



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Tytti Lahtinen

**Verovelvollisen oikeusturva automaattisessa
päätöksentekoprosessissa**

Johtamisen akateeminen yksikkö
Julkisoikeuden pro gradu -tutkielma
Hallintotieteiden maisteri

Vaasa 2024

VAASAN YLIOPISTO**Johtamisen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Tytti Lahtinen		
Tutkielman nimi:	Verovelvollisen	oikeusturva	automaattisessa päätöksentekoprosessissa
Tutkinto:	Hallintotieteiden maisteri		
Oppiaine:	Julkisoikeus		
Työn ohjaaja:	Kristian Siikavirta		
Valmistumisvuosi:	2024	Sivumäärä:	80

TIIVISTELMÄ:

Tutkielmassa tarkastellaan verovelvollisen oikeusturvaa Verohallinnon hyödyntämässä automaattisessa päätöksentekoprosessissa. Automatiikkaa käytetään verotuksen toimittamisessa merkittävässä määrin, vaikka automaattiseen päätöksentekoon on tullut varsinaista sääntelypohjaa sovellettavaksi vasta vuosina 2023 ja 2024. Julkisenä vallankäyttäjänä Verohallinnon on turvattava kaikki verovelvollisille kuuluvat oikeudet, kuten oikeusturvan takeet. Verohallinto on saanut eduskunnan apulaisoikeusasiamieheltä huomautusta oikeusturvan riittämättömyydestä automaattisessa päätöksentekoprosessissa. Kyseistä ongelmaa on pyritty korjaamaan hallituksen esityksen kautta tulleilla lainsäädännöllisillä muutoksilla. Tutkielmassa on tarkoituksena tarkastella, mitkä ovat tämänhetkiset oikeusturvakeinot automaattisessa päätöksentekoprosessissa ja onko lainsäädännöllisillä muutoksilla ollut vaikutusta oikeusturvan takaamiseen.

Tutkielmassa käytetään metodina lainopillista menetelmää. Lainopillisessa tutkimuksessa tarkastellaan voimassa olevaa oikeutta ja tehdään havaintoja oikeustilasta. Tutkielman tavoitteena on tuottaa perusteltuja kannanottoja voimassa olevan oikeuden kautta. Tutkielma tarkastelee automaattisen verotusmenettelyn oikeusturvan tilaa hallituksen esityksistä tehtyjen lakimuutosten avulla. Tärkeimpänä lähdeaineistona työssä toimivat lainsäädäntö, hallituksen esitykset ja lainvalmistelutyöt oikeuskirjallisuuden ohella. Tutkielmassa hyödynnetään myös oikeuskäytäntöä ja Verohallinnon syventäviä vero-ohjeita.

Automaattinen päätöksentekoprosessi vaatii oman huomionsa oikeusturvakeinoissa. Automaattisessa verotusmenettelyssä keskeisinä oikeussuojakeinoina toimivat tietosuojavaatimukset, asianosaisen kuuleminen, päätöksen perusteluvelvollisuus ja muutoksenhakumahdollisuudet; joista erityisesti oikaisuvaatimuksen teko. Hyvän hallinnon perusteista korostuvat luottamuksensuojan ja asianmukaisen käsittelyn sekä riittävän neuvonnan ja asian viivytyksettömän käsittelyn vaatimukset oikeusturvakeinoina. Tutkielman kautta havaittiin, että automaattisesta verotuksesta on puuttunut merkittäviä sääntelykohtia esimerkiksi virkavastuun kohdentumisen, päätöksenteon läpinäkyvyyden ja oikeusturvan riittämättömyyden osalta. Lainsäädännöllisten muutosten kautta kyseisiin ongelmiin on pyritty vastaamaan ja muutosten riittävyttä on mahdollista arvioida vielä tarkemmin tulevien oikeuskäytäntöjen myötä. Joka tapauksessa lainsäädännöllisillä muutoksilla voidaan todeta olleen selvää parannusta verovelvollisten oikeusturvan takaamiseen.

AVAINSANAT: verotusmenettely, oikeusturva, automaattinen päätöksenteko, muutoksenhaku, hyvä hallinto

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkielman tausta	6
1.2	Tutkimusongelma ja aiheen rajaus	9
1.3	Tutkimusmetodi ja aineisto	11
1.4	Tutkielman rakenne	13
2	Automaattinen päätöksenteko verotuksessa	16
2.1	Automaattinen päätöksenteko yleisesti	16
2.1.1	Tietosuoja automaattisessa päätöksenteossa	17
2.1.2	Automaattisen päätöksenteon muutosten valmistelu	19
2.2	Automaattinen päätöksenteko verotuksen toimittamisessa	20
2.2.1	Automaattisen verotuksen toimittaminen käytännössä	21
2.2.2	Automaattisen verotuksen hyödyntämisen syyt verotuksessa	25
2.3	Automaattisen verotuksen taustaa	27
2.4	Automaattisen verotuksen lainsäädännölliset muutokset	29
2.4.1	Automaattisen verotusmenettelyn sääntelyperustan valmistelu	31
2.4.2	Automaattisen verotusmenettelyn nykytila	33
3	Verovelvollisen oikeusturva	36
3.1	Oikeusturva yleisesti	36
3.2	Ennaltaehkäisevät oikeusturvakeinot verotuksessa	38
3.2.1	Hyvän hallinnon periaatteet verovelvollisen oikeusturvana	40
3.2.2	Asian viivytyksetön käsittely ja julkisuus	43
3.3	Verovelvollisen jälkikäteinen oikeusturva	45
3.3.1	Verotuksen oikaisumenetelmät	47
3.3.2	Oikeuskäsittely verotuksessa	48
3.3.3	Laillisuusvalvonta verotuksessa	51
4	Erytishuomiot oikeusturvasta automaattisessa verotuksessa	53
4.1	Automaattisen verotusmenettelyn oikeusturvakeinot	53
4.1.1	Tietosuojavaatimukset automaattisessa verotusmenettelyssä	54

4.1.2	Läpinäkyvyys ja selkeys automaattisessa verotusmenettelyssä	55
4.1.3	Neuvonnan rooli ja asiantuntijatuen riittävyys	58
4.1.4	Kuuleminen ja päätöksen perusteluvollisuus	59
4.2	Oikeusturvan takeet automaattisessa verotuspäätöksessä	60
4.3	Automaattisen verotuksen säädösmuutosten arviointi	63
5	Johtopäätökset	68
	Lähteet	75

Kuviot

Kuvio 1. PL 21 §:n oikeusturvakeinojen jaottelu	37
Kuvio 2. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä	51
Kuvio 3. Verovelvollisen oikeusturvakeinot automaattisessa verotuksessa	71

Lyhenteet

EOAK Eduskunnan oikeusasiamiehen kantelu

EU Euroopan Unioni

EV Eduskunnan vastaus

GDPR General Data Protection Regulation (yleinen tietosuoja-asetus)

HE Hallituksen esitys eduskunnalle

HL Hallintolaki (434/2003)

HOL Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2019)

KHO Korkein hallinto-oikeus

PL Perustuslaki (731/1999)

PLVM Perustuslakivaliokunnan mietintö

TVL Tuloverolaki (1535/1992)

VaVM Valiokunnan mietintö

VHL Laki verohallinnosta (503/2010)

VML Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

1 Johdanto

1.1 Tutkielman tausta

Julkisyhteisöjen toiminta mahdollistetaan ja rahoitetaan lähes kokonaan verotuksessa kerättävien tulojen avulla ¹. Verotus on Suomessa välttämätöntä toimintaa hyvinvointivaltion ylläpitämisen ja yhteiskunnan toiminnan rahoittamisen kannalta. Verotuksen toimittamiseen on monenlaisia eri keinoja, jotka kehittyvät tekniikan ohella. Erityisesti automaation hyödyntäminen on noussut viime vuosien aikana esiin tekniikan kehityksen myötä verotuksen toimittamisen eri vaiheissa.

Perustuslain (731/1999) 81 §:n mukaan veroista säädetään lailla ja nämä säännökset sisältävät muun muassa määräykset verovelvollisen oikeusturvasta ja verovelvollisuuden perusteista. Suomessa verotuksen päävastuu ja laajat tehtäväalueet ovat Verohallinnolla ². Verovelvolliset puolestaan ovat niitä, jotka maksavat itse verot. Tuloverolain (1535/1992) 9 § 1 momentin mukaan Suomessa yleisesti verovelvollisten tulee maksaa veroja saamistaan tuloista. Koska Verohallinto on yksi julkista valtaa käyttävistä viranomaisista ³, tulee sen huomioida julkisen vallan käytössä erilaisia säännöksiä ja turvata verovelvollisille kuuluvia oikeuksia. PL 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytössä on noudatettava lakia ja kaiken julkisen toiminnan on pohjauduttava lakiin. Tällöin verotuksen toimittaminen ja verotus itsessään perustuu lakiin ⁴. Verohallinnon tehtävät on määritelty kaikkineen laki Verohallinnosta (503/2010) 2 §:ssä. VHL 2 §:n mukaisesti Verohallinnon tehtävinä on verovalvonta, verotuksen toimittaminen, maksujen kanto ja yhdenmukaisen sekä oikean verotuksen edistäminen. Verohallinnon yksi keskeisistä vastuunalaisista toimista on verotuspäätösten teko ⁵.

¹ Wikström ja muut, 2015, s. 30.

² Rabinä, 2022, s. 32.

³ Myrsky, 2009, s. 357.

⁴ Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

⁵ Myrsky & Svensk, 2016, s. 378.

Verohallinnolla on hallintopäätösten tekijänä laaja vastuualue moneen muuhun viranomaiseen verrattuna⁶, sillä Verohallinto tekee yli 16 miljoonaa verotuspäätöstä vuosittain⁷. Verotuspäätösten suuri määrä oikeastaan pakottaa Verohallinnon hyödyntämään myös automaattista päätöksentekoa. Verotuksen massaluonteen vuoksi suurin osa Verohallinnon tekemistä päätöksistä tehdään automaation kautta⁸. Hallintolain (434/2003) 8 b luvun 53 e §:n 2 momentin mukaan viranomainen voi käyttää ratkaisun tekemisessä automatiikkaa, jos siihen ei vaadita tapauskohtaista harkintaa. Automaattisessa päätöksenteossa ratkaisu tehdään ilman luonnollisen henkilön eli virkailijan toimia automaattisella tietojenkäsittelyllä⁹. Käytännössä automaattinen päätöksentekomenettely tapahtuu koneiden välityksellä. Automaattinen päätöksenteko perustuu verovelvollisten antamiin sähköisiin tai paperiversioista sähköisesti muunneltuihin veroilmoituksiin¹⁰. Automatisoidun päätöksenteon avulla yksinkertaistetaan verotusmenettelyä, vaikka todellinen harkintavalta on viimekädessä jätetty kuitenkin viranomaisille¹¹. Automaattisella verotuksella ei voida tällöin ratkaista sellaisia hallintopäätöksiä, jotka vaativat erityistä harkintaa.

Automaattisen verotuksen tarkoituksena on helpottaa virkailijatyöskentelyä, jotta voimavarat pystytään kohdentamaan haasteellisimpiin ja lisäselvitystä vaativiin verotustehtäviin¹². Automaattiseen verotuksen käyttöön tulee kuitenkin olla selkeät suuntaviivat, jonka pohjalta automaattinen päätöksenteko toimii. Toisin sanoen automaattisen päätöksenteon käytön tulee perustua lakeihin ja menettelyohjeisiin¹³. Automaattisen päätöksenteon käyttö pohjautuu verotuksessa hallintolakiin, verotuksen erityissäätelyihin ja verotusmenettelylakiin. Lisäksi julkisen hallinnon tiedonhallinnasta säädetty laki (906/2019) tulee huomioida automaattisessa verotuksessa esimerkiksi

⁶ EOAK 3379/2018, s. 13.

⁷ HE 224/2022 vp, s. 7.

⁸ HE 224/2022 vp, s. 7.

⁹ Mäenpää, 2023, s. 540; Rabinä, 2022, s. 819.

¹⁰ Rabinä, 2022, s. 820.

¹¹ Heikura, 2020, s. 552–553.

¹² Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

¹³ Rabinä, 2022, s. 349.

virravastuun osalta.¹⁴ Vaikka automaattinen verotus perustuu jo nyt tiettyihin lakeihin, automaattisen verotuksen lisääminen on tarkoittanut ja tulee myös tarkoittamaan lainsäädännöllisiä muutoksia verotuksen toimittamiseen. Erityisen tärkeää tässä prosessissa olisi muistaa itse verovelvolliset ja heille kaikkien kuuluvien oikeuksien takaaminen kehityksen mukana. Automaattinen päätöksenteko ei saisi kuitenkaan riskeerata asianosaisen oikeusturvaa tai hyvän hallinnon takeita¹⁵.

Oikeusturva on yksi erittäin tärkeä ja keskeinen periaate, joka julkisen vallan käyttäjien, kuten Verohallinnon on varmistettava¹⁶. Perustuslain 21 § takaa jokaisen oikeuden asianmukaiseen ja viivytyksettömään käsittelyyn viranomaisissa, oikeuden saada perusteltu päätös ja tulla kuuluksi sekä oikeuden muutoksenhakuun. Kyseinen pykälä turvaa myös käsittelyn julkisuuden. Lisäksi kansainvälisessä oikeudessa samoista asioista on säädetty EU:n perusoikeuskirjan (2012/C 326/02) 41 artiklassa. Toisin sanoen PL 21 § ja EU:n perusoikeuskirjan 41 artikla takaavat hyvän hallinnon perusteet viranomaisissa¹⁷. Hyvän hallinnon perusteista on säädetty vielä tarkemmin hallintolaissa. Hallintolain (434/2003) 2 luvun 6 §:n mukaan viranomaisen on varmistettava tasapuolinen, puolueeton ja oikeassa suhteessa oleva kohtelu sekä käytettävä toimivaltaansa lainmukaisesti ja suojeltava oikeutettuja odotuksia. Lisäksi hallintolain 7 § edellyttää palveluperiaatteen ja 8 § neuvonnan noudattamista. Verohallinnon tehtävänä on tällöin turvata oikea ja yhdenmukainen verotus sekä kaikki muutkin oikeusturvaan liittyvät asiat.

Viranomaisen on harkittava, mitkä asiat on mahdollista ratkaista automaattisen päätöksenteon kautta lain mukaisin perustein¹⁸. HE 145/2022 kautta tulleet ehdotukset ovat yleislainsäädännölliseltä tasolta kohdistuneet automaattiseen päätöksentekoon. Verotuksen massaluonteen vuoksi verotuksen toimittamiseen tarvitsee kuitenkin omaa erityissääntelyä, jolloin hallintolaki toimii verotuksessa lähtökohtaisesti toissijaisena ja

¹⁴ Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

¹⁵ Mäenpää, 2023, s. 541.

¹⁶ Rabinä, 2022, s. 114.

¹⁷ Mäenpää, 2017, s. 94.

¹⁸ Merisalo, 2023, s. 339.

toimintaa ohjaavana yleislakina¹⁹. Automaattiseen päätöksentekoon on tullut voimaan nimenomaisia verotukseen kohdistuvia säännöksiä toukokuussa 2023, joiden soveltaminen alkaa viimeistään 1.11.2024 siirtymäajan puitteissa²⁰. Esimerkiksi hallituksen esitys HE 224/2022 on yksi näistä sääntelypohjista, joiden avulla pyritään poikkeamaan hallintolain sääntelystä automaattisessa päätöksenteossa verotuksen osalta²¹. Automaattinen verotus on vaatinut omaa erityissääntelyä, jota on tullut jo voimaan ja tulossa sovellettavaksi.

Automaattisen päätöksenteon käyttö on lisääntynyt vuosittain, erityisesti 2000-luvun aikana erilaisia veroasioita käsitellessä²². Tutkimuksen voidaan sanoa olevan aiheeltaan erittäin ajankohtainen automaattisen päätöksenteon hyödyntämisen kasvun myötä. Erilaiset lainsäädännölliset uudistukset ovat vaikuttaneet tähän. Lisäksi verotus koskee käytännössä jokaisen arkipäiväistä elämää ja on muutenkin yhteiskunnan toimivuuden kannalta välttämätön asia Suomen kaltaisessa hyvinvointivaltiossa. Tutkielma käsittelee nimenomaisesti vielä verovelvollisten oikeusturvaa eli kaikkien Verohallinnon asiakkaiden oikeusturvaa automaattisessa verotuksessa. Nämä seikat tekevät aiheen tutkimisesta myös yhteiskunnallisesti tärkeää.

1.2 Tutkimusongelma ja aiheen rajaus

Automaattisessa päätöksentekoprosessissa on erityisen tärkeää turvata kaikki asiakkaille kuuluvat oikeudet. Automaattisen verotuksen todetaan parantaneen verovelvollisten oikeusturvaa ja asiakaspalvelua yhtenäisellä menettelyllä²³. Verohallinto on kuitenkin saanut eduskunnan apulaisoikeusasiamieheltä asiasta huomautusta, sillä eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen mukaan automaattinen verotusmenettely ei täyttänyt perustuslain asettamia vaatimuksia. Apulaisoikeusasiamiehen ratkaisussa muun muassa oikeusturvan ja hyvän hallinnon perusteita kerrotaan puuttuneen automatisoidusta

¹⁹ Verohallinto, 2023a; Räbinä ja muut 2017, s. 46.

²⁰ Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

²¹ HE 224/2022 vp, s. 1.

²² Heikura, 2020, s. 552.

²³ Heikura, 2020, s. 552.

verotuksesta, sillä verotusmenettely ei perustunut riittävään lakisäätelyyn. Kyseinen päätös on saatettu sekä valtiovarainministeriön että Verohallinnon tietoisuuteen välittömästi sääntelytarpeiden muuttamista varten.²⁴ Ratkaisu osoittaa sen, kuinka oikeusturvakysymykset eivät välttämättä ole aina niin yksinkertaisia. Tämä ei kuitenkaan saisi heikentää verovelvollisten oikeusturvaa vaan sääntelytarpeet tulisi olla ajan tasalla keskeisten perusteiden turvaamisessa tehdyistä muutoksista huolimatta.

Tutkielma pyrkii tarkastelemaan, mikä on verovelvollisten oikeusturvan nykytila automaattisessa verotuksessa. Lisäksi tutkielmassa selvitetään, onko lainsäädännöllisillä muutoksilla ollut ja tuleeeko niillä olemaan sellainen vaikutus, jotta Verohallinto pystyisi jatkossa takaamaan oikeusturvan asiakkailleen automatisoituun verotusmenettelyyn kohdistuvasta kehityksestä huolimatta. Tutkielman tavoitteena on tällöin selvittää:

1. *millä keinoin verovelvollisen oikeusturva varmistetaan automaattisessa verotuksessa?*
2. *ja ovatko lainsäädännön muutokset vaikuttaneet oikeusturvan takaamiseen sekä onko kyseisiä muutoksia tehty riittävästi?*

Tutkielmassa vastataan esitettyihin tutkimuskysymyksiin kerätyn aineiston perusteella.

Tutkielma on rajattu käsittelemään kokonaisuudessaan verovelvollisen oikeusturvaa, mutta erityisessä tarkastelussa on verotuksen automaatio ja sitä kautta tulleet oikeusturvaan kohdistuneet muutokset. Tutkielma keskittyy käytännössä tällöin vain automaattisen verotuksen kautta tuleviin oikeusturvakysymyksiin. Tutkielman tarkastelussa on oikeusturvan osalta vain verovelvollisen oikeusturva, jolloin tutkimus on rajattu käsittelemään ainoastaan verotuksellisia asioita ja esimerkiksi muiden viranomaisten asiakkaiden oikeusturvataarkastelu on jätetty tutkimuksesta pois. Lisäksi tutkielmassa käsitellään vain oikeusturva käsitteen kannalta olennaisia asioita, jolloin esimerkiksi hyvän hallinnon periaatteet tai pelkkä muutoksenhaku yhtenä kokonaisuutena ei ole tutkimuksen päätarkoitus, vaan tutkielma pyrkii kokoamaan laajemman kuvan verovelvollisen oikeusturvasta automaattisessa verotuksessa.

²⁴ EOAK 3379/2018, s. 34–37.

Tutkielmassa ei myöskään perehdytä tarkemmin automaation kautta tuleviin tietotekniisiin haasteisiin, sillä tutkielma on tarkoituksena keskittää lainopillisiin kysymyksiin. Lisäksi tutkielma keskittyy käsittelemään vain henkilöiden tuloverotusta verotusmenettelyn osalta.

1.3 Tutkimusmetodi ja aineisto

Tutkimusmetodiltaan pro gradu -tutkielma on lainopillinen työ. Lainopillisen tutkimuksen tulee noudattaa tieteellisiä menetelmiä, jolloin esimerkiksi julkinen perusteltavuus on erittäin tärkeää²⁵. Julkinen perusteltavuus esittää vaatimuksen lainopillisen työn hyväksyttävyydestä. Lainopille on tyypillistä tarkastella oikeusteoreettisia suhteita lainsäädännön tulkinnan kautta²⁶. Lainopillinen työ tuottaa tällöin perusteltuja kannanottoja voimassa olevan oikeuden kautta²⁷. Tutkielmalla pyritään perustelemaan vero-oikeudellista tilaa sitä koskevien säädösten avulla. Aarnion mukaan voimassa olon perusteina ovat tehokkuus, muodollisuus sekä oikeusnormin hyväksyttävyys²⁸. Lainopin tehtävänä on tällöin myös oikeussääntöjen tulkinta ja systematisointi²⁹. Lainopissa systematisoinnin kautta saadut tulokset tulisi esittää mahdollisimman järjestelmällisesti³⁰. Tutkielman tavoitteena on antaa perustellut vastaukset esitettyihin tutkimuskysymyksiin voimassa olevan oikeuden eli oikeusdogmatiikan tulkitsemisen pohjalta. Lainopin menetelminä toimivat oikeuslähde-, tulkinta- ja argumentaatio-opit, joiden avulla oikeuslähteet sekä niiden painoarvo ja tulkinnan lähtökohdat saadaan määriteltyä³¹.

Kolehmainen mukaan vallitsevassa lainopissa tarkoituksena on selvittää, miten oikeus todellisuudessa toteutuu ja tulee myös luultavasti tulevaisuudessa toteutumaan³².

²⁵ Kolehmainen, 2015, s. 6.

²⁶ Kaisto, 2005, s. 195.

²⁷ Hirvonen, 2011, s. 24; Kolehmainen, 2015, s. 2.

²⁸ Aarnio, 1989, s. 84.

²⁹ Määttä & Paso, 2019, s. 7; Kolehmainen, 2015, s. 7; Aarnio, 2011, s. 1.

³⁰ Kaisto, 2005, s. 361.

³¹ Määttä & Paso, 2019, s. 8.

³² Kolehmainen, 2015, s. 2.

Kyseinen tutkielma pyrkii vastaamaan tutkimuskysymyksiin verovelvollisten oikeusturvan nykytilasta ja mahdollisesta tulevaisuudesta automaattisessa verotuksessa vallitsevan lainopin perustein. Lainopissa tutkitaan myös muiden lakien ja oikeuslähteiden tarkoitusta suhteessa aineistoon³³. Tällöin aiheen kannalta merkitykselliset kansainväliset ja EU-säännökset tulevat tutkielmaan huomioitavaksi. Kyseisessä tutkimuksessa kansainvälinen aineisto ei kuitenkaan ole kovin merkittävässä roolissa kotimaiseen verrattuna, mutta oikeusturvan käsite on merkityksellistä huomioida myös EU-oikeuden puolelta. Oikeustieteeseen kuuluu useita eri menetelmiltään erilaisia tutkimusaloja yleisesti merkittävän lainopin rinnalla³⁴. Vero-oikeustutkimus on lähtökohtaisesti lainopillista, mutta muiden tutkimustapojen, kuten oikeusvertailevan tutkimusotteen käyttö on lisääntynyt. Oikeusvertailevalla tutkimusotteella tarkastellaan erityisesti kansainvälisiä säännöksiä suhteessa kansallisiin verolakeihin ja vero-oikeushistorialla verolainsäädäntöjen syntyä ja kehitystä nykypäivään.³⁵ Tutkielmassa käytetään lainopin rinnalla hieman vero-oikeushistoriallista tutkimusta verolainsäädännön kehitystä pohtiessa.

