoverotuksessa.³²⁶

Tavoitteena oli lisäksi edistää oikea-aikaista ilmoittamista ja oikeansisältöisten veroilmoitusten antamista seuraamusmaksuja uudistamalla. Uudistuksen tavoitteena oli kannustaa verovelvollista itse korjaamaan verotuksessa olevia virheitä, jotka ovat johtuneet puutteellisesta tai virheellisestä veroilmoituksesta. Tämän tavoitteen edistämiseksi ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrättävät seuraamukset olisivat normaalia lievemmät silloin, kun verovelvollinen antaisi puuttuvan veroilmoituksen, taikka korjaisi veroilmoituksessa tai toimitetussa verotuksessa olevan virheen oma-aloitteisesti. Virheiden korjaamiseen kannustaisi se, että myöhästmismaksu olisi veronkorotusta lievempi ja oma-aloitteiseen korjaamiseen sovellettava veronkorotusprosentti olisi normaalia alempi.³²⁷

Valmisteverotuksen ja autoverotuksen verotus- ja veronkantomenettelyt uudistettiin vuoden 2021 alusta. Uudistuksessa yhdenmukaistettiin valmiste- ja autoverotuksen verotus- ja veronkantomenettelyjä sekä muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmiä muita Verohallinnon kantamia veroja koskevien menettelyiden kanssa, mikä mahdollisti Verohallinnon uuden tietojärjestelmän käyttöönoton myös valmiste- ja autoverotuksessa. Tavoitteena oli yksinkertaistaa ja selkeyttää verolainsäädäntöä ja sitä kautta keventää verovelvollisten sääntelytaakkaa ja tehostaa Verohallinnon toimin-

³²⁶ HE 97/2017 vp, s. 67–69 ja 98–99; Knuutinen Raili 2018, s. 362 ”Täydentävää verotuspäätöstä koskevassa menettelyssä tietojen käsittely on joustavampaa ja tehokkaampaa kuin oikaisuvaatimusmenettelyssä, koska verovelvollisen vasta verotuksen päättymisen jälkeen ilmoittamat uudet tiedot käsitellään vastaavalla tavalla kuin säännönmukaisessa verotuksessa. Menettely, jossa verovelvollinen saa uutta tietoa koskevan ensiasteen verotusratkaisun Verohallinnolta, parantaa verovelvollisen oikeusturvaa. Verovelvollisella on oikeus hakea muutosta täydentävään verotuspäätökseen ensimmäisenä muutoksenhakuasteena toimivalta verotuksen oikaisulautakunnalta. Verohallinnon ensiasteena tekemä täydentävä verotuspäätös perusteluineen tehostaa osaltaan asian käsittelyä muutoksenhakuasteissa. Uusi menettely myös nopeuttaa oikaisuvaatimusten käsittelyä ja siten lyhentää käsittelyaikoja, koska verotuksen oikaisulautakunnassa käsitellään tällöin jatkossa enimmäkseen vähemmän oikaisuvaatimuksia.”

³²⁷ HE 97/2017 vp, s. 70–76; ks. esim. Verohallinnon ohje seuraamusmaksuista tuloverotuksessa [Seuraamusmaksut tuloverotuksessa - vero.fi](#) ja oma-aloitteisessa verotuksessa [Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa - vero.fi](#).

taa. Menettelyuudistuksen taustalla oli ensinnäkin vuoden 2017 alusta toteutettu valmiste- ja autoverotuksen toimivallan siirto Tullilta Verohallinnolle. Toimivallan siirron lisäksi valmiste- ja autoverotuksen menettelysäännösten uudistaminen oli jatkoa Verohallinnon verotus- ja veronkantomenettelyjen laajalle yhdenmukaistamiselle ja yksinkertaistamiselle, joka toteutettiin vaiheittain vuosina 2017 ja 2018 osana Verohallinnon tietojärjestelmäuudistusta.³²⁸

3.6 Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet verotusmenettelylain mukaan

3.6.1 Verotuslaista verotusmenettelylakiin

Verotuslaki (482/1958, VerL) tuli voimaan vuoden 1960 alusta lukien. Alkuperäisen lain 71 §:n mukaan ennen kuin verotettava tulo ja omaisuus vahvistetaan, on verotusaineisto valmistelevasti käsiteltävä verotoimistossa (verovalmistelu). 72 §:n mukaisesti verotuksen toimitti verolautakunta. Vuoteen 1987 asti verotuksen toimitti aina muodollisesti paikallinen verolautakunta tai lääninverolautakunta. Sitä edelsi verovalmistelu, joka suoritettiin verotoimistossa. Tapauksissa, jotka lääninverolautakunta ratkaisi, suoritettiin lääninverovirastossa uusi verovalmistelu niiden veroehdotusten pohjalta, jotka eri kuntien verolautakunnat olivat lähettäneet. Verovalmistelu vaikutti varsinkin suuremmissa kunnissa aivan ratkaisevasti verotustulokseen, koska verolautakunnalla ei ollut tosiasiallista mahdollisuutta käydä huolellisesti läpi jokaisen verovelvollisen veroilmoitusta.³²⁹

Verolautakunnan suorittama yksittäisten veroasioiden käsittely oli sen vuoksi usein niin summittaista, että voitiin jo aikaisemmin sanoa verotustyön painopisteen olleen verovalmisteluvaiheessa. Tämä johti lainmuutokseen (74/1987), jota sovellettiin ensimmäistä kertaa 1987.³³⁰

Lakimuutokseen johtaneen hallituksen esityksen mukaan verolautakuntien ja verotoimistojen välisten tehtäväjakoa koskevia muutosten tarkoituksena oli järkipäristää verolautakuntien työskentelyä siten, että lautakunnat

³²⁸ HE 54/2020 vp, s. 36; Kivimies & Luikku 2022, s. 208–209; ks. myös Karlsson 2017, s. 350–358.

³²⁹ Andersson 1990, s. 86.

³³⁰ Andersson 1990, s. 28.

voisivat paremmin keskittyä hankalien ja erityistä selvitystä vaativien asioiden käsittelyyn. Tämä toteutettaisiin esityksen mukaan siten, että verolautakunnan asemesta verotoimisto käsittelisi selvät ja rutiiniluonteiset massamenettelyyn kuuluvat asiat. Verolautakunta tekisi edelleen päätöksen asioissa, joissa ilmoitetuista tiedoista on poikettu yli 6 000 markalla. Lisäksi verolautakunta käsittelisi kaikki veronoikaisua, jälkiverotusta ja uudelleen toimitettavaa verotusta koskevat asiat. Uudistus ei myöskään koskisi lääniverolautakunnassa tai kuntien välisessä sopimusmenettelyssä käsiteltäviä asioita.³³¹

Anderssonin mukaan voidaan sanoa, että lakiin kirjoitettiin säännöksi se menettely, jota käytännössä oli jo sovellettu. Verolautakunta oli kuitenkin luottamushenkilöelimenä Anderssonin mukaan tärkein, sillä se teki kaikki verotusta koskevat periaatepäätökset ja ratkaisi vaikeimmat tapaukset. Rutiiniluonteiset asiat ratkaistiin melko muotovapaasti verotoimistossa virkamiesten työnä.³³²

VerL 55 §:n mukaan verotettavan tulon ja omaisuuden määriä vahvistettaessa oli tunnollisesti sekä valtion ja kunnan että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittava, mitä verovelvollisen tulosta ja omaisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin selville käynyt taikka muulla perusteella on oikeaksi katsottava. Anderssonin mukaan tämän tärkeän puolueettomuusperiaatteen oli katsottava koskevan sekä verolautakunnan että verovalmistelun osuutta verotustyöstä. Anderssonin mukaan tärkeä vaatimus, joka monissa tapauksissa voitiin johtaa VerL 55 §:stä, oli vaatimus selvittää tosiseikat perusteellisesti ennen ratkaisun tekemistä.³³³

Siirtyminen verolautakuntamenettelystä virkamiesverotukseen muutti monessa suhteessa verotuksen luonnetta. Aiemmin voitiin erottaa toisistaan verotoimistossa suoritettava verovalmistelu, jossa hankittiin selvitystä ja tehtiin verotusehdotus, sekä verolautakunnan päätöksenteko. Verolautakunnassa vallitsi periaatteessa kaksiasianosaissuhde, jossa verovelvollinen ja veronsaajien etua valvovat valtion- ja kunnanasiainmies olivat vastapuolina ja verolautakunta oli puolueeton ratkaisijaelin. Käytännössä tällainen tilannekuvaus oli liian idealistinen ja veronsaajien asema oli selvästi verovelvollisen asemaa vahvempi, koska veronsaajataho hallitsi koko verovalmistelun. Joissakin tapauksissa verolautakunta saattoi Anderssonin mukaan puolustaa verovelvollista ylisuuria tai perusteettomia verovaateita vastaan.³³⁴

³³¹ HE 158/1986 vp, s. 1.

³³² Andersson 1990, s. 86.

³³³ Andersson 1990, s. 88.

³³⁴ Andersson 1996, s. 35–36.

3.6.2 Verotusmenettelylain säätäminen

Verotusmenettelystä annetun lain kanssa samaan aikaan astui voimaan myös verohallintolaki. Lait perustuivat hallituksen esitykseen verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi (HE 131/1995).

Uudistuksella haluttiin paitsi selventää verotuksen organisaatiota koskevaa systematiikkaa myös yksinkertaistaa verotuslaissa olleita menettelysäännöksiä sekä delegoida enemmän päätösvaltaa verohallinnossa silloisille lääninverovirastoille. Verotuslain yksityiskohtaisista menettelysäännöksistä haluttiin luopua siltä osin kuin samoista asioista oli jo säädetty hallintomenettelylaissa (598/1982) ja tiedoksiannosta hallintoasioissa annettussa laissa (232/1966).³³⁵ Andersson toteaa verotusmenettelylain kommentaarissaan, etteivät oikeusturvakysymykset olleet uudistuksessa mitenkään etualalla.³³⁶

Verotustoiminnan kehittämisen tavoitteena oli tehostaa verotuksen oikeamääräisyyden ja -aikaisuuden valvontaa. Verotuksen rutiiniluonteisia tehtäviä pyrittiin karsimaan muun muassa vähentämällä veroilmoituksen käsittelykertoja ja rajoittamalla erityisesti henkilöasiakkaiden eli palkansaa- jien, eläkeläisten ja erilaisia etuustuloja saavien ilmoittamisvelvollisuutta. Henkilöasiakkaiden verotus pyrittiin suurelta osin toimittamaan muilta kuin asiakkailta itseltään saatujen tietojen perusteella.³³⁷

Verotuksen toimittamisen käsitteen kannalta merkityksellinen on VML:n 54 §:n yksityiskohtaisten perustelujen teksti: Verotuksen muuttaminen olisi käsitteellisesti osa verotuksen toimittamista ja sillä tarkoitettaisiin veroviranomaisen aloitteesta tehtäviä muutoksia verotukseen. Muutoskeinot olisivat veronoikaisu verovelvollisen hyväksi ja vahingoksi, jälkiverotus ja uudelleen toimitettava verotus.³³⁸

Andersson toteaa verotusmenettelylain kommentaarissaan, että VML 26.2 §:ssä säädettiin – samoin kuin oli säädetty VerL 55 §:ssä, että verotusta toimitettaessa on tunnollisesti sekä veronsaajien että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittava, mitä verovelvollisen tulosta ja varallisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin käynyt selville taikka muulla perusteella on katsottava oikeaksi. Anderssonin mukaan ”tämä tärkeä puolueettomuusperiaate on puhtaassa virkamiesverotuksessa vielä entistä tärkeämpi. Jos verovelvollinen on omaksi vahingokseen antanut virheellisen tiedon, esim. ilmoittanut verovapaan tulon, on

³³⁵ HE 131/1995 vp, s. 6.

³³⁶ Andersson 1996, s. 3.

³³⁷ HE 131/1995 vp, s. 13.

³³⁸ HE 131/1995 vp, s. 36.

viranomaisten (mahdollisuuksien mukaan) otettava viran puolesta virhe huomioon ja erotettava häntä lain mukaan.”³³⁹

Andersson korosti edelleen tärkeänä pitämäänsä vaatimusta, joka monissa tapauksissa voidaan johtaa VML 26.2 §:stä, että tosiseikat selvitetään perusteellisesti ennen ratkaisun tekemistä. Anderssonin mukaan on pidettävä virheellisenä, jos kevyin perustein poiketaan veroilmoituksesta antamatta verovelvolliselle mahdollisuutta oikaista mahdollinen väärinkäsitys tai muutoin lausua mielipiteensä.³⁴⁰

3.6.3 Yleisten periaatteiden taustaa

VML:n tultua voimaan vuoden 1996 alusta valtiovarainministeriö asetti jo helmikuussa 1997 verotuksen oikeusturvatyöryhmän, jonka tuli selvittää verotusmenettelyssä mahdollisesti esiintyviä ongelmia. Työryhmä ehdotti muistiossaan (VM työryhmämuistioita 36/97) muun muassa verotusmenettelylakiin useita muutoksia, joilla verotuksen toimittamisen yleiset periaatteet tulisivat aiempaa tarkemmin säädellyiksi. Hallituksen esitys verotusmenettelylain muuttamiseksi annettiin jo toukokuussa 1998 (HE 53/1998).

VML:a säädettäessä verotuksen toimittamista koskevia säännöksiä otettiin niukasti lakiin. Kaksinkertaisen säätämisen sijaan katsottiin, että hallintomenettelylain säännöksillä voitiin riittävästi ratkaista verotusmenettelyssä esiin tulevat tilanteet. Yhteiskunnassa käyty keskustelu oli hallituksen esityksen mukaan osoittanut, että kansalaiset tuntevat verotusmenettelyyn liittyvän eräitä oikeusturvaa vaarantavia piirteitä. Eri verovelvollistahoilta ja elinkeinoelämän järjestöiltä saadun palautteen perusteella oli käynyt ilmi, että hallintomenettelylaissa säädetyin lisäksi verotusmenettelylakiin olisi syytä ottaa omia erityissäännöksiä, joissa määriteltäisiin tarkemmin verotuksen toimittamiseen liittyvät vaiheet. Erityisesti veroasian selvittämistä ja näyttövelvollisuutta sekä päätösten perusteluja koskevan sääntelyn oli katsottu vaativan korjaamista verovelvollisten oikeusturvan paremmaksi toteutumiseksi. Samalla kun verovelvollisten oikeusturva parantuisi, tulisivat verotusmenettelyssä esiintyvät erityispiirteet paremmin huomioituiksi.³⁴¹

Alkuperäisen VML:n 26 § sisälsi oheiset verotuksen toimittamisen yleiset periaatteet:

- Verotusta toimittaessaan lääninverovirasto laskee ja maksuunpanee tässä laissa tarkoitetut verot ja maksut sekä tarvittaessa muuttaa verotusta.

³³⁹ Andersson 1996, s. 37.

³⁴⁰ Andersson 1996, s. 37.

³⁴¹ HE 53/1998 vp, s. 2.

- Verotusta toimitettaessa on tunnollisesti sekä veronsaajien että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittava, mitä verovelvollisen tulosta ja varallisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin käynyt selville taikka muulla perusteella on katsottava oikeaksi.

- Jos erotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, verovelvolliselle on, jos mahdollista, varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Jos viranomaisen muuttaa erotusta veronmaksuun tai jälkiverotuksien verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on, jos mahdollista, varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi.

- Verotusta toimitettaessa otetaan tulon ja varallisuuden sekä niistä tehtävien vähennysten raha-arvo huomioon täysin markoin siten, että markkojen yli menevät pennit jätetään ottamatta lukuun. Täysin markoin huomioon otettavaa määrää laskettaessa otetaan käytettävä peruste tai yksikköarvo kuitenkin lukuun pennin tarkkuudella.

VML:n yleisiin periaatteisiin sisältyi siten alun perin hyvin eritasoisia periaatteiksi luokiteltuja verotuksen toimittamiseen liittyviä asioita.

Vuoden 1998 VML:n uudistuksessa säädetyt yleiset periaatteet voidaan nimetä *puolueettomuusperiaatteeksi*, *luottamuksensuojaperiaatteeksi*, *kuulemisvelvollisuudeksi*, *selvittämisvastuun jakamisen periaatteeksi* ja *huolellisuusperiaatteeksi*. Puolueettomuusperiaatetta ja verovelvollisen kuulemisvelvollisuutta koskevat säännökset siirrettiin asiallisesti samansisältöisinä uudistettuun 26 §:ään 1. ja 3. momenteiksi.³⁴²

26.2 §:ssä määriteltiin ne edellytykset, joiden vallitessa asia olisi ratkaistava osittain tai kokonaan verovelvollisen eduksi verovelvolliselle annettavan luottamuksensuojan perusteella.³⁴³

Pykälän 4 momentissa säädettiin asian selvittämisen velvollisuudesta verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa. Asian selvittäminen tulisi kuulua sekä veroviranomaisille että verovelvollisille. Selvittämisen velvollisuuden katsottiin pitävän sisällään myös velvollisuuden hankkia tosiasioita koskevaa näyttöä. Selvittämisen velvollisuus olisi pääasiallisesti sillä, jolla on siihen paremmat edellytykset. Viranomaisen selvittämisen velvollisuus koskisi lähinnä seikkoja, joiden selvittämiseen viranomaisella on verovelvollista selvästi paremmat mahdollisuudet. Yksittäistapauksittain ratkaistaisiin se, millä perusteella jommalla kummalla osapuolella on paremmat edellytykset hankkia selvitystä.³⁴⁴

Pykälän 5 momentissa säädettiin verotusmenettelyn päätöksentekoprosessista ja päätösten perusteleminen. Verotuksen toimittavan viranomaisen tulisi saatuaan kaikki käytettävissä olevat verotusasiain koskevat tiedot

³⁴² HE 53/1998 vp, s. 11–12.

³⁴³ HE 53/1998 vp, s. 11.

³⁴⁴ HE 53/1998 vp, s. 12.

ja selvitykset ennen päätöksen tekemistä tarkoin harkita asiassa esitetty selvitys oikean päätöksen tekemiseksi. Säännös oli osoitettu verotuspäätöksen tekijöille, jotta he päätöksenteossaan arvioisivat näytön ja vastanäytön merkityksen sekä niiden painoarvon oikeaan ratkaisuun päätymiseksi. Suuri osa henkilöasiakkaiden tuloverotuspäätöksistä syntyi hallituksen esityksen mukaan jo tällöin täysin koneellisesti. Säännös koski nimenomaan tilanteita, joissa viranomaisten harkintavaltaa tosiasiasa käytetään.³⁴⁵

VML:n 26 §:ää muutettiin olennaisesti vuoden 2006 alusta. Tällöin muutettiin myös pykälän otsikoksi nykyinen ”Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet”.

3.6.4 Yleisten periaatteiden keskeinen sisältö tutkimusongelman näkökulmasta

VML:n 26 §:ssä säädettyjen yleisten periaatteiden sisältö on säilynyt pääosin muuttumattomana vuodesta 2006 alkaen. Ainoastaan luottamuksensuojaa koskevaan 26.2 §:ään on tehty veroseuraamuksia koskeva muutos, joka pohjautuu vuoden 2016 laajaan verotusmenettelyn ja veronkannon uudistukseen. Vuoden 2016 uudistuksen keskeinen elementti oli oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain säätäminen. OVML:iin on sisällytetty VML:n yleiset periaatteet käytännössä sellaisenaan, mutta erillisiksi säännöksiksi. Verotuksen toimittamisen sijasta OVML:n yleiset periaatteet liittyvät veron määräämiseen.

VML:n 26.4 §:n selvittämisvelvollisuutta ja sen jakautumista vastaava säännös on OVML 8 §:ssä. Selvittämisvelvollisuutta käsitellään tarkemmin luvussa 4.3.1 Selvittämisvelvollisuus ja sen jakautuminen tutkimisvelvollisuuden suuntaajana.

Räbinän ym. mukaan verotuksen luonne vuosittaisena massatoimintona kärsisi, jos kuulemista edellytettäisiin myös kaikkein vähäisimmissä tapauksissa. Tämän vuoksi kuulemisen edellytykseksi on yleensä asetettu poikkeamisen olennaisuus (VML 26.3 § ja OVML 7.1 §).³⁴⁶

Olennaisuuden kriteerin tarkempi sisältö määräytyy Räbinän ym. mukaan verotus- ja oikeuskäytännössä. Poikkeaman euromääräinen suuruus ei yleensä sovellu yksinään olennaisuutta määrittäväksi tekijäksi, koska verovelvollisten tulonmuodostus vaihtelee määrältään ja laadultaan huomattavasti. Poikkeaman suhteellinen suuruus tuloon, vähennysvaatimukseen, omaisuuden arvoon tai muuhun verotuksen perusteena olevaan seikkaan

³⁴⁵ HE 53/1998 vp, s. 12.

³⁴⁶ Räbinä ym. 2017, s. 74.

osoittaa paremmin poikkeaman olennaisuuden. Tällöin esimerkiksi 20 prosentin suuruista poikkeamaa merkittävästä vähennyksestä voidaan Räbinän ym. mukaan pitää olennaisena.³⁴⁷

Luottamuksensuoja

Luottamuksensuojasta verotuksessa säädetään VML 26.2 §:n ohella OVML 6 §:ssä. Säännökset ovat vähäisiä sanonnallisia eroja lukuun ottamatta samanlaiset.³⁴⁸

VML 26.2 §:n 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.” Kun *kaikki* säännöksissä mainitut edellytykset toteutuvat *yhtä aikaa*, verovelvollinen saa luottamuksensuojaa.³⁴⁹

Verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamiseen liittyvässä hallituksen esityksessä käsitellään muun ohella viranomaisaloitteisen verotuksen muuttamisen pääperiaatteita. Aihetta käsitellään jakaen se uudelleen harkinnan kieltoon ja luottamuksensuojaan³⁵⁰. Räbinä ym. systematisoivat kyseiset keskeiset periaatteet siten, että luottamuksensuojaan sisältyy myös uudelleen harkinnan kielto.³⁵¹

Uudelleen harkinnan kielto on yleinen hallinto-oikeudellinen periaate, jonka mukaan viranomainen ei saa taannehtivasti muuttaa nimenomaisesti tekemäänsä hallintopäätöstä asianosaisen vahingoksi esimerkiksi tilanteessa, jossa viranomainen myöhemmin katsoisi tekemänsä päätöksen virheelliseksi tai jossa asiaa koskeva oikeuskäytäntö olisi myöhemmin kirisi-

³⁴⁷ Räbinä ym. 2017, s. 74–75; ks. myös Räbinä 2022, s. 327–328.

³⁴⁸ Ks. Verohallinto 2023b; Myrsky 2011, s. 637 pohtii VML 26.2 §:n ja HL 6 §:ään sisältyvän luottamuksensuojaperiaatteen välistä suhdetta: ”*Verolainsäädäntöön säännös otettiin aikaisemmin ja se on myös yksityiskohtaisempi, mutta voisiko hallintolain säännös joissakin tilanteissa antaa laajempaa luottamuksensuojaa kuin verotusmenettelylain säännös? Ehkä, mutta kyse lienee sittenkin varsin poikkeuksellisista ja harvinaisista tilanteista.*”

³⁴⁹ Räbinä 2023, s. 32; ks. esim. KHO 2006:45 ”*Tähän nähden yhtiön oli katsottava toimineen tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti, kun se vuonna 1995 toimitetun ennakontarkastuksen jälkeen oli yömatkarahoja lukuun ottamatta jatkanut työntekijöille maksamiensa matkakustannusten korvausten osalta aikaisemmin noudattamaansa käytäntöä. Kun asiassa ei ollut ilmennyt sellaisia erityisiä syitä, joista muuta johtuisi, asia oli ratkaistava yhtiön eduksi.*”

³⁵⁰ HE 29/2016 vp, s. 26–29.

³⁵¹ Räbinä ym. 2017, s. 54–55; ks. myös Räbinä 2022, s. 173–174.

tynt. Verotuspäätöstä voidaan kuitenkin muuttaa laissa säädetyin edellytyksin.³⁵² Tällainen lakiin perustuva mahdollisuus muuttaa päätöstä sen jälkeen, kun päätös on tehty, sisältyy HL 50–53 §:ien säännöksiin asia- ja kirjoitusvirheen korjaamisesta. Vastaavasti verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi VML 55–60 §:ssä ja vero määrätä tai päätös oikaista OVML 40–49 §:ssä säädetyin edellytyksin.³⁵³

Hallituksen esityksen mukaan verolainsäädännössä erityisesti säädetty luottamuksensuoja koskee aikaisemmin annetun ohjeen tai tehdyn päätöksen sitovuusvaikutusta, kun myöhemmin tehdään uusi samanlaista asiaa koskeva verotusratkaisu. Luottamuksensuoja voi estää veron määräämisen tai verotuksen oikaisun verovelvollisen vahingoksi, jos hänelle on aikaisemmin annettu nimenomainen ohje kysymyksessä olevassa asiassa tai vastaava asia on nimenomaisesti ratkaistu aikaisempaan verovuonna tai aikaisemmalla verokaudella.³⁵⁴

Luottamuksensuojalla suojataan vilpittömässä mielessä olevan verovelvollisen luottamusta hänelle veroasiassa annettuihin ohjeisiin sekä viranomaisten aikaisemmin noudattamaan käytäntöön. Viranomaisten ohjeilla tarkoitetaan sellaisia ohjeita, jotka ovat myöhemmin todennettavissa eli lähinnä kirjallisia ohjeita. Tällaisia voivat olla esimerkiksi Verohallinnon julkaisemat verotusta yhtenäistävät ohjeet, mutta myös verovelvolliselle annettu yksittäinen ohje tai neuvo. Luottamuksensuoja voi syntyä myös tilanteessa, jossa vastaava asia on aikaisemmin nimenomaisesti ratkaistu saman verovelvollisen verotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa.³⁵⁵

Aikaisemmassa verotarkastuksessa on voitu tehdä nimenomainen ratkaisu tai antaa nimenomaista ohjausta tulevaa menettelyä varten. Myös tällaiset kannanotot voivat muodostaa luottamuksensuojan tuleviin verovuosiin nähden.³⁵⁶

³⁵² HE 29/2016 vp, s. 27.

³⁵³ Räbinä ym. 2017, s. 54–55; ks myös Räbinä 2022, s. 173–174.

³⁵⁴ HE 29/2016 vp, s. 27; ks. nimenomaisesta kannanotosta KHO 2023:63 ja KHO 2012:21 ”*Viranomaisen noudattamalla käytännöllä tarkoitetaan nimenomaista kannanottoa juuri sellaiseen asiaan, josta nyt on kysymys. Suullisesti käydyt keskustelut eivät yleensä voi muodostaa veroviranomaista sitovaa kannanottoa.*”; vrt. Räbinä ym. 2017 s. 55 ja Räbinä 2022, s. 173.

³⁵⁵ HE 29/2016 vp, s. 28; vrt. Räbinä ym. 2017, s. 62 ja Räbinä 2022, s. 179; Myrskyn 2016, s. 117 mukaan ”*ehkä eniten epäselvyyttä on aiheuttanut se, mitä tarkoitetaan viranomaisen omaksumalla käytännöllä*”; Mikkilän & Räbinän 2017, s. 443–444 mukaan ”*Kun aikaisemman ratkaisukäytännön merkitystä arvioidaan, huomioon on kuitenkin otettava myös verotuksen nykyinen menettely, jossa vain valikoidut asiat ratkaistaan nimenomaisesti.*”

³⁵⁶ Ks. KHO 2006:45 ja siitä edellä esitetty lainaus; Räbinä ym. 2017, s. 62; Myrsky 2016, s. 116–117.

Hallituksen esityksen mukaan tuloverotusta koskevassa uudemmassa oikeuskäytännössä luottamuksensuojan sisältöä on arvioitu sekä viranomaisen aikaisemman ratkaisun nimenomaisuuden että veroviranomaisen tutkimisvelvollisuuden laajuuden pohjalta. Esityksessä viitattiin valikointisäännökseen ja todettiin, että tutkimisvelvollisuutta koskevassa säännöksessä on otettu huomioon verotuksen luonne massamenettelynä.³⁵⁷

Vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa on varsin laajasti pohdittu viranomaisen toimien aktiivisuuden tai passiivisuuden merkitystä luottamuksensuojan syntymiseen. Jos asia ei ole valikoitunut erikseen käsiteltäväksi, siihen ei ole Rabinän ym. mukaan myöskään otettu nimenomaista kantaa eikä tehty ratkaisu siten muodosta luottamuksensuojaa tulevaisuuteen nähden.³⁵⁸

Soikkelin mukaan veroviranomaisen passiiviseen laintulkintakannanottoon perustuvan luottamuksensuojan mahdollisuus on oikeuskirjallisuudessa torjuttu selkeästi. Passiivinen laintulkintakannanotto syntyy tavallisesti, kun veroviranomainen ei ole ollut lainkaan tietoinen noudatetusta käytännöstä. Vaihtoehtoisesti veroviranomainen on voinut olla tietoinen noudatetusta käytännöstä, muttei ole nähnyt tarpeelliseksi selvittää oikeustilaa mm. tulkintaohjeilla.³⁵⁹

Wikströmin ym. mukaan VML 26.2 §:ään kirjattu soveltamiskriteeri ”viranomaisen antama ohje tai viranomaisen noudattama käytäntö” osoittaa selvästi, että luottamuksensuojan syntyminen edellyttää lähtökohtaisesti viranomaisen aktiivista tulkintakannanottoa.³⁶⁰

³⁵⁷ HE 29/2016 vp, s. 28; ks. KHO 2012:74 ”*Asiassa ei ollut ilmennyt, että veroviranomainen olisi antanut ohjetta siitä, että kysymyksessä olevat osakkeet olisivat A Oy:n käyttöomaisuutta tai että veroviranomainen olisi aikaisemmin tutkinut osakkeiden luonteen. A Oy oli verovuodelta 2006 antamassaan veroilmoituksessa siirtänyt C Oy:n osakkeet vaihto-omaisuudesta käyttöomaisuuteen eikä siihen ollut verotuksessa puututtu. Tämä seikka ei verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 6 momentin mukaisen tutkimisvelvollisuuden laajuus huomioon ottaen yksinään muodostanut sellaista viranomaisen noudattamaa käytäntöä, jonka nojalla A Oy:lle olisi syntynyt saman pykälän 2 momentissa tarkoitettu luottamuksensuoja.*”

³⁵⁸ Rabinä ym. 2017, s. 61; ks myös Rabinä 2022, s. 210; molemmissa viitataan KHO 2012:74: ”*A Oy oli verovuodelta 2006 antamassaan veroilmoituksessa siirtänyt C Oy:n osakkeet vaihto-omaisuudesta käyttöomaisuuteen eikä siihen ollut verotuksessa puututtu. Tämä seikka ei verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 6 momentin mukaisen tutkimisvelvollisuuden laajuus huomioon ottaen yksinään muodostanut sellaista viranomaisen noudattamaa käytäntöä, jonka nojalla A Oy:lle olisi syntynyt saman pykälän 2 momentissa tarkoitettu luottamuksensuoja. Vero-vuosi 2007.*”

³⁵⁹ Soikkeli 2004, s. 38–39.

³⁶⁰ Wikström ym. 2015, s. 141.

Käytännössä voi esiintyä tilanteita, joissa viranomainen ei ole ottanut nimenomaisesti kantaa verovelvollisen asiaan, mutta viranomaisen toiminnasta on muutoin saattanut syntyä perustellusti sellainen käsitys, että kyseisen verovelvollisen kohdalla noudatettu verokohtelu perustuu viranomaisen tietoiseen harkintaan. Esimerkiksi elinkeinotoimintaa harjoittava verovelvollinen saattaa Wikströmin ym. mukaan perustellusti olettaa, että yritykseen kohdistuvassa kokonaisverotarkastuksessa on tutkittu ja arvioitu kaikki olennaiset asiat, vaikka kaikkia mahdollisia tarkastushavaintoja ei olisi verotarkastuskertomukseen kirjattukaan.³⁶¹ Söderlundin mukaan viranomaisen noudattamaa käytäntöä voi osoittaa myös jatkuva puuttumattomuus asiakirjoista selvästi ilmenevään verovelvollisen menettelyyn.³⁶²

Soikkelin mukaan luottamuksensuojalla on oma-aloitteisessa verotuksessa suurempi merkitys kuin verotusmenettelylain mukaisessa verotusmenettelyssä. Oma-aloitteisessa verotuksessa vero- ja maksuvelvolliset huolehtivat veronkantamisesta, minkä edellytyksenä on kyky tulkita itse verovelvollisuutta koskevia aineellisia säännöksiä. Se on myös pääsääntöisesti välillistä verotusta, jossa luottamuksensuojan painoarvo korostuu välittömään verotukseen verrattuna.³⁶³

Äimän mukaan kansalaisten yhdenvertainen kohtelu voi olla erityinen syy, joka johtaa siihen, että vero on pantava maksuun, vaikka muut luottamuksensuojan saamisen edellytykset täyttyvät, koska samanlaiset tapaukset tulee yhdenvertaisuusperiaatteen nojalla käsitellä ja ratkaista tasapuolisesti ja samalla tavoin.³⁶⁴ Soikkelin mukaan luottamuksensuojan soveltaminen on aina periaatteessa muiden verovelvollisten näkökulmasta tarkasteltuna väärin, koska yhdelle verovelvolliselle myönnetään tällöin toisten verovelvollisten kustannuksella veroviranomaisen väärään laintulkintakannanottoon perustuva veroetu. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen edellytyksenä on sen vuoksi aina luottamuksensuojan ja yhdenvertaisuuden välinen periaatepunninta eli sen arviointi, loukkaako luottamuksensuoja verovelvollisten odotusta yhdenmukaisesta verotuksesta. Luottamuksensuojaa on mahdollista soveltaa vain, kun tämä myös muiden verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta on hyväksyttävää.³⁶⁵ Söderlundin mukaan luottamuksensuoja ei luo yksittäiselle verovelvolliselle pysyvää oikeutta muita

³⁶¹ Wikström ym. 2015, s. 141.

³⁶² Söderlund 2009, s. 265–266.

³⁶³ Soikkeli 2004, s. 30; ks. myös ratkaisun KHO 2009:81 perustelut.

³⁶⁴ Äimä 2011, s. 126.

³⁶⁵ Soikkeli 2004, s. 42; ks. luottamuksensuojan edellytyksistä suhteessa toisten verovelvollisten verokohteluun KHO 2021:18 ”A:lle aiheutuneiden kulujen eläntömenolunottoa ja hänelle myönnetyn stipendin osittaista veronalaisuutta ei ole

edullisempaan verotukseen, vaan periaatetta on tarkasteltava muita verotuksessa ja hallinnossa noudatettavia periaatteita, muun muassa yhdenvertaisuusperiaatetta, vasten.³⁶⁶

Luottamuksensuojaperiaatteen kanssa kilpailee Soikkelin mukaan myös verotuksen tehokkuusperiaate. Tehokkuusperiaatteen mukaan veroviranomaisen on toimitettava yksinkertaista lainmukainen verotus mahdollisimman nopeasti ja alhaisin kustannuksin. Tehokkuus- ja luottamuksensuojaperiaate ovat toistensa vastaperiaatteita, kun verotus toimitetaan luottamuksensuojaa sovellettaessa veroviranomaisen virheellisen laintulkintakannanoton mukaisesti eikä siten lainmukaisesti. Luottamuksensuojan soveltaminen vaatii Soikkelin mukaan sitä painavampaa perusteltua mitä kauemmaksi luottamuksensuojaperiaatteen perustelema laintulkintakannanotto merkityssisällöltään etääntyy lainsäädännön sanamuodon mukaisesta laintulkintakannanotosta. Veropäätöksen perusteluissa on erityisen oleellista määrittää kaikki luottamuksensuojaperiaatteen painoarvoon vaikuttaneet yksittäiset tekijät, koska luottamuksensuoja estää yhdenvertaisuus- ja tehokkuusperiaatteen täysimittaisen toteutumisen verotuksessa.³⁶⁷

Arvonlisäverolakiin sisällytettiin vuonna 2010 erillinen luottamuksensuojan periaatetta ilmaiseva nimenomainen säännös lain 176.2 §:ksi. Arvonlisäverolaissa ei ollut aiemmin ollut nimenomaista säännöstä luottamuksensuojan periaatteesta, vaikka VML:n 26.2 §:ssä tällainen vastaava säännös oli ollut jo vuosia. Arvonlisäverotuksessa oli kuitenkin ilman aiempaa erillistä säännöstäkin vallinnut voimakas luottamuksensuojan ja jälki-verotussuojan periaatetta korostanut oppi.³⁶⁸

Luottamuksensuojaa koskeva säännös oli perusteltu, koska arvonlisäverolaissa aiemmin voimassa olleet jälkiverotusta koskevat säännökset eivät enää verotilijärjestelmän voimaantulosta alkaen soveltuneet. Luottamuksensuojaa sai samassa laajuudessa kuin aiemmin arvonlisäverotusta koskevasta verotus- ja oikeuskäytännöstä. Luottamuksensuojaa koskevan säännöksen lakiin sisällyttämisen ei ollut tarkoitus muuttaa luottamuksensuojan luonnetta yleisenä oikeusperiaatteena.³⁶⁹

katsottava tulkinnanvaraiseksi tai epäselväksi kysymykseksi. Tilannetta ei ole arvioitava toisin sen seikan vuoksi, että A on esittänyt selvitystä siitä, että eräiden toisten verovelvollisten verotuksissa esillä olevia kuluja on hyväksytty verotuksessa vähennyskelpoisiksi menoiksi. A:lle ei siten ole myönnettävä verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentissa tarkoitettua luottamuksensuojaa.”

³⁶⁶ Söderlund 2009, s. 266; ks. myös Räbinä ym. 2017, s. 63–64.

³⁶⁷ Soikkeli 2004, s. 43–45.

³⁶⁸ Kallio ym. 2016, s. 912.

³⁶⁹ HE 221/2008 vp, s. 65.

3.6.5 Hallintolain säätämisen vaikutukset verotusmenettelyjä koskevaan sääntelyyn

Hallituksen esityksessä hallintolain edellyttämiksi muutoksiksi verolainsäädäntöön (HE 117/2003) ehdotettiin VML 26 §:ään eli yleisiin periaatteisiin vain muutos, jossa päätöksen perustelua koskeva säännös siirrettiin 26.5 §:stä uuteen 26b §:ään. Hallituksen esityksessä todettiin, että tietyt hallintolain menettelyt eivät verotusmenettelyyn liittyvien erityispiirteiden vuoksi sellaisinaan sovi verotuksessa noudatettaviksi. Esityksessä ehdotettiin säädettäväksi hallintolaista poikkeavasti asioiden yhdessä käsittelemisestä, selvitysvelvollisuudesta, asianosaisten kuulemisesta, verotuksessa annettavien päätösten sisällöstä ja perusteluista sekä päätösten ja muiden asiakirjojen tiedoksiannosta.³⁷⁰

Vaikka hallintolakia säädettäessä verotusmenettelylain yleisiin periaatteisiin ei säädettykään olennaisia muutoksia, hallituksen esityksessä argumentoitiin mielenkiintoisella tavalla verotusmenettelyn massamenettelyluonteesta. Hallituksen esityksen mukaan ”Verotukseen liittyvästä menettelystä säädetään melko laajasti hallintomenettelylain säännöksistä poikkeavasti. Hallintomenettelylaista poikkeavat ja sitä täydentävät säännökset ovat tarpeen, koska verotus poikkeaa tavanomaisesta hallintomenettelystä. Verotus on luonteeltaan massamenettelyä, jossa vuosittain tehdään useita miljoonia hallintopäätöksiä. Koska verotuksessa käsiteltävät asiat poikkeavat luonteeltaan ja laajuudeltaan tavanomaisesta yksittäisessä asiassa annettavasta hallintopäätöksestä, ei käytännössä ole tarkoituksenmukaista eikä kohtuullisilla resursseilla ja kustannuksilla mahdollistakaan, että verotuksessa tehtävissä päätöksissä noudatettaisiin menettelyä, jota voidaan edellyttää annettaessa päätös yksittäiseen hallintoasiaan. Verotus on voitava toimittaa menettelyssä, joka asianosaisten oikeuksia vaarantamatta ottaa riittävällä tavalla huomioon verotuksen erityispiirteet. Verotuksessa on pystyttävä muun muassa antamaan huomattavan suuri määrä päätöksiä laissa säädettyssä määräajassa. Verotuksen massaluonteen vuoksi tiettyjen käsittelyvaiheiden on oltava joustavampia kuin tavanomaista hallintoasiaa ratkaistaessa. Toisaalta selvän virheen sattuessa verotusmenettelyyn liittyy erityisen joustava oikaisumahdollisuus.”³⁷¹

Edelleen hallituksen esityksen mukaan hallintolaissa säädetyillä muutoksilla verotuksessa käytössä olevaan menettelyyn verrattuna ei olennaisesti parannettaisi oikeusturvaa, mutta niiden toteuttaminen verotusmenettelyssä merkitsisi käsittelyaikojen merkittävää pidentymistä tai erittäin merkittäviä

³⁷⁰ HE 117/2003 vp, s. 1.

³⁷¹ HE 117/2003 vp, s. 4.

kustannusten lisäyksiä. Jotta verotusmenettelyn toimivuus nykyisillä resursseilla voitaisiin jatkossakin turvata, on tietyistä menettelytavoista säädettävä hallintolaista poikkeavasti.³⁷² Hallintolaista poikkeaville menettelyille oli siten ennen kaikkea taloudelliset perustelut.

VML muutettiin lailla 1411/2010. VML:ssä ei ollut oikaisuvaatimuksen käsittelyä koskevia määräaikasäännöksiä, joten oikaisuvaatimuksen käsittely määräytyi hallintolain mukaan. HL 23 §:n mukaan asia on käsiteltävä ilman aiheetonta viivytystä. Vuonna 2010 hallintolakiin sisällytettiin 49e §, jonka mukaan oikaisuvaatimus on käsiteltävä kiireellisenä. Verotusmenettelylain 63 §:ään sisällytettiin säännös, jonka mukaan oikaisuvaatimus on käsiteltävä ilman aiheetonta viivytystä eli HL 23 §:ää vastaavalla tavalla. Hallintolaista poikkeavaa oikaisuvaatimusten sääntelyä perusteltiin sillä, että ”Verotus on luonteeltaan massamenettelyä, ja tuloverotuksen toimittaminen on sidottu laissa säädettyyn määräaikaan. Verotuksen oikea-aikaisen päättymisen turvaamiseksi sekä tuottavuustavoitteiden saavuttamiseksi osa työtehtävistä on organisoitu Verohallinnossa tehtäväksi tiettyyn aikaan. Oikaisuvaatimusten kiireellinen käsittely verotuksessa vaikeuttaisi verotuksen oikea-aikaista valmistumista sekä töiden tehokasta organisointia.”³⁷³ Muutos ei sinällään liity tutkimuksen piiriin, koska siinä ei ole kyse verotuksen toimittamisesta vaan muutoksenhausta. Perustelu hallintolaista poikkeavalle sääntelylle on kuitenkin tutkimuksen kannalta olennainen, koska siinä vedotaan verotuksen massamenettelyluonteeseen.

3.6.6 Muita vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa esitettyjä periaatteita

Juuselan mukaan perustuslainmukainen laintulkinta edellyttää, että verolakeja ja erityisesti viranomaiselle harkintavaltaa antavia verosäännöksiä on tulkittava perustuslain legaliteettiperiaatteen edellyttämällä tavalla eli supistavasti (e contrario) ja epäselvissä tilanteissa verovelvollisen eduksi.³⁷⁴ Pikkujämssä esittää eri tutkijoiden näkemyksiä puolesta ja vastaan päätyen siihen, että ainakaan vahvasta in dubio contra fiscum -periaatteesta tai yleisemmästä verovelvollisen suosimisen periaatteesta ei voida puhua. Se saa lopulta merkitystä ehkä vain aivan viimekätisenä argumenttina sellaisessa

³⁷² HE 117/2003 vp, s. 4–5.

³⁷³ HE 122/2010 vp, s. 11.

³⁷⁴ Juusela 2018, s. 450.

harvinaisessa tapauksessa, jossa muilla perusteilla arvioiden tulkintaratkaisut veronsaajan ja verovelvollisen eduksi todella ovat aivan yhtä mahdollisia.³⁷⁵

Äimän mukaan verovelvollisen suosimisen periaate edistää oikeusturvaa. Epäselvässä tulkintatilanteessa tulisi valita verovelvollisen kannalta edullisin vaihtoehto. Verovelvollisen suosimisen periaatteessa yhdistyvät Äimän mukaan sekä verotuksen legaalisuus- että joustavuusvaatimus. Verovelvollisen suosimisen periaatetta voidaan Äimän mukaan perustella sillä, että valtion verotusoikeuden pieneneminen yksittäistapauksessa ei ole yhtä vakavaa kuin verovelvollisen oikeusturvan loukkaaminen. Verovelvollisen suosimisen periaatteelle on saatavissa tukea myös suhteellisuusperiaatteesta.³⁷⁶

Engblom on pohtinut hallitusohjelmien veropoliittisia linjauksia verosäännösten tulkinnan näkökulmasta. Engblom asettaa kysymyksen, että miltä osin verolainsäädännön tulkintaan voi jäädä tilaa teleologiseen tai oikeustaloustieteelliseen tulkintaan, jossa kulloisenkin hallituksen veropoliittiset linjaukset taloudellisine tavoitteineen ovat periaatetasoisina ohjenuorina. Engblom käy läpi KHO:n ratkaisuja, jotka hänen mielestään osoittavat, että veropoliittiset linjaukset lähes poikkeuksetta merkitsevät yrityksen etu -periaatetta. Yrityksen etu -periaate heijastuu tarkastelussa oletamaan siitä, että yritystoiminnan edistäminen Suomessa ja yritysten menestys rakenteellisesti turvaa pitkällä aikavälillä Suomen kilpailukykyä, mikä puolestaan varmistaa Suomelle verotulojen pitkäjänteisen karttumisen.³⁷⁷

Vaihtoehtoiset KHO:n ratkaisut merkitsevät Engblomin mukaan puolestaan oikeuskysymyksen ratkaisua verovelvollisen eduksi. Urpilainen on analysoinut verovelvollisen suosimisen periaatetta ja toteaa johtopäätöksenä, ettei tällaista periaatetta ole edes olemassa, kun asiaa tarkastellaan käytännön soveltamistilanteiden näkökulmasta. Urpilainen ehdottaa periaatteen nimeämistä perusoikeusmyönteiseksi laintulkinnan periaatteeksi. Engblomin mukaan KHO:n vaihtoehtoisten ratkaisujen perusteluksi perusoikeusmyönteinen tulkinta ei ole riittävää, ei liioin lähes kuolleeksi kirjaimeksi osoittautuva verovelvollisen suosimisen periaate muutoinkaan. Asia liittyy Engblomin mukaan luontevimmin näyttö- tai luottamuksensuoja-, ei oikeuskysymyksiin. Kun ratkaisu tehdään verovelvollisen eduksi ja ratkaisu toteuttaa myös yrityksen etu -periaatetta, pienenevät tai poistuvat Engblomin mukaan yksittäisessä ratkaisussa ehkä nähtävät verovelvollisten yhdenvertaiseen kohteluun tai kohtuuteen perustuvan ongelmat.³⁷⁸

³⁷⁵ Pikkujämsä 2001, s. 178.

³⁷⁶ Äimä 2011, s. 68.

³⁷⁷ Engblom 2018, s. 647–655.

³⁷⁸ Engblom 2018, s. 655; Urpilainen 2014, s. 389–400.

