

Atte Mentilä

AUTOMAATIOSSA RATKAISTUN TÄYDEN- TÄVÄN VEROTUSPÄÄTÖKSEN MUUTTA- MINEN VEROVELVOLLISEN VAHINGOKSI

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Kesäkuu 2025

TIIVISTELMÄ

Atte Mentilä: Automaatioissa ratkaistun täydentävän verotuspäätöksen muuttaminen verovelvollisen vahingoksi
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma, julkisoikeus
Kesäkuu 2025

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan sitä, onko automaattisella päätöksenteolla virheellisesti tehdyn täydentävän verotuspäätöksen muuttaminen verovelvollisen vahingoksi mahdollista ja selvittää sitä, missä tilanteissa ja millä edellytyksin. Samalla tutkimuksessa selvitetään automatiikassa tehdyn täydentävän verotuspäätöksen sitovuutta suhteessa virkailijan tekemään päätökseen, mutta myös yleisellä tasolla sitä, millaiset rajat nyt tehdyn lakihankkeen myötä automaattinen päätöksenteko saa verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyssä ja missä määrin se pystyy korvaamaan virkailijan päätöksenteon. Yhtäältä tutkimuksessa tutustutaan myös verovelvollisen oikeusturvaan ja päätöksen pysyvyyteen. Tutkimus on oikeustieteellinen tutkimus sijoittuen julkisoikeuden alaan vero-oikeudellisena tutkimuksena. Tutkimuksessa selvitetään lainopillisen metodin avulla, millä perustein verotusta voidaan korjata verovelvollisen vahingoksi. Tutkimuksessa hyödynnetään lainopilliselle metodille tyypillisiä oikeuslähteitä, joita ovat lait, lain esityöt, oikeuskäytäntö ja oikeuskirjallisuus.

Verotusmenettelylain 51 a §:n mukaan mikäli verovelvollinen ilmoittaa oikaisuvaatimuksella tulon, vähennyksen tai muun 7 §:n 1 momentissa tarkoitettua tietoa, jota hän ei ole aikaisemmin ilmoittanut tai johon verotuspäätös ei ole muutoin perustunut, Verohallinto toimittaa verotuksen tältä osin ja tekee asiassa verovuoden verotusta täydentävän verotuspäätöksen. Täydentävänä verotuspäätöksenä ratkaistava oikaisuvaatimus voidaan ratkaista automaatioissa verotusmenettelylain 26 f §:n perusteella.

Tutkimuksessa käy ilmi, että automaattisella päätöksenteolla ratkaistun täydentävän verotuspäätöksen korjaaminen viranomaisaloitteisesti vahingoksi on mahdollista tilanteissa, jossa verottamatta jäänyt tulo ei ole vähäinen ja verotuksen tasapuolisuus taikka verovelvollisen laiminlyöntien laatu tai toistuvuus edellyttävät verotuksen oikaisun toimittamista eikä luottamuksensuojaperiaate tai uudelleen harkinnan kieltä estä verotuksen oikaisemista. Automaattisella päätöksenteolla ratkaistun täydentävän verotuspäätöksen korjaaminen verovelvolliselle vahingoksi on siten lähtökohtaisesti mahdollista, ellei edellä mainitut rajausperusteet tätä estä. Tutkimuksessa käy yhtäältä myös ilmi, että vaikka asian ratkaiseminen automaattisessa päätöksentekomenettelyssä ei vaikuta asian sisällölliseen ratkaisuun ja siitä aiheutuviin velvoitteisiin suhteessa tavallisella päätöksenteolla ratkaistuun asiaan, on päätöksen sisällön pysyvyys ja sitovuus heikompi automaattisessa päätöksentekomenettelyssä ratkaistulla asialla.

Nykyinen lainsäädäntö asettaa verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyssä automatiikan hyödyntämiselle rajat virkailijan päätöksenteon korvaamisessa tilanteisiin, joissa verovelvollinen esittää oikaisuvaatimuksessaan uuden vaatimuksen tai uutta selvitystä ja oikaisuvaatimus hyväksytään, päätös kumotaan verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta ja Verohallinto käsittelee asian uudelleen taikka verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta tehdään täydentävä verotuspäätös. Oikaisuvaatimus, joka ohjattaisiin täydentävää verotuspäätöstä koskevaan menettelyyn, voitaisiin ratkaista automaattisesti silloin, kun vaatimuksen oikeellisuus voidaan riittävästi todeta ohjelmallisesti. Ratkaisun oikeudelliseen arviointiin ja vapaamuotoisesti esitettyjen perusteiden tulkintaan automaattinen päätöksenteko ei soveltuisi. Viranomaisen voisi määritellä oikaisuvaatimusten automaattiselle käsittelylle riskiarvioon perustuvia kriteereitä. Mikäli kriteerit täyttyisivät, vaatimus siirrettäisiin virkailijan ratkaistavaksi. Lain esitöissä kriteereiksi on katsottu esimerkiksi tavallisesta poikkeavat tiedot, kuten epätavallisen suuret tai pienet lukuarvot taikka epäloogisuudet verovelvollisen esittämien ja viranomaisella olevien tietojen välillä.

Avainsanat: automaattinen päätöksenteko, täydentävä verotuspäätös, oikaisuvaatimus, verotuksen vahingoksi oikaiseminen

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -ohjelmalla.

TEKOÄLYN KÄYTTÖ OPINNÄYTTEESSÄ

Opinnäytteessäni on käytetty tekoälysovelluksia:

- Ei
- Kyllä

Ilmoitukseni mukaan olen käyttänyt opinnäytteessäni tutkielmaprosessin aikana seuraavia tekoälysovelluksia:

Tekoälysovellusten nimi ja versio:

Käyttötarkoitus: [Kuvaa tähän yksityiskohtaisesti, mihin tarkoitukseen ja miten tekoälyä on sovellettu opinnäytteeseen tutkielmaprosessin aikana.]

Osiot, joissa tekoälyä on käytetty: [Luettele tähän kaikki opinnäytteen vaiheet ja osiot, joissa tekoälyä on tutkielmaprosessin aikana käytetty.]

Olen tietoinen siitä, että olen täysin vastuussa koko opinnäytteeni sisällöstä, mukaan lukien tekoälyllä tuotetut osat, ja hyväksyn vastuun mahdollisista julkaisueettisten normien rikkomuksista.

Sisällys

1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen tausta.....	1
1.2 Tutkimustehtävä, tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus	3
1.3 Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen aineisto	8
2 AUTOMAATTINEN PÄÄTÖKSENTEKO VEROTUKSESSA	13
2.1 Mitä automaattinen päätöksenteko on?.....	13
2.2 Automaattista päätöksentekoa koskeva sääntely	14
2.2.1 Sääntelyn tarve ja tausta	14
2.2.2 Automaattista päätöksentekoa koskeva lainsäädäntöuudistus.....	17
2.2.3 Hallintolaki	19
2.2.4 Verotusmenettelylaki	21
2.2.5 Laki julkisen hallinnon tiedonhallinnasta	23
2.3 Automaattinen päätöksenteko suhteessa tavalliseen päätöksentekoon	24
3 VEROTUKSEN OIKAISEMINEN	27
3.1 Verotusmenettely automaattisessa päätöksenteossa	27
3.2 Muutoksenhaku.....	29
3.3 Täydentävän verotuspäätöksen menettely	31
3.4 Verotuksen oikaiseminen automaatiassa	34
4 VEROTUKSEN MUUTTAMINEN VIRANOMAISALOITTEISESTI	38
4.1 Viranomaisaloitteinen muutos.....	38
4.1.1 Verotuksen muuttaminen verovelvollisen hyväksi.....	40
4.1.2 Verotuksen muuttaminen verovelvollisen vahingoksi	41
4.2 Vähäinen virhe	43
4.3 Luottamuksensuoja	44
4.3.1 Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä	45
4.3.2 Edellytykset luottamuksensuojaan	47
4.3.3 Viranomaisen antama neuvonta	49
4.4 Uudelleen harkinnan kieltö	50
4.5 Oikeusturva.....	52
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	55

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus ja artikkelit

Halila, Leena – Aer, Janne. Oikaisumenettely hallinnossa. Sanoma Pro 2011.

Heikura, Markku. Uudet teknologiat vastaavat asiakkaiden ja Verohallinnon tarpeisiin. Verotus 5/2020, s. 551–555.

Hirvonen, Ari. Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011.

Knuutinen, Raili: Täydentävä verotuspäätös – uusi menettely säännönmukaisen verotuksen ja verotuksen oikaisun väliin. Verotus 3/2018, s. 354–362.

Knuutinen, Reijo: Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate? Lakimies 6/2014, s. 799–824.

Koulu, Riikka: Digitalisaatio ja algoritmit – oikeustiede hukassa? Lakimies 7–8/2018, s. 840–867.

Kulla, Heikki – Salminen, Janne. Hallintomenettelyn perusteet. 12. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent 2024.

Malmgren, Marianne – Myrsky, Matti – Nissinen Mika – Svensk, Niko. Vero-oikeuden oppikirja. 2. uudistettu painos. Helsinki: Alma Insights 2025.

Merisalo, Matti. Automaattisesta päätöksenteosta. Verotus 3/2023, s. 335–346.

Mikkilä, Juuso – Räbinä, Timo. Luottamuksensuoja verotuksessa – tutkimus luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta hallintotuomioistuimissa. Verotus 4/2017, s. 430–444.

Myrsky, Matti – Räbinä, Timo. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 7. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent 2015.

Myrsky, Matti. Ennakkopäätökset verotuksessa. 3. uudistettu painos. Helsinki: Talentum 2011.