Tutkielma sijoittuu julkisoikeuden alalle. Julkisoikeudesta tarkemmin lajiteltuna tutkielma sijoittuu finanssioikeuteen ja finanssioikeuteen lukeutuvaan vero-oikeuteen³⁶. Pro gradu -tutkielman tärkeimpänä lähdeaineistona tulee toimimaan lainopillisille tutkimuksille merkityksellisin lähde eli lainsäädäntö. Lait ovat vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä, jolloin kirjoitettu laki toimii oikeudellisen päätöksenteon perustana³⁷. Tutkielman kannalta Verohallinnon ohjeet, erilaiset kanteluratkaisut ja hallituksen esitykset laeiksi tulevat olemaan keskeisessä roolissa. Nämä ovat oikeustieteessä heikosti velvoittavia oikeuslähteitä, mutta tosiasiallisesti käytännön ratkaisutoiminnassa³⁸ ja kyseiseen tutkielmaan nähden tärkeässä roolissa. Sallittua

³³ Hirvonen, 2011, s. 24.

³⁴ Aarnio, 2011, s. 1.

³⁵ Myrsky, 2015, s. 1093–1094.

³⁶ Myrsky, 2015, s. 1091.

³⁷ Määttä & Paso, 2019, s. 19.

³⁸ Määttä & Paso, 2019, s. 21.

oikeuslähdetä eli oikeuskirjallisuutta³⁹ hyödynnetään tutkielmassa suurissa määrin. Lisäksi tutkielman kannalta keskeiset kansainvälisen oikeuden säännökset tulevat huomioitavaksi. Kansainväliset säädökset vaativat oman painoarvonsa tutkielmassa, sillä ne toimivat myös vahvasti velvoittavina oikeuslähteinä⁴⁰. Lisäksi tutkielmassa on tarkoituksena hyödyntää eriasteisten tuomioistuinten ratkaisuja.

Automaattisesta päätöksenteosta ja etenkin automaattisesta päätöksenteosta verotuksessa on saatavilla jonkin verran tutkimusta valmiiksi. Tämän tutkielman tarkastelussa ei kuitenkaan ole vain automaattinen päätöksenteko, vaan tutkielma on tarkoituksena kohdentaa enemmän verovelvollisten oikeusturvan puoleen automaattisessa verotuksessa. Tutkielmassa nousee tällöin yhtä keskeiseen käsittelyyn verovelvollisen oikeusturva automaattisen päätöksenteon ja verotusmenettelyn käsitteiden rinnalla. Täysin samasta aiheesta ei löydy oikeastaan aiempaa tutkimusta kovinkaan paljoa. Tämän vuoksi aihe on yhteiskunnallisen näkökulman kannalta merkityksellinen ja hyödyllinen tutkittavaksi. Lisäksi muuttuneet lainsäädännölliset seikat tekevät tutkimuksesta tärkeän tarkasteltavaksi vuonna 2024. Erityisesti kun tiedetään, että lainsäädännöllisiä muutoksia on automaattisen verotuksen osalta tullut sovellettavaksi.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma alkaa johdannolla, jonka avulla pyritään johdattelemaan lukija aiheeseen kertomalla Verohallinnon tehtävistä ja julkisen vallan käytöstä. Johdannon alussa avataan oikeusturvaa ja sen merkitystä verovelvollisen näkökulmasta. Tutkielman alussa kerrotaan myös automaattisesta päätöksenteon käytöstä hallintotoimintana. Lisäksi automaattista päätöksentekoa käydään läpi verotuksen osalta ja pyritään tätä kautta johdattelemaan lukijaa tuleviin tutkimuskysymyksiin. Tutkielman alusta käy myös ilmi tutkielman rajauksen perusteet, jonka jälkeen johdanto-osuudessa käsitellään

³⁹ Tolonen, 2003, s. 25.

⁴⁰ Määttä & Paso, 2019, s. 19.

tutkielman metodia ja tärkeimpiä lähdeaineistoja. Johdantoluvussa kerrotaan tutkielman rakenne ja pyritään kokonaisuudessaan johdattamaan lukija mahdollisimman hyvin tulevaan tutkimukseen.

Luvussa kaksi paneudutaan tarkemmin automaattisen verotuksen pariin. Luvun tavoitteena on määritellä tarkasti automaattinen päätöksenteko hallintotoimintana ja antaa käsitys siitä, miten automaattista päätöksentekoa käytetään verotuksessa. Lisäksi luku kaksi avaa automaattisen päätöksenteon taustoja hallituksen esitysten ja lainsäädännön avulla. Lukuun on koottu laajemmin esimerkiksi tietosuojakäytännöistä ja tekoälyn eettisistä periaatteista automaattisen päätöksen teon käytössä. Kyseisessä luvussa käsitellään myös automaattiseen päätöksentekoon tulleita lakimuutoksia ja tehdään vertailua aiemman oikeuskäytännön välillä. Erityistarkastelussa kyseisessä luvussa on eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen antama ratkaisu, jossa perustuslainvaatimukset eivät täytyneet. Luku kaksi antaa tällöin kokonaiskuvan automaattisesta verotuksesta ja sen perusteista sekä siihen tulleista lakimuutoksista.

Luku kolme taustoittaa puolestaan oikeusturvaa yleisesti käsitteenä. Luvun päätarkoitus ei kuitenkaan ole käsitellä vain oikeusturvaa yleisellä tasolla vaan tarkastella oikeusturvaa erityisesti verovelvollisen näkökulmasta. Luvussa käsitellään tällöin verotuksen kannalta oikeusturvaan liittyviä keskeisimpiä asioita, kuten muutoksenhaku, asianmukaista käsittelyä ja luottamuksensuojan piirteitä. Luvussa tarkastellaan oikeusturvaa ennaltaehkäisevän ja jälkikäteisen oikeusturvakeinojen jaottelun kannalta. Lisäksi luku pyrkii antamaan yleiskäsityksen verovelvollisuudesta ja oikeusturvasta, joka kuuluu verovelvollisille julkisen vallan käytön toiminnassa eli verotuspäätöksiä tehtäessä.

Neljännessä luvussa yhdistetään aiemmin käsiteltyä ja luvun tarkoituksena on selvittää automaattiseen verotukseen sisältyviä erityispiirteitä verovelvollisen oikeusturvan kannalta. Keskeisessä osassa luvussa on automaattiseen verotusmenettelyyn ja päätöksentekoon kohdistuvat oikeusturvakeinot sekä lainsäädännöllisen tilan arviointi verovelvollisen oikeusturvan kannalta. Erityisen merkittävään osaan kyseisessä luvussa

nousee oikaisuvaatimusten tarkastelu automaattisesti. Luku pyrkii tällöin antamaan kokonaiskuvan verovelvollisten oikeusturvasta automaattiseen verotukseen liitettynä. Luvun neljä tavoitteena on koota johtopäätöksien tekemiseen tarvittavat edellytykset.

Viimeisessä luvussa eli johtopäätöksissä kerätään tutkielman avulla tuotetut loppupäätelmät yhteen. Luvussa esitetään lopulliset johtopäätökset verovelvollisen oikeusturvan muodostumisesta automaattisessa verotuksessa ja annetaan kehitysehdotuksia siitä, mitä muutoksia vielä voitaisiin tehdä verovelvollisten oikeusturvan entistä paremmaksi takaamiseksi. Luvussa vastataan tällöin kokonaisuudessaan annettuihin tutkimuskysymyksiin, joten kyseisessä luvussa tarkastelussa ovat myös lainsäädännölliset muutokset verovelvollisen oikeusturvan takaamisessa automaattisessa verotuksessa. Lisäksi tutkielman lopussa esitetään jatkotutkimuskysymyksiä verovelvollisen oikeusturvan ja automaattisen verotuksen lisätutkimiseen.

2 Automaattinen päätöksenteko verotuksessa

Tässä luvussa esitellään automaattista päätöksentekoa verotusmenettelyssä. Luku esittelee automaattisen päätöksenteon yleisesti ja verotuksen kannalta. Luvussa tuodaan esiin automaattisen päätöksentekoprosessin toteutuminen ja sen hyödyntämisen syyt. Lisäksi luku käsittelee automaattisen päätöksenteon lainsäädännöllistä taustaa ja kehitystä nykyhetkeen. Luvussa käsitellään myös tietosuojavaatimuksia. Luku on kattava katsaus automaattisen päätöksenteon käyttöön liittyvistä seikoista.

2.1 Automaattinen päätöksenteko yleisesti

Datan keräämisen helpottumisen, kehittyneemmän tekoälyn ja parantuneen laskentatoimen ansiosta automaattisen päätöksenteon käyttäminen on entistä yksinkertaisempaa. Automaattinen päätöksenteko on jo nyt laajoilta osin käytössä ja sen käyttö tulee vielä lisääntymään tulevaisuudessa.⁴¹ Tämän myötä automaattisen päätöksenteon käyttöä on alettu hyödyntämään esimerkiksi hallintotoiminnassa huomattavasti viime vuosien aikana. Automaattisella päätöksenteolla viitataan päätöksiin, jotka perustuvat vain automaattiseen tietojenkäsittelyyn. Lisäksi automaattisessa päätöksenteossa päätöksellä on oikeudellisia vaikutuksia, jotka kohdistuvat rekisteröityyn tai päätös vaikuttaa muuten häneen merkityksellisesti.⁴² Täten päätös itsessään sisältää myös henkilötietojen käsittelyä. Automatisoitu päätöksenteko voi sisältää profilointia tai olla sisältämättä ja profilointi voi tapahtua myös ilman päätöstä⁴³. Erityisesti hallintopäätökset määrittelevät yhteisön tai yksilön oikeudellista asemaa, kuten etuutta tai velvollisuutta⁴⁴.

⁴¹ Korpisaari ja muut, 2022, s. 285.

⁴² Korpisaari ja muut, 2022, s. 285.

⁴³ 29 artiklan mukainen työryhmä, 2017, s. 8.

⁴⁴ Koivuluoma ja muut, 2020, s. 29.

Automaattinen päätöksenteko on myös hallintomenettelyä, jossa ratkaisu tehdään automaattisella tietojenkäsittelyllä ilman virkailijan tarkastusta sekä hyväksyntää⁴⁵. Oikeusministeriössä on valmisteltu tarkempaa yleislainsäädäntöä automaattisen päätöksenteon osalta, jotta virkavastuun ja hallinnon lainalaisuusperiaatteen seikat pystytään ratkaisemaan perustuslain asettamin perustein⁴⁶. Yleislainsäädäntöön kohdistuvien ehdotusten myötä voimaan on tullut muun muassa hallintolain 53 e §, jossa on määritelty ehdot automaattisen päätöksenteon käyttämiseksi. Kyseinen pykälä sisältää muun muassa vaatimuksen siitä, että vain sellaiset asiat, jotka eivät vaadi tapauskohtaista harkintaa voidaan ratkaista automaation avulla. HL 53 e §:n 2 momentin mukaan

”Viranomaisen 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 (906/2019) 2 §:n 16 kohdassa tarkoitettuihin käsittelysääntöihin.”

Automaattisen päätöksenteon käyttö edellyttää tällöin hyvin yksiselitteisiä seikkoja tosiasialliselta ja oikeudelliselta näkökulmalta. Automaattinen päätöksenteko edellyttää myös viranomaisen ilmoitusta asian ratkaisussa.⁴⁷ Hallintolain 53 g § sääntelee automaattisen ratkaisun ilmoittamisvaatimuksesta.

2.1.1 Tietosuoja automaattisessa päätöksenteossa

Automaattisen päätöksenteon käyttöä Suomessa ohjaavat myös monet erilaiset muut säädännöt hallintolain ohella. Koska automaattinen päätöksenteko edellyttää henkilötietojen käsittelyä, on tietosuoja yksi keskeisistä huomioitavista seikoista. Tietosuojalla tarkoitetaan henkilöiden oikeusturvan ja yksityisyyden varmistamista henkilötietojen käsittelyn ohessa niin yksityisellä kuin viranomaisella⁴⁸. EU:n yleisessä

⁴⁵ Mäenpää, 2023, s. 540.

⁴⁶ Korpisaari ja muut, 2022, s. 287.

⁴⁷ Mäenpää, 2023, s. 540.

⁴⁸ Mäenpää, 2017, s. 408.

tietosuoja-asetuksessa (2016/679) määritellään tietosuojan perusteista. Tietosuoja-asetus on yksi keskeisistä säännöistä automaattisen päätöksenteon käytössä, sillä henkilötietojen käsittelyllä mahdollistetaan automaattisten päätöksiä tekeminen⁴⁹. Yleisen tietosuoja-asetuksen (GDPR) 22 artiklan mukaan rekisteröidyllä on oikeus olla joutumatta pelkästään automaattisen käsittelyn päätöksen kohteeksi, ellei päätöstä ole hyväksytty rekisterinpitäjään sovellettavassa jäsenvaltion lainsäädännössä tai unionin oikeudessa. Lisäksi GDPR 22 artikla sallii automaattisen päätöksenteon käytön rekisteröidyn nimenomaisessa suostumuksessa sekä rekisteröidyn ja rekisterinpitäjän välisissä sopimustilanteissa. Jotta automaattinen päätöksenteko on mahdollista, tulee siihen olla riittävä sääntelyä. Suomessa tämän mahdollistaa hallituksen esityksen (145/2022) perusteella hyväksytyt hallintolain lainsäädännölliset muutokset sisältäessään tietosuoja-asetuksen mukaiset oikeudelliset vaatimukset automaattisen päätöksenteon hyödyntämiseksi⁵⁰.

Huoli tietosuojasta on automaattisessa päätöksenteossa olennaista ja ymmärrettävää, sillä prosessissa käsitellään paljon eri henkilötietoja. Automaattiseen päätöksentekoon ja profilointiin liittyy useita riskejä tietosuojan osalta⁵¹. Tietosuojaan liittyvät vaatimukset ovat merkittävässä roolissa henkilöiden yksityisyyden säilyttämisen ja päätösten oikeudenmukaisuuden kannalta. Automaattisen päätöksenteon käyttö on kuitenkin sallittua lain asettamin perustein. Euroopan tietosuojaneuvosto on vastuussa tietosuoja-asetuksen yhdenmukaisesta soveltamisesta Euroopan unionin osalta⁵². Automaattisen päätöksenteon tulee suuntaviivaraportin mukaisesti olla läpinäkyvää, kohtuullista ja lainmukaista sekä tarpeellista tehtävän suorittamisen kannalta. Lisäksi henkilötietojen täsmällisyys tulee varmistaa ja niitä tulee käsitellä vain tarkoituksessa.⁵³ Annettu suuntaviivaraportti perustuu GDPR 22 artiklan suojaamiseen. Tietosuoja-vaatimukset kohdistuvat vielä eri lailla lapsiin. Tietosuoja-asetuksen johdanto-

⁴⁹ Korpisaari ja muut, 2022, s. 285.

⁵⁰ HE 145/2022 vp, s. 1.

⁵¹ Korpisaari ja muut, 2022, s. 288.

⁵² Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

⁵³ 29 artiklan mukainen työryhmä, 2017, s. 10–14.

osuuden 71 kohdan mukaan automaattisella tietojenkäsittelyllä tapahtuvaa prosessia ei saisi kohdistaa lapseen. Verotuksessa tällä ei kuitenkaan ole merkitystä, sillä päätöksentekomenettelyä ei erityisesti kohdisteta lapsiin, vaan päätökset suuntautuvat yhdenvertaisesti kaikkiin henkilöihin⁵⁴.

2.1.2 Automaattisen päätöksenteon muutosten valmistelu

Tietosuojanäkökulmien lisääntyminen on vaatinut automaattisen päätöksenteon sääntelytarpeiden tunnistamista, sillä lainsäädännöstä ei ole aiemmin löytynyt kunnollista sääntelyä automaattisten hallintopäätösten tekemisestä⁵⁵. Valiokunta esitti valtioneuvostolle vaatimuksen selvittää automaattisen päätöksenteon yleislainsäädännön muutostarpeista ja mahdollisesti valmistella uutta säädäntöä⁵⁶. Hallituksen esityksen (145/2022) tavoitteena on täydentää julkisen hallintopäätösten tekemisen kannalta keskeisiä lakeja, kuten hallintolakia ja julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annettua lakia. HE (145/2022) tarkoituksena on saada EU:n tietosuojasetuksen edellyttämien vaatimusten oikeusperusta riittäväksi ja mahdollistaa julkisen hallinnon automaattinen päätöksenteko. Esityksen avulla esimerkiksi hallintolakiin on mahdollista lisätä tarvittavat oikeussuoja- ja automaattisen ratkaisun edellytykset. Lisäksi kyseisen esityksen tavoitteena on ollut kohdentaa virkavastuuta automaattisessa päätöksenteossa.⁵⁷ Hallituksen esitys on jo käsitelty ja hyväksytty muutettuna.

Kyseisen hallituksen esityksen myötä eduskunta hyväksyi useampia lakimuutoksia ja täydennyksiä lakeihin. Muun muassa hallintolakiin lisättiin keväällä 2023 8 b luku asian ratkaisemisesta automaattisesti ja julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annettuun lakiin muutettiin muutamien säännöksiä kohtia sekä lisättiin myös kokonaan uusi 6 a luku automaattisen ratkaisumenettelyn käyttöönotosta ja käytöstä⁵⁸. Hallintolain 8 b luku sisältää 53 e §:n asian automaattisesta ratkaisemisesta, 53 f §:n automaattisen ratkaisun

⁵⁴ Verohallinto, 2023b.

⁵⁵ HE 145/2022 vp, s. 1.

⁵⁶ Råbinä, 2022, s. 350.

⁵⁷ HE 145/2022 vp, s. 1.

⁵⁸ EV 303/2022 vp, s. 2–7.

oikeussuojaedellytyksistä ja 53 g §:n automaattisesta ratkaisusta ilmoittamisesta. Tiedonhallintalain 6 a lukuun sisällytettiin puolestaan 28 a § tehtäväjaosta ja käsittelysääntöjen dokumentoinnista, 28 b § laadunvarmistamisesta, 28 c laadunvalvonnasta, 28 d § päätöksen käyttöönotosta, 28 e § tiedottamisesta, 28 f § tietojen käytöstä ja 18 g § julkisyhteisön työntekijän virkavastuusta. Nämä lainsäädännölliset muutokset varmistavat päätöksenteon läpinäkyvyyttä, hyvän hallinnon vaatimuksia, kohdentavat virkavastuuta ja tuovat automaattiseen päätöksentekoon kontrollia⁵⁹. Hallituksen esityksellä on ollut täten keskeistä vaikutusta automaattisen päätöksenteon sääntelyperusteiden kehittämiseen ja turvaamiseen.

2.2 Automaattinen päätöksenteko verotuksen toimittamisessa

Suomessa verotuksen päävastuussa on Verohallinto. Suomen tulee EU:n jäsenenä noudattaa EU:n vero-oikeuden normeja. Välittömien verojen osalta laaja suvereniteetti on kuitenkin jäsenvaltioilla⁶⁰, jolloin jäsenvaltiot päättävät itse verotuksen toimittamisesta. Hyvältä verojärjestelmältä odotetaan hallinnollista toimivuutta, tehokkuutta ja oikeudenmukaisuutta⁶¹. Erityisesti tehokkuuden, mutta myös hallinnollisen toimivuuden ja oikeudenmukaisuuden vuoksi Verohallinto on alkanut hyödyntämään verotuspäätöksissä automaattista käsittelyä entisestään. Automaattista päätöksentekoa hyödynnetään verotuksessa lain asettamin perustein. Päätöksenteon perustana toimivat lain nojalla määritetyt säännöt, jotka on mahdollista ohjelmoida Verohallinnon tietojärjestelmiin. Automaattisesta ratkaisusta on kyse silloin, kun päätös muodostetaan täysin automaattisesti ilman virkailijan valikointiin joutumista tai virkailijan tutkiessa vain valikoituneeksi joutuneet kohdat ilman verotuspäätöksen tarkempaa selvitystä ja hyväksyntää.⁶² Lisäksi luonnollisen henkilön eli virkailijan tulee olla käsitellyt kaikki harkintaa edellyttävät yksityiskohdat.⁶³ Automaattisen päätöksenteon käyttöä on mahdollista hyödyntää vain tietyissä tapauksissa verotuksen

⁵⁹ Merisalo, 2023, s. 336.

⁶⁰ Helminen, 2021, luku 1.2.

⁶¹ Myrsky & Svensk, 2016, s. 34.

⁶² Verohallinto, 2023a.

⁶³ Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

osalta. Yksinkertaisesti sanottuna verotus on pääosin laskentaa, ja verotus toteutuu verotus- ja tulotietojen, laissa esitettyjen veroasteikkojen ja muiden sääntöjen perusteella⁶⁴. Nämä seikat tekevät automaattisen päätöksenteon hyödyntämisestä mahdollista verotuksessa.

Automaattisessa verotuksessa sovelletaan kaikkien olennaisten verolakien ja tietosuojasetuksen lisäksi eettisiä tekoälyn periaatteita. Verohallinto haluaa käyttää tekoälyä toiminnassaan vastuullisesti ja eettisesti, jonka vuoksi tekoälyn eettiset periaatteet on luotu. Jokaisen ratkaisun kohdalla pystytään tällöin arvioimaan, onko ratkaisu tehtävissä tekoälyn avulla vai vaatiiko se virkailijan harkintaa. Verohallinnossa tekoälyn toiminnasta on vastuussa aina ihminen, toiminta on asetettujen lakien ja sääntöjen mukaista sekä vain luotettava dataa hyödynnetään tekoälyä käyttäessä.⁶⁵ Tekoälyn käyttö pohjautuu verotuksessa lakien ja erilaisten verotuksen toimittamisen kannalta tärkeiden sääntöjen ympärille. Jos verotuksessa käytetään oppivaa tekoälyä, sen käyttöä valvoo tai opettaa ihminen⁶⁶. Automaattisissa verotuspäätöksissä ei hyödynnetä lainkaan tällaista oppivaa tekoälyä, joka voisi käyttää viranomaisen harkintavaltaa tai tehdä automaattisesti verotuspäätöksiä⁶⁷. Automaattisen verotusmenettelyn toiminnassa noudatetaan joka tapauksessa tekoälyn eettisiä periaatteita.

2.2.1 Automaattisen verotuksen toimittaminen käytännössä

Automaattinen verotus perustuu erityisesti verovelvollisten ja sivullisten ilmoittamiin tietoihin. VML 26 §:n 5 momentin mukaan verotus toimitetaan ja määrätään sivullisten tiedonantovelvollisuuden ja verovelvollisten ilmoittamien tietojen ja muiden selvitysten perustein. Verovelvollisia ovat lähtökohtaisesti kaikki oikeus- ja luonnolliset henkilöt⁶⁸ ja VML 3 §:n 1 momentin mukaisesti veroa suoritetaan verovuoden aikaisista tuloista. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään VML 7 §:ssä, jonka mukaan

⁶⁴ Heikura, 2020, s. 553.

⁶⁵ Verohallinto, 2019, 16. Huhtikuuta.

⁶⁶ Verohallinto, 2019, 16. Huhtikuuta.

⁶⁷ Heikura, 2020, s. 552.

⁶⁸ Myrsky & Svensk, 2016, s. 74.

verovelvollinen on velvollinen ilmoittamaan veronalaiset tulot ja muun varallisuuden Verohallinnolle. Verovelvolliset ovat täten vastuussa vuosittain lähetettävien esitäytettyjen veroilmoitusten tarkastamisesta ja mahdollisien puuttuvien tai virheellisten tietojen korjaamisesta. Seurauksena ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä voi olla veronkorotus.⁶⁹ Sivulliset ovat myös vastuussa automaattisen verotuksen ja yleisesti ottaen verotuksen toteutumisesta. VML 3 luku sääntelee sivullisen tiedonantamisvelvollisuudesta. VML 15 §:n mukaisesti jokaisen on toimitettava maksamistaan rahanarvoisista suorituksista, kuten palkasta, tiedot Verohallinnolle. Sivullisen tiedonantovelvollisuudessa kyseiset tiedot toimittavat tällöin jokin muu taho kuin verovelvollinen itse. Sivullisen tiedonantovelvollisuuden lisäämisellä on pystytty keventämään verovelvollisten hallinnollista taakkaa⁷⁰.

Ilmoitettujen tietojen perusteella verovelvollisten veroilmoitukset tulevat käsiteltäväksi. Verotuksessa tutkimisvelvollisuudella ja valikointimenettelyllä on suuri painoarvo asian ratkaisuun⁷¹. Valikointimenettelyjen ja laadittujen käsittelysääntöjen kautta asiat päätyvät, joko automaattiseen ratkaisumenettelyyn tai virkailijan harkintaa vaativaan ratkaisutapaan. Valikointimenettelyssä tarkoituksena on löytää samantasoiset asiat tarkempaan tutkintaan, ja valikointiehdot perustuvat tilastollisiin ja testauksen kautta pohjautuviin tosiseikkoihin. Asian laajuus, yhdenmukainen kohtelu, laatu, taloudellinen merkittävyys ja riski verotuksen virheellisestä toimittamisesta ovat erityisesti esiin nousevia valikointiehtoja verotuksen kannalta.⁷² Asia etenee virkailijäkäsittelyyn sen täyttäessä yhden tai useamman valikointimenettelyistä⁷³. Verohallinnolla on kuitenkin mahdollisuus käsitellä asioita valitsemallaan tavalla. Verohallinto voi esimerkiksi valikoida tiettyjä asioita tarkempaan tarkasteluun tai käsitellä asioita ilman liiallista yksityiskohtien tarkastelua⁷⁴.

