

Elina Poutiainen

**SIVULLISEN ERITYINEN  
TIEDONANTOVELVOLLISUUS  
VEROTUKSESSA**

Hallinnon oikeusperiaatteiden merkitys

# TIIVISTELMÄ

Elina Poutiainen: Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus verotuksessa - Hallinnon oikeusperiaatteiden merkitys  
Kandidaatin tutkielma  
Tampereen yliopisto  
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma, julkisoikeus  
Huhtikuu 2022

---

Tutkielmassa perehdytään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, jäljempänä VML) tarkoittamaan sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen, josta säädetään VML 19 §:ssä. Säännöksen nojalla Verohallinto voi määrätä sivullisen antamaan lähes mitä tahansa tietoa, joka saattaa olla tarpeen esimerkiksi verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten. Tietopyyntö tulee yksilöidä, lisäksi pyydetyn tiedon tulee liittyä konkreettiseen Verohallinnossa käsiteltävänä olevaan asiaan tai asiakokonaisuuteen. Tietojen tarpeellisuusharkinnan tekee veroviranomainen virkavastuulla. VML 19 §:n mahdollistaman laajan tiedonantovelvollisuuden taustalla on harmaan talouden sekä väärinkäytösten torjuminen.

VML 19 §:n tulkintaa ei tule perustaa pelkästään lain sanamuotoon. Lain tulkinnassa painottuvat vahvasti myös hallintolain oikeusperiaatteet, jotka toimivat veroviranomaisia ohjaavina ja velvoittavina periaatteina. Hallinnon oikeusperiaatteiden lisäksi viranomaisten tiedonsaantioikeuksia rajoittavat sivullisen oikeudet, johon lukeutuu muun muassa oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n tarkoittama todistamiskielto sekä tietosuojalainsäädäntö.

Tässä tutkielmassa selvitetään, miten hallinnon oikeusperiaatteet näyttäytyvät sivullisen erityisen tiedonantovelvollisuuden soveltamisalalla. Tarkastelun kohteena on erityisesti se, millainen merkitys oikeusperiaatteilla on tiedonantovelvollisuudessa. Tältä osin painotus kohdistuu erityisesti suhteellisuuden- ja tarkoituksensidonnaisuuden periaatteisiin. Lisäksi tutkielmassa pyritään vastaamaan siihen, mikä tekee tietopyynnöstä hyväksyttävän tiedonantovelvollisuuden säädöspohjan valossa. Tässä yhteydessä on oleellista esitellä edellä mainitut sivullisen oikeudet.

Aihetta lähestytään lainopillisin metodein. Tutkielmassa tulkitaan sivullisen erityisen tiedonantovelvollisuuden sekä hallinnon oikeusperiaatteiden merkityssisältöä voimassa olevien oikeuslähteiden avulla. Tulkinnan lisäksi tutkielmassa käytetään systematisoivaa laintulkintaa, jonka avulla pyritään selvittämään edellä mainittujen säädösten keskinäistä suhdetta. Tätä tarkoitusta varten tarkastellaan sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevat keskeiset säännökset. Tutkielma sisältää lyhyen katsauksen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin KHO 2016:127 ja KHO 2019:40. Tutkielmassa huomioidaan myös perustuslakivaliokunnan kannanotto sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen autoverotuksessa, joskaan VML 19 § itsessään ei ole koskaan ollut perustuslakivaliokunnan arvioitavana.

Tutkimustuloksena voidaan todeta, että hallinnon oikeusperiaatteet toimivat merkittävässä asemassa VML 19 §:n soveltamisalalla. Ne määrittävät loppukädessä sen, onko tietojen luovuttamiseen velvollisuutta. Tutkielmassa havaittujen ristiriitojen perusteella on kuitenkin ilmeistä, että tiedonantovelvollisuuden ja oikeusperiaatteiden suhde nähdään osittain ongelmallisena VML 19 §:n mahdollistaman laajan harkintamarginaalin vuoksi. Tiivistettynä voidaan katsoa, että tiedonantovelvollisuuden rajat näyttäytyvät monitulkintaisina. Tutkielman lopussa esiintyneisiin jatkotutkimusteemoihin nousivat esimerkiksi *de lege feranda*-suositus sääntelyn uudistamisesta sekä tiedonantovelvollisuuden tarkastelu VML 21 §:n tarkoittaman vertailutietotarkastusten näkökulmasta.

Avainsanat: verotusmenettely, sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus, hallintolaki, hallinnon oikeusperiaatteet, oikeudenkäymiskaari, tietosuojalainsäädäntö

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

## Sisällysluettelo

<b>1</b>	<b>JOHDANTO</b> .....	<b>1</b>
1.1	Johdatus tutkimusaiheeseen .....	1
1.2	Tutkimuskysymykset ja aiheen rajausta .....	3
1.3	Menetelmä ja aineisto.....	5
1.4	Rakenne .....	6
<b>2</b>	<b>SIVULLISEN ERITYINEN TIEDONANTOVELVOLLISUUS</b> .....	<b>7</b>
2.1	Taustaa .....	7
2.2	Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus nykyoikeudessa .....	8
2.3	Sivullisen oikeus kieltäytyä tietopyynnöstä.....	11
2.3.1	<i>Todistamiskieltoa koskeva sääntely</i> .....	11
2.3.2	<i>Tietosuojaa koskeva sääntely</i> .....	13
<b>3</b>	<b>HALLINTOLAIN OIKEUSPERIAATTEET</b> .....	<b>16</b>
3.1	Hallintolain oikeusperiaatteet – yleistä periaatteista .....	16
3.2	Suhteellisuusperiaate.....	19
3.3	Tarkoitussidonnaisuuden periaate.....	20
<b>4</b>	<b>HALLINNON OIKEUSPERIAATTEIDEN MERKITYS SIVULLISEN TIEDONANTOVELVOLLISUUDESSA</b> .....	<b>22</b>
4.2	Oikeuskäytäntöä sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta.....	22
4.3	Huomioita ja ristiriitoja sivullisen erityisen tiedonantovelvollisuuden ja oikeusperiaatteiden välisestä suhteesta .....	25
4.5	Perustuslakivaliokunnan kannanotto sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen autoverolaissa .....	28
<b>5</b>	<b>JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....	<b>30</b>
	<b>LÄHTEET</b> .....	<b>34</b>

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Johdatus tutkimusaiheeseen

Tämän kandidaatin tutkielman tarkoituksena on havainnollistaa ja tarkastella sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta sekä tietopyynnön hyväksyttävyyttä ja rajoja hallintolain oikeusperiaatteiden näkökulmasta katsottuna. Sivulliseen kohdistuvissa tietopyynnöissä hallintolain oikeusperiaatteet toimivat keskeisessä asemassa.

Laki verotusmenettelystä (1558/1995, jäljempänä verotusmenettelylaki tai VML) on verotusmenettelyä säätelevä keskeinen säädös. Verotusmenettelylakia sovelletaan tuloverotuksen alaisiin menettelyihin. Verotusmenettelylaissa säännellään esimerkiksi verotuksen toimittamisen, muuttamisen, ilmoittamisvelvollisuuden sekä veronkorotuksen periaatteista.<sup>1</sup> Lähtökohta verotusmenettelyssä on, että VML 26.4 §:ssä säädetty ilmoittamisvelvollisuus on aina ensisijaista sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen verrattuna. Näin ollen ilmoittamisvelvollisuus on aina lähtökohtaisesti verovelvollisella ja tarvittavat tiedot tulee ensisijaisesti pyytää verovelvolliselta itseltään. Sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta sovelletaan siis yleensä vasta toissijaisena menettelynä, esimerkiksi jos veroviranomaiset eivät ole saaneet tarvittavia, riittäviä tai oikeita tietoja verovelvolliselta erinäisistä syistä.<sup>2</sup> Lisäksi tiedonantovelvollisuutta hyödynnetään myös verovalvonnan tehtävissä.

Verotuksen menettelyprosessia on vaiheittain kehitetty siten, että sivullisen tiedonantovelvollisuuden merkitys on lisääntynyt verotuksessa. Samalla myös verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta on kevennetty.<sup>3</sup> Verohallinnon tiedonsaantioikeuksia muutettiin vuonna 1995, jolloin tiedonhankintavaltuudet määriteltiin hyvinkin laajoiksi. Tätä perusteltiin muun muassa harmaan talouden ja väärinkäytösten torjumisella sekä verovelvollisten ilmoittamistaakan keventämisellä.<sup>4</sup> Tiedonantovelvollisuuden kehitys vaikuttaa osin ristiriitaiselta hyväksyttävän ja

---

<sup>1</sup> Myrsky 2015, s. 4.

<sup>2</sup> VaVM 98/1994 vp, s. 2.

<sup>3</sup> Myrsky 2015, s. 90–91.

<sup>4</sup> HE 336/1994 vp, s. 1.

oikeudenmukaisen verojärjestelmän kannalta, jossa korostuu erityisesti yksityisten oikeudet suhteessa viranomaisiin.

Tutkimuksessa perehdytään verotusmenettelylain 19 §:n tarkoittamaan sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen. VML 19 §:n yleinen lähtökohta on, että jokaisen on annettava veroviranomaisen kehotuksesta Verohallinnossa käsiteltävänä olevan asian perusteella tietoja, jotka saattavat olla tarpeen, esimerkiksi verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten.<sup>5</sup> Erityinen tiedonantovelvollisuus tulee sovellettavaksi vain, jos asia on Verohallinnossa selvitettävänä. Toinen edellytys on, että tietopyynnön kohde on yksilöitävä esimerkiksi pankkitilin, nimen tai tositteiden perusteella.<sup>6</sup> Sivullisella tarkoitetaan tyypillisesti pankkeja, työnantajia, eläkelaitoksia sekä vakuutuslaitoksia.<sup>7</sup> On todettava, että tiedonantovelvollisuus koskettaa erityisesti finanssialaa. Tiedonantovelvollisuus ei kuitenkaan kosketa sivullisia, joilla on lain mukaan oikeus kieltäytyä todistamasta.

Verotus on luonteeltaan hallintotoimintaa, jossa puututaan yksilön taloudellisiin suhteisiin valtion toimin. Vakiintunut lähtökohta on, että verojärjestelmän tulee täyttää riittävät perus- ja ihmisoikeudelliset edellytykset, jotta puuttuminen olisi oikeutettua.<sup>8</sup> Perustuslain turvaamat oikeudet toimivat yksityisten suojana julkista valtaa vastaan.<sup>9</sup> Lisäksi ne ohjaavat julkisten vallan käyttäjiä – eli tässä tutkielmassa veroviranomaisia. Sivullisen erityisen tiedonantovelvollisuuden tarkastelu sivullisen näkökulmasta on yhteiskunnallisena aiheena tärkeää, huomiota ottaen veroviranomaisten laajat tiedonsaantioikeudet. VML 19 §:n mukainen sanamuoto ”saattaa olla tarpeen” ei edellytä konkreettista näyttöä tietojen tosiasiallisesta tarpeellisuudesta. Pelkkä mahdollisuus tietojen tarpeellisuudesta riittää tietopyynnön tarpeellisuuden määrittäjäksi. VML 19 §:n sanamuotoa on luonnehdittu tulkinnanvaraiseksi ja epätäsmälliseksi, mikä voi aiheuttaa epäselvyyttä niin veroviranomaisten, kuin sivullistenkin suhteen.<sup>10</sup>

Verotusmenettelylaki sisältää keskeisimmät verotusmenettelyä ohjaavat säännökset, ja sitä sovelletaan ensisijaisesti verotusmenettelyyn. Toinen tärkeä, verotusmenettelyä ohjaava yleislaki on hallintolaki (434/2003, jäljempänä HL), jota sovelletaan toissijaisesti sekä

---

<sup>5</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 172.

<sup>6</sup> Rabinä – Myrsky – Myllymäki 2017, s. 143.

<sup>7</sup> Puronen 2010, s. 158.

<sup>8</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 42.

<sup>9</sup> Mäenpää 2021, s. 69.

<sup>10</sup> Lehtonen 2012, s. 31.

täydentävästi verotusmenettelylain rinnalla. Hallintolaki sääntelee muun muassa hyvän hallinnon perusteista ja hallinnon toiminnasta. Lain tarkoituksena on toteuttaa perustuslain takaama hyvä hallinto. Hyvän hallinnon takeista säädetään perustuslain 21 §:ssä sekä EU:n perusoikeuskirjan 41 artiklassa.<sup>11</sup>

Hallintolain 5.1 §:n mukaan erityislain poikkeavia säännöksiä sovelletaan hallintolain sijasta ensisijaisesti. Hallintolaki täydentää verotusmenettelylakia siltä osin, kun verotusmenettelylain säännökset puuttuvat tai ovat puutteellisia, esimerkiksi hyvän hallinnon takeiden osalta.<sup>12</sup> Tätä ei kuitenkaan tule ymmärtää siten, että hallintolailla ei olisi merkitystä.<sup>13</sup> Verotusmenettelylain osalta hallintolailla nähdään olevan huomattava merkitys, sillä verotusmenettelylaki sisältää vain muutamia erityissäännöksiä hallinnon yleisistä periaatteista.<sup>14</sup> Yleiset verotuksen menettelysäännökset löytyvät VML 26 §:stä, joka sääntelee muun muassa tasapuolisuuden, luottamuksensuojan, kuulemisen ja selvittämisvelvollisuuden periaatteista. Täten myös VML 19 §:n soveltaminen edellyttää, että säännöksen soveltamisessa on otettava huomioon HL 6 §:n tarkoittamat hyvän hallinnon periaatteet. Hyvää hallintoa koskevat periaatteet sääntelevät viranomaistoiminnan laadullisista vähimmäisvaatimuksista.<sup>15</sup> HL 6 §:n hyvän hallinnon oikeusperiaatteita pidetään yleisinä veroviranomaisia ohjaavina periaatteina, jotka tulevat sovellettavaksi kaikessa verotustoiminnassa.