Myrsky, Matti: Jälkikäteinen puuttuminen toimitettuun verotukseen – Milloin ja millä edellytyksillä se voi tulla kysymykseen? Defensor Legis 1/2015, s. 94–106.

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

Mäenpää, Olli. Hallintolaki. 3. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent 2023.

Niskakangas, Heikki – Viitala, Tomi – Hokkanen, Marja. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 4. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent 2020.

Nykänen, Pekka: Verohallinnon ohjeet käytännön verotuksen ja vero-oikeudellisen tutkimuksen oikeuslähteenä. Verotus 5/2020, s. 619–629.

Puronen, Pertti. Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. Helsinki: WSOY pro 2010.

Räbinä, Timo. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 8. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent. 2022.

Räbinä, Timo. Verotusmenettelyn perusteet. 2. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent 2023.

Siltala, Raimo. Oikeustieteen tieteenteoria. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys 2003.

Äimä, Kristiina. Veroprosessioikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. Helsinki: WSOY Pro 2011.

Virallislähteet

EOAK/3379/2018. Verohallinnon automatisoitu päätöksentekomenettely ei täytä perustuslain vaatimuksia. Eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu 20.11.2019.

HaVM 39/2022. Hallintovaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 145/2022 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 224/2022 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 29/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 97/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

OKV/131/70/2020. Kelan automaattinen päätöksenteko. Valtioneuvoston oikeuskanslerin ratkaisu 20.4.2021.

OKV/138/10/2020. Työvoimapolitiittisen lausunnon antaminen automaattisesti. Valtioneuvoston oikeuskanslerin ratkaisu 29.10.2020.

PeVL 62/2018. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi henkilötietojen käsittelystä maahanmuuttohallinnossa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 7/2019. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi henkilötietojen käsittelystä maahanmuuttohallinnossa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 70/2018. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle potilasvakuutuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 78/2018. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle sosiaaliturva- ja vakuutuslainsäädännön muuttamiseksi EU:n yleisen tietosuoja-asetuksen johdosta.

PeVL 81/2022. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi.

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

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

Verohallinnon käyttöönottopäätös, VH/6073/00.01.00/2023. Henkilöiden säännönmukainen tuloverotus – täydentävä verotuspäätös.

Verohallinnon ohje, VH/4957/00.01.00/2023. Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä.

Verohallinnon ohje, VH/772/00.01.00/2025. Täydentävä verotuspäätös.

Verohallinnon ohje, VH/6743/00.01.00/2023. Verotuksen yleiset menettelysäännökset.

Verohallinnon ohje, VH/6745/00.01.00/2023. Muutoksenhaku Verohallinnon päätökseen.

Verohallinnon ohje, VH/6746/00.01.00/2023. Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti.

Verohallinnon päätös, A 220/200/2016. Verohallinnon päätös verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa.

Oikeuskäytäntö

KHO 2021:18

KHO:2003:21

KHO:2012:103

KHO:2012:21

KHO:2018:122

KHO:2023:63

Verkkolähteet

Algoritmi päätöksentekijänä? Tekoälyn hyödyntämisen mahdollisuudet ja haasteet kansallisessa sääntely-ympäristössä. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2019:44. Saatavissa: https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161700/TEAS_44_19_Algoritmi%20paatoksentekijana.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Avattu 3.11.2024.

Arviomuistio hallinnon automaattiseen päätöksentekoon liittyvistä yleislainsäädännön sääntelytarpeista. Oikeusministeriön julkaisuja, Selvityksiä ja ohjeita 2020:14. Saatavissa: https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/162355/OM_2020_14_S0.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Avattu 25.1.2025.

Verohallinto 2023. Automaattinen päätöksenteko verotuksessa. Saatavissa: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/automaattinen-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6ksenteko/automaattinen-paatoksenteko-verotuksessa/. Avattu 20.5.2025.

Verohallinto 2024. VH/1237/00.00.08/2024. Verohallinnon tilinpäätös vuodelta 2023. Saatavissa: <https://www.vero.fi/contentassets/f54727fee0594df782755b68477fba92/verohallinnon-tilinp%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s-vuodelta-2023.pdf>. Avattu 5.12.2024.

Verohallinto. 2022. Verohallinnon tekemä valvonta paljasti 391 miljoonaa euroa maksamatta jääneitä veroja vuonna 2021. Saatavissa: <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/lehdist%C3%B6tiedotteet/2022/verohallinnon-tekem%C3%A4-valvonta-paljasti-391-miljoonaa-euroa-maksamatta-j%C3%A4-neit%C3%A4-veroja-vuonna-2021/>. Avattu 25.11.2024.

Virkavastuu julkishallinnon muuttuvassa toimintaympäristössä. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2022:14. Saatavissa: https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/163833/VNTEAS_2022_14.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Avattu 3.11.2024.

VN/3071/2020. Verohallinnon lausunto hallituksen esitykseksi eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi. Saatavissa: https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/ff3444f4-24c9-4ee8-8c9d-7bc581c0021a/3b07e787-b6e4-441c-9a23-6ab71313fb5c/LAUSUNTO_20220506112153.PDF. Avattu 10.2.2025.

Yle. 25.11.2019. Oikeusasiamies: Verottajan automaatio rikkoo lakia – Verojohtaja Ylelle: "Varsin suuri yllätys" Saatavissa: <https://yle.fi/a/3-11086664>. Avattu 16.4.2025.

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Automaattisella päätöksenteolla tarkoitetaan päätöstä, johon ei osallistu ihminen vaan päätös tehdään koneellisesti käytössä olevien tietojen perusteella. Päätös tehdään automaatioissa ilman ihmisen myötävaikutusta asiaan, vaikkakin ihminen ottaa aina automaattisen päätöksenteon käyttöön. Verotuksessa automatiikkaa on hyödynnetty jo pitkään johtuen Verohallinnon vuosittain tekemien päätösten suuresta määrästä. Automaatiikan hyödyntäminen verotuksessa on nähty välttämättömänä asioiden hoidon mahdollistamiseksi. Verotuksesta merkittävä osa on laskentaa, joka tapahtuu erilaisten tulotietojen, muiden verotustietojen ja laissa säädettyjen veroasteikkojen ja muiden veroperusteiden sekä sääntöjen perusteella. Resurssien kannalta yksittäisen virkailijan ei ole mahdollista toteuttaa tällaista laskentaa virkailijatyönä. Jotta Verohallinto voi suorittaa sille määritellyn ydintehtävän eli verotuksen toteuttamisen oikean määräisenä ja oikeaan aikaan varmistaen yhteiskunnan toimintojen rahoituksen, on nähty välttämättömäksi siirtää joitain toimintoja automaation suorittamaksi. Automaattisen päätöksenteon käyttäminen on nähty laajasti tarpeelliseksi, ja viime vuosina sille on luotu myös merkittävä säädöspohja käytön lainmukaisuuden mahdollistamiseksi ja varmistamiseksi. Ennen voimaantullutta suurta lakimuutosta automaattisesta päätöksenteosta ei ollut nimenomaisesti säädetty lailla, vaan sen soveltaminen oli jokseenkin viranomaisen harkinnan varassa.

Yleisesti automaation suurimpana etuna nähdään sen mahdollistama rajattujen resurssien keskittäminen sellaisiin työtehtäviin, jossa se nähdään tarpeelliseksi asioiden laadusta ja laajuudesta johtuen automaation suorittaessa mekaanista ja yksinkertaisempaa työtä. Automaattisen päätöksenteon etuina on nähty sen nopeus, puolueettomuus, tehokkuus ja tarkkuus.¹ Automaatio vapauttaa resursseja sinne, missä automaation hyödyntäminen ei ole lainsäädännöstä tai muusta johtuen tarkoituksenmukaista tai tarpeellista. Verotuksen kannalta se mahdollistaa Verohallinnolle fiskaalisen tavoitteen täyttymisen mahdollisimman tarkoin, sillä käytettävissä olevat resurssit voidaan saada parhaiten käyttöön. Verovalvonnan tavoitteena on varmistaa verotuksen tapahtuminen oikeanmukaisesti siten, että kaikki ilmoittavat ja maksavat veronsa laeista

¹ Kulla & Salminen 2024, s. 318.

tulevien sääntöjen mukaan. Esimerkiksi verovuonna 2021 Verohallinnon tekemä valvonta paljasti 391 miljoonaa euroa maksamatta jääneitä veroja.²

Verohallinto on arvioinut, että mikäli automaattista päätöksentekoa ei olisi mahdollista käyttää ollenkaan, olisi sen vaikutukset lisäresursseina noin 2 000 henkilötyövuotta eli noin 110 miljoonaa euroa vuositasolla.³ Vertailuksi todettakoon, että vuonna 2023 Verohallinnon henkilöstökulut olivat hieman yli 313 miljoonaa euroa.⁴ Automatisoitu päätöksenteko säästää siten henkilöstökuluja mittavasti, ja etenkin hallinnolle asetettujen tehostamis- ja säästämisvaatimusten myötä on epätodennäköistä, että automaation määrää purettaisiin. Todennäköisempää on sen käytön lisääntyminen lainsäädännön mahdollistamissa rajoissa. Vaikka automaattisen päätöksenteon pohjalle luotu lainsäädäntö on tuore, ei se tarkoita, että automaattisen päätöksenteon käyttö olisi uutta. Samalla on kuitenkin selvää, ettei automaatiota voida käyttää kaikessa toiminnassa. Lainsäädännön lisäksi käyttöä rajoittaa se, ettei automatiikalla voida ainakaan vielä toistaiseksi korvata viranomaisen suorittamaa harkintaa ja punnintaa osana asioiden ratkaisua. Automaattisen päätöksenteon apuna käyttämät luvut ja muut koneelliset tiedot tarvitsisivat avukseen tekoälyn hyödyntämisen, jotta vaativimpien tapausten ratkaiseminen olisi mahdollista. Tekoälyn käyttämistä nimenomaan viranomaisratkaisussa ei kuitenkaan ole vielä lainsäädäntöön kirjattu, eikä Verohallinto hyödynnä verotuspäätöksissä tällaista toimintaa.