⁶⁹ Myrsky & Svensk, 2016, s. 391–392.

⁷⁰ Råbinä ja muut, 2017, s. 115.

⁷¹ Råbinä, 2022, s. 347.

⁷² HE 91/2005 vp, s. 16.

⁷³ Råbinä & muut, 2022, s. 348.

⁷⁴ Verohallinto, 2023a.

Verotusmenettelyssä vain tietyn tyyppiset tapaukset voidaan ratkaista automaattisesti hyödyntäen. Asia on mahdollista ratkaista automaattisesti silloin, kun ratkaisu on johdettavissa yksiselitteisesti tapaukseen vaikuttavista tosiseikoista ja lainsäädännöstä. Tästä esimerkiksi voidaan nostaa perusverokorttien ennakonpidätysprosentin laskenta. Lisäksi automaattisen ratkaisumenettelyn käyttö on mahdollista silloin, kun asiassa on vakiintunut ratkaisukäytäntö.⁷⁵ Käytännössä ratkaisu muodostetaan tällöin aina samalla tavalla ja samaa kaavaa noudattaen. Tällainen tyyppitapaus voi pohjautua esimerkiksi tiettyjen tulojen euromääräisiin rajan ylityksiin, jotka täyttävät lain edellytykset⁷⁶. Automaattisessa verotusmenettelyssä on myös mahdollista tehdä tuloveropäätöksiä verovelvollisen ilmoittamien tietojen perusteella⁷⁷. Lisäksi verovelvollisen hyväksi ratkaistavat oikaisut voidaan ratkaista automaattikan avulla⁷⁸. Kyseisten esimerkkien pohjalta voidaan todeta, että automaattisen ratkaisumenettelyn käyttö edellyttää verotuksessa tarkasti ennalta määriteltyjä ehtoja.

Verotusta ei ole mahdollista aina toimittaa annettujen tietojen perusteella, sillä toisinaan asiat vaativat lisäselvitystä. HL 31 §:n mukaan riittävän selvityksen hankkiminen asian ratkaisua varten on viranomaisen vastuulla, mutta paremman selvityksen omaavan osapuolen on esitettävä asiasta tarvittavat tiedot. Kun lähtökohtainen vastuu asioiden selvittämisestä on Verohallinnolla, tulee veroviranomaisen osata vaatia verovelvolliselta tarvittavat ja puuttuvat tiedot selvityspyynnöillä asian ratkaisemiseksi⁷⁹. Verohallinto vaatii näitä esimerkiksi ilmoitettujen tulojen ja vähennysten tositteiden ja kirjanpitovelvollisten muistiinpanojen avulla tulojen ja vähennysten selvittämiseksi⁸⁰. Asian vaihtuminen selvityspyyntövaiheeseen saattaa muuttaa verotuksen käsittelyn automaattisuutta. Asian selvittäminen muuttuu virkailijäkäsittelyyn asiakkaan antaessa vapaamuotoista

⁷⁵ Verohallinto, 2023b; Merisalo, 2023, s. 339. Ks. vielä tarkemmat esimerkkitapaukset automaattisista ratkaisuksista Merisalon tekstistä.

⁷⁶ Merisalo, 2023, s. 339.

⁷⁷ Råbinä, 2022, s. 348.

⁷⁸ Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

⁷⁹ Verohallinto, 2023a.

⁸⁰ Niskakangas ja muut, 2020, s. 107.

lisäselvitystä Verohallinnon pyynnöstä⁸¹. Automaattisessa verotuksessa ei käsitellä selvityspyynnöitä, jotka vaativat viranomaisen harkintaa.

Perustuslain 21 § 2 momentti ja hallintolain 34 § sääntelevät molemmat kuulemisvelvollisuudesta. PL 21 §:n 2 momentti takaa oikeuden tulla kuulluksi ja HL 34 § puolestaan määrää asianosaisen kuulemisvelvollisuudesta. Laissa verotusmenettelystä säädetään myös asiasta erikseen. VML 26 §:n 3 momentin mukaan verovelvollista on kuultava poikettaessa hänen antamasta veroilmoituksestaan tai oikaistaessa verotusta verovelvollisen vahingoksi. Verotuksen toimittamisessa veronkorotusta määrätessä kuuleminen on välttämätöntä⁸². Esimerkiksi tapauksessa KHO 1998:73 asiakkaan ilmoittamatta jättämät osinkotulot lisättiin henkilön tuloihin veronkorotuksen kanssa asiakasta kuulematta. Kyseisessä tapauksessa kuulemisvelvollisuus laiminlyötiin ja asia palautettiin Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi.⁸³ Kuulemisen avulla verovelvollinen pystyy antamaan asiasta oman selvityksensä kuulemiskirjeeseen vastaamalla. Tämä edellyttää kohtuullisen ajan, kuten yleensä vähintään kahden viikon antamista asioiden selvittämiseen⁸⁴. Kuulemiskirjeitä voidaan lähettää verotusmenettelyssä myös automaattisesti⁸⁵.

Jokaisella on oikeus saada hallintotoimista perusteltu päätös⁸⁶. Perusteluvelvollisuus taataan PL 21 §:ssä, HL 45 §:ssä ja EU:n perusoikeuskirjan 41 artiklassa. Verotusta toimittaessa tilanne on hieman erilainen massamenettelyn vuoksi, joten VML 26 b §:n 1 momentin mukaan päätös tulee perustella verotusta muuttaessa vahingolliseksi verovelvolliselle tai poikettaessa veroilmoituksesta. Ilmeisen tarpeeton syy, kuten verovelvollisen vaatimusten hyväksyminen lainsäädännön puitteissa, ei edellytä perustelua⁸⁷. VaVM 27/2003 asiakirjassa tuodaan esille, kuinka verotuksen perusteista

⁸¹ Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

⁸² Råbinä ja muut, 2017, s. 72.

⁸³ KHO 1998:73.

⁸⁴ Verohallinto, 2023a.

⁸⁵ Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

⁸⁶ Mäenpää, 2017, s. 94.

⁸⁷ Råbinä ja muut, 2017, s. 78.

ja sovelletuista oikeusohjeista verovelvollisella on oikeus saada halutessaan selvitys⁸⁸. Asiakasta tiedotetaan verotiedoistaan Verohallinnon toimesta vuosittain verotuspäätöksellä. VML 51 §:n mukaisesti verotuspäätöksessä esitetään selvityksineen verotettavat tulot ja maksut, viranomaisen yhteydenotto- ja muutoksenhakuohjeet. Verotuspäätöksen yhteydessä lähetetään myös verotodistus todisteeksi verotuksen toimittamisesta⁸⁹. Verotuksessa automaattisesti muodostettujen ratkaisuiden osalta vaaditaan verotuspäätöksen toimittamisen ohella automaattisesta ratkaisusta ilmoittamista. HL 53 g §:n mukaan hallintopäätöksessä on ilmoitettava asian automaattisesta ratkaisusta ja annettava tieto käyttöönottopäätöksen saatavuudesta. Verotuksesta tulee tällöin käydä ilmi, jos asia ratkaistu automaation avulla. Vaatimus automaattisen ratkaisun ilmoittamisesta toteutetaan lainsäädännön siirtymäajan puitteissa 2024 vuoden aikana sovellettavaksi⁹⁰.

2.2.2 Automaatiikan hyödyntämisen syyt verotuksessa

Verohallinto hyödyntää automaattista tietojenkäsittelyä verotuksen toimittamisessa, asiakasrekisteröinnissä, verovalvonnassa, verojen ja maksujen kannossa, tilityksessä ja perinnässä⁹¹ eli verotuksen useissa eri vaiheissa. Säännönmukainen verotus toimitetaan käytännössä kokonaan automaattisella tietojenkäsittelyllä ilman virkailijan puuttumista asiaan. Veron määrä lasketaan ja vahvistetaan automaattisella tietojenkäsittelyllä hyödyntäen verovelvollisen itse, sivullisilmoittajien antamien ja Verohallinnon tietojärjestelmistä olevien tietojen perusteella.⁹² Automaattisen verotuksen hyödyntäminen on kasvanut viime vuosina ja tähän löytyy erilaisia syitä. Automaattista verotusta käytetään verotuksessa suurien käsiteltävien tapausmäärien vuoksi. Lisäksi verotuksen monimutkaiset laskentasäännöt ovat yksinkertaisempia toteuttaa automaatiikalla virheiden minimoimisen ja kustannustehokkuuden perusteella. Myös rutiiniluonteisten verotustehtävien hoitaminen automaatiikalla lisää verotuksen

⁸⁸ VaVM 27/2003 vp, s. 2.

⁸⁹ Verohallinto, 2023a.

⁹⁰ Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

⁹¹ HE 224/2022 vp, s. 6.

⁹² Räbinä ja muut, 2017, s. 182.

kustannustehokkuutta.⁹³ Automaattisen päätöksenteon käyttöön verotuksessa kannustaa erityisesti taloudelliset syyt. Lisäksi työn tehokkuudella ja tuottavuudella on merkitystä automaation hyödyntämiseen. Verohallinto toimittaa verotusta annettujen määrärahojen ja saadun budjetin puitteissa toiminnasta vastaten valtiovarainministeriölle. Valtiovarainministeriö toimii täten veropolitiikan asiantuntijana⁹⁴.

Automaattisiin verotuspäätöksiin kannustaa työtehtävien joustava siirto automaattisen tietojenkäsittelyn avulla. Lisäksi automaattisen tietojenkäsittelyn avulla pystytään vähentämään tulkintakannanottojen erilaisia poikkeamia.⁹⁵ Käytännössä tämän pitäisi edistää luottamuksensuojaa verotuksessa, jotta samanlaiset asiat ratkaistaan samalla tavalla, kun yksittäiset viranomaiset eivät tulkitse lakia tai menettelysäännöksiä eri tavoin. Asioiden yksityiskohtainen selvittäminen tapahtuu aina virkailijatyönä, joten automaattisessa verotusmenettelyssä ei yksittäisiä oikeuskysymyksiä selvitetä tai ratkaista⁹⁶. Automaattisen päätöksenteon käyttöä helpottaa myös yhtenäinen verotusmenettely. Verotuksen toimittamisessa käytössä olevat verotusohjelmistot ja tietojärjestelmät ovat valtakunnallisia, jolloin samoja järjestelmiä ja toimintatapoja käytetään ympäri Suomen⁹⁷. Tämä tekee automatiikan hyödyntämisestä vaivatonta ja kustannustehokasta. Automaattisen verotuksen käyttöön kannustaa monenlaiset eri syyt. Verohallinto luonnehtii automaattisen päätöksenteon hyödyntämistä myös välttämättömäksi verotuksen toimittamisen kannalta⁹⁸.

Automaattista päätöksentekoprosessia hyödynnetään verotuksessa myös Verohallinnon asiakkaita ajatellen. Verohallinto haluaa pyrkiä muodostamaan asiakkaan kanssa mahdollisimman positiivisen kokemuksen⁹⁹. Tässä suurilta osin auttaa varmasti se, että

⁹³ Råbinä, 2022, s. 820.

⁹⁴ Råbinä, 2022, s. 31.

⁹⁵ Råbinä, 2022, s. 820.

⁹⁶ Råbinä ja muut, 2017, s. 183.

⁹⁷ Råbinä ja muut, 2017, s. 183.

⁹⁸ Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

⁹⁹ Heikura, 2020, s. 551.

asiakkaat joutuisivat näkemään mahdollisimman vähän vaivaa viranomaisvelvoitteisiinsa. Verotusasiat ovat yksinkertaisia hoitaa sähköisesti tänä päivänä esimerkiksi OmaVero-palvelussa. Lisäksi suurin osa verotustiedoista tulee automaattisen tietojenvaihdon myötä työnantajien, Kelan ja muiden sivullisilmoittajien kautta¹⁰⁰. Automaattinen verotus ei täten helpota vain Verohallinnon taakkaa, vaan myös asiakkaidensa. Verohallinnon asiakkaat pystyvät keskittämään voimavarojaan kriittisempiin asioihin, kun verotuksen toimittaminen on mahdollisimman yksinkertaista sähköisten tietojärjestelmien avulla.

2.3 Automaattisen verotuksen taustaa

Tietotekniikan kehitys on jatkuvassa kasvussa. Palveluita muutetaan entistä enemmän sähköisempään muotoon ja automaation käyttö on selkeästi lisääntynyt. Julkinen hallinto hyödyntää digitaalisuutta julkisten palveluiden tuottamiseen ja hallintoasioiden käsittelyyn¹⁰¹. Automaation käyttöä hyödynnetään täten erityisesti hallintotoiminnassa. Verohallinto on yksi tietotekniikan suurhyödyntäjistä monivuotisen kehitystyön kautta. Verotuksen automaatioasteen nostaminen on ollut Verohallinnon tavoitteena sähköisen asioinnin, tiedonkeruun ja tiedonvälittämisen avulla¹⁰². Tämä on mahdollistanut tulevaisuudessa automaattisten verotuspäätösten teon.

Verohallinnon tavoitteena oli henkilöverotuksen muuttaminen mahdollisimman automaattiseksi jo 1990-luvun verotuksen automatisoinnin strategisen tavoitteen avulla. Erityisesti 2000-luvun tietoyhteiskunta- ja tuottavuusohjelmien kautta pyrittiin aiempaa tehokkaampaan sähköiseen asiointiin ja automaatio oli suurena tavoitteena.¹⁰³ Kehitys ei suinkaan loppunut vielä tähän eikä varmasti tulekaan loppumaan. Hallituksen esityksessä säädettiin vuonna 2005 valikointimenettelyistä. Tämän myötä verotusta toimittavat virkailijat eivät kävisi läpi tapauskohtaisesti esimerkiksi koneellisen käsittelyn

¹⁰⁰ Heikura, 2020, s. 551.

¹⁰¹ HE 145/2022 vp, s. 5.

¹⁰² HE 148/2007 vp, s. 7. Tieto automaattiseen verotusmenettelyyn annettaisiin koneellisesti muuan muassa verovelvollisten ja tiedonantovelvollisten voimin.

¹⁰³ Heikura, 2020, s. 551–552.

tulo- ja vähennyserien määrien oikeellisuutta ja verotuspäätös syntyi koneellisessa käsittelyssä, jos asia ei valikoidu tutkittavaksi¹⁰⁴. Tämä oli myös yksi askeleista verotuksen automaation suuntaan. 2010-luvun Valmis-hanke uudistus sai Verohallinnon korvaamaan aiemmat järjestelmät yhdellä GenTax -tietojärjestelmällä. GenTax -järjestelmän käyttöönotto oli valmis 2019 vuoden loppupuolella samalla avaten OmaVero-palvelun Verohallinnon asiakkaille.¹⁰⁵ OmaVero-palvelussa asiakkaiden on mahdollista itse ilmoittaa ja tarkastella verotustietojaan. Kehityksen myötä tulleet muutokset ovat mahdollistaneet automaation hyödyntämisen yksinkertaisesti ja laajalti tänä päivänä.

Vuotta 2019 voidaan kuvailla suureksi harppaukseksi verotuksen toimittamisessa esitetyjen veroilmoitusten lähettämisen ja niihin vähäisten tehtyjen muutosten pohjalta. Nykypäivänä Verohallinnolla automaatio on laajalti käytössä, sillä automaatioaste verotuksessa on tällä hetkellä yli 80 %.¹⁰⁶ Säännönmukainen tuloverotus eli henkilöverotus toimitetaan lähes kokonaan automaatiolla¹⁰⁷. Suurin osa verotustehtävistä hoidetaan täten automaattisen tietojenkeruun avulla. Automaation käyttöön on liittynyt suuria huolia ja ongelmia sääntelyperustan puutteiden myötä. Oikeudelliselta näkökulmalta hallinnollisen toiminnan automaation suurimpana ongelmana on ollut siitä aiemmin puuttunut normiperusta¹⁰⁸. Automaattisen tietojenkäsittelyn hyödyntäminen on aikaisemmin perustunut verotusmenettelyssä noudatettaviin lakeihin, yleisiin periaatteisiin ja menettelyohjeiden säännöksiin ennen varsinaista sääntelyä. Automaattisesta päätöksenteosta ei ole aiemmin ollut täsmällistä lainsäädäntöä, vaikka verotusmenettelyn useat uudistukset ovat olleet sidoksissa automaattiseen verotukseen¹⁰⁹. Lisäksi automaattisen päätöksenteon logiikan ja algoritmien osalta on puuttunut lainsäädännölliset määritelmät¹¹⁰. Näihin ongelmiin on

¹⁰⁴ HE 91/2005 vp, s. 16.

¹⁰⁵ Heikura, 2020, s. 552.

¹⁰⁶ Heikura, 2020, s. 551–552.

¹⁰⁷ HE 224/2022 vp, s. 7

¹⁰⁸ Kuusiniemi, 2020, s. 351.

¹⁰⁹ Merisalo, 2023, s. 335.

¹¹⁰ Heikura, 2020, s. 553.

haettu viime vuosien aikana ratkaisuja, jotta automatiikan hyödyntämisestä löytyisi riittävät sääntelyperustat jatkossa.

2.4 Automaattisen verotuksen lainsäädännölliset muutokset

Sanna Marinin hallituksen ohjelman tavoitteena oli koko yhteiskunnan ja erityisesti hallinnon teknologisen kehityksen edistäminen¹¹¹. Automaattisesta hallintotoiminnasta, kuten automaattisesta verotusmenettelystä puuttunut täsmällinen sääntelyperusta on vaatinut toimenpiteitä. Verohallinto sai vuonna 2019 eduskunnan apulaisoikeusasiamieheltä moitteita perustuslain huomiotta jättämisestä automaattisessa verotuksessa EOAK/3379/2018 ratkaisun perusteella. Kyseisen ratkaisun ansiosta sääntelyperustaan lähdettiin tekemään muutoksia hallituksen esitysten kautta. Alla on esitetty eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu tiivistettynä.

Eduskunnan apulaisoikeusasiamies Sakslin lähti selvittämään laajemmin EOAK/3116/2017 ja EOAK/3393/2017 kanteluiden perusteella oikeusturvan ja hyvän hallinnon perusteiden toteutumista automaattisessa verotusmenettelyssä. Ensimmäisessä tapauksessa automaatioissa lähetettyjen selvityspyyntöjen myötä verolajien ristiriita ei poistunut ja asiasta määrättiin veronkorotus perusteetta. Toisessa asiassa automaatio oli lähettänyt yli 10 000 alkutuottajalle uhan veronkorotuksesta aiheetta. Vaikka kyseisten asioiden virheet korjattiin, automaattisen verotuksen toimittaminen vaati lisäselvitystä.¹¹²

Erityistarkasteluun tämän myötä automaattisessa verotuksessa joutuivat sääntelyperusta, virkavastuu, oikeusturva ja avoimuus. Kanteluiden perusteella Sakslin totesi automaattisessa verotuksessa jäävän epäselväksi asianmukaisen palvelun ja neuvonnan sekä tiedon päätöksenteon perusteista¹¹³. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 55 §:ssä todetaan, kuinka päätöksestä on käytävä ilmi päätöksen perustelut, ja sen tehnyt viranomainen sekä tieto asian ratkaisusta. Kanteluiden perusteella myös oikeusturva katsottiin vaarantuneeksi, jos selvityksiä ei tutkita asianmukaisesti, vaan määrätään automaattisesti vain veronkorotus. Lisäksi veronkorotusten

¹¹¹ HE 145/2022 vp, s. 5.

¹¹² EOAK/3379/2018, s. 1.

¹¹³ EOAK/3379/2018, s. 1.

määräämisessä käytössä oleva harkintavalta jää kyseenalaiseksi automaattisessa verotusmenettelyssä.¹¹⁴

Valtiovarainministeriö totesi lausunnossaan Verohallinnon automaattisen verotusmenettelyn täyttävän verovelvollisen oikeusturvan, hyvän hallinnon oikeusperiaatteet, palveluperiaatteen ja neuvontavelvollisuuden sekä virkavastuun vaatimukset. Verohallinto arvioi itse, että yleislainsäädännöllinen selvitys automatiikan hyödyntämisestä tulisi tehdä ennen virastokohtaisten sääntelytarpeiden harkintaa.¹¹⁵ Selvityksistä huolimatta Sakslin arvioi, että automatisoitu verotusmenettely on lainvastaista, sillä se ei perustu asianmukaiseen ja täsmälliseen lakisääntelyyn, jossa olisi huomioitu oikeusturvan ja virkavastuun edellytykset. Automatisoidun päätöksenteon sääntelytarpeiden selvittämistä on vaadittu välittömästi ja asia on annettu Verohallinnon ja valtiovarainministeriön tietoon.¹¹⁶

Eduskunnan apulaisoikeusasiamies on vaatinut ratkaisunsa myötä täsmällisempää sääntelyperustaa automaation hyödyntämiseen verotusmenettelyssä. Verohallinnon automaation käytöstä tuli säätää tarkkarajaisesti lailla, jotta perustuslain vaatimukset hyvän hallinnon, lakisidonnaisuuden ja oikeusturvan osalta tulevat turvattua. Sääntelystä tuli nousta esiin automatisoidun päätöksenteon algoritmien julkisuuden muodostuminen ja syyt automaation ratkaisutoiminnan valikointiperusteluihin.¹¹⁷ Oikeusministeriön käynnistämän lakihankkeen myötä myös kyseisiin asioihin pyrittiin hakemaan muutosta. Oikeusministeriön vuonna 2020 asettamalla lakihankkeella alkoi valmistelu automaattista päätöksentekoa koskevan hallinnon yleislainsäädäntöön¹¹⁸. Perustusvaliokunnan asettama selvitys vaati oikeusministeriötä selvittämään hallinnon lainalaisuuden, julkisuusperiaatteet, hyvän hallinnon perusteiden ja virkavastuun toteutumisen automaattisessa hallinto- ja päätöksentekomenettelyssä¹¹⁹. Hankkeen tarkoituksena on ollut varmistaa esimerkiksi oikeusturva ja virkavastuun huomioiminen sekä automaattisten päätösten lakiin perustuvuus. Kyseinen hanke on vaatinut lainsäädännöllisiä uudistuksia ja lopulta myös johtanut näihin.

¹¹⁴ EOAK/3379/2018, s. 1–2.

¹¹⁵ EOAK/3379/2018, s. 14–19.

¹¹⁶ EOAK/3379/2018, s. 37.

¹¹⁷ Korpisaari ja muut, 2022, s. 287.

¹¹⁸ Rabinä, 2022, s. 350.

¹¹⁹ OM021:00/2020.

Ennen lainsäädännöllisten muutosten voimaantuloa ja tämän kehityksen aikana automaattisessa päätöksenteossa on vallinnut niin sanottu välitila. Ajallisella välitilalla on tarkoitettu sitä, että Verohallinnon automaattisesta päätöksenteosta puuttui asianmukainen sääntelyperusta eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisun mukaisesti¹²⁰. Tällaista tilannetta voidaan kuvata ongelmallisena lainsäädännöllisiltä seikoilta katsottuna. Automaattisen käsittelyn sääntelyperusteiden puutteellisuutta on lähdetty korjaamaan yleislainsäädännöllisen ja erityisesti verotukseen kohdistuvien hallituksen esitysten muodossa. Lainsäädännöllisen kehityksen aikana Verohallinnon automaattisessa päätöksenteossa on jatkunut samanlainen soveltaminen kuin vuosien 2019 ja 2020 aikana¹²¹.

2.4.1 Automaattisen verotusmenettelyn sääntelyperustan valmistelu

Hallituksen esityksen (224/2022) automaattisesta päätöksenteosta verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi muodostuminen alkoi hyvin samoihin aikoihin yleisen hallituksen esityksen automaattisesta päätöksenteosta HE (145/2022) kanssa. HE (224/2022) tarkoituksena oli täsmentää verotukseen liittyviä erityispiirteitä automaattiossa yleiseen hallituksen esitykseen verrattuna. Ehdotetut muutokset antaisivat käytännössä mahdollisuuden hallintolain yleissääntelystä poikkeamiseen¹²². Tämän mahdollistaa verolainsäädännön ja menettelyohjeiden mahdollisuus poiketa hallintolain yleisistä sääntelyistä. Hallintolakia voidaan kuvailla hallintotoimintaa sääntelevänä yleislakina. Verotuksen toimittamisessa hallintolaki on esimerkiksi lähtökohtaisesti toissijainen laki¹²³, jolloin laki verotusmenettelystä, muut verolait ja Verohallinnon omat syventävät ohjeet saavat verotuksessa hallintolakia suuremman painoarvon. Hallintolain säännöksiä sovelletaan tällöin verotuksessa täydentävästi, jos verolainsäädännössä ei ole asian suhteen omia säännöksiä¹²⁴. Hallituksen esityksen

¹²⁰ Rabinä, 2022, s. 352.