Oikeusperiaatteet konkretisoituvat, kun niitä tulkitaan tai sovelletaan. Automatisoidussa verotuksessa valtaosa veroilmoituksista läpäisee prosessin ilman, että oikeusperiaatteita joudutaan tulkitsemaan tai punnitsemaan.

Isotalon systematisoinnissa olennaista on se, että verovelvollisen ilmoittamiin tietoihin lähtökohtaisesti luotetaan. Isotalo viittaa KHO:n päätökseen KHO 2021:63, jossa todetaan, että ”verotuksen toimittaminen perustuu olennaisilta osin verovelvollisen ilmoittamiin tietoihin, joiden oikeellisuuteen veroviranomaisen on lähtökohtaisesti voitava luottaa.” Verojärjestelmän uskottavuus kuitenkin edellyttää Isotalon mukaan jonkinlaista ilmoitustiedon oikeellisuuden valvontaa.³⁷⁹

Luottamiseen perustuvaa periaatetta Isotalo kuitenkin perustelee realistisin argumentein: Verohallinnon ei kuulu tutkia kaikkea ja valvonta voidaan kohdistaa riskiperusteisesti. Verovalvonnan keskeinen tavoite on Isotalon mukaan pitää verovaje pienenä eli päästä mahdollisimman lähelle lain mukaista verokertymää. Riskiperusteisella verovalvonnalla kohdistetaan valvontaresurssit verovajetta minimoimaan.³⁸⁰

Viime kädessä kyse on siten resursseista ja niiden tehokkaasta käytöstä. Argumentoinnissa voidaan tunnistaa Verohallinnon ääni. Verohallinnon keskeisinä yhteiskunnallisen vaikuttavuuden tavoitteina ovat viime vuosina olleet verovajeen pitäminen pienenä ja että Verohallinto tukee asiakkaiden mahdollisuuksia toimia oikein ja tekee veroasioinnin mahdollisimman helpoksi.³⁸¹ Asiakkaiden tukeminen toimimaan oikein ja verovelvollisten ilmoittamiin tietoihin luottaminen liittyvät vahvasti toisiinsa.

Isotalo päättyy pohtimaan riskiperusteista verovalvontaa laajemmin. Osana riskiperusteista toimintaa ennakkollisin toimin edesautetaan oikeaa ilmoittamista etukäteen. Yhtäältä neuvotaan oikeaan toimimiseen, ja toisaalta väärin toimimisesta kiinnijäämisen ja sen seurauksien luomalla pelotteella kannustetaan ilmoittamaan oikein. Epäselvempää Isotalon mukaan on, saako verovajeen hallinta olla täysin veronsaajalähtöistä vai pitäisikö jotenkin huomioida verovelvollisten keskinäinen yhdenvertaisuus. Antaako aineellinen verolaki vain veronsaajalle oikeuden joihinkin veroihin, jotka kerätään niiltä, joilta ne helpoimmin saadaan kerätyksi? Onko verotaakan tosiasiallinen jakautuminen aineellista sääntelyä vastaavasti itseisarvo, joka pitäisi huomioida valvontatoimien kohdentamisessa? Ainakin julkiset tulostavoiteasiakirjat ovat Isotalon mukaan veronsaajalähtöisiä.³⁸²

³⁷⁹ Isotalo 2023, s. 518.

³⁸⁰ Isotalo 2023, s. 518.

³⁸¹ Ks. Verohallinnon tulosohejaasiakirjat, esim. vuodet 2020-2022: [Tulosohjaus-asiakirjat - vero.fi](https://www.vero.fi/tulosohjaus-asiakirjat-vero-fi).

³⁸² Isotalo 2023, s. 518–519.

Luottamiseen ja riskiperusteiseen valvontaan perustuvaa järjestelmää Isotalo perustelee myös teknisin argumentein. Isotalon mukaan tuloverotuksessa ja kiinteistöverotuksessa verovelvollinen ilmoittaa täydellisen verolaskennan rakenteellisina veroilmoituksina.³⁸³ Oheisesta lainauksesta käy ilmi Isotalon tekninen argumentointi: ”Verovelvollinen esittää eheän ja täydellisen laskentatiedon. Jos asiaa ei riskiperusteisesti ja nimenomaisesti tutkita, siirtyvät verovelvollisen ilmoittamat tiedot tarkasti määriteltyyn laskentajärjestelmään ja verotuksen perusteeksi sellaisenaan. Esimerkiksi esitetytty veroilmoitus on tarkasti määritelty laskentakokonaisuus, ja siihen syötetään rakenteellista tietoa, josta muodostu eheä ja täydellinen laskenta.”³⁸⁴

Automatisoitu verotusprosessi johtaa väistämättä siihen, että tarkan ja huolellisen tutkimisen sijaan saatuihin veroilmoitustietoihin on pakko luottaa tukeutuen vain tietojärjestelmän kontroleihin. Tämän tosiasiallisen tilanteen taustaolettamina ovat niukkenevat henkilöresurssit ja tavoite, että tietojärjestelmän avulla verotuksessa tarvittavat tiedot saadaan kerättyä luotettavasti ja verotus toimitettua oikeamääräisenä.

³⁸³ Isotalo 2023, s. 513; Rakenteellisella tiedolla tarkoitetaan Isotalon mukaan ”*tietokoneelle ymmärrettävää tietoa, joka voidaan siirtää sellaisenaan verolaskennan osaksi. Esimerkkinä jokin luku tulon tai vähennyksen määränä, taikka rasti, jossa ilmoitetaan valinta kyllä vai ei -kysymykseen.*”

³⁸⁴ Isotalo 2023, s. 519–520.

4 Valikointi vero-oikeudellisena instituutiona

4.1 Automaattinen päätöksenteko valikoinnin perustana

4.1.1 Automaattista päätöksentekoa koskevan lainsäädäntöhankkeen tausta ja periaatteelliset lähtökohdat

Julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskeva lainsäädäntö tuli voimaan 1.5.2023. Tarkoituksena oli mahdollistaa automaattinen päätöksenteko julkisessa hallinnossa ja säätää EU:n yleisen tietosuoja-asetuksen edellyttämä kansallinen oikeusperusta automatisoitujen yksittäispäätösten tekemiseksi. Lainsäädäntöhankkeessa muutettiin hallintolakia, julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annettua lakia (906/2019), digitaalisten palvelujen tarjoamisesta annettua lakia (306/2019), henkilötietojen käsittelystä rikosasioissa ja kansallisen turvallisuuden ylläpitämisen yhteydessä annettua lakia (1054/2018) ja maakaarta (540/1995).³⁸⁵

Lainsäädäntöhankkeen perusta voidaan asemoida useisiin tilanteisiin, joissa digitaalinen hallinto on väistämättä tunkeutumassa yhä painokkaammin esiin. Perustuslakivaliokunnan lausunnot vuodesta 2018 alkaen ovat yksi muutoksen ajureista. Perustuslakivaliokunta on useissa lausunnoissaan kiinnittänyt valtioneuvoston huomiota siihen, että automatisoituun päätöksentekoon vaikuttaa sisältyvän useita hallinnon yleislajeilla nimenomaisesti säätelemättömiä kysymyksiä. Valiokunta katsoi, että asiasta ja oikeusministeriön valmisteluvastuulle kuuluvan hallinnon yleislainsäädännön alan sääntelytarpeesta tulee tehdä selvitys. Selvitykseltä edellytettiin sen tarkastelua, 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.³⁸⁶

³⁸⁵ HE 145/2022 vp, s. 1.

³⁸⁶ PeVL 7/2019 vp, s. 11; ks. myös PeVL 62/2018 vp, s. 9; PeVL 70/2018 vp, s. 3–4; PeVL 78/2018 vp, s. 5–6; HE 145/2022 vp, s. 6.

Ylimmät laillisuusvalvojat ovat valvontakäytännössään myös kiinnittäneet huomiota automaattista päätöksentekoa koskeviin kysymyksiin. Apulaisoikeusasiamies arvioi 20.11.2019 antamassaan päätöksessä (EOAK/3379/2018) Verohallinnon automatisoitua päätöksentekomenettelyä. Apulaisoikeusasiamies totesi olevansa samaa mieltä perustuslakivaliokunnan kanssa siitä, että automatisoidun päätöksenteon sääntelytarpeet olisi selvitettävä. Apulaisoikeusasiamies piti Verohallinnon automatisoitua verotus- ja päätöksentekomenettelyä lainvastaisena, koska se ei perustu asianmukaiseen ja täsmälliseen lainsäätelyyn, jossa olisi otettu huomioon hyvän hallinnon ja oikeusturvan sekä virkavastuun asianmukainen toteutuminen. Oikeuskansleri otti puolestaan ratkaisuihinsa kantaa Kansaneläkelaitoksen ja työvoimahallinnon automaattisiin päätöksiin. Euroopan komissio antoi huhtikuussa 2021 ehdotuksen Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseksi tekoälyä koskevista yhdenmukaistetuista säännöistä (tekoälysäädös), COM/2021/206 final).³⁸⁷ Tekoälyasetus tuli voimaan 1.8.2024.³⁸⁸

Lainsäädäntöhankkeen valmisteluun liittyen oikeusministeriö julkaisi esiselvityksen helmikuussa 2020 ja arviomuistion heinäkuussa 2020.³⁸⁹

Oikeusministeriö asetti 18.1.2021 työryhmän, jonka toimeksiantona oli valmistella säännökset automaation käyttämisestä hallintoasian käsittelyssä, erityisesti hallintopäätösten teossa ja niiden valmistelussa. Valtiovarainministeriö puolestaan asetti 30.3.2021 työryhmän selvittämään julkisen hallinnon tietojärjestelmiä koskevan sääntelyn kehittämistarpeita sekä tekemään ehdotukset tarvittavasta lainsäädännön uudistamisesta. Hallituksen esityksen jatkovalmistelussa kahden työryhmän ehdotusten yhteensovittaminen tehtiin virkavalmisteluna oikeusministeriössä ja valtiovarainministeriössä ennen lausuntokierrosta.³⁹⁰

Kahden työryhmän ehdotusten yhteensovittaminen kuvaa samalla julkisen hallinnon murrosta. Hallinnon ja siihen liittyvän oikeudellisen päättelyn

³⁸⁷ HE 145/2022 vp, s. 6–7.

³⁸⁸ Ks. Volanen 2025, s. 89-95: ”Tekoälyasetus (Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) 2024/1689, annettu 13.6.2024, tekoälyä koskevista yhdenmukaistetuista säännöistä ja asetusten (EY) n:o 300/2008, (EU) n:o 167/2013, (EU) n:o 168/2013, (EU) 2018/858, (EU) 2018/1139, ja (EU) 2019/2144 sekä direktiivien 2014/90/EU, (EU) 2016/797 ja (EU) 2020/1828 muuttamisesta (tekoälysäädös) koskee EU:ssa markkinoille saatettavia ja käyttöönotettavia tekoälyjärjestelmiä sekä yleiskäyttöisiä tekoälymalleja, kuten suuria kielimalleja, joille monet tekoälyjärjestelmät pohjautuvat. Säädös pyrkii asettamaan tekoälyjärjestelmien ja -mallien vaatimukset riskiperusteisesti.”

³⁸⁹ HE 145/2022 vp, s. 7; ks. oikeusministeriö 2020.

³⁹⁰ HE 145/2022 vp, s. 9; ks. valtiovarainministeriö 2021.

sekä tietojärjestelmien kietominen yhteen säädöstekstiksi näkyy mielenkiintoisella tavalla oheisessa hallituksen esityksessä kuvatussa tilanteessa: *”Jotta automaattista päätöksentekoa koskevasta yleissääntelystä tulisi koherentti kokonaisuus, sisällytettiin automaattisen ratkaisun määritelmään myös tiedonhallintalakia koskevan ehdotuksen systematiikkaa, jossa automaattinen ratkaisu muodostuu ”oikeudellisen päättelyn” sijaan ”käsitte-lysäännöillä””*³⁹¹

Koulu onkin tiivistänyt asian niin, että viranomaistoiminnan päätösauto-maatioissa nivoutuu yhteen niin oikeusturvatakeiden turvaaminen, julkisen vallankäytön delegoiminen ja virkavastuu kuin myös tietojärjestelmien hankintaan, määrittelyyn ja ylläpitoon liittyvät näkökohdat.³⁹²

Yhteensovittaminen ei toteutunut kivuttomasti. Sekä peruslakivaliokunta että hallintovaliokunta esittivät kriittisiä näkemyksiä. Perustuslakivalio-kunta kiinnitti huomiota tiedonhallintalakia koskevan ehdotuksen epäsel-vyyteen ja tulkinnanvaraisuuteen suhteessa hallintolain voimassa olevaan ja ehdotettuun sääntelyyn ja viittaa esimerkiksi termeihin ja ilmaisuihin, kuten automatisoitu toimintaprosessi ja ratkaisun tuottaminen. Koska kysy-mys on oikeusturvaa ja julkisen vallan käyttöä koskevan päätöksentekome-nettelyn eikä tuotannon sääntelystä, on siinä valiokunnan mielestä syytä käyttää yhdenmukaista ja oikeudellisesti yksiselitteistä terminologiaa. Laissa on myös syytä nimenomaisesti määritellä automaattisen päätöksen-teon perusteiden ja käsittelysääntöjen dokumentoinnin perussisältö.³⁹³

Hallintovaliokunta totesi mietinnössään, että *”vaikka hallintolakia ja tie-donhallintalakia koskevat lakiehdotukset sääntelevät samaa asiakokonai-suutta, sääntelyn yksityiskohtaisuus ja käsitteet eroavat näissä laeissa toi-sistaan huomattavasti. Tiedonhallintalakia koskevaan ehdotukseen sisäl-tyvä ylisääntely ja terminologian tulkinnanvaraisuudet voivat olennaisesti vaikeuttaa lain toimeenpanoa ja aiheuttaa suhteetonta hallinnollista taak-kaa, joka ei ole välttämätöntä automatisoidun päätöksenteon perusteiden määrittelyn kannalta. Sääntelyä on siten aiheellista pelkistää ja keskittää olennaiseen.”*³⁹⁴

Lainsäädäntöhankkeen ohella aikakauteen on sisältynyt useita valtioneu-voston teettämiä selvityksiä.³⁹⁵

Hallituksen esityksessä eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi painotetaan erityisesti joitakin

³⁹¹ HE 145/2022 s. 10.

³⁹² Koulu 2018, s. 843.

³⁹³ PeVL 81/2022 vp, s. 7.

³⁹⁴ HaVM 39/2022 vp, s. 10.

³⁹⁵ HE 145/2022 vp, s. 8; ks. valtioneuvoston kanslia 2019; valtioneuvoston kanslia 2022a ja valtioneuvoston kanslia 2022b.

hallinto-oikeudellisia periaatteita. Hallinnon lainalaisuus tarkoittaa esityksen mukaan automaattisen päätöksenteon kannalta sitä, että automaattisia päätöksiä tekevissä järjestelmissä olisi varmistuttava, että tehdyt päätökset ovat lain mukaisia. Lainalaisuusperiaatteella voi olla merkitystä myös sille, millaiset tekniset toteutustavat automaattisessa päätöksenteossa ovat mahdollisia. Esityksen mukaan esimerkiksi todennäköisyysajatteluun perustuvissa tekoälytekniikoissa lainmukaisuuden toteutuminen jokaisen yksittäisen päätöksen kohdalla voi olla vaikeammin toteutettavissa kuin ihmisen laatiin käsittelysääntöihin perustuvassa automaatiassa. Lisäksi esityksessä arvioitiin, että lainalaisuusperiaate edellyttää, että asian ratkaisemisesta automaattisesti on säädetty laissa.³⁹⁶

Automaattisia menettelyitä kehitettäessä ja käyttöön otettaessa on esityksen mukaan tärkeää jo ennakollisesti varmistaa, että niitä koskevien tietojärjestelmien ylläpitämisessä otetaan asianmukaisesti huomioon hyvän hallinnon vaatimusten toteutuminen. Hallintolain menettelysäännöksiä on noudatettava myös asian automaattisessa käsittelyssä ja ratkaisemisessa. Hyvän hallinnon, oikeusturvan ja hallinnon lainalaisuusperiaatteen toteutuminen tulisi esityksen mukaan pyrkiä varmistamaan kaiken automaattisen päätöksenteon osalta.³⁹⁷

Esityksen mukaan perustuslain 21 §:n 2 momentissa turvataan käsittelyn julkisuus ja oikeus saada perusteltu päätös, mutta automaattisen päätöksenteon läpinäkyvyyttä ja julkisuutta koskevat kysymykset ovat merkityksellisiä myös perustuslain 12 §:n 2 momentissa turvatun julkisuusperiaatteen kannalta.³⁹⁸

Tehokkuusperiaatteen ja oikeusturvaperiaatteen kamppailusta ja tasapainon hakemisesta on esimerkki hallituksen esityksen kohdassa ”Vaikutukset hallinnon asiakkaisiin”. Esityksen mukaan keskimäärin automaattisen päätöksenteon arvioidaan kuitenkin nopeuttavan käsittelyä, ja käsittelyn nopeutumisella taas on myönteinen vaikutus hallinnon asiakkaan oikeusturvaan. Käsittelyn nopeutumisen arvioidaan edistävän hallinnon asiakkaan näkökulmasta myös perustuslain 19 §:n mukaista oikeutta sosiaaliturvaan. Käsittelyn tehostuminen voi lisäksi esityksen mukaan alentaa viranomaisten suoritteiden omakustannushintaa, josta hallinnon asiakkaat hyötyisivät alemmina käsittelymaksuina.³⁹⁹

Esityksen mukaan ehdotuksen mukaisesta sääntelystä ei arvioida seuraavan negatiivisia vaikutuksia yhdenvertaisuuteen. Automaattisen päätöksenteon on perustuttava viranomaisen ennalta määrittelemiin sääntöihin, joiden

³⁹⁶ HE 145/2022 vp, s. 18.

³⁹⁷ HE 145/2022 vp, s. 18.

³⁹⁸ HE 145/2022 vp, s. 18–19.

³⁹⁹ HE 145/2022 vp, s. 77–78.

muodostamisessa viranomaisen on huomioitava muun muassa velvollisuus edistää yhdenvertaisuutta sekä muut yhdenvertaisuutta koskevat säännökset ja syrjinnän kielto. Ennalta määriteltyjen sääntöjen voidaankin esityksen mukaan katsoa muodostavan automaattisessa päätöksenteossa myös mahdollisuuden edistää yhdenvertaisuuden toteutumista syrjinnän torjumisen lisäksi.⁴⁰⁰

Automaattisessa tietojenkäsittelyssä samanlaiset tapaukset käsitellään esityksen mukaan aina samalla tavalla, kun päätös tehdään automaattisesti ja päätös perustuu tiettyihin etukäteen määriteltyihin käsittelysääntöihin. Tämä pienentää esityksen mukaan inhimillisen virheen todennäköisyyttä ja mahdollisuutta tehdä päätös syrjivin perustein. Ennakollisia sääntöjä laadittaessa onkin tarpeen huomioda myös yhdenvertaisuuslain 8 §:ssä tunnistetut eri syrjinnän muodot sekä eri syrjintäperusteet, jolloin päätöksen syrjintäriskin voidaan katsoa pienentyneen jo etukäteen. Automaattisessa päätöksenteossa painottuukin esityksen mukaan päätöksentekoperusteiden etukäteen arviointi.⁴⁰¹

Huomionarvoista esityksessä painotetuissa hallinnon periaatteissa on se, että niistä ei voi tunnistaa erityisiä poikkeuksia verrattuna käsittelijälähtöiseen menettelyyn, mitä ilmaisia esityksessä käytetään. Ennakollisuus, kattavuus, julkisuus ja vaivattomuus korostuvat periaatteita käsiteltäessä. Valikointiin perustuvassa verotuksessa valvontasäännöt ja tutkimisrajat on dokumentoitu salassa pidettävissä asiakirjoissa, joten automaattisen päätöksenteon julkisuus ja läpinäkyvyys ei verotuksessa toteudu siinä laajuudessa kuin ehkä muussa julkisessa hallinnossa. Esityksessä yhdenvertaisuuden uskotaan toteutuvan ehdottomana. Edellytyksenä on kuitenkin se, että käsittelysäännöt on määritelty etukäteen ja että niitä sovelletaan samanlaisissa tapauksissa samalla tavalla. Verotuksessa valikointi nivoutuu käsittelysääntöihin.

Pöystin mukaan automaattinen päätöksenteko, automaattinen tietojenvaihto sekä data-analytiikka ja tietojohdaminen ovat välineitä parantaa julkisten palveluiden saatavuutta, päätöksenteon joutuisuutta sekä oikeusvarmuutta ja yhdenvertaisuuden toteutumista päätöksenteossa ja palvelutarpeen arvioinnissa. Digitaalinen hallinto organisoituu alustalle eli tietoteknisen ohjelmistokokonaisuuden ja arkkitehtuurin perustalle ja sen sisältämän datavarannon ympärille rakentuvaksi verkostoksi. Alustat ovat toisaalta hallinnon uusia palveluita.⁴⁰² Pöystin esille nostamat digitaalisen hallinnon ilmiöt ovat välineitä edistää sekä tehokkuutta että oikeusvarmuutta.

⁴⁰⁰ HE 145/2022 vp, s. 78.

⁴⁰¹ HE 145/2022 vp, s. 78.

⁴⁰² Pöysti 2018, s. 869.

Palveluperiaate toteutuu palveluiden saatavuuden ja päätöksenteon joutuisuuden parantumisena. Oikeusvarmuuden ja yhdenvertaisuuden oletetaan puolestaan toteutuvan paremmin päätöksenteossa ja palvelutarpeen arvioinnissa.

Raskullan mukaan automaattisen päätöksenteon laajempi käyttöönotto julkishallinnossa päätöksiä tehdessä ja niitä valmistellessa on monin tavoin ongelmallista. Tutkimuksessa esille nostettuja kysymyksiä ovat laillisuusperiaatteen, hyvän hallinnon ja virkavastuun toteutuminen, päätöksenteon läpinäkyvyys ja julkisuus sekä yksilöiden perus- ja ihmisoikeuksien turvaaminen.⁴⁰³

Raskullan mukaan datavetoinen automaattinen päätöksenteko, joka määritelmällisestikin pyrkii muokkaamaan sääntöjä, joihin sen päätöksenteko perustuu, ei täytä lailla säätämisen vaatimusta. Se ei myöskään noudata kansanvallan ja demokratian periaatteita. Tämän vuoksi useissa lainsäädäntömalleissa kielletään sellainen päätöksenteko, joka perustuu yksinomaan datavetoiseen automaatioon ja jolla on oikeudellisesti sitovia vaikutuksia. Datavetoinen päätöksenteko sisältää riskin virheiden kopioitumisesta ja kasautumisesta. Järjestelmän käyttö edellyttääkin Raskullan mukaan valvontaa, joka vuorostaan edellyttää järjestelmän läpinäkyvyyttä sekä riittävien oikeusturvamekanismien olemassaoloa.⁴⁰⁴

Lainsäädäntöhankkeeseen liittyi myös hallituksen esitys eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi. Ehdotuksen tavoitteena oli mahdollistaa tietyissä tilanteissa Verohallinnon automaattinen päätöksenteko oikaisuvaatimusten käsittelyssä ja eräissä muissa asioissa, joissa se ei olisi sallittua hallintolakiin ehdotetun sääntelyn mukaan. Tullin osalta tavoitteena on mahdollistaa oikaisuvaatimusten automaattinen ratkaiseminen tietyin edellytyksin. Esityksen tavoitteena on myös lisätä verovelvollisen oikeusturvaa oma-aloitteisten verojen myöhästymismaksun määräämismenettelyssä. Lisäksi tavoitteena on yhtenäistää Verohallinnon menettely rekisteröintiä ja verokausia koskevien päätösten antamisessa. Liikenne- ja viestintäviraston osalta esityksen tavoitteena oli selkeyttää ajoneuvoverolain seuraamusjärjestelmää veronkorotuksen osalta.⁴⁰⁵

Hallituksen esityksessä kuvataan Verohallinnon olemassa olevia käytäntöjä. Verohallinto hyödyntää vakiintuneesti automaattista tietojenkäsittelyä verotuksen toimeenpanon eri vaiheissa, kuten asiakasrekisteröinnissä, verotuksen toimittamisessa, verovalvonnassa sekä verojen ja maksujen kan-

⁴⁰³ Raskulla 2023, s. 180.

⁴⁰⁴ Raskulla 2023, s. 181–182.

⁴⁰⁵ HE 224/2022 vp, s. 23.

nossa, perinnässä ja tilityksessä. Verohallinnon automaattiset ratkaisut toteutetaan tietojärjestelmään sisältyvillä käsittelysäännöillä. Käsittelysäännöillä kuvataan asioiden valitseminen automaattisesti ratkaistavaksi ja se, miten asia ratkaistaan.⁴⁰⁶

Verohallinto käsittelee verotuksessa verovelvollisten ilmoittamat ja sivulislilta tiedonantovelvollisilta saadut tiedot koneellisesti ja valikoi asioita virkailijakäsittelyyn Verohallinnon tietojärjestelmään ennalta määriteltyjen riskiperusteisten käsittelysääntöjen perusteella. Esimerkiksi tuloverotuksen toimittamisessa valikoinnit kohdistuvat ensisijaisesti taloudellisesti olennaisiin verotustietoihin ja sellaisiin tapauksiin, joissa riski verotuksen toimittamisesta virheellisesti ilman asian tapauskohtaista virkailijakäsittelyä on suuri. Valikointiehtoja voivat olla esimerkiksi vähennysvaatimuksia koskevat euomääräiset valikointirajat, toisen verolajin tietoihin perustuvat impulssit ja verotustietojen ristiriitaisuudet.⁴⁰⁷

Virkailija tutkii ja ratkaisee virkailijakäsittelyyn valikoituneen asian. Jos verovelvollisen ilmoittamista tiedoista ollaan poikkeamassa olennaisesti, verovelvolliselle varataan tilaisuus tulla kuulluksi ja antaa selvityksensä. Siltä osin kuin verovelvollisen verotus ei valikoidu virkailijakäsittelyyn, verotuspäätös syntyy automaattisessa menettelyssä. Vastaavia menettelyjä sovelletaan useimmissa verolajeissa, vaikka kaikissa verolajeissa ei tehdä ilmoitustietojen perusteella säännönmukaisesti päätöstä.⁴⁰⁸

Edelleen todetaan, että automaation laajamittainen hyödyntäminen verotustietojen käsittelyssä ja päätöksenteossa on välttämätöntä käsiteltävien asioiden suuren lukumäärän vuoksi. Ilman automaatiota verotusta ei voitaisi toimittaa ja asioita ratkaista laissa säädetyissä määräajoissa tai hyvän hallinnon edellyttämässä kohtuullisessa ajassa ilman suhteettomia lisäpanostuksia Verohallinnon henkilöstöresursseihin. Valtaosa Verohallinnon päätöksistä perustuu laskentaan tai päättelyyn, joka tapahtuu riidattomien tulotietojen, muiden verotustietojen ja laissa säädettyjen veroasteikkojen ja muiden selvien tosiseikkojen perusteella. Tällaisten asioiden ratkaiseminen yksittäin virkailijatyönä ei olisi tarkoituksenmukaista yhteiskunnan resurssien käyttöä, eikä se tosiasiallisesti parantaisi päätösten oikeellisuutta tai edistäisi verovelvollisten oikeusturvaa. Automaation avulla käytettävissä olevat resurssit voidaan kohdentaa oikeudellisesti tai tosiseikoiltaan vaativampien ja fiskaalisesti merkittävimpien tapausten käsittelyyn. Automaattinen käsittely edistää myös verotuksen yhtenäisyyttä.⁴⁰⁹

⁴⁰⁶ HE 224/2022 vp, s.6.

⁴⁰⁷ HE 224/2022 vp, s.6.

⁴⁰⁸ HE 224/2022 vp, s. 6.

⁴⁰⁹ HE 224/2022 vp, s. 6–7.

Edelleen todetaan volyymitietoina, että säännönmukaisessa tuloverotuksessa henkilöasiakkaiden noin 5,5 miljoonasta verotuspäätöksestä noin 5 miljoonaa tehdään kaikilta osin automaatiassa. Osakeyhtiöiden ja muiden yhteisöjen kaikkiaan noin 490 000 tuloveropäätöksestä noin 430 000 tehdään kokonaan automaattisesti. Kiinteistöverotuksessa verotuspäätöksiä tehdään noin 2,2 miljoonaa kappaletta. Näistä yli 2,0 miljoonaa päätöstä tehdään vuosittain kokonaan automaattisesti. Oma-aloitteisessa verotuksessa tehtiin noin 75 000 arvioverotuspäätöstä ja 40 000 arvioverotuksen poistopäätöstä vuonna 2021. Päätökset tehtiin lähes kaikki automaatiassa. Arvonlisäverotuksessa suurin osa ulkomaisille elinkeinonharjoittajille maksettavia palautuksia koskevista päätöksistä tehdään automaatiassa.⁴¹⁰

Edelleen nykytilan kuvauksen mukaan oikaisuvaatimukset käsitellään virkailijatyönä lukuun ottamatta osaa vaatimuksista, joiden johdosta tehdään täydentävä verotuspäätös. Kaikkien oikaisuvaatimusten käsittelyä ei ole mahdollista automatisoida, koska lain mukaisen ratkaisun tekeminen edellyttää usein virkailijan suorittamaa selvityksen arviointia. Osa verovelvollisten oikaisuvaatimuksista, jotka hyväksytään kokonaan tai joiden johdosta verotus kumotaan ja palautetaan uudelleen toimitettavaksi, olisi kuitenkin mahdollista käsitellä ja ratkaista Verohallinnon päätöksellä automaatiassa verovelvollisen oikaisuvaatimuksessa ilmoittamien tietojen perusteella. Mahdollisuus ratkaista osa oikaisuvaatimuksista automaattisesti loisi osaltaan edellytyksiä käsittelyaikojen lyhentämiselle jatkossa. Verovelvollisten oikaisuvaatimuksia, joita ei hyväksytä kokonaan, tai Veronsaajien oikeudenvallontayksikön tai veronsaajien itsensä tekemiä oikaisuvaatimuksia ei voitaisi ratkaista automaattisesti, koska nämä oikaisuvaatimukset ratkaisee aina verotuksen oikaisulautakunta verohallintolaissa säädetyssä kokoonpanossa.⁴¹¹

Oikaisuvaatimusten volyymitiedoista todettiin, että verovelvolliset tekivät verotuspäätöksistä ja muista Verohallinnon päätöksistä yhteensä noin 137 000 oikaisuvaatimusta vuonna 2020 ja 124 000 oikaisuvaatimusta vuonna 2021. Oikaisuvaatimuksia tehdään eniten tuloverosta ja muista maksuunpantavista veroista. Oma-aloitteisista veroista oikaisuvaatimuksia tehdään vähemmän, koska verosta ei pääsääntöisesti tehdä päätöstä ja säännönmukainen menettely on, että vero oikaistaan verovelvollisen antaman oikaisuilmoituksen perusteella. Myös silloin, kun vero on määrätty arvioimalla, vero oikaistaan yleensä verovelvollisen antaman veroilmoituksen perusteella.⁴¹²

⁴¹⁰ HE 224/2022 vp, s. 7.

⁴¹¹ HE 224/2022 vp, s. 9–10.

⁴¹² HE 224/2022 vp, s. 10.

Ehdotusten taloudellisista vaikutuksista todetaan muun muassa, että esityksessä ehdotetut muutokset mahdollistaisivat Verohallinnon automaattisen päätöksenteon jatkamisen esityksessä tarkoitetuissa asiaryhmissä hallintolakiin ehdotettujen muutosten mahdollistaman automaattisen ratkaisemisen lisäksi. Jos automaattisesta päätöksenteosta niissä luovuttaisiin ja asiat ratkaistaisiin virkailijatyönä, tästä aiheutuisi Verohallinnolle lisää resurssitarpeita ja henkilöstökustannuksia. Oikaisuvaatimusta koskevat ehdotukset loisivat pidemmällä aikavälillä edellytyksiä automaation laajentamiselle ja henkilöstöresurssien kohdentamiselle tapauskohtaista harkintaa edellyttäviin asioihin. Nykyisin automaattisesti ratkaistavien oikaisuvaatimusten ratkaiseminen virkailijatyönä lisäisi Verohallinnon virkailijatyötä noin kolmella henkilötyövuodella, vastaten noin 0,2 miljoonan euron vuosittaisia kustannuksia.⁴¹³

Henkilöstöresurssien tarpeen näkökulmasta olennaisin asia liittyy kuitenkin luonnollisten henkilöiden ennakonpidätysprosenttien ja ennakkoveroja koskevien päätösten tarkistamiseen ja hyväksymiseen virkailijatyönä, mikä lisäisi hallituksen esityksen mukaan Verohallinnon vuosittaista virkailijatyötä vähintään 800 henkilötyövuodella, vastaten noin 48,0 miljoonan euron vuotuisia kustannuksia.⁴¹⁴

Edellä esitetyistä tiedoista voidaan siis päätellä, että ehdotetut muutokset mahdollistivat Verohallinnon jo käyttöön ottamat menettelyt.

Edellä esitettyjä tietoja (tietojen valikoituminen virkailijakäsittelyyn veroilmoituksessa annettujen tietojen ristiriitaisuuksien takia) on myös käytetty perusteluina korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2024:94, jossa oli kyse siitä, että yhtiö oli pääverolomakkeella ilmoittanut luovutustappion elinkeinotuloa vähentävänä eränä kohdassa käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappiot ja purkutappiot, vaikka luovutustappio olisi tullut ilmoittaa muuhun omaisuuteen kohdistuvana. Veroilmoituksen liitelomakkeella luovutustappio oli ilmoitettu oikein. Kun tämä ja eräs toinen yhtiön vahingokseen tekemä pääverolomakkeen virhe oli verotusta toimitettaessa korjattu, ilmoitetun 950 954,99 euron sijasta yhtiölle oli vahvistettu elinkeinotoiminnan tappiota 179 210,64 euroa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että veroilmoitusta oli pidettävä virheellisenä. Edellytykset veronkorotuksen määräämiselle olivat siten täyttyneet. Korkein hallinto-oikeus katsoi kuitenkin selvitetyn, että kysymys oli ollut inhimillisestä virheestä tiedon ilmoittamisessa. Se, että oikea tieto oli ilmennyt liitelomakkeelta ja että yhtiön ilmoittamat tiedot olivat siis olleet keskenään ristiriitaisia, oli merkittävästi vähentänyt riskiä siitä, että verotus olisi tul-

⁴¹³ HE 224/2022 vp, s. 28.

⁴¹⁴ HE 224/2022 vp, s. 28.

lut toimitetuksi virheellisesti. Yhtiölle verotuksen toimittamisen yhteydessä määrättyä perustason mukaista kahden prosentin veronkorotusta oli pidettävä erityisestä syystä kohtuuttomana. Veronkorotus oli alennettava yhteen prosenttiin lisätystä tulosta.

Ratkaisuun päädyttiin äänestystuloksella 4-1. Eri mieltä olleen oikeusneuvoksen äänestyslausunnon mukaan valitus olisi hyväksytty ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökset sekä yhtiölle määrätty veronkorotus olisi poistettu. Perusteluissa viitataan edellä mainittuun hallituksen esityksen kohtaan: ”*osakeyhtiöiden ja muiden yhteisöjen kaikkiaan noin 490 000 tuloveropäätöksestä noin 430 000 tehdään kokonaan automaattisesti. Verohallinto käsittelee verotuksessa verovelvollisten ilmoittamat ja sivulilisilta tiedonantovelvollisilta saadut tiedot koneellisesti ja valikoi asioita virkailijäkäsittelyyn Verohallinnon tietojärjestelmään ennalta määriteltujen riskiperusteisten käsittelysääntöjen perusteella. Esityksessä on tältä osin todettu, että valikointiehtoja voivat olla esimerkiksi vähennysvaatimuksia koskevat euromääräiset valikointirajat, toisen verolajin tietoihin perustuvat impulssit ja verotustietojen ristiriitaisuudet.*”

Edelleen äänestyslausunnon mukaan ”*osakeyhtiöiden veroilmoituksessa annettujen tietojen automaattinen käsittely ja ilmoitusten valikoiminen virkailijäkäsittelyyn tietojen ristiriitaisuuksien perusteella tarkoittaa, ettei veroilmoitusten pää- ja liitelomakkeiden tietojen ristiriitaan liity enää ennakkopäätöksessä KHO 2016:15 tarkoitettua riskiä virheiden havaitsematta jäämisestä Verohallinnon rajoitetun tutkimisvelvollisuuden takia. Nyt esillä oleva tilanne poikkeaa siten olennaisesti sanotussa ennakkopäätöksessä esillä olleesta tilanteesta. Ennakkopäätöksessä todettu veronkorotusjärjestelmän tarkoitus eli esillä olevan kaltaisten ilmoituspuutteiden ehkäiseminen on järjestetty automatisoidun tietojenkäsittelyn avulla. Ilmoituspuutteita on lisäksi mahdollista ehkäistä kehittämällä sähköisessä muodossa annettavia veroilmoituksia niin, että liitelomakkeilla annetut tiedot siirtyvät automaattisesti päälomakkeelle. Tällainen kehitystyö olisi Verohallinnon edellä mainitussa vuosikertomuksessa esille tuotujen pyrkimysten ja tavoitteiden mukaista.*”

Edelleen äänestyslausunnon mukaan ”*yhtiö on pyrkinyt antamaan veroilmoituksensa oikean sisältöisenä ja että tietojen päälomakkeella virheellisesti ilmoittamisessa on kysymys inhimillisestä virheestä. Katson myös, että yhtiön antama veroilmoitus on edellä selostetussa automatisoidussa verotusmenettelyssä tullut tosiasiassa tutkituksi ja että veroilmoitus on hallituksen esityksessä HE 224/2022 vp kuvatulla tavalla valikoitunut*

automatisoidussa käsittelyssä virkailijäkäsittelyyn veroilmoituksessa annettujen tietojen ristiriitaisuuksien takia.”⁴¹⁵

4.1.2 Automaattinen päätöksenteko Verohallinnossa erityisesti valikoinnin näkökulmasta

Verohallinnon tehtäväalaa kuuluvat verot jaetaan maksuunpantaviin veroihin ja oma-aloitteisiin veroihin. Maksuunpantavia veroja ovat tulon perusteella määrittävät verot sekä perintö-, lahja-, kiinteistö- ja autoverot. Näissä verovelvollinen antaa veroilmoituksen, minkä jälkeen Verohallinto toimittaa verotuksen ja vahvistaa muutoksenhakukelpoisella verotuspäätöksellään suoritettavan veron määrän. Oma-aloitteisia veroja ovat puolestaan arvonlisä-, valmiste-, varainsiirto-, arpajais-, apteekki- ja vakuutusmaksuverot. Myös suorituksen maksajan suoritettavat ennakonpidätykset ja lähdeverot ovat oma-aloitteisia veroja. Näissä verovelvollinen itse laskee ja maksaa veron sekä antaa veroilmoituksen. Lähtökohtaisesti Verohallinto ei tee verotuspäätöstä asiassa. Verohallinto tekee muutoksenhakukelpoisen verotuspäätöksen (määrää veroa) vain, jos verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai jos Verohallinto poikkeaa verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta.⁴¹⁶

Valtaosa verotuksen päätöksistä on laskentaa tai päättelyä, joka tapahtuu riidattomien tulo- ja muiden verotustietojen ja laissa säädettyjen veroperusteiden mukaan. Automaattinen päätöksenteko soveltuu Merisaloon mukaan siten hyvin verotuksen tapaiseen massamenettelyyn. Tapausten volyyymiin nähden automaattinen päätöksenteko ei ole Merisaloon mukaan käytännössä aiheuttanut näkyviä oikeusturvaongelmia.⁴¹⁷ Verohallinnon sisällä automaattinen päätöksenteko nähdään siten varsin ongelmattomaksi. Merisaloon kommenttiin kietoutuu monta tämän tutkimuksen kannalta olennaista tekijää, kuten verolainsäädännön selkeys, verotuksen tarkastelu nimenomaan massamenettelynä sekä oikeusturvanäkökulma.

⁴¹⁵ Ks. KHO 2016:15 ”Yhtiö ei ollut ilmoittanut saamaansa 1 000 000 euron suuruisista konserniavustusta pääverolomakkeellaan satunnaisina tuottoina, minkä johdosta yhtiö oli ilmoittanut elinkeinotoiminnan tappionsa konserniavustuksen verran liian suurena. Vaikka yhtiö oli ilmoittanut konserniavustuksen sen ilmoittamiseen tarkoitetulla lomakkeella 65, korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiö oli antanut törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän veroilmoituksen verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla. Verovuosi 2011. Äänestys 3–2.”

⁴¹⁶ Ks. Räbinä 2023, s. 9.

⁴¹⁷ Merisalo 2023, s. 335–336; ks. myös [Automaattinen päätöksenteko verotuksessa - vero.fi](#) luettu 21.5.2025.

HL 53e §:ssä säädetään asian automaattisen ratkaisemisen edellytyksistä. Pykälän tarkoituksena on luoda toimivaltaperuste hallintoasian ratkaisemiselle automaattisesti ja rajata automaattinen päätöksenteko sellaisiin asioihin, joihin se hallinnon lainalaisuusperiaate ja oikeusturva huomioon ottaen soveltuu. Asian ratkaisemisella viitataan HL 7 lukuun ”Asian ratkaiseminen” ja siinä tarkoitettuun hallintoasian käsittelyn päättävään ratkaisuun, jolla päätetään jonkun edusta, oikeudesta tai velvollisuudesta. Tällaisia ratkaisuja tehdään esimerkiksi asioissa, jotka koskevat etuuden hakemista (esimerkiksi sosiaaliturvaetuudet), velvoitetta (esimerkiksi verotus) tai lupaa (esimerkiksi ajokortti).⁴¹⁸

Julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskeva sääntely on rajattu koskemaan asioiden automaattista ratkaisemista. Asioiden muihin käsittelyvaiheisiin, esimerkiksi asian selvittämiseen tai asianosaisen kuulemiseen, sääntely ei kohdistu, vaan viranomainen voi edelleen järjestää nämä toimet käyttäen soveltuvaksi harkitsemiaan toimintatapoja.⁴¹⁹

HL 53e.1 §:n mukaan automaattisesta ratkaisemisesta on kyse, kun asian käsittelyn päättävä ratkaisu tehdään automaattisella tietojenkäsittelyllä ilman, että ratkaisun tarkastaa ja hyväksyy luonnollinen henkilö. Ratkaisun tarkastamiseen ja hyväksymiseen kuuluu, että virkailija käy läpi ratkaisun asiasisällön ja oikeellisuuden sillä huolellisuudella ja tarkkuudella kuin perustuslaki ja hallinto-oikeudelliset säännökset edellyttävät. Pelkästään päätöksen muodollinen hyväksyntätoimi ilman ratkaisun sisällöllistä arviointia ei riitä asian rajautumiseen sääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle.⁴²⁰ Automaattista päätöksentekoa koskevasta sääntelystä johtuvia vaatimuksia ei voida sivuuttaa esimerkiksi sillä, että virkailija hyväksyy joukon automaattion muodostamia verotuspäätöksiä tarkastamatta yksittäin niiden sisältöä.⁴²¹

Verohallinnon ohjeen mukaan kyse on automaattisesta ratkaisusta esimerkiksi tuloverotuksessa ja kiinteistöverotuksessa silloin, kun veroilmoitus ei valikoidu miltään osin virkailijan käsiteltäväksi ja verotuspäätös muodostetaan automaattisesti. Automaattisesta ratkaisusta on ohjeen mukaan kyse myös silloin, kun virkailija on tutkinut ja ratkaissut veroilmoituksen valikoituneet asiat, koska hän ei tarkasta eikä hyväksy verotuspää-

⁴¹⁸ HE 145/2022 vp, s. 96.

⁴¹⁹ HE 145/2022 vp, s. 96.

⁴²⁰ HE 145/2022 vp, s. 97–98.

⁴²¹ Merisalo 2023, s. 337.

töstä muilta osin. Käytännössä tuloverotuksen ja kiinteistöverotuksen verotuspäätökset ovat ohjeen mukaan siten aina hallintolaissa tarkoitettuja automaattisia ratkaisuja.⁴²²

HL 53e.2 §:n mukaan viranomainen voi ratkaista automaattisesti asian, johon ei sisälly seikkoja, jotka edellyttävät tapauskohtaista harkintaa, tai johon sisältyvät tapauskohtaista harkintaa edellyttävät seikat virkamies tai muu asian käsittelijä on arvioinut. Ratkaisemisen on perustuttava sovellet-tavan lain ja etukäteisen harkinnan perusteella laadittuihin julkisen hallin-non tiedonhallinnasta annetun lain 2 §:n 16 kohdassa tarkoitettuihin käsit-telysääntöihin.

Käsittelysäännöillä tarkoitetaan luonnollisen henkilön ennalta laatimia sääntöjä, jotka on tarkoitettu automaattisen tietojenkäsittelyn ohjaamiseen. Käsittelysääntöihin kuuluvat myös säännöt, joiden perusteella asia otetaan automatisoituun toimintaprosessiin tai siirretään siitä pois luonnollisen hen-kilön käsiteltäväksi.⁴²³

Verohallinnon verkkosivuilla olevan kuvauksen mukaan verotuksessa kä-sittelysääntöjä ovat esimerkiksi VML 26.6 §:n nojalla laaditut ja sovellet-tavat valikointiehdot, joiden perusteella veroilmoituksella ilmoitettuja vä-hennysvaatimuksia nostetaan virkailijan tutkittavaksi ja ratkaistavaksi.⁴²⁴

Viranomaisen on tehtävä etukäteinen harkinta siitä, mitkä asiat ovat luon-teeltaan sellaisia, että ne voidaan ratkaista automaattisesti, ja laadittava kä-sittelysäännöt, joiden perusteella asiat valitaan ja ratkaistaan. Käytännössä viranomaisen on tunnistettava käsittelemiensä asioiden joukosta olennai-silta piirteiltään samanlaisina toistuvat asiat (tyyppitapaukset), jotka viran-omaisen arvion mukaan tulee ratkaista aina saman säännön mukaisesti.⁴²⁵

Hallituksen esityksen mukaan yksinkertaisimmillaan tyyppitapaus voi-daan tunnistaa suoraan sovellettavan aineellisen lainsäädännön perusteella, kun lainsäädäntö on riittävän yksiselitteistä. Tilanteissa, joissa aineellinen

⁴²² Verohallinto 2023a luku 6.1 Asian automaattinen ratkaisu; vrt. Isotalo 2023, s. 520: *”Kun vapaamuotoista ilmoitussisältöä muunnetaan rakenteelliseen ja paljon automaattisia käsittelysääntöjä sisältävään tietokoneohjelmaan, on osin tulkinnan-varaista, missä automaattinen päätöksenteko alkaa ja missä se loppuu.”*

⁴²³ HE 145/2022 vp, s. 106; perustuslakivaliokunnan lausunnon mukaan valiokunta *”toteaa selvytyden vuoksi pitävänsä etukäteistä harkintaa perusteltuna. Valiokunta kiinnittää tällaisen etukäteisen harkinnan sisällön osalta kuitenkin huomiota sii-heen, että esimerkiksi hallintolain 6 §:ssäkin mainittu oikeasuhtaisuusvaatimus voi sovellettavan aineellisen lain sanamuodon kannalta hyvin selkeissäkin soveltamis-tilanteissa edellyttää nimenomaan tilannekohtaista harkintaa.”* PeVL 81/2022 vp, s. 5–6.