Automaattinen päätöksenteko oli pitkään vailla säätelyä hallintopäätösten tekemiseen liittyen. Viime vuosina tietosuoja- ja tietosuojanäkökulmat ovat korostuneet, ja samalla se on johtanut automaattisen päätöksenteon säätelytarpeen tunnistamiseen ja asian säätely on nähty aiheelliseksi yleislainsäädännössä.⁵ Automaattisen päätöksenteon lainsäätelyperustaa on arvioitu eduskunnan apulaisoikeusmiehen, oikeuskanslerin ja perustuslakivaliokunnan toimesta. Kaikki kolme tahoja ovat katsoneet tarpeelliseksi automatisoidun päätöksenteon säätelytarpeiden selvittämistä.⁶ Automaattista päätöksentekoa koskevat yleislainsäädännökset ovat tulleet voimaan 1.5.2023, ja uuteen säätelyyn liittyvät siirtymäajat ovat päättyneet 31.10.2024. Lainsäädäntöön on lisätty säännökset automaattisen ratkaisemisen edellytyksistä, oikeussuojaedellytyksestä sekä viranomaisen velvollisuudesta ilmoittaa asianosaiselle asian ratkaisemisesta automaattisesti.

² Verohallinto 3.3.2022.

³ VN/3071/2020. Verohallinto; lausunto 6.5.2022.

⁴ VH/1237/00.00.08/2024. Verohallinnon tilinpäätös vuodelta 2023, s. 42.

⁵ HE 145/2022 vp, s. 5.

⁶ HE 145/2022 vp, s. 6.

Sähköistymisen, automatisoinnin ja tekoälyn lisääntyvässä maailmassa on tärkeää, että lainsäädäntö pysyy kehityksessä mukana. Muutoksella onkin pyritty vastaamaan tähän.

Tehtyjen muutosten myötä hallintolakiin lisättiin sääntely automaattisen päätöksenteon käyttöalasta, oikeussuojaedellytyksistä ja automaattisen ratkaisun ilmoittamisesta hallinnon asiakkaalle. Hallintolain (434/2003) 53 e § määrittää mitä automaattisella päätöksenteolla tarkoitetaan, eli asian päättävää ratkaisua, joka tehdään automaattisella tietojenkäsittelyllä ilman, että sen ratkaisuun tarkastaa ja hyväksyy ihminen. Samassa lainkohdassa on määritetty tilanteet, milloin asia voidaan ratkaista automaatioissa: asiaan ei voi sisältyä seikkoja, jotka edellyttäisivät tapauskohtaista harkintaa tai mikäli tällaisia olisi, seikkojen tulisi olla arvioitu viranomaisen tai muun käsittelijän toimesta. Ratkaisemisen on perustuttava sovellettavan lain ja etukäteisen harkinnan perusteella laadittuihin julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annetun lain (906/2019) 2 §:n 16 kohdassa tarkoitettuihin käsittelysääntöihin. Oikaisuvaatimusta tai siihen rinnastuvaa vaatimusta ei voitaisiin kuitenkaan lain kohdan mukaan ratkaista automaattisesti, vaikkakin verotusmenettelyllinen lainsäädäntö antaa tähänkin mahdollisuuden tiettyjen edellytysten täytyessä.

1.2 Tutkimustehtävä, tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus

Automaatiikasta huolimatta hallinnollisessa päätöksenteossa olisi pyrittävä aina oikeaan ratkaisuun siten, että samalla turvataan hallinnon asiakkaille samanlaiset oikeudet. Automaattista päätöksentekoa koskevaa nimenomaista sääntelyä ei ole aikaisemmin ollut, ja nyt muodostunut säädäntö on suhteessa hyvin tuore. Siirtymäaika säädäntöön on päättynyt lokakuun loppuun 2024.

Tässä tutkimuksessa keskitytään käsittelemään Verohallinnossa automaattisella päätöksenteolla tehtyjä hyväksytyjä oikaisuvaatimuksia, jotka ratkaistaan täydentävää verotuspäätöstä koskevassa menettelyssä. Verohallinnon tehtävänä on Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 2 §:n 1 momentin mukaan verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä, tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallvonta, mutta 2 §:n 2 momentin mukaan tehtävänä on myös oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistäminen sekä Verohallinnon palvelukyvyyn kehittäminen. Kaikki verotuspäätökset ovat Verohallinnon tekemiä. Tutkimus keskittyy täydentävässä verotuspäätöksessä automaation tekemiin

hyväksytyihin päätöksiin ja siihen, voidaanko näitä automaatiossa tehtyjä päätöksiä korjata, mikäli automaatio ratkaisee ne virheellisesti verovelvollisen eduksi. Verovelvollisella tarkoitetaan verosubjektia eli sitä, kuka on verolain mukaan velvollinen maksamaan veron.⁷ Täydentävällä verotuspäätöksellä tarkoitetaan verotuksen päättymisen jälkeen oikaisuvaatimukseen annettua päätöstä tilanteissa, joissa esitetty vaatimus on uusi. Täydentävästä verotuspäätöksestä on kerrottu tarkemmin edellä.

Automaattiseen päätöksentekoon liittyy väistämättä riski virheelliselle päättelylle. Vaikka sääntöihin perustuva päätöksenteko on teoreettisella tasolla virheetöntä, voi sääntöpohjainen päätöksentekojärjestelmä päätyä virheelliseen lopputulokseen tilanteissa, missä oikeudellinen normisto on siirretty päätöksentekosääntöihin virheellisesti, päätöksentekosäännöt on toteutettu ohjelmakoodiksi virheellisesti tai mikäli jokin muu poikkeus aiheuttaa virheellisen lopputuloksen. Tällainen tilanne voisi olla esimerkiksi sisällöltä tai tekniseltä muodolta poikkeuksellinen lähtötieto tai jokin ulkoinen tapahtuma.⁸

Automaatiossa tehtyjen päätösten määrä voi olla määrällisesti suuri, ja sen prosentuaalinen määrä hallinnollisesta päätöksenteosta voi olla merkittävä. Tämän vuoksi on tärkeä selvittää, kuinka verotuksellinen lainsäädäntö pystyy vastaamaan automaation tekemiin mahdollisiin virhetilanteisiin ja siihen, mikä on hallinnon asiakkaan suoja tapauksissa. Tutkimuksessa pyritäänkin tutkimuskysymysten kautta selkeyttämään vallitsevaa oikeustilaa. Tutkimus on ajankohtainen, sillä uusi, pitkään tarpeelliseksi tunnistettu lainsäädäntö on astunut voimaan. Tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella, onko uusi lainsäädäntö muuttanut viranomaisen muutosmahdollisuuksia automaation virhetilanteissa sekä tulkita sitä, mikä hallinnon asiakkaan oikeusturva mahdollisissa virhetilanteissa on. Monelle hallinnon asiakkaalle voi tulla yllätyksenä hallinnollisessa päätöksenteossa hyödynnettävä automaatio. Etenkin automaation ratkaisema oikaisuvaatimus voi aiheuttaa osassa hallinnon asiakkaista pohdintaa siinä, onko tapaus todella ratkaistu oikein, kun virkailija ei siihen ole vaikuttanut. Osaltaan oikaisuvaatimuksen voi nähdä sellaisena, jota hallinnon asiakas on tarkoin laatinut, ja jossa halutaan tietty, sitova vastaus johonkin vaatimukseen. Mikäli tällaista vaatimusta ei saada yksittäisen virkailijan punnittavaksi, osa hallinnon asiakkaista voi mieltää menettelyn huonoksi.

⁷ Malmgren ym. 2025, s. 25.

⁸ Arviomuistio hallinnon automaattisen päätöksentekoon liittyvistä yleislainsäädännön sääntelytarpeista, s.12.

Lainsäädännön asettamien rajojen kautta automaatio ei pysty hylkäämään asiakkaan oikaisuvaatimusta, joten tutkittavaksi jää automaation kautta hyväksytyjen päätösten pysyvyys ja luotettavuus. Mikäli automaatio tuottaa virheellisesti hyväksytyjä päätöksiä, vaikuttavat ne luonnollisesti kerättyjen verovarojen määrään. Toisaalta tämä myös eriarvoistaa verovelvollisia, mikäli virheellisiä vaatimuksia hyväksytään samalla kun toiselta, samassa olosuhteissa olevalta verovelvolliselta vaatimukset hylättäisiin. Toisaalta, mikäli näitä virheellisesti hyväksytyjä vaatimuksia voidaan korjata verovelvollisen vahingoksi, voivat ne vaikuttaa siihen, miten verovelvollinen näkee viranomastoiminnan luotettavuuden.

Tutkimuksen pääasiallinen tarkoitus on siten selvittää lain, lain esitöiden ja oikeuskäytännön kautta, onko automaattisella päätöksenteolla virheellisesti tehdyn täydentävän verotuspäätöksen korjaaminen mahdollista ja toisaalta selvittää sitä, missä tilanteissa ja millä edellytyksin. Samalla tutkimuksessa selvitetään automatiikassa tehdyn täydentävän verotuspäätöksen sitovuutta suhteessa virkailijan tekemään päätökseen, mutta myös sitä, millaiset rajat nyt tehdyn lakihankkeen myötä automaattinen päätöksenteko verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyssä saa ja missä määrin se pystyy korvaamaan virkailijan päätöksenteon. Yhtäältä tutkimuksessa tutustutaan myös verovelvollisen oikeusturvaan ja päätöksen pysyvyyteen.