¹²¹ Rabinä, 2022, s. 353.

¹²² HE 224/2022 vp, s. 1.

¹²³ Rabinä ja muut, 2017, s. 46.

¹²⁴ Verohallinto, 2023a.

(224/2022) tavoitteena oli nimenomaan tästä syystä soveltaa verolainsäädännöllisiä omia poikkeuksia. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että verotuksen toimittamisessa ei tulisi noudattaa muiden lakien säännöksiä ja kaikkein ylimpänä lakina toimivaa perustuslakia. Perusoikeuksien suojan tulee kuitenkin toteutua toissijaisesta laista poikkeavia säännöksiä annettaessa¹²⁵.

Hallituksen esityksen tarkoituksena oli muuntaa lakia verotusmenettelystä muun muassa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain, veronkantolain, ennakkoperintö- ja lahjaverolain ja arvonnäköverolain ohella¹²⁶. Keskeisenä tarkasteluun nousevana seikkana voidaan tässä tutkielmassa pitää verotusmenettelystä annettuun lakiin kohdistuvia muutosehdotuksia. Verotusmenettelystä annettuun lakiin esitettiin hallituksen esityksessä lisättäväksi 26 f § ja muunneltavaksi 51 §. Hallituksen esityksessä 26 f §:n tarkoituksena olisi poiketa hallintolain 53 e §:n 4 momentin säädöksestä siten, että oikaisuvaatimusta koskeva asia voitaisiin ratkaista myös tietyin perustein automaattisesti. Lisäksi esityksen avulla haluttiin 51 §:n 1 momentti vastaamaan 1079/2005 lakia.¹²⁷ Kyseisten muutosten, etenkin 26 f §:n ansiosta massaluonteista verotuksen toimittamista pystyttäisiin helpottamaan. Tällä hetkellä hallituksen esitys on jo hyväksytty muutettuna.

Kyseisiin lakimuutoksiin pyrittiin selkeiden tavoitteiden kautta. Hallituksen esityksen pohjimmaisena tavoitteena on ollut Verohallinnon automaattisen päätöksenteon mahdollistaminen oikaisuvaatimusten ja muiden asioiden käsittelyssä, joihin ei hallintolain mukaan ole ollut aiemmin mahdollisuutta. Lisäksi hallituksen esityksellä on tavoiteltu verovelvollisen oikeusturvan lisäämistä, etenkin oma-aloitteisten verojen myöhästymismaksujen määräämisen osalta.¹²⁸ Tavoitteiden mahdollistamisen myötä automaattisen päätöksenteon käyttö lisäisi sääntelytasoiltaan toiminnan hyväksyvyyttä. Hallituksen esityksen kautta esitettyjä muutoksia kannatettiin osittain, mutta tiettyihin

¹²⁵ He 224/2022 vp, s. 5.

¹²⁶ HE 224/2022 vp, s. 1.

¹²⁷ HE 224/2022 vp, s. 61.

¹²⁸ HE 224/2022 vp, s. 23.

kohtiin vaadittiin myös täsmennyksiä. Esitysluonnoksen lausuntokierroksella ehdotetut säännökset nähtiin liian avoimina, jonka vuoksi säännöksiin vaadittiin lisäselkeyttä. Erityisesti oikaisuvaatimusten automaattiseen ratkaisemiseen ja seuraamusmaksujen määräämiseen automaation avulla suhtauduttiin kriittisesti.¹²⁹

Valtiovarainkunta ehdotti hallituksen esityksessä HE (224/2022) esiteltyä VML 26 f § täsmennettäväksi, jonka jälkeen lakimuutosten hyväksyminen oli mahdollista. Verotusmenettelystä annetun lain 26 f § tuli täydentää siten, että verovelvollisen oikaisuvaatimuksessa esittämä uusi vaatimus tai selvitys siirrettäisiin virkailijäkäsittelyyn eikä ratkaistaisi automaattisesti tämän täyttäessä riskiarviokriteerit. Lisäksi kyseiseen pykälään lisättäisiin erillinen 4 momentti, joka mahdollistaisi automaattisen ratkaisun tekemisen ilmeisen aiheellisen riskiarvion tapauksissa. VML 26 § 4 momentilla määriteltiin myös riskiarviolle ehdot ja tähän sisältyisi esimerkiksi epätavallisen suuret tai pienet lukuarvot.¹³⁰ Perustuslakivaliokunta arvioi annetussa lausunnossa lakimuutosten hyväksynnästä. Lausunnossa esitetyn arvion mukaan lakiehdotusten käsittely oli mahdollista 1 lainsäätämisyjärjestyksen mukaisesti, kunhan 26 f §:n huomautus otetaan huomioon. Kyseinen huomautus liittyi oikeusturvan ja lakisidonnaisuuden huomioimiseen 26 f §:n 1 momentissa.¹³¹ Annetun lausunnon jälkeen asia siirtyi eduskunnan käsittelyyn lain muodostamiseksi.

2.4.2 Automaattisen verotusmenettelyn nykytila

Eduskunta hyväksyi hallituksen esityksessä ehdotetut lait ja lakeihin tehtävät muutokset valtiovarainkunnan tekemien mietinnön pohjalta. Esimerkiksi verotusmenettelystä annettuun lakiin hyväksyttiin uusi 26 f § ja 51 §:n 1 momentin muutos. VML 26 f § hyväksyttiin valtiovarainkunnan tekemien muutosehdotusten pohjalta.¹³² VML 26 f § antaa jatkossa mahdollisuuden hallintolain säännöksestä poikkeamiseen

¹²⁹ HE 224/2022 vp, s. 31.

¹³⁰ VaVM 45/2022 vp, s. 10.

¹³¹ PeVL 88/2022 vp, s. 6–7.

¹³² EV 325/2022 vp, s. 1–2.

oikaisuvaatimuksen automaattisessa ratkaisussa. Kyseisen pykälän mukaan automaattinen ratkaisumenettely oikaisuvaatimusten osalta olisi mahdollista poiketen HL 53 e §:n 4 momentin säädöksestä

- 1) ”verovelvollisen esittäessä oikaisuvaatimuksessa uutta selvitystä tai uuden vaatimuksen ja tämä tullaan hyväksymään;
- 2) päätöksen kumottaessa verovelvollisen oikaisuvaatimuksen takia ja Verohallinto käsiteltäessä se uudelleen tai
- 3) verovelvollisen oikaisuvaatimuksesta tehtäessä täydentävä verotuspäätös.”

Lisäksi VML 26 f §:ään hyväksyttiin valtiovarainkunnan tekemät momentillisäykset esimerkiksi riskiarviosta ja sen perusteluista. Nämä verotusta koskevat erityissäännökset tulevat voimaan muiden verotusta koskevien muutosten ohella viimeistään 1.1.2024¹³³.

Automaattisen verotuksen lakilisäysten ja muutosten ohella säädettiin samoihin aikoihin automaattisen päätöksenteon yleislainsäädännöstä. Yleisen hallintolain automaattista päätöksentekoa koskevat säännökset tulivat voimaan toukokuussa 2023 ja näiden soveltaminen alkaa viimeistään 1.11.2024. Verohallinto on huomionnut automaattiseen menettelyyn kohdistuvat hallintolain säännökset automaattisessa verotusmenettelyssä siirtymäajan puitteissa ja verotusta koskevat erityissäännökset 1.1.2024 alkaen.¹³⁴ Siirtymäajan jälkeen lainsäädännöllisten muutosten todellista vaikutusta on vasta mahdollista arvioida. Verohallinto soveltaa tällä hetkellä siirtymäajan puitteissa automaattiseen päätöksentekoon sivustoillaan antamia perusteita.

Automaattisen verotusmenettelyn ja automaattisen päätöksenteon hallintotoimintana voidaan sanoa olevan suurten muutosten keskellä. Tulevassa sääntelyperustassa on pyritty huomioimaan nyt esimerkiksi perustuslain asettamat tarpeet, jotta lainsäädäntö automaattista päätöksentekoa varten olisi kunnossa. Merisalo kuvailee automaattista päätöksentekoa koskevan lainsäädännön päättävän automatiikan käyttöön liittyvät oikeudelliset epävarmuudet¹³⁵. Automaattinen verotusmenettely on vaatinut kuitenkin

¹³³ Merisalo, 2023, s. 346.

¹³⁴ Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

¹³⁵ Merisalo, 2023, s. 346.

omia erityissäännöksiään verotukseen kohdistuvan massamenettelyn vuoksi. Verohallinnolle nämä säännökset mahdollistavat automaattisen päätöksenteon käytön jatkamisen ja laajentamisen uusiin verolajeihin¹³⁶. Sääntelyperusteiden riittävyttä on mahdollista arvioida vasta tulevaisuudessa tulevien oikeuskiistojen ja niistä tehtävien jatkotoimien kautta. Automaattisen verotuksen nykytila on kuitenkin varmasti paremmalla tasolla tehtyjen lainsäädännöllisten muutosten ja lisäysten ansiosta.

¹³⁶ Merisalo, 2023, s. 346.

3 Verovelvollisen oikeusturva

Tässä luvussa käsitellään oikeusturvaa yleisesti ja oikeusturvaa etenkin verovelvollisen kannalta. Oikeusturva on jaettuna luvussa preventiivisiin eli ennaltaehkäiseviin ja jälkikäteisiin oikeusturvakeinoihin. Luvussa erityisen keskeisessä roolissa tutkimuksen kannalta on muutoksenhakuprosessin eteneminen, sillä muutoksenhaku on yksi keskeisimmistä automaattiseen päätöksentekoon kohdistuvista verovelvollisen oikeusturvakeinoista.

3.1 Oikeusturva yleisesti

PL 22 §:n mukaan ”Julkisen vallan käytön on turvattava perus- ja ihmisoikeuksien toteutuminen”. Verohallinnon on julkisen vallan käyttäjänä taattava perustuslain asettamat takeet, joista yhdeksi keskeiseksi perusoikeudeksi voidaan nostaa oikeusturva. Oikeusturvan takaaminen on keskeisessä asemassa oikeusvaltion järjestämisessä¹³⁷. Oikeusturvan turvaaminen on täten välttämätöntä viranomaistoiminnassa. Oikeusturvan avulla taataan yksityisen oikeuksille suoja viranomaistoimintaan nähden. Oikeusturvaan kohdistuu erilaisia menettelyjä, joiden ansiosta yksityisen oikeudet ja velvollisuudet on mahdollista turvata. Oikeusturvan voidaan sanoa myös varmistaman oikeudellisia velvollisuuksia ja suojaavan yksityisen eri etuja.¹³⁸ Verotusmenettelyssä oikeusturva suojaa siis esimerkiksi verovelvollisen oikeuksia suhteessa Verohallintoon ja mahdollistaa virheiden korjaamisen erilaisten menettelyjen kautta. Oikeusturva käsitteenä on tällöin laaja. Oikeusturvaan luetaan myös mukaan ylimpien laillisuusvalvojen tekemä viranomaistoimintaan kohdistuva laillisuusvalvonta annettujen lakien puitteissa¹³⁹. Suomen lainsäädännössä oikeusturva on määriteltyinä perustuslain 21 §:ssä. PL 21 §:n mukaan

¹³⁷ Koivuluoma ja muut, 2020, s.3.

¹³⁸ Mäenpää, 2023, s. 303.

¹³⁹ Rabinä, 2022, s. 112.

”Jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivästyä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.”

”Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.”

Lainkohdasta voidaan huomata, kuinka oikeusturva koostuu useammasta erilaisesta kokonaisuudesta. Oikeusturva voidaan paremmin tarkasteltuna jakaa ennaltaehkäisevään ja jälkikäteiseen oikeusturvaan. Ennaltaehkäisevällä oikeusturvalla tarkoitetaan jo etukäteen tehtäviä toimia, jotta jälkikäteisille oikeusturvakeinoille ei olisi tarvetta. Asianmukainen menettely ja hyvä hallinto ovat esimerkkejä yksityisen ennakoivasta oikeuksien ja etujen suojauksesta. Jälkikäteiset oikeusturvakeinot puolestaan mahdollistavat lainvastaisten päätösten, laiminlyöntien tai virheiden korjaamisen.¹⁴⁰ Alla olevan kuvion avulla pyritään havainnollistamaan PL 21 §:ssä turvattujen oikeusturvakeinojen jakoa ennaltaehkäiseviin ja jälkikäteisiin.

Ennaltaehkäisevät oikeusturvakeinot

- asianmukainen käsittely
- käsittely ilman aiheetonta viivytystä
- toimivaltaisen viranomaisen käsittely
- käsittelyn julkisuus
- oikeus kuuluksi tulemiseen hallintoasian osalta
- oikeus saada perusteltu päätös

Jälkikäteiset oikeusturvakeinot

- muutoksenhakuoikeus annettuun päätökseen

Kuvio 1. PL 21 §:n oikeusturvakeinojen jaottelu.

¹⁴⁰ Mäenpää, 2023, s. 303–304.

Oikeusturvaan liitetään edellä esitetyn PL 21 §:n ohella lainalaisuusperiaate¹⁴¹, hyvän hallinnon periaatteet ja hallintolain säännökset¹⁴² sekä muut oikeusturvaan keskeisesti vaikuttavat periaatteet. Lainalaisuusperiaate on määriteltynä PL 81 §:ssä, hyvän hallinnon periaatteet HL 2 luvun 6 §:ssä ja muita periaatteita, kuten syrjäntäkielto PL 6 §:n 2 luvussa. Nämä kaikki ajatellaan kuuluvaksi ennaltaehkäisevään oikeusturvaan. Täten esimerkiksi julkisuuslaki ja hallintolaki ovat merkittäviä ennaltaehkäisevän oikeusturvan takaajia¹⁴³. Jos ennaltaehkäisevät oikeusturvakeinot eivät ole riittäviä, kysymykseen tulee tällöin muutoksenhaku. Oikeusturvan keskeiseksi takeeksi voidaan nostaa juuri muutoksenhaku¹⁴⁴. Jälkikäteiset oikeusturvakeinot kohdistuvat jo tehtyyn päätökseen tai toimintoon, joista virhe pyritään korjaamaan päätöksen oikaisulla, muuttamisella tai kumoamisella¹⁴⁵. Jälkikäteinen oikeusturva toimii viimeisenä keinona todellisen oikeuden toteutumista varten.

3.2 Ennaltaehkäisevät oikeusturvakeinot verotuksessa

Hyvä verojärjestelmä toimii muun muassa ennakoivasti, oikeusvarmasti, neutraalisti, hallinnollisesti yksinkertaisesti, tehokkaasti ja joustavasti¹⁴⁶. Verotuksessa oikeussuojakysymyksiä tarkastellaan julkisen vallan käytön, verovelvollisten vapauspiiriin puuttumisen sekä viranomaisten ja yksityisten henkilöiden välistä suhdetta ajatellen¹⁴⁷. Verotusmenettelyn ja muutoksenhaun lähtökohdat koostuvat verovelvollisen oikeusturvan vaatimuksista¹⁴⁸. Myös verotusmenettelyssä oikeusturva toimii täten keskeisenä ja toimintaa ohjaavana vaatimuksena. Vaikka verotus on tarkoituksena toimittaa tehokkuus huomioiden, oikeusturvalle annetaan tehokkuutta

¹⁴¹ Äimä, 2011, s. 150.

¹⁴² Puronen, 2010, s. 79.

¹⁴³ Mäenpää, 2023, s. 303.

¹⁴⁴ Koivuluoma ja muut, 2020, s. 3.

¹⁴⁵ Mäenpää, 2023, s. 304.

¹⁴⁶ Äimä, 2011, s. 99.

¹⁴⁷ Wikström ja muut, s. 139.

¹⁴⁸ Rabinä ja muut, 2017, s. 46.

suurempi painoarvo. Kaikkein optimaalisimmassa ratkaisussa tehokkuus ja oikeusturva molemmat yhdistyvät verotusta toimittaessa.¹⁴⁹

Oikeusturvasta erityisesti verotuksen osalta säädetään PL 21 §:n ohella verotusmenettelylaissa¹⁵⁰. Verotusmenettelylaista on mahdollista poimia useampia säännöksiä, jotka liittyvät oikeusturvan takaamiseen. Ennaltaehkäiseviin oikeusturvakeinoihin verotuksen näkökulmalta voidaan nostaa laillisuusperiaate, hyvän hallinnon periaatteet, neuvonta ja palveluperiaate. Lisäksi päätöksen perusteluvaatimus ja oikeus kuuluksi tulemiseen ovat tärkeitä oikeusturvakeinoja verotuksen toimittamisessa. Asian viivytyksettömän käsittelyn ja asianmukaisen käsittelyn vaatimukset korostuvat myös automaattisessa verotusmenettelyssä oikeusturvan takeina. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta verolainsäädännön on tärkeä olla johdonmukaisesti ja selkeästi ymmärrettävissä olevaa¹⁵¹.

Laillisuusperiaate eli se, että viranomaistoiminnan tulee perustua lakiin, voidaan ajatella ehdottomaksi oikeusturvan lähtökohdaksi. Laillisuusperiaate eli legaliteettiperiaate on määritelty kokonaisuudessaan PL 2 §:ssä ja verotuksen osalta 81 §:ssä. Täten myös verotuksen tulee perustua lakiin ja ilman siihen soveltuvaa lainkohtaa verotuksen toimittaminen ei ole mahdollista¹⁵². Lisäksi verosta täytyy säätää lailla ja kyseinen vaatimus voidaan liittää samalla omaisuuden suojaan¹⁵³. Oikeusperiaatteena legaliteettiperiaatteen voidaan todeta olevan verotuksen kannalta keskeisin¹⁵⁴. Laillisuusperiaate voidaan katsoa oikeusturvan lähtökohdaksi, sillä se luo käytännössä muille säädännöille perustan. Tätä ajatusta täydentää erityisesti PL 80 §:n 1 momentti vaatimuksesta siitä, että yksilön oikeusaseman koskevista säännöksistä on säädettävä lain tasoilla säännöksillä. Eri viranomaisille, kuten Verohallinnolle on annettu

¹⁴⁹ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 827.

¹⁵⁰ Puroinen, 2010, s. 79.

¹⁵¹ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 828.

¹⁵² Malmgrén, 2018, s. 282–283.

¹⁵³ Rabinä, 2022, s. 115.

¹⁵⁴ Malmgrén, 2018, s. 291; Myrsky, 2000, s. 797.

lainmukainen, mutta samalla myös laaja vastuu verotusmenettelyä koskevaan säädäntöön¹⁵⁵.

3.2.1 Hyvän hallinnon periaatteet verovelvollisen oikeusturvana

Verotusmenettelyssä keskeisessä roolissa ovat hallintolaissa määritellyt hyvän hallinnon periaatteet. HL 2 luvun 6 §:ssä säädetään luottamuksensuojan-, suhteellisuuden-, objektiivisuuden-, yhdenvertaisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden periaatteista¹⁵⁶. Lisäksi HL 2 luvun 7 §:n palveluperiaate, 8 §:n neuvontaohjeet, 9 §:n hyvän kielenkäytön vaatimus ja 10 §:ssä esiin tuleva viranomaisten yhteistyön vaatimus luovat myös hyvän hallinnon oikeusperiaatteiden ohella oikeusturvaa.

Yksityisen perusteltujen odotustensuojalla eli toisin sanoen luottamuksensuojalla tarkoitetaan yksityisen mahdollisuutta suunnitella oma toimintansa oikeutettujen odotettujen perusteella ja luottaa viranomaistoiminnan asianmukaisuuteen ja oikeudenmukaisuuteen¹⁵⁷. Hyvän hallinnon periaatteista luottamuksensuoja voidaan nostaa verotusmenettelyn osalta jopa keskeisimpään rooliin, sillä luottamuksensuoja löytyy määriteltynä myös verotusmenettelylaista. VML 26 §:n 2 momentin mukaisesti asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi tämän toimiessa vilpittömässä mielessä, annettujen ohjeiden mukaisesti ja asian ollessa tulkinnanvarainen. Tulkinnanvaraisuuteen ei voida liittää asioita, joihin laista löytyy jo sovellettava säännös, ja asian tulkinnanvaraisuus vaatii oikeudellista tulkinnanvaraisuutta. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2021:18 stipendillä maksetut kulut katsottiin elantomenoiksi eikä asiassa ollut tulkinnanvaraisuutta¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Rabinä, 2022, s. 116.

¹⁵⁶ Rabinä ja muut, 2017, s. 49.

¹⁵⁷ Wikström ja muut, 2015, s. 140; Kulla & Salminen, 2021, s. 128.

¹⁵⁸ KHO 2021:18. A oli saanut tutkintoa varten stipendin, jolla maksettiin elantomenoiksi rinnastettavia kuluja. Stipendi katsottiin veronalaiseksi tuloksi valtion taiteilija-apurahan määrän ylittävältä osalta. TVL 31 § 4 momentti ja 82 § 2 momentti soveltuivat asiaan suoraan.

Verotusta toimittaessa annetaan paljon neuvontaa, johon asiakkaiden tulisi pystyä luottamaan. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2013:153 ei kuitenkaan näin käynyt, sillä vakituisen asunnon myynnistä todettiin syntyneen luovutusvoittoa, vaikka asiakkaat olivat saaneet verotoimistosta päinvastaisen neuvon. KHO katsoi luottamuksensuojan vedoten luovutuksen kuitenkin verovapaaksi TVL 48 §:n 1 momentin 1 kohdan perustein.¹⁵⁹ Tapauksessa KHO 2023:63 veroviranomaisen antama ohje muodosti tapaukseen myös luottamuksensuojan ja yhtiön jakamia osinkoja ei katsottu lopulta työpanososingoiksi¹⁶⁰. Yksityisen tulisi pystyä luottamaan viranomaistoiminnan oikeellisuuteen ja päätösten pysyvyyteen¹⁶¹, joten luottamuksensuojalla pyritään myös estämään yksityisen päätöksen muuttamista epäedulliseen suuntaan¹⁶².

Luottamuksensuojalla luodaan turvaa viranomaistoiminnan päätösten sitovuutta ja oikeellisuutta kohtaan. Luottamuksensuoja ilmenee verotuksen toimittamisessa erityisesti siinä, että verotus tulisi toimittaa annettujen ohjeiden ja aikaisemman viranomaiskäytännön mukaisesti¹⁶³. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2003:21 puoliset olivat aloittaneet vuokraustoiminnan ja toimineet korjausten aiheuttamien kulujen vähennyskelpoisuuden osalta verotoimistosta saamansa ohjeen mukaisesti. Oikaisulautakunta ei kuitenkaan ajatellut kuluja vuosikorjauksiksi vaan peruskorjauksiksi, jolloin kulut tulisi lisätä osaksi hankintahintaa. Korkein hallinto-oikeus ratkaisi asian lopulta puolisoitten hyväksi heidän toimiessaan vilpittömässä mielessä.¹⁶⁴ Viranomaisen antamat ohjeet saivat kyseisessä tapauksessa luottamuksen kautta suurimman painoarvon. Viranomaisen vakiintuneeksi muodostunutta ratkaisukäytäntöä on kuitenkin mahdollisuus muuttaa perustellun syyn kautta¹⁶⁵. Luottamuksensuojan tulisi kuitenkin lisätä verotuksen ennustettavuutta.

¹⁵⁹ KHO 2013:153.

¹⁶⁰ KHO 2023:63. KHO katsoi verotarkastajan viestin luoneen asiaan luottamuksensuojan 2015–2017 verovuosien osalta.

¹⁶¹ Äimä, 2011, s. 123–124; HE 72/2002 vp, s. 56.

¹⁶² HE 72/2002 vp, 18.

¹⁶³ Äimä, 2011, s. 123.

¹⁶⁴ KHO 2003:21.

¹⁶⁵ KHO 2018:122. Verohallinnolla oli saamassaan ennakkoratkaisussa perusteltu syy perintö- ja lahjaverolain 55 §:n tulkinnan muuttamiseen.