## 1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen raja

Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää, miten sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus näyttäytyy suhteessa hallintolain 6 §:n oikeusperiaatteisiin. Tarkastelun painotus kohdistuu erityisesti suhteellisuuden- ja tarkoitussidonnaisuuden periaatteisiin, sillä valitut periaatteet ovat olleet vahvasti esillä oikeuskirjallisuudessa sekä korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisissa VML 19 §:n soveltamisalalla, jolla perustelen tutkimusaiheen rajausta sekä rajauksen relevanttiutta. Suhteellisuusperiaatteen nähdään vaikuttavan tietopyyntöjen kohdentamiseen, ja vastaavasti tarkoitussidonnaisuuden periaate rajoittaa viranomaisen toimivallan vain lain vahvistamaan tarkoitukseen, eli siihen, että tietopyynnön tulisi olla tarpeen verotuksen

---

<sup>11</sup> Äimä 2011, s. 30.

<sup>12</sup> Äimä 2011, s. 77.

<sup>13</sup> Ks. Puronen 2010, s. 131; erityisesti hankalissa tulkintatilanteissa olisi hyödyllistä perehtyä hallintolain esitöihin (HE 72/2002) ja vasta sitten verotusmenettelylain esitöihin

<sup>14</sup> Myrsky – Rabinä 2017, s. 46.

<sup>15</sup> Myrsky – Rabinä 2017, s. 48

toimittamiseksi.<sup>16</sup> Tulee kuitenkin huomata, että periaatteet nähdään osaltaan päällekkäisinä, eikä periaatteista löydy täysin selvärajaisia eroja.<sup>17</sup> Täten on perusteltua käsitellä myös muut hallinnon oikeusperiaatteet, jotka saavat kuitenkin osaltaan pienemmän painoarvon tutkimuksen koon vuoksi. Hyvän hallinnon periaatteet ovat keskeisimpiä veroviranomaisten toimintaa määrittäviä periaatteita, joskin VML 19 §:n sanamuoto antaa veroviranomaisille suhteellisen laajan harkintavallan periaatteiden soveltamiseen virkavastuun nojalla.

Tutkielman pääkysymys tiivistyy seuraavasti: *miten hallinnon oikeusperiaatteet näyttäytyvät sivullisen tiedonantovelvollisuuden soveltamisessa?* Tarkemmin ottaen, pohdin hallinnon oikeusperiaatteiden asettamia vaatimuksia ja merkitystä VML 19 §:n soveltamisalalla. Aihepiirin keskiöön nousevat olennaisesti myös muut VML 19 §:n soveltamista määrittävät säädökset, kuten oikeudenkäymiskaaren 17:13 mukainen todistamiskielto sekä tietosuojalainsäädännön asettamat vaatimukset. Tutkielman tavoitteena on selvittää, mikä tekee tietopyynnöstä hyväksyttävän – tai ei hyväksyttävän, oikeusperiaatteiden sekä muiden tiedonsaantioikeuksia rajoittavien tekijöiden valossa. Pääkysymyksen lisäksi tutkielmassa selvitetään myös mahdollisia VML 19 §:n ja oikeusperiaatteiden välisiä ristiriitoja.

Sivullisen tiedonantovelvollisuus jakautuu yleiseen ja erityiseen tiedonantovelvollisuuteen. Tutkielma on tarkentunut koskemaan VML 19 §:ää, eli sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta, jättäen tarkastelusta pois sivullisen yleisen tiedonantovelvollisuuden näkökulman, eli niin sanotun sivullisen ja veroviranomaisten automaattisen tietojenvaihdon. Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus tarkoittaa massaluonteista ja säännöllistä, usein automaattista tiedonluovuttamista.<sup>18</sup> Tämä keventää myös verovelvollisen taakkaa, sillä Verohallinto saa nykyisin esimerkiksi palkka- ja etuustulojen tiedot sivullisilta tiedonantovelvollisilta, kuten työnantajilta ja etuustulojen maksajilta. Tiedot toimivat verotuksen perusteena.<sup>19</sup>

Myös VML 21 §:n mukaisen vertailutietotarkastuksen voidaan katsoa kuuluvan sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen.<sup>20</sup> Vertailutietotarkastuksen nojalla Verohallinnolla on mahdollisuus kerätä sivullista koskevia tietoja jonkun toisen verovelvollisen asiakirjoista,

---

<sup>16</sup> Isomaa-Myllymäki – Lilja 2018, s. 397.

<sup>17</sup> Mäenpää 2021, s. 90.

<sup>18</sup> Isomaa-Myllymäki – Lilja 2018, s. 392.

<sup>19</sup> Myrsky 2015, s. 91.

<sup>20</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 82.

yksilöimättä tietoa.<sup>21</sup> Tämä mahdollistaa tietojen vertailun Verohallinnossa oleviin tietoihin. Tutkielman koon vuoksi VML 21 § on kuitenkin rajattu pois syvemmästä tarkastelusta, vaikka sen katsotaan kuuluvan yhtäältä tiedonantovelvollisuuden piiriin.

### 1.3 Menetelmä ja aineisto

Tutkielman metodi on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Lainopin päätehtävänä on systematisoida, tulkita ja punnita voimassa olevia oikeuslähteitä.<sup>22</sup> Tutkielmassa tarkastellaan valittujen hallinnon oikeusperiaatteiden sekä sivullisen erityisen tiedonantovelvollisuuden sisältöä ja suhdetta, lainopin tarjoaman tulkinnan ja systematisoinnin avulla. Lainopillisen menetelmän valinta on perustelua, sillä sen avulla pyritään tulkitsemaan VML 19 §:n sekä HL 6 §:n merkityssisältöä. Tutkielma sisältää myös historiallista lainulkintaa. Tältä osin tulkinta paneutuu verotuslain esitöiden tarkasteluun, jonka avulla voidaan selvittää säännöksen tavoitteita ja tarkoituksiperiä. Vastaavasti systematisoinnin keinoin voidaan määritellä oikeuslähteiden keskinäistä suhdetta. Systematisoinnin avulla pyritään selvittämään, millaisen merkityksen oikeusperiaatteet antavat VML 19 §:n soveltamiselle. Lainopin tulkinnan ja systematisoinnin myötä voidaan selvittää mahdollisia normien välisiä ristiriitoja ja epäkohtia.

Oikeudenalajaottelun mukaisesti tutkielma painottuu julkisoikeuteen, sisältäen hallinto-oikeudellista sekä vero-oikeudellista sääntelyä, vaikka vero-oikeus katsotaankin yhtäältä kuuluvan julkisoikeuteen. Tutkielma käsittelee verotusmenettelylain, erityisesti sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen liittyvää lainsäädäntöä, yksityisen ja julkisen vallan käytön välisen suhteen näkökulmasta. Keskeisimpinä oikeuslähteinä tutkielmassa hyödynnetään verotusmenettelylakia, hallintolakia, tietosuojalakia sekä oikeudenkäymiskaaren sääntelyä, lakien esitöitä unohtamatta. Tietosuojalainsäädännön osalta sivutaan lyhyesti EU-oikeudellisia tietosuojasetuksen asettamia vaatimuksia. Tutkielmassa perehdytään myös verotusmenettelylakia edeltävään lakiin, eli verotuslakiin tietyiltä osin. Verotusmenettelystä, sekä erityisesti sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta löytyy muutamia korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisuja, joilla on merkittävää prejudikaattiarvoa tutkielman kannalta.<sup>23</sup> KHO:n ratkaisujen avulla pyritään analysoimaan hallintolain oikeusperiaatteiden ja sivullisten oikeuksien

---

<sup>21</sup> Ks. HE 131/1995, s. 27.

<sup>22</sup> Hirvonen 2011, s. 21–25.

<sup>23</sup> Esimerkiksi KHO 2016:127 ja KHO 2019:40

tosiasiallista merkitystä VML 19 §:n soveltamisessa. On kuitenkin todettava, että oikeustapauksia on saatavilla niukasti.

Lisäksi tutkielmassa paneudutaan oikeuskirjallisuuteen, artikkeleihin sekä sivullisen tiedonantovelvollisuuden ympärillä käytyyn asiantuntijakeskusteluun, jotka ovat tutkielman keskeisiä oikeuslähteitä. Tutkielmassa huomioidaan myös perustuslakivaliokunnan kannanotto sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuden autoverotuksessa (PeVL 21/2020). Perustuslakivaliokunnan lausunnon avulla voidaan tulkita mahdollista yleistä kantaa VML 19 §:n sisältöön, sillä säännös itsessään ei ole koskaan ollut perustuslakivaliokunnan arvioitavana.

#### **1.4 Rakenne**

Tutkielma sisältää neljä päälukua. Ensimmäinen pääluke käsittelee johdanto-osuutta, sisältäen aiheen taustoituksen, metodin ja tutkimusaineiston sekä tutkimuskysymyksen esittelyn. Toisessa pääluvussa paneudutaan sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen käsitteenä. Luvun alussa tehdään lyhyt katsaus verotuslain historiaan sekä selvitetään, millaisissa tilanteissa VML 19 §:n tarkoittama tietopyyntö voi aktualisoitua. Tässä luvussa tarkastellaan myös niitä seikkoja, jonka perusteella sivullinen voi kieltäytyä tietopyynnöstä, todistamiskielto ja tietosuojalainsäädäntö huomioiden. Tutkielman koon vuoksi tarkastelu painottuu edellä mainittujen osalta vain nykyhetken sääntelyyn.

Kolmannessa luvussa käsitellään hallintolain oikeusperiaatteita, joista tarkastelun painotus kohdistuu erityisesti suhteellisuusperiaatteeseen sekä tarkoitussidonnaisuuden periaatteeseen. Kuten aiemmin todettua, kaikki HL 6 §:n oikeusperiaatteet ovat tärkeitä ja osin päällekkäisiäkin, joten on perusteltua käsitellä kaikkia periaatteita edellä mainituin painoituksin. Oikeusperiaatteiden tarkastelun lisäksi luvussa tarkastellaan lyhyesti sitä, millaisia vaatimuksia oikeusperiaatteet asettavat VML 19 §:n soveltamiselle.

Neljäs luku keskittyy vastaamaan VML 19 §:n ja HL 6 §:n suhteeseen ja mahdollisiin ristiriitoihin oikeuskäytännön sekä perustuslakivaliokunnan antaman autoverolain lausunnon näkökulmasta. Luvussa pohditaan myös lyhyesti sitä, millainen tiedonantovelvollisuutta koskevan sääntelyn tulisi olla, jotta se toteuttaisi hyvän hallinnon vaatimuksia. Viimeinen, eli viides luku sisältää tutkielman johtopäätökset sekä jatkotutkimussuosituksen.

## 2 SIVULLISEN ERITYINEN TIEDONANTOVELVOLLISUUS

### 2.1 Taustaa

Ennen verotusmenettelylain säätämistä sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta säädeltiin verotuslain (482/1958, kumottu) 47 §:ssä. Verotuslain 47 §:n alkuperäisen sanamuodon mukaan:

*”Jokaisen on valtiovarainministeriön asianomaisen virkamiehen tai verotarkastajan kehoituksesta myös annettava toisen verotusta tai siitä johtunutta valitusasiaa varten sellaisia toista koskevia tietoja, jotka selviävät hänen hallussaan olevista asiakirjoista tai muutoin ovat hänen tiedossaan, mikäli ne eivät koske sellaista asiaa, josta hänellä lain mukaan on oikeus kieltäytyä todistamasta.”*

Verotuslain 47 §:n sanamuodon mukaan sivullisella ei ollut velvollisuutta antaa tietoja muusta, kuin nimeltä yksilöidystä verovelvollisesta.<sup>24</sup> Näin ollen tietoja ei saatu esimerkiksi pelkän tilinumeron tai tilin omistajan perusteella. Toiseksi, lain sanamuoto edellytti, että sivullisen hallussa olevien tietojen tuli olla välttämättömiä verotuksen toimittamisessa. Hallituksen esityksen sekä oikeuskäytännön mukaan välttämättömyyden kriteeri tuli olla ”kiistattoman selvä”. Veroviranomaisen näyttökynnys tietopyynnön välttämättömyydestä oli korkealla. Tämä aiheutti osaltaan sen, että sivulliset saattoivat kieltäytyä Verohallinnon tietopyynnöistä vedoten riittämättömiin perusteluihin tietopyynnön välttämättömyydestä. Viranomaisten perustelumahdollisuuksia rajoittivat viranomaisten salassapitosäännökset, jonka vuoksi perustelut jäivät vähäisiksi. Hallituksen esityksestä ilmenee, että verotuslain 47 §:n koettiin tarpeettoman suppeaksi ja tehottomaksi, joka vaikeutti Verohallinnon tiedonsaantia.

Verotuslain 47 §:ää muutettiin siten, että tietopyynnön välttämättömyyden kriteeri poistettiin, jolloin pelkkä mahdollisuus tiedon tarpeellisuudesta katsottiin riittäväksi.<sup>25</sup> Muutosta perusteltiin Verohallinnon tiedonsaannin helpottamisella.<sup>26</sup> Välttämättömyyttä ei tarvinnut enää perustella tietopyynnön saajalle. Tämän taustalla oli ajatus siitä, että tietopyynnön tarpeellisuuden

---

<sup>24</sup> HE 336/1994 vp, s. 3.