Päätutkimuskysymyksenä on siten: *Onko automaattisella päätöksenteolla virheellisesti verovelvollisen hyväksi ratkaistun täydentävän verotuspäätöksen korjaaminen vahingoksi mahdollista? Missä tilanteissa ja millä edellytyksin päätöksen vahingoksi korjaaminen on mahdollista?*

Alatutkimuskysymyksinä on siten: *1. Ovatko automaatioissa tehdyt täydentävät verotuspäätökset tosiasiaassa yhtä sitovia verraten virkailijan tekemään päätökseen? 2. Millaiset rajat nykyinen lainsäädäntö asettaa verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyssä automatiikan hyödyntämiselle virkailijan päätöksenteon korvaamisessa?*

Aihe on rajattu koskemaan oikaisuvaatimusmenettelyä ja tarkemmin täydentävää verotuspäätöstä koskevaa menettelyä. Kun tutkimus keskittyy tarkastelemaan täydentävän verotuspäätöksen tekemistä, käsitellään tässä työssä vain sellaisia verotusmenettelyllisiä ja muutoksenhakuun liittyviä kysymyksiä, joiden osalta toimivaltainen viranomaisena on Verohallinto. Aihe rajataan täydentävän verotuspäätöksen automaattiseen ratkaisemiseen, sillä verotusmenettelystä

annetussa laissa (1558/1995) mahdollistetaan hallintolaista poiketen tällaisen oikaisuvaatimuksen ratkaiseminen automaatioissa. Täydentäviä verotuspäätöksiä tehdään henkilöverotuksen lisäksi myös kiinteistöverotuksessa, tonnistoverotuksessa ja autoverotuksessa. Tässä tutkimuksessa pääpaino on kuitenkin henkilön tuloverotusta koskevissa täydentävissä verotuspäätöksissä, vaikkakin tutkimuksen johtopäätökset soveltuvat osin myös muihin verolajeihin. Keskeisinä käsitteinä tässä tutkimuksessa ovat automaattinen päätöksenteko, oikaisuvaatimus ja täydentävä verotuspäätös. Aihetta tarkastellaan verotusta toimittavan tahon eli Verohallinnon kannalta, mutta myös hallinnon asiakkaan eli verovelvollisen kannalta.

Verotukseen haetaan muutosta oikaisuvaatimuksella. Oikaisuvaatimus on hallinnon asiakkaan perustelema vaatimus jonkin asian muuttamiseksi. Muutoksenhakijana voi olla verovelvollinen, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö tai muu muutoksenhakuun oikeutettu. Verovelvollisen muutoksenhausta säädetään verotusmenettelylaissa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa (768/2016). Oikaisuvaatimusmenettelystä säädetään muun muassa verotusmenettelylaissa, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa, hallintolaissa ja Verohallinnosta annetussa laissa (503/2010). Muutoksenhaku osoitetaan verotuksen oikaisulautakunnalle ja se on maksutonta.

Kuitenkin myös Verohallinto voi korjata verotusta tietyin edellytyksin. Verotusmenettelylain 56 §:n mukaan mikäli verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero, Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi. Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verohallinnon tekemille oikaisuille on asetettu kuitenkin tiettyjä edellytyksiä, joiden perusteella päätöstä voidaan korjata. Nämä säännökset tulevat pohdittavaksi etenkin tilanteissa, joissa verotusta ollaan muuttamassa verovelvollisen vahingoksi. Tällainen tilanne voi olla tyypillisimmin jonkun tulon verottamatta jättäminen, tai jonkin vähennyskeltottoman kulun hyväksyminen vähennyksenä.

Verotusmenettelylain 56 §:n 3 momentin mukaan verotusta ei oikaista, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Verotusta voidaan kuitenkin oikaista, jos ratkaisu asiassa on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Kirjoitusvirhe, laskuvirhe tai muu niihin verrattava erehdys voidaan oikaista. Verotusta ei kuitenkaan oikaistaisi, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

Verotusta ei yleensä voida viranomaisaloitteisesti muuttaa verovelvollisen vahingoksi, jos Verohallinto on jo aiemmin selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Tällaista asiaa ei voi ottaa uuteen harkintaan edes silloin, kun ratkaisu on lain tai oikeuskäytännön vastainen, jos asia on ratkaistu oikeiden ja riittävien tietojen perusteella. Nimenomaista ratkaisemista koskevan käsitteen tulkintaa on käsitelty myös oikeuskäytännössä sen osalta, millainen viranomaisen aiempi ratkaisu voi olla luottamuksensuojan peruste veroasiassa.⁹

Hallintolain 53 e §:n 4 momentin mukaan oikaisuvaatimusta tai siihen rinnastuvaa vaatimusta ei voida ratkaista automaattisesti. Verotusmenettelylain 26 f §:n mukaan tästä pykälästä poiketen oikaisuvaatimus voidaan kuitenkin ratkaista myös automaattisesti, jos verovelvollinen esittää oikaisuvaatimuksessaan uuden vaatimuksen tai uutta selvitystä ja oikaisuvaatimus hyväksytään, päätös kumotaan verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta ja Verohallinto käsittelee asian uudelleen tai verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta tehdään täydentävä verotuspäätös.

Täydentävällä verotuspäätöksellä tarkoitetaan verotusmenettelylain 51 a §:n mukaan menettelyä, jossa verovelvollinen ilmoittaa oikaisuvaatimuksella tulon, vähennyksen tai muun 7 §:n 1 momentissa tarkoitetun tiedon, jota hän ei ole aikaisemmin ilmoittanut tai johon verotuspäätös ei ole muutoin perustunut, ja Verohallinto toimittaa verotuksen tältä osin ja tekee asiassa verovuoden verotusta täydentävän verotuspäätöksen. Menettely on siten erityinen suhteessa oikaisuvaatimusmenettelyyn. Tällä ei kuitenkaan ole vaikutusta siihen kuinka verovelvollinen hakee oikaisua, vaan verovelvollinen tekee samalla tavalla oikaisuvaatimuksen, kun vaatii verotusta muutettavaksi. Verohallinto käsittelee asian täydentävänä verotuspäätöksenä tai tavanomaisessa oikaisuvaatimusmenettelyssä riippuen vaatimuksen sisällöstä. Täydentävän verotuspäätöksen menettely ei ole varsinaista muutoksenhakumenettelyä, vaan säännönmukaista verotusta täydentävä menettely, jossa Verohallinto toimittaa verotuksen uusien tietojen osalta.¹⁰ Säännöksen tarkoituksena on ollut edistää verotusratkaisujen tekemistä ensiasteena Verohallinnossa.¹¹ Toisaalta se parantaa myös verovelvollisen oikeusturvaa tarjoten verovelvolliselle oikeuden hakea täydentävään verotuspäätökseen muutosta ensimmäisenä muutoksenhakuasteena toimivalta verotuksen oikaisulautakunnalta.

⁹ Verohallinnon ohje, VH/6746/00.01.00/2023.

¹⁰ Verohallinnon ohje, VH/772/00.01.00/2025.

¹¹ HE 97/2017 vp, s. 1.

Automaattista päätöksentekoa on tutkittu laajasti varsinkin opinnäytetöissä painopisteen keskittyen erityisesti verovelvollisen oikeusturvaan, virkavastuuseen ja sääntelyn ongelmiin. Suuri osa tutkimuksista on kuitenkin toteutettu ennen lainsäädäntömuutoksia. Automaattista päätöksentekoa on sivuttu myös Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan puitteissa. Tekoälyohjelmakokonaisuuteen kuuluvassa hankkeessa on julkaistu 25.6.2019 *Algoritmi päätöksentekijänä? Tekoälyn hyödyntämisen mahdollisuudet ja haasteet kansallisessa sääntely-ympäristössä*. -selvitys. Selvityksessä on kartoitettu erityisesti eri hallinnon aloille yhteisiä oikeudellisia haasteita ja reunaehtoja asiassa.¹² Lisäksi valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan puitteissa on arvioitu virkavastuun kehittämistarpeita hankkeessa *Virkavastuu julkishallinnon muuttuvassa toimintaympäristössä*, joka on julkaistu 15.2.2022. Hankkeessa on arvioitu erityisesti kansalaisten luottamuksen ja virkavastuun kohdentumisen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta virkavastuun tilaa ja muutostarpeita teemojen linkittyessä käynnissä oleviin säädös-hankkeisiin, joista yhtenä on ollut automaattista päätöksentekoa koskevan hallinnon yleislainsäädännön valmistelu.¹³

1.3 Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen aineisto

Tutkimus on oikeustieteellinen tutkimus sijoittuen julkisoikeuden alaan vero-oikeudellisena tutkimuksena. Vero-oikeus kuuluu finanssioikeuteen, jonka toinen osa-alue on finanssihallinto-oikeus. Vero-oikeus koostuu normeista, jotka koskevat julkisyhteisön tulojen hankintaa. Vero-oikeudessa kysymys on pakottavista normeista.¹⁴ Tässä tutkimuksessa vero-oikeutta tutkitaan erityisesti muodollisen vero-oikeuden näkökulmasta. Muodollisella vero-oikeudella tarkoitetaan lainsäädännön normeja, jotka käsittävät veroviranomaisen organisaatiota ja toimivaltaa, verotuksen toimittamista ja määräämistä, verojen kantamista ja perintää sekä muutoksenhakua verotukseen, mutta toisaalta myös verovelvollisten, veroviranomaisten sekä veronsaajien oikeuksia ja velvollisuuksia verotuksessa.¹⁵ Tutkimuksen aihetta lähestytään toisaalta juuri veroviranomaisen kautta, mutta toisaalta myös hallinnon asiakkaan, verovelvollisen näkökulmasta pohdittaessa hänen oikeuksia ja velvollisuuksia.