⁴²⁴ [Automaattinen päätöksenteko verotuksessa - vero.fi](#) luettu 22.5.2025.

⁴²⁵ HE 145/2022 vp, s. 98.

lainsäädäntö soveltuu siinä käytettyjen käsitteiden perusteella laajasti erilaisiin tapauksiin, viranomaisen on tyyppitapauksia tunnistessaan otettava ennakkolta kantaa myös sovellettavien säännösten tulkintaan. Myös asioissa, joissa päätösten perustana oleva lainsäädäntö sisältää runsaasti tulkinnanvaraisuutta, voi olla mahdollista tunnistaa tyyppitapauksia, joissa viranomaisella on jossakin asiaryhmässä vakiintunut ratkaisukäytäntö, jonka mukaan tiettyjen piirteiden mukaiset asiat ratkaistaan aina samalla tavalla. Tyyppitapaus voi myös perustua raja-arvojen tarkasteluun esimerkiksi siten, että tietyn euromääräisen rajan ylittävien tulojen katsotaan tietynlaisissa tilanteissa aina täyttävän laissa vaaditun edellytyksen.⁴²⁶

Automaattinen ratkaiseminen olisi hallituksen esityksen mukaan rajattua siten, että tapauskohtaista harkintaa edellyttävät asiat olisi suljettava automaation ulkopuolelle tai päätöksenteko olisi järjestettävä siten, että ratkaisun tekemiseen osallistuu virkamies tai muu asian käsittelijä siltä osin kuin asiaan liittyy tapauskohtaista harkintaa edellyttäviä seikkoja. Automaattinen ratkaiseminen koskisi yhtäältä asioita, joihin ei viranomaisen etukäteisen harkinnan mukaan sisälly yksittäistä asiaa koskevan harkinnan tarvetta. Toisaalta automaattisesti voitaisiin ratkaista myös asioita, joihin tapauskohtaista harkintaa liittyy, mutta joissa virkamies tai muu asian käsittelijä on arvioinut harkintaa edellyttävät seikat. Tällainen arvio voi kohdistua esimerkiksi veroilmoituksessa vaaditun vähennyksen edellytyksiin, jotka verovirkailija arvioi verovelvollisen esittämien perusteluiden perusteella. Tällöin asian lopullinen ratkaisu tehdään automaattisesti virkailijan tietojärjestelmään syöttämän arvion ja muiden asiaa koskevien tietojen perusteella. Jos asian käsittelijä tekee tässä yhteydessä kokonaisuudessaan lopullisen oikeudellisen päättelyn, jonka mukaisesti asia ratkaistaan, 1 momentin määritelmän mukaan kyseessä ei kuitenkaan olisi automaattinen ratkaisu.⁴²⁷

Valtioneuvoston oikeuskansleri on ratkaisussaan viitannut Verohallinnon antamaan selvitykseen, jonka mukaan automaattisesti ratkaistaan yhtäältä asioita, joissa ratkaisu voidaan johtaa riittävän yksiselitteisestä lainsäädännöstä. Esimerkki tällaisesta tyyppitapauksesta on päätös ennakonpidätysprosentista (ns. perusverokorttipäätökset), jonka laskennan perusteet on määritelty kaavamaisesti ennakoperintälaissa ja sen nojalla annetuissa

⁴²⁶ HE 145/2022 vp, s. 98.

⁴²⁷ HE 145/2022 vp, s. 98; vrt. HE 91/2005 s. 17 liittyen valikointisäännöksen säätämiseen: *”Verotushenkilöstö tutkisi ja ratkaisisi valikoidut asiat. Tällöin virkailija selvittäisi asian, esimerkiksi verovelvollisen vähennysvaatimuksen, perusteeltaan ja määrältään ja hankkisi mahdollisesti tarvittavat lisäselvitykset verovelvolliselta tai esimerkiksi hänen työnantajaltaan. Asiassa tehtävä ratkaisu, esimerkiksi tulon veronalaisen määrän vahvistaminen tai tietyn vähennyksen myöntäminen tai epäminen, perustuisi tällöin viranomaisen tapauskohtaisen harkintavallan käyttöön.”*

Verohallinnon päätöksissä. Toiseksi verotuksessa tehdään automaattisia ratkaisuja asiaryhmissä, joissa aineellinen lainsäädäntö sisältää sinänsä tulokinnanvaraisuutta, mutta joissa Verohallinnolla on vakiintunut ratkaisukäytäntö, jonka mukaan tiettyjen piirteiden mukaiset asiat ratkaistaan aina samalla tavalla. Asioiden valikointi toisaalta automaattisesti ja toisaalta virkailijan ratkaistavaksi perustuu Verohallinnon päättämiin ja tietojärjestelmään ohjelmoituihin raja-arvoihin ja valikointiehtoihin, joita sovelletaan samalla tavalla kyseisen asiaryhmän asiakkaiden verotuksessa. Valikointiehtoja voivat esimerkiksi tuloverotuksessa olla muun muassa verovelvollisen vähennysvaatimuksen suuruus, hänen ilmoittamiensa tulojen pienuus tai niiden puuttuminen, epäloogisuudet tietojen välillä ja verovuonna esiintyneet tietyt taloudelliset ilmiöt. Henkilöasiakkaiden säännönmukaisessa verotuksessa voidaan esimerkiksi valikoida virkailijoiden käsiteltäväksi kaikki tietyn eurorajan ylittävät verovelvollisten vähennysvaatimukset. Näiden vähennysvaatimusten oikeellisuuden arvioinnin katsotaan tällöin edellyttävän virkailijan suorittamaa tutkimista ja tapauskohtaista harkintaa. Jos verovelvolliselta tarvitaan lisäselvitystä asian ratkaisemiseksi tai verovelvollisen ilmoittamista tiedosta ollaan poikkeamassa, virkailija varaa verovelvolliselle tilaisuuden tulla kuulluksi ja tutkii verovelvollisen antaman selvityksen. Enintään eurorajan suuruiset vähennysvaatimukset hyväksytään automaattiossa. Jos mikään veroilmoituksen kohdista ei valikoidu virkailijan käsiteltäväksi, asia ratkaistaan eli verotuspäätös tehdään kaikilta osin automaattiossa.⁴²⁸

Valtioneuvoston oikeuskansleri on ratkaisussaan todennut, että ”Nähdäkseni Verohallinnon selvityksestä käy ilmi, että Verohallinto on valinnut automatisoitavien päätösten ryhmät asianmukaisesti. Asiassa ei ole ilmennyt tältä osin aihetta toimenpiteisiin. Saadun selvityksen perusteella Verohallinnossa on tiedostettu lain asettamat rajoitteet automaattiselle päätöksentölle ja sitä käytetään vain sellaiseen ratkaisutoimintaan, joka ei edellytä tapauskohtaista harkintaa. Verohallinnossa on näiltä osin asianmukaisesti tiedostettu myös automaattista päätöksentekoa koskevan dokumentoinnin ja julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annetun lain säännösten merkityksellisyys.”⁴²⁹

⁴²⁸ Valtioneuvoston oikeuskansleri 2024, s. 3–4; ks. myös Merisalo 2023, s. 339; ks. muita esimerkkejä [Automaattinen päätöksenteko verotuksessa - vero.fi](#) luettu 22.5.2025.

⁴²⁹ Valtioneuvoston oikeuskansleri 2024, s. 4. Ratkaisussa lähemmin olivat tutkitavina seuraavat asiaryhmät: 1) Kiinteistövero (säännönmukainen verotus; veroilmoituksen antamisajan pidentäminen), 2) Henkilöasiakkaiden tuloverotus (enakkoperintä; säännönmukainen tuloverotus; veroilmoituksen antamisajan pidentäminen; täydentävä verotuspäätös), 3) Maksut ja palautukset (maksujärjestely;

Valikointisäännökset liittyvät olennaisella tavalla siihen, miten HL 53e2 §:ää sovelletaan tapauskohtaista harkintaa edellyttäviin asioihin. Hallituksen esityksessä mainitaan esimerkkinä VML 26.6 § todeten, että *valikointisäännös voi vaikuttaa kaventavasti veroviranomaisen tutkimisvelvollisuuteen ja sitä kautta vähentää tapauskohtaista harkintaa*⁴³⁰. Valtioneuvoston oikeuskansleri on ratkaisussaan viitannut Verohallinnon antamaan selvitykseen, jonka mukaan ”Verohallinto valikoi asioita automaattisesti ratkaistavaksi hallintolain 53e §:n 2 momentissa säädettyjen kriteerien perusteella, ottaen myös huomioon, että verotusmenettelyssä sovellettavat *valikointisäännökset* (laki verotusmenettelystä 26 §:n 6 momentti ja laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9 §:n 1 momentti) *vähentävät tapauskohtaisen harkinnan tarvetta*.⁴³¹ Merisalon mukaan *valikointisäännökset laajentavat merkittävästi automaattisen päätöksenteon käyttöalaa verotuksessa*.⁴³²

Valikointi ei ole asian ratkaisemista, mutta se liittyy automaattisen ratkaisemisen edellytyksiin. Valikointisäännökset kaventavat tutkimisvelvollisuutta ja samalla harkinnanvaraisuuden alaa. Oletuksena on tällöin kuitenkin se, että keskenään samanlaisia tapauksia käsitellään samalla tavalla. Ongelmallista on siten se, jos tutkimatta käytännössä jätetään runsaasti myös valikoituneita tapauksia. Siihen, mitkä rajan ylittävät tapaukset loppujen lopuksi tutkitaan, on sisältynyt myös harkintaa.⁴³³

Ongelma korostuu oma-aloitteisessa verotuksessa ja erityisesti arvonlisäverotuksessa, jossa annetaan kuukausittain satojatuhansia veroilmoituksia. OAVL:n 8 luvussa säädetään veron määräämisestä ja päätöksen oikaisusta. Veron määrääminen edellyttää, että verovelvollisen oma-aloitteisesti

täytäntöönpanon kieltäminen ja keskeytys; viivästyskorkojen perimättä jättäminen) ja 4) Perintö- ja lahjaverotus (säännönmukainen lahjaverotus; säännönmukainen perintöverotus; säännönmukainen kansainvälinen perintöverotus; tietoluovutus perukirjasta). Mainittakoon tässä yhteydessä, että valtiontalouden tarkastusvirastossa on käynnissä laillisuustarkastus Verohallinnon automaattisesta päätöksenteosta, ja se kohdistuu edellä mainituista asiaryhmistä poiketen yhteisöverotukseen. Tarkastuksesta raportoidaan vuonna 2026.

⁴³⁰ HE 145/2022 vp, s. 98.

⁴³¹ Valtioneuvoston oikeuskansleri 2024, s. 3.

⁴³² Merisalo 2023, s. 338.

⁴³³ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 24. Tarkastuksessa todettiin, että ”*yhdennäköisyyden vaatimus ei toteudu nykyisin arvonlisäverotuksessa. Vaikka samantasoiset asiat valikoituvat lukuisilla valvontasäännöillä, ohjataan valikoiduista veroilmoituksista valvontaan vain pieni osa. Ohjaus tapahtuu GenTax-tietojärjestelmään sisältyvän toiminnon avulla. Valikoitujen ilmoitusten ohjaamisessa voidaan käyttää tapauskohtaista harkintaa. Verohallinnosta saadun tiedon mukaan ilmoituksia voidaan tällä hetkellä ohjata käsittelyyn vähän, koska käsitelystä on resurssivaje.*”

ilmoittama vero on syystä tai toisesta noussut ratkaistavaksi. Valtaosa arvonnlisäveroilmoituksista kuitenkin kulkee alusta loppuun automaatiassa, jolloin veron määrääminen ei tule edes harkittavaksi eikä päätöstä asiassa synny. Veroilmoitukseen voidaan kuitenkin palata verotuksen oikaisun pitkien määräaikojen kuluessa. Oma-aloitteisessa verotuksessa ja erityisesti arvonnlisäverotuksessa verotusprosessi on automatisoitu, mutta sitä ei koske asian automaattista ratkaisua koskevat säädökset, ellei asiassa synny ratkaisua. Verovelvolliselle kuitenkin syntyy maksuvelvoite tai palautus.⁴³⁴

Sääntely soveltuu myös hallintomenettelyssä määrättäviin rangaistusluonteisiin seuraamuksien määräämiseen automaattisesti silloin, kun ne eivät sisällä tapauskohtaista harkintaa tai jos virkamies tai muu asian käsitteijä on arvioinut harkintaa edellyttävät seikat.⁴³⁵

Hallintolaista poikkeava sääntely

Hallintolain 53e.4 §:n mukaan oikaisuvaatimusta tai siihen rinnastuvaa vaatimusta ei voida ratkaista automaattisesti. Hallintolaista poikkeava sääntely perustuu verotusmenettelylakiin lisättyyn 26f §:ään, jossa säädetään asian automaattisesta ratkaisemisesta. Pykälän 1 momentin mukaan poiketen siitä, mitä hallintolain 53e §:n 4 momentissa säädetään, myös oikaisuvaatimus voidaan ratkaista automaattisesti, jos: 1) verovelvollinen esittää oikaisuvaatimuksessaan uuden vaatimuksen tai uutta selvitystä ja oikaisuvaatimus hyväksytään; 2) päätös kumotaan verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta ja Verohallinto käsittelee asian uudelleen; taikka 3) verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta tehdään täydentävä verotuspäätös.

Pykälän 2 momentin mukaan poiketen siitä, mitä hallintolain 53f §:n 1 momentissa säädetään, veroilmoituksen, muun ilmoituksen tai tietojen antamisajan pidentämistä koskeva asia voidaan ratkaista automaattisesti myös, jos luonnollisen henkilön vaatimusta ei hyväksytä. 3 momentin mukaan 1 ja 2 momentissa tarkoitettu asia voidaan ratkaista automaattisesti, jos hallintolain 53e §:n 2 momentissa säädetyt asian automaattisen ratkaisemisen edellytykset täyttyvät.

Pykälän 4 momentissa on puolestaan poikkeus 3 momentissa säädetyistä. 4 momentin mukaan poiketen siitä, mitä 3 momentissa säädetään, 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa oikaisuvaatimus voidaan kuitenkin ratkaista automaattisesti myös, jos se on Verohallinnon riskiarvion perusteella

⁴³⁴ Verohallinto on tehnyt neljä pelkästään arvonnlisäverotukseen liittyvää käyttöönottopäätöstä, joista kaksi liittyy arvonnlisäveron palautukseen, yksi oikaisuun ja yksi laiminlyöntimaksuun ks. [Automaattisen päätöksenteon käyttöönottopäätökset - vero.fi](#) luettu 22.5.2025.

⁴³⁵ HE 145/2022 vp, s. 99; ks. myös Merisalo 2023, s. 338–342.

ilmeisen aiheellinen. Riskiarviossa huomioon otettavia seikkoja ovat tavanomaisista poikkeavat tiedot, kuten epätavallisen suuret tai pienet lukuarvot, epäloogisuudet verovelvollisen esittämien ja Verohallinnolla olevien tietojen välillä ja muut vastaavat kriteerit. Ratkaisemisen on perustuttava sovellettavan lain ja etukäteisen harkinnan perusteella laadittuihin julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annetun lain 2 §:n 16 kohdassa tarkoitettuihin käsittelysääntöihin.

Hallituksen esityksessä oikaisuvaatimusten hallintolaista poikkeavaa käsittelyä perusteltiin sillä, että suurin osa verovelvollisten oikaisuvaatimuksista koskee sellaisia myöhässä ilmoitettuja vähennyksiä tai muita veroilmoituksissa olleita virheitä ja puutteita, jotka eivät edellytä virkailijan tekemää selvitysten arviointia. Lisäksi perusteluissa viitataan oikaisuvaatimusten pitkiin käsittelyaikoihin. Hallituksen esityksen mukaan *”Sen lisäksi, että virkailijakäsittelyyn siirtymisellä olisi huomattavia taloudellisia vaikutuksia erityisesti Verohallinnon osalta, olisi sillä myös verovelvollisen oikeusturvaan liittyviä vaikutuksia. Virkailijatyöhön liittyvä inhimillisten virheiden riski kasvaisi, mikä saattaisi heikentää verovelvollisten oikeusturvaa. Automaation vaikutus verotuksen yhtenäisyyden edistämisessä jäisi tietyin osin toteutumatta, samoin kuin automaation hyöty oikaisuvaatimusten käsittelyaikojen lyhentämisessä.”*⁴³⁶

Perustuslakivaliokunta huomautti lausunnossaan, että valiokunta on kiinnittänyt perustuslain 21 ja 81 §:n 1 momentin näkökulmasta huomiota siihen, ettei verotuksen kaltaisessa massaluonteisessakaan toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai verovelvollisen oikeusturvaa. Valiokunnan mielestä sanottuja oikaisuvaatimuksen laatimiseen kohdistuvia vaatimuksia ei siten voi perustella ainakaan yksin sillä hallituksen esityksessä mainitulla näkökohdalla, jonka mukaan automaation hyödyntäminen nopeuttaa merkittävästi asioiden käsittelyä viranomaisessa. Edelleen valiokunta huomautti lausunnossaan, että *”hallituksen esityksen 1. lakiehdotuksen 26 f §:n 1 momentin 1 kohdan sääntely ei siten vastaa sille esitettyjä perusteluja. Hyvän hallinnon takeet turvataan perustuslain 21 §:n 2 momentin mukaan lailla, ja verovelvollisen oikeusturvasta on perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan säädettävä lailla. Pelkästään hallituksen esityksen perusteluilla ei siten voi määritellä ja laajentaa oikaisuvaatimuksen käsittelyyn sovellettavan poikkeussäännöksen soveltamisalaa ja samalla rajoittaa verovelvollisen oikeusturvaa.”*⁴³⁷

Oikaisuvaatimusten ratkaisemisen automatisoinnissakin kamppaillaan siten tehokkuuden ja oikeusturvan välillä.

⁴³⁶ HE 224/2022 vp, s. 29–31.

⁴³⁷ PeVL 88/2022, s. 5.

VML 26f.4 § sisällytettiin lakiin vasta eduskuntakäsittelyssä. Hallituksen esityksen perusteluihin asia kuitenkin sisältyi oheisella tavalla: *”Oikaisuvaatimus voitaisiin ratkaista automaattisesti, jos vaatimuksen oikeellisuus voidaan riittävästi todeta ohjelmallisesti. Viranomaisen voisi määrittellä oikaisuvaatimusten automaattiselle käsittelylle, kuten muullekin automaattiselle päätöksenteolle, riskiarvioon perustuvia kriteereitä, joiden täytyessä vaatimus siirrettäisiin virkailijan ratkaistavaksi. Tällaisia kriteereitä voisivat olla tavallisesta poikkeavat tiedot, kuten epätavallisen suuret tai pienet lukuarvot taikka epäloogisuudet verovelvollisen esittämien ja viranomaisella olevien tietojen välillä. Kriteerit olisivat viranomaisen salassa pidettäviä tietoja viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999), jäljempänä julkisuuslaki, 24 §:n 1 momentin 15 kohdan edellyttämässä laajuudessa. Automatisoidussa toimintaprosessissa oleva oikaisuvaatimus voitaisiin myös ohjata virkailijan käsiteltäväksi esimerkiksi viranomaisen sisäisen laillisuusvalvonnan tai laadunvalvonnan toteuttamiseksi satunnaisotannalla.”*⁴³⁸

Perustuslakivaliokunta totesi lausunnossaan tähän liittyen, että *”esityksen perusteella jää epäselväksi, onko tällaisen keskimääräisestä poikkeaviin tietoihin kohdistuvan ohjelmallisesti todettavan riskiarvioinnin tarkoitettu olevan hallintolakiin lisättäväksi ehdotetun 53 e §:n 2 momentissa viitattua harkintaa. Valiokunnan mukaan vaikuttaa kuitenkin ilmeiseltä, että tällaisen riskiarviointiin perustuvan sääntelyn soveltaminen edellyttää luopumista harkinnasta tai ainakin sen laajaa rajoittamista. Valiokunnan mielestä perusteluissa kuvattu toimintatapa ei mahdu ehdotetussa hallintolain 53 e §:n 2 momentissa ja nyt arvioitavassa poikkeussäännöksessä säädettyihin puitteisiin. Sääntely ei perustelujen mukaisesti sovellettuna vastaa verovelvollisen oikeusturvallista perustuslaissa edellytettyä.”*⁴³⁹

Valtioneuvoston oikeuskansleri on ratkaisussaan ottanut kantaa oikaisuvaatimusten ratkaisemiseen automaattisesti. Ratkaisussa viitataan Verohallinnon antamaan selvitykseen, jonka mukaan Verohallinto tekee tällaisia automaattisia ratkaisuja vain verotusmenettelystä annetun lain 26f §:n 1 momentin 3) kohdan nojalla ja vain tuloverotuksessa. Verohallinto on selvityksen mukaan automatisoinut vain sellaiset tilanteet, joissa verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta tehdään täydentävä verotuspäätös.⁴⁴⁰

Valtioneuvoston oikeuskanslerin ratkaisussa viitataan Verohallinnon antamaan selvitykseen myös siten, että Verohallinto ratkaisee automaattiossa sen, ohjataanko verovelvollisen oikaisuvaatimuksessaan esittämä vaatimus

⁴³⁸ HE 224/2022 vp, s. 24.

⁴³⁹ PeVL 88/2022, s. 5.

⁴⁴⁰ Valtioneuvoston oikeuskansleri 2024, s. 5.

käsiteltäväksi täydentävää verotuspäätöstä koskevassa menettelyssä vai oikaisuvaatimusmenettelyssä. Täydentävää verotuspäätöstä koskevaan menettelyyn ohjataan vaatimus, esimerkiksi tietty vähennysvaatimus, jota Verohallinnon tietojärjestelmässä olevien tietojen mukaan verovelvollinen ei ole ilmoittanut säännönmukaisessa verotuksessa ja jota Verohallinto ei ole muutenkaan käsitellyt säännönmukaisessa verotuksessa (ns. uusi vaatimus). Vaatimuksen käsittelytavan automaattinen ratkaiseminen edellyttää, että verovelvollinen ilmoittaa vaatimuksensa oikaisuvaatimuksen liitelmakkeella tai OmaVero -palvelussa asianomaisessa kohdassa, jolloin voidaan päätellä ohjelmallisesti, onko kyseessä uusi vaatimus vai ei.⁴⁴¹

Valtioneuvoston oikeuskansleri toteaa ratkaisussaan, että ”Nähdäkseni Verohallinnon pidätyväinen linja oikaisuvaatimusten automatisointiin on sekä yleisen tietosuoja-asetuksen että kotimaisen lainsäädännön valossa asianmukainen.” Edelleen ratkaisussa todetaan, että ”Verohallinnon selvityksen perusteella oikaisuvaatimusten automatisointi on vähäistä. Selvityksestä käy ilmi, että prosessuaalinen ratkaisu siitä, ettei asiaa ratkaista oikaisuvaatimukseen annettavalla päätöksellä, vaan täydentävällä verotuspäätöksellä, voidaan tehdä automaattiossa. Itse täydentävä verotuspäätös voidaan tehdä automaattisesti, jos hallintolain 53 e §:n 1 momentissa säädetyt yleiset edellytykset asian automaattiselle ratkaisemiselle täyttyvät. Verotusta koskevassa sääntelyssä oikaisuvaatimuksen automatisointi on tietyin ehdoin mahdollistettu ja selvityksen perusteella vaikuttaa siltä, että Verohallinto käyttää automaattista päätöksentekoa tämän lainsäädännön puitteissa.”⁴⁴²

Merisaloon mukaan verovelvollisen uusi vaatimus voidaan ratkaista oikaisuvaatimukseen annettavalla päätöksellä vain, kun asiassa ei tehdä täydentävää verotuspäätöstä⁴⁴³. Toisaalta oikaisuvaatimus voidaan Merisaloon mukaan ratkaista automaattisesti, jos verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta tehdään täydentävä verotuspäätös. Säännöksen on katsottu olevan tarpeen sen selventämiseksi, että prosessuaalinen ratkaisu siitä, ettei asiaa ratkaista oikaisuvaatimukseen annettavalla päätöksellä, vaan täydentävällä

⁴⁴¹ Valtioneuvoston oikeuskansleri 2024, s. 5.

⁴⁴² Valtioneuvoston oikeuskansleri 2024, s. 5–6.

⁴⁴³ Täydentävää verotuspäätöstä koskeva säännös on VML 51 a §:ssä, joka tuli voimaan 1.5.2018. Ks. HE 97/2018 s. 94: ”Täydentävän verotuspäätöksen käyttöönotto tehostaisi verovelvollisten oikaisuvaatimuksella esittämien uusien vaatimusten käsittelyä Verohallinnossa, koska menettelyssä voitaisiin soveltaa säännönmukaisen verotuksen yleisiä periaatteita ja riskienhallintaan perustuvaa verovalvontatapaa. Menettelyn käyttöönotto yhdenmukaistaisi verotusta ja mahdollistaisi Verohallinnon resurssien tehokkaamman kohdentamisen.” Ks. myös Knuutinen Raili 2018, s. 354–362 ja Verohallinto 2025a [Täydentävä verotuspäätös - vero.fi](https://vero.fi).

verotuspäätöksellä, voidaan tehdä automaatioissa. Täydentävä verotuspäätös ei ole oikaisuvaatimuksen ratkaisemista, ja se voidaan tehdä HL 53e §:n nojalla automaattisesti, jos itse asia on sen laatuinen, että se voidaan ratkaista automaattisesti.⁴⁴⁴

Oikaisuvaatimusasia voidaan siten toteuttaa verotusmenettelyllisesti käytännössä niin, että tehdään kaksi automaattista ratkaisua, jolloin voidaan välttää viranhaltijapäätös.

Käsittelysäännöillä olennainen merkitys

Käsittelysäännöt tulisi laatia sovellettavan lain perusteella. Tällä korostetaan viranomaisen velvoitetta toteuttaa PL 2.3 §:ssä säädettyä hallinnon lainalaisuusperiaatetta, jonka mukaan kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Vaatimus käsittelysääntöjen perustumisesta sovellettavaan lakiin tarkoittaa hallituksen esityksen mukaan myös, että viranomainen voisi käyttää asioiden automaatioon valikoimiseen ja käsittelyyn vain sellaisia sääntöjä, joille voidaan esittää hyväksyttävä oikeudellinen peruste.⁴⁴⁵

Hallituksen esityksessä käytetty termi ”automaatioon valikoiminen” on tutkimusongelman kannalta mielenkiintoinen. Tarkoitetaanko sillä sitä, että automaatioissa tehtävään ratkaisuun valikoitaisiin tiettyjä seikkoja asianomaisesta lainsäädännöstä, mutta ei kaikkia. Toisin sanoen valikoitaisiin asian ratkaisun kannalta olennaiset seikat.

Koska käsittelysääntöjen tulisi perustua sovellettavaan lakiin, viranomaisen on hallituksen esityksen mukaan tehtävä sääntöjä laatiessaan huolellinen arviointi siitä, mitkä asiat voidaan ratkaista automaattisesti siten, että lopputuloksena on lain mukainen ratkaisu. Tämä tarkoittaa käytännössä sellaisten tyyppitapausten tunnistamista, joiden osalta viranomainen pitää selvänä, että käsittelysäännön mukainen lopputulos on lain mukainen. Toisaalta koska ehdotetulla sääntelyllä ei ole tarkoitettu poikettavan viranomaisen hallintomenettelyä koskevista velvoitteista, viranomaisen on hallituksen esityksen mukaan suunniteltava automatisoidut toimintaprosessinsa siten, että muun muassa asian selvittämistä, kuulemista sekä päätöksen sisältöä ja perustelemista koskevat velvoitteet toteutuvat asianmukaisesti. Näitä seikkoja koskevan arvion dokumentointivelvoitteesta säädetään tiedonhallintalain 28a §:ssä.⁴⁴⁶

⁴⁴⁴ Merisalo 2023, s. 343–344.

⁴⁴⁵ HE 145/2022 vp, s. 99.

⁴⁴⁶ HE 145/2022 vp, s. 99–100.

Verohallinnon verkkosivuilla on esitetty automaattisen päätöksenteon käyttöönottopäätökset, joita on yhteensä 50. Kaikissa verotuspäätöksiä koskevissa käyttöönottopäätöksissä on sama käsittelysääntöjä koskeva teksti, jossa viitataan hallituksen esityksen 145/2022 sivuun 106. Käsittelysääntöihin kuuluvat myös säännöt, joiden perusteella asia otetaan automatisoituun toimintaprosessiin tai siirretään siitä pois luonnollisen henkilön käsiteltäväksi. Kaikissa verotuspäätöksiä koskevissa käyttöönottopäätöksissä on myös oheinen valikointisäännökseen liittyvä teksti:

”Käsittelysääntöjä ovat myös valikointiehdot, joiden perusteella asia käsitellään automaattisesti tai valikoidaan käsiteltäväksi niin, että virkailija arvioi ja ratkaisee tapauskohtaista harkintaa edellyttävät osat. Käsittelysääntöjä laadittaessa on otettu huomioon säännökset, joiden mukaan Verohallinnon on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Nämä säännökset on säädetty verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, jäljempänä verotusmenettelylaki) 26 §:n 6 momentissa. Jos verovelvolliselle varataan tilaisuus tulla kuulluksi ennen asian ratkaisemista ja hän esittää asiassa vapaamuotoista selvitystä, selvitys ohjataan virkailijan käsiteltäväksi. Valikointiehdot ovat yhdenmukaisia ja perustuvat Verohallinnon tekemään jatkuvaan riskianalyyysiin. Lisäksi osassa valikointeja tunnustetaan ilmoittamisen epäjohtomukaisuuksia. Valikointiehtoja voivat olla muun muassa ristiriidat ilmoitettujen tietojen ja Verohallinnon käytettävissä olevien muiden tietojen välillä. Mahdollisia ovat myös erilaiset satunnaisotannat, kuten joka sadas tai joka kymmenes verovelvollinen.”⁴⁴⁷

Käsittelysääntöjen dokumentaatiolla osoitetaan automaattisessa ratkaisumenettelyssä käytettyjen sääntöjen lainmukaisuus. Käsittelysäännöistä on erityisesti käytävä ilmi, miten ratkaisumenettelyn syrjimättömyys varmistetaan, miten asia selvitetään riittävästi ja asianmukaisesti, mukaan lukien kuuleminen, sekä miten ratkaisu perustellaan tai miksi se voidaan jättää perustelematta.⁴⁴⁸

Yksittäiseen verolajiin, esimerkiksi yhteisöverotukseen, liittyy runsaasti erilaisia käsittelysääntöjä. Valikointiehdot ovat luonteeltaan rajaavia eli verotuspäätös syntyy automaattiossa, ellei tapaus valikoidu tutkittavaksi. Tyyppillisesti valikointiin johtaa riskialttiiksi määritelty tulo, meno, vähennys tai muu verotukseen vaikuttava asia, joka ylittää tietyn euromääräisen rajan. Valikointiehto käsittelysääntönä ilmaisee sen, miksi tapaus on valikoitunut,

⁴⁴⁷ Verohallinnon automaattisen päätöksenteon käyttöönottopäätökset: [Automaattisen päätöksenteon käyttöönottopäätökset - vero.fi](#) luettu 21.5.2025.

⁴⁴⁸ HE 145/2022 vp, s. 115; Merisalo 2023, s. 344–345.

mutta ei sitä, mitä toimenpiteitä asialle tehdään ja kuka niitä tekee. Tarvittavat toimenpiteet käyvät ilmi Verohallinnon verolajikohtaisista työmenettelyohjeista, jotka ovat salaisia⁴⁴⁹. Se, missä määrin työmenettelyohjetta yksittäisiä tapauksia selvitettyä noudatetaan, riippuu asian käsittelyn dokumentoinnista. Dokumentoinnin kannalta keskeinen on Verohallinnon Gen-Tax-järjestelmä, joka sinällään mahdollistaa läpinäkyvän dokumentoinnin. Käsittelysääntöjä ovat myös erilaiset laskentasäännöt ja prosessia koskevat säännöt. Käsittelysäännöt voidaan jakaa ainakin muodollisiin ja aineellisiin.

Kun ratkaisemisen on perustuttava sovellettavan lain ja etukäteisen harkinnan perusteella laadittuihin julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annetun lain 2 §:n 16 kohdassa tarkoitettuihin käsittelysääntöihin, tulee tosiasiallisesti tapauskohtaiseen ratkaisemiseen otettavat tapaukset vastata valikointiehdolla valikoituvia tapauksia. Käsittelysääntöille laissa asetettu sisällöllinen muotovaatimus näyttäisi olevan tiukempi kuin valikointisääntelyssä.

Oma-aloitteisessa verotuksessa, kuten arvonnäköverotuksessa, päätöksiä tehdään vain poikkeustapauksessa. Selvittämismääräyksen toteuttamiseen ja verovalvontaan sovelletaan kuitenkin valvontasääntöjä. Tehdyn tarkastuksen perusteella arvonnäköverotuksessa vain pieni osa valikoituneista tapauksista on tutkittu. Mikäli tapauskohtainen tutkiminen pidetään jatkosakin hyvin suppeana, merkitsee se käytännössä sitä, että käsittelysääntöiksi sopeutetuilla valikointisääntöillä tapauskohtainen käsittely rajataan lähes olemattomaksi.

Verotuksen käsittelysääntöjen salassa pidettäviä tietoja ovat Merisalon mukaan esimerkiksi ne euromääräiset tai prosentuaaliset rajat, joiden ylittävät vähennysvaatimukset valikoidaan virkailijan erikseen tutkittaviksi.⁴⁵⁰

Merisalon mukaan perusteelliseen lainvalmisteluun ja eduskuntakäsittelyyn pohjautuva uusi sääntely turvaa hallinnon lainalaisuuden, virkavastuun ja tietosuojaoikeudellisten vaatimusten toteutumisen automaattisessa päätöksenteossa. Verohallinnolle uusi lainsäädäntö mahdollistaa Merisalon mukaan nykyisenkaltaisen sääntöperusteisen automaattisen päätöksenteon jatkamisen ja sen laajentamisen uusiin asiaryhmiin, kuten auto- ja valmisteverotukseen.⁴⁵¹ Vaikuttaakin siltä, että uusi lainsäädäntö ei ainakaan vaikeuta Verohallinnon verotusprosessien automatisointia.

⁴⁴⁹ Ks. työmenettelyohjeista apulaisoikeuskanslerin ratkaisu 23.3.2018, s. 6: ratkaisussa katsotaan, ”ettei Verohallinto ole ylittänyt sille laissa säädettyä toimivaltaa antaessaan kantelukirjoituksessa tarkoitettut työmenettelyohjeet.” Ks. myös Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016, s. 32: ”Valikointien käsittelyä ohjaavat varsin kattavat työmenettelyohjeet”.

⁴⁵⁰ Merisalo 2023, s. 346.

⁴⁵¹ Merisalo 2023, s. 346.

4.2 Valikointisäännöksen soveltaminen eri verolajeissa

4.2.1 Vuoden 2006 verotusmenettelylain uudistus

Vuoden 2006 alusta voimaan tulleen uudistuksen tarve ilmaistiin jo vuonna 2001 Verohallinnon henkilöverotuksen kehittämisen työryhmän muistiossa. Toimintaympäristön muutospaineita katsottiin tulevan samanaikaisesti kahdelta suunnalta. Yhtäältä verotuksen toimittaminen ja verolainsäädäntö monimutkaistuivat ja toisaalta samaan aikaan Verohallinnon henkilöresursseja vähennettiin. Työryhmän muistioon kirjattiin toteamus siitä, että ”nykyisen verolainsäädännön toteuttaminen ei olisi enää mahdollista 1980-luvun hallinnollisin menettelyin”. Vuosien 2002–2003 strategiaprosessissa viitotettiin henkilöverotuksen uusi kehityssuunta, joka tuli johtamaan vuoden 2005 lainsäädäntömuutoksiin.⁴⁵²

Vuoden 2006 alusta voimaan tulleen verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta annetun lain (1079/2005) 26.5 §:n mukaan verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. 26.6 §:n Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava nämä tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Edellä mainituilla säännöksillä on luotu asianmukainen säädösperusta verotuksessa tapahtuvalle valikoinnille.⁴⁵³

Valikointi voidaan nähdä vero-oikeudellisena instituutiona, johon liittyy useita verotusmenettelyyn liittyviä säännöksiä. Hallituksen esityksestä käy ilmi, että valikointisäännös liittyy verotuksen toimittamista koskevaan muutokseen, jonka olennaisia piirteitä ovat esitetyt veroilmoitus, verotuksen perustana oleva ilmoitus- ja tiedonantovelvoite ja muut saadut selvitykset, saatujen tietojen tutkimisvelvoite ja -tapa, verotuksen oikaisun laajentaminen ja veronsaajan muutoksenhaun pidentäminen.⁴⁵⁴

Hallituksen esityksen mukaan VML:n voimassa olleet menettelysäännökset edellyttivät veroilmoitusten ja myös veroehdotusten yksityiskohtaista ja tarkkaa tutkimista. VML 26 §:n mukaan verotuksen toimittavan viranomaisen oli ennen päätöksen tekemistä tarkoin harkittava asiassa esitetty selvitys

⁴⁵² Handolin 2015, s. 42.

⁴⁵³ Räbinä ym. 2017, s. 77; Myrsky & Räbinä 2011, s. 142.

⁴⁵⁴ HE 91/2005 vp, s. 1; Verotuksen toimittamista ja verotuspäätöksessä olevan virheen korjaamista koskevien säännösten muutostarvetta perusteltiin sillä, että säännökset vastaisivat paremmin verotuksen massamenettelyluonnetta.

oikean päätöksen tekemiseksi. Säännös oli vuodelta 1998. Sitä ennen tulo- ja varallisuusverotuksen toimittamisesta säädettiin asiallisesti saman sisällöisesti aina vuoden 1924 tulo- ja omaisuusverolaista alkaen siten, että verotusta toimitettaessa oli tunnollisesti harkittava, mitä verovelvollisen tulosta ja varallisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin käynyt selville taikka muutoin on katsottava oikeaksi.⁴⁵⁵

Muodollisesti aiempi sääntely edellytti, että verotusta toimittaessaan verohallinto selvittää, tutkii ja harkitsee kaikki asiat yhtä perusteellisesti niiden laadusta ja laajuudesta riippumatta. Vuoden 1998 säädösmuutokseen johtaneen hallituksen esityksen perusteluissa tosin todettiin, että suuri osa henkilöasiakkaiden tuloverotuspäätöksistä syntyy täysin koneellisesti ja että säännös koskee nimenomaan tilanteita, joissa viranomaisen harkintavaltaa tosiasiaassa käytetään.⁴⁵⁶

Hallituksen esityksen yleisperusteluissa argumentoidaan muodollisista edellytyksistä ja tosiasiallisesta käytännöstä. Eri verovelvollisryhmiä kohdellaan siten tosiasiallisesti eri tavoin, vaikka niitä muodollisesti koskevat samat säännökset. Perusteluissa tehdään ero koneellisesti syntyneisiin päätöksiin ja harkintavallan käyttöä edellyttäviin päätöksiin. Koneellisesti tehdyillä päätöksillä on eri status eikä niiden lainmukaisuutta kyseenalaisteta. Tietojen perusteellisesti selvittämistä ja tarkoin harkintaa päätöksenteossa ei pidetty ajantasaisena ja nykyaikaisena.⁴⁵⁷

Hallituksen esityksen kohdassa ”Nykytilan arviointi ja ehdotetut muutokset” muutosta perusteltiin sillä, että VML 26 §:n edellyttämä tutkimistarkkuus sopii sellaiseen menettelyyn, jossa käsiteltävien asioiden määrä on verohallinnossa käsiteltävää määrää pienempi, jolloin käsittely voi olla yksilöllistä. Perusteluissa korostettiin, että vuosittain toimitettavassa verotuksessa on tehtävä noin 5 miljoonan verovelvollisen verotuspäätös lyhyessä käsittelyajassa, jolloin ei ole mahdollista toimia samalla tavalla ja tutkia jokaista tapausta virkamiestyönä. Edelleen todettiin, että sen vuoksi verotuskäytännössä on jo jouduttu sekä henkilöverotuksessa että yritysverotuksessa suorittamaan priorisointia, valikoimaan painopisteitä ja asettamaan eri asioille tutkimisrajoja. Tällä tavoin on pyritty siihen, että verotus pystytään toimittamaan ja että veroilmoituksista ilmenevät olennaiset seikat tulevat riittävästi käsitellyksi.⁴⁵⁸

⁴⁵⁵ HE 91/2005 vp, s. 5.

⁴⁵⁶ HE 91/2005 vp, s. 5; HE 53/1998 vp, s. 12.

⁴⁵⁷ HE 91/2005 vp, s. 5.

⁴⁵⁸ HE 91/2005 vp s. 12; ks. Wikström ym. 2015, s. 144: ”verotusta toimitettaessa ei siis edes normitasolla tavoitella asioiden täydellistä selvittämistä, vaan riittävää

Perusteluissa todettiin, että jo hallituksen esityksessä 53/1998 vp olevissa VML 26 §:n perusteluissa on viitattu siihen, ettei säännös verotusmenettelyn tosiasiallinen luonne huomioon ottaen sovellu yleiseksi verotuksen toimittamista koskevaksi menettelynormiksi. Muutosta perusteltiin sillä, että voidaan aiempaa paremmin ottaa huomioon vuosittain toimitettavan tulo- ja varallisuusverotuksen luonne massamenettelynä ja veroviranomaisen tosiasialliset mahdollisuudet tutkia asioita vuosittain toimitettavassa tulo- ja varallisuusverotuksessa.⁴⁵⁹

Lähtökohta valikoinnille oli perustelujen mukaan siten se, että tutkitaan saadut tiedot ja selvitykset. Tutkimistapaan vaikuttaa se, mistä ja missä muodossa tiedot on saatu. Tutkimustapaan vaikuttavina ääripäinä voidaan katsoa olevan sivulliselta tiedonantovelvolliselta saadut konekieliset tiedot ja toisaalta verovelvolliselta itseltään saadut, erikseen pyydytetyt ei-konekieliset tiedot tai selvitykset.

Hallituksen esityksen mukaan veroviranomainen voisi verotusta toimittaessaan soveltaa asioiden laadun, luonteen ja merkityksen edellyttämiä tarkoituksenmukaisia ja massahallintoon soveltuvia työmenetelmiä veroilmoitusten oikeellisuuden tarkistamiseksi ja lainmukaisten verotuspäätösten tekemiseksi.⁴⁶⁰

Vaikka toisaalta argumentoidaan massahallinnosta ja siihen soveltuvista työmenetelmistä, toisaalta menetelmien edellytettiin soveltuvan oikeellisuuden tarkistamiseksi ja lainmukaisen verotuspäätöksen tekemiseksi. Joka tapauksessa keskeinen sääntö valikoinnille oli perustelujen mukaan se, että ne ovat tarkoituksenmukaisia eli valikointi menettelynä on suunnitelmallista.

Ehdotettu säännösmuutos liittyi perustelujen mukaan jo tapahtuneeseen tosiasialliseen kehitykseen ja valmisteltuun verotusmenettelyn uudistukseen. Uudistuksen tarkoituksena oli luoda edellytyksiä sille, että vuosittainen tulo- ja varallisuusverotus voitaisiin toimittaa aiempaa tehokkaammin, yhtenäisemmin ja oikeudenmukaisemmin.⁴⁶¹

Valikoinnin taustalla olevat keskeiset arvot ovat siten tehokkuus, yhtenäisyys ja oikeudenmukaisuus. Valikointisäännöksen periaateluonnetta korostaa siis myös se, että säännöksellä on selkeät ja yksilöidyt arvot. VML 26 §:ään sisällytetyt muut ”yleiset periaatteet” ovat hallinnon yleisiä periaatteita, kuten puolueettomuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate.

selvittämistä.”; ks. myös Myrsky & Rabinä 2015, s. 247: ”Selvityksen riittävyys ei merkitse, että asia tulisi selvittää täydellisesti ja lopullisella varmuudella.”

⁴⁵⁹ HE 91/2005 vp, s. 12.

⁴⁶⁰ HE 91/2005 vp, s. 12.

⁴⁶¹ HE 91/2005 vp, s. 13.

Vaikka valikointia koskeva sääntely kohdistuu nimenomaisesti vain verotuksen toimittamiseen ja veron määräämiseen, samoja periaatteita voidaan Räbinän ym. mukaan soveltaa verotuksen muissa vaiheissa ja muidenkin verolajien mukaisessa verotuksessa. Kysymys on verotusta koskevasta erityissäännöksestä, joka täsmentää asian selvittämistä koskevia hallintolain säännöksiä (HL 31 §) ja periaatteita.⁴⁶² Räbinä ym. nostavat näin ollen valikoinnin ikään kuin periaatteeksi tai yleisiin oppeihin lukeutuvaksi asiaksi, koska säännöstä voidaan soveltaa laajemmin kuin sääntelyn nimenomaiseen kohteeseen. Säännöksen erityispiirteet ja soveltamismahdollisuuden kattavuus ikään kuin korostavat sen periaateluonnetta.

Verotus toimitettaisiin hallituksen esityksen perustelujen mukaan aiempaa useammin automaattisessa tietojenkäsittelyjärjestelmässä. Verotuksen toimittamiseen käytettävissä olevat henkilöstöresurssit kohdennettaisiin ensisijaisesti yhdenmukaisin kriteerein valikoitavien olennaisten asioiden tapauskohtaiseen käsittelyyn.⁴⁶³

Verotusmenettelyn automaatioasteen nostaminen tehostaisi hallituksen esityksen mukaan verohallinnon toimintaa ja vähentäisi henkilöstöresurssien tarvetta rutiininomaisissa tehtävissä. Sen oletetaan myös parantavan verotuksen laatua ja yhdenmukaisuutta, koska erityisesti suurten tietomäärien käsittelyssä koneellinen käsittely on tehokkaampaa, tarkempaa ja aukottomampaa kuin tapausten käsittely ihmisvoimin. Voidaan myös perustelujen mukaan olettaa, että voimavarojen suuntaaminen valikoitavien asioiden tapauskohtaiseen tutkintaan edistää omalta osaltaan verotuksen yhdenmukaisuutta ja verovelvollisten tasapuolista kohtelua sekä tuottaa samalla fiskaalisesti parhaimman lopputuloksen.⁴⁶⁴

Edellä esitetyistä tavoitteista voi siten päätellä, että henkilöstön vähennystarve kohdistuisi nimenomaisesti tai pelkästään rutiininomaisissa tehtävissä toimiviin. Henkilöstöresurssien vähentämisen ei siten pitäisi heijastua verotuksen sisällölliseen oikeellisuuteen. Valtiovarainministeriön 15.6.2011 päivätystä kannanotosta Verohallinnon vuoden 2010 tilinpäätöksestä voidaan päätellä sama linjaus. Kannanoton mukaan vaikuttavuuden ja laadun ei tule kärsiä tuottavuuden nostamisen seurauksena. Tuottavuutta ja vaikuttavuutta on ministeriön kannanoton mukaan syytä seurata rinnakkain, mikä tarkoittaa samalla toiminnan näkökulmasta verotuksen yhdenmukaisuuden toteutumisen seuranta Verohallinnon sisällä. Automatisoinnin lisäämisen puolestaan oletetaan parantavan laatua ja yhdenmukaisuutta.

⁴⁶² Räbinä ym. 2017, s. 77–78; ks. myös Räbinä 2022, s. 345–346.

⁴⁶³ HE 91/2005 vp, s. 13.

⁴⁶⁴ HE 91/2005 vp, s. 13.