Luottamuksensuojaperiaatteen punninta voidaan liittää yhdenvertaisuusperiaatteeseen, sillä luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen tulee olla myös yhdenvertaisuusvaatimusten kannalta hyväksyttävää¹⁶⁶. Yhdenvertaisuusperiaatteella tarkoitetaan tasapuolista kohtelua. Verotuksessa yhdenvertaisuudella taataan esimerkiksi verovelvollisten kesken tasaisesti jakautuva kokonaisverorasitus ja samankaltaisten tapausten verottaminen samalla tavalla. Yhdenvertaisuusperiaatteen kautta tosiasiallisen tasa-arvon edistäminen on kuitenkin mahdollista.¹⁶⁷ Käytännössä tällä tarkoitetaan esimerkiksi erilaisia verohuojennuksia yleishyödyllisille yhteisöille.

Hallintolain 2 luvun 6 §:n mukaan objektiviteettiperiaate edustaa viranomaisen toimien puolueettomuutta, suhteellisuusperiaate viranomaisen toimien suhdetta tavoiteltuun päämäärään ja tarkoitussidonnaisuudenperiaate toimivallan käyttämistä vain lain mukaisiin tarkoituksiin. Verotuksessa suhteellisuusperiaatteen käyttö voi nousta esiin erilaisia seuraamuksia¹⁶⁸, kuten veronkorotusten määräämistä tai verovelvollisten selvityspyyntö vaatimusten kohtuullisuutta arvioidessa¹⁶⁹. Veronkorotuksen perusteiden puitteista löytyy sääntelyä VML 32 §:stä, jonka mukaan veronkorotus voidaan määrätä muun muassa virheellisen ilmoituksen tai ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perustein. Objektiviteettiperiaate on myös määriteltynä verotusmenettelylaissa 26 §:n 1 momentissa. Kyseinen momentti edellyttää verovelvollisten ja veronsaajien etujen oikeudenmukaista huomiointia¹⁷⁰, jolloin esimerkiksi julkisyhteisön taloudellinen etu ei saisi nousta verovelvollisen edelle¹⁷¹. Tarkoitussidonnaisuuden periaate voidaan nostaa esille verotuksessa erityisesti päätöksenteon, harkintavallan arvioinnin ja henkilötietojen käsittelyä arvioitaessa¹⁷². Tarkoitussidonnaisuuden periaate liitetään toimivallan käytön tarkasteluun ja kyseinen periaate on täten osana oikeusturvakeinoja.

¹⁶⁶ Mikkilä & Rabinä, 2017, s. 436.

¹⁶⁷ Äimä, 2011, s. 130–133.

¹⁶⁸ Myrsky, 2009, s. 362.

¹⁶⁹ Äimä, 2011, s. 118–119.

¹⁷⁰ Myrsky, 2000, s. 797.

¹⁷¹ Rabinä, 2022, s. 137.

¹⁷² Rabinä, 2022, s. 133–136.

Asianmukaisessa käsittelyssä palvelun laadulla ja neuvonnan riittävyydellä on suurta merkitystä oikeusturvan kannalta. Verohallinnon on järjestettävä palvelunsa myös saatavuus huomioiden¹⁷³. HL 7 §:n mukaan hallinnossa asioivalle palvelu on järjestettävä asianmukaisesti ja viranomaisen toiminnasta tiedottamisen on oltava riittävää. Palveluperiaate on huomioitava verotuksessa kaikissa eri vaiheissa verovalvonnasta verojen perintään myös erityisryhmätarpeiden osalta¹⁷⁴. Asiointi tulee olla järjestettynä yhtäläisillä mahdollisuuksilla kaikkia palvelunkäyttäjiä ajatellen¹⁷⁵. HL 8 § puolestaan asettaa vaatimuksen hallintoasian hoitamiseen liittyvästä neuvonnasta, jonka on oltava maksutonta. Verohallinnon asiakaspalvelu on saanut palautetta muun muassa eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisuksista. Eduskunnan apulaisoikeusasiamies totesi, että jos asiakas joutuu hoitamaan useamman soiton jälkeen asiansa verotoimistossa ja puheluita jää vastamatta yli 200 päivässä, ei neuvontapalvelu ole riittävällä tasolla¹⁷⁶. Toisessa ratkaisussa puolestaan ennakkoperinnässä ulkomaan eläketulot oli kirjattu yli 3000 verovelvolliselle kaksinkertaisena, jolla oli selvä vaikutus ennakonpidätysprosenttiin. Eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen mukaan Verohallinto ei toteuttanut palveluperiaatetta ja neuvontaa asianmukaisesti, jos vastuu virheiden korjaamisesta oli asiakkailta tai nämä virheet korjattaisiin aikanaan veronpalautuksina.¹⁷⁷ Kyseiset tapaukset osoittavat palveluperiaatteen ja neuvonnan merkityksen asioiden ratkaisuisa. Liiallista neuvontaa, kuten verosuunnittelua tai muiden viranomaisten osa-alueita verotuksessa ei odoteta neuvottavaksi¹⁷⁸.

3.2.2 Asian viivytyksetön käsittely ja julkisuus

Käsittelyn julkisuus on tärkeä osa ennaltaehkäiseviä oikeusturvakeinoja muiden ohella. Julkisuusperiaatetta noudatetaan julkisyhteisöjen toiminnassa, jonka mukaan jokaisella

¹⁷³ Verohallinto, 2023a.

¹⁷⁴ Rabinä, 2022, s. 146.

¹⁷⁵ Myrsky, 2009, s. 360.

¹⁷⁶ EOAK, 5/2019, s. 5.

¹⁷⁷ EOAK, 2826/2/13, s. 4–6.

¹⁷⁸ Rabinä, 2022, s. 147; Verohallinto, 2023a.

on oikeus tiedonsaantiin julkisen vallan käytöstä ja viranomaistoiminnasta¹⁷⁹. Täten Verohallinto noudattaa myös julkisuusperiaatetta toiminnassaan, jonka nojalla asiakkailta on esimerkiksi oikeus saada tietoa verotuksestaan. Lähtökohtaisesti Verohallinnon asiakirjat, kuten Verohallinnon ohjeet ovat julkisia. Osa verotustiedoista ja verotuksesta tapahtuvasta toiminnasta ovat kuitenkin säädetty salassa pidettäväksi lain nojalla. Verotietolaki sääntelee julkisuuden ja salassapidon rajoista verotuksen osalta.¹⁸⁰ Julkisuusperiaatteen voidaan joka tapauksessa todeta lisäävän toiminnan avoimuutta, mikä takaa oikeusturvan varmistamista.

Julkisuuden ohella oikeusturvan kannalta asian viivytyksetön käsittely on myös olennainen osa oikeusturvakeinojen takaamista. Viivytyksettömään käsittelyyn voidaan liittää esimerkiksi viranomaisten toimiva yhteistyö ja vaatimus hyvästä kielenkäytöstä. Hyvän kielenkäytön vaatimus sisältyy niin suulliseen kuin kirjalliseen viestintään viranomaistoiminnassa¹⁸¹. Hyvän kielenkäytön vaatimus on erityisen keskeinen selvityspyynnöissä ja neuvontaa annettaessa, jotta yhteisymmärrys asiaa kohtaan saadaan muodostettua. Viranomaisten toimivan yhteistyön avulla käsittely saadaan hoidettua yksinkertaisemmin ja tehokkaammin. Tällaisella yhteistyöllä tarkoitetaan esimerkiksi samanlaisten käytäntöjen noudattamista ja erilaisia neuvottelutilanteita, vaikka HL 10 §:n säännös on rajoitettu koskemaan vain Suomen viranomaisten yhteistyötä¹⁸². Viivytyksetöntä käsittelyprosessia nopeutetaan toimivan sivullisten ilmoittamisvelvollisuuden avulla. Veroasioille löytyy määriteltynä keskimääräiset käsittelyajat¹⁸³, jotta verotus pystytään toteuttamaan kohtuullisella aikataululla.

Asianmukaisen käsittelyn vaatimuksen keinoja on tärkeää noudattaa, jotta päätöksestä pystytään muodostamaan oikeanlainen ja mahdollisimman hyväksyttävä. Toisinaan

¹⁷⁹ Rabinä, 2022 s. 1519.

¹⁸⁰ Rabinä, 2022, s. 1520.

¹⁸¹ Myrsky, 2009, s. 364; Rabinä, 2022, s. 149.

¹⁸² Rabinä, 2022, s. 151.

¹⁸³ Rabinä, 2022, s. 153. Keskeisille veroasioille on määritelty keskimääräiset käsittelyajat Verohallinnon toimesta. Käsittelyajat ovat määriteltynä muun muassa ennakonpidätyksen ja sen muuttamisen, arvonlisäveron ja lähdeveron palautusasioille ja oikaisuvaatimuksille.

asiakkaita joudutaan kuulemaan tätä varten. Kuulemisen jälkeen asiasta tulee muodostettua aikanaan verotuspäätös. Päätöksestä käy ilmi sen toimittanut viranomaisen yhteystietoineen ja verotuksen perusteet¹⁸⁴. Kuulemisvaiheella ja päätöksen perusteluvollisuudella on keskeinen vaikutus verovelvollisen oikeusturvaan verotusta toimittaessa. Kuulemisen edellytykset ja päätöksen perusteluvollisuus löytyvät kuitenkin tarkemmin käsiteltynä 2.2.2. luvusta ja automaattisen verotusmenettelyprosessin erityispiirteiden osalta luvusta 4.2.3.

3.3 Verovelvollisen jälkikäteinen oikeusturva

Ratkaisukäytännön ennustettavuudella ja yhtenäisyydellä on suurta merkitystä verotuksen oikeusturvaan ja hyväksyvyyteen, mikä vähentää toisaalta tarvetta muutoksenhakuun. Verolainsäädännön tulkinnanvaraisuuden, nopeiden muutosten ja verotuspäätösten suuren määrän takia yhtenäisyyden saavuttaminen verotuksessa on kuitenkin hyvin haasteellista.¹⁸⁵ Jos ennaltaehkäisevät oikeusturvakeinot eivät jostain syystä ole riittäviä, tulee kyseeseen jälkikäteiset oikeusturvakeinot. Jälkikäteisillä oikeusturvakeinojen avulla jo tehtyyn päätökseen on mahdollista hakea muutosta, jotta asia tulisi ratkaistua oikealla tavalla. Oikeuskäytännöt eli tuomioistuinten julkaisemat ratkaisukäytännöt ovat verotuksen ennustettavuutta oikeusvarmuutta ja yhdenmukaisuutta lisääviä tekijöitä¹⁸⁶. PL 81 §:n ja 121 §:n säännökset edellyttävät verovelvollisen oikeusturvan osalta lailla säätämisen vaatimusta mahdollisuudesta muutoksenhakuun verotuksessa¹⁸⁷. Laki verotusmenettelystä toimii täten keskeisenä lakina verotuksen muutoksenhaussa.

Suomessa verotuksen muutoksenhakujärjestelmässä sovelletaan perustuslaissa ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa asetettuja vaatimuksia¹⁸⁸. Jälkikäteinen oikeusturva rakentuu eri lakien varaan ja siitä voidaan nostaa esiin yksinkertaisesti sanottuna

¹⁸⁴ Verohallinto, 2023a.

¹⁸⁵ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 830.

¹⁸⁶ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 829.

¹⁸⁷ Rabinä, 2022, s. 115.

¹⁸⁸ Äimä, 2011, s. 159.

muutoksenhaku. Oikeus muutoksenhakuun on jälkikäteisen oikeusturvajärjestelmän olennaisin turva ¹⁸⁹. Muutoksenhakuun luetellaan verotuksessa esimerkiksi oikaisuvaatimukset ja valitusten kautta etenevät tuomioistuin käsittelyt ¹⁹⁰. Vaikka ylimmille laillisuusvalvojille valittaminen ei ole varsinainen muutoksenhakekeino, voitaisiin tämäkin nostaa yhdeksi jälkikäteisen oikeusturvan takeeksi asioiden tarkastelussa. Laillisuusvalvojille tehdyillä kanteluilla on kuitenkin selvää lisäarvoa oikeusjärjestelmään¹⁹¹.

Verotuksen muutoksenhaussa noudatetaan tiettyä järjestystä, jonka pohjalta on mahdollista hakea muutosta verotukseen. Ensimmäiseksi verotukseen kohdistuvassa muutoksenhaussa tulee tehdä aina Verohallinnolle kohdistettu oikaisuvaatimus ¹⁹². Oikaisuvaatimus on muutoksenhakujärjestelmään kuuluva oikeusturvaa varmistava oikeussuojakeino¹⁹³. Oikaisuvaatimus ei välttämättä kuitenkaan tuota muutoksenhakijan kannalta toivottua lopputulosta, joten muutoksenhaku on myös mahdollista hallinto-oikeuksien kautta. Alueellinen hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus ovat oikaisuvaatimusvaiheen jälkeen seuraava vaihtoehto muutoksenhakuun¹⁹⁴. Poikkeuksen tähän kolmiportaiseen muutoksenhakujärjestelmään muodostavat kuitenkin Verohallinnon tuottamat ennakkoratkaisut, joista muutoksenhaku kohdistuu hallinto-oikeudelle ja keskusverolautakunnan ratkaisut, joista muutosta haetaan puolestaan suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta ilman valituslupaa ¹⁹⁵. Toisinaan myös Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisulla voi olla vaikutusta verovelvolliseen. Yksityisellä asianosaisella on esimerkiksi oikeus saada unionin oikeuden vastaisesti perityt verot takaisin¹⁹⁶.

¹⁸⁹ Koivuluoma ja muut, 2020, s. 93.

¹⁹⁰ Wikström ja muut, 2015, s. 149.

¹⁹¹ Äimä, 2011, s. 351.

¹⁹² Myrsky, 2007, s. 343–344; Wikström ja muut, 2015, s. 149.

¹⁹³ HE 224/2022 vp, s. 44.

¹⁹⁴ Wikström ja muut, 2015, s. 149.

¹⁹⁵ Rabinä, 2022, s. 948.

¹⁹⁶ Helminen, 2021, luku 7.5.

3.3.1 Verotuksen oikaisumenetelmät

Useilla eri tahoilla on mahdollisuus hakea muutosta verotukseen. Muutoksenhakumahdollisuudet verotuksessa muodostettuun päätökseen on sekä veronsaajilla että verovelvollisilla¹⁹⁷. Muutoksenhakuun oikeutetut ovat määriteltynä VML 62 §:ssä. Veronsaajapuolen muutoksenhakuoikeutta käyttää Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ja nämä muutoksenhaut ovat tavoitteena kohdistaa tärkeisiin laintulkintakysymyksiin¹⁹⁸. Verovelvolliset ja veronsaajat voivat hakea muutosta Verohallinnon tekemiin päätöksiin oikaisuvaatimuksesta aloittaen. Verotuksessa käytettävä oikaisuvaatimusmenettely on hallintomenettelyä ja pakollinen vaihe monessa verolajissa ennen varsinaista muutoksenhakua¹⁹⁹. Oikaisuvaatimusmenettelyllä tavoitellaan virheiden korjaamista mahdollisimman aikaisessa vaiheessa, sillä virheiden korjaus mahdollisimman nopeasti parantaa oikeusturvaa²⁰⁰. Verotuspäätösten ja etenkin automaattisten verotuspäätösten kannalta on jälkikäteisellä oikeusturvakeinoilla erityisen keskeinen vaikutus lopputulokseen. Oikaisuvaatimukset on toimitettava kirjallisesti ja määräajassa Verohallinnolle²⁰¹.

Oikaisuvaatimuksen avulla tehtyyn päätökseen vaaditaan joko muuttamista tai kumoamista²⁰². Verotuksessa oikaisuvaatimus kohdistetaan sitä käsittelevälle taholle verolajien mukaisesti. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmää on yhtenäistetty erityisesti lainsäädännöllisten muutosten kautta, mutta muutoksenhakuasteet eivät kuitenkaan ole kaikissa verolajeissa samat²⁰³. Esimerkiksi tuloverotuksessa ja perintö- ja lahjaverotuksessa käsittelevä taho on verotuksen oikaisulautakunta ja ennakkoperinnässä Verohallinto²⁰⁴. Verohallinnon on mahdollisuus ratkaista yksinkertaisimmat oikaisuvaatimukset suoriltaan. VML 61 §:n mukaan, jos vaatimus

¹⁹⁷ Rabinä, 2022, s. 883; Myrsky & Svensk, 2016, s. 413.

¹⁹⁸ Wikström ja muut, 2015, s. 151.

¹⁹⁹ Äimä, 2011, s. 301.

²⁰⁰ Myrsky, 2007, s. 344. Oikaisuvaatimusvaiheessa asianosaiset pystyvät myös nostamaan tarvittavat selvitykset päätöksen korjaamiseen jo varhaisessa vaiheessa, ei vasta tuomioistuinkäsittelyssä.

²⁰¹ Myrsky & Svensk, 2016, s. 413.

²⁰² Mäenpää, 2023, s. 601.

²⁰³ Rabinä, 2022, s. 945.

²⁰⁴ Wikström ja muut, 2015, s. 150.

hyväksytään sellaisenaan, ratkaisumahdollisuus oikaisuvaatimuksesta on Verohallinnolla. Oikaistusta verotuksesta muodostuu uusi verotuspäätös ja kyseistä menettelyä voidaan käyttää vain verovelvollisen esittämissä oikaisuvaatimuksissa²⁰⁵.

Veroviranomaisella on oikeus verotuksen muuttamiseen virheen perusteella. Viranomaisaloitteisesti verotuksessa on täten mahdollista korjata oikeastaan kaikki virheet joko verovelvollisen hyväksi tai verovelvollisen vahingoksi kolmen vuoden määräajassa²⁰⁶. VML 55 §:n 1 momentin mukaisesti Verohallinto oikaisee verotuksessa tapahtuneen virheen ja liikaa määrätyn veron verovelvollisen hyväksi. VML 56 §:n 1 momentin mukaan puolestaan Verohallinto oikaisee verotuksen verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvollinen on jäänyt verottamatta osittain tai kokonaan. Väärän tai puutteellisen veroilmoituksen ja verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteiden asiasta on mahdollista määrätä viivästyskorkoa ja veronkorotus VML 57 §:n nojalla. Verotus voidaan jättää kyseisen VML 56 §:n 3 ja 4 momentin mukaan kuitenkin oikaisematta, jos asia on nimenomaisesti selvitetty ja ratkaistu tai valituksen kautta asiaan on annettu päätös. Viranomaislähtöisessä muutoksenhaussa keskeiseksi nousevat luottamuksensuojan ja uudelleen harkinnan kiellon periaatteet. Viranomaisaloitteista oikaisua ei ole täten mahdollista suorittaa asian ollessa tulkinnanvarainen tai epäselvä VML 26 §:n 2 momentin perusteella²⁰⁷.

3.3.2 Oikeuskäsittely verotuksessa

Euroopan ihmisoikeussopimuksen (63/1999) 6 artikla ja Suomen perustuslain 21 § molemmat takaavat jokaisen oikeuden oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Oikeudenkäynnit voivat tulla kyseeseen silloin kun muista keinoista ei ole enää apua, joten oikeuskäsittelyt voidaan nostaa tärkeimmäksi osaksi varsinaista muutoksenhakua. Oikeuskäsittelyt ovat myös tärkeä osa verotuksen muutoksenhakua ja oikeusturvan

²⁰⁵ Myrsky & Svensk, 2016, s. 412–413.

²⁰⁶ Anttila, 2010, s. 359; Rabinä, 2022, s. 887. Rabinän teoksessa mainitaan, kuinka oikaisu tulisi toteuttaa kolmen vuoden kuluessa, mutta tässäkin on olemassa omat poikkeuksensa.

²⁰⁷ Äimä, 2011, s. 283.

takaamista. Verotusasioita käsittelevissä tuomioistuimissa eli hallintotuomioistuimissa ratkaisuprosessi on yleensä kirjallista. Hallintotuomioistuinten tehtävänä on varmistaa asian selvittäminen oikeudenmukaisesti, yhdenvertaisesti ja asian edellyttämässä laajuudessa.²⁰⁸

Oikeuskäsittelyn osapuolina verotusasioissa ovat asianomainen, kuten verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö²⁰⁹. Verovelvollisella on mahdollisuus valittaa hallinto-oikeuteen oikaisuvaatimusvaiheen jälkeen. Hallinto-oikeuteen valittaminen edellyttää verovelvollisen oikaisuvaatimuksen hylkäämistä osittain tai kokonaan ja myös Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö voi esittää valituksen osittain tai kokonaan hylätyltä vaatimukselta²¹⁰. Valitus hallinto-oikeuteen on tehtävä kirjallisesti. Valituskirjelmään tulee sisällyttää verotuksen perusteena olleet asiakirjat, vastaselitykset ja kopio oikaisulautakunnan päätöksestä²¹¹. Oikeuskäsittelyä varten on säädettyinä valitusaika. VML 67 §:n mukaan valitus tulee tehdä 60 päivän sisällä oikaisuvaatimuksessa annetun päätöksen tiedoksisaannista ja VML 67 §:n 2 momentin mukaan veronsaajien osalta valitusaika lasketaan päätöksenteosta.

Jos hallinto-oikeuden päätökseen ei olla tyytyväisiä voi asia siirtyä korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyyn. Korkeimman hallinto-oikeuden kautta muutoksenhaku on mahdollista vain saadun valitusluvan avulla²¹². Valituslupa voidaan myöntää korkeimman hallinto-oikeuden taholta ilmeisen virheen tapahtuessa, taloudellisen sekä painavan syyn osalta ja käsiteltävän asian ollessa merkittävässä roolissa lain soveltamisen ohjaamisessa eli prejudikaattiperusteena²¹³. Myös korkeimpaan hallinto-oikeuteen on valitusaika olemassa, jonka sisällä asia on laitettava vireille. VML 71 §:n mukaan hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista valitusaika on 60 päivää. Lisäksi asia voi edetä

²⁰⁸ Rabinä, 2022, s. 1008. Verotukseen liittyviä suullisia käsittelyitä toteutetaan hallinto-oikeuksissa vain yksittäisiä vuosissa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa suulliset käsittelyt veroasioissa ovat hyvin harvinaisia.

²⁰⁹ Rabinä, 2022, s. 1008.

²¹⁰ Rabinä, 2022, s. 1014.

²¹¹ Myrsky, 2007, s. 357.

²¹² Rabinä, 2022, s. 947; Myrsky, 2007, s. 357.

²¹³ Wikström ja muut, 2015, s. 149.

KHO:n käsiteltäväksi ennakkopäätösvalituksen kautta. Ennakkopäätösvalituksessa muutoksenhaku kohdistuu suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen oikaisulautakunnan päätöksestä hallinto-oikeus käsittelyvaiheen ohittaen. Kyseinen toimintamalli tosin edellyttää prejudikaattiperustetta ja molempien osapuolten kirjallisen luvan sekä valitusluvan saamista korkeimmalta hallinto-oikeudelta.²¹⁴

Hallintotuomioistuimet muodostavat käsittelemistään tapauksista päätökset. Hallintotuomioistuimilla on asioiden osalta ratkaisupakko ja perusteltujen päätösten antaminen laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2019) 79 §:n ja 87 §:n mukaisesti²¹⁵. HOL 87 §:n 1 momentin mukaan perusteluista on käytävä ilmi asian ratkaisuun vaikuttaneet asiat, oikeudellisen päättelyn perusteet ja sovelletut lainkohdat. Päätökseen ei lähtökohtaisesti voi hakea enää muutosta sen muodostaessa lainvoiman. Päätöksestä tulee lainvoimainen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun, muutoksenhaku ajan päättymisen ja muutoksenhaun kiellon myötä.²¹⁶ Jos lainvoiman saattaneeseen päätökseen ei olla tyytyväisiä, voi kysymykseen tulla kuitenkin ylimääräinen muutoksenhaku. HOL 113 §:n mukaan ylimääräisen muutoksenhaun varsinaisena keinona on purku ja menetetyt määräajan palauttaminen. Ylimääräisen muutoksenhaun käytön edellytykset lainvoimaisen päätöksen muuttamiseen ovat erittäin tiukat ja esimerkiksi verotukseen ylimääräisellä muutoksenhaulla harvemmin saadaan muutosta²¹⁷. Kuitenkin esimerkiksi tapauksessa KHO 2011:38 korkein hallinto-oikeus purki KHO:n ja keskusverolautakunnan päätökset kahdelta verovuodelta Euroopan yhteisön tuomioistuimen C-196/04 ratkaisun myötä, sillä yhtiön verotuksessa oli tapahtunut menettelyvirhe ja tällä oli taloudellisesti suurta merkitystä²¹⁸. Lainvoimaisen päätöksen purkamisesta on säädetty tarkemmin HOL 117 §:ssä ja itse purkuhakemuksesta HOL 118 §:ssä.

²¹⁴ Wikström ja muut, 2015, s. 151–152.