¹² Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2019:44, s. 12.

¹³ Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2022:14, s. 9–10.

¹⁴ Malmgren ym. 2025, s. 25.

¹⁵ Rabinä 2022, s. 1.

Tutkimusmetodina käytetään oikeusdogmaattista eli lainopillista tutkimusta. Lainopilla tarkoitetaan voimassa olevan oikeuden tulkintaa ja systematisointia. Keskeisenä menetelmänä on tulkinta, ja se tutkii voimassa olevia oikeusnormeja ja niiden sisältöjä tuottaen perusteltuja kannanottoja voimassa olevan oikeuden kautta.¹⁶ Oikeudellinen argumentaatio on siten oikeussääntöjen tulkintaa, oikeussääntöjen, oikeusperiaatteiden ja prejudikaattinormien systematisointia eli keskinäisten suhteiden määrittämistä sekä oikeusperiaatteiden ja muiden vastaavien oikeudellisten ratkaisustandardien punnintaa ohjaavien argumentaationsääntöjen kokonaisuus.¹⁷ Lainopillinen tutkimus saa merkityksensä nimenomaisesti avoimiin tulkintakysymyksiin annettavien oikeuslähteiden varaan perusteltujen tulkintasuositusten kautta.¹⁸ Tässä tutkimuksessa lainopillinen näkökulma näkyy erityisesti aiheen kannalta merkittävien lakien tulkittamisessa ja systematisoinnissa. Tutkielman tavoitteena on vastata tutkimuskysymyksiin voimassa olevan oikeuden pohjalta. Osin voimassa oleva oikeus on vanhaa mutta osin juuri automaattista päätöksentekoa koskien siirtymäsäännösten jälkeistä, joka tekee tutkimuksesta ajallisesti relevantin.

Tutkimuksessa hyödynnetään useampaa tulkintametodia. Näillä tarkoitetaan työkaluja, joita lainoppia harjoittava käyttää siirtyessään tulkintaperusteista eli oikeuslähteistä tulkintatuloksiin eli tulkintakannanottoihin.¹⁹ Merkittävimmiksi tulkintameteodeiksi tutkimuksessa muodostuu sanamuodon mukainen tulkinta, mutta toisaalta myös systemaattinen tulkinta. Sanamuodon mukaisella tulkinnalla tarkoitetaan kirjaimellista tai kieliopillista tulkintaa, jossa pitäydytään lakitekstin ilmaisun luonnollisessa kielessä eli arkikielen mukaisessa normaalimerkityksessä. Toisaalta tulkinta edellyttää pohdintaa, onko lakikielen ilmaisun termeillä erityinen oikeudellinen merkitys, sillä lakikielen erityisterminologia syrjäyttää yleiskielen merkityksen. Systemaattista tulkintaa hyödyntämällä tutkija ottaa huomioon muut oikeusnormit, oikeudenalan yleiset opit, lainopin teoriat, oikeusjärjestyksen logiikan ja systematiikan, mutta myös oikeusjärjestyksen kokonaisuutena. Näiden ohella tutkimuksessa hyödynnetään historiallista tulkintaa, jonka tarkoituksena on selvittää lainsäätäjän tarkoitusta.²⁰ Lainsäätäjän tarkoitusta selvitetään pääasiassa lain esitöistä.

¹⁶ Hirvonen 2011, s. 24 & 36.

¹⁷ Siltala 2003, s. 328.

¹⁸ Siltala 2003, s. 424.

¹⁹ Hirvonen 2011, s. 38.

²⁰ Hirvonen 2011, s. 38–39.

Lähdeaineistona tutkimuksessa on julkisoikeudelliselle tutkimukselle ominaisia oikeuslähteitä, joiden merkitys korostuu etenkin lainopillisessa tutkimuksessa. Tulkittaessa verotuksen lainmukaisuutta, on huomioitava, että veronormien asetannassa korostetun laillisuuden periaatteen sisältönä on, että verosta säädetään lailla perustuslain (731/1999) 81 §:n mukaan. Verolaista on käytävä ilmi verovelvollisuuden ja veronalaisuuden perusteet, normit veron määrittämiseksi mutta myös oikeussuojakeinot.²¹ Lähdeaineistona on siten vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä eli lainsäädäntöä, heikosti velvoittavia oikeuslähteitä kuten lain esitöitä ja ylimpien tuomioistuinten ennakkoratkaisuja sekä sallittuja oikeuslähteitä eli oikeuskirjallisuutta. Tutkimuksessa pyritään edellä mainittujen oikeuslähteiden kautta vastaamaan tutkimuskysymyksiin.

Verotuksessa käytettävä automaattinen päätöksenteko perustuu hallintolakiin, verotuksen menettelysäännöksiin ja verotusta koskevaan erityissääntelyyn. Lisäksi julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annetussa laissa (906/2019) säädetään automaattisen päätöksenteon virkavastuusta ja siihen liittyvän käyttöönoton edellytyksistä. Nämä muodostavat merkittävän lähdeaineiston tutkimuksen kannalta vahvasti velvoittavina lähteinä. Näiden lakien esityöt muodostavat heikosti velvoittavina lähteinä merkittävän osan työssä tarvittavasta aineistosta. Huolimatta esitöiden kutsumisesta heikosti velvoittaviksi lähteiksi, on niiden merkitys kuitenkin suuri lähteinä tulkittaessa sitä, mitä lakia säädetäessä on tarkoitettu ja mihin sillä on pyritty. Onkin varsin selvää, että lain tarkoituksella (ratio legis) on painoarvoa tulkittaessa verolainsäädäntöä.²² Automaattista päätöksentekoa koskevat lainsäädännön esityöt ovat varsin tuoreita ja antavat tutkimukselle siten ajankohtaista tietoa lainsäädännön tarpeesta ja taustalla vaikuttavista ilmiöistä.

Verotus on lainsäädännössä varsin tarkkaan säädeltyä, ja verotusmenettelystä säädetäänkin varsin kattavasti ja yksityiskohtaisesti verotusta koskevissa säädöksissä, erityisesti verotusmenettelylaissa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa, joten verolainsäädäntöön sisältyviä verotusmenettelyä koskevia säännöksiä tulkitaan ensisijaisesti. Hallintolaki on siten suhteessa verotusta koskeviin menettelysäännöksiin toissijainen, muttei kuitenkaan vailla merkitystä sen sisältäessä säädöksiä automaattisesta päätöksenteosta.

²¹ Niskakangas – Viitala – Hokkanen 2020, s.18–19.

²² Myrsky 2011, s. 40.

Sallituista oikeuslähteistä merkittävänä voidaan pitää myös Verohallinnon syventäviä ohjeita ja kannanottoja. Huolimatta siitä, että nämä ohjeet ovat Verohallinnon antamia ohjeita eivätkä ole normatiivisesti sitovia, on niillä erityinen merkitys verolain tulkinnassa, sillä ohjeet kertovat verotuksen toimittavan viranomaisen kannan tulkintakysymykseen. Samalla Verohallinnon ohjeet kuvaavat sitä, millainen vallitseva verotuskäytäntö on. Tämän vuoksi lainopillisessa tutkimuksessa tulisi ottaa huomioon Verohallinnon ohjeiden mukaiset tulkintakannanotot.²³ Verohallinnolla onkin aktiivinen ote tuottaa tulkintaa verolainsäädännöstä, syventäviä ohjeita sekä kannanottoja useita eri verolajeista.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma alkaa johdannolla, jossa taustoitetaan tutkimuksen taustaa ja aihetta laajemmin kuvaamalla automaattisen päätöksenteon käytön laajentumista ja lainsäädännöllisen perustan muodostamiseen johtuvia syitä. Johdanto tuo tutuksi automaattisen päätöksenteon tarpeen Verohallinnon näkökulmasta katsottuna. Luvussa avataan myös tarkemmin tutkimusaihetta, tutkimuskysymyksiä, tutkimusmenetelmää ja siinä käytettyä aineistoa.

Luvussa kaksi tutustutaan tarkemmin siihen, mitä automaattinen päätöksenteko on, miten sitä säädellään ja mikä sen suhde tavalliseen päätöksentekoon on. Luvussa tutkitaan automaattista päätöksentekoa koskevaa tuoretta lainsäädäntöä hallintolakiin, verotusmenettelylakiin ja tiedonhallintalakiin lisättyjen kirjausten myötä ja sitä, kuinka automaattinen päätöksenteko verotuksen osalta lainsäädäntöön on kirjattu. Luvussa tarkastellaan myös automaattista päätöksentekoa suhteessa tavalliseen päätöksentekoon eli sitä, miltä osin menettely eroaa automaation ja virkailijan välillä. Luvussa kolme avataan lukijalle tarkemmin sitä, mitä verotuksen oikaisemisella tarkoitetaan. Luvussa tutustutaan lisäksi verotusmenettelyyn verotuksen oikaisemisen osalta automaatiossa, mutta myös täydentävää verotuspäätöstä koskevaan menettelyyn, joka on tutkimuksen kannalta merkittävässä roolissa. Luvun lopuksi tarkastellaan verotuksen oikaisemista automaatiossa.