Kun vuosittaisen verotuksen tapaisessa massamenettelyssä kaikkia esiintyviä asioita ei ehditä tutkia tapauskohtaisesti ja yhtä syvällisesti, järjestelmällinen tutkiminen yhdenmukaisin kriteerein edistää hallituksen esityksen mukaan näitä päämääriä paremmin kuin esimerkiksi veroviranomaisen kulloisenkin työtilanteen takia sattumanvaraisesti tehty tarkempi tutkinta.⁴⁶⁵

Massamenettelyyn viittaavalla argumentoinnilla oikeutetaan se, että asioiden tutkimistarkkuus voi vaihdella tapauskohtaisesti. Tutkimisen on kuitenkin tapahduttava järjestelmällisesti ja yhdenmukaisin kriteerein. Järjestelmällisen tutkiminen vastakohtana on sattumanvarainen tutkiminen.

Suunnitellussa verotusmenettelyssä verohallinto tutkisi veroilmoitusten palautettua tai niiden palauttamiselle säädetyn määräajan päätyttyä verovelvolliselta itseltään ja muualta saatuja tulo- ja vähennystietoja sekä muita verotukseen vaikuttavia tietoja mahdollisimman laajalti automaattista tietojenkäsittelyä hyväksi käyttäen. Kaikki tiedot tutkittaisiin tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Tarkoituksena oli, että kaikkien verovelvollisten verotustiedot tutkittaisiin koneellisen käsittelyn avulla, ja sen lisäksi veroviranomaiset tutkisivat valikoinnin perusteella osan, esimerkiksi 30 prosenttia aineistosta tarkemmin tapauskohtaisessa käsittelyssä.⁴⁶⁶

Tapauskohtaisen käsittelyn osuus määriteltiin siten lakiehdotusta valmisteltaessa varsin korkeaksi eli lähes joka kolmas veroilmoitus tutkittaisiin tapauskohtaisesti.

Koneellisessa käsittelyssä tutkittaisiin hallituksen esityksen mukaan muun muassa tietojen loogisuutta ja tietoihin sovellettaisiin verohallinnon laatimia valikointiehtoja, jotka täyttävät asiat poimituisivat erikseen tutkittaviksi tapauskohtaiseen käsittelyyn. Siltä osin kuin asia ei valikoituisi erikseen tutkittavaksi, verotuspäätös syntyisi koneellisessa käsittelyssä.⁴⁶⁷

Erikseen tutkittavat asiat valikoitaisiin pääsääntöisesti edellä selostetun ensi vaiheen käsittelyn perusteella. Valikointia tehtäisiin verotuksen toimitamisaikana kuitenkin jatkuvasti. Jos verovelvollinen esimerkiksi antaisi lisätietoja tai vuosi-ilmoitustietoihin tulisi korjaus, saattaisi verovelvollisen tapaus tulla uudelleen esille.⁴⁶⁸ Valikointi olisi siten jatkuva prosessi.

Valikointi olisi mahdollisimman laajalti koneellista ja siten koko maassa yhdenmukaista. Valikointiehdot täyttävät tapaukset haetaan tällöin tietokannasta automaattisen tietojenkäsittelyn avulla. Valikointi voisi kuitenkin

⁴⁶⁵ HE 91/2005 vp, s. 13.

⁴⁶⁶ HE 91/2005 vp, s. 16.

⁴⁶⁷ HE 91/2005vp, s. 16.

⁴⁶⁸ HE 91/2005 vp, s. 16.

olla myös manuaalista. Tällöin verotusta toimittava henkilö hakee verotusasiakirjoilta tai –tiedoista tarkemmin tutkittavat asiat.⁴⁶⁹

Valvonta ja valikointi tapahtuisi erilaisia valikointimenetelmiä ja -ehtoja hyväksi käyttäen. Valikointiehdot pyritään laatimaan sellaisiksi, että kaikki olennaisuusarvostelussa saman tasoiset asiat valikoituvat ja tutkitaan tarkemmin. Valikointiehdot perustuisivat tilastoihin, seurantaan ja testaukseen.⁴⁷⁰ Valikoinnin tulee siten olla systemaattista.

Valikointiehdot tarkistetaan vuosittain, ja huomioon otetaan kunkin vuoden mahdolliset erityispiirteet. Valikointiehtoihin voidaan tehdä alueellisia valikointirajoja, mutta niitä pyrittäisiin välttämään, koska ne heikentävät verotuksen yhdenmukaisuutta.⁴⁷¹

Valikointi kohdistettaisiin ensisijaisesti taloudellisesti merkittäviin tai muutoin olennaisiin asioihin tai asioihin, joissa riski verotuksen toimittamisesta virheellisesti joko verovelvollisen eduksi tai hänen vahingokseen on ilman asian tapauskohtaista käsittelyä suurin.⁴⁷² Asian laatu ja laajuus tarkoittavat siis taloudellisesti merkittäviä tai muutoin olennaisia asioita, joihin sisältyy virheriski. Valikointi edellyttää riskianalyysia ja voidaan kiittää, että valikoinnissa korostuu olennaisuus ja riski.

Verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonta voisivat edellyttää, että ratkaisevaa ei olisi yksinomaan asiaan liittyvän taloudellisen intressin suuruus.⁴⁷³

Verovelvollisten tasapuolisen kohtelun vuoksi valikointi olisi pääsääntöisesti asiakohtaista, jolloin kunkin verovelvollisen kohdalla tutkittaisiin vain valikointiehdot täyttävät asiat. Verovelvolliskohtainen valikointikin olisi kuitenkin mahdollista. Tällöin verovelvollisen verotukseen liittyvät asiat tutkittaisiin kaikilta osin tarkoin. Vilpin ehkäisemiseksi ja ilmoittamisvelvollisuuden tarkan noudattamisen tehostamiseksi verohallinto valikoisi satunnaisotannalla joukon verovelvollisia, joiden osalta kaikki asiat, esimerkiksi kaikkien verovuoden tulo- ja vähennyserien oikeellisuus tutkittaisiin erikseen.⁴⁷⁴

Käytännössä valikointiehtoja voisivat hallituksen esityksen mukaan olla muun muassa verovelvollisen vähennysvaatimuksen suuruus, hänen ilmoittamiensa tulojen pienuus tai niiden puuttuminen, epäloogisuudet tietojen välillä ja verovuonna esiintyneet tietyt taloudelliset ilmiöt. Mahdollisia olisivat myös erilaiset satunnaisotannat, kuten joka sadas tai joka kymmenes

⁴⁶⁹ HE 91/2005 vp, s. 16.

⁴⁷⁰ HE 91/2005 vp, s. 16.

⁴⁷¹ HE 91/2005 vp, s. 16.

⁴⁷² HE 91/2005 vp, s. 16.

⁴⁷³ HE 91/2005 vp, s. 16.

⁴⁷⁴ HE 91/2005 vp, s. 16.

verovelvollinen. Verovalvontaan kuuluva riskianalyysi kuuluu myös valikointiehtoihin. Hallituksen esityksen mukaan osa valikointiehdosta olisi sellaisia, että niitä voidaan käyttää vuodesta toiseen ja lisäksi voidaan ottaa käyttöön vuosittain uusia valikointiehtoja.⁴⁷⁵

Tiedot valikointiehdosta ovat luonteeltaan viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24 §:n 15 kohdassa tarkoitettuja asiakirjoja, jotka sisältävät tietoa viranomaisen tehtäväksi säädetystä tarkastuksesta tai muusta valvontatoimeen liittyvästä seikasta. Tiedon antaminen niistä vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteutumisen ja olisi vastoin verotulojen kertymän turvaamiseen liittyvää erittäin tärkeää yleistä etua. Tämän vuoksi valikointiehdot ovat salassa pidettäviä mainitun lain edellyttämässä laajuudessa.⁴⁷⁶

Verotushenkilöstö tutkisi ja ratkaisisi valikoidut asiat. Tällöin virkailija selvittäisi asian, esimerkiksi verovelvollisen vähennysvaatimuksen, perusteeltaan ja määrältään ja hankkisi mahdollisesti tarvittavat lisäselvitykset verovelvolliselta tai esimerkiksi hänen työnantajaltaan. Asiassa tehtävä ratkaisu, esimerkiksi tulon veronalaisen määrän vahvistaminen tai tietyn vähennyksen myöntäminen tai epääminen, perustuisi tällöin viranomaisen tapauskohtaisen harkintavallan käyttöön.⁴⁷⁷

Esityksen mukaan eri tavat, joilla veroviranomainen tutkii verotusta varten saatuja tietoja ja selvityksiä, olisivat verotuksen toimittamisen ja verotuksen muuttamisen edellytysten kannalta samanarvoisessa asemassa. Verotusasiakirjoihin ei olisi siten tarpeen tehdä nimenomaisia merkintöjä asian valikoinnista tai ylipäättään siitä, millaisia tutkimistapoja veroviranomainen on verotusta toimittaessaan soveltanut kunkin eri asian osalta.⁴⁷⁸

Hallituksen esityksen kohdassa ”Taloudelliset vaikutukset” todettiin, että esityksen taloudelliset vaikutukset ovat kokonaisuutena vähäiset. Valikointiin perustuva verotus ja henkilöresurssien kohdentaminen olennaisten asioiden tapauskohtaiseen käsittelyyn loisi edellytyksiä löytää veroilmoituksissa olevia fiskaalisesti merkittäviä virheitä. Verotukseen käytettävissä olevien voimavarojen pysyessä muutoin samoina valikointiin perustuvan ja olennaisiin asioihin painottuvan verotuksen oletettiin lisäävän verotuloja.⁴⁷⁹ Valikoinnissa painottuu siten fiskaalinen vaikuttavuus, kun taas VML 26.1 §:ssä verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimitissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti.

⁴⁷⁵ HE 91/2005 vp, s. 16-17.

⁴⁷⁶ HE 91/2005 vp, s. 17.

⁴⁷⁷ HE 91/2005 vp, s. 17.

⁴⁷⁸ HE 91/2005 vp, s. 17; vrt. Myrsky & Rabinä 2015, s. 250.

⁴⁷⁹ HE 91/2005 vp, s. 29.

Hallituksen esityksen kohdassa ”Hallinnolliset vaikutukset” puolestaan todettiin, että esitykseen sisältyvät ehdotukset verotusmenettelyn uudistamisesta parantavat verohallinnon mahdollisuuksia tehostaa toimintaansa ja estää verotuskustannusten nousua. Pidemmällä aikavälillä automaattisen tietojenkäsittelyn ja sähköisten menettelyjen laajemmalla hyödyntämisellä verotusmenettelyssä oletettiin voivan säästää henkilöstökustannuksia. Henkilöstöresurssien tarpeen arvioitiin vähenevän usealla sadalla henkilötyövuodella.⁴⁸⁰

Hallituksen esityksessä kohdassa ”Vaikutukset verovelvollisen kannalta” todettiin muun muassa, että verotuksen oikaisun osalta ehdotetut muutokset korostaisivat verovelvollisen vastuuta hänen ilmoittamiensa tietojen oikeellisuudesta. Verotus toimitettaisiin lähtökohtaisesti verovelvollisen ilmoittamien ja hyväksymien tietojen mukaisesti. Vastuu tietojen oikeellisuudesta voisi toteutua verotuksen toimittamisen jälkeen verotusta oikaistaessa. Muutos toisi myös henkilöverotukseen itseverotuksen piiriteitä, mikä vastaisi toteutunutta kansainvälistä kehitystä. Toisaalta säännösmuutosten johdosta veroviranomainen voisi jo verotusvaiheessa tutkia kattavasti ja ratkaista oikein olennaiset asiat, mikä vähentäisi hallituksen esityksen mukaan verovelvollisen vastuun tosiasiallista merkitystä.⁴⁸¹

Veroviranomaisen tutkimisvelvollisuutta koskevien säännösmuutosten ei arvioitu lisäävän verovelvollisen vahingoksi vaikuttavia virheitä edeltävään tilaan verrattuna, koska aiemminkaan kaikkia asioita ei tosiasiaassa voitu tutkia yhtä seikkaperäisesti. Verotuksessa käsiteltävien asioiden lukumäärän takia katsottiin olevan väistämätöntä, että tällaisia virheitä esiintyy tietty määrä verotuksessa. Hallituksen esityksen mukaan verovelvollisen oikeusturvan kannalta on olennaista, että nämä virheet voidaan korjata joustavasti.⁴⁸² Virheiden joustavan korjaamisen katsotaan lisäävän verovelvollisen oikeusturvaa, vaikka toisaalta verotuspäätös on ikään kuin ehdollinen oikaisun tekemiselle varatun määräajan.

Veronsaajan muutoksenhakuaikaa koskevien säännösmuutosten takia ilmoittamisvelvollisuutensa täyttänyt verovelvollinen saisi varmuuden vero-

⁴⁸⁰ HE 91/2005 vp, s. 29.

⁴⁸¹ HE 91/2005 vp, s. 30; ks. verovelvollisen vastuusta KHO 2010:13 ”Yleishyödylliset yhteisöt ovat verotusmenettelystä annetun lain 7 §:n nojalla vapautetut veroilmoituksen antamisesta, jos niillä ei ole veronalaista tuloa. Kaikilta toimivilta yhteisöiltä ei ole siten ollut veroviranomaisen toimesta tarpeen pyytää veroilmoitusta. Vastuu siitä, että veroilmoitus verotettavasta tulosta annetaan, on verovelvollisella. Yhdistyksellä ei ole tämän vuoksi ollut perustetta luottaa siihen, ettei sen tarvitse suorittaa veroa tuloistaan, jos siltä ei pyydetä veroilmoitusta.”

⁴⁸² HE 91/2005 vp, s. 30.

tuspäätöksen lopullisuudesta osaksi aiempaa myöhemmin. Määräajan pidentystä ei hallituksen esityksessä kuitenkaan pidetty verovelvollisen oikeusturvaa vaarantavana.⁴⁸³

Perustuslakivaliokunta totesi lakiehdotusta koskevassa lausunnossaan, että ”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 esittäytämä 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.”⁴⁸⁴

Valtiovarainvaliokunta puolestaan totesi mietinnössään, että ”Hallituksen esitys sisältää periaatteellisesti merkittäviä ja kaikkia verovelvollisia koskevia muutoksia vuotuisen verotusmenettelyyn. Kenties keskeisin muutos koskee verottajan tutkimisvelvollisuuden uutta rajausta ja siihen liittyvää nykyistä joustavampaa mahdollisuutta korjata verotuksessa havaittu virhe verovelvollisen vahingoksi verotuksen päättymisen jälkeen. Ehdotetun rajauksen tarkoituksena on ottaa verotuksen massaluonne huomioon myös säännöstasolla ja kehittää menettelyä verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun ja hallinnon voimavarojen käytön kannalta mahdollisimman tarkoituksenmukaiseksi.”⁴⁸⁵

Valtiovarainvaliokunnan mietinnössään esittämiä argumentteja on perusteltua esittää myös laajemmin. Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa esityksen lähtökohdaksi nähtiin verottajan tarpeet, ja tehostamistoimenpiteiden katsottiin tapahtuvan verovelvollisten oikeusturvan ja luottamuksen suojan kustannuksella. Toisaalta pidettiin tärkeänä, että yrityksillä on varmuus verotuksen lopputuloksesta pian verotuksen päättymisen jälkeen.

⁴⁸³ HE 91/2005 vp, s. 30.

⁴⁸⁴ PeVL 35/2005 vp, s. 2.

⁴⁸⁵ VaVM 22/2005 vp, s. 2–3.

Valiokunnan mukaan verovelvollisen oikeusturvaa ja koko esitystä tuli kuitenkin tarkastella laajemmasta näkökulmasta kuin verotuksen päättymiseen ja oikeusvoimavaikutukseen liittyvänä kysymyksenä. Olennaisena pidettiin sitä, missä määrin esitys pystyy täyttämään yleisiä yhdenvertaisen kohtelun ja yhteiskunnan voimavarojen järkevän käytön vaatimuksia. Selvänä pidettiin sitä, että sen lisäksi on kyettävä varmistumaan siitä, että hyvän verojärjestelmän tunnusmerkit, kuten verotuksen ennakoitavuus, voidaan turvata myös verotusmenettelyssä. Valiokunta katsoi esitetystä kriittistä huolimatta, että esityksellä on kansalaisten yhdenvertaisuutta edistävä vaikutus. Periaatteellisesti pidettiin tärkeänä sitä, missä määrin on oikein voida korjata verotuksessa oleva selvä virhe verotuksen päättymisen jälkeen. Yksittäisen verovelvollisen kannalta kysymyksen katsottiin olevan vastavuoroisesti siitä, miten laaja hänen oikeussuojatarpeensa on silloin, kun verotukseen on jäänyt selvä virhe hänen edukseen. Toista verovelvollista verotettaisiin kuitenkin samanlaisesta erästä. Valiokunta korosti myös tuottavuusnäkökulmaa. Sen katsottiin olevan osa menettelykokonaisuutta, jonka avulla verohallinto pyrkii vähentämään tavoitteekseen asettamansa noin 1 300 henkilötyövuotta vuoteen 2012 mennessä. Valtiovarainvaliokunta piti esitystä edellä esitetyillä perusteilla lähtökohtaisesti hyväksyttävänä, eikä sillä ollut huomautettavaa useimpiin ehdotuksiin.⁴⁸⁶

Valtiovarainvaliokunta totesi perustuslakivaliokunnan kannanotosta, että siitä ei käy ilmi, mitä lisäyksellä hyvästä hallinnosta ja verovelvollisen oikeusturvasta on tarkkaan ottaen tarkoitettu. Epäselvänä pidettiin sitä, liittykö vaatimus tutkimisvelvollisuuteen vai verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin. Valtiovarainvaliokunta katsoi, 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 valiokunnan mukaan jo perustuslaista, minkä lisäksi verovelvollisen oikeusturvan eri ulottuvuuksista, kuten tasa-
puolisen kohtelun vaatimuksesta, verovelvollisen suosimisen periaatteesta, luottamuksensuojasta sekä kuulemis- ja neuvontavelvollisuudesta on säädetty nimenomaisesti jo saman säännöksen 1—5 momenteissa. Avoimeksi jäisi valiokunnan mukaan siinäkin tapauksessa, mikä lisäyksen merkitys on käytännössä eli menettelytavan kannalta.⁴⁸⁷

Valtiovarainvaliokunnan mietintöön sisällytettiin vastalause (vastalause 2), jonka perustana oli perustuslakivaliokunnan lausunnossa esitetty kanta siitä, että verovelvollisen oikeusturva ja vaatimus hyvästä hallinnosta tulee

⁴⁸⁶ VaVM 22/2005 vp, s. 3—4.

⁴⁸⁷ VaVM 22/2005 vp, s. 5.

lisätä lakiehdotuksen 26 §:n 6 momentissa mainittaviin verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin.⁴⁸⁸ Eduskuntakäsittelyssä ehdotettiin 26 §:n muodoksi vastalauseen 2 mukaista muotoa. Äänestyksessä valtiovarainvaliokunnan mietinnön mukainen ehdotus sai 96 ääntä ja vastaehdotus 66 ääntä.⁴⁸⁹

4.2.2 Valikointi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa

Valikointiin perustuvasta asian tutkimisesta säädetään OVML:n 9.1 §:ssä, joka vastaa asiasisällöltään VML:n 26.6 §:ää. Lain valmisteluasiakirjoissa ei ole valikointisäännöstä erikseen perusteltu. Säännöksen soveltamista käsitellään alaluvussa 4.6.4 Veron määrääminen ja siihen liittyvä verotusmenettely arvonlisäverotuksessa, joka perustuu laillisuustarkastukseen Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyt.⁴⁹⁰

4.2.3 Valikointi muissa verolajeissa

Valikoinnin mahdollistava säännös sisällytettiin perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 33.2 §:ksi, jonka mukaan verotusta toimittaessaan Verohallinnon on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Lakimuutos (17/2018) tuli voimaan 1.5.2018. Lain säätämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä todettiin kohdassa esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset, että verotusmenettelyjen yhtenäistämiseksi ja oikeustilan selkeyttämiseksi perintö- ja lahjaverolakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että perintö- ja lahjaverotuksessa sovellettaisiin verotusmenettelylakia vastaavia säännöksiä luottamuksen-suojasta, selvittämisvelvollisuudesta ja kuulemisesta. Muutoksen teknisluonteisuutta kuvastaa se, että esityksessä viitataan selvittämisvelvollisuuteen eikä asian tutkimiseen.⁴⁹¹

Perintö- ja lahjaverolain 33.2 § on kuitenkin samansisältöinen VML:n 26.6 §:n kanssa. Isotalon mukaan riskiperusteisuus ja valikointi koskevat

⁴⁸⁸ VaVM 22/2005 vp, s. 19–20.

⁴⁸⁹ Täysistunnon pöytäkirja 122/2005 vp.

⁴⁹⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a.

⁴⁹¹ HE 97/2017 vp, s. 62.

siten myös perintö- ja lahjaverotusta, mutta säännös on valmisteltu lähinnä tuloverotuksen rakenteellisiin veroilmoituksiin.⁴⁹²

Kiinteistöverolain (654/1992) 22.4 §:n mukaan verotuksessa noudatettaviin yleisiin periaatteisiin, asioiden yhdessä käsittelemiseen, kuulemiseen, asian automaattiseen ratkaisemiseen ja päätöksen perusteleamiseen sovelletaan, mitä niistä verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään. Säännös lisättiin lakimuutoksella (19/2018), joka tuli voimaan 1.11.2019. Lain säätämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä todettiin kohdassa esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset, että kiinteistöverotuksessa sovellettaisiin jo nykyisin sovellettavien verotusmenettelylain säännösten lisäksi tasapuolisuusvelvoitetta, luottamuksensuojaa, selvittämisvelvollisuutta, asioiden tutkimista ja asioiden yhdessä käsittelemistä koskevia verotusmenettelylain säännöksiä.⁴⁹³

Varainsiirtoverolakiin puolestaan lisättiin 56c § (Muun lain soveltaminen), jonka mukaan jos tässä laissa ei toisin säädetä, sovelletaan, mitä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 5–9, 19–21, 24, 30, 31, 52 ja 55 §:ssä, 56 §:n 1–3 momentissa sekä 57, 77 ja 79–81 §:ssä säädetään. Lakimuutos (1170/2021) tuli voimaan 1.1.2022.

1.1.2021 voimaan tulleen autoverolain (777/2020) 10 lukuun on sisällytetty ”Yleiset menettelysäännökset”. 65 §:n otsikko on ”Verotuksessa noudatettavat yleiset säännökset”. Voimassa olevan 1 momentin mukaan jollei tässä laissa toisin säädetä, verotusmenettelyyn sovelletaan, mitä verotusmenettelystä annetun lain, jäljempänä verotusmenettelylaki, 26 §:n 1–4 ja 6 momentissa sekä 26a, 26c ja 26f §:ssä tai niiden nojalla säädetään verotuksen yleisistä menettelysäännöksistä. Lain säätämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä todettiin, että viittaussäännökset koskisivat puolueettomuusperiaatetta, luottamuksensuojaa, kuulemistä, selvittämisvelvollisuutta, asian tutkimista verotuksessa, asioiden valmistelua ja yhdessä ratkaisemista, tiedoksiantoa, asiakirjojen saapumista ja asiakirjojen tuhoutumista.⁴⁹⁴

Valmisteverotus sisällytettiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain soveltamisalaan 1.1.2021 lukien.⁴⁹⁵

Näiden säädösmuutosten jälkeen valikointisäännöstä sovelletaan kaikissa olennaisissa Verohallinnon kantamien verojen verotusmenettelyissä.

⁴⁹² Isotalo 2023, s. 518.

⁴⁹³ HE 97/2017 vp, s. 62.

⁴⁹⁴ HE 54/2020 vp, s. 47.

⁴⁹⁵ HE 54/2020 vp, s. 167.

4.3 Valikointi tutkimisvelvollisuutena ja tutkimistarkkuutta ohjaavana periaatteena

Valikointisäännökseen sisältyy erilaisia elementtejä, kuten asian laatu ja laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet. Onko kyse säännöstä vai periaatteesta? Jos sääntöön sisältyy avoin termi, sääntöä käytetään Pöyhösen mukaan muodollisesti säännön mutta sisällöllisesti periaatteen tavoin.⁴⁹⁶ Valikointisäännökseen sisältyy useita avoimia termejä, kuten laatu, laajuus ja verovalvonnan tarpeet. Valikointisäännös vaikuttaisi siten muodostuvan toisaalta säännöstä ”on tutkittava” ja toisaalta periaatteesta ”tavalla, joka ottaa huomioon”.

Siltalan mukaan erilaiset yhteisölliset, kulttuuriset ja oikeudelliset ilmiöt, kuten Suomen voimassa oleva perustuslaki, yksityisoikeudellinen sopimus, pätevä testamentti, avioehto, omistusoikeus, osakeyhtiö, panttaussopimus (...) ovat sääntösidonnaisia, institutionaalisia tosiasioita, joiden yhteisöllinen olemassaolo on sidoksissa sanottuja ilmiöitä sääteleviin konstitutiivisiin sääntöihin, jotka voivat olla joko yhteisöllisiä tai täsmentyneemmin oikeussääntöjä.⁴⁹⁷

Siltala viittaa John Searleen, joka tekee erottelun esimerkiksi shakkipelin konstitutiivisten sääntöjen ja (pelkkien) konventioiden välillä. Shakin konstitutiivisiin sääntöihin kuuluu esimerkiksi se, että peli päättyy vastapuolen kuninkaan matittamiseen, tasapeliin tai toisen pelaajan luovuttamiseen. Shakin konventioihin kuuluu puolestaan se seikka, että pelinappuloista talonpoika on tavallisesti pienempi kooltaan kuin kuningas. Searle huomauttaa, että konventiot viittaavat omaksutun yhteisöllisen järjestelyn mielivaltaisuuteen, kun taas esimerkiksi shakkipelin konstitutiiviset säännöt eivät Searlen mukaan ole samalla tavoin mielivaltaisesti määrättävissä.

Siltala toteaa, että valitettavasti Searle ei kehittele pidemmälle argumenttiaan, joka erottaa määrättyä sosiaalista käytäntöä määrittelevät varsinaiset konstitutiiviset säännöt sekä pelkät yhteisölliset konventiot toisistaan. Pelin konstitutiiviset säännöt tekevät Siltalan mukaan shakkipelistä nimenomaan shakin erotettuna esimerkiksi jatkänshakista tai tammesta, mutta sisällöltään ne ovat, tai ovat ainakin alun perin olleet, aivan yhtä mielivaltaisia kuin minkä muun vastaavan sosiaalisen toiminnan perustavat säännöt.⁴⁹⁸

Ohitan Siltalan kommentin konstitutiivisten sääntöjen mielivaltaisuudesta, mutta tartun ideaan, mikä tekee valikoinnista valikointia erotuksena

⁴⁹⁶ Pöyhönen 1988, s. 70.

⁴⁹⁷ Siltala 2004, s. 215.

⁴⁹⁸ Siltala 2004, s. 214–215.

jostakin muusta institutionaalisesta tosiasiaista. Toisaalta pidin hedelmällisenä lähestyä asiaa normityyppien näkökulmasta ja lähinnä sen selvittämiseksi, onko kyse regulatiivisesta vai konstitutiivisesta normista.

Säännöksen voi jakaa kahdeksi normiksi. Ensinnäkin ”on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset” ja toiseksi ”tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua”. Säännös siis näyttäisi ensinnäkin velvoittavan tutkimaan saadut tiedot ja selvitykset. Tutkiminen olisi siten kattavaa. Toisaalta ilmaisu ”tavalla” viittaa siihen, että tutkiminen perustuu systemaattiseen ja ennalta määriteltävään tapaan, eikä sattumanvaraiseen yksittäisten tapauksien tutkimiseen. Valikointisäännöksen säätämiseen johtaneesta hallituksen esityksestä voidaan johtaa niitä tapoja, joilla saatuja tietoja ja selvityksiä on tutkittava.

Vaikuttaisi siis siltä, että valikointisääntelyssä on sekä konstitutiivinen normi, jolla luodaan ja annetaan toimivalta uuteen hallinnollisjuridiseen toimintatapaan sekä toisaalta toimivallan käyttöä yleisellä tasolla sääntelevä normi.

Aarniota mukaillen puupala ruutulaudalla on raaka tosiasia (brute fact). Siitä tulee shakkinappula konstitutiivisen säännön johdosta. Sääntö sanoo, että tietynlainen nappula on ”kuningas”. Sääntö synnyttää instituution ”kuningas”. Sosiaaliset instituutiot ja niiden myötä koko sosiaalinen konstituutio rakentuvat konstitutiivisten normien voimasta.⁴⁹⁹

Oikeudellinen ”instituutio” määrittyy samaan tapaan kuin shakkipelin nappula kuninkaaksi, toinen kuningattareksi jne. Oikeudellisen instituution luonnehtimiseksi tarvitaan kuitenkin myös muita kuin instituutiota muotoavia sääntöjä. Käytössä on oltava niiden ohella instituutioiden toimintaa sääntelevät ja lakkaamista koskevat konstitutiiviset säännöt. Säännöt jäsenävät oikeudellisen instituution elinkaaren.⁵⁰⁰

Apulaisoikeusasiamies on 20.11.2019 antanut ratkaisun (EOAK/3379/2018), jonka mukaan Verohallinnon automatisoitu päätöksentekomenettely ei täytä perustuslain vaatimuksia. Ratkaisu perustuu Verohallinnon antamiin selvityksiin ja valtiovarainministeriön lausuntoon. Verohallinnon 22.10.2018 päivätyssä selvityksessä kuvataan myös valikointimenettelyä.

Verohallinnon antamassa selvityksessä viitataan OVML:n 9 §:ään. Selvityksen mukaan ”edellä esitetyn säännöksen nojalla ja siinä mainituilla kriteereillä Verohallinto valikoi verovalvontaa suorittaessaan osan koneellisesti verovelvollisten antamista ilmoituksista erikseen tapauskohtaiseen

⁴⁹⁹ Aarnio 2006, s. 187–188.

⁵⁰⁰ Aarnio 2006, s. 188.

virikailijan käsittelyyn.” Valtiovarainministeriön lausunnossa on vastaava ilmaisu.⁵⁰¹

Verohallinto antoi eduskunnan apulaisoikeusasiamiehelle lisäselvityksen, jossa viitattiin hallituksen esitykseen 91/2005, jolla ehdotettiin säännöstä VML 26.6 §:ksi. Verohallinnon selvityksen mukaan valikoinnin mahdollistava säännös oli kenties merkittävin muutos verotuksen toimittamista koskevaan sääntelyyn.⁵⁰²

Verohallinto viittaa selvityksessään hallituksen esityksen 91/2005 valikointia koskeviin perusteluihin, koska oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakiin valikointisäännös sisällytettiin samoilla periaatteilla kuin verotusmenettelylakiinkin. Verohallinto viittaa myös perustuslakivaliokunnan hallituksen esityksestä antamaan lausuntoon, jossa todetaan, että ”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.”⁵⁰³

Verohallinto toteaa lisäselvityksessään myös, että ”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 valikointiehdot. Ne tapaukset, jotka toteuttavat asetetut ehdot, käsitellään tarkemmin. Verotuksen yhtenäisyyden edistämiseksi lähtökohtana on, että koko maassa sovelletaan samoja valikointiehtoja ja yhtenäisiä työmenetelmiä.”⁵⁰⁴ Verohallinnon selvityksestä voi siten päätellä, että tarkemmin tutkittavaksi on tarkoitus ottaa asetetut ehdot täyttävät tapaukset, ei osa niistä.

Hallituksen esityksen mukaan valikointiehdot pyritään laatimaan sellaisiksi, että kaikki olennaisuusarvostelussa samantasoiset asiat valikoituvat ja tutkitaan tarkemmin.⁵⁰⁵

⁵⁰¹ Eduskunnan oikeusasiamies 2019, s. 6 ja s. 11.

⁵⁰² Eduskunnan oikeusasiamies 2019, s. 14.

⁵⁰³ Eduskunnan oikeusasiamies 2019, s. 14.

⁵⁰⁴ Eduskunnan oikeusasiamies 2019, s. 15.

⁵⁰⁵ HE 91/2005 vp, s. 16.

Tarkastuskertomuksen mukaan valikointiin liittyy harkinnanvaraisuutta.⁵⁰⁶ Verohallinto toteaa tarkastuskertomuksen luonnoksesta antamassaan lausunnossa, että valikointi ei ole harkinnanvaraista vaan systemaattista.⁵⁰⁷ Valtiovarainministeriö toteaa puolestaan lausunnossaan, että Verohallinto voi käyttää harkintavaltaa määritellä valikointisäännöt mahdollisimman osuviksi valvonnan tuloksellisuuden kannalta ja ottaa niiden soveltamisessa huomioon käytettävissä olevat resurssit. Tämä tavoite voi lausunnon mukaan edellyttää moniportaisia ja vaihtelevia valikointisääntöjä sekä niiden jatkuvaa kehittämistä ja muuntelua. Valtiovarainministeriö toteaa lisäksi lausunnossaan, että säännöksen mukaan valikointisäännökset eivät kuitenkaan saa johtaa siihen, että verovelvollisia ei kohdeltaisi yhdenmukaisesti. Näin ollen valikointisääntöjen perusteella samankaltaisia tapauksia tulee verovalvonnassa kohdella samalla tavalla.⁵⁰⁸

Valikointimenettelyn säännöistä ei siten vallitse yksimielisyys, ja sääntöjen soveltamisessa on runsaasti tulkinnanvaraisuutta.

4.3.1 Selvittämisvelvollisuus ja sen jakautuminen tutkimisvelvollisuuden suuntaajana

Valikointisäännöksen mukaista tutkimisvelvollisuutta ja -tarkkuutta on syytä tarkastella hallintoasian selvittämisvelvollisuuden ja -keinojen näkökulmasta. Hallintoasian selvittämisvelvollisuudesta on säädetty sekä hallintolaissa että verotusmenettelylaeissa.

HL 31 §:ssä säädetään selvittämisvelvollisuuden sisällöstä sekä selvitysvastuun jakautumisesta viranomaisen ja asianosaisen välillä. Viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset. Asianosaisen on puolestaan esitettävä selvitystä vaatimuksensa perusteista. Asianosaisen on muutoinkin myötävaikutettava vireille panemansa asian selvittämiseen. Säännös asettaa viranomaiselle ensisijaisen, mutta ei yksinomaisen velvollisuuden selvittää asia.⁵⁰⁹

Säännöksen tarkoituksena on korostaa virallisperiaatteen noudattamista ja pyrkimystä aineellisen totuuden saavuttamiseen asettamalla viranomaisen velvollisuudeksi huolehtia asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä. Asian riittäväällä selvittämisellä tarkoitetaan hallituksen esityksen mukaan sitä, että viranomainen hankkii sellaiset tiedot ja selvitykset, joilla

⁵⁰⁶ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 24.

⁵⁰⁷ Verohallinto 2022, s. 3.

⁵⁰⁸ Valtiovarainministeriö 2022, s. 5.

⁵⁰⁹ Räbinä 2023, s. 38.

se arvioi olevan merkitystä asian ratkaisemiselle. Selvittämisen asianmukaisuus puolestaan korostaa viranomaiselle kuuluvaa menettelyjohtovaltaa ja huolellisuutta selvitysten hankkimisessa.⁵¹⁰

Säännöksen tarkoituksena on toisaalta lisätä asianosaisen oma-aloitteisuutta selvitysten esittämisessä. Säännös ei kuitenkaan merkitse muutosta virallisperiaatetta koskevaan pääsääntöön, jonka mukaan viranomaisen menettelyjohtolliseen velvollisuuteen kuuluu tarpeen mukaan ohjata asianosaista asian ratkaisemiseksi tarvittavien tietojen esittämiseen.⁵¹¹

Veroasian ratkaisemisen perusteena käytettävistä tiedoista säädetään VML:n 26.5 §:ssä ja OVML:n 42 §:ssä. Verotus toimitetaan tai vero määrätään verovelvollisen ilmoitusten, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja asiasta saadun muun selvityksen perusteella. Säännösten mukaan verotuksen perusteena voidaan lähtökohtaisesti käyttää kaikkia tietoja ja selvityksiä.⁵¹²

Purosen systematiikassa VML 26.5 § viittaa myös epäsuorasti selvityselvollisuuteen. Mitä enemmän verotusmenettelyssä on massakäsittelyn piirteitä, sitä todennäköisempää Purosen mukaan myös on, että veroilmoitus tai vastaava jää ainoaksi tosiasioista kertovaksi dokumentiksi koneellisesti tulleiden tietojen ohella.⁵¹³

Selvittämisvelvollisuuden sisältöä ja jakautumista koskevat yleissäännökset ovat VML:n 26.4 § ja OVML:n 8 §. Säännökset ovat yhtenevät. Räbinän mukaan nämä tai eri verolakien vastaavat säännökset koskevat kaikkia verolajeja ja niitä sovelletaan verotuksen kaikissa vaiheissa.⁵¹⁴

VML:n 26.4 §:n ja OVML:n 8 §:n mukaan verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiassa selvitystä.

Viranomaisen selvittämisvelvollisuus koskee lähinnä seikkoja, joiden selvittämiseen viranomaisella on verovelvollista selvästi paremmat mah-

⁵¹⁰ HE 72/2002 vp, s. 92–93.

⁵¹¹ HE 72/2002 vp, s. 93.

⁵¹² Räbinä 2023, s. 38.

⁵¹³ Puronen 2010, s. 185.

⁵¹⁴ Räbinä 2023, s. 38.

dollisuudet. Yksittäistapauksittain ratkaistaan se, millä perusteella jommalla kummalla osapuolella on paremmat edellytykset hankkia selvitystä.⁵¹⁵

Myös veroasian selvittämisessä taustalähtökohtana on virallisperiaate. VML:n 26.4 § ja OVML:n 8 § jakavat verovelvollisen ja veroviranomaisen välisen selvittämisvelvollisuuden kuitenkin toisin kuin HL 31 §:ssä. Verotuksessa virallisperiaate painottuu niin, että veroviranomaisella on vain yleinen velvollisuus huolehtia asian selvittämisestä (menettelyjohtovalta ja huolehtimisvelvollisuus) sekä velvollisuus sen jälkeen ratkaista asia. Veroviranomainen joutuu ennen kaikkea ottamaan kantaa siihen, mitä selvitystä ylipäänsä tarvitaan, ja viranomaisen tulee osoittaa verovelvolliselle, mistä seikoista selvitystä tulisi esittää. Jos verovelvollinen ei selvitystä esitä, selvittämisvelvollisuus ei siirry veroviranomaiselle. Tämä ero näkyy hallintolain ja verolakien säännösten sanamuodoissa ja johtuu veroasioiden luonteesta.⁵¹⁶

Purosen mukaan hallintolakia täydentävälle normille lienee osittain syynä se, että verolainsäädäntöön ei aiemmin sisältynyt näyttövelvollisuutta koskevia yleisiä nimenomaisia säännöksiä ja tämä puute haluttiin korjata samalla korostaen ilmoitusvelvollisuuden merkitystä. Purosen mukaan selvitysvelvollisuuden voi siten luontevasti verotuksessa jakaa toisaalta ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen ja toisaalta muiden kuin ilmoitusvelvollisuuden piiriin kuuluvien seikkojen selvittämiseen.⁵¹⁷

⁵¹⁵ HE 53/1998 vp, s. 12; ks. KHO 2013:72 ”*Selvityksen esittäminen näistä seikoista on ensisijaisesti hyvitystä vaatineen verovelvollisen vastuulla. Vastauksessaan hallinto-oikeuden selvityspyyntöön A oli esittänyt tietoja X plc:n tytäryhtiöiden veroista ja osingoista, mutta kun kaikkea sellaista selvitystä, joka olisi tarvittu kotimaista tilannetta kaikin osin vastaavan hyvityksen laskemiseen, ei ollut esitetty, hyvitystä ei ollut myönnettävä.*”

⁵¹⁶ Rabinä 2023, s. 38; ks KHO 2021:63 ”*Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei luovutustappion syntymiseen johtavaa luovutusta ollut tapahtunut. A:n oikaisuvaatimuksessaan antamat tiedot huomioon ottaen Verohallinnolla ei ole ollut asiaa käsitellessään syytä ryhtyä selvittämään, oliko oikaisuvaatimuksessa annettu oikeita tietoja vakuutuksen voimaantulosta. A:n oli katsottava tietoisesti antaneen virheellistä tietoa oikaisuvaatimuksellaan ja saavuttaneen menettelyllään taloudellisen edun, jota voitiin pitää määrältään merkittävänä. Tähän nähden ja kun lisäksi otettiin huomioon asian yleisempi merkitys verojärjestelmän uskottavuuden ja verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun kannalta, purkuhakemus hyväksyttiin ja päätökset purettiin.*”; ks. myös KHO 2016:60 ”*Verohallinnon on arvioidessaan sitä, millaista toisen jäsenvaltion viranomaisen antamaa selvitystä on pidettävä riittävänä, otettava huomioon myös unionin oikeudessa noudatettavat suhteellisuus- ja tehokkuusperiaatteet.*”

⁵¹⁷ Puronen 2010, s. 183–184.

Puronen pitää VML 26.5 § ja 26.6 § erityisinä säännöksinä, mutta sisällöllisesti normit eivät Purosen mukaan varsinaisesti eroa hallintolain säännöksistä, vaan lähinnä täsmentävät sitä, milloin ja miten verotuspäätös voidaan tehdä.⁵¹⁸

Ossan mukaan veroasioissa veroviranomaisella on korostunut velvollisuus huolehtia asian ratkaisemiseksi tarvittavan aineiston hankkimisesta. Viranomainen voi myös oma-aloitteisesti ja aktiivisesti hankkia selvitystä asianosaisen tekemien vaatimusten perusteista riippumatta asianosaisen itse esittämästä selvityksestä. Viranomainen voi ottaa huomioon myös sellaisia seikkoja, joihin asianosaiset eivät ole edes vedonneet.⁵¹⁹

Myrsky ym. käsittelevät aihetta näytön hankkimisen ja todistustaakan näkökulmasta. Verotuksen luonne vuosittain toistuvana massamenettelynä ei suo sen toimittajille pääsääntöisesti mahdollisuutta ryhtyä oma-aloitteisesti hyvin laajasti selvittelemään yhden verovelvollisen asioita yhden verovuoden osalta. Todistustaakkasäännöksiä sovelletaan Myrskyn ym. mukaan vasta sitten, jos asiaan ei ole saatu riittävä selvitystä, vaikka veroviranomaiset ja verovelvollinen on täyttänyt selvittämisvelvollisuutensa. Veronsaajilla on viime kädessä todistustaakka sellaisista seikoista, jotka perustavat verovaateen, kuten verovelvollisuuden edellytysten täyttyminen ja veronalaisten tulojen olemassaolo. Verovelvollisen asiana on puolestaan esittää näyttöä sellaisista seikoista, jotka eliminovat verovaateen tai vähentävät jo syntynyttä verovaadetta, kuten esimerkiksi luonnolliset vähennykset.⁵²⁰

4.3.2 Tarkastus selvittämiskeinona

HL 39 §, jossa säädetään tarkastuksesta, ei perusta viranomaiselle yleistä toimivaltaa tarkastuksen suorittamiseen, vaan tarkastustoimivallan tulee olla johdettavissa muusta lainsäädännöstä. Lainsäätäjä on näin halunnut nimienomaisesti erottaa tarkastustoiminnan viranomaisen yleistoimivaltaan kuuluvasta katselmuksesta.⁵²¹

Hallintolain säännöksellä ei ole Purosen mukaan verotuksen näkökulmasta suurtakaan merkitystä, koska viranomaisen toimivaltaan kuuluvat valvontatyypiset tarkastukset on jätetty kokonaan erityislainsäädännön

⁵¹⁸ Puronen 2010, s. 209–210.

⁵¹⁹ Ossa 2010, s. 20–21.

⁵²⁰ Myrsky ym. 2014, s. 327–328; ks. todistustaakkasäännöksistä myös Rabinä 2022, s. 264–272

⁵²¹ Niemivuo ym. 2010 s. 315; ks. myös Mäenpää 2024a, s. 500–501.

varaana.⁵²² Verotarkastuksessa voidaan täydentävänä sääntelynä soveltaa HL 39 §:n tarkastusta koskevaa yleissäännöstä.⁵²³

Muodollisen vero-oikeuden systematiikassa verotarkastus sisältyy verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen. Verotarkastuksesta säädetään VML:n 14 §:ssä ja OVML:n 24 §:ssä. Verotarkastusta koskeva sääntely antaa Verohallinnolle toimivallan tarkastuksen suorittamiseen ja vastavasti verovelvolliselle esittämisvelvollisuuden. Verotarkastukseen liittyvää esittämisvelvollisuutta voidaan Räbinän ym. mukaan luonnehtia ilmoittamisvelvollisuuden laajimmaksi muodoksi.⁵²⁴

Verotarkastus on yksi verovalvonnan keinoista.⁵²⁵ Verotarkastuksessa valvotaan, onko Verohallinnolle annettu oikeat ja riittävät tiedot lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi ja maksuvelvollisuuden täyttämiseksi.⁵²⁶

Räbinän ym. mukaan nykyisin verotarkastuksissa pyritään enenevässä määrin antamaan neuvoja ja ohjausta siitä, mikä on oikea toimintatapa, sen sijaan, että päättyneisiin verokausiin kohdistettaisiin jälkikäteisiä verotustoimia. Tavoitteena on, että verovelvolliset osaisivat tarkastuksen jälkeen toimia oikein. Neuvoja voidaan antaa suullisesti tai kirjallisesti osana verotarkastuskertomusta. Merkittävissä ja tulkinnanvaraisissa asioissa verovelvollista voidaan myös ohjata hakemaan ennakkoratkaisua Verohallinnolta.⁵²⁷

Verotarkastuksia suoritetaan eri laajuisina. Tarkastus voi olla esimerkiksi kokonaistarkastus, osittaistarkastus tai muutoin rajattu tarkastus taikka vertailutietotarkastus. Tarkastus voi kohdistua yhteen tai useampaan verolajiin, veroriskiin tai sellaisiin liiketapahtumiin, joilla on merkitystä tarkastuskohteen verotuksen kannalta. Tarkastuksessa voidaan tutkia verotuksen lisäksi muutkin Verohallinnon toimivaltaan kuuluvat asiat, esimerkiksi maksuvalvontaan, veron kanton ja perintään liittyvät asiat.⁵²⁸

⁵²² Puronen 2010, s. 206.

⁵²³ Räbinä 2017, s. 206 ja Räbinä 2023, s. 105.

⁵²⁴ Räbinä ym. 2017, s. 166–167 ja Räbinä 2023, s. 105–106.

⁵²⁵ Myrsky 2010b, s. 796: *”Verovalvonnassa on kysymys kaikista niistä toimenpiteistä, joilla pyritään varmistamaan veronmaksun perusteena olevien verovelvollisen itsensä antamien tai muualta saatujen tietojen sekä niiden perusteella suoritettujen verohallinnon toimien oikeellisuus ja riittävyys.”*

⁵²⁶ Räbinä ym. 2017, s. 165 ja Räbinä 2023, s. 104; Myrsky 2010b, s. 797.

⁵²⁷ Räbinä ym. 2017, s. 166; vrt. Räbinä 2023, s. 104–105; ks. myös Myrsky ym. 2014, s. 328–329 ja Myrsky 2010b, s. 797.

⁵²⁸ Räbinä ym. 2017, s. 169; Räbinä 2023, s. 105; Myrsky 2010b, s. 800–803; ks. myös ohje Verohallinnon hyvästä verotarkastustavasta: Verohallinto 2018 [Hyvä verotarkastustapa - vero.fi](#).