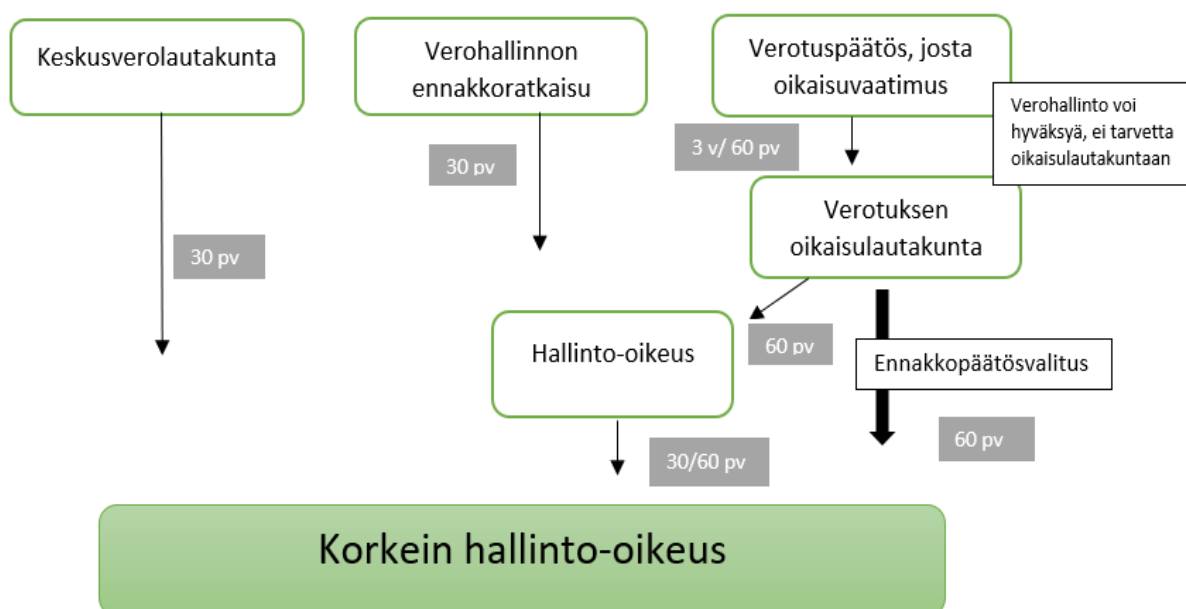
²¹⁵ Rabinä, 2022, s. 1063–1064.

²¹⁶ Myrsky, 2016, s. 268; Rabinä, 2022, s. 1093.

²¹⁷ Myrsky, 2016, s. 269.

²¹⁸ KHO 2011:38. Konsernin yhtiö oli tosiasiallisesti harjoittanut liiketoimintaansa Belgiassa samoin tavoin kuin ratkaisussa C-196/04. Korkeimman hallinto-oikeuden purku päätökseen vaikutti myös yhtiön tekemä purkuhakemus päätöstä kohtaan välittömästi.

Verotuksen varsinaista muutoksenhakujärjestelmää voidaan kuvailla hyvin monivaiheiseksi ja monimutkaiseksi. Muutoksenhakujärjestelmän monimutkaisuuteen vaikuttaa verotuksen haastava ja asiantuntemusta vaativa luonne²¹⁹. Alla on kuitenkin koottuna verotuksen muutoksenhakujärjestelmän vaiheita kuvaava kuvio, jonka avulla pyritään selkeyttämään muutoksenhaun etenemistä korkeimpaan hallinto-oikeuteen verotuksessa. Lisäksi kuvioista löytyy valitusajoissa noudatettavat päivämäärät. Kuvio on koottu Verohallinnon verovalitusmenettelyä koskevasta syventävästä vero-ohjeesta.



Kuvio 2. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä²²⁰.

3.3.3 Laillisuusvalvonta verotuksessa

Ylimpiä lainvalvoja Suomessa ovat eduskunnan oikeusasiamies ja valtioneuvoston oikeuskansleri, ja heidän toimivaltansa käsittelee julkisia tehtäviä hoitavia työntekijöitä, kuten viranomaisia ja virkamiehiä²²¹. Laillisuusvalvojilla voidaan myös sanoa olevan

²¹⁹ Myrsky, 2007, s. 364.

²²⁰ Mukaillen Verohallinto, 2022.

²²¹ Äimä, 2011, s. 351.

merkittävä rooli oikeusturvan takaamisessa, vaikka heidän päätöksensä eivät olekaan oikeudellisesti sitovia. Ylimpien laillisuusvalvojien tehtävät muodostuvat julkisen vallan käytön ja hallintotoiminnan lainmukaisuuden tarkkailusta²²². Kanteluita ylimmille laillisuusvalvojille voivat tehdä niin oikeushenkilöt kuin luonnolliset henkilöt omilla asioissaan ja muiden asioissa maksuttomasti. Kanteluiden avulla laillisuusvalvojat pystyvät ohjaamaan viranomaisten erilaisia menettelytapoja.²²³ Lisäksi ylimpien laillisuusvalvojien antamat ratkaisut voivat johtaa muutoksiin. Esimerkiksi tutkielmassa 2.4 luvussa käsitelty tapaus johti eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisun myötä lopulta lainsäädännöllisiin muutoksiin automaattisessa päätöksentekomenettelyssä²²⁴.

Eduskunnan oikeusasiamiehen ja valtioneuvoston oikeuskanslerin rajanveto tehtävissä löytyy tarkemmin määriteltynä PL 108 §:stä ja PL 109 §:stä. Verotusasioiden osalta eduskunnan oikeusasiamies on keskeinen taho kanteluissa, sillä eduskunnan oikeusasiamies on ratkonut useita verotusmenettelyyn kohdistuvia kanteluita²²⁵. Käsitelyaikojen laiminlyönneistä tehdään jonkin verran hallintokanteluita, joihin yleiset laillisuusvalvojat ottavat usein kantaa²²⁶. Esimerkiksi kantelussa EOAK/1361/2022 eduskunnan apulaisoikeusasiamies ratkaisi Verohallinnon menettelyn olleen lainvastaista melkein kaksi vuotta kestäneessä oikaisuvaatimuskäsittelyssä PL 21 §:n mukaisen aiheettoman viivytyksen ja asianmukaisen käsittelyn osalta²²⁷. Kantelun tekeminen ei vie mahdollisuutta turvautua tulevaisuudessa asian kannalta myös varsinaiseen oikeussuojakeinoon²²⁸, kuten verotuksen osalta valituksen tekoon hallinto-oikeudelle.

²²² Mäenpää, 2023, s. 293.

²²³ Äimä, 2011, s. 351.

²²⁴ EOAK/3379/2018.

²²⁵ Äimä, 2011, s. 353.

²²⁶ Rabinä, 2022, s. 153.

²²⁷ EOAK/1361/2022, s. 6.

²²⁸ Äimä, 2011, s. 351.

4 Erityishuomiot oikeusturvasta automattisessa verotuksessa

Tässä luvussa esitetään automaattiseen verotukseen sisältyvät oikeusturvan erityishuomiot. Luvun tarkoituksena on keskittyä vain automaattiseen päätöksentekoprosessiin kohdistuviin seikkoihin. Erityisen keskeisessä osassa ovat automatisoituun verotuspäätökseen sisältyvät oikeusturvakeinot ja automaattisen verotuksen lainsäädännön arvioinnin riittävyys. Lisäksi luvussa käsitellään automaattisen verotusmenettelyprosessiin kohdistuvia oikeusturvakeinoja.

4.1 Automaattisen verotusmenettelyn oikeusturvakeinot

Rutiininluonteisten tehtävien karsiminen on ollut Verohallinnon pitkän tähtäimen tavoitteena, jotta resurssit on pystytty keskittämään parempaan asiakaspalveluun ja vaativimpiin tapauksiin²²⁹. Automatiikan käyttö on lisääntynyt täten verotuksessa ja kaikissa sen eri vaiheissa huomattavasti. Verohallinto käyttää automaattista tietojenkäsittelyä verotusmenettelyn eri vaiheissa asiakasrekisteröinnistä verotuksen toimittamiseen ja valvontaa sekä verojen kanton²³⁰. Automaattista verotusmenettelyä hyödynnetään verotuksen toimittamisessa laajalti. Verohallinnon käyttöönottopäätöksen myötä säännönmukaiseen tuloverotukseen käytetään erityisesti automaattista ratkaisumenettelyä²³¹. Verohallinnon toimintatavat automaattisessa verotusmenettelyssä perustuvat lainsäädäntöön.

Automaattisessa verotusmenettelyssä oikeusturva toimii keskeisenä vaatimuksena ja se on taattava verovelvollisille automaattisesta käsittelystä huolimatta. Hyvän hallinnon vaatimuksia tai asianosaisen oikeusturvaa ei saa vaarantaa automaattisen päätöksenteon massaluonteisuudesta huolimatta²³². Automaattinen verotus perustuu hallintolain, julkisen tiedonhallinnasta annetun lain ja verotuksen menettelysäännösten

²²⁹ HE 131/1995 vp, s. 13.

²³⁰ HE 224/2022 vp, s. 6.

²³¹ Verohallinto, 2023, 1b.

²³² PeVL 7/2019 vp, s. 9.

sekä verotusta koskeviin erityissääntelyihin. Kyseiset säännökset varmistavat hyvän hallinnon vaatimusten, virkavastuun kohdistumisen, päätöksenteon kontrolloitavuuden ja läpinäkyvyyden toteutumista. Lisäksi tietosuojalainsäädännön vaatimuksia tulee noudattaa automaattisen päätöksen kohdistuessa luonnollisiin henkilöihin.²³³ Automaattiseen verotusmenettelyprosessiin sisältyvät täten samat keskeiset lait ja toimintaperiaatteet kuin viranomaislähtöiseen verotusmenettelyyn ja samoja ennaltaehkäiseviä ja jälkikäteisiä oikeusturvakeinoja sovelletaan myös automaattisessa päätöksenteossa. Automaattisessa verotusmenettelyssä voidaan kuitenkin nostaa jotain poikkeuksia esiin, sillä päätöksentekoprosessi toimii eri tavalla veroviranomaisen tuottamaan päätöksentekoon verrattuna.

Automaattisessa verotuksessa läpinäkyvyyteen, riittävään tiedottamiseen ja virkavastuuseen liittyvät seikat korostuvat verovelvollisen oikeusturvaa tarkastellessa. Lisäksi verotuksen yleiset menettelysäännöt muodostavat verovelvollisen oikeusturvan kannalta keskeisiä periaatteita. Verotuksen yleiset menettelysäännöt ovat määriteltyinä VML 4 luvussa ja näitä ovat esimerkiksi verotuksen tasapuolisuus (26.1 §), luottamuksensuoja (26.2 §), kuuleminen (26.3 §), selvittämisvelvollisuus (26.4 §), verotuksen toimittamisessa käytettävät tiedot (26.5 §), asian tutkiminen (26.6 §) ja asioiden yhdessä käsitteleminen (26 a §), päätöksen perustelu (26 b §) sekä päätöksen tiedoksianto (26 c §)²³⁴. Tietosuojaperiaatteet korostuvat myös oikeusturvan takaamisessa erityisesti automaattisen verotusmenettelyn osalta.

4.1.1 Tietosuojavaatimukset automaattisessa verotusmenettelyssä

Tietosuojavaatimusten rooli on automaattisessa verotusmenettelyssä merkittävä ja tämä voidaan nähdä yhtenä oikeusturvan takeena. Kaikkeen tai osittain automaattiseen ja myös osittain manuaaliseen käsittelyyn sovelletaan yleistä tietosuojasetusta²³⁵ ja tietosuojasetuksen esittämät vaatimukset on tullut huomioida sääntelytarpeiden

²³³ Verohallinto, 2023b.

²³⁴ Rabinä, 2022, s. 163.

²³⁵ HE 145/2022 vp, s. 11.

selvittämisessä automaattisen päätöksenteon osalta ²³⁶. Sääntelyperiaatteiden selvittäminen on ollut välttämätöntä, jotta perustuslaki saatiin paremmin turvattua. PL 10 § sääntelee yksityiselämän suojasta ja henkilötietojen suojasta tarkemmin lailla. Kyseinen oikeus tulee lainsäätäjän tasolta turvata sellaisin keinoin, jotka voidaan nähdä perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävänä²³⁷.

Tietosuojan huomioiminen on välttämätöntä, sillä verotuksessa käsitellään henkilötietoja etenkin automaation kautta. Automaattiseen käsittelyyn kohdistuu korkeampia riskejä luonnollisen henkilön suorittamaan käsittelyyn verrattuna, jonka vuoksi yleinen tietosuojasetus pyrkii 22 artiklalla varmistamaan ihmisille suojaa omaisuuden virheellistä arviointia vastaan ilman, että ihmisillä olisi vaikutusmahdollisuutta tähän arviointiin automaattisessa päätöksenteossa ²³⁸. Verohallinto toteuttaa rekisterinpitäjänä yleisen tietosuojasetuksen asettamat velvoitteet henkilötietojen käsittelyssä²³⁹. Automaattiseen päätöksentekoon kohdistuvia säännöksiä sovelletaan yhteensopivasti yleisen tietosuojasetuksen kanssa. Hallituksen esityksessä ehdotettiin eri verolakeihin yksityiskohtaisia säännöksiä kuitenkin sovellettavaksi hallintolain ja tiedonhallintalain nojalla.²⁴⁰ Yksityiskohtaisempi sääntely tulisi lisäämään verovelvollisten oikeussuojaa. Rekisteröidyn oikeus toteutuu tietosuojanäkökulmasta automaattisessa käsittelyssä, kun asia ratkaistaan verovelvollisen ilmoittamien tietojen mukaisesti tai hänelle annetaan mahdollisuus kuuluksi tulemiseen ennen asian ratkaisua²⁴¹.

4.1.2 Läpinäkyvyys ja selkeys automaattisessa verotusmenettelyssä

Koska automaattinen verotusmenettely nykyisessä mittaluokassaan on verovelvollisille vielä suhteellisen uutta, korostuu automaattisen käsittelyprosessin läpinäkyvyyden ja

²³⁶ EOAK 3379/2018, s. 37.

²³⁷ PeVL 1/2018 vp, s. 3.

²³⁸ HE 224/2022 vp, s. 53–54.

²³⁹ Verohallinto, 2023b.

²⁴⁰ HE 224/2022 vp, s. 52–53.

²⁴¹ HE 224/2022 vp, s. 54.

selkeyden vaatimus oikeusturvan takeena. Ennalta laaditut käsittelysäännöt ohjaavat automaattista ratkaisuprosessia²⁴². Verotuksessa käsittelysäännöt ja valikointiehdot ovat huomioituna lain asettamin perustein. Verovelvollisten oikeusturvaa ja ymmärrystä verotusta kohtaan lisää tieto verotuksen toimittamisesta ja algoritmien selittämisestä eli siitä, millä perusteilla asiat valikoituvat automaattiseen käsittelyyn. Julkisuuslain (621/1999) 11 §:n 1 momentin mukaan asianosaisella on oikeus saada viranomaiselta tietoa muustakin kuin julkisesta asiakirjasta, jos tällä on ollut vaikutusta käsittelyyn. JulkL 11 §:n 2 momentin mukaan tarkoitettua oikeutta ei kuitenkaan ole kaikissa, kuten esimerkiksi yleisen edun vastaisissa tilanteissa. Hallinnon asiakkaalla on tällöin oikeus tiedonsaantiin viranomaisen toteuttamasta automaattisesta päätöksenteosta, jos tieto ei kohdistu salassapitovaatimukseen²⁴³.

VML 26 §:n 6 momentin mukaan veroviranomaisen on tutkittava verotuksen toimittamisessa saamansa tiedot asian laajuus ja laatu, verovalvonnan tarpeet ja yhdenmukainen kohtelu huomioiden. Valikointiehdot perustuvat täten Verohallinnon tuottamaan jatkuvaan riskianalyysiin ja yhdenmukaisuuteen²⁴⁴. Verovelvolliset eivät kuitenkaan tiedä lain asettamista vaatimuksista, mitkä todelliset käsittelysäännöt ovat. Veroilmoitusten tarkastelu tapahtuu verotuksessa valikointimenettelyjen pohjalta, jotka ovat salaisia²⁴⁵. Automaattisten verotuspäätösten avoimuudessa ja läpinäkyvyydessä voisi olla parannettavaa, jotta verovelvollisten oikeusturva toteutuisi entistä paremmin. Toisaalta hyvin tarkka ja täsmällinen tieto valikointiehdoista voisi johtaa myös väärinkäyttötilanteisiin tai verovilppeihin. Automaattiseen päätöksentekomenettelyyn sovelletaan sellaisia käsittelysääntöjä ja tietoja tarkastusmenettelyn raja-arvoista, jotka voisivat vaarantaa verovalvonnan toteutumista julkisuuslain 24 §:n 1 momentin 15 kohdan perustein²⁴⁶.

²⁴² Verohallinto, 2023b.

²⁴³ HE 145/2022 vp, s. 19.

²⁴⁴ Verohallinto, 2023b.

²⁴⁵ Wikström ja muut, 2015, s. 144.

²⁴⁶ HE 145/2022 vp, s. 19.

Viranomaiskäsittelyssä noudatettavat lait ja periaatteet tulisi toteuttaa aivan samalla tavalla automaattisessa käsittelyssä. Luottamuksensuoja on hallinnon oikeusperiaatteista merkittävässä roolissa verotuksessa, jolloin myös automaattisessa verotusmenettelyssä luottamuksensuojan painoarvo on olennainen. Luottamuksensuojan periaatteen sisältö on esimerkiksi kehittynyt selvästi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön myötä viime vuosien aikana²⁴⁷. Eduskunnan apulaisoikeusasiamies arvioi, että luottamuksensuojan toteutumisen edellytyksenä automaattisessa päätöksentekomenettelyssä on siitä tiedottaminen verovelvollisille. Verohallinnon asiakkaat pystyvät tarkastelemaan oikeusturvan toteutumista ja arvioimaan automaattisen päätöksenteon asianmukaisuutta, kun he tietävät onko asia käsitelty automaattisesti vai ei.²⁴⁸ Verovelvollisen oikeusturvaa lisää tieto päätöksen ratkaisutavasta.

Oikeusturvan takeena oleva asian viivytyksetön käsittely pystytään toteuttamaan automaattisen verotusmenettelyn avulla paremmin pelkkään virkailijalähtöiseen käsittelyyn verrattuna. HL 23 § sisältää vaatimuksen asian käsittelystä viivytyksettä ilman syytä. Automaattisen verotusmenettelyn voidaan todeta nopeuttavan asioiden käsittelyä päätöksenteon muodostamiseen ja tätä kautta verovelvollisen veroasioiden ratkaisunsaantiin²⁴⁹. Automaattisen käsittelyn ansiosta virkailijoita vapautuu enemmän harkintavaltaa vaativiin tapauksiin. Virkailijaresurssien suuntaaminen sitä vaativiin asioihin, kuten harkintaa edellyttäviin oikaisuvaatimuksiin lisää myös käsittelynopeutta²⁵⁰. Tällöin vaatimus käsittelystä ilman aiheetonta viivytystä toteutuu entistä paremmin automatiikkaa hyödyntäen, erityisesti datan keräämisen ja automaattisen päätöksenteon ansiosta.

Viranomaisen velvollisuuksiin kuuluu tehtävien suorittaminen ja toimivallan käyttö lainmukaisesti, perusoikeuksien turvaamisvelvoitteen sekä hallinnon

²⁴⁷ Mikkilä & Rabinä, 2017, s. 443.

²⁴⁸ EOAK 3379/2018, s. 36.

²⁴⁹ HE 224/2022 vp, s. 30.

²⁵⁰ HE 224/2022 vp, s. 55.

oikeusperiaatteiden noudattaminen²⁵¹. Virkavastuu voidaan määritellä yhdeksi automaattisen verotusmenettelyn oikeusturvan takeeksi. Automaattiseen päätöksentekomenettelyyn tulisi pystyä liittämään virkavastuu ja itse prosessi vaatii tarkkaa valvontaa sekä kontrolloitavuutta²⁵². PL 118 §:n mukaan virkamies on vastuussa virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Saman pykälän 3 momentti takaa virkavastuuseen sisältyväksi vahingonkorvausoikeudellisen ja rikosoikeudellisen vastuun²⁵³. Virkamiehet ovat täten vastuussa tekemistään virkatoimistaan ja päätöksistään. Automaattisessa päätöksenteossa päätöstä ei kuitenkaan tee virkamies, vaan kone, jolloin virkavastuun osoittamisesta tulee haastavampaa. Virkavastuu on pyritty osoittamaan automaattisen verotusmenettelyn eri vaiheissa esimerkiksi dokumentoinnin ja vastuuhenkilöiden nimeämisen kautta²⁵⁴. HL 53 §:n mukaan automaattisen ratkaisun tulee sisältää tieto tiedonhallintalain 28 d §:ssä määritellyn käyttöönottopäätöksen saatavuudesta. Tiedonhallintalain 28 d §:n 1 momentin mukaisesti ”toimintaprosessista vastaavan viranomaisen on tehtävä ennen automaattisen ratkaisumenettelyn käyttöönottoa päätös (käyttöönottopäätös).” Päätös käyttöönotosta sisältää esimerkiksi tiedon päätöksentekijästä. Käyttöönottopäätöksen saatavuus selviää päätöksessä kerrotun osoitteen kautta²⁵⁵.

4.1.3 Neuvonnan rooli ja asiantuntijatuen riittävyys

Verohallinnon tulee järjestää palvelunsa asianmukaisesti ja tuloksellisesti toimivaksi sekä neuvoa verovelvollista asian hoitamiseen liittyvissä kysymyksissä²⁵⁶. Riittävällä asiantuntijatuella ja neuvonnalla taataan verovelvollisen oikeusturvaa automaattisen verotusmenettelyn osalta ja hallintolaissa määritellyt palveluperiaate (7 §) ja neuvonta (8 §) tulee sovellettavaksi myös automaattisessa verotusmenettelyssä. Neuvonnalla voidaan selventää esimerkiksi automaattisen verotusmenettelyn etenemisprosessia tai

²⁵¹ Mäenpää, 2023, s. 310.

²⁵² HE 224/2022 vp, s. 51.

²⁵³ PeVL 7/2019 vp, s. 11.

²⁵⁴ Verohallinto, 2023b.

²⁵⁵ Verohallinto, 2023b.

²⁵⁶ Verohallinto, 2023a.

verotukseen liittyviä verovelvollisen kysymyksiä, vaikka asia olisikin ratkaistu automaattisesti. Riittävän neuvonnan ja tiedottamisen varmistaminen on tärkeää turhien virheiden välttämiseksi jo alkuvaiheessa. Asiantuntijatuki varmistetaan verotuksessa esimerkiksi OmaVero-palvelun, verohallinnon tarjoamien verolajeittain kohdistettujen puhelinpalveluiden ja verotoimisto ajan varaamisten kautta. OmaVero-asiointipalvelu on kaikkien asiakkaiden käytettävissä maksuttomasti ja sen kehittämistä ohjaa asiakaslähtöisyys²⁵⁷. Lisäksi vero.fi sivustoilla on löydettävissä verotukseen sisältyviä syventäviä vero-ohjeita, joista saa neuvoa veroasioihin ja esimerkiksi automaattisen ratkaisuprosessin toimimiseen verotuksessa.

Asianmukaisen ja asiantuntevan neuvonnan ja palvelun saanti on verotuksessa tärkeää, sillä neuvonnassa annettu tieto voi muodostaa asiaan jo luottamuksensuojaa. Verohallinnon automaattisesti tehdyissä päätöksissä yhteystietoina löytyy Verohallinnon yleiset palvelunumerot. Eduskunnan apulaisoikeusasiamies kritisoi hieman kyseistä toimintatapaa, sillä mahdollisuus asiantuntevaan palveluun ja neuvontaan ei yleisten palvelunumeroiden kautta välttämättä toteudu niin hyvin virkailijan ollessa tietämätön yksityiskohtaisista asioista tai valikointiohjeiden perusteista.²⁵⁸ Toisaalta yksittäisen virkailijan merkitseminen yleisen palvelunumeron sijaan voisi valtiovarainministeriön mukaan heikentää mahdollisuuksia nopeaan ja asianmukaiseen palveluun ja tätä kautta neuvontaan ja palveluperiaatteeseen²⁵⁹.

4.1.4 Kuuleminen ja päätöksen perusteluvelvollisuus

Asianosaisen kuuleminen on yksi merkittävistä verotuksessa noudatettavista oikeusturvakeinoista. Verovelvollisten kuuleminen toimii yhtenä automaattisen päätöksenteon suojatoimena ja samalla oikeusturvan takeena²⁶⁰. Kuulemisedellytykset verotusmenettelyssä on määriteltynä 26 §:n 3 momentissa ja tutkielmassa luvussa 2.2.1.