Luvussa neljä tutustutaan verotuksen muuttamiseen viranomaisaloitteisesti eli siihen, missä tilanteissa ja millä edellytyksin verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen hyväksi tai

²³ Nykänen 2020, s. 628–629.

vahingoksi sekä näitä koskeviin rajoitussääntöihin. Luvussa tarkastellaan tilanteita, joissa verotuksen oikaiseminen voidaan Verohallinnon toimesta jättää toimittamatta. Luvussa avataan myös verovelvollisen oikeusturvan kannalta tärkeitä verotusmenettelyllisiä periaatteita kuten luottamuksensuojaperiaate ja uudelleen harkinnan kieltö, jotka määrittävät verotuksen vahingoksi oikaisemisen rajaa. Luvussa pohditaan myös oikeusturvaa hallinnon asiakkaan kannalta suhteessa viranomaisen oikeuteen korjata verotusta. Viimeisessä luvussa tehdään johtopäätökset tutkimuksesta. Viimeisessä luvussa vastataan myös tutkimuksen aineiston kautta tutkimuskysymyksiin.

2 AUTOMAATTINEN PÄÄTÖKSENTEKO VEROTUKSESSA

2.1 Mitä automaattinen päätöksenteko on?

Hallinnossa käytössä oleva automaattinen päätöksenteko on päätöksentekoa, jota ihminen ei tee, vaan päätös tehdään koneellisesti. Automaattinen päätöksenteko perustuu täsmällisiin ja ennalta määritettyihin käsittelysääntöihin, jotka mahdollistavat automaation käytön oikein. Riippuen viranomaisen suorittamista tehtävistä osa on käyttänyt automaattista päätöksentekoa enemmän tai vähemmän hallinnollisessa päätöksenteossaan. Automaattinen päätöksenteko on prosessi, jossa tietojärjestelmä tekee itsenäisesti lopullisen hallintopäätöksen niiden tietojen perusteella, mitä sille on annettu käyttöön. Näitä tietoja voidaan syöttää myös ihmisen toimesta automatiikalle käytettäväksi. Puhutaan niin sanotusta sääntöpohjaisesta automaattisesta päätöksenteosta. Automaattisesta päätöksenteosta on erotettava avusteinen päätöksenteko, jossa automatiikka valmistelelee päätösluonnoksen, mutta ihminen tekee lopullisen päätöksen.²⁴ Huolimatta automatiikan avustamisesta päätöksenteossa ei kyseessä ole kuitenkaan automatiikan tekemä päätös.

Verotuksessa automaattista päätöksentekoa on hyödynnetty esimerkiksi asiakasrekisteröinnissä ja verotuksen toimittamisessa osin jo 1990-luvulta alkaen.²⁵ Verotuksen massaluontoisuuden vuoksi automaattinen päätöksenteko on nähty välttämättömänä asioiden hoidon varmistamiseksi. Viranomaisen tuottamassa päätösperustaisessa automaatiossa yhdistyvät niin oikeusturvatakeiden turvaaminen, julkisen vallankäytön delegoiminen ja virkavastuu, mutta myös tietojärjestelmien hankintaan, määrittelyyn ja ylläpitoon liittyvät näkökohdat.²⁶ Kun automaatio on käytössä, on sen ylläpito resurssitehokasta, mutta automaation asianmukainen käyttöönotto edellyttää viranomaiselta panostamista automatiikan oikeellisuuden varmistamiseksi.

Automaattisen päätöksenteon käyttöönotto on yleistynyt viime vuosina ja sitä on pyritty hyödyntämään viranomaisissa. Ainoastaan Verohallinto ei käytä automaattista päätöksentekoa hallintopäätöksissään, vaan myös esimerkiksi Kansaneläkelaitoksella, Valtiokonttorilla,

²⁴ Arviomuistio hallinnon automaattisen päätöksentekoon liittyvistä yleislainsäädännön sääntelytarpeista, s. 11.

²⁵ Merisalo 2023, s. 335.

²⁶ Koulu 2018, s. 843.

Eläketurvakeskuksella ja Maanmittauslaitoksella on käytössä tiettyjen tapausten osalta automaattinen päätöksenteko. Automatiikan hyödyntämisellä toimintaa on mahdollista tehostaa ja nopeuttaa, ja toisaalta se synnyttää myös menosäästöjä, sillä aiemmin henkilön tekemiä työtehtäviä voidaan antaa automatiikan hoidettavaksi.

Suomi ei ole suinkaan ainoa maa, joka on käyttänyt automaattista päätöksentekoa ja kirjannut sen myös lakiin. Ruotsissa automaattinen päätöksenteko mahdollistettiin vuonna 2018 säädetyllä uudella hallintolailla. Norjassa yleislainsäädännössä ei ole tällä hetkellä säädetty automaattisesta päätöksenteosta, mutta tehdyissä selvityksissä uudistumistarpeiden osalta automaattisen päätöksenteon käyttöönottoa on pohdittu. Myös esimerkiksi Ranskassa, Saksassa, Iso-Britanniassa ja Kanadassa automaattisesta päätöksenteosta on säädetty laissa.²⁷ Suomessa lailla säädetty automaattinen päätöksenteko ei siten ole ainutlaatuista maailmalla, vaan samansuuntaista kehitystä on nähty samoissa mittakaavoissa myös muualla.

Automaattinen päätöksenteko on yhtä lailla hallintopäätöksen tekemistä. Hallintopäätöksellä tarkoitetaan hallintomenettelyssä tehtyä päätöstä. Se sisältää lopullisena ratkaisuna asiaratkaisun, jossa päätetään edusta, oikeudesta tai velvollisuudesta. Myös tutkimatta jättäminen on hallintopäätös.²⁸ Päätöksen sisällöstä on tarkemmin säädetty hallintolain 44 §:ssä. Päätös on muodollisesti samanlainen, kun olisi viranomaisen tekemä, mutta automaatiassa tehdyille hallintopäätökselle on merkittävä hallintolain 53 g §:n 1 momentin mukaisesti tieto asian ratkaisemisesta automaattisesti. Asiakas siis tietää asian tulleen ratkaistuksi automaatiassa siitä, jos se päätöksessä ilmoitetaan.

2.2 Automaattista päätöksentekoa koskeva sääntely

2.2.1 Sääntelyn tarve ja tausta

Kuten todettua, on automaattista päätöksentekoa käytetty jossain määrin jo pitkään julkisessa hallinnossa. Aikaisemmin lainsäädännössä ei ollut säädetty tarkemmin automaattisesta päätöksenteosta. EU:n tietosuojalainsäädäntö on koskenut automaattista päätöksentekoa jo

²⁷ HE 145/2022 vp, s. 85–88.

²⁸ Mäenpää 2021, s. 307.

aikaisemmin siltä osin kuin se kohdistuu luonnolliseen henkilöön. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2016/679 luonnollisten henkilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä sekä näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta ja direktiivin 95/46/EY kumoamisesta tuli voimaan 24.5.2016 ja sen soveltaminen alkoi 25.5.2018. Tämä asetus kieltää pelkästään sellaisten asioiden käsittelyn ja päätösten antamisen, jotka sisältävät merkittäviä oikeusvaikutuksia, tekemisen automaatiassa.

Ennen sääntelyn voimaan tuloa eduskunnan perustuslakivaliokunta oli useasti kiinnittänyt huomiota siihen, että automatisoituun päätöksentekomenettelyyn liittyy paljon säätelemättömyyttä.²⁹ Maahanmuuton henkilötietolain hallituksen esityksestä (HE 224/2018 vp) annetussa lausunnossaan perustuslakivaliokunta vaati sääntelyn täsmentämistä, sillä lakiesityksessä ei riittävän täsmällisesti säännelty sitä, millä perustein asioita voidaan valikoida automaattisen päätöksenteon piiriin.³⁰ Potilasvakuutuslain hallituksen esityksestä (HE 298/2018 vp) annetussa lausunnossaan perustuslakivaliokunta vaati yhtä lailla sääntelyn täsmentämistä, sillä siinä ei myöskään riittävän tarkasti säädelty perusteista, joilla asioita voidaan valikoida automaattisen päätöksenteon piiriin.³¹ Sosiaaliturva- ja vakuutuslainsäädännön hallituksen esityksestä (HE 52/2018 vp) annetussa lausunnossaan perustuslakivaliokunta otti yhtä lailla kantaa samaan ongelmaan. Sääntelyä tulisi täsmentää siltä osin, millaisin perustein asioita voidaan valikoida automaattisen päätöksenteon piiriin.³²

Laiksi henkilötietojen käsittelystä maahanmuuttohallinnossa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi annetun hallituksen esityksen (HE 18/2019) johdosta antamassaan lausunnossa valiokunta totesi, että automaattiseen päätöksentekoon liittyy sellaisia perusoikeuksiin ja julkisen vallan käyttöön liittyviä oikeudellisia erityiskysymyksiä, joita olisi syytä arvioida yleislainsäädännön kehittymistarpeiden kautta.³³ Jokaisen lakiehdotuksen osalta toistui sama huomio, joka on varsin merkittävä oikeusturvan kannalta. Mikäli riittävällä tasolla ei säädetä, missä tilanteissa asia valikoituu automaattisen päätöksenteon piiriin, kasvaa automaattisen päätöksenteon virheriski. Ehdotettujen säännösten tuoma harkinnanvaraisuus oli liian laaja sen suhteen, mitkä asiat voitaisiin valikoida automaattisen ratkaisun piiriin. Sääntelyn väljyys voi johtaa ongelmiin

²⁹ Kts. esim PeVL 62/2018, PeVL 70/2018 ja PeVL 78/2018.

³⁰ PeVL 62/2018 vp, s. 7.