Ottaen huomioon, että verotarkastuksesta voi syntyä yksittäisen asian ratkaisuun liittyvä luottamuksensuoja, on tarkastuksen yhteydessä tarkoin dokumentoitava se, mitä on tarkastettu ja mitä on lausuttu ja ohjeistettu.

4.3.3 Valvontatoimen käsite ja Verohallinnon uudet ohjaus- ja valvontamuodot

Valvontatoimi on oikeudellinen käsite, mutta ei ole yksiselitteistä, mitä valvontatoimella tarkoitetaan. OVML:n 45 §:ssä säädetään veron määrittämisen ja oikaisun määrittämisen jatkamisesta. Verohallinto voi jatkaa veron määrittämiselle tai oikaisulle verovelvollisen vahingoksi 44 §:ssä säädettyä määräaikaa yhdellä vuodella, jos: 1) *valvontatoimi* on alkanut toisen viranomaisen antaman tai muualta saadun tiedon perusteella poikkeuksellisen myöhään taikka se vaatii viranomaisyhteistyötä; 2) verovelvollinen on antanut asiaa koskevan ilmoituksen tai muun selvityksen poikkeuksellisen myöhään taikka *valvontatoimen* kohteena oleva verovelvollinen vaikeuttaa olennaisesti *valvontatoimen* suorittamista.

Hallituksen esityksen mukaan valvontatoimella tarkoitettaisiin käytännössä yleensä verotarkastusta, mutta kysymys voisi olla myös muusta verotuksen hallintotoimesta. Soveltamisalan ulkopuolelle ei hallituksen esityksen mukaan siten rajattaisi mitään valvontatointa.⁵²⁹ Valvontatoimi voi siten vaihdella puhelinsoitosta useita kuukausia kestävään verotarkastukseen.⁵³⁰

Jälkikäteisestä valvonnasta, erityisesti verotarkastuksesta, on säännelty yksityiskohtaisesti eri laeissa, mutta Verohallinnon soveltamista uusista ohjaus- ja valvontamenettelyistä ei ole tarkempia säännöksiä. Verohallinnon nykyisin soveltamiin ohjaus- ja valvontamenettelyihin on päädytty useiden erillisten kehityspolkujen kautta. Ennakoiva ohjaus mainitaan ensimmäisen kerran vuoden 2010 tulosopimuksessa yhtenä fiskaalisen vaikuttavuuden keinona edistää veronmaksuymyönteistä suhtautumista. Myöhemmin ennakoiva ohjaus vakiintui keinoksi turvata verotulojen kertymistä.⁵³¹

Vuodesta 2011 alkaen perinteisen verotarkastuksen rinnalla on painotettu reaaliaikaisia verovalvontatoimenpiteitä. Vuoden 2015 tilinpäätöksessä puolestaan todettiin, että verotarkastuksessa on kehitetty uusia toimintatapoja, joista merkittävin on reaaliaikainen ohjauspainotteinen verotarkastusmenettely, jolla pyritään saamaan asiakkaat itse korjaamaan virheelliset menettelynsä.⁵³²

⁵²⁹ HE 29/2016 vp, s. 217.

⁵³⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 26.

⁵³¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 27.

⁵³² Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 27.

Verohallinnon uudistaessa organisaatiotaan vuoden 2021 alusta lukien asiakkuusyksikköön sisällytettiin keskitetty ohjaus- ja valvontatoiminto. Ohjaus- ja valvontatoiminnon asiakirjoissa esitetään mahdollisina keinoina seuraavat: Vero.fi-ohjeet/tiedotteet, sidosryhmätilaisuudet, asiakaskoulutukset/keskustelutilaisuudet, kumppanimalli, ennakkolliset keskustelut, sosiaalinen media, ohjaukset, massaohjauskirjeet, liputus, puhelinsoitot, selvityspyyntökirjeet, pöytävalvonta, ennakkoratkaisut, varauksella tehtävä valvontatoimi, valvontakäynnit ja verotarkastukset.⁵³³

Verohallinnon uusille ohjaus- ja valvontamenettelyille on yhteisenä piirteenä jännite ja tasapainoilu erisuuntaisten periaatteiden välillä. Menettelyitä sovellettaessa joudutaan punnitsemaan vero-oikeudellista laillisuusperiaatetta, palveluperiaatetta, yhdenvertaisuusperiaatetta ja luottamuksen suojaa. Saman toimenpiteen yhteydessä saatetaan viestiä sekä valvontamuodosta että palvelumuodosta. Ideaalitilanteessa voidaan edistää sekä oikeusvarmuutta että tehokkuutta. Ohjaus voi kohdistua yrityksiin joko ryhmänä tai yrityskohtaisesti. Kollektiivisesti tiettyyn ryhmään kohdistuva ohjaus aiheuttaa vähemmän kustannuksia ja tukee yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisia menettelyitä. Yritys- ja tapauskohtaisessa ohjauksessa korostuu palveluperiaate, mutta menettely sitoo runsaasti Verohallinnon resursseja.⁵³⁴

Tarkastuskertomuksessaan tarkastusvirasto suositteli, että Verohallinnon tulisi yhteistyössä valtiovarainministeriön kanssa arvioida ohjaus- ja valvontamuotojen sääntelytarvetta ottaen erityisesti huomioon hyvän hallinnon perusteiden toteutuminen.⁵³⁵

Valtiovarainministeriö totesi tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan lausunnossa, että Verohallinnolla on toimivalta järjestää toimintansa, mukaan lukien verovalvonta, verotusmenettelyä koskevien säännösten ja hallintolain puitteissa. Lausunnossaan valtiovarainministeriö kuitenkin yhdyi sinänsä tarkastuskertomuksessa esitettyyn näkemykseen, että uusien ohjaus- ja valvontakeinojen käyttöön ottaminen saattaa edellyttää joissain tilanteissa pohdintaa eri hallinnollisten periaatteiden yhteensovittamisesta (esimerkiksi tasapuolisen kohtelun vaatimus ja palveluperiaate), kun otetaan huomioon verotuksen toimittamisen ja verovalvonnan lähtökohdat viranomais toimintana. Valtiovarainministeriön lausunnon mukaan ministeriössä on lähtökohtaisesti katsottu, että Verohallinnon toimivaltansa puitteissa nykyisessä muodossaan käyttöön ottamat uudet valvonta- ja ohjauskeinot eivät ole edellyttäneet erillistä lainsäädäntöä. Toisaalta valtiovarainministeriö tuo lausunnossaan esiin myös sen, että Verohallinnon kehittäessä

⁵³³ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 27.

⁵³⁴ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 27.

⁵³⁵ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 27.

jatkossa ohjaus- ja valvontakeinojaan ei kuitenkaan ole poissuljettua, että näistä keinoista erikseen säätäminen saattaisi tulla ajankohtaiseksi.⁵³⁶

Verohallinnon valvontakulttuuri on selkeästi muuttunut sinä aikana, kun Verohallinto on toiminut valtakunnallisena veroviranomaisena. Muutosta voidaan havainnollistaa poimimalla keskeisistä tulosohtausasiakirjoista verovalvontaan liittyviä tavoitteita, raportoituja tietoja ja niiden analyyssejä. Keskeiset tulosohtausasiakirjat ovat valtiovarainministeriön ja Verohallinnon väliset tulossopimukset, Verohallinnon tilinpäätökset sekä valtiovarainministeriön kannanotot Verohallinnon vuotuisista tilinpäätöksistä.⁵³⁷

Käsitteellinen muutos on toteutunut koko seurantajaksolla siten, että ensin ”uudet keinot” luettiin osaksi verovalvontaa, sitten ne raportoitin eriytetyksi verovalvonnasta ja ennakoivasta ohjauksesta. Vuoden 2020 raportoinnissa menettelyt on jälleen yhdistetty raportoimalla Verohallinnon ohjauksesta ja valvonnasta. Vuoden 2021 alusta Verohallinto uudisti organisaatiotaan, jolloin toimintansa aloitti ohjaus- ja valvontatoiminto. Ohjaus- ja valvontatoiminto toimii kokoavana, ei-verolajikohtaisena elimenä, joka koostaa eri kokonaisuuksista valtakunnallisen ohjaus- ja valvontasuunnitelman.⁵³⁸

Vuoden 2021 tilinpäätöksessä on ensimmäistä kertaa käytetty tuloksellisuuden kuvauksessa veroviranomaisen toiminnan yleistä viitekehystä. Viitekehyksessä verovalvonta on omana osa-alueena, ja ennakoiva ohjaus sisältyy osa-alueeseen Viestintä ja ennakoiva ohjaus.⁵³⁹

Verotarkastus laajeni välillä reaaliaikaiseksi ohjauspainotteiseksi verotarkastusmenettelyksi. Verohallinnon vuoden 2015 tilinpäätöksen mukaan verotarkastuksessa on kehitetty uusia toimintatapoja, joista merkittävin on reaaliaikainen ohjauspainotteinen verotarkastusmenettely. Sillä pyritään saamaan asiakkaat itse korjaamaan virheelliset menettelynsä. Menettelyllä viitataan valvontakäynteihin. Menettelyllä on tilinpäätöksen mukaan parannettu verovalvonnan sujuvuutta, vaikuttavuutta ja näkyvyyttä. Asiakkaat ovat tilinpäätöksen mukaan olleet tyytyväisiä uuteen toimintatapaan.⁵⁴⁰

Vuoden 2015 tilinpäätöksessä raportoidaan myös, että Konserniverokeskus pilotoi syvennetyn asiakasyhteistyön toimintamallia, jonka käyttöä suunniteltiin laajennettavan vuonna 2016. Syvennetyn asiakasyhteistyön toimintamallista raportoidaan verovalvonnan yhteydessä eikä ohjauksesta

⁵³⁶ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 28.

⁵³⁷ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 32.

⁵³⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 32.

⁵³⁹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 32.

⁵⁴⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 33.

tai neuvonnasta raportoituessa.⁵⁴¹ Vuoden 2015 tulossopimuksessa todetaan, että rajatuilla verotarkastuksilla tavoitellaan suurempaa kattavuutta ja pyritään saamaan yritykset omatoimisesti korjaamaan virheelliset menettelynsä. Rajatuista verotarkastuksista on maininta myös vuosien 2016 ja 2017 tulossopimuksissa mutta ei enää vuodesta 2018 alkaen.⁵⁴²

Vuoden 2016 tilinpäätöksessä todetaan, että verotarkastus on edelleen monipuolistanut toimintatapoja. Mahdollisimman reaaliaikainen ja ohjausta painottava verotarkastusmenettely on tilinpäätöksen mukaan ollut merkittävä toimintavertavan muutos. Samassa yhteydessä todetaan myös, että Konserniverokeskus jatkaa syvennetyn asiakasyhteistyön laajentamista. Reaaliaikaisuutta ja ohjausta painottava toimintatapa sisältyy tässä yhteydessä verotarkastukseen.⁵⁴³

Vuoden 2017 tilinpäätöksessä on ensimmäisen kerran mainittu valvontakäynti verotarkastusten ohella.⁵⁴⁴ Aiemmin, kun on raportoitu reaaliaikaisesta ja ohjausta painottavasta verotarkastusmenettelystä, valvontakäynnit ovat sisältyneet verotarkastusten määrään. Vuoden 2018 tilinpäätöksessä tietyistä menettelyistä on raportoitu ohjaus, neuvonta ja palvelu -osiossa. Tässä yhteydessä mainitaan Konserniverokeskuksen ennakkolliset keskustelut ja syvennetty asiakasyhteistyö. Tilinpäätöksessä raportoidaan, että yritysverotuksessa tavoitteena on siirtää painopistettä jälkikäteisestä valvonnasta ennakoivan ohjauksen suuntaan. Vuoden 2019 tilinpäätöksessä ennakkoiva ohjaus on määritelty nimenomaan palveluksi eikä osaksi verovalvontaa, kuten aiemmin.⁵⁴⁵

Vuoden 2020 toimintakertomuksen mukaan kaikilla yhteisöillä on ollut vuonna 2020 mahdollisuus pyytää Verohallinnolta ennakkollista keskustelua haastavissa verokysymyksissä.⁵⁴⁶ Tarkoituksena on tarjota ennustettavuutta yhteisön verotukseen liittyen ja ohjata yhteisöä toimimaan oikein, ennen

⁵⁴¹ Ks. syvennetystä asiakasyhteistyöstä Piiskoppel 2017, s. 454–463.

⁵⁴² Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 33.

⁵⁴³ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 33; ”entistä reaaliaikaisempaan verotukseen” vedotaan myös valtiovarainvaliokunnan mietinnössä (VaVM 9/2016), jossa käsitellään hallituksen esitystä (HE 26/2016 vp) eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi. Mietinnön mukaan ”*Valintaa tukee myös Verohallinnon jo nyt painottama reaaliaikainen tarkastustoiminta*” Tätä kuvataan muun muassa niin, että ”*Kyseessä on ohjauspainotteinen verotarkastusmenettely, jolla pyritään ohjaamaan asiakkaita korjaamaan itse virheelliset menettelyt ja vaikuttamaan siten myös tulevaan veronmaksukäyttäytymiseen.*”

⁵⁴⁴ Ks. valvontakäynnistä Huovinen 2018, s. 96–106; ks. myös Myrsky 2010b, s. 801.

⁵⁴⁵ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 33.

⁵⁴⁶ Ks. ennakkollisesta keskustelusta Waal 2017, s. 319–327.

kuin verotukseen liittyvät järjestelyt ovat tapahtuneet. Ennakollinen keskustelu voi tilinpäätöksen mukaan olla yritykselle vaihtoehto ennakkoratkaisun hakemiselle. Keskustelut ovat yritykselle maksuttomia. Toisin kuin ennakollinen keskustelu, ennakkoratkaisu on laissa säädetty menettely, ja se on maksullinen. Ennakolliseen keskusteluun käytettiin vuonna 2018 noin 4 henkilötuntavuotta ja vuosina 2020 ja 2021 noin 8 henkilötuntavuotta, joten kovin laajasti sillä ei ole ollut kysyntää. Vastaavasti Verohallinnon ennakkoratkaisuihin on vuosittain käytetty noin 40 henkilötuntavuotta. Ennakkoratkaisusta verovelvollinen saa valituskelpoisen päätöksen, ja jos verovelvollinen ei ole päätökseen tyytyväinen, asian voi riitauttaa. Ennakollisen keskustelun lopputulemaa ei voi riitauttaa. Ennakollinen keskustelu toimii käytännössä asiakkaan kannalta toivotulla tavalla vain silloin, jos asiakas ja Verohallinto ovat asiasta samaa mieltä.⁵⁴⁷

Vuoden 2018 tilinpäätöksessä raportoitiin osana verovalvonnan kuvausta, että verotarkastuksia, vertailutietotarkastuksia ja valvontakäyntejä valmistui 3 362, joista verotarkastuksia oli 2 621 ja valvontakäyntejä 628. Lisäksi raportoitiin, että rakennusalan tiedonantovelvollisuuteen kohdistuvia valvontakäyntejä valmistui 375. Vuoden 2019 tilinpäätöksessä raportoitiin verovalvonnasta jälleen eri tavalla: verotarkastuksen valvontatoimenpiteitä valmistui yhteensä 4 540, ja niistä verotarkastuksia oli 2 475 ja rakennusalan tiedonantovelvollisuuteen kohdistuvia valvontakäyntejä 338. Raportoimatta jätettiin, mitä olivat loput 1 727 verotarkastuksen valvontatoimenpidettä. Vuoden 2020 tilinpäätöksessä raportoitiin vastaavalla tavalla. Tuolloin verotarkastuksen valvontatoimenpiteitä valmistui yhteensä 4 808, ja niistä verotarkastuksia oli 2 057 ja rakennusalan tiedonantovelvollisuuteen kohdistuvia valvontakäyntejä 294. Raportoimatta tai yksilöimättä jätettiin siis 2 457 verotarkastuksen valvontatoimenpidettä.⁵⁴⁸

Vuoden 2021 tilinpäätöksessä raportoitiin taas hieman poikkeavalla tavalla: verotarkastusresursseja käytetään joustavasti ohjaus- ja valvontasuunnitelman mukaisten, uusien ja ennestään tunnettujen veroriskien tai riski-ilmiöiden torjuntaan. Ohjaus- ja valvontatoimenpiteeksi valitaan veroriskin luonteen ja merkittävyyden mukaisesti kulloinkin tarkoituksenmukaisin toimenpide, joka voi vaihdella kevyemmästä, ennakolta ohjaavasta toimenpiteestä verotarkastukseen. Toimenpiteiden kokonaismäärää on tätä kautta pystytty kasvattamaan aiemmasta. Erityyppisiä valvontatoimenpiteitä valmistui tilinpäätöksen mukaan vuonna 2021 kaikkiaan 4 720, joista verotarkastuksia oli 1 773.⁵⁴⁹

⁵⁴⁷ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 34.

⁵⁴⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 34.

⁵⁴⁹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 35.

Verohallinnosta saadun tiedon mukaan vuoden 2021 tilinpäätöksessä valvontatoimenpiteiksi on verotarkastusten ohella laskettu vertailutietotarkastukset, valvontakäynnit ja muu valvonta. Vertailutietotarkastuksilla tarkoitetaan verotarkastuksia, joiden tarkoituksena on kerätä tietoja toisten verovelvollisten verotuksellisen aseman ja verotuksen oikeellisuuden arviointia varten. Valvontakäynti on verotarkastusta kevyempi valvontakeino, jonka aikana selvitetään yleensä rajattua asiaa tai asiakokonaisuutta ja ohjataan tarvittaessa asiakasta toimimaan tietyllä tavalla. Muulla valvonnalla tarkoitetaan tilinpäätösraportoinnissa verotusmenettelylain 11 §:n tarkoittamia keinoja eli niin sanottuja pöytävalvonnan menettelyin suoritettuja valvontatoimenpiteitä. Verotuksellisia asioita voidaan tällöin selvittää asiakkaan kanssa esimerkiksi kirjallisin selvityspyynnöin tai puhelimitse.⁵⁵⁰

Verovalvonnan suoritelmäärät ovat viime vuosina sinänsä kasvaneet, mutta valvonnan laatu ja laajuus jäävät osin epäselväksi. Työajan seurantatiedot viittaavat kuitenkin siihen, että verovalvontaan käytetty työaika on vähentynyt.⁵⁵¹

4.4 Viranomaisaloitteinen verotuksen oikaisu valikointimenettelyn elementtinä

4.4.1 Oikaisumenettelystä hallinnossa yleisesti

Hallinto-oikeustieteessä hallinnon oikeusturva on määritelty perinteisesti kokonaisuudeksi, joka muodostuu ennakollisesta ja jälkikäteisestä oikeusturvasta. Ennakollinen ja jälkikäteinen oikeusturva muodostavat jatkumon, jossa ajallisena vedenjakajana toimii hallintopäätöksen tekeminen.⁵⁵²

Viranomaisen käytettävissä olevaa oikaisukeinoja on kehitetty Suomessa lakiperusteisesti lähinnä kolmen peruslinjauksen varassa. Ensimmäinen kehittämislinjaus liittyy hallintolaissa säädettyyn itseoikaisuun. Hallintolaissa olevat itseoikaisukeinot ovat asiavirheen korjaaminen (varsinainen itseoikaisu) ja kirjoitusvirheen korjaaminen (teknisluonteinen itseoikaisu). Toisen oikaisuvaatimuksen lainsäädännöllisen järjestämisen muoto on oikaisun kytkeminen valitukseen. Oikaisu on tuolloin osa muutoksenhakua: hallinnon päätöksentekoviranomainen voi valituskirjelmän pohjalta suorittaa oikaisun, jos se hyväksyy valituksessa esitetyt vaatimukset. Muussa tapauk-

⁵⁵⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 35.

⁵⁵¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 35.

⁵⁵² Halila & Aer 2011, s. 1.

sessä sen on siirrettävä valitus valitusviranomaisen käsiteltäväksi. Järjestelystä käytetään nimitystä valitukseen sidottu oikaisu. Kolmantena linjauksena on valituksen pakollisen esivaiheen muodostava oikaisuvaatimusjärjestelmä. Oikaisuvaatimus-oikeussuojakeinosta käytetään myös nimitystä lakisääteinen itseoikaisu, ja se muodostaa pääjuonteen oikaisukeinojen kokonaisuudessa. Tuossa järjestelmässä viranomainen tutkii lakiin nojautuvasta (oikaisu)vaatimuksesta sen, rasittaako aikaisempaa hallintopäätöstä oikaisuvaatimuksessa väitetty virhe. Vasta tämän käsittelyvaiheen jälkeen asia voidaan saattaa valitusviranomaisen tutkittavaksi.⁵⁵³

Itseoikaisun käytön laajenemiseen on ennen muuta vaikuttanut muutoskehitys hallinnon luonteessa ja toimintatavoissa. Hallinnossa alettiin tehdä kasvavassa määrin niin sanottuja massahallintopäätöksiä. Ratkaisutoiminnan luonteen vuoksi näissä päätöksissä saattoi esiintyä runsaasti erilaisia, mutta myös keskenään saman tyyppisiä virheitä. Virheet olivat usein selviä, ja ne saattoivat tietotekniikan vuoksi toistua lukuisissa päätöksissä. Virheiden laatu ja luonne oli usein toisenlainen kuin yksilöllisessä menettelyssä ratkaistuissa asioissa.⁵⁵⁴ Halila tiivistä massahallinnon virheluonteen toteamalla, että virheitä voi olla suuria määriä kerrallaan, ja ne voivat olla hyvinkin selväpiirteisiä. Toisaalta myös yksittäisiä virheitä esiintyi ja esiintyy massahallinnon summaarisuuden vuoksi.⁵⁵⁵

Varsinkin massahallinnon virheiden laadun katsottiin edellyttävän hallintolainkäyttöä joustavampia ja tehokkaampia korjaamiskeinoja. Tässä tilanteessa jälkikäteisen oikeusturvan kehittämisessä tultiin sille kannalle, että lainkäyttötoiminnan vastapainoksi oli lisättävä hallintoviranomaisten omaa vastuuta hallintopäätöksissä olevien virheiden korjaamisesta.⁵⁵⁶

Massahallinnon aiheuttamien ruuhkien vuoksi oikaisuvaatimusjärjestelmän kehittäminen alkoi vero-oikeuden alalla. Vähitellen oikaisuvaatimus on otettu käyttöön eri puolilla hallintoa ja samalla hyvinkin monen tyyppisissä asioissa.⁵⁵⁷

4.4.2 Oikaisusäännösten vuoden 2006 uudistus

Valikointisäännöksen säätämisen (1079/2005) yhteydessä muutettiin myös verotuksen oikaisua koskevia säännöksiä. Vuonna 2006 voimaan astuneessa uudistuksessa tehtiin ensinnäkin terminologinen muutos. Käsitteet veronoikaisu ja jälkiverotus korvattiin käsitteellä verotuksen oikaisu.

⁵⁵³ Halila & Aer 2011, s. 7.

⁵⁵⁴ Halila & Aer 2011, s. 11.

⁵⁵⁵ Halila 2006, s. 45, vrt. Savolainen & Teperi 2000, s. 34.

⁵⁵⁶ Halila & Aer 2011, s. 11.

⁵⁵⁷ Halila & Aer 2011, s. 12.

VML:n alkuperäisen 56 §:n mukaan ”Jos verovelvolliselle on laskuvirheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi taikka sen johdosta, *ettei asiaa ole joltakin osalta tutkittu*, jäänyt panematta säädetty vero tai osa siitä hänen sitä aiheuttamattaan, verotus on oikaistava (veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi), jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.”

VML:n silloin voimassa olleet säännökset veronoikaisun ja jälkiverotuksen muodollisista edellytyksistä olivat yhteydessä veroviranomaisen laajaan tutkimisvelvollisuuteen verotusta toimitettaessa. Säännökset viittasivat asioiden yksilölliseen käsittelyyn, eikä niissä ollut erityisesti otettu huomioon vuosittain toimitettavan verotuksen luonnetta massamenettelynä ja tästä johtuvia virhemahdollisuuksia. Säännökset erosivat olennaisesti verovelvollisen hyväksi tapahtuvan virheen korjaamista koskevista säännöksistä, joiden mukaan kaikenlaiset virheet verotuksessa voidaan korjata joustavasti pitkän määräajan kuluessa. Säännöksiä pidettiin iäkkäinä ja peräisin ajalta, jolloin verotuksellisesti merkitykselliset taloudelliset ilmiöt ovat olleet olennaisesti erilaisia ja vähemmän monimuotoisia kuin lakimuutosta valmisteltaessa.⁵⁵⁸

Aineellisesti virheellisten verotuspäätösten katsottiin loukkaavan veronsaajien etua ja verovelvollisten tasapuolista kohtelua. Näistä näkökohdista käsin pidettiin perusteltuna, että ainakin vähäistä suuremmat verotuksessa tapahtuneet virheet voitaisiin aiempaa joustavammin korjata myös verovelvollisen vahingoksi. Toisaalta pidettiin selvänä, että vilpittömästi ilmoittamisvelvollisuutensa täyttäneellä verovelvollisella on viranomaisen päätösten oikeellisuuteen ja pysyvyyteen liittyviä oikeutettuja odotuksia.⁵⁵⁹

Keskeinen muutos oli se, että verotuksen oikaisun muodolliset edellytykset eivät olleet enää sidoksissa veroviranomaisen tutkimisvelvollisuuteen verotusta toimitettaessa. Tämä vastaisi verotuksen toimittamisen osalta ehdotettua muutosta, jonka mukaan massamenettelyyn soveltumattomasta veroviranomaisen velvollisuudesta tutkia tarkoin kaikki asiat luovutaan.⁵⁶⁰

Verovelvollisen hyväksi tehtävän verotuksen oikaisun muodolliset edellytykset pysyivät lakimuutoksen yhteydessä ennallaan. Sen sijaan verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun muodolliset edellytykset muuttuivat siten, että ne ottivat aiempaa paremmin huomioon verotukseen liittyvän massamenettelyn ja siihen liittyvät virhemahdollisuudet. Verohallinnolla oli mahdollisuus korjata verotuksen virheitä aiempaa laajemmin ja joustavammin.⁵⁶¹ Purosen mukaan säännönmukaisen verotuksen massamenettelyluonne johtaa väistämättä siihen, että suurempi osa verotuksesta on

⁵⁵⁸ HE 91/2005 vp, s. 21–22.

⁵⁵⁹ HE 91/2005 vp, s. 23.

⁵⁶⁰ HE 91/2005 vp, s. 23.

⁵⁶¹ Puronen 2010, s. 222.

oikaistava myöhemmin havaittujen virheiden takia. Yksinkertaisesti kysymys oli Purosen mukaan siitä, että mitä pintapuolisemmin varsinainen verovalmistelu tehdään, sitä enemmän on töitä muutosverotuksen puolella.⁵⁶²

Saarenpää käyttää ilmaisua koneverotus, joka on hänen mukaansa johtanut jo vuonna 2005 sellaiseen verotuksen oikaisemista koskevaan järjestykseen, jossa verohallinnolla verotusmenettelylain mukaan on kahden vuoden määräaika verotuksen muuttamiseen verovelvollisen vahingoksi. Näin menettelyvapautta verovelvollisen vahingoksi on lavennettu. Saarenpään mukaan tämänkaltaisiin muutoksiin automaattisen menettelyn ei soisi yleisemmin johtavan.⁵⁶³

4.4.3 Vuoden 2017 uudistus

VML:n voimassa olevat verotuksen oikaisua koskevat säännökset perustuvat vuoden 2017 uudistukseen.⁵⁶⁴ VML:n 55 §:ssä säädetään verotuksen oikaisusta verovelvollisen hyväksi ja 56 §:ssä verotuksen oikaisusta verovelvollisen vahingoksi. Molemmissa tapauksissa oikaisu on tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotusta ei oikaista 56 §:n mukaan verovelvollisen vahingoksi, jos Verohallinto on *selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian*. Verotusta voidaan kuitenkin oikaista, jos ratkaisu asiassa on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Kirjoitusvirhe, laskuvirhe⁵⁶⁵ tai muu niihin verrattava erehdys voidaan oikaista. Verotusta ei oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

VML:n 56 a §:ssä säädetään verotuksen oikaisuajan jatkamisesta (jatkettu määräaika), 56 b §:ssä pidennetystä verotuksen oikaisuajasta (pidennetty

⁵⁶² Puronen 2010, s. 221.

⁵⁶³ Saarenpää 2016, s. 270

⁵⁶⁴ Uudistus liittyy kokonaisuuteen, joka toimeenpantiin hallituksen esityksellä eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi (HE 29/2016). VaVM 9/2016 Uudistus ”*Kattaa ensimmäisen osan laaja-alaisesta uudistuksesta, jonka tarkoituksena on yhtenäistää, selkeyttää ja modernisoida kaikkien Verohallinnon kantamien verojen verotus- ja veronkantamenettelyä.*”

⁵⁶⁵ Ks. KHO 2012:103 ”*Vaikka tallennusvirhettä ei ole erikseen mainittu säännöksessä vaan ainoastaan hallituksen esityksessä, säännös soveltuu sanamuotonsa mukaan myös tilanteeseen, jossa veroviranomaiselle on tapahtunut laskuvirheeseen tai kirjoitusvirheeseen verrattava erehdys. Nyt kysymyksessä olevaa tallennusvirheen luonteista virhettä on pidettävä tällaisena erehdyksenä.*”

määräaika) ja 56 c §:ssä rikosperusteisesta verotuksen oikaisusta (rikosperusteinen verotuksen muuttamisen määräaika). Vastaavat säännökset ovat OVML:n kahdeksannessa luvussa.⁵⁶⁶

Verotuksen toimittamisen katsotaan päättyvän verotuspäätökseen. Verotuksen oikaisu luetaan kuitenkin verotuksen toimittamiseen erotuksena varsinaisesta muutoksenhausta. Muutosverotusta pidetään yläkäsitteenä, joka sisältää verotuksen muuttamisen ja muutoksenhaun. Verotuksen muuttaminen tapahtuu aina viranomaisaloitteisesti. Muutosta verotukseen voivat puolestaan hakea sekä verovelvollinen että veronsaaja.⁵⁶⁷

Hallituksen esityksen nykytilaa koskevassa kohdassa käsitellään muutosverotusta ja muutoksenhakua ja edelleen viranomaisaloitteisen verotuksen muuttamisen pääperiaatteita. Ensimmäisen väliotsikon alla käsitellään *uudelleen harkinnan kieltoa ja luottamuksensuojaa*. Verotuksen oikaisun katsotaan siten olevan vastoin näitä periaatteita ja sille haetaan perusteluja.

Hallituksen esityksessä viitataan valikointisäännökseen ja todetaan, että tutkimisvelvollisuutta koskevassa säännöksessä on otettu huomioon verotuksen luonne massamenettelynä. Verotuksen kaltainen massamenettely, jossa viranomaisen tutkimismahdollisuudet ovat asioiden suuren lukumäärän vuoksi rajoitetut, poikkeaa merkittävästi hallintoasioiden yksittäiskäsittelystä. Massamenettelyssä tehtyjen päätösten oikeellisuuteen ja pysyvyyteen ei voi kohdistua hallituksen esityksen mukaan samanlaisia oikeutettuja odotuksia kuin yksittäisen hallintoasian käsittelyssä tehtyyn ratkaisuun. Tästä syystä on hallituksen esityksen mukaan perusteltua, että verotusmenettelyssä tehtyä virheellistä verotusta voidaan korjata myös verovelvollisen vahingoksi laajemmin kuin hallintoasioissa yleensä.⁵⁶⁸

Pääsääntönä olisi hallituksen esityksen mukaan se, että verotusta voitaisiin oikaista, vero määrätä tai päätöstä oikaista säädetyssä määräajassa lähdekohtaisesti virheen laadusta tai perusteesta riippumatta. Muutosta ei voitaisi kuitenkaan tehdä eikä veroa määrätä, jos Verohallinto olisi selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian joko päätöksellään tai päätöstä tekemättä. Hallintopäätöksen pysyvyyden periaatteen soveltaminen edellyttää

⁵⁶⁶ Veron määrääminen ja oikaisu verovelvollisen vahingoksi (40 §), veron määrääminen ja oikaisu verovelvollisen hyväksi (41 §), veron määräämisen ja oikaisun määräaika (44 §), veron määräämisen ja oikaisun määräajan jatkaminen (45 §), pidentetty veron määräämisen ja oikaisun määräaika (46 §) ja rikosperusteinen veron määrääminen ja oikaisu (47 §).

⁵⁶⁷ Ks. esim. Räbinä ym. 2017, s. 199; tutkimuskohteena olevaan verotuksen toimittamiseen katsotaan kuuluvan viranomaisaloitteinen verotuksen muuttaminen, kun taas verovelvollisen muutoksenhaku ei sisälly verotuksen toimittamiseen.

⁵⁶⁸ HE 29/2016 vp, s. 28.

kuitenkin sitä, että ratkaisun tehneellä viranomaisella on ollut käytössä oikeat ja riittävät tiedot asian ratkaisemiseksi. Sen vuoksi verotusta voitaisiin kuitenkin muuttaa, jos ratkaisu asiassa on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen, taikka jos asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Myös kirjoitusvirhe, laskuvirhe tai niihin verrattava erehdys voitaisiin oikaista. Luottamuksensuojaa koskeva sääntely estäisi tietyissä tilanteissa verotuksen muuttamisen.⁵⁶⁹

Mekaanisia virheitä, kuten lasku- ja kirjoitusvirheitä sekä tallennus-, tiedonsiirto- ja rahayksikkövirheitä voidaan oikaista, koska viranomaisen tekemä ratkaisu ei lähinnä teknisen syyn takia vastaa sitä, mitä ratkaisulla oli tarkoitettu.⁵⁷⁰ Yhtä lailla voidaan sanoa, että tällaisissa tapauksissa virheiden tunnistamisessa kyse ei ole valikointiin perustuvasta tutkimistavasta vaan tietojen teknisestä tarkastamisesta.⁵⁷¹

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi liittyy olennaisesti valikointiin siten, että jos asia on ratkaistu automaatiossa eikä virkailijakohtaisesti, kyse ei ole nimenomaisesta ratkaisusta. Mitä vähemmän valikoidaan tapauksia virkailijakohtaiseen käsittelyyn ja ratkaistavaksi sitä laajemmaksi muodostuu verotuksen oikaisun soveltamisala. Asian selvittäminen edeltää asian ratkaisemista, joten asiaa ei ole lähtökohtaisesti selvitetty, jos sitä ei ole nimenomaisesti ratkaistu.

Hallituksen esityksessä asetelma kuvataan seuraavasti: ”Kun otetaan huomioon, että verotuksessa sovelletaan valikointeihin perustuvaa massamenettelyä, oikaisemisen estävän ratkaisun ei kuitenkaan voitaisi katsoa syntyvän automaatiomenettelyssä. Asiaa ei tällöin ole verotuksessa nimenomaisesti ratkaistu.”⁵⁷²

Se, että asia on nimenomaisesti ratkaistu, tarkoittaisi hallituksen esityksen mukaan käytännössä sitä, että asia olisi verovelvollisen ilmoittamien ja Verohallinnon selvittämien tietojen perusteella ratkaistu. Tulkinta-apuna käytettäisiin sitä oikeuskäytäntöä, joka koskee luottamuksensuojaa verotuksessa. Korkein hallinto-oikeus on useissa ratkaisuisaan katsonut, että aikaisempi samaa asiaa koskeva viranomaisen kannanotto voi synnyttää

⁵⁶⁹ HE 29/2016 vp, s. 87.

⁵⁷⁰ Rabinä ym. 2017, s. 209; KHO 2012:103.

⁵⁷¹ Vrt. Valtioneuvoston oikeuskansleri 2024, s. 4: ”Verohallinnon selvityksen mukaan edellä käsiteltyyn riskiperusteiseen valvontaan ja valikointiin liittyvien käsittelysääntöjen lisäksi verotustietojen käsittelyyn liittyy lähtökohtaisesti automaattisessa prosessissa käsiteltävien tietojen teknisluontoisempaa valikoitumista virkailijan käsiteltäväksi. Kyse voi olla esimerkiksi siitä, että Verohallintoon annetusta ilmoituksesta puuttuu jokin asian käsittelemiseksi pakollinen tunnistetieto tai muu tieto ja asian selvittäminen edellyttävät virkailijan toimenpiteitä.”

⁵⁷² HE 29/2016 vp, s. 87.

myöhempään ratkaisuun luottamuksensuojan vain, jos kysymys on nimenomaisesta kannanotosta juuri sellaiseen asiaan, josta nyt on kysymys. Nimenomainen kannanotto edellyttää käytännössä sitä, että Verohallinto on selvittänyt ja siten ratkaissut asian.⁵⁷³

Verohallinto tekisi ratkaisun kuitenkin aina vain niillä tiedoilla, jotka asiassa on annettu. Ratkaisun tekeminen olisi siten hallituksen esityksen mukaan selvityssidonnaista. Jos tiedot myöhemmin osoittautuisivat puutteelliseksi tai virheelliseksi taikka asiaan ilmenisi uutta selvitystä, päätöstä tai ratkaisua voitaisiin tältä osin oikaista verovelvollisen vahingoksi.⁵⁷⁴ Rabinän ym. mukaan jälkikäteen ei esimerkiksi voida tehokkaasti väittää, että Verohallinnon olisi tullut selvittää myöhemmin ilmi tulleet tosiseikat silloin, kun asia aiemmin ratkaistiin.⁵⁷⁵

Veroa ei voitaisi määrätä eikä verotusta tai päätöstä oikaista, jos asia olisi valitukseen annettulla päätöksellä ratkaistu. Näissä tilanteissa veroa ei voitaisi määrätä tai verotusta tai päätöstä oikaista, vaikka valituksen perusteena olevat tiedot osoittautuisivat myöhemmin virheelliseksi.⁵⁷⁶

Yleinen määräaika verotuksen oikaisulle on kolme vuotta verovuoden, kalenterivuoden tai tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Määräaikojen yhdenmukaistaminen varmistaa hallituksen esityksen mukaan sen, että kaikissa verolajeissa verotarkastuksen perusteella tehdyt verotustoimet voisivat pääsääntöisesti kohdistua samaan taloudelliseen tapahtumaan.⁵⁷⁷

Uutena menettelynä säädettiin veroviranomaisen harkintaan perustuvasta oikeudesta jatkaa verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun, veron määräämisen ja päätöksen oikaisun määräaika. Hallituksen esityksen mukaan menettely on tarkoitettu poikkeukselliseksi ja sovellettavaksi vain niissä verointressiltään merkittävässä tilanteissa, joissa Verohallinnosta riippumattomista syistä oikeita ja riittäviä tosiasiatietoja verotuspäätöksen tekemiseksi ei ehditä saada tai joissa asiaa ei ehditä selvittää riittävästi ennen verotuksen muuttamiseen liittyvän määräajan päättymistä ja valvontatoimi olisi tämän vuoksi yleisen määräajan päättyessä kesken. Hallituksen esityksessä sääntelyn tarpeellisuutta perusteltiin siten, että yleinen verotuksen muuttamista koskeva kolmen vuoden määräaika saattaa erityisissä tilanteissa muodostua verotuksen oikeellisuuden varmistamisen kan-

⁵⁷³ HE 29/2016 vp, s. 87; ks. samasta tai samanlaisesta asiasta Rabinä 2022, s. 220–223.

⁵⁷⁴ HE 29/2016 vp, s. 87.

⁵⁷⁵ Rabinä ym. 2017, s. 209.

⁵⁷⁶ HE 29/2016 vp, s. 87.

⁵⁷⁷ HE 29/2016 vp, s. 89.

nalta liian lyhyeksi. Määräajan jatkamista koskevien edellytysten täyttyminen on veroviranomaisen harkinnassa ja ratkaistavissa. Päätös määräajan jatkamisesta on tehtävä pääsääntöisesti ennen kolmen vuoden määräajan päättymistä. Jos määräajan jatkamisen edellytykset täyttyvät, Verohallinto jatkaa määräaika yhdellä vuodella.⁵⁷⁸

Määräajan jatkamista perustellaan riittävällä ja asianmukaisella asian selvittämällä ja toisaalta verovelvollisen oikeusturvan toteutumisella.⁵⁷⁹

Edelleen hallituksen esityksessä perustellaan jatkettua määräaika siten, että ”verotuksessa on kuitenkin, sen massamenettelyn luonteesta johtuen, varsin yleistä, että kaikkia tosiseikkoja ei voida, eikä asian laatu ja laajuus huomioon ottaen tarvitsekaan selvittää täydellisesti ja lopullisella varmuudella. Päätöstä tehtäessä voidaankin tyytyä myös täydellistä selvitystä suppeampaan selvitykseen tai kevyempään menettelytapaan, joka samalla kuitenkin täyttää hyvältä hallintotoimelta edellytetyt riittävyuden ja asianmukaisuuden vaatimukset.”⁵⁸⁰ Perustelu pohjautuu siten paitsi verotukseen massamenettelynä myös perusteisiin, joilla asiat valikoidaan tai jätetään valikoimatta tarkempaan virkailijakohtaiseen käsittelyyn, eli asian laatu ja laajuus sekä verovalvonnan tarpeet.

Pidennetty määräaika olisi hallituksen esityksen mukaan mahdollinen ainoastaan laissa säädetyin erityisin edellytyksin ja soveltamisedellytyksistä säädettäisiin laissa tyhjentävästi. Mahdollisuutta pidempiin oikaisuaikoihin verotuksessa tarvittaisiin tiettyjen asiaryhmien osalta verotuksen oikeellisuuden varmistamiseksi. Pidennetty määräaika turvaisi asian riittävää ja asianmukaista selvittämistä ennen päätöksentekoa. Sääntelyllä pyritään hallituksen esityksen mukaan välttämään tilannetta, jossa Verohallinto joutuisi tietyissä asiaryhmissä tekemään verotuspäätöksiä puutteellisen selvityksen perusteella. Pidempiä määräaikoja ei perusteluissa pidetty verovelvollisten osalta kohtuuttomina, koska oikaisujen perusteena on yleensä verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti.⁵⁸¹

Pidennettyä määräaika koskeva argumentointi on mielenkiintoista, koska siinä painotetaan vahvasti verotuksen oikeellisuuden varmistamista. Oikeellisuuden varmistaminen vaatii siis erityistapauksissa kuuden vuoden määräajan.

Rikosperusteinen verotuksen muuttamisen määräaika verotuksen tai päätöksen oikaisuun tai veron määräämiseen verovelvollisen vahingoksi tulee kyseeseen tilanteissa, joissa verovelvollista syytettäisiin rikoslain 29 luvun 1–3 §:ssä tarkoitetuissa rikosasioissa, joita ovat veropetos, törkeä veropetos

⁵⁷⁸ HE 29/2016 vp, s. 89.

⁵⁷⁹ HE 29/2016 vp, s. 89.

⁵⁸⁰ HE 29/2016 vp, s. 90.

⁵⁸¹ HE 29/2016 vp, s. 91.

tai lievä veropetos. Määräaika rikosperusteiseen verotuksen muuttamiseen olisi aina vuosi sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana syyttäjä olisi nostanut syytteen.⁵⁸²

Valtiovarainvaliokunnan mietinnön mukaan hallituksen esityksen tavoitteita on tuettu laajasti myös asiantuntijakuulemisessa. Toisaalta esitykseen kohdistettiin myös vahvaa kritiikkiä, jossa kyseenalaistettiin erityisesti verotuksen oikaisuun ja muutoksenhakuun liittyvän menettelyn tasapuolisuus. Säännöksiin sisältyvien joustojen (jatkettu ja pidennetty määräaika) katsottiin synnyttävän epätasapuolisen asetelman ja heikentävän verovelvollisen oikeusturvaa. Valiokunta piti esitystä kuitenkin perusteltuna myös näiltä osin.⁵⁸³

Mietinnön mukaan verotuksen oikaisua koskeva 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 peruseriaatteen 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.”⁵⁸⁴

Verotuspäätöstä voidaan pitää ikään kuin ehdollisena, sillä verotuksen oikaisusäännöksissä olevat pitkät määräajat tarjoavat mahdollisuuden verovalvonnan jatkamiselle. Verotarkastusten resursoinnissa oikaisusäännösten määräajat pyritään hyödyntämään maksimaalisesti.⁵⁸⁵

Selvittäminen ja nimenomaisesti ratkaiseminen tapahtuu verotuksen masamenettelyn vuoksi aina Verohallinnon aloitteesta. Verovelvollinen ei siten voi vaatia sitä, että Verohallinto selvittää ja nimenomaisesti ratkaisee esimerkiksi tietyn asian. Selvittämistä osoittaisi Räbinän ym. mukaan muun muassa se, että Verohallinto on pyytänyt verovelvolliselta selvitystä asiassa ja virkailija on käsitellyt saadun selvityksen. Kysymys voisi olla myös tilanteesta, jossa Verohallinto olisi pyytänyt tietoja sivullisilta.⁵⁸⁶

⁵⁸² HE 29/2016 vp, s. 92.

⁵⁸³ VaVM 9/2016 vp, s. 5.

⁵⁸⁴ VaVM 9/2016 vp, s. 8.

⁵⁸⁵ Räbinä ym. 2017, s. 201.

⁵⁸⁶ HE 29/2016 vp, s. 148–149.

Tulkinnanvaraisena voidaan pitää sitä, jos Verohallinto lähettää automaattiossa selvityspyynnön verovelvolliselle, joka antaa siihen vastauksen. Tarkastetaanko kaikki saadut selvitykset systemaattisesti vai valikoiden? On myös mahdollista, että esimerkiksi poikkeuksellisen suuri vähennys arvonnalisäverotuksessa on selvitetty yleisellä tasolla puhelimitse.

Aito ja aktiivinen ratkaisu edellyttää aina virkailijatyötä. Aktiivinen selvittäminen ilmenee esimerkiksi siitä, että asiasta on käyty kirjeenvaihtoa. Toisaalta nimenomaiselta ratkaisulta ei Räbinän ym. mukaan aina edellytetä perusteltua muodollista verotuspäätöstä, vaan asian nimenomainen ratkaiseminen voi ilmetä myös muista asiakirjoista, kuten asiasta mahdollisesti tehdystä muistiosta tai kuulemiskirjeistä.⁵⁸⁷

Käsittelyn dokumentointi on siten olennainen asia määriteltäessä sitä, onko asiassa tehty nimenomainen ratkaisu. Se, että Verohallinto olisi selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian, tarkoittaisi hallituksen esityksen mukaan käytännössä sitä, että asia olisi verovelvollisen ilmoittamien ja Verohallinnon selvittämien tietojen perusteella ratkaistu. ”Kysymyksessä olisi säännöksessä (OVML:n 40 §) tarkoitettu nimenomainen ratkaisu, jos esimerkiksi kausivalvonnan tai verotarkastuksen yhteydessä selvitetäisiin tiettyä asiaa, kuten arvonnalisäverotuksessa ostovähennyksen asianmukaisuutta, ja selvitys osoittaisi, että ostovähennys on asianmukainen, tai että nyt saatu selvitys on riittävä vähennyksen hyväksymiseksi. Tällaisessa tilanteessa *asiasta ei tehtäisi veron määräämistä koskevaa päätöstä*. Samoin kysymys olisi nimenomaisesta ratkaisusta, jos ostovähennys selvityksen jälkeen hylätään kokonaan tai osittain, jolloin *asiasta tehtäisiin päätös*. Mahdollista olisi myös, että asia siirrettäisiin sitä ratkaisematta verotarkastuksessa selvittettäväksi. Tällöin asia ratkaistaisiin vasta verotarkastuksen jälkeen.”⁵⁸⁸

Räbinän ym. mukaan massamenettelystä aiheutuu virheitä ja virheet on voitava korjata oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toteuttamiseksi. Tällä he tarkoittavat sitä, että verorasitus jakautuu oikein verovelvollisten kesken. Toisaalta verovelvollisen oikeusturva edellyttää, että viranomaisen tekemä verotuspäätös on pysyvä, eikä viranomainen voi ottaa ratkaisemaansa asiaa uudelleen käsiteltäväksi tilanteessa, jossa verovelvollinen itse on toiminut asianmukaisesti. Räbinän ym. mukaan verovelvollisen vahingoksi tapahtuvaa verotuksen muuttamista koskevat säännökset ”tasapainoilevat” näiden kahden vaateen välillä.⁵⁸⁹

⁵⁸⁷ HE 29/2016 vp, s. 149–150; Räbinä ym. 2017, s. 209.