²⁵⁷ Jarva, 2022, s. 470–472.

²⁵⁸ EOAK 3379/2018, s. 36.

²⁵⁹ EOAK 3379/2018, s. 12.

²⁶⁰ HE 224/2022 vp, s. 19.

Kuuleminen toteutetaan käytännössä Verohallinnolta asianosaiselle lähetetyn kuulemiskirjeen kautta²⁶¹. Verovelvollisella on täten mahdollisuus esittää asiaan oma selvityksensä kuulemiskirjeeseen vastaamalla kohtuullisessa ajassa. Kuulemiskirjeen muodostaminen voi tapahtua automaatioissa, johon asiakkaan vastatessa virkailija käsittelee sen ja asiakkaan vastaamatta jättämisessä päätös voidaan muodostaa puolestaan automaattisesti myös verovelvollisen vahingoksi²⁶². Kuuleminen on verovelvollisen oikeusturvan kannalta merkittävässä osassa, sillä kuuleminen vähentää tarvetta muutoksenhakuun ja kuulemisen kautta verovelvollinen saa vahvistuksen verotuksen oikein toimittamisesta jo ensiasteessa. Kuulematta jättäminen voi puolestaan toimia menettelyvirheenä.²⁶³

Automaattisesta ratkaisusta ilmoittaminen lisää erityisesti hallintolain 6 §:ssä esitettyjä vaatimuksia sekä ratkaisutoiminnan läpinäkyvyyttä²⁶⁴ eli toisin sanoen verovelvollisen oikeusturvaa. HL 53 §:n mukaan päätöksestä tulisi käydä ilmi, jos se on ratkaistu automaattisesti. Eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen mukaan osista Verohallinnon selvityksistä on kuitenkin puuttunut tietoa asian automaattisesta käsittelystä tai sen automaattisesta ratkaisusta. Verotuksen asianmukaista toteutumista edistäisi kuitenkin tieto siitä, jos asia on ratkaistu automaattisen päätöksentekomenettelyn avulla.²⁶⁵ Päätöksestä tulee myös selvittää HL 46 §:n mukaisesti oikaisuvaatimusohjeet.

4.2 Oikeusturvan takeet automaattisessa verotuspäätöksessä

Verotuspäätöksistä suurin osa tehdään nykyään automaation kautta. Automaattisten verotuspäätösten hyödyntäminen on yhteiskunnan resurssien kannalta järkevää eikä kaikkien päätösten tekeminen verovirkailijoiden toimesta parantaisi tosiasiallisesti verovelvollisen oikeusturvaa²⁶⁶. Virkailijoiden tekemissä päätöksissä on mahdollista

²⁶¹ Rabinä, 2022, s. 336.

²⁶² Verohallinto, 2023, 18. Joulukuuta.

²⁶³ Rabinä, 2022, s. 338.

²⁶⁴ HE 224/2022 vp, s. 49.

²⁶⁵ EOAK 3379/2018, s. 36.

²⁶⁶ HE 224/2022 vp, s. 6–7; Merisalo, 2023, s. 335.

syntyä virheitä tai erilaisia tulkintoja toisten virkailijoiden tekemiin päätöksiin verrattuna viranomaisen harkintavallan myötä. Automaattisissa päätöksissä ratkaisut muodostetaan samojen algoritmien ja ohjeiden pohjalta koneellisesti. Automaattinen päätöksentekoprosessi lisää täten verotuksen yhtenäisyyttä²⁶⁷. Automatiikkaa hyödynnetään vain sellaisiin päätöksentekotapauksiin, jossa ei itse päätöksentekijän, eli virkailijan tai automatiikan käytön osalta ole lopputulokseen vaikutusta²⁶⁸. Automaattisissa verotuspäätöksillä ratkaisu voidaan muodostaa asianosaiselle myönteiseksi tai kielteiseksi. Lisäksi rangaistusluontoisen seuraamuksen, kuten veronkorotuksen määrääminen automaattisesti on mahdollista silloin, kun siihen ei vaadita tapauskohtaista harkintaa.²⁶⁹

E erityisen keskeisessä roolissa automaattisten verotuspäätösten oikeusturvan osalta on muutoksenhaku ja etenkin oikaisuvaatimusten teko. HL 53 f §:n 1 momentin mukaan automaattisen ratkaisun muodostaminen velvoittaa luonnolliselle henkilölle oikeuden maksuttomaan oikaisuunkoon esimerkiksi oikaisuvaatimuksen avulla. Saman lainkohdan 2 momentissa todetaan, ettei oikaisumahdollisuutta ole, kun asia ratkaistaan asianomaisen vaatimusten mukaisesti, jos tämä ei liity toiseen asianosaiseen. Hallintolain säännös asettaa edellytyksen luonnollisten henkilöiden asian automaattiseen ratkaisuun²⁷⁰. Tietosuojasetuksen johdanto-osuuden 71 kohdan mukaan asianosaisella on oikeus päätöksen riitauttamiseen ja asettaa vaatimus ihmisen osallistumisesta tietojen käsittelyyn. Oikaisuvaatimus nähdään myös riittävänä oikeussuojaedellytyksenä tietosuojasetuksen 71 kohdan automaattiseen päätöksentekoon kohdistuviin vaatimuksiin, sillä tällöin asia saadaan siirtymään ihmisen käsittelyyn²⁷¹. Asianosaisen tulee antaa vain oikaisuvaatimuksessaan vapaamuotoista selvitystä tätä varten.

²⁶⁷ HE 224/2022 vp, s. 7.

²⁶⁸ HE 224/2022 vp, s. 49.

²⁶⁹ Merisalo, 2023, s. 338.

²⁷⁰ Verohallinto, 2023b.

²⁷¹ Merisalo, 2023, s. 340.

Hallintolakiin kirjatun säännöksen mukaan oikaisuvaatimusta ei ole mahdollista ratkaista automaattisesti²⁷². Verotuksen osalta oikaisuvaatimusten automaattiseen ratkaisuun on kuitenkin kirjattuna muutamia poikkeuksia massamenettelyyn vedoten. Verotusmenettelylaissa nämä poikkeukset ovat määriteltynä 26 f §:ssä ja tutkielmassa luvussa 2.4.2 kohdassa. Esimerkiksi täydentävä verotuspäätös on mahdollista tehdä automaattisesti OmaVerossa tai lomakkeella ilmoitetun oikaisuvaatimuksen kautta, jolloin vaatimus muutetaan rakenteiseen muotoon Verohallinnon tietojärjestelmään. Lisäksi oikaisuvaatimukset, jotka hyväksytään verovelvollisen tietojen perusteella tai palautetaan uudelleen toimitettavaksi, voidaan myös käsitellä ja ratkaista automaattisen käsittelyprosessin kautta.²⁷³ Oikaisuvaatimuksen automaattinen ratkaisu edellyttää uuden selvityksen tai vaatimuksen antamista esimerkiksi verotuspäätöksen puutteelliseen tai virheelliseen tietoon, johon verovelvollinen itse vaatii muutosta oikaisuvaatimuksella²⁷⁴. Seuraavan esimerkin avulla pyritään havainnollistamaan tällaista tilannetta.

Verovelvollinen on myynyt osakkeita eikä ole näihin kehotuksesta huolimatta ilmoittanut hankintahintaa. Tämän seurauksena luovutusvoitto lasketaan 20 prosentin hankintameno-olettaman kautta, sillä pankit ilmoittavat vain osakkeiden myyntikulut. Jos verovelvollinen vaatisi tähän oikaisua ilmoittamalla puuttuvat hankintahinnat eikä verovelvollisen antamien tietojen oikeellisuudessa olisi epäilyjä, oikaisuvaatimus voitaisiin tehdä automaation avulla.²⁷⁵

Automaattinen ratkaisukäytäntö oikaisuvaatimusten osalta toteutuu vain tietyissä tilanteissa. Suurin osa oikaisuvaatimuksista ratkaistaan kuitenkin virkailijatyönä erityisen harkintavallan vaatimuksen kautta²⁷⁶. Automaattisesti ei ratkaista sellaisia tapauksia, jossa verovelvollisen ilmoittamista tiedoista poiketaan. Oikaisuvaatimuksia ei ratkaista automaattisesti myöskään silloin, kun verovelvollinen vaatii ratkaisun oikeellisuuden uudestaan tarkastelua aiemmin esitettyjen tosiseikkojen pohjalta.

²⁷² HE 224/2022 vp, s. 5.

²⁷³ HE 224/2022 vp, s. 9–10.

²⁷⁴ HE 224/2022 vp, s. 34.

²⁷⁵ HE 224/2022 vp, s. 34.

²⁷⁶ HE 224/2022 vp, s. 9–10.

Esimerkiksi tällaisessa tilanteessa virkailija olisi voinut tarkistaa matkakulut julkisen kulkuneuvon mukaisesti ja verovelvollinen voisi vaatia matkakuluja vähennettäväksi oman auton mukaan. Asia nousisi täten uudelleen tarkasteltavaksi vapaamuotoisen selvityksen kautta eikä oikaisuvaatimusta voitaisi ratkaista automaattisesti.²⁷⁷

Oikaisuvaatimuksen ratkaisu ei välttämättä tyydytä oikaisuvaatimuksen tehnyttä tahoa eli käytännössä verovelvollista tai veronsaajaa. Myös automaattisen päätöksenteon muodostavat ratkaisut on mahdollista saattaa hallinto-oikeuden ja valitusluvan saadessaan korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäväksi verotuksen muutoksenhakuohjeiden mukaisesti. Lisäksi automaattisista verotuspäätöksistä on mahdollista valittaa kantelun avulla ylimmille laillisuusvalvojille, kuten esimerkiksi tutkielmassa keskeisessä roolissa oleva eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu EOAK 3379/2018 osoittaa.

4.3 Automaattisen verotuksen säädösmuutosten arviointi

Verolainsäädännön valmistelua ja lainsäädäntöä voidaan lähtökohtaisesti verotuksen osalta joutua tekemään varsin nopealla reagointikyvyllä muuttuvista ja vaikeaselkoisista talousilmiöistä johtuen. Lisäksi verolainsäädäntöön on tyypillistä sisällyttää uusia käsitteitä, joiden lopullinen merkitys vahvistuu vasta Verohallinnon ohjeiden tai oikeuskäytännön myötä selvitettäväksi.²⁷⁸ Täten automatiikan lisääminen ja etenkin automaattisen päätöksenteon käyttöönotto voidaan nostaa esimerkeiksi näistä. Automaattisesta verotuksesta on puuttunut nimenomainen sääntely käytännössä aiemmin kokonaan, vaikka useista uudistuksista on havaittavissa verotuksen automaation käyttöön liittyviä seikkoja²⁷⁹. Verotusmenettelyssä automaattiselle päätöksenteolle ei löytynyt vielä alkuun tarkempaa säädöspohjaa, sillä tämä luotiin vasta 2022 vuoden aikana hallituksen esityksen kautta eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen

²⁷⁷ HE 224/2022 vp, s. 35.

²⁷⁸ Myrsky & Rabinä, 2015, s. 828–829.

²⁷⁹ Merisalo, 2023, s. 335.

vaatimuksen myötä. Säädöspohjan luominen oli välttämätöntä verovelvollisten oikeusturvan takaamisen kannalta.

Verotusmenettelyyn sisältyy helposti hallinnollisen tehokkuuden ja oikeusturvan välistä ristiriitaa²⁸⁰. Verotus on tavoitteena hoitaa tehokkaasti ja samaan aikaan laissa määritellyt periaatteet noudattaen. Lainalaisuusperiaate voidaan nostaa verotuksen ja suomen lainsäädännön yhdeksi keskeisimmäksi osaksi. Hallituksen esityksen tavoitteena on ollut luoda automaattiselle päätöksenteolle laillinen perusta ja ehdotuksen arvioidaan tuovan huomattavan edistyksen nykytilaan. Lisäksi ehdotusten todetaan olevan vaarantamatta oikeusturvaa.²⁸¹ Laillisen perustan tulisi parantua huomattavasti aiempaan verrattuna automaattisen päätöksenteon sääntelyperustan luonnin kautta.

Sääntelyyn virkavastuusta tähdätään lainalaisuusperiaatteen toteuttamisella²⁸². Virkavastuu on yksi keskeisistä arvioitavista seikoista automaattisessa päätöksentekomenettelyssä. Päätöksentekoprosessin tulisi olla oikeudellisesti kontrolloitavissa ja valvottavissa eikä automaattiseen käsittelyyn siirtyminen saisi vaarantaa perustuslain säännöksiä virkavastuusta. EOAK 3379/2018 ratkaisussa Verohallinto toteaa virkavastuusta määrättävän työjärjestyksessään ja prosessiomistajien olevan valikointiehdoista ja työmenettelyohjeista päättäviä tahoja. Prosessiomistajien määräysten perusteella asiat valikoituvat joko virkailija- tai automaattiseen käsittelyyn.²⁸³ Perustuslakivaliokunta arvioi kuitenkin, että PL 118 §:n kannalta tämän tyyppinen välillinen virkavalta ei ole riittävää²⁸⁴. Ennen lainsäädännöllisiä muutoksia virkavastuussa voidaan todeta olleen selkeitä parantamista vaativia asioita. Automaattisen käsittelyn myötä virkavastuuseen kohdistuvat perustuslain säännökset eivät saisi menettää merkitystään²⁸⁵.

²⁸⁰ Wikström ja muut, 2015, s. 131.

²⁸¹ HE 224/2022 vp, s. 30.

²⁸² Lindroos-Hoviheimo, 2022, s. 2.

²⁸³ EOAK 3379/2018, s. 17.

²⁸⁴ PeVL 62/2018 vp, s. 8.

²⁸⁵ PeVL 7/2019 vp, s. 11.

Virkavastuun kohdentaminen esimerkiksi automaattisen päätöksenteon käyttöönotossa ja laadunvalvonnan sekä virheiden korjaamisen vastuusta pyritään määrittelemään tiedonhallintalain 6 a luvussa²⁸⁶. Virkavastuun arvioiminen on keskeistä, sillä tällä on myös vaikutusta verovelvollisen oikeusturvan takaamisessa. Lindroos-Hoviheimo arvioi kuitenkin virkavastuuseen liittyviä lainkohtia tarkastellessaan, että automaattisessa prosessissa jää hieman epäselväksi vastuunkanto erilaisissa tilanteissa. Oikeudelliseen kontrolloituvuuteen ja valvontaan on kuitenkin vastattu hallituksen esityksessä hyvin jälkikäteisesti muodostuvan dokumentoinnin ansiosta.²⁸⁷ Lainalaisuusperiaatteen ja virkavastuun voidaan todeta joka tapauksessa aiempaa paremmalla tasolla olevaksi, vaikka virkavastuun kohdentamisessa voisi olla vielä kehitettävää automaattisen päätöksentekoprosessin osalta.

Verovelvollisille määrätään käytännössä kokonaan automaation avulla ennakonpidätysprosentit. Hallituksen esityksen mukaisesti tämän ei nähdä vaarantavan oikeusturvaa, sillä verovelvollinen voi pyytää perusennakon ja ennakonpidätysprosentin uudelleen määrittämistä sekä tehdä asiasta tarvittaessa vielä oikaisuvaatimuksen. Kyseinen menettely nähdään tietosuoja-asetuksen 6 artiklan 3 kohdan tavalla oikeasuhteisena ja yleisen edun mukaisena.²⁸⁸ Verovelvollisten verotus päättyy viimeistään lokakuun loppuun mennessä seuraavana kalenterivuonna²⁸⁹, joten aikataulu verotuksen toimittamiseen on tiukka. Ennakonpidätysprosenttien ja ennakoverojen automaattisen laskemistavan ansiosta toiminta saadaan suoritettua ajoissa. Aikataulussa toteutuva verotus voidaan nähdä asianmukaisena ja viivytyksettömänä toimintona, jolloin oikeusturva on mahdollista turvata paremmin. Verovelvollisten tulee muistaa vain tarkistaa verokorttinsa tiedot ja mahdollisesti korjata automaatiossa määrättyjä ennakonpidätyksiä.

²⁸⁶ Lindroos-Hoviheimo, 2022, s. 3.

²⁸⁷ Lindroos-Hoviheimo, 2022, s. 4–5.

²⁸⁸ HE 224/2022 vp, s. 51.

²⁸⁹ Myrsky & Svensk, 2016, s. 391.

Verohallinto määrää muun muassa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin ja turhien vähennysvaatimusten perusteella erilaisia maksuja maksettavaksi. Verojen seuraamusjärjestelmää on uudistettu hyväksytyillä lailla HE 29/2016 vp, HE 97/2017 vp ja HE 54/2020 vp kautta. Lakimuutosten ansiosta seuraamusmaksujen määrääminen on kaavamaisesti ja yhtenäisemmin toimivampaa. Lisäksi viranomaisharkintaa on myös vähennetty seuraamusten määräämisessä.²⁹⁰ Automaattinen verotusmenettely mahdollistaa erilaisten seuraamusmaksujen määräämisen tänä päivänä automaatiikkaa hyödyntäen. Hallituksen esityksen perusteella seuraamusmaksut on mahdollista määrätä riskeeraamatta verovelvollisen oikeusturvaa, sillä seuraamuksissa toistuvat samantyyppiset ja samansisältöiset piirteet eikä kaikissa tapauksissa tarvita tapauskohtaista harkintaa²⁹¹. Massaluontoisten seuraamusmaksujen määrääminen automaatiassa parantaa verotusmenettelyn tehokkuutta. Verovelvollisen oikeusturvan ei myöskään katsota vaarantuneeksi automaattisessa käsittelyssä, sillä myöhästymismaksuihin kohdistuva muutoksenhaun tarve on vähäistä ja määräämisperusteet sekä sen suurus löytyy määriteltynä laista täsmällisesti²⁹².

Verovelvollisen jälkikäteen oikeusturvan takeena oleva oikaisuvaatimuksen teko liittyy keskeisesti automaattisen verotuksen säädösmuutosten arvioinnin piiriin. Erityisesti verovelvollisen ehdotuksen mukaisesti hyväksyttävien ja tätä kautta ratkaistavien oikaisuvaatimusten ei nähdä vaarantavan verovelvollisen oikeusturvaa²⁹³. Asianosaisen tietosuojaoikeudelliselta näkökulmalta arvioidaan myös, että oikaisuvaatimusta ei tarvitse saattaa ihmisen käsiteltäväksi, kun verovelvollisen oikaisuvaatimus hyväksytään esitetyn perustein. Henkilötietojen käsittelyyn kohdistuvia riskejä laskee myös automaattiseen ratkaisumuotoon kohdistuvat rajoitukset.²⁹⁴ Kun oikaisuvaatimukset tullaan hyväksymään verovelvollisen esittämien tietojen perusteella, voidaan oikeudellisen lähtökohdan ja oikeusturvan tason todeta olevan automaattisessa

²⁹⁰ HE 224/2022 vp, s. 7.

²⁹¹ HE 224/2022 vp, s.7.

²⁹² HE 224/2022 vp, s. 50.

²⁹³ HE 224/2022 vp, s. 24.

²⁹⁴ HE 224/2022 vp, s. 54–55.

päätöksentekomenettelyssä hyvällä tasolla. Jokaisen oikaisuvaatimuksen ratkaiseminen automaattisesti ei myöskään ole mahdollista, sillä tapauskohtaista harkintaa vaaditaan toisinaan.

Verohallinnon ohjeet ovat jo osittain selvittäneet automaattisen päätöksenteon tarkempaa merkitystä, mutta voi olla hyvinkin mahdollista, että tämä tulee tarkentumaan vielä tulevaisuudessa oikeuskäytännön myötä. Tällä hetkellä vasta voimaan tulevien ja tulleiden lakimuutosten riittävyyden arviointi on kuitenkin hieman haasteellista. Joka tapauksessa voidaan esittää todettavaksi, että sääntelyperusta on hallituksen esityksen kautta edenneiden muutosten myötä parantunut merkittävästi aiempaan verrattuna. Automaattiseen verotusmenettelyyn on nyt määriteltynä täsmällisempiä sääntöjä, joiden avulla oikeusturvaan kohdistuviin ongelmiin on pyritty puuttumaan. Hyvän hallinnon vaatimukset, päätöksenteon läpinäkyvyys, automaattisen päätöksenteon kontrollointi ja virkavastuun kohdentuminen varmistetaan tiedonhallintalain ja hallintolain avulla²⁹⁵.

²⁹⁵ Merisalo, 2023, s. 336.

5 Johtopäätökset

Hyvä verojärjestelmä toimii tehokkaasti, oikeudenmukaisesti, yksinkertaisesti, vakaasti, ennustettavasti ja fiskaaliset tavoitteet toteuttaen²⁹⁶. Verojärjestelmän toimivuudelle on asetettu useita eri tavoitteita, joiden tulisi sopeutua keskenään. Toisinaan tavoitteiden yhteensovittaminen, kuten esimerkiksi vakauden ja tehokkuuden yhtäaikainen toteutuminen voi olla hieman haastavaa. Verohallinnon tavoitteena on ollut tehokkuuden tavoittelu, joka on johtanut laajalti automatiikan hyödyntämiseen verotuksen eri vaiheissa. Verotuspäätöksistä suurin osa muodostuu nykyään esimerkiksi automaattisesti.²⁹⁷ Lisäksi automaattista tietojenkäsittelyä hyödynnetään verotuksessa myös tietojenkeruussa sekä maksujen kannossa. Verotus on suurilta osin laskennallisiin ja aiempien vuosien tietoihin perustuvaa, jonka vuoksi automaation käyttö laajasti Verohallinnon toiminnassa on mahdollista.

Automatiikan hyödyntämisessä on tapahtunut muutoksia hyvin nopeaan tahtiin. Automaattista päätöksentekoon kohdistuvaa varsinaista säädäntöä on tullut voimaan vasta 2023 vuodesta eteenpäin hallituksen esitysten HE 145/2022 ja HE 224/2022 kautta. Erilaiset virastot, kuten Verohallinto, ovat hyödyntäneet automatiikkaa toiminnassaan jo useampien vuosien ajan. Lisäksi tekniikan jatkuvan kehityksen myötä automatiikan käyttö tulee varmasti lisääntymään entisestään vielä tulevaisuudessa niin verotuksessa kuin muissakin hallintotoiminnassa. Ongelmana tekniikan kehityksen myötä tullessa automatiikan lisääntyneessä käytössä nähdään olevan erityisesti lainsäädännön ajan tasalla pysyminen. Tietoteknisiä muutoksia tehdään nopeaan tahtiin, mutta sääntelyperustan kehitys vie aikaa eikä lainsäädännöllisiä muutoksia ole mahdollista tehdä ilman riittävää harkintaa tai perusteita. Automatiikan käytössä olisi kuitenkin välttämätöntä huomioida julkisen vallan käyttäjille asetetut velvollisuudet. Tämä tekee automatiikan käytöstä osittain ongelmallista, sillä sääntelyperusta ei tällöin välttämättä aina ole ollut riittävällä tasolla automatiikan hyödyntämiseen.

²⁹⁶ Myrsky & Svensk, 2016, s. 34.

²⁹⁷ Heikura, 2020, s. 551.

Sääntelyperustan puuttuminen automatiikan käyttämisen osalta alkoi näkymään eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisun EOAK 3379/2018 myötä, kun Verohallinto ei tämän mukaan täyttänyt perustuslain vaatimuksia automaattisessa ratkaisumenettelyssään. Ratkaisussa ongelmalliseksi katsottiin virkavastuun kohdentuminen, oikeusturvaan kohdistuvat riskit ja toiminnan läpinäkyvyyden puute sekä sääntelyperustan riittämättömyys.²⁹⁸ Väitteenä tämä on tietysti huolestuttava, sillä perustuslain noudattaminen on yksi julkista valtaa käyttävien viranomaisten tärkeimmistä tehtävistä. Eduskunnan apulaisoikeusasiamies löysi kyseisen laajemman tarkastelun myötä vielä useampia oikeusturvaan kohdistuvia riskejä parannettavaksi. Tästä voidaan todeta, että automaattisesta päätöksenteosta on puuttunut merkittäviä sääntelykohtia ja lainsäädännöllisten tarpeiden riittämättömyys on vaatinut asioihin puuttumista. Yhdenmukaisia muutoksia tuli tehdä verovelvollisten oikeusturva huomioiden.