³¹ PeVL 70/2018 vp, s. 3.

³² PeVL 78/2018 vp, s. 5.

³³ PeVL 7/2019 vp, s. 12.

asianosaisen oikeusturvan, mutta myös hyvän hallinnon vaatimusten osalta. Edellä mainitun tapainen tilanne voi johtaa myös ongelmiin virkavastuun kohdentumisen kannalta.

Valiokunta katsoi myös, että sääntelystä olisi tarpeen tehdä selvitys, jossa tarkasteltaisiin, miten automatisoidun hallintomenettelyn ja päätöksenteon nykytila täyttää hallinnon lainalaisuuden, julkisuusperiaatteen ja hyvän hallinnon perusteisiin liittyvien hallinnon oikeusperiaatteiden asettamien vaatimusten, oikeusturvan ja virkavastuun asianmukaisen toteutumisen. Valiokunta katsoi, että käsillä ollut tila, jossa automaattisesta päätöksenteosta ei ollut nimenomaista lainsäädäntöä, oli johtanut tilaan, jossa tarpeelliseksi nähtiin pidättäytyminen uusista hallinnonalakohtaisista automatisoitua päätöksentekoa koskevista sääntelyehdotuksista.³⁴

Ennen voimaantullutta uutta lainsäädäntöä myös Eduskunnan apulaisoikeusasiamies on katsonut ratkaisussaan, että Verohallinnon automatisoitu verotus- ja päätöksentekomenettely on vailla asianmukaista ja täsmällistä laintasoista säätelyä, joka huomioisi hyvän hallinnon, oikeusturvan ja virkavastuun kohdentumisen ja toteutumisen. Verotusmenettelylaissa ei apulaisoikeusasiamiehen mukaan säädetty riittävällä tasolla automaattisesta päätöksenteosta, ja Verohallinnon menettelyä pidettiin tältä osin lainvastaisena. Valitettavana pidettiin sitä, että Verohallinnossa automatisoitu päätöksentekomenettely oli edennyt laajasti, eikä riittävää selvitystä säädäntömuutoksista ollut tehty. Ratkaisussaan apulaisoikeusasiamies totesi yhtä lailla saman kuin perustuslakivaliokuntakin: automatisoidun päätöksenteon sääntelytarpeet tulisi selvittää.³⁵

Eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisua voidaan pitää varsin merkittävänä, sillä Verohallinnon tuottama ratkaisujen määrä automaattiossa on valtava. Näiden toimintatapojen pitäminen lainvastaisena nostikin tehdyn ratkaisun myös mediassa esiin. Verohallinnon pääjohtaja Markku Heikura piti tehtyä päätöstä ”*varsin suurena yllätyksenä*”.³⁶ Tähän aikaan automaattisesta päätöksenteosta ei nimenomaisesti ollut säädetty hallintolainsäädännössä tai verotuslainsäädännössä ollenkaan.

Myös oikeuskansleri on antamissaan ratkaisuissaan pitänyt ongelmallisena hallinnon yleisten kehitysnäkymien ja digitalisaation kehittymisen kannalta, ettei automaattiselle päätöksenteolle

³⁴ HE 145/2022 vp, s. 6.

³⁵ EOAK/3379/2018, s. 37.

³⁶ YLE 2019. [Viitattu 16.4.2025].

ole oikeusperustaa. Oikeuskansleri on esimerkiksi todennut, että tehdyt automaatiopäätökset ovat säännösperustaltaan puutteellisia ja voivat perustua väärään tai puutteelliseen tietoon.³⁷ Päätöksen lainmukaisuuden ja oikeellisuuden kautta tarkasteltuna oikeuskanslerin antamat lausunnot olivat huolestuttavia, kun otetaan huomioon lisäksi automaattisella päätöksenteolla ratkaistujen tapauksien merkittävä määrä.

Osaltaan tietosuojanäkökulma on nostanut esiin myös automaattista päätöksentekoa koskevien valtiosääntöisten kysymysten ratkaisemisen tarpeen, ja asian ratkaiseminen on nähty tarpeelliseksi yleislainsäädännössä. Tietojärjestelmien kehittämiseen ja käyttöön vaikuttava sääntely on nähty myös puutteelliseksi.³⁸ Oikeusministeriön arviomuistiossa vuodelta 2020 todettiin, että automaattiseen päätöksentekoon liittyy useita kysymyksiä, joita ei voitaisi ratkaista silloin voimassa olleella lainsäädännöllä, sillä automaatioon soveltuvia asiaryhmiä on eri hallinnonaloilla ja eri viranomaisissa, ja näiden ratkaistavat kysymykset ovat luonteeltaan yleisiä, joten niiden ratkaisu olisi järkevintä yleislainsäädännössä.³⁹

2.2.2 Automaattista päätöksentekoa koskeva lainsäädäntöuudistus

Hallituksen antaman esityksen myötä ehdotettiin muutettavaksi hallintolakia, julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annettua lakia, digitaalisten palvelujen tarjoamisesta annettua lakia, henkilötietojen käsittelystä rikosasioissa ja kansallisen turvallisuuden ylläpitämisen yhteydessä annettua lakia ja maakaarta. Näiden ohella muutettiin myös verotusmenettelylakia, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia, veronkantolakia, tullilakia, ajoneuvoverolakia, ennakkoperintälakia, perintö- ja lahjaverolakia, kiinteistöverolakia, autoverolakia, tonnistoverolakia ja arvonnäköverolakia.

Tehdyn esityksen tarkoituksena oli mahdollistaa automaattinen päätöksenteko hallinnossa. Tämän ohella säädettiin EU:n yleisen tietosuoja-asetuksen edellyttämä kansallinen oikeusperusta automatisoitujen päätösten tekemiseksi, säädettiin poikkeus rikosasioiden tietosuojadirektiiviin perustuvan rikosasioiden tietosuojalain automatisoidun yksittäispäätöksen kiellosta hallintoasiasta, lisättiin hallintolakiin säännökset automaattisen

³⁷ Ks. esim. OKV/131/70/2020 & OKV/138/10/2020.

³⁸ HE 145/2022 vp, s. 5.

³⁹ Arviomuistio hallinnon automaattisen päätöksentekoon liittyvistä yleislainsäädännön sääntelytarpeista 2020, s. 62.

ratkaisun edellytyksistä, oikeussuojaedellytyksistä ja viranomaisen velvoitteesta ilmoittaa asianosaiselle, jos asia ratkaistaan automaatiassa. Lisäksi julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annettuun lakiin lisättiin automaattisen päätöksenteon virkavastuun kohdentumisesta ja hyvän hallinnon periaatteiden toteutumisesta edistävät säännökset sekä lisäykset rikosasioiden tietosuojalakiin siitä, että hallintoasian ratkaisemisen edellytykset kyseisen lain soveltamisalalla mahdollistetaan. Tämän ohella digitaalisten palvelujen tarjoamisesta annettuun lakiin lisättiin säännös edellytyksistä, joilla digitaalisessa palvelussa voidaan käyttää käyttäjän ja automatisoidun toiminnon reaaliaikaiseen viestien vaihtoon liittyvää neuvontaa ja opastusta. Maakaarta muutettiin myös automaattisen päätöksenteon jatkumisen varmistamiseksi Maanmittauslaitoksessa.⁴⁰

Automaattisen päätöksenteon lainmukaisuuden lähtökohtana voidaan pitää perustuslain 21 §:n 1 momentin kirjausta, jonka mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Pykälän 2 momentin mukaan käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Tutkittaessa automaattista päätöksentekoa nimenomaan verotuksen kautta, merkitykselliseksi tulevat hallintolakiin ja verotusmenettelylakiin lisätyt säännökset. Huomioitavaa on, ettei asian automaattisen ratkaisun lainkohdilla edellytetä viranomaista käyttämään automaattista päätöksentekoa. Tehty säännösperusta on mahdollistavaa lainsäädäntöä, ja viranomaisen itsensä päättäväksi jää, ottaako se automatisoidun toimintaprosessin käyttöön asioissa, joissa se olisi mahdollista. Tehdyt muutokset mahdollistavat halutessaan automaattisen päätöksenteon käyttöönoton ilman tarvetta säätää automaatiosta erikseen sektorilainsäädännössä.⁴¹ Verohallinnon laajan automaattisen päätöksenteon käyttöalan kannalta tehty lainsäädäntö on selkeyttänyt oikeustilaa. Seuraavaksi tarkastellaan tehtyjä muutoksia ensin hallintolain näkökulmasta, jonka jälkeen tarkastellaan tehtyjä muutoksia verotuksen näkökulmasta ja lopulta tiedonhallintalain näkökulmasta. Kun tutkimuksen aihe tarkastelee täydentävien verotuspäätösten tekemistä

⁴⁰ HE 145/2022 vp, s. 1.

⁴¹ HE 145/2022 vp, s. 95.

henkilöverotuksessa, tarkastelun kohteeksi on syytä valita hallintolakiin kirjatun yleisen sääntelyn ohella verotuksen tarkentava säädäntö, eli verotusmenettelylaki, mutta myös tiedonhallintalaki. Lainsäädäntömuutoksia on tarpeen tutkia erikseen, sillä hallintolakiin kirjatut automaattista päätöksentekoa koskevat säädäntökirjaukset ovat luonteeltaan yleisempiä. Verotukseen on säädetty poikkeuksia tästä yleislainsäädännöstä poiketen, jotta tietyt asiat olisi mahdollista ratkaista poikkeuksella automaatiossa.