<sup>25</sup> Ks. Laki verotuslain muuttamisesta (348/1995)

<sup>26</sup> HE 336/1994 vp, s. 6.

arviointi jää veroviranomaiselle, joka toimii virkavastuulla. Lisäksi tietopyynnön yksilöintivelvollisuuksia lievennettiin siten, että sivullisia velvoitettiin antamaan tietojaan yhä laajempien yksilöintikriteerien, kuten pankkitilin numeron, tilinumeron tai muun Verohallinnon tiedossa olevan asian perusteella.<sup>27</sup> Verotuslaki korvattiin uudella lailla verotusmenettelystä (348/1995) vuonna 1996. Näin ollen nykyinen sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta sääntelevä VML 19 § vastaa sanamuodoltaan aiemmin säädettyä verotuslain 47 §:ää.<sup>28</sup>

## 2.2 Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus nykyoikeudessa

Sivullisen tiedonantovelvollisuus jaetaan yleiseen ja erityiseen tiedonantovelvollisuuteen. VML 15 § säätelee sivullisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta, joka käsittää massaluonteisen, säännöllisten tietojen luovuttamisen, ilman Verohallinnon nimenomaista kehotusta.<sup>29</sup> Käytännössä verotuksen toimittaminen toteutetaan pitkälti VML 15 §:n nojalla.<sup>30</sup>

Sivullisen erityisen tiedonantovelvollisuuden avulla voidaan täydentää verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden sekä yleisen tiedonantovelvollisuuden muodostamaa tietopohjaa.<sup>31</sup> Lähelläkohtaisesti menettelyyn ryhdytään vain, jos tiedot eivät ole verovelvollisen ilmoittamis- ja myötävaikutusvelvollisuuden nojalla selvitettävissä. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että Verohallinnolla olisi lakisääteinen velvoite pyytää verotuksessa tarvittavia tietoja ensisijaisesti verovelvolliselta. Näin myös korkein hallinto-oikeus toteaa ratkaisussaan<sup>32</sup>, sillä joskus tietojen pyytäminen sivulliselta voi olla välttämätöntä verotuksen kannalta, esimerkiksi verovalvonnan toteuttamiseksi.

Sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta säännellään verotusmenettelystä annetussa laissa. VML 19 §:n sanamuodon mukaan:

*”Jokaisen on annettava Verohallinnon kehotuksesta nimen, pankkitilin numeron tai tilitapahtuman tai muun vastaavan yksilöinnin perusteella tietoja, jotka saattavat olla tarpeen*

---

<sup>27</sup> Hallituksen esityksen (HE 336/1994 vp, s. 3.) mukaan verotuslain 47 § mukainen tietopyyntöjen yksilöinnin vaatimus johti siihen, ettei Verohallinto saanut pyydettyjä tietoja esimerkiksi rahoituslaitoksilta pelkän tilinumeron tai tilitapahtuman perusteella

<sup>28</sup> HE 131/1995 vp, s. 29.

<sup>29</sup> Myrsky – Rabinä 2015, s.180.

<sup>30</sup> Äimä 2011, s. 184.

<sup>31</sup> Äimä 2011, s. 187.

<sup>32</sup> Ks. KHO 2016:127

*muun verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten ja jotka selviävät hänen hallussaan olevista asiakirjoista tai muutoin ovat hänen tiedossaan, jos hänellä ei lain mukaan ole oikeutta kieltäytyä todistamasta. Verotukseen vaikuttavia, taloudellista asemaa koskevia tietoja ei kuitenkaan saa kieltäytyä antamasta.”*

VML 19 §:n nojalla veroviranomainen voi velvoittaa sivullisen toimittamaan tietoja konkreettiseen, Verohallinnossa käsiteltävänä olevaan asiaan tai asiakokonaisuuteen. Tietopyyntö tulee yksilöidä siten, että sivullinen voi yksilöinnin perusteella luovuttaa asiaa koskevat tiedot, jotka ”saattavat olla tarpeen” verotuksessa.<sup>33</sup> Yksilöinnin perusteina voi toimia esimerkiksi nimi, pankkitili, tilisiirto, tosite tai jokin muu vastaava peruste. Luettelo ei ole tyhjentävä, mikä mahdollistaa osaltaan veroviranomaisten laajan tiedonsaannin. Tietopyynnön edellytykseksi voi riittää esimerkiksi pelkkä tieto sivullisen hallussa olevasta asiakirjasta, vaikka se sisältäisikin toistaiseksi tuntemattomia tietoja verovelvollisesta.<sup>34</sup> Tämä mahdollistaa tiedonsaannin myös sellaisissa tapauksissa, jossa esimerkiksi henkilön nimeä ei ole alkuvaiheessa mahdollista selvittää.

Tietopyyntö voi koskea lähes mitä tahansa tietoja, kuten esimerkiksi laskuja, asiakirjoja, tilitietoja, muistioita tai vaikka varaston saldoja, jotka voivat muodostaa verotuksen perusteen. Vastaavasti sisäiset suunnitelmat, muistiot sekä käydyt keskustelut ovat pääsääntöisesti tiedonantovelvollisuuden ulkopuolella, jos ne eivät muodosta verotuksen tosiseikkoja.<sup>35</sup> Eli toisin sanoen, verotusta ei voida perustaa esimerkiksi ulkopuolisiin asiantuntijakeskusteluihin, muistioihin ja suunnitelmiin, sillä ne sisältävät usein vaihtoehtojen vertailua ja eri asiantuntijoiden näkemyksiä verovelvollisen verotuksesta. Tällaisten tietojen katsotaan jäävän tiedonantovelvollisuuden ulkopuolelle. Rajanveto verotuksen kannalta tarpeellisten ja tarpeettomien tietojen kohdalla saattaa kuitenkin olla haastavaa. Tästä kertoo esimerkiksi KHO:n vuosikirjapäätös 2016:127, jossa Verohallinto katsoi verokonsultin muistion olevan tarpeellinen verotuksen toimittamiseksi. KHO kuitenkin katsoi, että oikeudellisia arvioita sisältäneen muistion vaatiminen ei täyttänyt VML 19 §:n tarkoittamia edellytyksiä. Ratkaisussa korostettiin, että muistio ei voinut muodostaa verotuksen perustetta, koska se perustui pitkälti suunnitelmiin ja keskusteluihin.

---

<sup>33</sup> Rabinä – Myrsky 2017, s. 143.

<sup>34</sup> Myrsky – Rabinä 2015, s. 186.

<sup>35</sup> Isomaa-Myllymäki – Lilja 2018, s. 400.

Aiempi verotuslain 47 § oli osaltaan suppeampi ja kohdisti tiukemmat rajoitukset veroviranomaisille välttämättömyyskriteerin myötä. Nykyinen VML 19 § antaa veroviranomaisille lähes rajattomat tiedonsaantioikeudet, löyhempien yksilöintivaatimusten myötä. Lisäksi määrittely ”saattaa olla tarpeen” ei edellytä konkreettista näyttöä tietojen tarpeellisuudesta, eikä tietojen edellytetä olevan välttämättömiä.<sup>36</sup> Veroviranomaisilla ei kuitenkaan ole oikeutta saada tietoja, joiden ei katsota olevan tarpeen verotuksessa. Harkinnan tiedon tarpeellisuudesta tekee veroviranomainen virkavastuulla.<sup>37</sup> Myös valtiovarainvaliokunnan mietinnössä todetaan, että viranomaiselta edellytetään huolellista ja objektiivista tarpeellisuusharkintaa, lisäksi tarpeellisuudesta tulee olla yleinen käsitys.<sup>38</sup> Mikäli veroviranomaisen tietopyyntö osoittautuu perusteettomaksi ja lainvastaiseksi, voidaan viranomainen asettaa virkamiesoikeudellisten säännösten puitteissa virkavastuuseen. Tältä osin on kuitenkin huomattava, että tarpeellisuusharkintaan sallitaan tietynlainen epävarmuus siitä, että tietopyyntö osoittautuukin jälkikäteen tarpeettomaksi.

Kuten edellä mainittu, sivullisen tiedonantovelvollisuus konkretisoituu vain, jos asia on Verohallinnossa selvitettävänä ja se on yksilöity siten, että sivullinen voi antaa yksilöinnin perusteella vaadittavat tiedot. Näin ollen tietopyynnöt, joiden yksilöintikriteereitä ei ole perustettu konkreettisiin Verohallinnon tiedossa oleviin seikkoihin, eivät ole oikeutettuja.<sup>39</sup> Esimerkiksi massaluonteiset tietopyynnöt tietyn rahamäärän ylittävistä talletuksista ei ole mahdollista. Tällöin sivullisella on mahdollisuus kieltäytyä tietopyynnöstä.

Sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta säädellään myös erityislaeissa, kuten autoverolain 47 §:ssä sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 30 §:ssä.<sup>40</sup> Tutkimuksen viimeisessä osiossa käsitellään autoverolain lakiuudistusta, sivullisen erityisen tiedonantovelvollisuuden näkökulmasta.

---

<sup>36</sup> Rabinä - Myrsky, 2015 s. 118.

<sup>37</sup> HE 336/1994 vp, s. 11.

<sup>38</sup> VaVM 98/1994 vp, s. 2.

<sup>39</sup> Rabinä – Myrsky 2015, s. 186.

<sup>40</sup> Säännös korvasi vastaavan arvonlisäverolain 170.1§ (ks. HE 29/2016 vp, s. 138.)

## 2.3 Sivullisen oikeus kieltäytyä tietopyynnöstä

### 2.3.1 Todistamiskieltoa koskeva sääntely

Verohallinnon laajoja tiedonsaantioikeuksia rajoittavat sivullisen oikeudet. VML 19 §:n sanamuodon perusteella laajan tiedonsaantioikeuden ulkopuolelle rajautuu asiat, joiden mukaan sivullisella on *oikeus kieltäytyä todistamasta*. Sivullisen oikeudella kieltäytyä todistamasta viitataan oikeudenkäymiskaaren (4/1734, jäljempänä OK) 17 luvun 13 §:ään.<sup>41</sup> Säännöksen 1 momentista johdettavissa oikeudenkäyntiasiamiehen- sekä avustajan ja tulkin todistamiskielto. Edellä mainitut eivät saa luvattomasti todistaa siitä, mistä ovat saanut tietää:

*1) hoitaessaan oikeudenkäyntiin liittyvää tehtävää; 2) antaessaan oikeudellista neuvontaa päämiehen oikeudellisesta asemasta esitutkinnassa tai oikeudenkäyntiä edeltävässä käsittelyvaiheessa; 3) antaessaan oikeudellista neuvontaa oikeudenkäynnin käynnistämiseksi tai sen välttämiseksi.*

Lisäksi kyseisen säännöksen 3 momentissa säädetään asianajajan, julkisen oikeusavustajan ja oikeudenkäyntiavustajan todistamiskiellosta; edellä mainitut eivät saa ”luvattomasti todistaa yksityisen tai perheen salaisuudesta tai liikesalaisuudesta, josta hän on muussa kuin 1 momentissa tarkoitettussa tehtävässään saanut tiedon.” Lain esitöistä ilmenee, että momentin tarkoittamalla tehtävällä tarkoitetaan jotakin oikeudellista avustamista oikeudenkäynnin ulkopuolisissa asioissa, esimerkiksi testamentin tai muun sopimuksen laatimisessa.<sup>42</sup> Se on asianajajia koskeva, salassapidon mahdollistava yleinen säännös. OK 17 luvun 13 §:n 3 momentin pääasiallinen tarkoitus on suojata oikeudellisen neuvonantajan ja asiakkaan välistä luottamussuhdetta sekä yhtäältä riippumatonta luonnetta suhteessa muihin tahoihin.<sup>43</sup> Säännöksen 3 momentti sisältää myös mahdollisuuden todistamiskiellon murtamisen kahdenlaisissa tilanteissa; 1) syyttäjän ajaessa syytettä rikoksesta, josta ankarin rangaistus vähintään kuusi vuotta tai 2) erittäin tärkeistä syistä, asian laatu, todisteen merkitys ja seuraukset huomioon ottaen.<sup>44</sup> Tämän ei kuitenkaan nähdä koskevan verotusta, edes törkeimpien veropetosten osalta, sillä taloudellisten vahinkojen ei katsota täyttävän todistamiskiellon murtamisen edellytyksiä, kun vastapuolena

---

<sup>41</sup> Puronen 2010, s. 160.

<sup>42</sup> HE 46/2014 vp s. 69.

<sup>43</sup> HE 46/2014 vp s. 69.

<sup>44</sup> Vesikansa – Vehviläinen 2017, s. 69.

toimii valtio tai kunta, jolla on huomattavasti paremmat resurssit asioiden selvittämiseen.<sup>45</sup> Todistamiskiellon murtamismahdollisuudet ovat siis poissuljettuja veroasioiden saralta.

Yhteenvedona voidaan todeta, että sivullinen voi vedota todistamiskieltoon vain, jos annettu neuvontatoiminta on todistamiskiellon piirissä. OK 17:3.1 koskee lähinnä oikeuskäyntiasiamiehiä ja siihen rinnastettavia toimijoita. Lisäksi on huomioitava, että tällöin saaduilla tiedoilla tulee olla riittävä yhteys johonkin viranomaiskäsitelyyn, kuten esimerkiksi verotarkastukseen tai sen välttämiseen.<sup>46</sup> Neuvonnan tulee olla oikeudellista ja perustua verovelvollisen oikeusaseman arvioimiseen.<sup>47</sup> Vastaavasti OK 17:3.3 suojaa asianajajan tai muun vastaavan saatuja oikeudenkäynnin ulkopuolisia tietoja, jotka ovat salassapitovelvollisuuden alaisia.<sup>48</sup>

Käytännössä todistamiskielto konkretisoituu tilanteissa, jossa tiedolla katsotaan olevan jonkinlainen yhteys mahdolliseen oikeudenkäyntiin.<sup>49</sup> Näin ollen tavallisen veroneuvonnan, jolla ei ole yhteyksiä oikeudenkäyntiin tai viranomaiskäsitelyyn, katsotaan yleisesti olevan herkemmin tiedonantovelvollisuuden piirissä.<sup>50</sup> Tätä puoltaa myös KHO 2016:127 esiintyneet perustelut, jonka mukaan yleistä veroneuvontaa, joka kohdistuu esimerkiksi verovelvollisen talouden suunnitteluun ja verotuksen toteuttamiseen, ei tulisi yleisesti rinnastaa todistamiskiellon piirissä olevaan neuvontatoimintaan.