⁵⁸⁸ HE 29/2016 vp, s. 149; ks. myös Räbinä 2022, s. 897: ”*Koska veroilmoituksesta ei poiketa, asiassa ei tehdä muodollista verotuspäätöstä, mutta asiassa on tehty OVML 40.2 §:n tarkoittama nimenomainen ratkaisu*”.

⁵⁸⁹ Räbinä ym. 2017, s. 206.

Jos asia on ratkaistu nimenomaisesti ja ratkaisu on perustunut oikeisiin ja riittäviin tietoihin, Verohallinto ei voi muuttaa verotusta. Verohallinto ei siten voi viranomaisaloitteisesti muuttaa edes lainvastaista päätöstään, jos uudelleen harkinnan kieltoa koskevat edellytykset täyttyvät.⁵⁹⁰

4.4.4 Veron määrääminen ja siihen liittyvä verotusmenettely arvonlisäverotuksessa

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä astui voimaan vuoden 2017 alusta. Saamassa yhteydessä kumottiin verotililaki (604/2009). OVML:n mukaan Verohallinnon on tietyissä tilanteissa annettava verovelvolliselle päätös. OVML:n 52 §:ssä säädetään päätöksen antamisesta. Verohallinnon on annettava verovelvolliselle päätös, kun veroa määrätään tai päätöstä oikaistaan verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi. Verohallinnon on annettava verotuspäätös myös silloin, kun verovelvolliselle määrätään veronkorotusta, myöhästymismaksua tai laiminlyöntimaksua tai kun annetaan päätös eräistä hallinnollisista ratkaisuksista. Verohallinnon on annettava eräissä hallinnollisissa tapauksissa päätös myös verovelvollisen pyynnöstä (OVML 53 §). Verohallinnon on annettava Veronsaajien oikeudenvallontayksikön pyynnöstä päätös silloin, kun yksikkö katsoo, että verovelvolliselle olisi määrättävä veroa, veron viivästysseuraamusta tai muuta seuraamusta (OVML 54 §).

Sekä lainsäädännöllä että käytännön verotustoiminnassa on pyritty siihen, että erityisesti arvonlisäverotukseen liittyviä verotuspäätöksiä syntyisi mahdollisimman vähän. Laillisuusnäkökulmasta olennaisia päätöstilanteita ovat ne, joissa veroa määrätään arvioimalla tai päätöstä oikaistaan verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi.⁵⁹¹

Arvioverotukseen liittyvä hallintomenettely on arvonlisäverotuksessa poikkeuksellisen joustava.⁵⁹² OVML:n 43 §:n mukaan Verohallinto määrää maksettavan veron määrän arvioimalla, jos verovelvollinen on laiminlyönyt veron ilmoittamisen kokonaan tai on ilmoittanut veroa ilmeisesti liian vähän eikä ole kehotuksesta huolimatta antanut veron määräämistä varten tarvittavia tietoja. Jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen arviokehotuksen lähettämisen jälkeen, Verohallinto voi poistaa verotuspäätöksen. Veroilmoitusta tai muuta ilmoitusta pidetään tällöin myöhässä annettuna ilmoituksena.

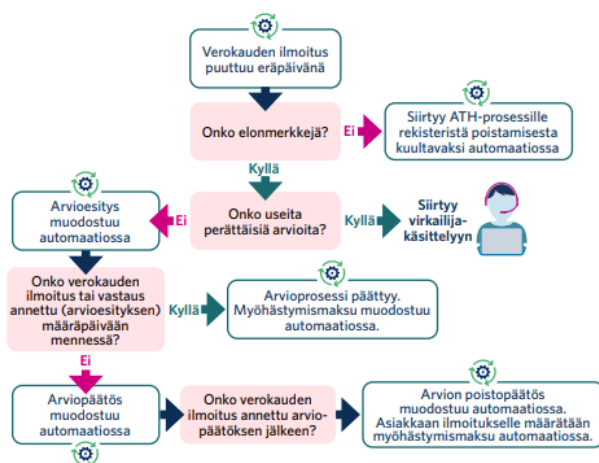
Vuonna 2021 annettiin yhteensä noin 3,5 miljoonaa arvonlisäveroilmoitusta. Arvonlisäverotuksen arviokehotuksia lähetettiin 147 564. 16.9.2022

⁵⁹⁰ Rabinä ym. 2017, s. 209.

⁵⁹¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 17.

⁵⁹² Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 18.

päivitetyin tilanteen mukaan aktiivisia arvioita oli 16 025 ja poistettuja arvioita 47 594. Verotusmenettelyä koskeva sääntely sallii verovelvollisille useita tilaisuuksia antaa veroilmoitus ja välttää siten arvioimalla tehty verotus.⁵⁹³



KUVIO 2. Veron määrittäminen arvioimalla (Verohallinto).

Verotuksen oikaisu viranomaisen aloitteesta johtaa pääsääntöisesti veronkorotukseen. Verohallinto määrää veron tai oikaisee päätöstä verovelvollisen vahingoksi, jos veroa on ilmoitettu liian vähän tai sitä on muusta syystä tullut liian vähän maksettavaksi (OVML 40 §). Veroa ei määrätä eikä oikaisua tehdä, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Vero voidaan kuitenkin määrätä ja oikaisu tehdä, jos ratkaisu asiassa on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen tai asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Oikaista voi kirjoitusvirheen, laskuvirheen tai muun niihin verrattavan erehdyksen. Veroa ei määrätä eikä oikaisua tehdä, jos asia on ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä.

Vastaavasti Verohallinto määrää veron tai oikaisee päätöstä verovelvollisen hyväksi, jos veroa on tullut virheellisesti liikaa maksettavaksi tai verotuksessa on muu virhe verovelvollisen vahingoksi (OVML 41 §). Jos Verohallinto havaitsee OVML:n 45–47 §:n nojalla suorittamaansa valvontatoimeen liittyvässä asiassa virheen verovelvollisen vahingoksi, Verohallinto määrää veron tai oikaisee päätöstä verovelvollisen hyväksi. Samoin kuin 40 §:ssä veroa ei määrätä eikä oikaisua tehdä, jos asia on ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä.

⁵⁹³ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 18.

Jos verotusta oikaistaan viranomaisen aloitteesta, Verohallinto määrää verovelvolliselle OVML 37 §:n mukaisen veronkorotuksen. Veronkorotusta ei määrätä, jos verovelvollinen itse korjaa veroilmoituksessaan olleen virheen OVML 25 §:ssä mainitulla oikaisuilmoituksella.

Verohallinnon nimenomainen ratkaisu voi syntyä myös ilman päätöstä, mikä on luottamuksensuojan kannalta ongelmallista. Verohallinto voi tehdä nimenomaisen ratkaisun verovelvollisen ilmoitukseen perustuvassa asiassa joko tekemällä päätöksen tai ilman päätöstä.⁵⁹⁴

Ainoastaan Verohallinnon aito ja aktiivinen kannanotto muodostaa esteen veron määräämiselle ja päätöksen oikaisulle verovelvollisen vahingoksi. Asian selvittäminen ja nimenomainen ratkaisu kirjattaisiin Verohallinnon tietojärjestelmään, joten ratkaisu olisi tarvittaessa todennettavissa.⁵⁹⁵

Nimenomaista ratkaisua ei systemaattisesti kirjata Verohallinnon Gen-Tax-tietojärjestelmään eikä selvittämistä siten dokumentoida, jos asiassa ei synny päätöstä.⁵⁹⁶

OVML:n 6 §:ssä säädetään verovelvollisen luottamuksensuojasta. Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia on ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos erityisesti syystä ei muuta johdu.

Nimenomaista ratkaisemista koskevan käsitteen tulkinnassa voitaisiin hallituksen esityksen mukaan tukeutua myös luottamuksensuojan syntymistä verotuksessa koskevaan oikeuskäytäntöön, kuten korkeimman hallinto-oikeuden valmisteverotusta ja arvonlisäverotusta koskeviin ratkaisuihin (KHO 1998:57 ja KHO 2014:34).⁵⁹⁷

Verovelvollisen luottamuksensuojan kannalta ongelmallisia ovat sellaiset tilanteet, joissa verovelvollinen on antanut Verohallinnon pyynnöstä selvityksen verokauden veroilmoitukseensa, mutta Verohallinto ei tee asiassa nimenomaista ratkaisua tai ratkaisu ei ole todennettavissa (esimerkiksi tietojärjestelmästä).⁵⁹⁸

Veron määräämisen ja verovelvollisen itsensä tekemän verotuksen oikaisun rajapinta on häilyvä.⁵⁹⁹ Arvonlisäverotuksessa ei synny verotuspäätöstä, jos verovelvollinen korjaa itse veroilmoitustaan. OVML:n 25 §:n mukaan verovelvollisen on korjattava veroilmoituksessa oleva virhe antamalla kyseiseltä verokaudelta oikaisuilmoitus.

⁵⁹⁴ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 19.

⁵⁹⁵ HE 29/2016 vp, s. 149.

⁵⁹⁶ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 20.

⁵⁹⁷ HE 29/2016 vp, s. 149.

⁵⁹⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 20.

⁵⁹⁹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 21.

Vuonna 2020 noin 102 000 verovelvollista antoi vähintään yhden oikaisuilmoituksen. Yhteensä oikaisuilmoituksia annettiin vuonna 2020 noin 178 000 kappaletta. Vuonna 2021 Verohallinnossa tilastoitiin arvonlisäverotuksessa noin 30 000 tapauskohtaista havaintoa GenTax-järjestelmän raportin mukaan. Verohallinnon luokittelun mukaan niistä 70 prosenttia oli asiakasaloitteisia ja liittyivät verovelvollisen itse tekemään korjaukseen.⁶⁰⁰

Muodollisesti viranomaisaloitteinen toimi saattaa päätyä verovelvollisen antamaksi oikaisuilmoitukseksi, jos käsiteltävästä asiasta vallitsee yksimielisyys, koska se on viranomaisen kannalta hallinnollisesti kevyempi menettely ja on myös verovelvollisen edun mukaista. Tämä toimintatapa synnyttää kuitenkin riskin, että verovelvollisia ei kohdella yhdenvertaisella tavalla.⁶⁰¹

Jos verovelvollinen korjaa veroilmoituksella annettuja tietoja 45 päivän kuluessa määräpäivästä, ei myöhästymismaksua määrätä. Virheiden korjaaminen on siten mahdollista tämän ajan kuluessa ilman seuraamusta. Hallituksen esityksen mukaan säännöksellä tavoiteltiin hallinnollista yksinkertaisuutta. Myöhästymismaksumallin tavoiteltiin edistävän myös hallinnollista tehokkuutta, koska lyhyissä myöhästymisissä oikaisuilmoituksen perusteella ei määrätä myöhästymismaksua. Hallituksen esityksen mukaan hallinnollisen tehokkuuden kannalta merkittävä uudistus on myös mahdollisuus korjata vähäiset virheet koko oikaisuajan ilman myöhästymismaksua. Myöhästymismaksun sijaan Verohallinto voi tapauskohtaisen harkinnan perusteella määrätä veronkorotuksen. Verohallinto voi määrätä veronkorotuksen esimerkiksi silloin, jos verovelvollinen pyrkii välttymään veronkorotukselta antamalla veroilmoituksen tai oikaisemalla veron määrää vasta sen jälkeen, kun verovelvollista kohtaan on aloitettu verotarkastus.⁶⁰²

Ei ole yksiselitteistä, milloin verotarkastustoimenpiteet on aloitettu tai mitä ylipäänsä tarkoitetaan valvontatoimella. Valvontatoimenpiteen laatu ja laajuus voi vaihdella puhelinsoitosta useita kuukausia kestävään verotarkastukseen.⁶⁰³

Valikointisäännöstä valmisteltaessa todettiin, että tietoihin sovellettaisiin Verohallinnon laatimia valikointiehtoja, jotka täyttävät asiat poimiutuisivat erikseen tutkittaviksi tapauskohtaiseen käsittelyyn. Valikointiehdot pyritäisiin laatimaan sellaisiksi, että kaikki olennaisuusarvostelussa samantasoiset asiat valikoituvat tutkittavaksi.⁶⁰⁴

⁶⁰⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 21.

⁶⁰¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 21.

⁶⁰² HE 29/2016 vp, s. 82–85.

⁶⁰³ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 22.

⁶⁰⁴ HE 91/2005 vp, s. 16.

Edellä esitetty yhdenmukaisuuden vaatimus ei toteudu nykyisin arvonlisäverotuksessa. Vaikka samantasoiset asiat valikoituvat lukuisilla valvontasäännöillä, ohjataan valikoiduista veroilmoituksista valvontaan vain pieni osa. Ohjaus tapahtuu GenTax-tietojärjestelmään sisältyvän toiminnon avulla. Valikoitujen ilmoitusten ohjaamisessa voidaan käyttää tapauskohtaista harkintaa. Verohallinnosta saadun tiedon mukaan ilmoituksia voidaan tällä hetkellä ohjata käsittelyyn vähän, koska käsittelyssä on resurssivaje.⁶⁰⁵

Arvonlisäveroilmoitusten verokausivalvonta on supistunut olennaisesti, ja se perustuu vain väljästi OVML:n säädettyyn asian tutkimista koskevaan 9 §:ään, jolla on luotu perusta valikointimenettelylle. Menettely, jossa arvonlisäverotuksessa valvotaan vain osaa samoilla valvontasäännöillä valikoituneista veroilmoituksista, ei edistä yhdenmukaisuutta koskevien tavoitteiden saavuttamista. Menettelytavan riskinä on, että hyvän hallinnon takeet eivät toteudu ja että verovelvollisen oikeusturva vaarantuu.

Arvonlisävero on välillinen vero. Se merkitsee sitä, että vero ei ole tarkoitettu jäämään verovelvollisen rasitukseksi, vaan se on tarkoitettu sellaisenaan edelleen vyöryttäväksi kuluttajalle. Arvonlisäverotuksessa verovelvollinen huolehtii omalla vastuullaan arvonlisäveron perimisestä ja vastaa myös laintulkinnan oikeellisuudesta.⁶⁰⁶ Jos verovelvollisen menettelyssä havaitaan puute vasta vuosien jälkeen, jää peritty vero verovelvollisen itsensä rasitukseksi.

4.5 Aineellisen vero-oikeuden selkeys valikoinnin edellytyksenä

Valikointisäännökset ovat muodollisen vero-oikeuden säännöksiä.⁶⁰⁷ Muilla muodollisen vero-oikeuden säännöksillä, kuten verovelvollisten rekisteröintiin tai tietojen toimittamistapaan liittyvillä säännöksillä, voidaan määrittää ja täsmentää valikoinnin toteuttamista. Valikointi puolestaan edellyttää, että aineellisen vero-oikeuden säännökset ovat mahdollisimman selkeitä ja yksinkertaisia.

Muutettaessa verohallintolakia vuonna 2007 todettiin hallituksen esityksessä, että ”Julkisen hallinnon kehittämislinjausten mukaisesti verohallinnon toiminnan tehokkuutta ja tuottavuutta pyritään parantamaan. Tarkoi-

⁶⁰⁵ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 24.

⁶⁰⁶ Ks. KHO 2009:81.

⁶⁰⁷ Ks. määrittelystä esim. Rabinä ym. 2017, s. 15; Myrsky & Ossa 2008, s. 16–17; Rabinä 2023, s. 1–2.

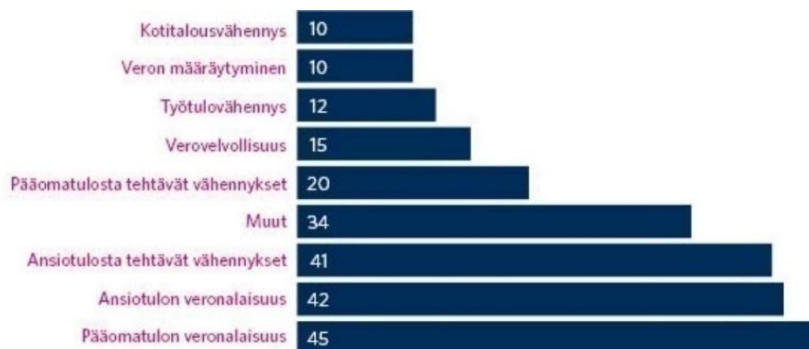
tuksena on, että verotustoimintojen automaatioastetta nostamalla ja tehtävien tarkoituksenmukaisella organisoinnilla verotustehtävät voidaan tulevaisuudessa hoitaa nykyistä pienemmillä henkilöstöresursseilla. Tämä edellyttää kuitenkin myös sitä, että verolainsäädäntöä on mahdollisuuksien mukaan yksinkertaistettava, tai ainakin sen monimutkaistumista on vältettävä.”⁶⁰⁸

Verotusmenettelylain valikointisäännös on ensimmäisessä vaiheessa kytkeytynyt erityisesti tuloverolain soveltamiseen. Voidaan siten kysyä, että onko tuloverolakia muutettaessa kiinnitetty huomiota verotuksen tehokkuusperiaatteen mukaisesti säännösten selkeyteen ja yksinkertaisuuteen.

4.5.1 Tuloverolain muutosten tarkastelu

Tutkimusaineistona ovat tuloverolain muutokset, jotka ovat tulleet voimaan vuosina 2006–2017.⁶⁰⁹ Tuloverolakia on tarkastelujaksolla muutettu 89 kertaa. Muutoksista 63 voidaan luokitella sisällöllisiksi ja 26 lähinnä teknisiksi. Sisällöllisesti on muutettu 229 pykälää. Muutokset voidaan jakaa veropoliittisiin ja yksittäisiin säädösmuutoksiin. Veropoliittisia muutoksia on tehty pääsääntöisesti kerran vuodessa talousarvion valmistelun yhteydessä. Sisällöllisistä muutoksista 80 prosenttia on liittynyt tulon veronalaisuuteen ja tuloista tai verosta tehtäviin vähennyksiin. Sisällölliset muutokset ovat vain poikkeustapauksissa selkeyttäneet verotusta.⁶¹⁰

Taulukko 1. Tuloverolain pykäläkohtaiset muutokset vuosina 2006–2017.



⁶⁰⁸ HE 186/2007 vp, s. 3.

⁶⁰⁹ Aineisto on kerätty ja analysoitu osana VTV:n laillisuustarkastusta: Verolainsäädännön selkeys. Tuloverolain muutokset 2006–2017, jossa opinnäytteen tekijä toimi esittelijänä. Muutosten tarkastelun ajankohta perustui siihen, että valikointisäännös astui voimaan vuoden 2006 alusta. Tarkastuksesta on tehty jälkiseuranta, ja siitä on annettu 30.10.2023 päivätty raportti.

⁶¹⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 7 ja 15–16.

4.5.2 Veropoliittiset muutokset

Verotuksen tasoon vaikuttaviksi välineiksi ovat vakiintuneet tuloveroasteikkoon tehtävät indeksitarkistukset sekä eräät kaavamaiset ansiotulosta tai verosta tehtävät vähennykset. Hallitusohjelmissa on asetettu euromääräisiä verotuksen keventymistä koskevia tavoitteita. Hallitusohjelmissa sovitusta veronkevennyksistä on poliittisesti vaikea luopua suhdannetilanteen muututtua. Veronkevennyksiä on käsitelty ikään kuin ”valtuutena”, jota käytetään hallituskaudella. Käytännössä kyse on tällöin lähinnä veronkevennysten ajoittamisesta ja mitoittamisesta.⁶¹¹

Verotuksen tasoa koskevat tavoitteet sekä yhteiskuntapoliittiset tavoitteet, kuten työllisyyden edistäminen, vaikuttavat siten merkittävästi veroratkaisuihin. Koska veroratkaisu tehdään pitkälti muilla perusteilla, jää verotuksen tehokkuusperiaate ja siihen liittyvät säännösten selkeys ja yksinkertaisuus vähemmälle huomiolle.⁶¹²

4.5.3 Verotuet

Verotuksen päätehtävä on kerätä varoja julkisen sektorin toiminnan rahoittamiseen. Verojärjestelmää käytetään myös monien yhteiskunnallisten päämäärien edistämiseen. Keskeisiä keinoja näiden tavoitteiden saavuttamiseksi ovat erimuotoiset veronhuojennukset, kuten vähennykset, verovapaudet, alennetut verokannat ja veronmaksua lykkäävät säännökset. Niistä käytetään Suomessa yleisesti nimitystä verotuki.⁶¹³

Verotukien tunnistaminen muusta verolainsäädännöstä voi olla hankalaa. Esimerkiksi tuloverolain vähennysten joukossa on sekä erilaisia tukielementtejä sisältäviä että järjestelmän perusrakenteeseen kuuluvia vähennyksiä. Vakiintuneen tarkastelutavan mukaan verotuet pyritään tunnistamaan määrittelemällä ensin verotuksen perusrakennetta kuvaava normijärjestelmä (normi). Poikkeamat siitä ovat verotukia.⁶¹⁴

Käytännön syistä normijärjestelmässä joudutaan kuitenkin ottamaan huomioon vallitsevan verojärjestelmän perusrakenne. Siten esimerkiksi progressiivinen veroasteikko, yritys- ja pääomaverotuksen perusverokannat ja arvonnäisäverotuksen vakiokanta ovat normin mukaisia.⁶¹⁵

⁶¹¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 17.

⁶¹² Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 18.

⁶¹³ Valtion taloudellinen tutkimuskeskus 2010, s. 4.

⁶¹⁴ Valtion taloudellinen tutkimuskeskus 2010, s. 4.

⁶¹⁵ Valtion taloudellinen tutkimuskeskus 2010, s. 4.

Valtiovarainministeriön julkaisussa Verotuet 2016-2018e viitataan yhteensä 45 tuloverolain pykälään. Osa verotuista perustuu tuloverolain pykälää tarkempaan erittelyyn, kuten momenttiin tai momentin yksittäiseen kohtaan. Erityisesti tämä korostuu 92 §:ssä (verovapaat sosiaalielätykset), jossa on 25 voimassa olevaa kohtaa. Näistä yhdeksän on määritelty valtiovarainministeriön julkaisussa verotuiksi. Verotuiksi ei ole määritelty esimerkiksi hautausavustusta, äitiysavustusta, asevelvollisen päivärahaa ja sotilasavustusta sekä eräitä koulutukseen liittyviä etuuksia. Vastaavasti 80 §:ssä (verovapaat vakuutus- ja vahingonkorvaukset) on 10 kohtaa, joista vain yksi on määritelty verotueksi.⁶¹⁶

Vuosina 2007–2017 tehtiin yhteensä 229 sisällölliseksi arvioitua säännösmuutosta. Näistä 97 eli 42,4 prosenttia kohdistui pykäliin, jotka valtiovarainministeriö luokitteli julkaisussaan verotuiksi. Taulukossa 2 on esitetty useimmin muutetut pykälät ja muutokset.⁶¹⁷

Taulukko 2. Verotuksiin liittyvät keskeiset säännösmuutokset.

Pykälä	Muutoksia
125 § Työtulovähennys	12
127 a-c § Kotitalousvähennys	10
92 § Verovapaat sosiaalielätykset	7
101 § Kunnallisverotuksen eläketulovähennys	6
48 § Verovapaat luovutusvoitot	6
80 § Verovapaat vakuutus- ja vahingonkorvaukset	6
100 § Valtionverotuksen eläketulovähennys	5
20 § Tuloverosta vapaat yhteisöt	4
54 § Vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen ja pitkäaikaissäätämismaksut	4
50 § Luovutustappio	3
64 § Luontoisetu	3
96 § Pakolliset vakuutusmaksut	3

⁶¹⁶ Valtiovarainministeriö 2017, s. 5–6.

⁶¹⁷ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 20.

Useimmiten on muutettu työtulovähennystä, jota on muutettu vuosittain osana verotuksen keventämiseen tähtääviä veropoliittisia muutoksia. Muita määrällisesti olennaisia veropoliittisia muutoksia, jotka Verohallinto tekee tietojärjestelmiensä avulla, ovat kunnallisverotuksen eläketulovähennys ja valtionverotuksen eläketulovähennys. Kotitalousvähennykseen, sen perusteeseen tai tekemiseen liittyviä muutoksia on yhteensä kymmenen. Myös verovapaisiin sosiaalietuksiin, verovapaisiin luovutusvoittoihin ja verovapaisiin vakuutus- ja vahingonkorvauksiin liittyviä säännöksiä on muutettu useasti. Vain yhdeksää pykälää (20 %) ei ole kertaakaan muutettu tarkastelukaudella.⁶¹⁸

Tarkastelukaudella uusia vähennyksiä ovat yrittäjävähennys (30a §), metsälahjavähennys (55a §), lahjoitusvähennys (57 §), luonnollisen henkilön lahjoitusvähennys (98a §) sekä lapsivähennys (126a §).⁶¹⁹

Sosiaalietuksia myönnetään sekä veronalaisina että verovapaina tuloina. Kelan myöntämistä tuista 13 on veronalaisia ja 16 verovapaita.⁶²⁰ Tuloverolaissa on myös yksittäisiä erityissäännöksiä eräille verovelvollisryhmille, kuten urheilijoille ja metsureille. Erillisryhmän määrittelyä ja yleisestä periaatteesta poikkeavaa verokohtelua voidaan siten pitää ongelmallisena.⁶²¹

Yksi esimerkki erityisryhmää koskevasta säännöksestä on 94 §:n moottorisaha- ja metsurivähennys. Metsureita koskeva vähennys on otettu saman sisältöisenä jo useampaan tuloverotusta koskevaan lakiin. Säännöstä voidaan nykyoloissa pitää varsin poikkeuksellisenä. Säännös on esimerkki tilanteesta, jossa osa verotukisäännöksistä säilyy alkuperäisessä muodossaan yhteiskunnallisista muutoksista huolimatta, vaikka tuloverolakia muutoin muutetaan jatkuvasti.⁶²²

4.5.4 Säädosmuutosten kategoriat

Tuloverotus kytkeytyy perustuslaissa säädettyihin keskeisiin oikeusperiaatteisiin ja perusoikeuksiin, mutta toisaalta tuloverotusta pidetään hallinnollisena massamenettelynä, jossa tehdään suhteellisen lyhyen ajanjakson kuluessa erittäin suuri määrä veropäätöksiä.⁶²³

⁶¹⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 20–21.

⁶¹⁹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 21.

⁶²⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 21.

⁶²¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 22.

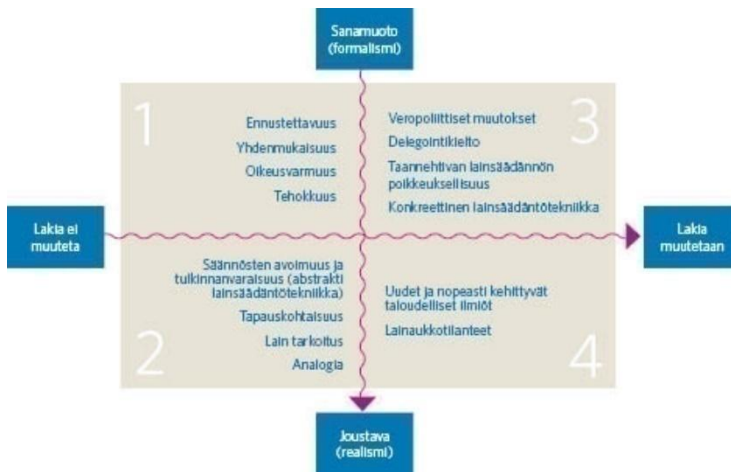
⁶²² Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 22–23.

⁶²³ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 27.

PL 81 §:stä on johdettavissa keskeiset verolain täsmällisyyttä koskevat vaatimukset. Erityisen tulkinnallisissa tapauksissa joudutaan tasapainoilemaan laillisuusperiaatteen ja verojärjestelmän tehokkuuden välillä. Verolainsäädännön selkeys sen sijaan palvelee sekä laillisuus- että tehokkuusperiaatetta. Siten erityisesti kaikki verotukiin liittyvät muutokset tulisi harvita ja perustella huolellisesti.⁶²⁴

Riskinä voidaan pitää sitä, että automatisoidussa verotuksessa joudutaan käytännössä yksinkertaistamaan tulkintaa sellaisessa tilanteessa, joka ei välttämättä ole yksinkertainen tai yksiselitteinen. Riskinä voidaan pitää myös sitä, että tulkinnanvarainen säännös jää kokonaan automatisoidun käsittelyn ulkopuolelle.⁶²⁵

Säädösmuutoksia voidaan tarkastella oheisen kuvion pohjalta. Kuviossa on erilaisista periaatteista tai elementeistä muodostettu neljä kategoriata, jotka perustuvat kahteen muutossuuntaan: 1.muutetaan lakia tai laki säilyy muuttumattomana ja 2.tulkitaan säännöksiä lain sanamuodon mukaan tai joustavasti erilaisia tulkintamenetelmiä hyödyntäen.⁶²⁶



KUVIO 3. Säädösmuutosten kategoriat.

Kategoria yksi edustaa verotuksen ideaalitalannetta, jossa tuloverolaki säilyy muuttumattomana ja säännöksiä tulkitaan lain sanamuodon mukaan. Tällaisissa tilanteissa korostuvat verotuksen ennustettavuus, yhdenmukaisuus, oikeusvarmuus ja tehokkuus.⁶²⁷

⁶²⁴ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 27.

⁶²⁵ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 27.

⁶²⁶ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 27–28.

⁶²⁷ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 28.

Kategoria kaksi koskee tilanteita, joissa lakia ei muuteta, mutta säännösten tulkinta muuttuu joustavammaksi tai jo on sitä. Joissakin tapauksissa verotuskäytäntöön perustuva tulkinta on myöhemmin osoittautunut joustavammaksi kuin korkeimman hallinto-oikeuden tulkinta. Tällöin tuloverolakeja on muutettu vastaamaan verotuskäytäntöä. Tällaiset muutokset ovat liittyneet esimerkiksi työmatkan käsitteeseen, tavanomaiseen henkilökunta-etuun, työpanokseen perustuvaan osinkoon ja työnantajan tarjoaman koulutuksen verovapauteen.⁶²⁸

Varsinaiset muutokset sisältyvät kategorioihin kolme ja neljä, mutta niitä ei voida käytännössä täysin ymmärtää ilman kategorioita yksi ja kaksi. Joko muutosta edeltää vakiintunut verotuskäytäntö ja tulkinta (kategoria 1), sanamuodosta poikkeavan tulkinnan rajat ovat tulleet vastaan tai säännökset edellyttävät täsmentämistä (kategoria 2).⁶²⁹

Kategorian kolme ensimmäiseen ryhmään voidaan lukea veropoliittiset muutokset, kuten verotuksen keventäminen sekä erilaiset verotuet. Muutokset ovat useimmiten harkinnanvaraisia. Samaan ryhmään voidaan sisällyttää muutokset, joissa tuloverotus on osa yhteiskuntapoliittista uudistusta, esimerkiksi opintolainavähennys osana opintotukijärjestelmän uudistusta.⁶³⁰

Veroa koskevasta laista tulee yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri ja lain säännösten tulee olla niin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua harkintaa.⁶³¹ Tämän periaatteen toteutumisen edistämisenä voidaan pitää niitä muutoksia, joilla täsmennetään tai muutetaan yksittäiseen säännökseen liittyvää määrittelyä tai laskentaperustetta ja joka toisaalta voi selkeyttää verotusta, mutta toisaalta voi johtaa tapauskohtaiseen soveltamiseen. Esimerkkinä voidaan mainita pitkäkestoinen työskentely erityisellä työtekemispaikalla (1227/2005) ja kilometrikorvausten perusteiden muuttaminen (788/2012).⁶³²

Veropäätösten ennustettavuuden katsotaan perustuvan yksiselitteiselle ja täsmälliselle mutta myös pysyvälle lainsäädännölle.⁶³³ Veropäätösten ennustettavuuteen liittyy myös kysymys taannehtivan lainsäädännön sallittavuudesta. Taannehtivan lainsäädännön välttäminen johtaa helposti pitkiin siirtymäaikoihin ja verovelvollisten erilaiseen verokohteluun. Tähän säädosmuutosten ryhmään voidaan sijoittaa kaksi ajallisilta vaikutuksiltaan

⁶²⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 28.

⁶²⁹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 28.

⁶³⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 28.

⁶³¹ PeVL 36/2005, s. 3; PeVL 3/2003, s. 2; PeVL 67/2002, s. 3.

⁶³² Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 29.

⁶³³ Soikkeli 2004, s. 173.

merkittävää muutosta. Vapaaehtoisen yksilöllisen eläkevakuutuksen ja pitkäaikaissäätämissopimuksen maksujen vähennyskelpoisuutta on muutettu tarkastelukaudella usein. Kyseessä on verotuki. Viimeisimmän muutoksen (150/2016) jälkeen maksun vähennyskelpoisuuden edellytyksenä oleva eläkeikä riippuu siitä, onko sopimus tehty ennen vai jälkeen 1.1.2013. Esimerkiksi ikäryhmässä 1957 tai ennen syntyneiden maksujen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä oleva eläkeikä on 63 vuotta, jos sopimus on tehty ennen 1.1.2013 ja 68 vuotta, jos sopimus on tehty 1.1.2013 tai sen jälkeen.⁶³⁴

Toinen esimerkki ajallisista vaikutuksista on opintolainavähennys, jota muutettiin vuonna 2013. Lakimuutokseen johtaneessa hallituksen esityksessä (HE 105/2013) todettiin, että opintolainavähennyksen tavoitteena on ollut parantaa opintotuen riittävyttä päätoimisen opiskelun aikana ja kannustaa opiskelijaa valmistumaan kohtuullisessa ajassa. Opintolainavähennystä arvioitiin opetus- ja kulttuuriministeriön perustamassa työryhmässä. Hallituksen esityksessä todettiin loppuraportin perusteella, että ”opintolainavähennyksellä ei ole saavutettu sille asetettuja tavoitteita. Opiskelijoiden nostamat opintolainat ovat kasvaneet vuodesta 2005, mutta opintolainavähennysjärjestelmän aikana opintolainaa käyttävien opiskelijoiden osuus ei ole kasvanut eivätkä opiskeluaikat ole lyhentyneet.”⁶³⁵

Verotuksen kautta myönnettävä opintolainavähennys korvattiin opintolainahyvityksellä säätämällä siitä opintotukilaissa (1243/2013). Opintolainavähennykseen ei ole enää oikeutta 1.8.2014 tai sen jälkeen korkeakoulussa opiskelupaikan vastaanottaneilla verovelvollisilla. Opintolainavähennys myönnetään kuitenkin edelleen niille verovelvollisille, jotka ovat ottaneet opiskelupaikan vastaan korkeakoulussa ja ilmoittautuneet ensimmäistä kerta läsnä olevaksi 1.8.2005 ja 31.7.2014 välisenä aikana, ja jotka opintotukilain mukaan ovat oikeutettuja opintolainavähennykseen. Hallituksen esityksen mukaan ”opintolainavähennyksestä tehtävä mahdollinen alijäämähyvitys huomioiden opintolainavähennyksen vaikutus verotuksessa päättyisi arviolta 2030-luvun puolivälissä.”⁶³⁶

Verotuksen tehokkuuden kannalta erityisen ongelmallisina voidaan pitää säädösmuutoksia, joihin sisältyy määräaikainen, osittainen tai väliaikainen muuttaminen tai muutokseen sisältyy pitkä siirtymäkausi tai poikkeussäännöksiä. Verohallinto toteaa tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan lausunnossa, että se tunnistaa näihin rinnastuviksi haasteellisuutensa puolesta tilanteet, joissa viranomaiselle jää hyvin lyhyt aika lain toimeenpanoon tai tilanteet, joissa useita toisiinsa liitännäisiä muutoksia on tarpeen

⁶³⁴ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 29.

⁶³⁵ HE 105/2013 vp, s. 5–6.

⁶³⁶ HE 116/2013 vp, s. 23.

toteuttaa vaiheittain. Lausunnon mukaan erityisesti budjettilaeille on tyypillistä, että ne tulevat toimeenpantaviksi hyvin tiiviissä aikataulussa. Ilmoittamisvelvollisille on lausunnon mukaan haasteellista, jos samaa ilmoitettavaa asiaa koskeva sääntely muuttuu usein.⁶³⁷

Kategoriaan neljä sisältyvät uusista ja nopeasti muuttuvista talouden ilmiöistä aiheutuvat muutokset. Esimerkkinä voidaan mainita työpanokseen perustuvan osingon sääntely. Verotusta ei tällaisissa tilanteissa välttämättä pyritä tietoisesti yksinkertaistamaan tai selkeyttämään, vaan mahdollinen selkeyttäminen tapahtuu yksittäistapauksissa reagoimalla toimintaympäristön muutokseen ja siinä yhteydessä mahdollisesti esille tulleeseen verotukselliseen ongelmaan. Kysymykseen voivat tulla ainakin reagointi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin, verotuskäytäntöön tai EU-sääntelyn aiheuttamaan muutostarpeeseen.⁶³⁸

4.5.5 Verovähennyksiä koskevat säännösmuutokset verotuksen automatisoinnin näkökulmasta

Verovähennyksiä koskevat säännösmuutokset voidaan jakaa neljään luokkaan niiden aiheuttaman hallinnollisen työmäärän perusteella. Tyypillisesti ansiotulon verotusta kevennetään muutoksilla, jotka voidaan toteuttaa Verohallinnon järjestelmässä. Tällaisia ovat esimerkiksi työtulovähennys tai kunnallisverotuksen perusvähennys.⁶³⁹

Toisen luokan muodostavat vähennykset, jotka Verohallinto tekee suoraan toisen viranomaisen rekisteritietojen perusteella. Tällainen on esimerkiksi lapsivähennys vuosille 2015–2017.⁶⁴⁰

Kolmanteen luokkaan voidaan sijoittaa vähennykset, jotka perustuvat sivullisen verotusmenettelylain nojalla Verohallinnolle toimittamiin tietoihin. Tällaisia ovat esimerkiksi opintolainavähennyksessä Kelan toimittamat tiedot. Nämä vähennykset ovat automatisoitavissa, mutta lisäävät silti hallinnollista työtä.⁶⁴¹

Neljänteen luokkaan voidaan sijoittaa vähennykset, jotka perustuvat verovelvollisen toimittamiin tietoihin ja Verohallinnon mahdollisiin lisäselvi-

⁶³⁷ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 29–30.

⁶³⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 30.

⁶³⁹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 30.

⁶⁴⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 30.

⁶⁴¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 30.

tyspyyntöihin. Tällainen on esimerkiksi kotitalousvähennys. Nämä eivät siten ole tehokkaasti automatisoitavissa, ja ne lisäävät eniten hallinnollista työtä.⁶⁴²

Verovähennysten toteutustavalla on keskeinen merkitys arvioitaessa veroratkaisujen tehokkuutta. Hallinnon automatisoituessa verovähennysten toteutustavat vaikuttavat yhä enemmän Verohallinnon mahdollisuuksiin niin tehostaa toimintaansa kuin samanaikaisesti edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta. Pahimmillaan yksittäiset verovähennykset aiheuttavat hallinnossa merkittäviä lisäkustannuksia.⁶⁴³

Kun harkitaan sellaisten verovähennysten käyttöönottoa tai käytön jatkamista, jotka perustuvat verovelvollisen toimittamiin tietoihin ja jotka eivät ole tehokkaasti automatisoitavissa ja valvottavissa, tulisi verotuksen tehokkuuden olla aina yksi keskeinen näkökulma veroratkaisua tehtäessä.⁶⁴⁴

Valtiovarainministeriö toteaa tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan lausunnossa, että tuloverolain muutosten valmistelun yhteydessä vaikiintuneesti selvitetään mahdollisuudet sääntelyn tehokkaaseen soveltamiseen ja valvonnan automatisoimiseen. Valmistelun yhteydessä arvioidaan myös ehdotettavien muutosten hallinnolliset vaikutukset.⁶⁴⁵

Valtiovarainministeriö toteaa lausunnossaan myös, että tuloverotus on kiinteä osa yhteiskuntapoliittista päätöksentekoa, jolloin veroratkaisuihin vaikuttavat myös monet muut tavoitteet ja tekijät. Verojärjestelmän näkökulmasta esimerkiksi erilaiset verotuet monimutkaistavat verojärjestelmää ja ovat haastavia verotuksen automaatioasteen nostamista koskevan tavoitteen kannalta. Lausunnon mukaan verotuet ovat tyypillisesti ongelmallisia myös sen vuoksi, että verojärjestelmän kautta tukea on vaikea kohdistaa täsmällisesti tuen tarvisijoille. Tällöin verotuki ulottuu tuen tarvisijoita laajemmalle joukolle, mikä nostaa tuen kustannuksia. Lausunnossa todetaan myös, että verotukien käyttöön on osaltaan todennäköisesti vaikuttanut se, ettei verotuilla ole suoria tukia vastaavaa kehysrajoitetta.⁶⁴⁶

4.5.6 Vuonna 2023 tehdyn jälkiseurannan havainnot

Jälkiseurannan tarkastelujaksolla 2018–2023 tuloverolakia muutettiin yhteensä 47 kertaa. Muutoksista 32 voidaan luokitella sisällöllisiksi ja 15 lähinnä teknisiksi. Viidessä tapauksessa muutokset olivat veropoliittisia ja

⁶⁴² Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 30.

⁶⁴³ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 31.

⁶⁴⁴ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 31.

⁶⁴⁵ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 31.

⁶⁴⁶ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018, s. 31.

muut yksittäisiä säädösmuutoksia. Sisällöllisesti muutettiin 112:ta pykälää, joista 70 % liittyi tulon veronalaisuuteen ja tuloista tai verosta tehtäviin vähennyksiin.⁶⁴⁷

Yksittäisistä säädöshankkeista korostuu erityisesti kaksi tuloverolain muutostarpeen näkökulmasta. Hyvinvointialueiden perustaminen edellytti muutoksia 27 pykälään. Muutoksia 12 pykälään edellytti puolestaan osakesäästötilin tuloverotusta ja eräiden vakuutustuotteiden tuloverotuksen uudistamista koskeva lainsäädäntöhanke. Lisäksi tuloverolakia muutettiin yhteensä kuusi kertaa koronapandemian tai energiakriisin takia.⁶⁴⁸

Muut kuin käytännössä vuosittain toteutettavat veropoliittiset muutokset voidaan vielä jaotella seuraavalla tavalla: 11 tapauksessa tuloverolain muutos oli seurausta jonkin yhteiskuntapoliittisen hankkeen toteuttamisesta, jolloin syntyi tarve säätää esimerkiksi jonkin uuden tulon veronalaisuudesta. Kahdeksassa tapauksessa tuloveron muutoksen taustalla oli laajuudeltaan vaihteleva verouudistus. Kuudessa tapauksessa muutostarve aiheutui valtion ja kuntien välisestä kustannustenjaosta ja sen huomioinnin ottamisesta verojärjestelmässä. Kahdessa tapauksessa tuloverolain muutos perustui yksittäisen verotuen säätämiseen.⁶⁴⁹

Jälkiseurantaa varten antamassaan selvityksessä valtiovarainministeriö toteaa, että se yhtyy tarkastuskertomuksessa esitettyyn näkemykseen siitä, että tuloverolain muutosten valmistelussa tulisi aina ottaa riittävästi huomioon säädöskokonaisuuden ohella yksittäisten säännösten selkeys ja verotuksen automatisoinnin edellytykset. Valtiovarainministeriön mukaan verotuksen tehokkuuden tulisi olla muiden tavoitteiden ohella keskeisessä asemassa, kun verotusratkaisuja tehdään. Esimerkiksi erilaiset verotuet monimutkaistavat verojärjestelmää ja vaikeuttavat verotuksen automaatioasteen nostamista.⁶⁵⁰

Selvityksessään valtiovarainministeriö kertoo tuovansa poliittisten päätöksentekoprosessien yhteydessä esiin muun muassa verotuksen tehokkuuden edellytyksiä, edellä mainittuja verotuksiin liittyviä ongelmia sekä tarpeita selvittää vaihtoehtojen suorien tukimuotojen mahdollisuuksia. Valtiovarainministeriön mukaan verotukia tulisi käyttää vain silloin, kun se on taloudellisesti, hallinnollisesti ja muutoinkin tehokkain tapa toteuttaa jokin yhteiskunnan myöntämä taloudellinen tuki. Selvityksen mukaan pitää huomioida, että tuloverotus on olennainen osa yhteiskuntapoliittista päätöksentekoa. Siten veroratkaisuihin vaikuttavat myös monet muut tavoitteet ja te-

⁶⁴⁷ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023b, s. 2.

⁶⁴⁸ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023b, s. 2.

⁶⁴⁹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023b, s. 2.

⁶⁵⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023b, s. 2.

kijät kuin verojärjestelmän periaatteet. Lisäksi joidenkin verotukien käyttöön on saattanut osaltaan vaikuttaa myös se, ettei verotuilla ole suoria tukia vastaavaa kehysrajoitetta.⁶⁵¹

Valtiovarainministeriön mukaan tuloverolain muutokset pyritään valmistelevaan aina niin, että muutokselle asetettu poliittinen tavoite toteutuu. Samalla pyritään mahdollisimman selkeään, ymmärrettävään ja hallinnollisesti tehokkaasti toimeenpantavaan kokonaisuuteen niin verovelvollisten kuin Verohallinnonkin kannalta.⁶⁵²

Tuloverolain muutosten valmistelussa valtiovarainministeriö tasapainoilee siten usein poliittisten tavoitteiden sekä mahdollisimman selkeän ja hallinnollisesti tehokkaan ratkaisun yhdistämiseksi.⁶⁵³

⁶⁵¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023b, s. 3.

⁶⁵² Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023b, s. 3.

⁶⁵³ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023b, s. 4.

5 Vero-oikeudellisten mallien tunnistaminen ja hyödyntäminen

Tässä tutkimuksessa vero-oikeuden peruskysymys on se, miten toimitetaan verotus fiskaalisesti vaikuttavasti verovelvollisten oikeusturvaa vaarantamatta.⁶⁵⁴

On tarkoituksenmukaisuuskysymys, kuinka monen mallin avulla peruskysymystä pyritään lähestymään. Tässä tutkimuksessa vaikuttaa luontealta lähestyä peruskysymystä kahden mallin, *oikeusturvamallin* ja *tehokkuusmallin* avulla. Tasapainoilu tehokkuusperiaatteen ja keskeisten hallintoperiaatteiden välillä on ollut tutkimuksen kantava ajatus. Lisäulottuvuuden asetelmaan tuo se, että oikeusturvamalliksi nimetty malli on ollut selvästi hegemoninen 1990-luvulle saakka, mutta tehokkuusmalli haastaa sitä useammasta suunnasta. Tasapainoa näiden mallien välille selvästi haetaan, mutta tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan pyritä muodostamaan kolmatta, tasapainomallia, vaan analysointi toteutetaan kahden lähtökohdiltaan erilaisen mallin avulla. Vero-oikeudellisten mallien tunnistamisessa ja hyödyntämisessä päähuomio on oma-aloitteisessa verotuksessa ja siinä erityisesti arvonlisäverotuksessa.