Automaattisessa päätöksentekoprosessissa tulee turvata aivan samanlailla perus- ja ihmisoikeudet kuin muussakin hallintomenettelyssä. Perusoikeuksiin lukeutuvan oikeusturvan huomioiminen automaattisessa päätöksentekoprosessissa on välttämätöntä. Oikeusturva on käsitteenä laaja ja siihen sisältyy niin etukäteisiä kuin jälkikäteisiäkin turvaamiskeinoja. Automaattisessa verotuksessa oikeusturva taataan voimassa olevien ja tulevien lakien avulla. Tärkeimpänä lakina kaikista toimii perustuslaki, mutta myös hallintolailla ja lailla verotusmenettelystä on vaikutusta verovelvollisen oikeusturvan takaamiseen. Verovelvollisen oikeusturvaa varmistetaan automaattisessa verotuksessa HL 2 luvun 6 §:n hyvän hallinnon periaatteiden eli luottamuksensuojan, yhdenvertaisuuden, objektiviteettiperiaatteen, tarkoitussidonnaisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kautta. Lisäksi hallintolaissa määritellyllä palveluperiaatteella 7 § ja neuvonnan riittävyydellä 8 § on toimintaan vaikutusta. Perustuslain 81 §:ssä määritelty legaliteettiperiaate on yksi keskeisimmistä säännöksistä verotuksen toimittamiseen. Automaattisessa verotuksessa preventiivisistä keinoista kuulemisella,

²⁹⁸ EOAK 3379/2018, s. 37.

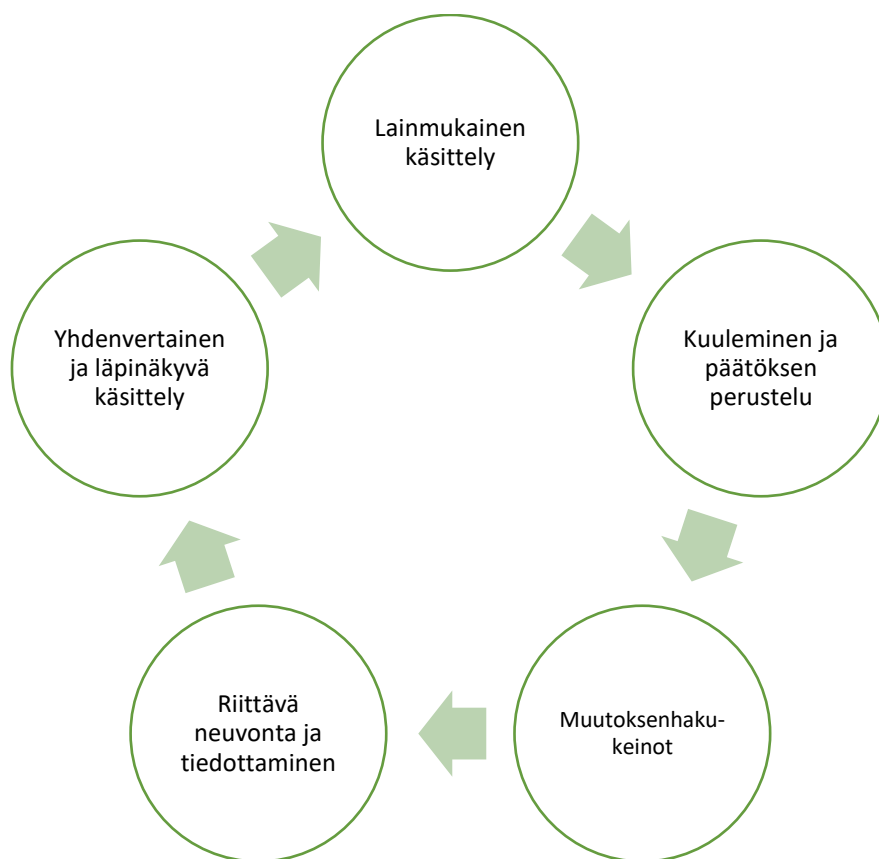
asian selvittämiselvöllisyydellä ja päätöksen perusteluvöllisyydellä on myös erityistä merkitystä oikeusturvan takaamisessa. Lisäksi perustuslaissa määritelty virkavastuu tuo automaattiseen verotukseen oikeusturva.

Oikeusturvan takaamiseen preventiiviseltä puolelta vaikuttavat automaattisen päätöksentekoprosessin läpinäkyvyys ja selkeys sekä riittävä tiedonsaanti prosessin toteutumisesta. Tähän voidaan liittää esimerkiksi asiantuntijatuki, kuten puhelinpalvelun ja OmaVero viestien kautta saatavat vastaukset ja riittävä neuvonta. Automaattisissa päätöksentekoprosessissa neuvonnan avulla pystytään kertomaan itse automaattisesta prosessista sekä perustelemaan, millä tiedoin esimerkiksi ennakonpidätysprosentit tai verotuspäätökset ovat asiakkaille muodostuneet heidän näitä selvittäessä. Verotusmenettelyn läpinäkyvyys ja neuvonta ovat myös keskeisiä luottamuksensuojan vaikuttavia oikeussuojakeinoja.

Jos ennaltaehkäisevien oikeusturvakeinojen, kuten lakien ja periaatteiden turvaaminen jostain syystä epäonnistuu, tarvitsee verovelvollisilla olla myös jälkikäteisiä keinoja heidän oikeusturvansa muodostamista varten. Jälkikäteisistä oikeusturvakeinoista automaattisessa verotuksessa voidaan nostaa tärkeimpänä esiin erilaiset oikaisumahdollisuudet eli muutoksenhaku. Oikaisun ja muutoksenhaun kautta automatiikassa virheellisesti muodostuneet päätökset on mahdollista korjata, jotta verovelvollisten oikeusturva saadaan taattua. Verovelvollisen muutoksenhakekeinoja ovat oikaisuvaatimuksen teko, valittaminen hallinto-oikeudelle ja valitusluvan saadessa myös mahdollisesti korkeimmalle hallinto-oikeudelle²⁹⁹. Oikaisuvaatimukset ovat etenkin automaattisessa verotusmenettelyssä keskeisessä asemassa. Oikaisuvaatimuksia on mahdollista käsitellä automaattisesti verotuksessa tietyin reunaehdoin, mutta oikaisuvaatimuksen teon voidaan todeta olevan asianomaisen keino saada asiansa luonnollisen henkilön käsittelyyn. Lisäksi erilaisille laillisuusvalvojille, kuten eduskunnan oikeusasiamiehelle valittaminen voidaan nostaa yhdeksi keinoksi, vaikka muutoksenhaullisesti tämä ei varsinainen oikaisukeino olekaan.

²⁹⁹ Wikström ja muut, 2015, s. 149.

Alla olevasta kuviosta ensimmäiseen tutkimuskysymykseen eli: *millä keinoin oikeusturva varmistetaan automaattisessa verotuksessa*, pyritään vastaamaan entistä selkeyttävämmiin vielä kuvion muodossa. Kuvioon on koottuna automaattiseen verotukseen vaikuttavat keskeisimmät verovelvollisen oikeusturvakeinot päätöksentekoprosessissa. Kuviossa on jaoteltuna viisi eri kohtaa, jotka sisältävät laajemmassa merkityksessään useita eri tutkielmassa esiteltyjä oikeusturvakeinoja. Nämä keskeisimmät oikeusturvakeinot ovat riittävä neuvonta ja tiedottaminen, yhdenvertainen ja läpinäkyvä käsittely, lainmukainen käsittely, kuuleminen ja päätöksen perustelu sekä muutoksenhakukeinot.



Kuvio 3. Verovelvollisen oikeusturvakeinot automaattisessa verotuksessa.

Automaattisessa päätöksenteossa oikeusturvan parantumiseen on pyritty juuri lainsäädännöllisten muutosten ja erityisesti verotusta täydentävien omien säädösten

avulla. Sääntelylisäykset ja muutokset on tehtynä hallintolain osalta HL 8 b luvun 53 e §:n automaattisen ratkaisun edellytyksistä, HL 53 f §:n automaattisen ratkaisun oikeussuojaedellytyksistä ja HL 53 g §:n automaattisen ratkaisun ilmoittamisesta sekä käyttöönottopäätöksen saatavuudesta. Nämä kyseiset säännökset asettavat yleisedellytykset automaattisen ratkaisumenettelyn käyttöön. Verotus on vaatinut kuitenkin massaluonteisuutensa vuoksi muutoksia automaattisen ratkaisun osalta tiettyihin kohtiin, kuten oikaisuvaatimusten automaattisiin ratkaisuihin. Automaattisen verotuspäätöksen muodostamisen osalta lakimuutokset löytyvät määriteltynä VML 26 f §:stä. Lisäksi tiedonhallintalain 6 a luvussa on asetettu omat ehtonsa automaattisen ratkaisumenettelyn hyödyntämiselle erityisesti dokumentoinnin ja rekisteröinnin osalta.

Tutkielmassa toiseksi tutkimuskysymykseksi oli asetettu seuraava: *ovatko lainsäädännölliset muutokset vaikuttaneet verovelvollisen oikeusturvan takaamiseen ja onko kyseisiä muutoksia tehty riittävästi.* Automaattista verotusta täydentävien lakien valmistelu on aloitettu vasta vuoden 2022 puolella ja näiden soveltaminen vuosien 2023 ja 2024 vaihteessa. Tämä kertoo lakien uutuudesta, jolloin niiden takaamia varsinaisia vaikutuksia oikeusturvaan on tässä kohtaa vielä hyvin vaikea arvioida. Verovelvollisen oikeusturvan nykytilan voidaan tällöin todeta todellisuudessa selviävän vasta vuosien kuluessa lakien arviointien ja esiin nousevien ongelmakohtien myötä. Se, onko kaikkiin mahdollisiin oikeusturva kysymyksiin lakimuutosten avulla jo vastattu, tulee selviämään ajan kanssa esimerkiksi mahdollisten tulevien tuomioistuinten ratkaisujen kautta. Oikeuskäytännöllä on verotuksessa merkittävä rooli lainsäädännöllisten tarpeiden arvioinnissa.

Lakiuudistusten myötä automaattisen päätöksentekomenettelyn lakiin perustuvuus on kuitenkin parantunut selkeästi. Lisäksi automaattisen käsittelyn voidaan todeta olevan pelkkää virkailijäkäsittelyä nopeampaa. Verovelvollisen oikeusturvaa turvaava asian käsittely ilman aiheetonta viivytystä toteutuu automaatiassa selkeästi nopeammalla tahdilla, minkä voidaan todeta parantaneen oikeusturvatakeita. Automaattisen käsittelyn ansiosta verovirkailijat pystyvät kohdistamaan voimavarojaan enemmän

haastavampiin tapauksiin ja tutkimaan tapaukseen liittyviä selvityksiä ajan kanssa, mikä toisaalta lisää asianmukaisen käsittelyn vaatimusta. Automaattinen verotusmenettely takaa verotustoiminnan yhtenäisyyttä erityisesti seuraamusmaksujen määrittämisen osalta. Automaattisessa verotusmenettelyssä samankaltaiset asiat tulevat ratkaistua samalla tavalla aiemmin määriteltyjen käsittelysääntöjen ja algoritmien perusteella. Lainsäädännöllisiä muutoksia tehtiin myös oikaisuvaatimusten ratkaisemiseen, sillä oikaisuvaatimuksista osa on mahdollista ratkaista automaattisesti VML 26 §:n edellyttämin perustein. Erityisesti verovelvollisen ilmoittamien tietojen mukaan ratkaistavat ja toisaalta uudelleen käsiteltäväksi palautuvien oikaisuvaatimusten voidaan todeta lisäävän verovelvollisen oikeusturvaa. Kyseinen muutos on selkeä parannus automaattisen verotuksen toimintaan.

Tehtyjen lainsäädännöllisten muutosten ansiosta virkavastuuseen kohdistuva oikeudellinen kontrolloitavuus ja valvonta on huomattavasti paremmalla tasolla tietosuojalain 28 a §:n dokumentointivaatimusten kautta. Myös virkavastuun kohdentuminen on määritelty lakimuutoksissa selkeämmin. Verohallinto toteaa vastuun olevan esimerkiksi prosessivastaavilla automaattisesti ratkaistavia tapauksia valikoidessa³⁰⁰. Varsinaisen vastuuhenkilön toteaminen voisi kuitenkin olla vielä hieman paremmalla tasolla. Lisäksi automaattisen ratkaisumenettelyn läpinäkyvyydessä virkavastuun ohella voisi olla vielä parannettavaa. Käsittelysäännöt ovat tällä hetkellä määriteltynä salaisiksi eikä verovelvolliset täten tiedä tarkemmin, millä perustein asioita valikoidaan automaattiseen käsittelyyn. Tässä ratkaisuna voisi olla selkeämpi tutkiminen ja tiedottaminen siitä, voidaanko asiasta antaa yhtään enempää tietoja verovelvollisille, tosin Verohallinnon salassa pidettävät asiakirjat ja muut salassapitovaatimukset turvaten.

Automaattiseen päätöksentekoprosessiin kohdistuvien lakimuutosten voidaan todeta joka tapauksessa parantaneen verovelvollisten oikeusturvan nykytilaa huomattavasti, sillä aiemmin automaattisesta päätöksenteosta puuttui varsinainen sääntely käytännössä kokonaan. Ennen säädösmuutosten voimaan tuloa automaattiseen

³⁰⁰ Verohallinto, 2023b.

menettelyyn sovellettiin virkailijakohtaiseen käsittelyyn kohdistuvaa säädäntöä. Automaattisessa päätöksentekoprosessissa käsittely on kuitenkin hyvin erilaista, minkä vuoksi nimenomainen sääntely automaattista menettelyä kohtaan on ollut tarpeellinen uudistus. Hallintolain ja verotusmenettelylain muutosten voidaan nähdä lisänneen tällöin verovelvollisten oikeusturvaa automaattisessa verotuksessa huomattavasti ja oikeusturvan voidaan sanoa olevan selkeästi paremmalla tasolla esimerkiksi muutamien vuosien takaiseen verrattuna.

Lopuksi tutkielmassa nostetaan esiin muutamia ehdotuksia jatkotutkimusten suhteen. Aihetta olisi mahdollista tutkia samalta näkökulmalta muutaman vuoden päästä uudestaan, sillä todennäköisesti tässä kohtaa sääntelytarpeiden riittävyyden arviointi olisi helpompaa mahdollisten tulevien oikeustapausten myötä. Tuomioistuinten ratkaisut tulevat tuomaan automaattisten verotuspäätösten arviointiin mielenkiintoisen ja merkittävän lisän. Lisäksi aihetta voisi laajentaa tutkittavaksi automaattiseen ratkaisumenettelyyn kohdistuvien valikointiehtojen ja käyttöönoton kehityksen kautta. Kyseistä prosessia voisi analysoida myös laajasti oikeusturvasta katsottuna tai suppeampiin lainkohtiin ja oikeusturva tarkasteluun vedoten. Jatkotutkimusten kannalta automaattisessa päätöksenteossa tarkastelun kohteeksi olisi mahdollista ottaa jonkin muun verolajin kuin tässä tutkielmassa käsitellyn henkilöiden tuloverotuksen näkökulma. Oma-aloitteisiin veroihin on tullut automaattisen ratkaisumenettelyn myötä myös erilaisia muutoksia ja näiden arvioiminen voisi olla tärkeä tutkimuskohde. Lisäksi verovelvollisen oikeusturvaa olisi mahdollista tarkastella laajemmin esimerkiksi automaattisen päätöksenteon ja digitaalisen hallinnon saavutettavuuden kautta.

Lähteet

- Aarnio, A. (1989). *Laintulkinnan teoria: yleisen oikeustieteen oppikirja*. WSOY.
- Aarnio, A. (2011). *Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta*. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.
- Anttila, M. (2010). *Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti*. Verotus 4/2010 (s. 359–369). Noudettu 19.2.2024 osoitteesta <https://www.edilex.fi/verotuslehti/101580002.pdf>
- Heikura, M. (2020). *Uudet teknologiat vastaavat asiakkaiden ja Verohallinnon tarpeisiin*. Verotus 5/2020 (s. 551–555). Noudettu 15.10.2023 osoitteesta <https://www.edilex.fi/verotuslehti/216190002.pdf>
- Helminen, M. (2021). *EU-vero-oikeus*. Alma Talent Oy.
- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Yleisen oikeustieteen julkaisuja.
- Jarva, J. (2022). *Katsaus OmaVero-palveluun*. Verotus 4/2022 (s. 469–473). Noudettu 26.3.2024 osoitteesta <https://www.edilex.fi/verotuslehti/1000770008.pdf>
- Kaisto, J. (2005). *Lainoppi ja oikeusteoria*. Edilex Libri. Edita.
- Koivuluoma, A., Paso, M., Saukko, P., Tarukannel, V. & Tolvanen, M. (2020). *Hallintolainkäyttö*. (2., uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Kolehmainen, A. (2015). *Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä*. Teoksessa Miettinen, T. (Toim.), *Oikeustieteellinen opinnäytetyö: Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta*. (s. 106–131). Noudettu 7.10.2023 osoitteesta <https://www.edilex.fi/kirjat/16170.pdf> [rajattu pääsy].
- Korpisaari, P. & Pitkänen, O. & Warmo-Lehtinen, E. (2022). *Tietosuoja*. (2., uudistettu painos) Alma Talent.
- Kulla, H. & Salminen, J. (2021). *Hallintomenettelyn perusteet*. (11., uudistettu painos). Alma Talent.
- Kuusiniemi, K., Viljanen, V., Aer, J., Vihervuori, P. & Suviranta, O. (2020). *Juhlajulkaisu Pekka Vihervuori 1950-25/8/2020*. Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Lindroos-Hoviheimo, S. (2022). *Asiantuntijalausunto perustuslakivaliokunnalle*. Asia: HE

145/2022 vp Hallituksen esitys eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi. Noudettu 24.2.2024 osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2022-AK-56783.pdf>

Malmgrén, M. (2018). *Legaliteettiperiaate verolainsäädännön tulkinnassa*. Verotus 3/2018 (s. 282–291). Noudettu 23.3.2024 osoitteesta <https://www.edilex.fi/verotuslehti/19112002.pdf>

Merisalo, M. (2023). *Automaattisesta päätöksenteosta*. Verotus 3/2023 (s. 335–346). Noudettu 20.10.2023 osoitteesta <https://www.edilex.fi/verotuslehti/100111.pdf>

Mikkilä, J. & Rabinä, T. (2017). *Luottamuksensuoja verotuksessa – tutkimus luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta hallintotuomioistuimissa*. Verotus 4/2017 (s. 430–444). Noudettu 20.1.2024 osoitteesta <https://www.edilex.fi/verotuslehti/180060005.pdf>

Myrsky, M. (2000). *Luottamuksensuojaperiaatteen kysymyksiä verotuksessa*. Defensor Legis 2000 (s. 797–806). Edilex. Noudettu 12.2.2024 osoitteesta https://www.edilex.fi/defensor_legis/9650007.pdf

Myrsky, M. (2007). *Muutoksenhaun kysymyksiä verotuksessa*. Defensor Legis 3/2007 (s. 343–364). Noudettu 19.2.2024 osoitteesta https://www.edilex.fi/defensor_legis/46120002.pdf

Myrsky, M. (2009). *Hyvä hallinto ja verotus*. Verotus 4/2009 (s. 355–365). Noudettu 12.2.2024 osoitteesta <https://www.edilex.fi/verotuslehti/10210.pdf>

Myrsky, M. (2015). *Vero-oikeudellisen tutkimuksemme tilannekuva*. Lakimies 7–8 2015 (s. 1091–1101). Noudettu 31.10.2023 osoitteesta <https://www.edilex.fi/lakimies/159680007.pdf>

Myrsky, M. (2016). *Lyhyempiä kirjoituksia – Voidaanko verotukseen saada muutosta ylimääräisellä muutoksenhaulla*. Defensor Legis 2/2016 (s. 268–276). Noudettu 20.2.2024 osoitteesta https://www.edilex.fi/defensor_legis/164430009.pdf

Myrsky, M. & Rabinä, T. (2015). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. (7., uudistettu painos). Talentum Media.

Myrsky, M. & Svensk, N. (2016). *Vero-oikeuden oppikirja*. Talentum Pro.

- Mäenpää, O. (2017). *Yleinen hallinto-oikeus*. Alma.
- Mäenpää, O. (2023). *Hallinto-oikeus*. (3., uudistettu painos). Alma Talent.
- Määttä, T. & Paso, M. (2019). *Johdatus oikeudellisen ratkaisun teoriaan*. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.
- Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. (2020). *Johdatus Suomen verojärjestelmään*. (4., uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Puronen, P. (2010). *Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytännöt*. Alma Talent.
- Räbinä, T., Myrsky, M. & Myllymäki, J. (2017). *Verotusmenettelyn perusteet*. Alma Talent.
- Räbinä, T. (2022). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. (8. [uudistettu] painos). Alma Talent.
- Tolonen, H. (2003). *Oikeuslähdeoppi*. WSOY Lakitieto.
- Verohallinto. (2019, 16. Huhtikuuta). *Tekoälyn eettiset periaatteet Verohallinnossa*.
Noudettu 7.11.2023 osoitteesta https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/toiminta/vastuullisuus/teko%C3%A4lyn-eettiset-periaatteet-verohallinnossa/
- Verohallinto. (2022). *Verovalitusmenettelyä koskeva ohje*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/2545/00.01/2021, 3.11.2019. Noudettu 20.2.2024 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48312/verovalitusmenettely%C3%A4-koskeva-ohje4/>
- Verohallinto. (2023, 18. Joulukuuta). *Automaattinen päätöksenteko verotuksessa*.
Noudettu 10.2.2024 osoitteesta https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/tietosuoja-ja-julkisuus/tietojen_kasittely_ja_tietosuoj/automaattinen-paatoksenteko/
- Verohallinto. (2023a). *Verotuksen yleiset menettelysäännökset*.
Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/2697/00.01.00/2023. Noudettu 8.11.2023 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/167715/verotuksen-yleiset-menettelysaannokset2/#6-asian-ratkaiseminen>

Verohallinto. (2023b). *Henkilöiden säännönmukainen tuloverotus*.

Diaarinumero VH/5905/00.01.00/2023. Noudettu 29.2.2024 osoitteesta https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/automaattinen-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6ksenteko/automaattisen-paatoksenteon-kayttoonottopaatokset/280105/280966/henkiloiden-saannonmukainen-tuloverotus/

Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Helsingin Kamari Oy.

Äimä, K. (2011). *Veroprosessioikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa*. Talentum Media.

29. artiklan mukainen tietosuojatyöryhmä. (2017). Suuntaviivat automatisoidusta yksittäispäätöksistä ja profiloinnista asetuksen (EU) 2016/679 täytäntöön panemiseksi. Noudettu 14.11.2023 osoitteesta <https://tietosuoja.fi/documents/6927448/8316711/Automaattinen+p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6ksenteko/28ae24f4-3345-4fb2-8708-c84abd8f57b0/Automaattinen+p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6ksenteko.pdf>

Virallislähteet

EV 303/2022 vp. - HE 145/2022 vp. Eduskunnan vastaus hallituksen esityksestä.

EV 325/2022 vp. - HE 224/2022 vp. Eduskunnan vastaus hallituksen esityksestä.

HE 131/1995 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 72/2002 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

HE 91/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta.

HE 148/2007 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen

liittyvien eräiden lakien muuttamisesta.

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.

OM021:00/2020. Oikeusministeriön hanke automaattista päätöksentekoa koskevan hallinnon yleislainsäädännön valmisteluun.

PeVL 62/2018 vp. Perustusvaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä henkilötietojen käsittelystä maahanmuuttohallinnossa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 1/2018 vp. Perustusvaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä sosiaali- ja terveystietojen toissijaisesta käytöstä sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 7/2019 vp. Perustusvaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä henkilötietojen käsittelystä maahanmuuttohallinnossa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 88/2022 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi.

VaVM 27/2003 vp. Valtiovarainkunnan mietintö hallituksen esityksestä hallintolain edellyttämiksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.

VaVM 45/2022 vp. Valtiovarainkunnan mietintö hallituksen esityksestä automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi.

Ylimpien laillisuusvalvojen ratkaisut

EOAK 19.4.2016. Dnro 2826/2/13. Verohallinto jätti tekemänsä virheen korjaamisen asiakkaiden aktiivisuuden varaan.

EOAK 20.11.2019. Dnro 3379/2018. Verohallinnon automatisoitu päätöksentekomenettely ei täytä perustuslain vaatimuksia.

EOAK 4.11.2019. Dnro 5/2019. Verohallinnon asiakaspalvelu.

EOAK 21.4.2023. Dnro 1361/2022. Verotuksen oikaisuvaatimuksen käsittely.

Oikeuskäytäntö

KHO 1998:73

KHO 2003:21

KHO 2011:38

KHO 2013:153

KHO 2018:122

KHO 2021:18

KHO 2023:63