VML 19 §:n viimeisen virkkeen mukaisesti ”taloudellista asemaa koskevia tietoja ei kuitenkaan saa kieltäytyä antamasta.” Pelkän sanamuodon perusteella tämä tarkoittaisi sitä, että sivullinen ei voisi kieltäytyä tiedonantovelvollisuudestaan edes todistamiskiellon perusteella, jos tietopyynnön kohteena on verovelvollisen taloudellista asemaa koskevia tietoja. Lisäksi todettakoon, että lähes tulkoon kaikki tiedustelut koskevat taloudellisia asioita. Lain kohta on osittain tulkinnanvarainen, mikä ilmenee myös valtiovarainvaliokunnan mietinnöstä.<sup>51</sup> Valiokunta toteaa kuitenkin mietinnössään, että oikeudenkäyntiavustajaa sekä asiamiestä koskeva todistamiskielto ei murra todistamiskiellon merkitystä edes taloudellisten asioiden osalta. Tätä näkemystä puoltaa myös muut asiantuntijat.<sup>52</sup> On selvää, että todistamiskiellon murtaminen

---

<sup>45</sup> Vesikansa – Vehviläinen 2017, s. 70.

<sup>46</sup> Vesikansa – Vehviläinen 2017, s. 75.

<sup>47</sup> Isomaa-Myllymäki – Lilja 2018, s. 400.

<sup>48</sup> Vesikansa – Vehviläinen 2017, s. 70.

<sup>49</sup> Äimä 2017, s. 224.

<sup>50</sup> Vesikansa – Vehviläinen 2017, s. 77

<sup>51</sup> VaVM 98/1994 vp, s. 2.

<sup>52</sup> Ks. esim. Isomaa-Myllymäki – Lilja 2018 s. 401 sekä Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 176.

tilanteessa nähtäisiin perusoikeusmyönteisen lain tulkinnan vastaisena. Vaikka oikeudenkäymiskaaren lainsäädäntö on hiukan muuttunut valiokunnan mietinnön jättämisen jälkeen, voidaan sen katsoa olevan edelleen relevantti tapauksen kannalta.

### 2.3.2 Tietosuojaa koskeva sääntely

Verohallinnon tiedonantovelvollisuutta rajoittaa myös tietosuojaa koskeva lainsäädäntö. Sääntely koskettaa niin veroviranomaisia, että sivullisiakin. Tietopyynnöt tulee aina yksilöidä, mikä tarkoittaa väistämättä sitä, että pyydetyt tiedot sisältävät usein suoraan tai epäsuorasti tunnistettavissa olevia henkilötietoja, ja ovat näin ollen tietosuojalainsäädännön alaisia. Henkilötietojen ja yksityisyyden suoja on perustuslain 10 §:n turvaama perusoikeus. Säännöksen mukaan ”henkilötietojen suojasta säädetään tarkemmin lailla.”

Vuonna 2018 voimaan astunut EU:n yleinen tietosuoja-asetus, eli GDPR<sup>53</sup> säätelee tietosuojasta kansainvälisellä tasolla. Asetus määrittelee vähimmäisvaatimuksen tietosuojan toteutumiselle. GDPR mahdollistaa veroviranomaisten laajan tiedonsaantioikeuden – toisaalta, se katsotaan myös tiedonsaantioikeuksia rajoittavaksi tekijäksi.<sup>54</sup> Henkilötietojen määritelmä pohjautuu GDPR:n 4 artiklaan, jonka mukaan henkilötietoja ovat kaikki tunnistettuun tai tunnistettavissa olevaan luonnolliseen henkilöön liittyvät tiedot. Tällaisina tietoina pidetään esimerkiksi nimeä, sijaintitietoja, henkilötunnusta sekä taloudellisia, kulttuurillisia ja sosiaalisia tekijöitä.<sup>55</sup> Henkilötietojen käsittelyä rajoittavat GDPR:n 5 artiklan asettamat vaatimukset henkilötietojen käsittelystä. Artikla painottaa erityisesti tietojen käsittelyn lainmukaisuutta, asianmukaisuutta ja läpinäkyvyyttä sekä sitä, että tietoja tulisi kerätä vain nimenomaisia sekä laillisia tarkoituksia varten ja ainoastaan sen verran, mikä on tarpeellista.<sup>56</sup> Tärkein henkilötietoja koskeva rajoitus sisältyy GDPR:n 6 artiklaan. Kyseinen artikla säätelee lainmukaista käsittelyä koskevista edellytyksistä.<sup>57</sup> Artiklan mukaan henkilötietoja saa käsitellä vain, jos käsittely on tarpeen yleistä etua koskevan tehtävän suorittamiseksi tai rekisterinpitäjälle koskevan julkisen vallan käyttämiseksi.<sup>58</sup> Myös tällöin tietojen käsittelyssä on huomioitava 5 artiklassa luetellut vaatimukset.

---

<sup>53</sup> Tulee sanoista General Data Protection

<sup>54</sup> Ks. KHO 2020:8 ratkaisu koskien VML 21 §:n mukaista tietopyyntöä; tietopyyntö todettiin laittomaksi GDPR:n nojalla, oikeasuhtaisuuden ei katsottu täyttyvän

<sup>55</sup> Korpisaari – Pitkänen – Warmo-Lehtinen 2018, s. 49.

<sup>56</sup> Korpisaari – Pitkänen – Warmo-Lehtinen 2018, s. 89–90.

<sup>57</sup> Mäenpää 2021, s. 408.

<sup>58</sup> Ks. KHO 2020:8; sovellettavat oikeusohjeet

EU:n tietosuoja-asetuksen nojalla säädettiin myös tietosuojalaki (1050/2018), joka sääntelee henkilötietojen käsittelystä kansallisella tasolla. Laki korvasi aiemman henkilötietolain (523/1999, kumottu). Tietosuojalain 1 §:n mukaan lain tarkoituksena on täydentää ja täsmentää tietosuoja-asetuksen kansallista soveltamista. Tietosuojan oikeudellinen perusta ilmenee tietosuojalain 4 §:stä, jonka mukaan henkilötietoja saa käsitellä vain, jos käsittelyn katsotaan olevan tarpeen ja oikeasuhtaista viranomaisen toiminnassa yleisen edun mukaisen tehtävän suorittamiseksi. Se mahdollistaa viranomaisten oikeudet henkilötietojen käsittelyyn, vaikka oikeutta käsittelyyn ei johdettaisikaan suoraan toimivalta- ja tehtäväsääntelystä. Säännös edellyttää erityisesti rekisterinpitäjää arvioimaan, onko henkilötietojen käsittely oikeasuhtaista ja yleisen edun mukaista tavoiteltuun päämäärään nähden.<sup>59</sup> Tapauskohtainen arviointi koskee myös viranomaisia. On huomattava, että sääntely velvoittaa kaikkia henkilötietojen käsittelijöitä.

Sivullisella nähdään olevan erityinen vastuu henkilötietojen käsittelyssä, sillä vastuu tietojen lainmukaisesta luovutuksesta on aina ensisijaisesti rekisterinpitäjällä. Jos sivullinen ei itse toimi rekisterinpitäjänä, laillisuuden arviointi siirtyy yleensä sivullisen kumppanille, joka toimii rekisterinpitäjänä. Sivullisella on siis merkittävä rooli laillisuuden arvioinnissa, sillä tietosuoja-asetuksen vastaiset tietojen luovutukset voivat johtaa merkittäviin sanktioihin ja maineriskeihin.<sup>60</sup> Erityisesti VML 19 §:n soveltamisalalla sivullisen tulee varmistaa, että Verohallinnon kehotuksella laillinen peruste ja että tiedot ovat tarpeen suhteessa tavoiteltuun asiaan. Sivullisella on perusteltu oikeus kieltäytyä tietopyynnöstä, mikäli tietopyyntö nähdään tietosuojalainsäädännön vastaisena.

Tietosuoja-asetuksen voimaan tullessa henkilötietojen suoja on saanut entistä suurempaa painoarvoa verotusmenettelyssä. Tästä kertoo esimerkiksi KHO:n vuosikirjapäätös 2020:8, jonka perusteluissa KHO painottaa erityisesti oikeasuhtaisuuden vaatimusta henkilötietojen käsittelyssä. Vaikka päätös nojautuukin VML 21 §:n tarkoittamaan vertailutietotarkastusten tulkinnaan, voidaan siitä kuitenkin ymmärtää selkeä viesti. Ratkaisu osoittaa, että laajojen tietojen keräämistä tiedonantovelvollisuuden nojalla ei katsota hyvällä.

---

<sup>59</sup> Korpisaari – Pitkänen – Warma-Lehtinen 2018, s. 108.

<sup>60</sup> Isomaa-Myllymäki – Lilja 2018, s. 403

Kuten tutkimuksessa aiemmin todettu, tietopyynnöstä kieltäytymisen perusteita on useita. Käytännössä sivullisen voi olla kuitenkin vaikeaa erottaa tarpeelliset tietopyynnot tarpeettomista.<sup>61</sup> Sivullisten ja verovelvollisten tulisi voida luottaa viime kädessä oikeusvaltion ydinajatukseen siitä, että viranomaiset toimivat lain puitteissa. Harkintavalta ei ole rajaton, ja sitä rajaavat sivullisen oikeudet, sekä myös yhtäältä hallinto-oikeudelliset periaatteet sekä perustuslain lainalaisuuden vaatimus. Tiedonantovelvollisuutta tulee aina peilata yksityisyyden suojaan.<sup>62</sup> VML 19 §:n tarjoaman laajan harkintavallan myötä voi kuitenkin olla mahdollista, että kaikki tietopyynnot eivät ole lainmukaisia.

---

<sup>61</sup> Isomaa-Myllymäki – Lilja 2018, s. 403.

<sup>62</sup> Äimä 2017, s. 216.

### 3 HALLINTOLAIN OIKEUSPERIAATTEET

#### 3.1 Hallintolain oikeusperiaatteet – yleistä periaatteista

VML 19 §:n soveltamisessa on huomioitava erityisesti, että tulkintaa ei tule perustaa pelkästään säännöksen sanamuotoon, vaan tulkinnassa painottuvat vahvasti myös hallintolain säännökset, erityisesti HL 6 §:n osalta. Hyvän hallinnon takeet turvataan perustuslain 21.1 §:n mukaan lailla. Hyvästä hallinnosta säädetään hallintolain 2 luvussa, joka perustuu viime kädessä perustuslain vaatimukseen. Hallintolain pääasiallinen tarkoitus on edistää hyvän hallinnon sekä oikeusturvan toteutumista.<sup>63</sup> Keskeisimmistä hyvää hallintoa sääntelevistä kulmakivistä ovat HL 6 §:n tarkoittamat hallinnon oikeusperiaatteet, jotka sitovat kaikkia viranomaisia julkisen vallan käyttäjinä.<sup>64</sup> Periaatteita tulee siis soveltaa kaikessa hallintotoiminnassa. Oikeusperiaatteet rajoittavat ja ohjaavat viranomaisten harkintavallan käyttöä, sekä yhtäältä toimivat myös yksityisten oikeussuojana julkista valtaa vastaan. Periaatteet saavat korostetun merkityksen verotusmenettelyssä, sillä se sisältää paljon harkintaa sisältävää sääntelyä.<sup>65</sup> HL 6 §:n sanamuodon mukaan:

*Viranomaisia on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojeltava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.*

Lainkohdasta on johdettavissa viisi hallinnon oikeusperiaatetta. Kuten tutkimuksessa aiemmin todettu, periaatteet nähdään osin päällekkäisinä. Erityisesti puolueettomuuden ja riippumattomuuden nähdään vaikuttavan jokaisen periaatteen taustalla.<sup>66</sup> HL 6 §:stä voidaan kuitenkin erottaa viranomaisia ohjaavat, yleiset oikeusperiaatteet.

---

<sup>63</sup> Myrsky 2009, s. 356.

<sup>64</sup> Näin ollen sitovat myös veroviranomaisia, ks. esimerkiksi Puronen 2010, s. 29

<sup>65</sup> Myrsky 2009, s. 362.

<sup>66</sup> Mäenpää 2021, s. 89.

Pykälän ensimmäiseen virkkeeseen sisältyy yhdenvertaisuuden vaatimus. Yhdenvertaisuusperiaate pohjautuu pitkälti perustuslain 6 §:n sisältöön, jonka mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Periaatteen keskeisenä vaatimuksena on, että viranomaisen tulee kohdella kaikkia hallinnossa asioivia tasapuolisesti ja yhdenvertaisesti.<sup>67</sup> Tasapuolisuus edellyttää, että ketään ei tule asettaa eri asemaan perusteettomasti. Viranomaisen tasapuolisen kohtelun merkitys korostuu erityisesti silloin, kun harkinta kohdistuu yksityisten oikeusasemaan tai toimintamahdollisuuksiin.<sup>68</sup> Tällöin viranomaisessa asioivilla tulee olla yhtäläiset mahdollisuudet, oikeudet ja velvollisuudet. Tätä vaatimusta pyritään edistämään muun muassa tulkinta- ja soveltamisohjein. Tulee kuitenkin huomata, että positiivinen erityiskohtelu on sallittua, jos se on perusteltua ja kohtuullisessa suhteessa päämäärään nähden.<sup>69</sup> Yhdenvertaisen kohtelun vaatimus koskettaa kaikkea viranomaistoimintaa. Sääntely ulottuu yhtä lailla niin yksityishenkilöihin kuin oikeushenkilöihin.<sup>70</sup>

VML 19 §:n kohdalla yhdenvertaisuuden periaate merkitsee esimerkiksi sitä, että jokaista sivullista ja verovelvollista tulee kohdella yhdenvertaisesti. Esimerkiksi sivullisiin kohdistuvissa, samankaltaisissa hallintotoimissa veroviranomaisten tulee noudattaa yhdenmukaisia menettelytapoja ja ratkaisukäytäntöjä. Lisäksi yhdenvertaisuusperiaate edellyttää, että yksityisillä, eli tässä tapauksessa verovelvollisilla sekä sivullisilla tulisi olla yhtäläiset mahdollisuudet oikeuksiensa tunnistamiseen. Tähän vedoten on perusteltua pohtia, toteutuvatko sivullisten yhtäläiset oikeudet ja velvollisuudet nykyisen lain puitteissa. Sivullisen asemassa voi olla myös luonnollisia henkilöitä, vailla käsitystä tiedonantovelvollisuuteen liittyvistä oikeuksistaan. Sivullisen oikeuksien toteutuminen ei tulisi riippua sivullisen luonteesta ja resursseista. VML 19 §:n tulkinnanvaraiset ohjeet eivät edistä tätä velvoitetta.