5.1 Mallien systematisointi

Pöyhösen mukaan mallien pohjalta, ja aina vasta niiden pohjalta, tulee mahdolliseksi ratkaista kysymys siitä, onko jokin sääntö pääsääntö vai poikkeus. Pääsääntöjen ja poikkeusten tunnistamisella parannetaan olennaisesti säännösten ja muun oikeuslähteistön käyttöä oikeudellisten ongelmien ratkaisussa. Pääsääntöjä on Pöyhösen mukaan tulkittava laajentavasti, ja ne soveltuvat silloinkin, kun niitä koskevaa erityistä säädöstekstiä ei sisälly

⁶⁵⁴ Vrt. Pöyhönen 1999, s. 315–316: Pöyhösen mukaan sopimusoikeudessa peruskysymys on: miksi sopimukset sitovat? Esineoikeudessa se on: miksi omistus liitetään juuri tiettyyn seikkaan? Vastaavasti vahingonkorvausoikeudessa se on: miten toteuttaa tasapainoinen ja hallittu korvausvastuutehosteen käyttö yhteisössä (saavuttaa optimi hallitsemattoman laajenemisen estämisen ja perustellun suova-vaikutuksen välillä)?

esimerkiksi erityislakeihin. Poikkeuksia taas on sovellettava pidättyväisesti ja poikkeussääntöihin perustuvista ratkaisuista saa vain varovaisesti tehdä analogiapäätelmiä.⁶⁵⁵

Pöyhösen mukaan malli on kokonaisuus, jossa on kolmenlaisia tyypillisiä elementtejä: 1) peruskäsitteitä, 2) dogmeja ja 3) konstruktioita.⁶⁵⁶

5.1.1 Peruskäsitteet

Peruskäsitteellä tarkoitetaan sellaista varsinaista oikeuskäsitettä, jolla pyritään tiivistetyssä muodossa antamaan tietoa voimassa olevan oikeuden sisällöstä. Tällaisiin käsitteisiin sisältyy oletuksia oikeusvaikutuksista. Peruskäsitteitä käytetään toisaalta normiston systematisoinnin apuvälineenä, toisaalta ratkaistavien juridisten ongelmien sijoittamisessa normiympäristöönsä. Ongelmanratkaisun kannalta joudutaan peruskäsitteitä määriteltäessä usein tekemään kompromisseja, joissa otetaan huomioon molemmat tehtävät. Systemaattiselta kannalta parhaimman käsitteen avulla ei aina pystytä ratkomaan ongelmia ja päinvastoin.⁶⁵⁷

Veroilmoitus voidaan asettaa vero-oikeudellisen mallin peruskäsitteeksi. Veroilmoittamiseen liittyy useita elementtejä, kuten arvonlisäverotuksessa verovelvolliseksi rekisteröityminen, velvollisuus antaa veroilmoitus kultaakin verokaudelta, määräaikaan ja sähköisessä muodossa. OVML:n neljännessä luvussa (Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus) on säännökset myös muun muassa verotarkastuksesta ja velvollisuudesta korjata veroilmoituksessa oleva virhe. Lisäksi on tunnistettu muita mallin kannalta keskeisiä peruskäsitteitä, kuten valikointi, asian selvittäminen, kuuleminen, verovalvonta, valvontatoimi, verotuspäätös (nimenomainen ratkaisu) ja verotuksen oikaisu.

Peruskäsitteet systematisoivat oma-aloitteisen verotuksen verotusprosessin, joka etenee vaiheittain verovelvollisen antamasta ilmoituksesta varsinaisen verotuksen päättymiseen mahdolliset oikaisumenettelyt mukaan lukien. Verovelvolliseksi rekisteröityminen edeltää varsinaista verotusprosessia. Tärkeää peruskäsitteiden kokonaisuudelle on myös se, että niiden avulla kohdennetaan esiin tulevat kysymykset. Usein tämä toteutuu käsitteiden välisinä rajanvetoina, kuten esimerkiksi veron oikaisun ja veroilmoituksessa olevan virheen korjaamisen välillä.

Arvonlisäverotuksessa verovelvollisuudesta säädetään arvonlisäverolain 2 luvussa. Arvonlisäverolain alaisen toiminnan harjoittamisesta pitää rekis-

⁶⁵⁵ Pöyhönen 1999, s. 316.

⁶⁵⁶ Pöyhönen 1988, s. 80.

⁶⁵⁷ Pöyhönen 1988, s. 81.

teröityä. On myös tilanteita, jolloin yrityksen pitää ilmoittautua alv-rekisteriin, vaikka yritys ei harjoittaisikaan arvonlisäverollista liiketoimintaa. Esimerkkinä tällaisesta on tavarantoimittajan yhteisöjen ostot EU-maasta Suomeen. Joissakin tilanteissa yritys voi myös vapaaehtoisesti hakeutua alv-rekisteriin. Yrityksellä voi olla useita alv-rooleja. Se voi olla verovelvollinen paitsi liiketoiminnasta myös esimerkiksi alkutuottajana tai kiinteistön käyttäjäluovuttajana.

Verovelvollisuus edellyttää rekisteröitymistä ja rekisteröityminen edellyttää veroilmoituksen antamista. OVML:n 16 §:n mukaan verovelvollisen on annettava kultakin verokaudelta veroa koskevat tiedot Verohallinnon vahvistamalla veroilmoituksella.

Arvonlisäverotuksessa veroilmoitus etenee eri vaiheisiin lähtökohtaisesti automaattiossa. Veroilmoitukset massakäsittellään useamman kerran viikossa Verohallinnon GenTax-tietojärjestelmään sisältyvän toiminnon avulla. Niiden veroilmoitusten, jotka täyttävät yhden tai useamman valikointiehton (valvontasäännön), jatkokäsittely ratkaistaan Verohallinnon sisäisten ohjeiden mukaisesti. Valikointiehtojen valikointitilanteista veroilmoituksista vain pieni osa ohjautuu virkailijakäsittelyyn. Muut veroilmoitukset vapautetaan, mikä on arvonlisäverotuksessa erityisen merkityksellistä, sillä veron maksun sijasta verovelvollinen voi olla oikeutettu veronpalautukseen (negatiivinen arvonlisävero).

OVML 8 §:ssä säädetty selvittämisvelvollisuus ja 9 §:ssä säädetty tutkimisvelvollisuus liittyvät kiinteästi toisiinsa. Asian selvittäminen ja valvonta ovat Verohallinnossa erillisinä työajanseurannassa seurattavia toimintoja. Niillä on GenTax-järjestelmässä myös omat työjonot.

Arvonlisäverotuksessa verovalvonta jakautuu edellä kuvatun mukaisesti jatkuvaan verokausivalvontaan ja muihin Verohallinnon suorittamiin valvontatoimiin, erityisesti verotarkastuksiin.⁶⁵⁸

Ilmoitusvelvollisuuteen sisältyy myös velvollisuus korjata veroilmoituksessa oleva virhe. OVML:n 25.1 §:n mukaan verovelvollisen on korjattava veroilmoituksessa oleva virhe antamalla kyseiseltä verokaudelta oikaisuilmoitus.

OVML:n 8 luvussa on puolestaan säännökset veron määräämisestä ja päätöksen oikaisusta. 40 §:ssä säädetään viranomaisen oikaisusta verovelvollisen vahingoksi ja 41 §:ssä verovelvollisen eduksi. Vaikka verotuksen muuttaminen onkin lähtökohdiltaan täysin erilainen riippuen siitä, onko kyse verovelvollisen antamasta oikaisuilmoituksesta vai viranomaisen omasta aloitteesta tekemästään oikaisusta, on raja käytännössä kuitenkin häilyvä. Muodollisesti viranomaisaloitteinen toimi saattaa päättyä verovelvollisen antamaksi oikaisuilmoitukseksi, jos käsiteltävästä asiasta vallitsee

⁶⁵⁸ Rabinä 2022, s. 841.

yksimielisyys, koska se on viranomaisen kannalta hallinnollisesti kevyempi menettely ja on myös verovelvollisen edun mukaista.⁶⁵⁹ Viranomaisaloitteinen oikaisu on hallinnollisesti raskaampi, sillä se johtaa virkailijakäsittelyyn ja verotuspäätöksen tekemiseen. Viranomaislähtöinen oikaisu on myös verovelvolliselle epäedullisempi, sillä seuraamusmaksut⁶⁶⁰ ovat suuremmat kuin verovelvollisen antaessa oikaisuilmoituksen. Rajana on Verohallinnon ohjeiden mukaan se, että viranomainen ei ole vielä aloittanut valvontatoimia. Valvontatoimi on oikeudellinen käsite, mutta ei ole selvää, mitä valvontatoimella tarkoitetaan. Ei ole myöskään selvää, milloin valvonnan katsotaan alkaneen. Asiaa voidaan käsitellä ja pyytää selvitystä ilman, että valvonta olisi muodollisesti vielä alkanut.⁶⁶¹

Verohallinnon on erityisissä tilanteissa annettava päätöksiä myös omaaloitteisessa verotuksessa. Lainsäädännöllä ja käytännön verotustoiminnassa on kuitenkin pyritty siihen, että erityisesti arvonlisäverotukseen liittyviä verotuspäätöksiä syntyisi mahdollisimman vähän. Olennaisia ovat erityisesti päätöstilanteet, joissa veroa määrätään arvioimalla tai päätöstä oikaistaan verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi.⁶⁶²

5.1.2 Dogmit

Dogmi on mallin sisältä riittauttamaton lähtökohta, jonka varaan juridinen tarkastelu aina on hahmotettava. Dogmin edellyttämien kysymysten tekeminen on välttämätöntä, jotta tilanne tulee mallin perusteiden mukaisella tavalla juridisesti jäsenneltyä. On tärkeä havaita, että dogmi voi sallia poikkeuksen. Dogmi ei ole sillä tavoin ehdoton, että jokainen muu kuin sen mukainen ratkaisu olisi mahdoton. Sen sijaan dogmin keskeinen merkitys näkyy siten, että dogmin kysymyksenasettelu on ajankohtaistettava silloinkin, kun lopulta päädytään ratkaisemaan käsillä oleva juridinen ongelma dogmista riippumatta. Dogmin toteutumatta jääminen tulee erikseen tapauskohtaisesti oikeuttaa. Sen sijaan poikkeuksen yleinen, ei-tapauskohtainen oikeuttaminen olisi uhka dogmille. Sen vuoksi on tärkeää tunnistaa ja leimata tapaukset poikkeukseksi. Tällöin normaalit juridiset tulkintasäännöt, kuten että (vain) pääsääntöjä saa tulkita laajentavasti ja poikkeuksia on tulkittava suppeasti, alkavat ”suojata” mallin ydintä uhalta.⁶⁶³

⁶⁵⁹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 21.

⁶⁶⁰ Ks. seuraamusmaksuista Verohallinto 2025b ja Verohallinto 2025c.

⁶⁶¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 4–5.

⁶⁶² Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 4.

⁶⁶³ Pöyhönen 1999, s. 316.

Oikeusturvamallin dogmina ja sitä tukevana periaatteena on ollut oikean ja lainmukaisen verotuspäätöksen tekeminen tai veron määrääminen. Ennen verotuspäätöksen tekemistä tai arvonlisäverotuksessa veron määräämisessä oli tunnollisesti sekä valtion että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittava, mitä verovelvollisen liiketoimista sekä muista asiaan vaikuttavista seikoista on ilmoituksista tai muutoin käynyt selville taikka muulla perusteella on katsottava oikeaksi. Verotuksen automatisoinnin jälkeen kaikkia veroilmoituksia ei ole ollut mahdollista eikä tarkoituksenmukaista käsitellä tapauskohtaisesti. Valikointisäännös mahdollisti säädöstasolla sen, mikä oli jo käytännön verotusmenettelyissä tapahtunut.

Laillisuusperiaate näkyy tavassa, jolla asian selvittämiselvällisyydestä argumentoidaan. Husa & Pohjalainen pitävät selvittämiselvällisyyttä hallintolain tärkeänä pääsääntönä. Selvittämisen tarkoituksena on varmistaa, että hallintomenettelyssä tehdään tosiasioita vastaava (aineellisesti oikea) ratkaisu.⁶⁶⁴ HL 31 §:n mukaan viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset.

VML:n 26.4 §:ssä ja OVML:n 8 §:ssä säädetään selvittämiselvällisyyden jakautumisesta veroviranomaisen ja verovelvollisen kesken osana verotusmenettelyiden yleisiä periaatteita. VML:n 26.6 §:ssä ja OVML:n 9 §:ssä säädetään puolestaan asian tutkimisesta mahdollistaen valikoivan tutkimistavan. HL 31 §:ssä selvittämisen edellytetään olevan riittävää ja asianmukaista, mikä puolestaan edellyttää tarpeellisten tietojen hankkimista. Riittävä ja tarpeellinen on tutkimistavan sääntelylle väljä ja monitulkintainen ilmaisu. Verotusmenettelylaeissa tutkimistavasta säädetään sitäkin väljemmin ja monitulkintaisemmin. Veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.⁶⁶⁵ Pääsääntönä voidaan joka tapauksessa pitää sitä, että verotusasiat on ennen ratkaisua selvitettävä, vaikka tutkimistapa voikin vaihdella. Selvittämiselvällisyys on siten pääsääntö ja selvittämättä jättäminen poikkeus pääsäännöstä. Hallintolaissa lähtökohtana on oikean ratkaisun löytäminen kaikissa yksittäistapauksissa. Automatisoidussa verotuksessa selvittäminen tapahtuu pääosin automaatioissa ja valikoimalla vain osan veroilmoituksista virkailijakohtaiseen käsittelyyn. Voidaan toisaalta myös

⁶⁶⁴ Husa & Pohjolainen 2014, s. 246–248.

⁶⁶⁵ Perustuslakivaliokunnan kannanoton mukaan VML:n 26.6 §:ään olisi tullut sisällyttää myös verovelvollisen oikeusturva ja vaatimus hyvästä hallinnosta, josta eduskunnassa äänestettiin valtiovarainvaliokunnan mietintöön sisältyneen vastalauseen mukaisesti. Perustuslakivaliokunnan kanta sai eduskunnassa taakseen 66 ääntä 162 annetusta äänestä.

ajatella, että selvittämismääräisyys täyttyy myös automatisoidussa verotuksessa, jos automatisoitu menettely rinnastetaan oikeudellisesti riittäväksi katsottulla tavalla selvittämiseen.

Tehokkuusmallissa lainalaisuusperiaatteen katsotaan toteutuvan siten, että laillisuus varmistetaan ennakolta esimerkiksi käsittelysäännöillä tai ennakkolisillä ohjaus- ja valvontakeinoilla. Toisaalta keskeinen piirre on myös se, että veroviranomaisella katsotaan olevan oikeus luottaa verovelvollisen ilmoittamien tietojen oikeellisuuteen.

Oikeusturvamallin toinen keskeinen dogmi on se, että oikeusturvaa ei saa vaarantaa. Tilanteissa, joissa argumentoidaan tehokkuuden ja tuloksellisuuden parantamiseksi, korostetaan yleisesti, että oikeusturvaa ei saa vaarantaa missään oloissa. Tähän on tehty pieni myönnytys. Rabinän ym. mukaan verotuksen luonne vuosittaisena massatoimintona kärsisi, jos kuulemista edellytettäisiin myös kaikkein vähäisimmissä tapauksissa. Tämän vuoksi kuulemisen edellytykseksi on yleensä asetettu poikkeamisen olennaisuus (VML 26.3 § ja OVML 7.1 §).⁶⁶⁶ Oikeusturvallekin on siten asetettu olennaisuusraja.

Sidottu harkinta on kolmas oikeusturvamallin dogmi. Perustuslakivaliokunnan lausuntojen mukaan verolaista tulee vakiintuneen käytännön mukaan ilmetä yksiselitteisesti verovelvollisuuden piiri. Lain säännösten tulee olla myös sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua.⁶⁶⁷

Verotuksen automatisointi on verotustoiminnoille asetettujen tuottavuustavoitteiden perusta. Johtavana periaatteena on tehokkuus, mutta se on edellyttänyt rinnalleen muita periaatteita, erityisesti palveluperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen.

Tietojen ja selvitysten ”tunnollinen harkinta” oli oikeusturvamallissa pääsääntö. Alkuperäisen VML:n 26.2 §:n mukaan verotusta toimitettaessa oli tunnollisesti sekä veronsaajien että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittava, mitä verovelvollisen tulosta ja varallisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin käynyt selville taikka muulla perusteella on katsottava oikeaksi. Vuonna 1998 voimaan tulleessa VML:n uudistuksessa tuotiin jo esille verotuksen toimittamisen tosiasiallinen käytäntö eli se, että pääpaino verotuksessa on automatisoidussa käsittelyssä. Säännös koskisi nimenomaan tilanteita, joissa viranomaisten harkintavaltaa tosiasiaassa käytetään.

Hallituksen esityksessä (HE 91/2005) ehdotettiin muutettavaksi verotuksen toimittamista ja verotuspäätöksessä olevan virheen korjaamista koske-

⁶⁶⁶ Rabinä ym. 2017, s. 74.

⁶⁶⁷ PeVL 36/2005 vp, s. 3, PeVL 3/2003 vp, s. 2, PeVL 67/2002 vp, s. 3.

via säännöksiä siten, että säännökset vastaisivat paremmin verotuksen masamenettelyluonnetta. Oikeusturvamallissa kaikki virheet on korjattava, kun taas tehokkuusmallissa virheitä pidetään luonnollisina kaikessa inhimillisessä toiminnassa. Oikeusturvamallissa kaikenlainen poikkeavuus on uhka, kun tehokkuusmallissa ne ovat teknisesti ratkaistavia asioita.

Verotuksen automatisoitua tietojen ja selvitysten tapauskohtaisesta tutkimisesta on tullut poikkeus. Poikkeuksista on pyritty tekemään hallituja edellyttämällä ensimmäisessä vaiheessa tarkoin harkitsemista tilanteissa, joissa harkintavaltaa tosiasiallisesti käytetään. Toisessa vaiheessa valikointimenettelyltä edellytetään, että olennaisuusasteeltaan samanlaisia tapauksia käsitellään samalla tavoin. Hallitulla poikkeuksella pyritään varmistamaan yhdenmukainen verotus ja verovelvollisten yhdenvertaisuus.

Tehokkuusmallissa valikointi voidaan nostaa dogmin asemaan. Se on välttämätöntä verotuksen massaluonteen ja verotuspäätösten aikatauluvaikeuksien takia. Tehokkuusmallissa olennaisuuteen ja riskiin perustuvasta tutkimistavasta on tullut pääsääntö. Valikointiehtojen ja valvontasääntöjen kehittämisen perusteena on fiskaalinen vaikuttavuus. Verotuksen yleisen lainmukaisuuden ja oikeellisuuden turvaamisen sijasta verovelvolliselle taataan luottamuksensuojat omassa asiassaan. Luottamuksensuojaperiaate haastaa yhdenvertaisuusperiaatteen, koska tulkinta verovelvollisen tapauksessa ei välttämättä ole yleinen tai vakiintunut.

Tehokkuusmallissa turvataan oikein toimivien verovelvollisten oikeuksia, kuten Verohallinnon tulossopimuksissa todetaan. Samalla korostetaan vakiintuneeseen tapaan, että Verohallinto toimii niin, että asiakkaat voivat ja haluavat hoitaa veroasiansa omatoimisesti oikein.⁶⁶⁸ Verovalvontaa on aiempaa vähemmän, ja se painottuu harmaan talouden torjuntaan. Jälkikäteen valvonnan sijasta pyritään ennakollisella ohjauksella varmistamaan, että verovelvolliset osaavat toimia oikein. Verovelvollisten omaa vastuuta oikein toimimisesta korostetaan. Verovelvollisille tarjotaan yksilöllisiä keinoja varmistua verotuksensa oikeellisuudesta ja siten oikeusvarmuudesta. Tehokkuusmallissa oikeusturvaa pyritään siis takaamaan ennakollisilla ohjauskeinoilla ja luottamuksensuojalla. Automatisoidussa ratkaisumenettelyssä oikein toimiminen nivoutuu käsittelysääntöjen mukaiseen toimimiseen.

⁶⁶⁸ Ks. esim. Verohallinnon vuosia 2016–2019 koskevat tulossopimukset. [Tulosohjausasiakirjat - vero.fi](https://www.vero.fi/tulosohjausasiakirjat).

5.1.3 Konstruktiot

Dogmeja vahvistetaan myös erityisillä konstruktioilla. Konstruktiot laajentavat mallin perusidean soveltumista tilanteisiin, joissa tuo idea ei näyttäisi saavan merkitystä. Konstruktiot ovat juridisia fiktioita, jotka mallin kannalta hyödyllisellä tavalla neutraloivat poikkeusten asemaa. Konstruktioilla poikkeuksista tehdään ”hallittuja poikkeuksia”, ja näin pitkälle neutraloidaan niiden järjestelmän johdonmukaisuudelle edustama uhka.⁶⁶⁹

Uudet ajattelutavat kehittyvät juridiikassakin vaihteittain. Uuden järjestelmän rakennusaineet muodostuvat vanhan järjestelmän sisältä. Uutta ajattelutapaa yrittävän tarkastelijan radikaalina näkemä normisto on sellaista, jolle vanhakin järjestelmä on antanut oman merkityksensä. Jos uuden normiston taustalla vaikuttavat arvot ja tavoitteet kuitenkin poikkeavat vanhan mallin lähtökohdista, joudutaan Pöyhösen mukaan uusi normisto sisällyttämään tähän malliin poikkeuksena. Jo poikkeuksena sen avulla on mahdollista kohdistaa aikaisempaan malliin kritiikkiä. Kritiikki voi olla eri vahvuista. Aluksi voidaan Pöyhösen mukaan riitauttaa mallin syväjulistikaation ehdottomuus. Tällöin mallin johtavaksi nostama periaate menettää johtavan periaatteen asemansa.⁶⁷⁰

Verotus toimitetaan pääosin automaatiossa ja päähuomio on fiskaalisessa vaikuttavuudessa. Verovalvonnan kädenjälki on keskeinen vaikuttavuuden mittari. Verovalvonnan kädenjäljellä tarkoitetaan valvonnasta seurannutta verotuksen lopputuloksen euromääräistä nettomuutosta.⁶⁷¹ Tehokkuusmallissa oma-aloitteisessa verotuksessa verotuspäätöksiä pyritään välttämään. Mallin keskeinen konstruktio vaikuttaisi olevan ”nimenomainen ratkaisu”. Luottamuksensuojaa voi saada tilanteissa, joissa Verohallinto on tehnyt nimenomaisen ratkaisun. Automaatiossa syntyneistä ratkaisuista verovelvollinen ei voi saada luottamuksensuojaa. Luottamuksensuojaperiaatteesta on tullut yleisesti sovellettu periaate, joka tukee yksittäisen verovelvollisen oikeusturvaa. Vaihtoehtoisena konstruktiona voidaan pitää sitä, että automaatiossa syntynyttä ratkaisua pidetään riittävästi selvitettyinä, jos automatisoitu järjestelmä on muodostettu säädösten mukaisesti.

Mielenkiintoisella tavalla on argumentoitu siitä, miten kattavasti veroilmoituksessa esitettyjen tietojen mahdolliset ristiriitaisuudet tulevat esiin veroasiaa selvittäessä ja tutkittaessa. Valikointiehtoja voivat olla esimerkiksi vähennysvaatimuksia koskevat euromääräiset valikointirajat, toisen verolajin tietoihin perustuvat impulssit ja verotustietojen ristiriitaisuudet.⁶⁷²

⁶⁶⁹ Pöyhönen 1999, s. 317.

⁶⁷⁰ Pöyhönen 1999, s. 332.

⁶⁷¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 37.

⁶⁷² HE 224/2002 vp, s. 6.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun sisältyvässä äänestyslausunnossa on katsottu, että yhtiön antama veroilmoitus on automatisoidussa verotusmenettelyssä tullut tosiasiaa tutkituksi ja että veroilmoitus on hallituksen esityksessä HE 224/2022 vp kuvatulla tavalla valikoitunut automatisoidussa käsittelyssä virkailijakäsittelyyn veroilmoituksessa annettujen tietojen ristiriitaisuuksien takia.⁶⁷³

Verohallinto voi tehdä nimenomaisen ratkaisun verovelvollisen ilmoitukseen perustuvassa asiassa joko tekemällä verotuspäätöksen tai ilman päätöstä. Vain Verohallinnon aito ja aktiivinen kannanotto muodostaa siten esteen veron määräämiselle ja päätöksen oikaisulle verovelvollisen vahingoksi. Asian selvittäminen ja nimenomainen ratkaisu tulisi lain valmisteluasiakirjojen mukaan kirjata Verohallinnon tietojärjestelmään, joten ratkaisu olisi tarvittaessa todennettavissa. Nimenomaisen ratkaisun ei voitaisi katsoa syntyvän automaatioon perustuvassa menettelyssä, koska oma-aloitteisessa verotuksessa on kyse massamenettelystä. Asia tulisi selvittää ja nimenomainen ratkaisu tehdä aina virkailijatyönä.⁶⁷⁴

Nimenomaista ratkaisua ei kuitenkaan systemaattisesti kirjata Verohallinnon GenTax-tietojärjestelmään eikä selvittämistä siten välttämättä dokumentoida, jos asiassa ei synny päätöstä.⁶⁷⁵ Tehokkuutta ja oikeusturvaa punnittaessa Verohallinnon menettelyllisestä puutteesta voi seurata siten tehokkuuden liiallinen painottuminen.

Verovelvollisen luottamuksensuojan kannalta ongelmallisia ovat sellaiset tilanteet, joissa verovelvollinen on antanut Verohallinnon pyynnöstä selvityksen verokauden veroilmoitukseensa, mutta Verohallinto ei tee asiassa nimenomaista ratkaisua tai ratkaisu ei ole todennettavissa (esimerkiksi tietojärjestelmästä).⁶⁷⁶

Oikeusturvamallin keskeinen konstruktio on valikointi. Tunnollinen harkinta liittyy vain niihin tilanteisiin, joissa asian käsittelee virkailija tapauskohtaisesti. Valikointiehdoilla ja valvontasäännöillä pyritään siihen, että olennaiset asiat ja olennaisuusasteeltaan samanlaiset asiat käsitellään virkailijakäsittelyssä.

Valikoinnin ohella toinen oikeusturvamallin konstruktio vaikuttaisi olevan massahallinto. Perustuslakivaliokunnan mukaan ”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.” Oikeusturvasta ei haluta tinkiä, mutta massahallinnossa se lieventyy ja voi väistyä.

⁶⁷³ KHO 2024:94.

⁶⁷⁴ HE 29/2016 vp, s. 149.

⁶⁷⁵ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 20.

⁶⁷⁶ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a, s. 20.

Massamenettelyssä tehtyjen päätösten oikeellisuuteen ja pysyvyyteen ei voi kohdistua samanlaisia oikeutettuja odotuksia kuin yksittäisen hallintoasian käsittelyssä tehtyyn ratkaisuun. Massamenettelyä on käytetty myös perusteluna, miksi verotusmenettelyssä tehtyä virheellistä verotusta tulee voida korjata myös verovelvollisen vahingoksi laajemmin kuin hallintoasioissa yleensä.

Julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevan lainsäädäntöhankkeen tavoitteena on ollut mahdollistaa automaattinen päätöksenteko viranomaisissa ja julkista hallintotehtävää hoitavissa yksityisissä turvaten erityisesti perustuslain ja hallintolain sekä muiden hallinnon yleislakien asettamat hyvää hallintoa, hallintoasian käsittelyä, viranomaisten toiminnan lakisidonnaisuutta ja hallinnon lainalaisuutta koskevat vaatimukset.⁶⁷⁷

Hallituksen esityksen mukaan voimassa oleva hallintolaki on laadittu aikana, jolloin lähtökohtana oli, että virkamies valmistelee, käsittelee ja ratkaisee asian. Hallintolakia koskevan hallituksen esityksen perusteluista ilmenee kuitenkin myös se, että lain on tarkoitettu soveltuvan myös niin sanottuun massahallintoon.⁶⁷⁸ Massaluonteiset päätökset ovat hallintopäätöksiä siinä missä muutkin ja sellaisina niitä koskevat muun muassa perustuslaissa ja hallintolaissa määritellyt hyvän hallinnon vaatimukset.⁶⁷⁹

Hallintolain 8b luvussa säädetään asian ratkaisemisesta automaattisesti. Lain 53e.2 §:n ”Viranomainen voi ratkaista automaattisesti asian, johon ei sisälly seikkoja, jotka edellyttävät tapauskohtaista harkintaa, tai johon sisältyvät tapauskohtaista harkintaa edellyttävät seikat virkamies tai muu asian käsittelijä on arvioinut. Ratkaisemisen on perustuttava sovellettavan lain ja etukäteisen harkinnan perusteella laadittuihin julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annetun lain 2 §:n 16 kohdassa tarkoitettuihin käsittelysääntöihin.” Käsittelysäännöillä tarkoitetaan luonnollisen henkilön ennalta laattimia automaattisen tietojenkäsittelyn ohjaamiseen tarkoitettuja sääntöjä.

Käsittelysääntöjä ja niihin liittyviä tyyppitapauksia voidaan pitää tehokkuusmallin konstruktiona. Käsittelysäännöt ovat ikään kuin musta laatikko, jossa oikeudellinen päättely ja hallintomenettelyssä tehtävät valinnat muunnetaan käsittelysäännöiksi. Käsittelysäännöt ilmentävät kutakin automaattista toimintaprosessia, mutta dokumentointi ei ole välttämättä läpinäkyvä eikä julkinen erityisesti verotuksessa.

Vaatimus käsittelysääntöjen perustumisesta sovellettavaan lakiin tarkoittaa hallituksen esityksen mukaan sitä, että viranomainen voisi käyttää asioiden automaatioon valikoimiseen ja käsittelyyn vain sellaisia sääntöjä,

⁶⁷⁷ HE 145/2022 vp, s. 30.

⁶⁷⁸ HE 145/2022 vp, s. 95; HE 72/2002 vp, s. 37.

⁶⁷⁹ Koivisto & Koulu 2020, s. 817.

joille voidaan esittää hyväksyttävä oikeudellinen peruste. Koska käsittelysääntöjen tulisi hallituksen esityksen mukaan perustua sovellettavaan lakiin, viranomaisen on tehtävä sääntöjä laatiessaan huolellinen arviointi siitä, mitkä asiat voidaan ratkaista automaattisesti siten, että lopputuloksena on lain mukainen ratkaisu. Tämä tarkoittaa käytännössä sellaisten tyyppitapausten tunnistamista, joiden osalta viranomainen pitää selvänä, että käsittelysäännön mukainen lopputulos on lain mukainen.⁶⁸⁰

Käsittelysääntöihin kuuluisivat myös säännöt, joiden perusteella asia otetaan automatisoituun toimintaprosessiin tai siirretään siitä pois luonnollisen henkilön käsiteltäväksi.⁶⁸¹ Verohallinnon verkkosivuilla olevan kuvauksen mukaan verotuksessa käsittelysääntöjä ovat esimerkiksi VML 26.6 §:n nojalla laaditut ja sovellettavat valikointiehdot, joiden perusteella veroilmoituksella ilmoitettuja vähennysvaatimuksia nostetaan virkailijan tutkittavaksi ja ratkaistavaksi.⁶⁸² Verotuksessa tyyppitapaus on puolestaan esimerkiksi se, että Verohallinto on päättänyt yhteisöjen tuloveroilmoituksiin sovellettavista valikointisäännöistä, joiden mukaan veroilmoituksella ilmoitetut kuluerät, jotka ylittävät määrätyn eurorajan, otetaan tapauskohtaista harkintaa edellyttävinä erinä virkailijan tutkittavaksi ja ratkaistavaksi. Eurorajan alittavat kuluerät hyväksytään automaattiossa verovelvollisen ilmoittaman tiedon mukaisesti. Jos mikään verovelvollisen veroilmoituksen tiedoista ei valikoidu, verotuspäätös tehdään kokonaan automaattiossa. Jos joku tai jotkut kuluerät valikoituvat, virkailija tutkii ja ratkaisee asian niiden osalta. Muilta osin verotuspäätös tehdään automaattiossa.⁶⁸³

Verohallinnon soveltamassa käytännössä valikointiehdot ja -säännöt ovat keskeinen osa sekä käsittelysääntöjen laatimista että tyyppitapausten tunnistamista.

Hallituksen esityksessä julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi on 188 sivua. Käsittelysääntö eri muodoissaan esiintyy 156 kertaa. Laatu eri muodoissaan esiintyy 172 kertaa. Käsittelysääntöjen ohella laatu vaikuttaisi olevan yksi tehokkuusmallin konstruktio automatisoidun päätöksentekoprosessin keskeisenä elementtinä. Tiedonhallintalain 28b §:ssä säädetään laadun varmistamisesta ja 28c §:ssä laadunvalvonnasta ja virhetilanteiden käsittelystä. Hallituksen esityksessä laatu liitetään muun muassa automatisoituun toimintaprosessiin, tietoon, asiakirjojen sisältöön, palveluautomaatioon, palveluun, prosessiin ja tes-

⁶⁸⁰ HE 145/2022 vp, s. 99–100.

⁶⁸¹ HE 145/2022 vp, s. 106.

⁶⁸² [Automaattinen päätöksenteko verotuksessa - vero.fi](#) luettu 22.5.2025.

⁶⁸³ Merisalo 2023, s. 339; ks. muita esimerkkejä [Automaattinen päätöksenteko verotuksessa - vero.fi](#) luettu 22.5.2025.

taukseen. Laatu liitetään myös lainmukaisuuteen oheisella tavalla: *”Laadulla tarkoitettaisiin sitä, että toimintaprosessi toimii lainmukaisesti, ennalta määriteltyjen vaatimusten mukaisesti ja tuottaa asianmukaisen asiankäsittelyn vaatimukset täyttäviä ratkaisuja.”*⁶⁸⁴ Laatu liitetään myös oikeusturvaan ja hyvään hallintoon oheisella tavalla: *”Tiedonhallintalaissa säädettäväksi ehdotettu dokumentointivelvollisuus sekä testaamista ja laadunvalvontaa koskevat säännökset muodostaisivat oikeusturvan ja hyvän hallinnon kannalta kontrolleja siten, että viranomaisten toiminnassa varmistettaisiin perustuslain 21 §:stä johtuvien vaatimusten toteutuminen niin automatisoitua toimintaprosessia kehitettäessä, käyttöönottaessa kuin käytettäessä.”*⁶⁸⁵

Tarkasteltaessa hyvää hallintoa oikeusturvan toteuttajana siinä korostuu yksilöllisyys. Jokaisella on ainakin omassa asiassaan mahdollisuus oikeudellisesti tehokkaalla tavalla vedota hyvään hallintoon ja myös edellyttää sen keskeisten piirteiden toteuttamista käytännön hallintotoiminnassa. Menettelyllinen oikeusturva esitetään hyvästä hallinnosta erillisenä, mutta ne kuitenkin nivoutuvat toisiinsa, koska hyvä hallinto vähentää tarvetta turvautua oikeusturvakeinoihin. Aineellisella, yksilöllisellä oikeusturvalla pyritään välttämään menettelyllistä oikeusturvaa, joka on hidas ja kallis muoto. Tästä on lukuisia esimerkkejä, kuten se, että Verohallinto voi käsitellä oikaisuvaatimuksen, jos asiasta on verovelvollisen kanssa yksimielisyys. Yksimielisyys vaikuttaisi olevan tehokkuusmallin konstruktio, jolla menettelyllistä oikeusturvaa rajataan tai siitä tehdään ikään kuin poikkeus.

Se, että asiasta ollaan yksimielisiä, ei vielä takaa sitä, että ratkaisu olisi sisällöllisesti oikea. Asiasta syntyy kuitenkin Verohallinnon nimenomainen ratkaisu ja verovelvollinen saa lähtökohtaisesti siihen liittyen luottamuskensuojan. Yksimielisyys näyttäisi olevan merkityksellinen myös tilanteessa, jossa veroilmoituksessa oleva virhe voisi johtaa viranomaislähtöiseen oikaisuun seuraamusmaksuineen. Yksimielisyys voisi tarjota verovelvolliselle mahdollisuuden antaa oikaisuilmoitus, mikäli valvontatoimia ei ole vielä aloitettu, jolloin välttyään veronkorotukselta.

Yksimielisyyden vallitessa verovelvollisen oikaisuilmoituksellaan korjaama verotus saattaa olla houkutteleva vaihtoehto sekä verottajan että verovelvollisen näkökulmasta, sillä siinä tilanteessa verottaja välttää resursseja syövästä päätöksenteosta ja verovelvollinen veronkorotuksen. Verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun kannalta tilanne on toinen. Myös fiskaalisesti valinnalla on merkitystä, jos veronkorotus jää määräämättä.

⁶⁸⁴ HE 145/2022 vp, s. 120.

⁶⁸⁵ HE 145/2022 vp, s. 146.

5.2 Mallien ratkaisukyvyn hahmottaminen

Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksina pidetään verotuksen tehokkuutta, oikeusvarmuutta, ennakoitavuutta, hallinnollista yksinkertaisuutta, neutraalisuutta, joustavuutta sekä kansainvälistä niveltävyyttä ja kilpailukykyä. Näillä lainsäätäjän asettamilla tavoitteilla pyritään fiskaaliseen, taloudelliseen, sosiaaliseen tai muuhun yhteiskuntapoliittiseen päämäärään.⁶⁸⁶ Hyvään verojärjestelmään sisältyy siten keskeisiä piirteitä sekä oikeusturvamallista että tehokkuusmallista.

Hyvä hallinto on hyvän verojärjestelmän kaltainen periaate, jolla osin riskitietoiset elementit pyritään jäsentämään hyvän hallinnon perusteiksi, tai se nähdään ideaalimallina, jota tavoitellen voidaan hallinnon oikeusperiaatteet ja palveluperiaate saada palvelemaan sekä oikeusturvan toteutumista että tehokkaampaa hallintoa. Harkintavallan väärinkäytön estäminen oli oman aikansa paradigma, joka jäseni julkisen hallinnon toimintatapaa. Harkintavallan väärinkäyttöä koskeva oppi perustui siihen, että keskeisiä hallinnon oikeusperiaatteita ei loukata. Hyvä hallinto on puolestaan aikansa paradigma, jossa hallinnon oikeusperiaatteet tasapainoilevat keskenään, mutta tasapaino nähdään mahdolliseksi.

Siirryttäessä valikointiin perustuvaan tutkimistapaan korostettiin verovelvollisen vastuuta tietojen oikeellisuudesta. Toisaalta hallinnon kehittämisessä korostetaan asiakasnäkökulmaa ja palveluperiaatetta. Esimerkiksi Verohallinnon vuotta 2019 koskevassa tulossopimuksessa strategiseksi tavoitteeksi asetettiin mm., että Verohallinto edistää oma-aloitteista verojen maksamista ja verojen kertymistä nykyistä ajantasaisemmin ja että Verohallinto huolehtii siitä, että asiakkaat maksavat verot oikeaan aikaan ja verojen määrä on oikea. Verohallinto toimii tavoitteen mukaan niin, että asiakkaat voivat ja haluavat hoitaa veroasiansa omatoimisesti ja oikein. Asiakkaille tarjotaan kohdennettuja ja helppokäyttöisiä palveluja, jotka tekevät veroasioinnista vaivatonta.⁶⁸⁷ Verotuksen yleisen ja täydellisen oikeellisuuden sijasta painottuu enemmän verotusmenettelyiden helppous ja vaivattomuus, mutta toisaalta yksilön eli tässä tapauksessa verovelvollisen laajentunut vastuu. Toisaalta verovelvollisen lisääntyvä vastuu edellyttääkin asiakasnäkökulmaa ja palveluperiaatteen vahventamista.

Tuloksellisuuselementti sisällytettiin hallintolakiin vasta lain valmistelun loppuvaiheessa, mutta palveluperiaate oli jo sitä ennen yksi hallinnon oikeusperiaatteita täydentävistä periaatteista. Verotusprosessin tehokkuutta

⁶⁸⁶ Äimä 2011, s. 99.

⁶⁸⁷ Verohallinnon vuotta 2019 koskeva tulossopimus. [Tulosohjauksiaasiakirjat - vero.fi](https://vero.fi/tulosohjauksiaasiakirjat).

edistää se, että oikea verotus toteutuu ilman tarvetta muuttaa verotusta tai tarvitsematta turvautua varsinaisiin muutoksenhakukeinoihin. Tasapainoilu verovelvollisen tekemän korjauksen ja viranomaisen itseoikaisun välillä liittyy tähän kysymykseen, ja siinäkään ei saisi loukata yhdenvertaisuutta tehokkuuden tavoittelemiseksi. Kyse on siis siitä, että tarjotaan verovelvolliselle mahdollisuutta itse korjata verotuksessa oleva virhe, jolloin Verohallinto välttyy päätöksen tekemiseltä ja verovelvollinen välttyy verokorotukselta. Mallin näkökulmasta yhdenvertainen kohtelu, joka on oikeusturvamallin dogmeja arvoperiaatteen mukaisesti, muuttuu tehokkuusmallissa tavoitteeksi ja samalla tavoiteperiaatteen mukaisesti, jota voidaan punnita tehokkuuden suhteen. Verohallinnon sisäiset toimintakäytännöt eri verotusmenettelyiden toimeenpanossa korostuvat automatisoidussa verotusprosessissa ja Verohallinnon tietojärjestelmän moninaisissa teknisissä ratkaisuisa, käyttövaltuuksissa jne.

Ohjaus- ja valvontamuotoja kehitettäessä tulisi suosia menettelyitä, jotka tehostavat verotusprosessia, mutta jotka samalla edistävät verotuksen oikeellisuutta ja kohtelevat verovelvollisia tasapuolisesti. Verohallinnon uusille ohjaus- ja valvontamenettelyille on yhteisenä piirteenä jännite ja tasapainoilu erisuuntaisten periaatteiden välillä. Menettelyitä sovellettaessa joudutaan punnitsemaan vero-oikeudellista laillisuusperiaatetta, palveluperiaatetta, yhdenvertaisuusperiaatetta ja luottamuksensuojaa. Saman toimenpiteen yhteydessä saatetaan viestiä sekä valvontamuodosta että palvelumuodosta. Ideaalitilanteessa voidaan edistää sekä oikeusvarmuutta että tehokkuutta. Ohjaus voi kohdistua yrityksiin joko ryhmänä tai yrityskohtaisesti. Kollektiivisesti tiettyyn ryhmään kohdistuva ohjaus aiheuttaa vähemmän kustannuksia ja tukee yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisia menettelyitä. Yritys- ja tapauskohtaisessa ohjauksessa korostuu palveluperiaate, mutta menettely sitoo runsaasti Verohallinnon resursseja.

Verohallinnon vuoden 2022 tilinpäätöksen mukaan vuoden 2022 lopulta alkaen toiminnan muutoksen keskiössä ovat pakollisen työn vähentäminen ja asiantuntijaosaamisen vahvistaminen. Pakollisella työllä tarkoitetaan sellaisia Verohallinnon asiakkaiden asiointitarpeesta tai verotuksen toimittamisesta ja siihen liittyvästä selvittelystä Verohallinnolle muodostuvia tehtäviä, jotka Verohallinnon on lakisääteisesti hoidettava, mutta joiden tarpeeseen – ja siten myös Verohallinnolle koituvien tehtävien määrään – Verohallinto voi vaikuttaa vähentävästi. Vähentynyt asiointin tarve on asiakkaan vaivaa ja Verohallinnon työtä säästävä kaikkia osapuolia hyödyttävä tilanne, jossa Verohallinto voi kohdentaa vapautuvat resurssit verokertymän turvaamisen kannalta vaikuttavampaan tekemiseen.

Verotusprosessit on käytännössä täysin automatisoitu, mitä tehokkuuden näkökulmasta on tavoiteltukin. Oikeuden kieli on teknistynyt. Automaatti-

nen ratkaisu muodostuu ”oikeudellisen päättelyn” sijaan ”käsittelysäännöillä”⁶⁸⁸. Lainmukaisuus, oikeusturva ja hyvän hallinnon toteutuminen pyritään varmistamaan laadulla ja laadunvalvonnalla.

⁶⁸⁸ HE 145/2022 vp, s. 10.

6 Johtopäätökset

Valikointi instituutiona

Valikointisäännöksessä ei käytetä ilmaisua ”valikointi”, mutta lain valmisteluasiakirjoissa ilmaisua käytetään käsiteltäessä uutta tutkimistapaa. Ilmaisua on vähitellen vakiintunut vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa ja asiakirjoissa.

Valikointisäännöksessä on toisaalta konstitutiivinen normi, jolla luodaan toimivalta ja menettelysäännöt uuteen hallinnollisjuridiseen toimintatapaan eli valikoivaan tutkimistapaan. Toisaalta valikointisäännöksessä on toimivallan käyttöä yleisellä tasolla sääntelevä normi. Valikoivan tutkimisen normatiivisena vastakohtana voidaan pitää kattavaa tutkintaa. Alkuperäisen verotusmenettelylain 26 §:ssä käytettiin ilmaisua ”tunnollisesti sekä veronsaajien että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittava”, mikä viittaa velvollisuuteen tutkia asiat kattavasti.

Verotusta toimitettaessa tai veroa oma-aloitteisessa verotuksessa määrittäessä veroilmoitukset tutkitaan tietyllä tavalla eli ottaen huomioon asian laatu ja laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet. Valikointi on siten systemaattinen tutkimistapa. Verotuksen automatisointi johtaa väistämättä siihen, että osa käsiteltävistä ilmoituksista nousee muodollisen virheen takia manuaaliseen käsittelyyn. Kyse ei ole kuitenkaan siinä tapauksessa varsinaisesti valikoinnista, vaan sähköisen aineiston oikeellisuuden varmistamisesta. Sähköisen aineiston luotettavuus on siten edellytys valikointiin perustuvalle tutkimistavalle.

Valikointisäännös ei ole puhtaasti oikeussääntö, eikä oikeusperiaate vaan siihen sisältyy piirteitä molemmista. Valikointiin perustuvaa tutkimistapaa sovellettiin pitkään myös sellaisissa verolajeissa, joissa ei ollut valikointisäännöstä. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain tultua voimaan vuoden 2017 alusta lukien valikointia sovellettiin jo useimpiin verolajeihin. Lopullinen kattavuus täyttyi vuoden 2021 alusta lukien, jolloin viimeisetkin verolajit tulivat valikointisäännöksen piiriin. Ennen kuin valikointisäännös oli ulotettu sovellettavaksi kaikissa olennaisissa verolajeissa, oli perusteltua kysyä, onko valikointi verotuksen yleisiin oppeihin lukeutuva instituutio, joka soveltuu yleisesti verotusmenettelyihin vai onko kyse periaatteesta, jolla mahdollistetaan automatisoituun verotukseen sisäänrakennettu tutkimistarkkuus.

Valikointiin perustuvaa tutkimistapaa voidaan pitää vero-oikeuden käytännöllisiin yleisiin oppeihin lukeutuvana instituutiona. Se on kehittynyt eri vaiheissa ja eri verolajeissa ensin käytännössä, ja vasta myöhemmin se on

saatettu säädöstasolle. Kehitys kuvaa laajemminkin lainopin ja yhteiskunnan suhdetta. Yhteiskunnalliset muutokset synnyttävät jatkuvasti uusia ongelmia. Lainoppi pyrkii mukautumaan muutokseen. Se korjaa ja uudelleen muotoilee mallia, tässä tapauksessa verotukseen liittyvän asian selvittämistä ja siihen liittyvää tutkimustavan muutosta.

Valikointiin perustuva verotuksen toimittaminen tai veron määrääminen merkitsee sitä, että tulkintatilannetta ei edes synny, jos veroilmoitus ei valikoidu lainkaan tapauskohtaiseen tutkintaan. Veronsaajien ja verovelvollisten etujen punninta tapahtuu siten valikointiehtojen, valvontasääntöjen, käsittelysääntöjen ja erilaisten tutkimisrajojen määrittelyssä. Veronsaajan näkökulmasta menettelyssä painottuu olennaisuus, riski ja fiskaalinen vaikuttavuus, kun taas verovelvollisen näkökulmasta kyse on ensisijaisesti oikeusturvasta ja verovelvollisen oikein toimitetusta verotuksesta.

Hallintolain 6 §:ssä säädetään hallinnon oikeusperiaatteista, joiden katsotaan ohjaavan viranomaisen harkintavaltaa. Automaatiossa tehty päätös ikään kuin vapautuu oikeudellisista kriteereistä, koska siihen ei sisälly harkintavaltaa tai harkintavalta piiloutuu automaattisen ratkaisutoiminnan käsittelysääntöihin. Asetelma on kestävä vain siinä tapauksessa, että verotuspäätös on sisällöllisesti täysin rutiiniratkaisu. Pelkästään automaattisesti tehdään kuitenkin myös muita kuin rutiiniratkaisuja. Tähän on johtanut tutkimusrajojen ja puuttumiskynnysten asettaminen. Ideaalitilanne olisi siten se, että yksinkertaistetaan aineellista verotusta, jolloin rutiinipäätösten määrä kasvaa ja tutkiminen voidaan keskittää niihin tapauksiin, joita ei voida automaatiassa ratkaista.

Riskianalyysiin perustuva verovalvonta on yleisiin oppeihin nykyisin sisältyvä toimintatapa. Valikointisäännöksessä puhutaan tutkimistavasta, joka ottaa huomioon muun muassa asian laadun ja laajuuden. Käytännössä se tapahtuu riskianalyysin perusteella. Muita yleisiin oppeihin vaikuttavia toimintakäytäntöjä ovat ainakin valikointiehdot ja tutkimisrajat tai -kynnykset.

Verotuksen automatisointi on edennyt vaihteittain. Tehokkuusperiaate on keskeinen verotuksen automatisoinnin eri vaiheissa, mutta se on muuttanut muotoaan. Verotuksen automatisointiin liittyvä toiminnan tehostaminen ei siten näy yhtenäisenä jatkumona vaan voidaan tunnistaa erilaisia näkökulmia ja painotuksia riippuen siitä, minkälaisia merkityksiä lainvalmistelussa esitetään. Taustalla voidaan tunnistaa tulosohjauksen, tuottavuusohjelman ja asiakaskeskeisen hallintokulttuurin tavoitteet.

Yhteistä näkökulmille on se, että niissä on sekä kollektiivinen että yksilökohtainen ulottuvuus. Samalla kun automatisoitaessa pyritään vähentämään henkilöstöresursseja verotuksessa, yksittäisen verovelvollisen verotus yksinkertaistuu ja hallinnollinen taakka pienenee sähköisten menettelyjen ja sivullisten toimittamien tietojen avulla. Verotuksen automatisoinnin

eduista on siten vahva jaettu ymmärrys. Valikointiehdot ovat salaisia, mutta Verohallinto vakuuttaa ehtojen olevan valtakunnallisesti yhdenmukaisia. Yksilötasolla yhdenmukaisuutta ei voida siten kyseenalaistaa. Salaiset valikointiehdot ovat ristiriidassa julkisuusperiaatteen kanssa, jota voidaan pitää yhtenä laillisuutta turvaavana periaatteena.

Luottamuksensuojaperiaate nousee keskeiseksi periaatteeksi massaverotuksessa, joka pohjautuu verotuksen automatisointiin, siitä johtuviin virheisiin ja virheiden joustavaan korjaamiseen pitkällä aikavälillä. Luottamuksensuojaperiaate on mielenkiintoinen verotusmenettelyille asetettujen yhdenmukaisuus- ja oikeudenmukaisuustavoitteiden kannalta. Luottamuksensuojaa koskevat ratkaisut ovat tapauskohtaisia ja turvaavat yksilön etua tulokinnanvaraisissa tilanteissa, joissa verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti. Ratkaisut eivät välttämättä ole yhdenmukaisen verotuksen mukaisia, eivätkä siten edistä verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua.

Luottamuksensuoja näkyy verotusmenettelyissä sekä tulkintatapaan (formalistinen vs. realistinen) että asian selvittämiseen ja valvontaan liittyvänä periaatteena. Luottamuksensuojan takia voidaan poiketa lain sanamuodon mukaisesta tulkinnasta. Verotarkastuksessa annetut kannanotot antavat luottamuksensuojaa. Sen sijaan muu selvitystyö, esimerkiksi data-analytiikkaan perustuva, ei sitä anna, vaikka veroviranomainen voisi omaksua ja vahvistaa jonkin käytännön juuri data-analytiikan avulla saadun tiedon perusteella.

Yleisten oppien näkökulmasta valikointia voidaan tarkastella institutiona, johon liittyy useita oikeusnormeja, kuten pääosin sähköisessä muodossa lähetettyjen veroilmoitusten jako välittömästi tutkittaviin ilmoituksiin ja tutkimatta jätettäviin ilmoituksiin, valittujen ilmoitusten selvittäminen ja selvityspyyntöjen lähettäminen, tarvittaessa verovelvollisen kuuleminen, erilaiset valvontatoimenpiteet verotuksen oikaisuajan kuluessa ja viranomaisaloitteinen verotuksen oikaisu.

Ehdottoman lainmukaisuuden vaatimuksesta kohtuulliseen varmuuteen

Verotuksen automatisoinnin lisääntyessä verotusmenettelyt ovat yhdenmukaistuneet. Valikointiin kytkeytyy useita vero-oikeudellisia periaatteita, joita joudutaan keskenään punnitsemaan. Valikointi haastaa vero-oikeuden kannalta keskeisen laillisuusperiaatteen. Kattavasta ja tunnolliseen harkintaan perustuvasta tarkastustavasta on siirrytty valikoitujen tapausten tutkimiseen. Verotuksen ehdottoman laillisuuden sijasta tavoitteena on pikemminkin kohtuullinen varmuus. Virheiden joustavan korjaamisen katsotaan

lisäävän verovelvollisen oikeusturvaa, vaikka toisaalta verotuspäätös on ikään kuin ehdollinen oikaisun tekemiselle varatun määräajan.

Verotuksen toimittamisessa on asteittain ensin käytännössä ja myöhemmin säädösten luovuttu ”tunnollisesta harkinnasta”, kuten vuonna 1996 voimaan tullessa verotusmenettelylaissakin alun perin säädettiin. Veroilmoitusten automaatioprosessissa tapahtuvalla tutkinnalla pyritään tunnistamaan ja valikoimaan veroilmoitusten manuaaliseen käsittelyyn veroriskin ja -intressin kannalta merkittävät virheet ja puutteet.

Laajasta tutkimisvelvoitteesta tinkiminen edellytti tuloverotuksessa myös verotuksen oikaisua koskevien säännösten uudistamista. Verotuksen oikaisua koskevia säännöksiä muutettiin polveilevasti ja verolajeittain, kunnes vuoden 2017 alusta verotuksen oikaisua koskevat säännökset yhdenmukaistettiin pääosin sekä terminologisesti että sisällöllisesti.

Verotuksen oikaisua voidaan tarkastella oikeusturvakeinona tai hallinto-toimena, jolla tavoitellaan fiskaalista vaikuttavuutta. Viranomaisaloitteinen oikaisu on oikeuskirjallisuudessa nähty myös palveluperiaatteen näkökulmasta eli viranomaisen seuraa päätöstensä laatua ja puuttuu havaitsemiinsa virheisiin. Prosessia tulisi siinä tapauksessa uudistaa ja kehittää virheiden havaitsemisen jälkeen. Verotuksessa se ei välttämättä aina onnistu, jos virheet ovat ensisijaisesti seurausta aineellisen lainsäädännön monimutkaisuudesta.

Verotuksen oikaisua on pyritty kehittämään siten, että pyritään takaamaan verovelvollisen oikeusturva, mutta vähennetään samalla hallinnollista byrokratiaa. Tästä esimerkkinä on se, että Verohallinto voi ratkaista oikaisuvaatimusasian, jos ratkaisu on verovelvollisen kannalta myönteinen.

Toisaalta verotuksen oikaisutarvetta yritetään vähentää veroilmoitusten laajalla korjausmahdollisuudella. Arvioverotukseen liittyvät menettelyt ovat tästä hyvä esimerkki. Oma-aloitteisissa veroissa, erityisesti arvonlisäverotuksessa, yritetään lähes kaikin keinoin välttää verotuspäätöstä ja siitä seuraavia hallinnollista taakkaa lisääviä menettelyvaatimuksia. Viime vaiheessa arvioverotuspäätös voidaan poistaa, jos verovelvollinen reagoi ilmoittamisvelvollisuuteen päätöksen jälkeen. Veronkorotuksen sijasta hänelle asetetaan vähäinen myöhästymismaksu. Vastaavasti vältetään verotuspäätökseltä ja päätöksestä mahdollisesti seuraavasta oikaisuvaatimuksesta.

PL 2.3 §:n mukaan kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Valikointiin perustuva tutkimissäännös on siten periaatteellisesti merkittävä muutos. Verotuksen automatisoinnilla pyritään tehokkuuteen. Automatisoinnin lähtökohta on se, että manuaaliseen virkailijäkäsittelyyn valitaan vain osa veroilmoituksista. Automaatioprosessissa tapahtuvalla tutkinnalla pyritään löytämään selvästi virheelliset tapaukset ja valikoimaan virkailijakohtaiseen käsittelyyn ennalta määritellyt valikointiehdot

täyttävät tapaukset. Valikointien tehokkuus riippuu siitä, miten hyvin eri valikointiehdoilla havaitaan toimenpiteitä vaativat tapaukset.

Valikointien määrään ja valikointiehtoihin vaikuttaa se, että Verohallinto pyrkii kohdentamaan verovalvontaa verovajeen ja harmaan talouden näkökulmasta euromääräisesti olennaisimpien virheiden ja väärinkäytösten havaitsemiseen. Valikoinnit perustuvat valtakunnallisesti yhdenmukaisiin ja riskienarviointiprosessin perusteella muuttuviin valikointiehtoihin. Valikointiehtojen määrittelyllä Verohallinto voi järjestää verovalvonnan haluamalleen tasolle tai mitoittaa sen käytettävissä olevien resurssien mukaan.

Automaatioon perustuvassa verovalvonnassa on kyse tasapainoilusta tehokkuusvaatimuksen ja verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun välillä. Valikointiehdot johtavat siihen, että samanlaisia tapauksia tai euromääräisesti samaa suuruusluokkaa olevia tapauksia tutkitaan periaatteessa yhdenmukaisin perustein. Valikointiehtojen ulkopuolelle jääviä tapauksia ei sen sijaan tutkita tarkemmin, mikä heikentää verotuksen yhdenmukaisuutta.

Verotuksessa valikointien käsittelyä ja ratkaisumenettelyä ohjaavat myös Verohallinnon sisäisissä työohjeissa määritellyt poikkeamisrajat ja tutkimiskynnykset. Arvonlisäverotuksessa virkailijakohtaiseen käsittelyyn ohjautuu vain pieni määrä veroilmoituksia. Tutkittavien veroilmoitusten määrä on vähentynyt viime vuosina. Valikointisäännöstä valmisteltaessa vuonna 2005 käytettiin esimerkkinä tilannetta, että 30 prosenttia aineistosta tutkittaisiin tarkemmin tapauskohtaisessa käsittelyssä. Vertailun vuoksi todettakoon, että vuonna 2021 osakeyhtiöiden ja muiden yhteisöjen kaikkiaan noin 490 000 tuloveropäätöksestä noin 430 000 eli lähes 88 % tehtiin kokonaan automaattisesti.⁶⁸⁹

Verotuksen automatisointi ja siihen liittyvä valikointiin perustuva tutkimistapa ovat johtaneet siihen, että verovelvollisen vahingoksi tapahtuvan oikaisun määräaika on kasvanut ja verotuspäätökset ovat ikään kuin ehdollisia niin kauan kuin oikaisuvaatimuksen määräaika on voimassa. Oikeusvarmuuden heikentyminen on siten keskeinen valikointiin perustuvaan tutkimistapaan liittyvä ulottuvuus.

Lainmukaisuus liitetään oikeusvarmuuteen. Lainmukaisuus ei näyttäydy ehdollisena tai olennaisuuteen perustuvana. Kun argumentoidaan oikeusvarmuudesta, laillisuudesta ei olla valmiita tinkimään. Kun asiaa tarkastellaan prosessina, asioiden selvittämisenä ja tietojen pyytämisenä, laillisuus kamppailee suhteellisuusperiaatteen kanssa eikä sitä esitetä ehdottomana.

Verotuksen automatisoituessa kuitteja tai muita dokumentteja, jotka todentavat verotukseen liittyvät tulon, menon tai muun tapahtuman, ei liitetä veroilmoitukseen. Asiat kuvataan sanallisesti tai erilaisilla koodeilla, esim. valmisteverotuksessa tuotenimellä. Tiedot voivat olla muodollisesti oikein

⁶⁸⁹ HE 224/2022 vp, s. 7.

tai väärin, ja ne voivat olla sisällöllisesti oikein tai väärin. Sähköinen veroilmoitusaineisto on ikään kuin kuvaus veron perusteena olevista tiedoista, mutta se ei ole autenttinen tosiseikasto.

Valikointisäännös haastaa sekä lakiperusteisuuden että lain tarkan noudattamisen. Automaatiossa asetetaan tutkimiskynnyksiä ja -rajoja, jolloin lakia ei edes pyritä tarkoin noudattamaan. Toisaalta valikointi, vaikka se eduskunnan säätämään lakiin perustuukin, ei anna julkisen vallan käyttämiselle täsmällistä toimivaltaperustetta siten, että tietyn rajan alle jäävien vähennysten oikeellisuutta ei tarvitse varmentaa. Massahallinnon luonteenomaisiin piirteisiin ei katsota kuuluvan virheettömyyden, mutta toisaalta valikointisäännöstä säädettäessä sitä perusteltiin myös verotuksen automatisoinnista johtuvalla virheettömyydellä.

Vapaa harkinta voidaan nähdä laillisuusperiaatteen haastajana. Automaatisoidussa verotuksessa harkinta korostuu muodostettaessa käsittelysääntöjä, valikointiehtoja tai valvontasääntöjä, asetettaessa erilaisia tutkimiskynnyksiä tai arvioitaessa selvityspyynnön tarpeellisuutta tai laajuutta. Käsittelysääntöihin perustuva automatisointi poistaa yksilöllisen harkinnan mahdollisuuden. Valikointisäännökset ovat laajentaneet merkittävästi automaattisen päätöksenteon käyttöalaa verotuksessa.

Tarkoituksenmukaisuusharkinta haastaa myös laillisuusperiaatteen ja varsinkin verotuksen legaliteettiperiaatteen. Erityisesti tämä korostuu valikoinnissa, jossa valikointiehdot määritellään hyvin pitkälle tarkoituksenmukaisuusharkinnan perusteella.

Verotuksen automatisointi ja valikointi edellyttävät verolainsäädännön selkeyttä ja yksinkertaisuutta, mutta verotuksen legaliteettiperiaate edellyttää verolainsäädännön täsmällisyyttä, yksiselitteisyyttä ja tarkkarajaisuutta eli käytännössä monimutkaisia säännöksiä.

Valikointisäännökset kaventavat tutkimisvelvollisuutta ja samalla harkinnanvaraisuuden alaa. Oletuksena on tällöin kuitenkin se, että keskenään samanlaisia tapauksia käsitellään samalla tavalla. Ongelmallista on siten se, jos tutkimatta jätetään runsaasti myös valikoituneita tapauksia. Siihen, mitkä rajan ylittävät tapaukset loppujen lopuksi tutkitaan, sisältyy käytännössä myös harkintaa. Ongelma korostuu oma-aloitteisessa verotuksessa ja erityisesti arvonlisäverotuksessa, jossa annetaan kuukausittain satojatuhansia veroilmoituksia. OAVL:n 8 luvussa säädetään veron määräämisestä ja päätöksen oikaisusta. Veron määrääminen edellyttää, että verovelvollisen oma-aloitteisesti ilmoittama vero on syystä tai toisesta noussut ratkaistavaksi. Valtaosa arvonlisäveroilmoituksista kuitenkin kulkee alusta loppuun automaatiossa, jolloin veron määrääminen ei tule edes harkittavaksi eikä verotuspäätöstä synny. Veroilmoitukseen voidaan kuitenkin palata verotuksen oikaisun pitkien määräaikojen kuluessa. Oma-aloitteisessa verotuksessa ja erityisesti arvonlisäverotuksessa verotusprosessi on automatisoitu,

mutta sitä ei koske asian automaattista ratkaisua koskevat säädökset, ellei asiassa synny päätöstä. Verovelvolliselle kuitenkin syntyy maksuvelvoite tai palautus.

Vero-oikeudelliset mallit valikointiin perustuvassa verotusmenettelyssä

Tutkimuskysymyksenä oli, miten laillisuusperiaatteelle ja muille hyvää hallintoa tukeville periaatteille ja toisaalta hallinnon tehokkuusvaatimukselle on haettu tasapainoa siirryttäessä verotuksen toimittamisessa tapauskohtaisesta tutkimisesta automatisoituun verotukseen ja valikoitujen tapausten tarkempaan tutkimiseen. Tutkimusongelmaa pyrittiin ratkaisemaan vero-oikeudellisten mallien avulla. Aluksi oli ratkaistava, mikä on se vero-oikeuden oikeudenalan peruskysymys, johon alaa jäsentävä malli antaisi vastauksen. Tässä tutkimuksessa vero-oikeuden peruskysymys on se, miten toimitetaan verotus fiskaalisesti vaikuttavasti verovelvollisten oikeusturvaa vaarantamatta. Vero-oikeudellisten mallien tunnistamisessa ja hyödyntämisessä päähuomio on ollut oma-aloitteisessa verotuksessa ja siinä erityisesti arvonlisäverotuksessa.

Vaikutti luontevalta lähestyä peruskysymystä kahden mallin, oikeusturvamallin ja tehokkuusmallin avulla. Tasapainoilu tehokkuusperiaatteen ja keskeisten hallintoperiaatteiden välillä on ollut tutkimuksen kantava ajatus. Oikeusturvamalliksi nimetty malli on ollut selvästi hegemoninen viime vuosikymmeninä, mutta tehokkuusmalli on haastanut sitä yhä enemmän. Hallinnosta voidaan tunnistaa erilaisia tapoja ja menettelyitä, joilla tasapainoa pyritään hakemaan.

Hyvään verojärjestelmään liitetään erilaisia ominaisuuksia, kuten esimerkiksi verotuksen tehokkuus, oikeusvarmuus, ennakoitavuus, hallinnollinen yksinkertaisuus, neutraalisuus ja joustavuus. Näillä lainsäätäjän asettamilla tavoitteilla pyritään fiskaaliseen, taloudelliseen, sosiaaliseen tai muuhun yhteiskuntapoliittiseen päämäärään. Hyvään verojärjestelmään sisältyy siten keskeisiä piirteitä sekä oikeusturvamallista että tehokkuusmallista. Yksittäisten säädösmuutosten määrä, väliaikaisuus, määräaikaisuus ja erilaisten verotukien lisääminen verojärjestelmään heikentää kuitenkin usein verojärjestelmän toimivuudelle asetettuja tavoitteita.

Hyvä hallinto on periaate, jolla hallinnolliset turvatakuut kytketään hallinnolta edellytettyyn tuloksellisuuteen. Toisaalta laillisuudesta saatetaan ikään kuin tinkiä argumentoimalla kriittisesti säännösten pikkutarkasta noudattamisesta.

Vuonna 2004 voimaan tulleen hallintolain on katsottu edelleen vahvistaneen oikeusvaltiollista kehityssuuntaa, jossa tehokkuus ja palvelevuus kytketään oikeusvaltiollisuuteen. Laillisuusperiaate ja tehokkuus eivät siten

näyttäisi olevan keskenään ristiriidassa, jos tehokkuudella tarkoitetaan asian joutuisaa käsittelyä hallinnossa. Punninta kuitenkin muuttuu olennaisesti, jos hallintoa automatisoidaan niin, että osa hallinnollisista päätöksistä käy läpi vain automatisoidun päätösprosessin. Hallintolakia säädettäessä ei vielä korostunut automatisoitu päätöksenteko ja hallinto.

Verohallinnon käyttämillä menettelyillä on olennainen merkitys oikeusturvan ja tehokkaan verotuksen yhteensovittamisessa. Verohallinnolle asetettujen tavoitteiden mukaan se edistää oma-aloitteista verojen maksamista ja verojen kertymistä aiempaa ajantasaisemmin ja että se huolehtii siitä, että asiakkaat maksavat verot oikeaan aikaan ja verojen määrä on oikea. Tavoitteen kannalta olennaista on se, että asiakkaat voivat ja haluavat hoitaa veroasiansa oma-toimisesti ja oikein. Asiakkaille tarjotaan kohdennettuja ja helppokäyttöisiä palveluja, jotka edistävät veroasioinnin vaivattomuutta. Verotuksen yleisen ja täydellisen oikeellisuuden sijasta painottuu enemmän verotusmenettelyiden helppous ja vaivattomuus, mutta toisaalta yksilön el tässä tapauksessa verovelvollisen laajentunut vastuu oman verotuksensa oikeellisuudesta. Verovelvollisen oman verotuksen oikeellisuuden varmistamiseksi verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa.

Verotusprosessin tehokkuutta edistää se, että oikea verotus toteutuu ilman tarvetta muuttaa verotusta tai tarvitsematta turvautua varsinaisiin muutoksenhakukeinoihin. Tasapainoilu verovelvollisen tekemän korjauksen ja viranomaisen itseoikaisun välillä liittyy tähän kysymykseen, ja siinäkin ei saa loukata yhdenvertaisuutta tehokkuuden tavoittelemiseksi. Verohallinnon sisäiset toimintakäytännöt eri verotusmenettelyiden toimeenpanossa korostuvat automatisoidussa verotusprosessissa ja Verohallinnon tietojärjestelmän moninaisissa teknisissä ratkaisuissa.

Ohjaus- ja valvontamuotoja kehitettäessä tulisi suosia menettelyitä, jotka tehostavat verotusprosessia, mutta jotka samalla edistävät verotuksen oikeellisuutta ja kohtelevat verovelvollisia tasapuolisesti. Verohallinnon uusille ohjaus- ja valvontamenettelyille on yhteisenä piirteenä jännite ja tasapainoilu erisuuntaisten periaatteiden välillä. Menettelyitä sovellettaessa joudutaan punnitsemaan vero-oikeudellista laillisuusperiaatetta, palveluperiaatetta, yhdenvertaisuusperiaatetta ja luottamuksensuojaa. Saman toimenpiteen yhteydessä saatetaan viestiä sekä valvontamuodosta että palvelumuodosta. Ideaalitalanteessa voidaan edistää sekä oikeusvarmuutta että tehokkuutta. Ohjaus voi kohdistua yrityksiin joko ryhmänä tai yrityskohtaisesti. Kollektiivisesti tiettyyn ryhmään kohdistuva ohjaus aiheuttaa vähemmän kustannuksia ja tukee yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisia menettelyitä. Yritys- ja tapauskohtaisessa ohjauksessa korostuu palveluperiaate, mutta menettely sitoo runsaasti Verohallinnon resursseja.

Olen tutkimuksessani peilannut valikointi-instituutiota ehkä turhankin laajaan joukkoon erilaisia hallinto-oikeudellisia ja vero-oikeudellisia periaatteita. Vaikuttaa siltä, että periaatteet ovat varsin staattisia ja ehkä jopa vähän jämähtäneitäkin. Lakiin perustuvien verotusmenettelyjen rinnalle on tullut dynaamisia ja sääntelemättömiä menettelyitä, kuten esimerkiksi ennakollisen ohjauksen eri muodot. Selvimmin dynaamisuus näyttäytyy automaattista päätöksentekoa koskevassa sääntelyssä. Ihan ongelmitta se ei verotukseenkaan asettaudu. Erilaisten toimintakulttuurien kohtaaminen näkyy mielestäni hyvin kahdessa tapauksessa, joita olen tutkimuksessani käsitellyt. Ensimmäinen liittyy perustuslakivaliokunnan lausuntoon automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi. Lausunnossa todetaan, että *”perustuslakivaliokunnan mielestä esityksen perusteella jää epäselväksi, onko tällaisen keskimääräisestä poikkeaviin tietoihin kohdistuvan ohjelmallisesti todettavan riskiarvioinnin tarkoitettu olevan hallintolakiin lisättäväksi ehdotetun 53 e §:n 2 momentissa viitattua harkintaa.”*⁶⁹⁰ Toinen mielestäni poikkeuksellinen argumentointi liittyy korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun, johon sisältyneessä äänestyslausunnossa todetaan, että *”osakeyhtiöiden veroilmoituksessa annettujen tietojen automaattinen käsittely ja ilmoitusten valikoiminen virkailijakäsittelyyn tietojen ristiriitaisuuksien perusteella tarkoittaa, ettei veroilmoitusten pää- ja liitelomakkeiden tietojen ristiriitaan liity enää ennakkopäätöksessä KHO 2016:15 tarkoitettua riskiä virheiden havaitsematta jäämisestä Verohallinnon rajoitetun tutkimisvelvollisuuden takia.”*⁶⁹¹

Oikeudellisen argumentoinnin rinnalle näyttää siten nousevan hyvinkin tekninen argumentointi myös vero-oikeudellisissa kysymyksissä, ja siihen näyttää liittyvän sekä hämmennystä että erilaisia odotuksia.

⁶⁹⁰ PeVL 88/2022 vp, s. 5.

⁶⁹¹ KHO 2024:94.

Lähteet

Kirjallisuus

Aarnio, Aulis: Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. Dark Oy. Vantaa 2006.

Aarnio, Aulis: Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Unigrafia Oy Yliopistopaino. Helsinki 2011.

Engblom, Ari: Hallitusohjelmien veropoliittiset linjaukset ja verosäännösten tulkinta. Defensor Legis N:o 4/2018 s. 647–655.

Hakapää, Sari: Sähköinen verohallinto. Automatisoitu arvonlisäveromenettely. Acta Wasaensia n:ro199 2008.

Halila, Leena: Oikaisuvaatimusjärjestelmän luonteesta ja kehittämisestä oikeusturvakeinona. Teoksessa Oikeustiede-Jurisprudentia. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen vuosikirja 2006. Jyväskylä 2006. s. 9–96.

Halila, Leena & Aer, Janne: Oikaisumenettely hallinnossa. WSOYPRO Oy. Helsinki 2011.

Handolin, Ville-Valtteri: Veroilmoitusmenettelyn kehitystarina. Julkaisussa Verotus 1865-2015 – Näkökulmia suomalaiseen verotukseen. s. 39–47. Verohallinto 2015.

Harrinvirta, Markku: Miksi ja miten budjettia perustellaan? Perustelukäytäntöjen merkitys, muutos ja ongelmat. Hallinnon Tutkimus 2/1997.

Herranen, Olli: Uusi julkisjohtaminen ja valtion tuottavuusohjelman kova ydin. Hallinnon Tutkimus 1/2015 s. 27–42.

Heuru, Kauko: Kunnan päätösvallan siirtyminen. Oikeudellinen tutkimus kunnanvaltuuston vallasta suomalaisen kunnallishallinnon demokraattisten arvojen ja tehokkuusarvojen ristipaineessa. Tampere 2000.

Heuru, Kauko: Hyvä hallinto. Helsinki 2003.

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

Huovinen, Marjo: Konserniverokeskuksen uudet työkalut 3/3: Valvontakäynti. Verotus 1/2018 s. 96–106.

Husa, Jaakko & Pohjolainen, Teuvo: Julkisen vallan oikeudelliset perusteet: johdatus julkisoikeuteen. Talentum. Helsinki 2014.

Isomaa-Myllymäki, Anita & Lilja, Johanna: Sivullisen tiedonantovelvollisuus verotusmenettelyssä ja henkilötietojen suoja. Defensor Legis N:o 3/2018 s. 390–403.

Isotalo, Kalle: Perintö- ja lahjaveron vanhanaikaisten menettelysäännösten yhteensovitus digitalisaatioon ja uudelleenarkintakieltoon. Defensor Legis N:o 4/2023 s. 511–529.

Isotalo, Kalle & Linnakangas, Esko: Verotuet, verosanktiot ja eriarvo tulo- ja varainverotuksessa. Helsinki 2023.

Juusela, Janne: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Defensor Legis N:o 4/2018 s. 449–467.

Kallio, Mika & Lindholm, Matti & Nielsen, Ari & Ojala, Marko & Sääskilahti, Juha & Takalo, Tero: Arvonlisäverotus 2016. Otavan Kirjapaino Oy, Keuruu 2016.

Karlsson, Meeri: Valmisteverotus Verohallintoon vuoden 2017 alusta – mikä muuttui vai muuttuiko mikään? Verotus 3/2017 s. 350–358.

Kivimies, Pia & Luikku, Ella: Valmiste- ja autoverotuksen menettelyuudistus. Verotus 2/2022 s. 208–216.

Knuutinen, Raili: Täydentävä verotuspäätös – uusi menettely säännönmukaisen verotuksen ja verotuksen oikaisun väliin. Verotus 3/2018 s. 354–362.

Knuutinen, Reijo: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2005.

Koivisto, Ida: Hyvä hallinto ja lain noudattamisen vaatimus: hartilainen ja dworkinilainen luenta. Teoksessa avoin, tehokas ja riippumaton. Olli Mäenpää 60 vuotta juhla kirja. Edita Prima Oy, Helsinki 2010.

Koivisto, Ida: Hyvän hallinnon muunnelmat. Julkisoikeudellinen tutkimus. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja n:o 304. Helsinki 2011.

Koivisto, Ida & Koulu, Riikka: Miten hyvä hallinto digitalisoidaan? Haaste oikeustieteelliselle tutkimukselle. Lakimies 6/2020 s. 798–821.

Konstari, Timo: Harkintavallan väärinkäytöstä. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja n:o 139. Vammala 1979.

Koskinen, Seppo & Kulla, Heikki: Virkamiesoikeuden perusteet. 7. uudistettu painos. Talentum Pro. Helsinki 2016.

Koulu, Riikka: Digitalisaatio ja algoritmit – oikeustiede hukassa? Lakimies 7–8/2018 s. 840–867.

Kulla, Heikki: Hallintomenettelyn perusteet. Helsinki 2015.

Kuopus, Jorma: Hallinnon lainalaisuus ja automatisoitu verohallinto. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1988.

Laakso, Seppo & Tarukannel, Veijo & Suviranta, Outi: Yleishallinto-oikeus. 2006

Leppänen, Katja: Yhdenvertaisuus työelämässä. Talentum Media Oy. Helsinki 2015.

Malmgrén, Marianne: Legaliteettiperiaate verolainsäädännön tulkinnassa. Verotus 3/2018 s. 282–291.

Meklin, Pentti: Muuttuuko mikään? Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa. Teoksessa Paras mahdollinen julkishallinto. Toimittanut Jarmo Vakkuri. Helsinki University Press. Helsinki 2009.

Meklin, Pentti & Näsi, Salme: Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. Hallinnon Tutkimus 4/1994 s. 231–243.

Merikoski, V.: Suomen julkisoikeus pääpiirteittäin II. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja n:o 112. Werner Söderström Oy, Helsinki 1976.

Merisalo, Matti: Automaattisesta päätöksenteosta. Verotus 3/2023 s. 335–346.

Mikkilä, Juuso & Rabinä, Timo: Luottamuksensuoja verotuksessa – tutkimus luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta hallintotuomioistuinmissa. Verotus 4/2017 s. 430–444.

Myrsky, Matti: Valtiontalousoikeus. Talentum Media Oy. Hämeenlinna 2010. (Myrsky 2010a).

Myrsky, Matti: Verotarkastuksen kysymyksiä. Defensor Legis N:o 6/2010 (b) s. 796–812. (Myrsky 2010b).

Myrsky, Matti: Milloin verotuksessa on mahdollista saada luottamuksensuojaa? Defensor Legis N:o 5/2011 s. 636–649.

Myrsky, Matti: Luottamuksensuoja ja kehittyvä oikeuskäytäntö. Defensor Legis N:o 1/2016 s. 108–118.

Myrsky, Matti & Ossa, Jaakko: Verotuksen perusteet. Talentum Media Oy. Helsinki 2008.

Myrsky, Matti & Svensk, Niko & Voutilainen, Tomi: Suomen finanssioikeus. Lakimiesliiton kustannus. Vantaa 2014.

Mäenpää, Olli: Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. Edita Publishing Oy. Keuruu 2016.

Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. 4. painos. Alma Insights. Helsinki 2024. (Mäenpää 2024a).

Mäenpää, Olli: Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. Edilex Kustannus. Keuruu 2024. (Mäenpää 2024b).

Määttä, Kalle: Verolakien tulkinta. Edita. Porvoo 2014.

Niemivuo, Matti & Keravuori-Rusanen, Marietta & Kuusikko, Kirsi: Hallintolaki. WSOYpro Oy. Helsinki 2010.

Nyholm, Inga & Stenvall, Jari & Airaksinen, Jenni & Pekkola, Elias & Haveri, Arto & af Ursin, Klaus & Tiihonen, Seppo: Julkinen hallinto Suomessa. Tietosanoma Oy. Helsinki 2016.

Ossa, Jaakko: Tuloverolaki käytännössä. Sanoma Pro. 1. painos 2013.

Paasonen, Jyrki & Widlund, Joonas: Oikeusvaltio ja valvontavaltio. Sähköisen valvonnan haasteet yksityisyydelle ja tietosuojalle. Teoksessa Tieto, valta ja vaikuttaminen oikeusvaltiossa. Toimittaneet Niina Mäntylä, Jukka Viljanen ja Laura Perttola. s. 208–225. Tallinna, Gaudeamus 2023.

Piiskoppel, Kirsti: Konserniverokeskuksen uudet työkalut 2/3: Syvennetty asiakasyhteistyö. Verotus 4/2017 s. 454–463.

Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Helsinki 2001.

Pohjolainen, Teuvo & Tarukannel, Veijo: Oikeusturvan vai tuottavuuden tehostaminen hallintolainkäytössä. Defensor Legis N:o 6/2006 s. 971–985.

Puronen, Pertti: Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. WSOY PRO. Juva 2010.

Pöyhönen, Juha: Sopimusoikeuden järjestelmä ja sopimusten sovittelu. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja n:o 179. Vammalan kirjapaino Oy. Vammala 1988.

Pöyhönen, Juha: Korvausmallit vahingonkorvausoikeudessa. Oikeustiede, jurisprudentia. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen vuosikirja 1999. Gummerus kirjapaino Oy. Jyväskylä 1999.

Pöysti, Tuomas: Kohti digitaalisen ajan hallinto-oikeutta. Lakimies 7–8/2018 s. 868–903.

Raskulla, Siina: Tekoäly oikeusvaltiossa? Automaattinen päätöksenteko ja julkisen vallan käyttö. Teoksessa Tieto, valta ja vaikuttaminen oikeusvaltiossa. Toimittaneet Niina Mäntylä, Jukka Viljanen ja Laura Perttola. s. 175–187. Tallinna, Gaudeamus 2023.

Ritari, Henna & Vigren, Elena: Verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamisen ensimmäinen vaihe. Verotus 1/2017 s. 19–28.

Räbinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Alma Talent. Helsinki 2022.

Räbinä, Timo: Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent. Helsinki 2023.

Räbinä, Timo & Myrsky, Matti & Myllymäki, Janne: Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent. Helsinki 2017.

Saarenpää, Ahti: Oikeusinformatiikka. Teoksessa Oikeus tänään osa 1. Toimittanut Marja-Leena Niemi. Bookwell Oy. Lapin Yliopiston Oikeustieteellisiä julkaisuja sarja C 64. Rovaniemi 2016.

Salminen, Vesa & Halme, Kimmo & Järvelin, Anne-Mari & Kettinen, Juha & Uusikylä, Petri & Lintinen, Urho & Stenvall, Jari & Vakkuri, Jarmo & Johanson, Jan-Erik: Valtionhallinnon tulosohtausmallin arviointi. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:33.

Salo, Marjut: Verotuksen verovelvolliskohtainen päättymisen. Verotus 2/2018 s. 190–201.

Saraviita, Ilkka: Perustuslaki. Talentum Media Oy. Helsinki 2011.

Savolainen, Vesa & Teperi, Väinö: Jälkiverotus. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2000.

Scheinin, Martin: Ihmisoikeudet Suomen oikeudessa: Valtiosääntöoikeudellinen tutkimus kansainvälisten ihmisoikeussopimusten valtiosisäisestä voimassaolosta sekä ihmisoikeus- ja perusoikeusnormien sovellettavuudesta Suomen oikeusjärjestyksessä. Väitöskirja, Helsingin yliopisto. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:ro 189. Helsinki 1991.

Siitari-Vanne, Eija: Hallintolainkäytön tehostaminen. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 265. Gummeruksen kirjapaino Oy. Jyväskylä 2005.

Siltala, Raimo: Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 234. Vammala 2003.

Siltala, Raimo: Oikeudellinen tulkintateoria. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 261. Jyväskylä 2004.

Soikkeli, Lauri: Luottamuksensuoja verotuksessa - soveltaminen oikeudenkäytön valossa. WSOY Lakitieto. Vantaa 2004.

Söderlund, Seppo: Oikeus ja kohtuus verotuksessa. Oikeustieteellinen tutkimus verovelvollisen oikeudesta saada ja viranomaisen velvollisuudesta myöntää harkinnanvaraisia verohuojennuksia. Talentum Media Oy. Helsinki 2009.

Tikka, Kari. S.: Veron minimoinnista: tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B 165. Helsinki 1972.

Tolonen, Hannu: Oikeuden kaleidoskooppi. Kirjoituksia oikeudesta ja sen historiasta. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, E-sarja N:o 19. Gummerus Kirjapaino Oy, Vaajakoski 2008.

Torkkel, Timo: Varainsiirtoverotuksesta itseverotuksena – huomioita verotus- ja oikeuskäytännöstä. Verotus 3/2019 s. 268–282.

Urpilainen, Matti: Verovelvollisen suosimisen periaatteesta s. 389-400. Teoksessa Yritys, omistaja ja verotus - Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, toimitaneet Pekka Nykänen & Matti Urpilainen. Helsinki 2014.

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus: Verotuet Suomessa 2009. Toim. Kröger, Outi & Rauhanen, Timo. Valmisteluraportit 5. Lokakuu 2010.

Waal, Johanna: Konserniverokeskuksen uudet työkalut 1/3: Ennakollinen keskustelu. Verotus 3/2017 s. 319–327.

Wikström, Kauko & Ossa, Jaakko & Urpilainen, Matti: Vero-oikeuden yleiset opit. Hansaprint Oy, Helsinki 2015.

Volanen, Maria: Tekoälyn käyttö verotuksessa. Verotus 1/2025 s. 89–95.

Väätänen, Ulla: Oikein ja joutuisasti. Joutuisuus hyvän hallinnon ja oikeusturvan takeena hallintotoiminnassa. Lakimiesliiton Kustannus. Hämeenlinna 2011.

Yliaska, Ville: Hajautuiko valtion valta? New Public Management ja hallinnon murros (1983-1993). Yhteiskuntapolitiikka-lehti 4/2010.

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus, Sanoma Pro Oy 2011.

Virallislähteet

Apulaisoikeuskansleri: Apulaisoikeuskanslerin ratkaisu, dnrot OKV/1757/1/2017, OKV/1763/1/2017, OKV/1800/1/2017 ja OKV/1803/1/2017, 23.3.2018.

Eduskunnan oikeusasiamies: Julkisten hallintotehtävien siirtäminen yritykselle. EOAK/883/2018, 19.3.2019. (Eduskunnan oikeusasiamies 2019a)

Eduskunnan oikeusasiamies: Verohallinnon automatisoitu päätöksentekomenettely ei täytä perustuslain vaatimuksia. EOAK/3379/2018, 20.11.2019. (Eduskunnan oikeusasiamies 2019b)

HaVM 39/2022 vp: Valiokunnan mietintö hallituksen esityksestä 145/2022 vp julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 137/1986 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi valtion liikelaitoksista.

HE 291/1993 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle valtion virkamieslaiksi ja laiksi valtion virkaehtosopimuslain muuttamisesta.

HE 131/1995 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 53/1998 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta.

HE 72/2002 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

HE 132/2002 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2003.

HE 56/2003 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi valtion talousarvioista annetun lain muuttamisesta.

HE 117/2003 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle hallintolain edellyttämiksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.

HE 91/2005 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta.

HE 189/2006 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verohallintolain muuttamisesta.

HE 221/2008 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle verotililaiksi sekä laeiksi eräiden verolakien muuttamisesta.

HE 122/2010 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2011 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden verolakien muuttamisesta.

HE 19/2014 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle yhdenvertaisuuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 97/2017 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 54/2020 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 145/2022 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 224/2022 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi.

Oikeusministeriö: Arviomuistio hallinnon automaattiseen päätöksentekoon liittyvistä yleislainsäädännön sääntelytarpeista. Oikeusministeriön julkaisuja, selvityksiä ja ohjeita 2020:14.

PeVL 67/2002 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esitykseen 175/2002 vp laiksi Rahoitustarkastuksesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 3/2003 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esitykseen 13/2003 vp laiksi viestintämarkkinalain muuttamisesta.

PeVL 36/2005 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esitykseen 129/2005 vp sairausvakuutuksen rahoitusta koskevan lainsäädännön muuttamisesta ja hallituksen esitykseen sairausvakuutuksen rahoitusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi annetun hallituksen esityksen 68/2005 vp täydentämisestä.

PeVL 35/2005 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esitykseen 91/2005 vp eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta.

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

PeVL 70/2018 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esitykseen 298/2018 vp potilasvakuutuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 78/2018 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esitykseen 52/2018 vp sosiaaliturva- ja vakuutuslainsäädännön muuttamiseksi EU:n yleisen tietosuoja-asetuksen johdosta.

PeVL 7/2019 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esitykseen 18/2019 vp laiksi henkilötietojen käsittelystä maahanmuuttohallinnossa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 81/2022 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esitykseen 145/2022 vp julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi.

PeVL 88/2022 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esitykseen 224/2022 vp automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi.

PeVL 93/2022 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esitykseen 267/2022 vp. laeiksi Innovaatiorahoituskeskus Business Finlandista ja Business Finland -nimisestä osakeyhtiöstä annetun lain ja julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta annetun lain 13 a luvun 2 ja 3 §:n muuttamisesta.

Valtioneuvoston oikeuskansleri: Valtioneuvoston oikeuskanslerin ratkaisu dnrot OKV/656/70/2024OKV/656/70/2024-OKV-5, 26.6.2024.

VaVM 22/2005 vp: Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä 91/2005 vp eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta.

VaVM 9/2016 vp: Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä 29/2016 vp verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Valtioneuvoston kanslia: Algoritmi päätöksentekijänä? Tekoälyn hyödyntämisen mahdollisuudet ja haasteet kansallisessa sääntely-ympäristössä. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2019:44.

Valtioneuvoston kanslia: Virkavastuu julkishallinnon muuttuvassa toimintaympäristössä, valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2022:14. (2022a).

Valtioneuvoston kanslia: Algoritminen syrjintä ja yhdenvertaisuuden edistäminen. Arviointikehikko syrjimättömälle tekoälylle, valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2022:54. (2022b).

Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016: Verotulot – Yhteenvedo verotuloja koskevista laillisuustarkastuksista. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 17/2016.

Valtiontalouden tarkastusvirasto 2018: Verolainsäädännön selkeys – Tuloverolain muutokset 2006–2017. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 18/2018.

Valtiontalouden tarkastusvirasto: Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyt. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 1/2023. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023a).

Valtiontalouden tarkastusvirasto: Jälkiseurantaraportti laillisuustarkastuksesta Verolainsäädännön selkeys – Tuloverolain muutokset 2006–2017. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 18/2018. 31.10.2023. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2023b).

Valtiovarainministeriö: Tulosohjauksen käsikirja. Valtiovarainministeriön hallinnon kehittämisosaston julkaisuja 2/2005.

Valtiovarainministeriö: Tulosohjauksen arviointihankkeen loppuraportti. Valtiovarainministeriön julkaisuja 47/2010.

Valtiovarainministeriö: Kohti strategisempaa, kevyempää, poikkihallinnollisempaa ja yhtenäisempää tulosohjausta. Valtiovarainministeriön julkaisuja 21/2012.

Valtiovarainministeriö: Yhdessä, uudistuen, tasapainoisesti! Vaikuttavuus- ja tuloksellisuusohjelman loppuraportti. Valtiovarainministeriön julkaisu 19/2015.

Valtiovarainministeriö: Verotuet 2016–2018e. 19.9.2017.

Valtiovarainministeriö: Arviomuistio julkisen hallinnon tietojärjestelmien sääntelyn nykytilasta ja kehittämistarpeista. Valtiovarainministeriön julkaisuja 2021:54.

Valtiovarainministeriö: Lausunto oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä koskevasta tarkastuskertomusluonnoksesta. VN/31436/2022-VM-3, 14.12.2022.

Verohallinto: Hyvä verotarkastustapa. Ohje 22.1.2018.

Verohallinto: Verotuksen toimittamisen periaatteita. Ohje 25.3.2019. Dnro VH/1115/00.01.00/2019.

Verohallinto: Lausunto oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä koskevasta tarkastuskertomusluonnoksesta. VH/3225/00.03.01/2021, 7.12.2022.

Verohallinto: Verotuksen yleiset menettelysäännökset. Ohje 21.12.2023. Dnro VH/6743/00.01.00/2023. (Verohallinto 2023a).

Verohallinto: Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. Ohje 23.10.2023. Dnro VH/4957/00.01.00/2023. (Verohallinto 2023b).

Verohallinto: Täydentävä verotuspäätös. Ohje 23.4.2025. Dnro VH/772/00.01.00/2025. (Verohallinto 2025a).

Verohallinto: Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. Ohje 12.3.2025. Dnro VH/5997/00.01.00/2024. (Verohallinto 2025b).

Verohallinto: Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Ohje 10.1.2025. Dnro VH/4982/00.01.00/2024. (Verohallinto 2025c).

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut

KHO 1999:33

KHO 2006:45

KHO 2009:81

KHO 2010:13

KHO 2010:62
KHO 2012:27
KHO 2012:21
KHO 2012:74
KHO 2012:103
KHO 2013:72
KHO 2013:193
KHO 2013:194
KHO 2016:15
KHO 2016:60
KHO 2016:180
KHO 2019:111
KHO 2021:18
KHO 2021:63
KHO 2022:149
KHO 2023:63
KHO 2024:36
KHO 2024:94

Kuviot ja taulukot

Kuvio 1. Tarkastuskertomukseen perustuva tutkimusasetelma s. 10.

Kuvio 2. Veron määrittäminen arvioimalla (Verohallinto) s. 156.

Kuvio 3. Sääntömuutosten kategoriat s. 164.

Taulukko 1. Tuloverolain pykäläkohtaiset muutokset vuosina 2006–2017 s. 160.

Taulukko 2. Verotukseen liittyvät keskeiset sääntömuutokset s. 162.