Toinen HL 6 §:n menettelyllisistä vaatimuksista on objektiviteettiperiaate, jonka mukaan viranomaisten toimien tulee olla puolueettomia. Periaatteen keskeisenä tavoitteena on turvata luottamus asialliseen, puolueettomaan ja objektiivisesti perusteltuun hallintotoimintaan.<sup>71</sup> Puolueettomuusperiaatteen mukaan hallintotoimintaa ei saa perustaa epäasiallisiin tai vieraiisiin perusteisiin, kuten julkisyhteisön taloudellisten etujen tavoitteluun.<sup>72</sup>

---

<sup>67</sup> Myrsky 2009, s. 358.

<sup>68</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 132.

<sup>69</sup> Mäenpää 2008, s. 68.

<sup>70</sup> Mäenpää 2021, s. 92.

<sup>71</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 133.

<sup>72</sup> Mäenpää 2008, s. 73.

Objektiviteettiperiaatteella nähdään olevan korostunut merkitys verotusmenettelyssä, sillä periaate ilmenee myös VML 26.1 §:ssä, jonka mukaan verovelvollisten edut tulee huomioida tasapuolisesti.<sup>73</sup> Säännös velvoittaa veroviranomaisia toimimaan puolueettomasti suhteessa verovelvollisiin – julkisyhteisön taloudellista etua ei tule laittaa verovelvollisen etujen edelle.<sup>74</sup> VML 19 §:n osalta objektiviteettiperiaate painottaa tietopyyntöjen perustelemista. Perusteltaavuus liittyy viime kädessä toiminnan legitimitettiin, eli siihen, että toiminta nähdään oikeutettuna.<sup>75</sup> Toisaalta veroviranomaisella ei tarvitse olla selkeää ja välttämätöntä perustetta tietojen tarpeellisuudesta, mikä vaikeuttaa periaatteen toteutumisen arviointia.<sup>76</sup>

Lisäksi HL 6 § sisältää vaatimuksen luottamuksensuojaperiaatteesta, jonka mukaan viranomaisten toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Periaatteen keskeinen merkitys on suojata yksilöitä julkiselta vallan käytöltä. Yksilön tulee voida luottaa viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen, virheettömyyteen sekä päätösten pysyvyyteen oikeutettujen odotusten perusteella.<sup>77</sup> Oikeutetut odotukset perustuvat viime kädessä oikeusjärjestyksen ”ainesosiin”, kuten esimerkiksi lainsäädäntöön, yleisiin oikeusperiaatteisiin ja kansanvälisiin sopimuksiin.<sup>78</sup> Luottamuksensuojasta säädetään myös VML 26.2 §:ssä, joskin kyseinen vaatimus kohdistuu lähinnä itse verotusmenettelyn prosesseihin. VML 19 §:n osalta suurempaa painoarvoa tulkinnassa saa kuitenkin hallintolain tarkoittama luottamuksensuojanperiaate.<sup>79</sup> Tästä kertoo myös KHO:n vuosikirjaratkaisujen perustelut.<sup>80</sup> Luottamuksensuojan toteutumista arvioidaan aina tapauskohtaisesti, jossa vastakkainasettelussa nähdään yksityisten luottamus ja oikeutetut odotukset sekä julkinen etu.<sup>81</sup> Yksityisten osalta hallintotoimintaan liittyy odotus toiminnan oikeudenmukaisuudesta. Vastaavasti viranomaisten toimintaan liittyy korostunut oikeusturvan antamisen velvollisuus.<sup>82</sup>

VML 19 §:n näkökulmasta katsottuna luottamuksensuojaperiaate merkitsee yksinkertaistetusti sitä, että veroviranomaisen tulee mitoittaa toimensa siten, että kaikkia oikeusjärjestyksen

---

<sup>73</sup> Puronen 2010, s. 90.

<sup>74</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 133.

<sup>75</sup> Puronen 2010, s. 90.

<sup>76</sup> HE 336/1994 vp, s. 11.

<sup>77</sup> HE 72/2002 vp, s. 60.

<sup>78</sup> Rabinä – Myrsky – Myllymäki 2017 s. 54.

<sup>79</sup> Puronen 2010, s. 94.

<sup>80</sup> Ks. esim KHO 2019:40

<sup>81</sup> Puronen 2010, s. 96.

<sup>82</sup> Puronen 2009, s. 477

perusteella oikeutettuja odotuksia noudatetaan. Sivullisen näkökulmasta tiedonantovelvollisuuden liittyä HL 6 §:n mukainen perusteltu odotus siitä, että tietopyyntö on tarpeellinen ja lainmukainen. Sivullisella saattaa olla esimerkiksi oletus siitä, ettei häntä velvoiteta luovuttamaan tietoja toisen verotuksessa käytettäväksi. KHO 2019:40 vuosikirjaratkaisussa on painotettu luottamuksensuojan merkitystä sivulliseen kohdistuneessa tietopyynnössä. Tapauksessa Verohallinto kehotti toimittajia esittämään veroparatiisi- aiheisen uutiseen keräämänsä tiedot ja tausta-aineiston VML 19 ja 21 §:n nojalla. KHO katsoi, ettei luottamuksensuojan edellytys täyttynyt, sillä sivullisilla oli perusteltu oletus siitä, että materiaalia käytetään vain journalistisiin tarkoituksiin.

### 3.2 Suhteellisuusperiaate

Suhteellisuusperiaatteen mukaan viranomaisten toimien on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Periaatteen sisällöstä voidaan juontaa kolme peruselementtiä, jotka määrittelevät toimen suhteellisuutta.<sup>83</sup> Ensinnäkin, viranomaisen toimien tulee olla asianmukaisia ja tehokkaita sekä sopivassa suhteessa haluttuun tavoitteeseen nähden. Toinen suhteellisuusperiaatteen tärkeä elementti on tarpeellisuuden ja välttämättömyyden vaatimus. Se velvoittaa viranomaista arvioimaan toimien tarpeellisuutta ja välttämättömyyttä suhteessa haluttuun tavoitteeseen. Näin ollen hallinnollisten tarpeiden lisäksi viranomaisen tulee huomioida myös vastapuolen, eli yksityisen oikeudet ja edut. Kolmanneksi, periaatteen keskeinen vaatimus on, että viranomaisten toiminta on mitoitettava oikein jokaisen tavoitteen kannalta. Tämä tarkoittaa sitä, että haluttujen toimenpiteiden ja taustalla olevien tavoitteiden tulee oikeasuhtaisia päämäärään nähden. Tehdyt toimenpiteet eivät saa rajoittaa yksityisten oikeuksia sen enempää, kuin on tarpeen toimenpiteen toteuttamiseksi. Viranomaisen tulee valita kohtuullisin, sekä vähiten yksityisen oikeuksia rajoittava toimi. Oikeasuhtaisuuden arviointi edellyttää tapauskohtaista harkintaa julkisen ja yksityisten etujen välillä.

Suhteellisuusperiaatteella on erityinen merkitys sellaisessa hallintotoiminnassa, jossa pohditaan erilaisia hallinnollisia seuraamuksia. Periaate nähdäänkin tärkeänä myös VML 19 §:n soveltamisalalla, jossa puututaan niin verovelvollisten kuin sivullistenkin oikeuksiin. VML 19 §:n osalta suhteellisuusperiaatteen merkitys korostuu erityisesti pyydetessä sivulliselta tietoja asian suhteen, sillä periaate rajoittaa viranomaisten harkintavaltaa. Sivulliselta ei voida

---

<sup>83</sup> Mäenpää 2008, s. 74.

pyytää sen enempää lisäselvityksiä kuin on tarpeen asian ratkaisemiseksi. Lisäksi HL 6 § velvoittaa, että veroviranomaisen tulee huomioida sivullisen luonne sekä tietopyynnöstä aiheutuvat kustannukset ja vaivannäkö siten, että tietopyyntö on kohtuullinen.<sup>84</sup> Tietopyyntöön vastaaminen lisää sivullisten kustannuksia huomattavasti. Tällöin punnittavaksi tulee sivulliselle aiheutunut vaiva suhteessa tietopyynnön tarpeellisuuteen HL 6 §:n edellyttämällä tavalla. Jos tietopyyntö on välttämätön, veroviranomaisen mitoittaa toimensa sivulliselle edullisimmalla tavalla.<sup>85</sup> Suhteellisuusperiaate velvoittaa siis käytännössä viranomaista käyttämään sitä tapaa, joka tuottaa vähiten kustannuksia ja vaivannäköä sivulliselle. Periaate nähdään tärkeänä Verohallinnon tiedonsaantioikeuksia rajoittavana tekijänä.

Suhteellisuusperiaatteen toteutuminen käytännön hallintotoiminnassa ei kuitenkaan ole täysin mutkatonta. Esimerkiksi *Puronen* on todennut, että suhteellisuusperiaatteen sisältö on epämääräinen ja osin täsmentymätön, sillä kohtuullisuuden arviointi pohjautuu jälkikädessä viranomaisen arvoihin.<sup>86</sup> On todettava, että periaatteesta voi olla vaikea johtaa selkeitä toimintaohjeita, jos periaatteen soveltaminen riippuu pitkälti soveltajan intresseistä. Ongelmallisen tilanteesta tekee erityisesti se, että myös VML 19 § itsessään mahdollistaa melko laajan harkintamarginaalin veroviranomaiselle, jolloin julkisen vallan käytön ”kontrollointi” sekä lainalaisuuden vaatimus ei välttämättä toteudu asianmukaisesti.

### 3.3 Tarkoitussidonnaisuuden periaate

Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen mukaan viranomaisen on käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Periaate sisältää ajatuksen siitä, että viranomaisen tulee käyttää toimivaltaansa vain siihen tarkoitukseen, johon se on lain mukaan määritetty ja tarkoitettu käytettäväksi. Tulee kuitenkin huomata, ettei periaate määrittele yksiselitteisesti viranomaisten toimivallan rajoja, vaan se riippuu pitkälti sovellettavan säännöksen tarkoituksesta ja tulkinnasta.<sup>87</sup> Viranomaisen ei saa edistää sellaisia tarkoituksia, jotka eivät kuulu tehtävän piiriin tai sovellettavan lain tavoitteisiin.<sup>88</sup> Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen

---

<sup>84</sup> Puronen 2010, s. 91.

<sup>85</sup> Ks. HE 72/2002, s. 60.

<sup>86</sup> Puronen 2010, s. 92.

<sup>87</sup> Mäenpää 2008, s. 71–72.

<sup>88</sup> Rabinä – Myrsky - Myllymäki 2017, s. 50.

toteutumista arvioitaessa tulee huomioida esimerkiksi, millaiseen tarkoitukseen toimivalta annettu sekä onko veroviranomainen toiminut tosiasiallisesti kyseisten tarkoitusten mukaisesti.<sup>89</sup>

Yleisesti voidaan katsoa, ettei tarkoitussidonnaisuuden periaate nouse kovin merkittäväksi verotuksessa, sillä veroviranomaisten ajatellaan toimivan virkavastuulla, eikä näin ollen ajatella, että joku toteuttaisi muita kuin verotuksellisia päämääriä.<sup>90</sup> Kuitenkin VML 19 §:n suhteen periaatteella katsotaan olevan konkreettista merkitystä.<sup>91</sup> Tarkoitussidonnaisuuden periaate ilmenee VML 19 §:n soveltamisalalla erityisesti siinä, että Verohallinto voi käyttää toimivaltaansa vain sille kuuluvien tehtävien suorittamisessa. Periaate esimerkiksi määrittelee, että tietopyynnön tulee olla tarpeen, konkreettisen Verohallinnossa olevan asian hoitamiseen ja sen tulee olla yksilöity. KHO:n ratkaisukäytännöistä kuitenkin ilmenee, ettei tietopyyntöjen tarkoituksenmukaisuus ole aina täyttynyt. Esimerkiksi KHO 2016:127 vuosikirjapäätöksen mukaan Verohallinnon tietopyynnön ei katsottu toteuttavan tarkoitussidonnaisuuden periaatetta, eli viime kädessä lain tarkoittamaa vaatimusta siitä, että tiedot ovat tarpeen verovelvollisen verotusta varten. Tietojen tarpeellisuuden arviointi ei perustunut lain tarkoittamaan vaatimukseen. Paneudumme kyseiseen oikeustapaukseen tarkemmin työn lopussa.

Kuten aiemmin tutkimuksessa mainittu, VML 19 §:n mukaisen esittämisvelvollisuuden edellytyksenä on, että viranomainen tekee riittävän harkinnan tietojen tarpeellisuudesta, huolellisesti ja objektiivisin perustein. Säännös kuitenkin mahdollistaa tietynlaisen epävarmuuden, että tiedot eivät olisikaan tarpeen. Käsitys tietopyynnön tarpeellisuudesta jää viranomaisen vastuulle. On todettava, että tarkoitussidonnaisuuden ja VML 19 §:n suhde on osittain ongelmallinen Verohallinnon laajan harkintavallan vuoksi, sillä oikeuskäytännön mukaan veroviranomaisilla ei näyttäisi olevan täysin selvää käsitystä säännöksen monitulkintaisista rajoista.

---

<sup>89</sup> Myrsky 2009, s. 362.

<sup>90</sup> Ks. esim. Puronen 2010, s. 89 ja Myrsky 2009, s. 362.

<sup>91</sup> Ks. KHO 2016:127 perustelut

## 4 HALLINNON OIKEUSPERIAATTEIDEN MERKITYS SIVULLISEN TIEDONANTOVELVOLLISUUDESSA

### 4.2 Oikeuskäytäntöä sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta

Kuten tutkimuksessa aiemmin tuotiin esille, sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta löytyy niukasti oikeuskäytäntöä, vaikka Verohallinnon laajaa harkintavaltaa sisältävä tiedonsaantioikeus on ollut keskuudessamme jo pitkään. Perehdyn seuraavaksi kahteen merkittävään KHO:n vuosikirjaratkaisuun.

Tapauksessa KHO 2016:127 on käsitelty sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta ja sen merkitystä suhteessa hallintolain oikeusperiaatteisiin sekä todistamiskieltoon. Pidän vuosikirjaratkaisua tutkielman kannalta merkittävänä, sillä se tiivistää VML 19 §:n kannalta oleellimmat tiedonantovelvollisuutta rajoittavat tekijät, niin sivullisen kuin veroviranomaisen näkökulmasta. Ratkaisun keskeisessä asemassa nähdään hallinnon oikeusperiaatteet, sekä sivullisen oikeudet odotukset tietopyynnön lainmukaisuudesta.<sup>92</sup> Ratkaisu antoi myös merkittävän suuntaviivan todistamiskiellon soveltamiseen.

Vuosikirjapäätöksessä KHO 2016:127 oli kysymys VML 19 §:stä ja siitä, tuliko verokonsultointiyhtiön luovuttaa asiakkaalle laadittua pikavippitoiminnan arvonlisäverotusta koskevaa muistiota Verohallinnolle. Kyseisen ratkaisun mukaan verokonsultointiyhtiö ei ollut velvollinen luovuttamaan muistiota Verohallintoon. Tapauksessa Verohallinto oli kehottanut konsultointiyhtiötä esittämään muistion asiakkaan, eli verovelvollisen arvonlisäverotuksesta. Tietopyyntöä perusteltiin muun muassa sillä, että verovelvollinen oli ryhtynyt muuttamaan toimintaansa muistion mukaisesti. Kyseinen menettely todettiin kuitenkin osin virheelliseksi, jonka johdosta Verohallinto katsoi, että muistion sisällöllä olisi merkitystä esimerkiksi verotuksen virheiden vaikutusten arvioinnissa. Lisäksi Verohallinto vetosi perusteluissaan VML 19 §:n sananmuotoon, jonka mukaan riittää, että tiedot saattavat olla tarpeen verotusta varten. Konsultointiyhtiö valitti tietopyynnöstä hallinto-oikeuteen, vedoten oikeutettuihin odotuksiin sallassapidon osalta. Yhtiön mukaan muistio on sallassapitovelvollisuuden alainen, yksityisluontoinen asiakirja, joka sisältää lähinnä yhtiön mielipiteitä.

---

<sup>92</sup> Vesikangas – Vehviläinen 2017, s. 60

Hallinto-oikeus kumosi Verohallinnon päätöksen. Hallinto-oikeus perusteli päätöstään ensinnäkin sillä, että sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus on toissijaista verrattuna verovelvolliseen ilmoittamis- ja selvittämisvelvollisuuteen. Toiseksi, hallinto-oikeus katsoi, että Verohallinto ei osoittanut perustelusteluissaan tietopyynnön mahdollista tarpeellisuutta, sillä perustelut pohjautuivat lähinnä Verohallinnossa havaittuihin virheisiin. VML 19 §:n soveltaminen edellyttää aina huolellista ja objektiivista tarpeellisuusharkintaa, vaikka tietopyyntö saattaisikin jälkikäteen osoittautua tarpeettomaksi.

Lisäksi hallinto-oikeus vetosi hallinnon oikeusperiaatteisiin, joista merkittävään asemaan nousivat suhteellisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuusperiaate sekä objektiivisuuden- ja luottamuksensuojan periaatteet. Suhteellisuusperiaatteen mukaan sivullisen oikeuspiiriin tulee puuttua vain siltä määrin, mitä päämäärä vaatii. Vastaavasti tarkoitussidonnaisuuden periaate edellyttää veroviranomaiselta sitä, että tiedonantovelvollisuutta sovelletaan ainoastaan lain vahvistamaan tarkoitukseen, eli siihen, että tiedot ovat tarpeen verotuksessa. Objektiivisuusperiaate painottaa hyväksyttävistä ja objektiivisista perusteluista VML 19 §:n soveltamisalalla. Kuten todettu, mikään edellä mainittu vaatimus ei täyttynyt. Verohallinnolla ei ollut riittäviä ja hyväksyttävistä perusteita tietopyynnön mahdollisesta tarpeellisuudesta. Hallinto-oikeuden ratkaisussa korostettiin nimenomaisesti sitä, että verosuunnitteluun tarkoitettuja muistioita ja muita vastaavia asiakirjoja, jotka sisältävät suunnitelmia ja asiantuntijamielipiteitä, ei katsota lähtökohtaisesti muodostavan verotuksen perustetta. Merkittävään asemaan periaatteista nousi myös luottamuksensuojanperiaate, joka suojaa sivullisen oikeutettuja odotuksia oikeudenmukaisesta toiminnasta. Tapauksessa sivullisella oli perusteltu intressi siitä, ettei salassa pidettäviä, luottamuksellisia keskusteluita tarvitse luovuttaa ulkopuolisille tahoille.

Tapaus eteni korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka päättyi samaan lopputulokseen hallinto-oikeuden perusteluiden kanssa, yhtä poikkeusta lukuun ottamatta. KHO äänesti ratkaisun perusteluista äänin 3-2. Merkittävää oli, että KHO vetosi perusteluissaan myös OK 17:13 tarkoittamaan todistamiskieltoon. Muistion antamisen katsottiin olevan oikeudenkäymiskaaren periaatteiden vastaista. Enemmistön perusteluista ei kuitenkaan ilmennyt, mitkä säännöksen kohdat tarkalleen soveltuivat tapaukseen.<sup>93</sup> Vähemmistö perusteli kantaansa tarkemmin. Vähemmistön perusteluiden mukaan pyydetyt tiedot olivat todistamiskiellon piirissä, koska muistio

---

<sup>93</sup> Vesikangas – Vehviläinen 2017, s. 75.

oli liittynyt asiakasyrityksen menettelyssä olleiden virheiden korjaamiseen, eli sisälsi näin ollen oikeudellista neuvontaa. Lisäksi tiedoilla niillä katsottiin olevan riittävä yhteys viranomaiskäsitteeseen, kuten verotarkastukseen ja sen välttämiseen.

Yhteenvedona KHO 2016:127 ratkaisun perusteella voidaan todeta, että asian ratkaisussa korostui konsultointiyhtiön asema ja odotukset luottamuksellisesta asiakassuhteesta, todistamiskiellon merkitys sekä hallinnon oikeusperiaatteet. Perustelut pohjautuivat pitkälti niihin olosuhteisiin, joissa muistio oli laadittu.<sup>94</sup>

Toinen merkittävä ratkaisu on KHO 2019:40, jossa käsitellään sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta VML 19 sekä 21 §:n tarkoittaman vertailutietotarkastuksen pohjalta. Tarkastelu painottuu tältä osin lähinnä VML 19 §:n osuuden tarkasteluun. Tapauksessa Yleisradio sekä sen palveluksessa olleet kaksi toimittajaa saivat lukuoikeudet veroparatiisiyhtiöihin liittyvään Panama-aineistoon, josta julkaistiin televisio-ohjelma.<sup>95</sup> Verohallinto oli VML 19 §:n nojalla kehottanut Yleisradiota sekä kahta toimittajaa esittämään tiedot, jotka koskivat kyseisestä aineistosta tunnistettavissa olevia suomalaisia yrityksiä ja henkilöitä.

Yleisradio valitti kehotuksesta hallinto-oikeuteen, joka kumosi VML 19 §:n nojalla tehdyt kehotukset. Hallinto-oikeus totesi, ettei työntekijän roolissa olleita toimittajia voida kehottaa esittämään työssään kerättyä materiaalia, jonka omistus- ja muut oikeudet ovat työnantajalla. Lisäksi hallinto-oikeuden perusteluissa painottuivat hallinnon oikeusperiaatteet. Perusteluissa punnittiin muun muassa suhteellisuusperiaatteen oikeasuhtaisuuden edellytystä sen osalta, olivatko Verohallinnon tarpeet ja tietopyynnön haitalliset vaikutukset Yleisradiolle ja ylipäättään muille tiedotusvälineille oikeassa suhteessa. Toimien katsottiin olevan suhteellisuusperiaatteen vastaisia. Luottamuksensuojan periaatteen katsottiin antavan oikeutettuja odotuksia siitä, että aineisto on tarkoitettu vain asianomaisten journalistiseen työhön. Edellä mainittujen periaatteiden lisäksi lopputulokseen vaikuttivat perusoikeusmyönteinen lain tulkinta sekä Yleisradion asema.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Myös korkein hallinto-oikeus yhtyi hallinto-oikeuden näkökulmaan, hyläten Verohallinnon

---

<sup>94</sup> Vesikangas – Vehviläinen 2017, s. 75.

<sup>95</sup> Ks. Asianajajaliitto 2019; ”KHO:Toimittajilla oli oikeus salata nk. Panama-aineisto”

tiedonsaantioikeuden tapauksessa. VML 19 §:n osalta KHO perusteli päätöstään myös sillä, että Verohallinnon yksilöinti ei perustunut Verohallinnon tiedossa oleviin konkreettisiin seikoihin. Verohallinto ei kyennyt perustelemaan sellaista yksilöityä asiaa, jonka käsittelyä varten tiedot olisivat saattaneet olla tarpeen. Esimerkiksi mahdollisuus, että tiedot saattaisivat edistää kansainvälisen riski-ilmiöiden verovalvontahanketta, ei ollut oikeutettu yksilöintiperuste. KHO katsoi, että kehotukset olivat luonteeltaan massaluonteisia. Näin ollen Verohallinnolla ei ollut perusteita soveltaa VML 19 §:n tapauksessaan.

#### **4.3 Huomioita ja ristiriitoja sivullisen erityisen tiedonantovelvollisuuden ja oikeusperiaatteiden välisestä suhteesta**

Edellä kuvatuista KHO:n ratkaisuksista ja oikeusnormien suhteesta on syytä tehdä suuntaviivoja antavia yksittäisiä huomioita. Kuten aiemmin todettu, intressien punninta jää veroviranomaisen, eli VML 19 §:n soveltajan vastuulle. Viranomaisen tulee hallita yhtäältä kaikki säännöksen tulkintaa määrittävät periaatteet ja oikeuslähteet todistamiskiellosta tietosuojalainsäädäntöön. Hallinnon oikeusperiaatteiden merkitys korostuu etenkin silloin, kun viranomaisella on harkintavaltaa valita eri ratkaisujen ja toimenpiteiden välillä.<sup>96</sup> Tällöin oikeusperiaatteet ohjaavat ja rajoittavat viranomaisten harkintavaltaa. Lisäksi edellä mainittujen KHO:n ratkaisujen pohjalta on huomattava, että tulkinta ja punninta tulee perustaa erityisesti sivullisen näkökulmaan.<sup>97</sup>

Molemmat oikeustapaukset painottivat suhteellisuusperiaatteen merkitystä VML 19 §:n soveltamisalalla. Suhteellisuusperiaate vaikuttaa erityisesti tietopyyntöjen kohdentamiseen.<sup>98</sup> Kuten aiemmin todettu, periaate on melko tulkinnanvarainen ja osin täsmentymätön. Suhteellisuusperiaate ei ilmaise, miten esimerkiksi eri keinoja ja intressejä tulisi soveltaa. Täten periaatteen edellyttämä oikeasuhtaisuuden arviointi riippuu pitkälti lain soveltajan, eli tässä tapauksessa veroviranomaisen intresseistä. Punninnassa painottuvat erityisesti toimen tarpeellisuuden ja välttämättömyyden arviointi kohteen oikeuksien kannalta.<sup>99</sup> Verohallinnon tulee siis punnita fiskaalisten intressien painoarvoa suhteessa sivullisen sekä verovelvollisen oikeuksiin. VML 19 §:n ja suhteellisuusperiaatteen väliset ristiriidat tulisi ratkaista siten, että julkinen intressi ei saa liikaa painoarvoa suhteessa yksityiseen intressiin.

---

<sup>96</sup> Mäenpää 2021, s. 91

<sup>97</sup> Vesikangas – Vehviläinen 2017, s. 80.

<sup>98</sup> Isomaa-Myllymäki – Lilja 2018, s. 397.

<sup>99</sup> Mäenpää 2021, s. 105.

On todettava, että suhteellisuusperiaatteen merkitys VML 19 §:n suhteen nähdään ristiriitaisena erityisesti oikeasuhtaisuuden näkökulmasta. Periaatteen mukaan sivullisen oikeuspiiriin tulee puuttua vain siinä määrin kuin tavoiteltu päämäärä vaatii. Ongelmallisen tilanteesta tekee se, että VML 19 § itsessään mahdollistaa laajat tiedonsaantioikeudet Verohallinnolle. Tätä näkemystä puoltaa muun muassa se, että tietojen ei edellytetä olevan välttämättömiä etukäteisarvion mukaan. Lisäksi tietopyynnön yksilöintikriteerit ovat hyvin laajoja. Tämä ei kohtaa suhteellisuusperiaatteen vaatimusten kanssa, sillä periaatteen pääelementit, kuten esimerkiksi välttämättömyyden, tarpeellisuuden ja oikeasuhtaisuuden vaatimus voi jäädä tilanteessa toissijaiseksi veroviranomaisen soveltaessa laajaa tiedonsaantioikeuttaan, joka perustuu pitkälti viranomaisen yksipuoliseen etukäteisarvioon ”mahdollisesti tarpeellisista” tiedoista. Käytännössä se saattaa johtaa harkintavallan rajojen ylittymiseen sekä viime kädessä suhteellisuusperiaatteen rikkoutumiseen.

Edellä mainitut asiat huomioon ottaen voidaan todeta, että käytännössä veroviranomaisilla on liian laajat ja perustelemattomat tiedonsaantioikeudet. Periaatteen soveltamista hankaloittaa laaja säädöspohja, jonka soveltaminen jää yksinomaisesti veroviranomaiselle. Jotta suhteellisuusperiaatteen asettamat vaatimukset toteutuisivat, tiedon tarpeellisuudesta tulisi olla konkreettinen varmuus, jotta toimen fiskaaliset tavoitteet ja intressit olisivat punnittavissa suhteessa yksityisen oikeuksiin. Tämän toteutuminen tarkoittaisi täsmällisempää sääntelyä VML 19 §:n osalta. Nyt käsillä oleva tilanne saattaa aiheuttaa käytännössä sen, että sivullisten ja verovelvollisten oikeudet saattavat jäädä toissijaiseksi veroviranomaisen omien hatarien etukäteisarvioiden takia. Kuten edellä kuvatussa oikeustapauksesta<sup>100</sup> ilmeni, Verohallinto perusteli tietopyyntöään muun muassa sillä, että riittää, kun tiedot saattavat olla tarpeen verotusta varten. KHO katsoi, ettei se täyttänyt oikeasuhtaisuuden vaatimuksia.

Myös tarkoitussidonnaisuuden periaate vaikuttaa osin ristiriitaiselta. Tarkoitussidonnaisuuden vaikutuksia arvioitaessa on selvitettävä, mihin tarkoitukseen toimivaltaa on annettu, sekä onko veroviranomainen toiminut näiden tarkoitusten toteuttamiseksi.<sup>101</sup> Asiallisen yhteyden puuttuminen nähdään periaatteen loukkaamisena. Kuten edellä mainittu, VML 19 §:n tapauksessa periaate rajaa viranomaisen toimivallan tarpeelliseen, lain vahvistamaan tarkoitukseen, eli siihen että tiedot ovat tarpeen verovelvollisen verotuksessa. VML 19 §:n ja

---

<sup>100</sup> Ks. KHO 2016:127

<sup>101</sup> Myrsky 2009, s. 362.

tarkoitussidonnaisuuden keskeiseksi ongelmaksi saattaa muodostua se, että tiedonsaantioikeuden soveltamisen edellytykset pohjautuvat matalaan ”saattaa olla tarpeen” arvioon, eikä se edellytä muita arvioita tietojen tarpeellisuudesta veroviranomaisen oman objektiivisen etukäteisharkinnan lisäksi. Se, mitä tarpeellisilla tiedoilla tarkoitetaan, ei ole määritelty etukäteen. Tilanne saattaa olla ristiriitainen, jos veroviranomainen ryhtyy toteuttamaan tiedonsaantioikeuttaan hatarin perustein, kuten edellä mainituissa oikeustapauksissa oli toimittu. Perusteetomat tietopyynnöt johtavat periaatteen loukkaamiseen. Tämän katsotaan olevan harkintavallan väärinkäyttöä.

Edellä esitetyt esimerkit osoittavat sen, että tietopyynnön tarpeellisuuden arvioinnit ovat pohjautuneet melko hatariin perusteluihin ja päätelmiin. Ongelmallisen tilanteesta tekee lisäksi se, että VML 19 §:n laajan harkintavallan lisäksi tarpeellisuutta tulee arvioida kokonaisuutena, koko tiedonantovelvollisuutta koskeva säädöspohja huomioiden. Vaikka tietopyyntö tehtäisiinkin virkavastuulla, lienee hyvin epätodennäköistä, että sivullinen pystyisi jälkikäteen todistamaan tietopyynnön tarpeettomuutta, resurssit huomioon ottaen.

Oikeusvaltion ydinajatukseseen kuuluu, että viranomaisten vallan käyttö on riittävän täsmällistä ja etukäteen kansalaisten tiedossa.<sup>102</sup> Verotusmenettelyssä sekä erityisesti VML 19 §:n soveltamisalalla nähdään korostunut oikeusturvan tarve, sillä tietopyyntöjen tarveharkinta on yksipuolisesti veroviranomaisten vastuulla. Verohallinnon laajoja tiedonsaantioikeuksia perustellaan taloudellisilla intresseillä. On kuitenkin todettava, että taloudellisten tavoitteiden nojalla ei voida poiketa perus- ja ihmisoikeusvelvoitteista.<sup>103</sup> Hallinnon toiminnan tulee taata yksityisille turvatut edut ja oikeudet.<sup>104</sup> Koska oikeusperiaatteet ovat kirjattu lakiin, ne ovat vahvasti velvoittavia ratkaisuperusteita VML 19 §:n tulkinnassa. Mahdolliset VML 19 §:n konfliktitilanteet tulisivat ratkaista perusoikeusmyönteisen laintulkinnan avulla siten, että verovelvollisen oikeussuojatakeet toteutuvat. Oikeuskäytännön mukaan etenkin suhteellisuus- ja tarkoitussidonnaisuuden periaatteen painoarvo on merkittävä. Huomionarvoista on, että hallinto-oikeudelliset periaatteet saavat korostetun aseman VML 19 §:n soveltamisalalla. Pohtimisen arvoinen kysymys kuitenkin on, toteutuvatko ne käytännön hallintotoiminnassa? Edellä mainitut ristiriitaisuudet sekä vähäiset KHO:n ratkaisut kertovat osaltaan siitä, että säädöspohjassa piilee puutteita.

---

<sup>102</sup> Knuutinen 2015, s. 814.

<sup>103</sup> Äimä 2011, s. 121.

<sup>104</sup> Puronen 2010, s. 81.

#### 4.5 Perustuslakivaliokunnan kannanotto sivullisen erityiseen tiedonantovelvollisuuteen autoverolaissa

Kuten jo aiemmin todettu, VML 19 § ei ole koskaan ollut perustuslakivaliokunnan arvioitavana, vaikka julkista vallan käyttöä lisättiin lakimuutoksella huomattavasti, antaen lähes rajoittamattomat tiedonsaantioikeudet veroviranomaisille. Osasyynä tähän on, että useat verolait on säädetty ennen nykyisen perustuslain voimaantuloa. Näin ollen sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta koskevat lakiuudistukset eivät ole olleet nykyisen, perustuslain edellyttämän perustuslainmukaisuuden valvonnan alaisina.<sup>105</sup>

Perustuslakivaliokunnan kannanotto<sup>106</sup> vuoden 2020 hallituksen esitykseen autoverolain muuttamisesta antaa kuitenkin suuntaviivoja VML 19 §:n tulkintaan. Hallituksen esitys uuteen autoverolain 114 §:n tarkoittamaan sivullisen tiedonantovelvollisuuteen vastasi sanamuodoltaan ja tarkoitukseltaan pääosin verotusmenettelylain 19 §:ää, esimerkiksi ”saattaa olla tarpeen” edellytyksen osalta.<sup>107</sup> Sääntelyn muutoksen tarkoituksena oli yhdenmukaistaa valmiste- ja autoverotuksen menettelysäännöksiä suhteessa muita veroja koskeviin menettelysäännöksiin.<sup>108</sup> Esityksessä todetaan myös, että vaikka autoverotus poikkeaa muiden verolakien menettelysäännöksistä erityisesti niukkuudellaan, ei autoverotuksessa kuitenkaan esiinny erityistä tarvetta soveltaa yhtenäistetyistä menettelysäännöksistä poikkeavia menettelyjä.<sup>109</sup> Näin ollen, on perusteltua sivuta tutkimuksessani perustuslakivaliokunnan kannanottoa sekä erityisesti sen merkitystä VML 19 §:n tapaukseen.

Perustuslakivaliokunnan lausunnosta ilmenee, että autoverolain 114 §:n ehdotettu sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus nähtiin huomattavan laajana sen kattaman henkilöpiirin ja tietojen sisällön osalta. Lisäksi lausunnossa huomautettiin, että tarpeellisuusedellystäkin matalampaa ”saattaa olla tarpeen” edellytystä on muutettava siten, että tiedonantovelvollisuus sidotaan joko; 1) välttämättömyusedellytykseen tai 2) tarpeellisuusedellytykseen täsmentämällä annettujen tietojen sisältöä. Muutosehdotuksen taustalla ovat perustuslain 10 §:stä johdettavat syyt. Perustuslain 10.1 § säätelee yksityiselämän suojasta; lain mukaan jokaisen

---

<sup>105</sup> Lehtonen 2012, s. 44.

<sup>106</sup> Ks. PeVL 21/2020

<sup>107</sup> HE 54/2020 vp, s. 160.

<sup>108</sup> HE 54/2020 vp, s. 6.

<sup>109</sup> HE 54/2020 vp, s. 17.

yksityiselämä, kunnia ja kotirauha on turvattu. Säännös suojaa yksityisiä, eli tässä tapauksessa useimpia verovelvollisia ja näin ollen vaikuttaa myös sivullisiin tiedonantajina. Tulee kuitenkin huomata, että yksityisyyden suoja ei ulotu esimerkiksi oikeushenkilöihin tai muihin taloudellisiin yhteenliittymiin.<sup>110</sup>

Lopulta autoverolain 114 §:n 1 ja 3 momenttia tarkennettiin valiokunnan lausunnon mukaisesti siten, että tiedonantovelvollisuus sidottiin tarpeellisuusedellytykseen. Nykyisen autoverolain (777/2020) 114 §:n mukaan tiedot tulee antaa, jos ne ”ovat tarpeen” esimerkiksi autoverotuksen toimittamista tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten. Lisäksi säännös sisältää luettelon siitä, mitä autoverolain tarkoittamilla tarpeellisilla tiedoilla tarkoitetaan. Tarpeelliset tiedot voivat olla esimerkiksi ajoneuvoa, ajoneuvon ostoa, myyntiä ja käyttöä koskevia tietoja.

Vaikka autoveroin tarkoittama 114 § ei täysin verrannollinen olekaan, voidaan kannanotosta kuitenkin nähdä merkittävä kannanotto nykyiseen VML 19 §:n tiedonantovelvollisuuteen. Se nähdään liian laajana, osittain perustuslain ja yksityisyyden suojan vastaisena. Nykyisen VML 19 §:n mukainen ”saattaa olla tarpeen” edellytys sallii tilanteet, joissa tietopyynnön tarpeellisuuteen liittyy tietynlainen epävarmuus. Lisäksi säännös ei sisällä tarkempia erittelyitä, mitä tarpeellisilla tiedoilla oikeastaan tarkoitetaan. Yksipuolinen ja laaja tarveharkinta jää veroviranomaisen vastuulle, syrjäyttäen lähes kaikki muut sivullisen salassapitointressit todistamiskieltoa lukuun ottamatta. Tarpeettoman laajan harkintavallan ei nähdä toteuttavan oikeusvaltion ydinajatuksista esimerkiksi yksilön oikeussuojan kannalta. Valiokunnan lausunnosta voidaan ymmärtää selkeä tiedonsaantioikeuksia koskevia viesti. Jotta VML 19 § olisi perustuslain kannalta hyväksyttävä, sen tulisi olla tarkkarajaisempi ja täsmällisempi. Tällöin myös esimerkiksi suhteellisuus- ja tarkoitussidonnaisuusperiaatteen toteuttaminen olisi viranomaisen osalta selkeämpää, kun säännös ei sisältäisi niin laajaa yksipuolista harkintavaltaa. VML 19 §:ssä esiintyneet ristiriitaisuudet sekä edellä mainittu perustuslakivaliokunnan kannanotto antavat osaltaan viitteitä siitä, että verotusmenettelylain tiedonantovelvollisuutta käsittelevät säännökset olisivat suositeltavaa alistaa perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi uudestaan.<sup>111</sup>

---

<sup>110</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 177.

<sup>111</sup> Näin toteaa myös Lehtonen artikkelissaan (Lehtonen 2012, s. 44)

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Kandidaatin tutkielman tavoitteena oli tarkastella lainopillisesti sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta, sen laajuutta ja rajoja erityisesti hallintolain oikeusperiaatteiden näkökulmasta. Sivullisen erityisellä tiedonantovelvollisuudella tarkoitetaan sivullisen velvollisuutta antaa lähes mitä tahansa tietoa, jolla Verohallinto katsoo olevan tarpeen verotusta koskevan asian käsittelyä varten. Tarpeellisuuden arviointi jää veroviranomaiselle, joka tekee harkinnan virkavastuulla. Tarpeellisuusharkintaan sallitaan tietynlainen epävarmuus. Täysin rajoittamattomia tiedonsaantioikeudet eivät kuitenkaan ole, vaan säännöksen oikeaoppinen tulkinta edellyttää myös sivullisten oikeuksien sekä muiden hallintomenettelyä koskevien säännösten huomioonmisen. Verohallinnon laaja tiedonsaantioikeus perustuu fiskaalisiin tavoitteisiin, jonka taustalla on harmaan talouden ja väärinkäytösten estäminen. Tietopyynnöillä on siis itsessään hyväksyttävä peruste.

Tutkielmassa on hyödynnetty lainopillista tulkintaa ja systematisointia. VML 19 §:n sanamuodon mukainen tulkinta ei anna riittävän kattavaa vastausta lain tarkoitukseen, jolloin eri oikeuslähteiden soveltaminen on välttämätöntä. VML 19 §:n rajojen sekä laajuuden määrittäminen vaatii kokonaisvaltaista ja systematisoivaa tulkintaa. Tähän on pyritty vastaamaan selvittämällä myös säännöksen ympärillä olevia oikeuslähteitä. Siten VML 19 §:n varsinaisen lakitekstin lisäksi tulkinnassa on huomioitu perustuslaista kumpuavat vaatimukset, asiakirjan luonne ja laajuus, tietosuojalainsäädäntö sekä hallintoimintaa määrittävät periaatteet HL 6 §:n osalta.

Tutkimuskysymyksenäni oli tarkastella sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta ja sen merkitystä suhteessa hallintolain oikeusperiaatteisiin, erityisesti tarkoituksensidonnaisuuden ja suhteellisuuden periaatteita painottaen. Hallintolain oikeusperiaatteet vaikuttavat merkittävästi tiedonantovelvollisuuteen. Ne rajoittavat viranomaisten harkintavaltaa, ja samalla ne tuovat oikeussuojaa sivullisille ja verovelvollisille. Hallintolain oikeusperiaatteiden merkityksen tarkastelu on perusteltua, sillä ne velvoittavat kaikkia veroviranomaisia toiminnassaan. Esimerkiksi *Puronen* on todennut, että tulkinnanvaraisissa tilanteissa tulisikin tukeutua hallintolain esitöihin verotusmenettelylain esitöiden sijasta.<sup>112</sup>

---

<sup>112</sup> Puronen 2010, s. 131.

Tiedonantovelvollisuutta tulee tulkita kokonaisuutena. Tiedonantovelvollisuuteen kuuluu olennaisesti myös sivullisten oikeudet, joiden nojalla tietoja ei tarvitse luovuttaa. Näin ollen, hallinnon oikeusperiaatteiden lisäksi tutkielmassa perehdyttiin sivullisen oikeuksiin. Sivullisen tiedonantovelvollisuuksia rajoittaa oikeudenkäymiskaaren OK 17 luvun 13 §:n 1 momentin tarkoittama todistamiskielto, joka suojaa oikeuskäyntiasiamiehen tai muun vastaavan asemassa saatuja tietoja. Lisäksi OK 17 luvun 13 §:n 3 momentti sääntelee asianajajien suojasta. Kyseisen momentin takaama suoja ulottuu oikeudenkäynnin avustamisen ulkopuolella oleviin tehtäviin. Viranomaisten laajoja tiedonsaantioikeuksia rajoittaa olennaisesti myös vuonna 2018 voimaan astunut tietosuojasetus, johon myös korkein hallinto-oikeus on ottanut kantaa ratkaisussaan KHO 2020:8. KHO korosti ratkaisussaan, ettei sen toimivaltaan kuulu ensiasiateena arvioida, miten laajoja tietosuojapyyntöjä tulee asetuksen voimaantulon jälkeen soveltaa. Vaikka lausunto koskeekin vertailutietotarkastuksia, herää kuitenkin ajatus, tulisiko myös VML 19 §:ää täsmentää ja tarkentaa tietosuojasetuksen myötä entisestään.

Merkittävä huomio oikeusperiaatteiden ja VML 19 §:n suhteessa on erityisesti se, että tiedonantovelvollisuutta koskeva sääntely mahdollistaa erittäin laajan harkintamarginaalin veroviranomaisille, mikä saattaa johtaa oikeusperiaatteiden vastaiseen toimintaan. Tiedonantovelvollisuuden rajoja ei voida määritellä yksiselitteisesti. Siten tutkielmassa yhdytään siihen näkökulmaan, että VML 19 §:n ja oikeusperiaatteiden suhteen keskinäinen ongelma piilee siinä, että tiedonantovelvollisuuden säädöspohja on tulkinnanvarainen ja hatara. Oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että tämä on mahdollistanut tilanteita, jossa veroviranomainen on toiminut oikeusperiaatteiden vastaisesti toteuttaessaan tiedonsaantioikeuksiaan. Ongelmaksi havaittiin erityisesti se, että hallinnon oikeusperiaatteiden valossa tiedonsaantioikeuden sääntely ei ole tarpeeksi tarkkarajaista. Tätä näkemystä puoltaa myös perustuslakivaliokunnan kannanotto autoverolain erityiseen tiedonantovelvollisuuteen, jossa todettiin, että VML 19 §:ää vastaava sananmuoto nähtiin perustuslain vastaisena yksilön suojan kannalta.

On myös ongelmallista, että VML 19 § ei ole koskaan ollut perustuslakivaliokunnan arvioitavana. Näin ollen, sääntelyä koskevat mahdolliset ongelmat jäävät jälkivalvonnan, eli tuomioistuimien ratkottavaksi. Erityisesti vero-oikeuden alalla korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla on merkittävä rooli, sillä säännökset ovat usein tulkinnanvaraisia.<sup>113</sup> Lisäksi

---

<sup>113</sup> Niskakangas 2011, s. 59–60.

verolainsäädäntö on jatkuvassa muutoksessa. KHO:n prejudikaattisäännöt, eli ratkaisusta johdettavat ratkaisuperiaatteet toimivat suuressa roolissa, jos sääntely on yleispiirteistä tai aukollista.<sup>114</sup> Verohallinto sekä alemmat hallintotuomioistuimet noudattavat KHO:n ratkaisulinjaa. Voidaan siis todeta, että VML 19 §:n tapauksessa jälkivalvonnalla on suuri merkitys. Ongelmaksi muodostuu kuitenkin se, ettei kaikkia KHO:n ratkaisuja julkaista. Myös Linnakangas (2010) on ilmaissut huolensa hallintotuomioistuinten veropäätösten julkaisemattomuudesta. Näin myöskään VML 19 §:n jälkivalvonta ei toteudu, koska oletettavasti vain harvat tapaukset päätyvät KHO:n käsiteltäväksi.

Tästä tullaan väistämättä myös sivullisen oikeusasemaan. Kuten tutkimuksessa aiemmin todettu, tietopyyntö voi olla lainvastainen monista eri syistä. Asiaa hankaloittaa lisäksi se, että sivullisilla saattaa olla usein vaikeaa erottaa tarpeelliset tietopyynnöt tarpeettomista. Finanssiala ry:n (2021) teettämän selvityksen mukaan Verohallinnon suunnittelema VML 21 §:n ohjeluonnos on epäselvä esimerkiksi tiedonsaantioikeuksien rajojen sekä tietosuojan osalta.<sup>115</sup> Lausunto koskee vertailutietotarkastuksia, eikä ole suoraan verrattavissa VML 19 §:n tapaukseen. Tästä huolimatta lausunnosta on ymmärrettävissä selkeä sivullisilta kuulunut viesti – tiedonsaantioikeuden rajat nähdään osittain epäselvinä.

Tutkimus keskittyi pääosin VML 19 §:n tarkasteluun, jolloin VML 21 §:n tarkoittama vertailutietotarkastus jäi vain maininnan tasolle tutkimuksen koon vuoksi. Vertailutietotarkastuksiin syventyvä näkökulma olisi tarjonnut laajemman näkökulman sivullisen tiedonantovelvollisuuden tarkasteluun. Tämä tarjoaakin mahdollisen jatkotutkimusaiheen sivullisen tiedonantovelvollisuuteen, sisältäen VML 21 §:n mukaisen tarkastelun. Vertailutietotarkastus koskettaa laajempaa yleisöä, erityisesti verovelvollisten osalta, joten sen peilaaminen hallinnon oikeusperiaatteisiin saattaisi tarjota hedelmällisiä tutkimustuloksia.

Toinen jatkotutkimussuositus liittyy VML 19 §:n sisältöön. Nykyinen säännöksen sisältö perustuu vuoden 1994 hallituksen esitykseen. Verotus ja ympärillä oleva yhteiskunta on kuitenkin muuttunut muun muassa vuoden 2018 voimaan astuneen tietosuoja-asetuksen myötä. Tältä osin mahdollinen jatkotutkimusaihe voisi olla *de lege feranda*-kannanotto VML 19 §:n sisältöön, eli siihen, millainen säännöksen tulisi olla. Tutkimuksessa esitetyt huomiot kertovat

---

<sup>114</sup> Niskakangas 2011, s. 60.

<sup>115</sup> Finanssiala ry 2021 lausunto: Verohallinnon ohjeluonnos: Vertailutietotarkastukset

väistämättä siitä, että VML 19 §:n sääntelyä tulisi täsmentää siten, että se tukisi hallinnon oikeusperiaatteiden sekä tietosuojalainsäädännön asettamia vaatimuksia. Nykyinen VML 19 § nähdään osittain tulkinnanvaraisena, mikä aiheuttaa hämmennystä erityisesti sivullisten keskuudessa. Tarkkarajaisempi sääntely parantaisi sivullisten ja verovelvollisten oikeusturvaa, esimerkiksi luottamuksensuojan takaamien oikeutettujen odotusten osalta. Asiaan saattaa vaikuttaa myös luottamus Verohallinnon toimintaan. Sivullisella saattaa olla perusteltu luottamus, että toiminta on lainmukaista, vaikka tietopyyntö tuntuisikin kohtuuttomalta. Lisäksi vaikka tietopyyntö tuntuisikin kohtuuttomalta, lienee olla helpompi vastata siihen kuin valittaa. Näin ollen lain tarkoituksen selkeämpi sisältö lainsäädäntötasolla parantaisi tiedonantovelvollisuuden ympärillä ilmenevien ristiriitojen ratkaisua, niin veroviranomaisten kuin sivullistenkin tilanteessa. On selvää, että hyvän hallinnon, tietosuojan ja perustuslaillisten kysymysten merkitys verotuksessa tulee olemaan keskiössä tulevaisuudessakin.

# LÄHTEET

## Kirjallisuus

*Hirvonen, Ari*: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsinki 2011.

*Isomaa-Myllymäki, Anita – Lilja, Johanna*: Sivullisen tiedonantovelvollisuus verotusmenettelyssä ja henkilötietojen suoja. Defensor Legis 3/2018, s. 390–403.

*Korpisaari, Päivi – Pitkänen, Olli – Warmma-Lehtinen, Eija*: Uusi tietosuojalainsäädäntö. Alma Talent 2018.

*Knuutinen, Reijo*: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015, s. 811–833.

*Lehtonen, Asko*: Tiedonantovelvollisuus tuloverotuksessa ja perustuslainmukaisuus. Teoksessa: yksityistä; millaisissa rakenteissa? Juhlakirja professori Eija Mäkisen 60-vuotispäiväksi. Acta Wasaensia no 265. Vaasa 2012.

*Linnakangas, Esko*: Hallintotuomioistuinten veropäätösten julkaisemisesta ja varsinkin julkaisemattomuudesta. Verotus 3/2010, s. 245–251.

*Lohiniva-Kerkelä, Mirva*: Verosalaisuus. Edita Publishing Oy 2003.

*Myrsky, Matti*: Hyvä hallinto ja verotus. Verotus 4/2009, s. 355–365.

*Myrsky, Matti – Räbinä, Timo*: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 6. painos. Talentum Media 2011.

*Myrsky, Matti – Räbinä, Timo*: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 7. painos. Talentum Media Oy. Helsinki, 2015.

*Mäenpää, Olli*: Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. 3. painos. Edita 2008.

*Mäenpää, Olli*: Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. 6. painos. Edita 2021.

*Niskakangas, Heikki*: Veropolitiikka. Talentum Media Oy. Helsinki, 2011.

*Puronen, Pertti*: Luottamuksensuojaperiaate verotusmenettelyssä. Verotus 5/2009, s. 474–494.

*Puronen, Pertti*: Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytännöt. WSOYpro 2010.

*Räbinä, Timo – Myrsky, Matti – Myllymäki, Janne*: Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent 2017.

*Vesikansa, Heikki – Vehviläinen, Harri*: KHO 2016:127 - Verotusta koskevat muistiot verotusmenettelystä ja asianajajan sekä muun veroneuvonantajan velvollisuus kieltäytyä todistamasta. Verotus 1/2017, s. 67–80.

*Äimä, Kristiina:* Verotustiedot. Alma Talent 2017.

*Äimä, Kristiina:* Veroprosessioikeus. WSOYpro 2011.

### **Virallislähteet**

*HE 337/1994 vp:* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotuslain, ennakkoperintälain, arvonlisäverolain ja verohallintolain sivullisen tiedonantovelvollisuutta ja viranomaisten välistä tietojenvaihtoa koskevien säännösten muuttamisesta

*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 46/2014 vp:* Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren 17 luvun ja siihen liittyvän todistelua yleisissä tuomioistuimissa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi

*HE 54/2020 vp:* Hallituksen esitys Eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

*VaVM 98/1994 vp:* Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 98 hallituksen esityksen johdosta laeiksi verotuslain, ennakkoperintälain, arvonlisäverolain ja verohallintolain sivullisen tiedonantovelvollisuutta ja viranomaisten välistä tietojenvaihtoa koskevien säännösten muuttamisesta

*PeVL 21/2020 vp:* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

### **Oikeuskäytäntö**

KHO 2016:127

KHO 2019:40

KHO 2020:8

### **Internetlähteet**

Finanssiala ry 2021 lausunto: Verohallinnon ohjeluonnos: Vertailutietotarkastukset. Päivitetty 2021. Saatavilla <https://www.finanssiala.fi/lausunnot/verohallinnon-ohjeluonnos-vertailutietotarkastukset/> (luettu 9.4.2022)

Asianajajaliitto: KHO: Toimittajilla oli oikeus salata nk. Panama-aineisto. Päivitetty 2019. Saatavilla <https://asianajajaliitto.fi/2019/03/kho-toimittajilla-oli-oikeus-salata-nk-panama-aineisto/> (luettu 4.4.2022)