2.2.3 Hallintolaki

Hallintolaissa asian ratkaisemisesta automaattisesti säädetään lain 8 b luvussa. Luku käsittää asian automaattisen ratkaisemisen edellytykset, sen oikeussuojaedellytykset sekä siitä ilmoittamisen. Hallintolain 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 2 §:n 16 kohdassa tarkoitettuihin käsittelysääntöihin. Pykälän tarkoituksena on antaa hallintoasian automaattiselle ratkaisulle toimivaltaperuste sekä rajata automaattisella päätöksenteolla ratkaistavat asiat. Asialla tässä lain kohdassa viitataan hallintolain 7 lukuun asian ratkaisemisesta eli asian käsittelyn päättymisestä ratkaisuun.⁴²

Tapauskohtaisella harkinnalla viranomaiselle on jätetty tehtäväksi suorittaa etukäteinen harkinta sen suhteen, mitkä asiat ovat mahdollista ratkaista automaatiossa sekä laatia käsittelysäännöt, joiden perusteella asiat valitaan ja ratkaistaan. Esitöissä on tarkennettu tämän tarkoittavan tarvetta tunnistaa tapaukset, jotka ovat olennaisilta piirteiltään samanlaisia ja jotka viranomaisen ratkaisee aina saman säännön mukaisesti. Tällaiset tapaukset voidaan yksinkertaisimmillaan tunnistaa sovellettavan aineellisen lainsäädännön perusteella tai vakiintuneen ratkaisukäytännön perusteella.⁴³ Lain esitöiden tarkennusten myötä on pyritty löytämään raja sen suhteen, milloin automaation voidaan katsoa varmasti tunnistavan sellaiset tapaukset, jotka ratkaistaan siten kuin virkailijat ne ratkaisevat. Vaikka tapauskohtainen harkinta edellyttää pohdintaa sen

⁴² HE 145/2022 vp, s. 96.

⁴³ HE 145/2022 vp, s. 98.

suhteen mitkä asiat ovat mahdollista ratkaista automaatiassa, on yhtäältä varmistettava, että automaatio pystyy ratkaisemaan nämä tapaukset lainsäädännön kautta oikein.

Hallintolain 53 e §:n 3 momentin mukaan automaattisen ratkaisemisen käyttöönoton edellytyksistä ja käyttöönotossa noudatettavasta menettelystä säädetään julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annetussa laissa. Viittaussäännös on otettu mukaan pykälään, sillä tiedonhallintalaissa säädettyjen vaatimusten on täytyttävä, jotta asioiden ratkaiseminen automaattisesti on mahdollista.⁴⁴ Näillä vaatimuksilla pyritään varmistamaan automatisoidun toimintaprosessin asianmukainen toiminta.

Hallintolain 53 e §:n 4 momentin mukaan kuitenkin oikaisuvaatimusta tai siihen rinnastuvaa vaatimusta ei voida ratkaista automaattisesti. Oikaisuvaatimukset sisältävät yleensä ratkaisun teossa sellaista harkintaa, jota ei voida automatisoida. Ne ovat myös luonteeltaan sellaisia, joissa oikeusturvaan liittyvät asiat korostuvat. Edellä mainitusta poiketen lakia säädettyä on tunnistettu tiettyjä hallinnonaloja ja asiaryhmiä, joissa asianosaisen oikeusturvan ei voida katsoa vaarantuvan oikaisuvaatimuksen automaattisella ratkaisulla. Näissä tapauksissa automaattinen päätöksenteko on mahdollista, mikäli asia huomioidaan ja arvioidaan perustuslain ja tietosuojalain kannalta, lisäksi varmistaen, ettei hyvä hallinto ja oikeusturva vaarannu. Myös tietosuojaoikeudelliset suojatoimet on arvioitava riittäviksi.⁴⁵ Lain kohdassa mainituilla hallinnonaloilla tarkoitetaan muiden ohella juuri verotusta, jonka vuoksi verotusmenettelylakiin on tehty tarvittavat kirjaukset oikaisuvaatimusten automaattiselle ratkaisemiselle.

Hallintolain 53 f §:n oikeussuojaedellytyksen mukaan automaatiassa ratkaistuun asiaan on oltava oikeus vaatia oikaisua maksutta oikaisuvaatimuksella tai siihen rinnastuvalla vaatimuksella, joka käsitellään päätöksen tehneessä viranomaisessa tai sen kanssa samaan rekisterinpitäjään kuuluvassa viranomaisessa. Tätä ei kuitenkaan sovelleta, mikäli automaattisella ratkaisulla hyväksytään asianosaisen vaatimus, joka ei koske toista asianosaista. Täydentävä verotuspäätös voidaan ratkaista automaatiassa ainoastaan hyväksytysti, joten muutoksenhaun maksullisuus ei tule näissä tilanteissa pohdittavaksi, joskin muutoksenhaku verotuksen oikaisulautakunnalta olisi joka tapauksessa maksutonta.

⁴⁴ HE 145/2022 vp, s. 100.

⁴⁵ HE 145/2022 vp, s. 100-101.

Hallintolain 53 g §:n mukaan hallintopäätöksestä on käytävä ilmi, jos asia on ratkaistu automaattisesti, sekä tieto siitä, missä julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annetun lain 28 d §:ssä tarkoitettu käyttöönottopäätös on saatavilla. Jos asiassa ei muun lain perusteella anneta hallintopäätöstä, 1 momentissa tarkoitettut tiedot sekä tieto automaattisen ratkaisun perusteena olevista tiedoista on kuitenkin annettava asianosaiselle muulla tavoin viimeistään asian käsittelyn päättyessä. Lain 44 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädettyä vaatimusta lisätietoja antavan henkilön nimen ilmoittamisesta ei sovelleta asiassa, joka on ratkaistu automaattisesti.

Hallintolakiin tehtyjen lisäysten tarkoituksena on toimia yleissääntelynä, joka mahdollistaa automaattisten ratkaisujen tekemisen ilman että viranomaisen on tarpeen säätää automaatiosta erikseen sektorilainsäädännössä. Verotuksessa automaatiosta on kuitenkin nähty tarpeelliseksi säätää erikseen.

2.2.4 Verotusmenettelylaki

Verotusmenettelylaki on verotusmenettelyä koskeva kaikista keskeisin säädös ja etenkin henkilön tuloverotusta ja verotusmenettelyä tulkittaessa laki on keskeinen. Se astui voimaan vuoden 1996 alusta kumoten sitä ennen 35 vuotta voimassa olleen verotuslain.⁴⁶ Verotusmenettelylakiin nyt kirjatut muutokset eivät muuta oikaisuvaatimusten nykyistä käyttöalaa eikä muutoksenhakuoikeuteen perustuvaa käyttöalaa. Tehty muutos keskittyy täysin automaattioratkaisun käyttöalaan. Verotuksessa automaattisen päätöksenteon mahdollistaa jo hallintolakiin kirjatut säädösmuutokset, mutta verotusmenettelylakiin on haluttu säätää tiettyjä poikkeuksia asian automaattisesta ratkaisemisesta. Verotusmenettelylain 26 f §:n 1 momentin mukaan poiketen siitä, mitä hallintolain 53 e §:n 4 momentissa säädetään, myös oikaisuvaatimus voidaan ratkaista automaattisesti, jos:

- 1) verovelvollinen esittää oikaisuvaatimuksessaan uuden vaatimuksen tai uutta selvitystä ja oikaisuvaatimus hyväksytään;
- 2) päätös kumotaan verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta ja Verohallinto käsittelee asian uudelleen; taikka
- 3) verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta tehdään täydentävä verotuspäätös.

⁴⁶ Myrsky & Rabinä 2015, s. 4.

Automaattista ratkaisua ei sovellettaisi tilanteissa, joissa verovelvollinen vaatisi muutoksenhaun kohteena olevan ratkaisun oikeellisuuden arviointia ja sen muuttamista tosiseikkojen pohjalta. Automaattista ratkaisua ei sovellettaisi myöskään vaatimusten tai sen perusteluiden ollessa esitettyinä vapaamuotoisesti.⁴⁷ Oikaisuvaatimus voitaisiin ratkaista automaatiassa kuitenkin, jos Verohallinnon riskiarvion perusteella siinä ei olisi tavanomaisesta poikkeavaa. Viranomaisella olisi siten mahdollisuus määrittää automaattiselle päätöksenteolle riskiarvioon perustuvia kriteereitä, joiden täytyessä vaatimus siirrettäisiin pois automaattisesta päätöksenteosta virkailijalle. Kriteereiksi lain esitöissä on katsottu esimerkiksi tavallisesta poikkeavat tiedot, epätavallisen suuret tai pienet luvut sekä epäloogisuudet verovelvollisen esittämien ja viranomaisen tietojen välillä.⁴⁸ Ratkaisemisen on kuitenkin perustuttava sovellettavan lain ja etukäteen harkinnan perusteella laadittuihin julkisen hallinnon tiedonhallinnasta annetun lain 2 §:n 16 kohdassa tarkoitettuihin käsittelysääntöihin. Järjestelmän tulisi siis osata tunnistaa ja siirtää riskitapaukset pois automatiikan käsittelystä. Sääntelyn tavoitteena onkin taata automaatiassa tehtyjen päätösten oikeellisuus: automaatiolle ei haluta antaa ratkaistavaksi sellaisia vaatimuksia, jotka eivät ole sille tarkoituksenmukaisia eli käytännössä se ei niitä pystyisi ratkaisemaan.

Verotusmenettelylain 26 f §:n 2 momentin mukaan poiketen siitä, mitä hallintolain 53 f §:n 1 momentissa säädetään, veroilmoituksen, muun ilmoituksen tai tietojen antamisajan pidentämistä koskeva asia voidaan ratkaista automaattisesti myös, jos luonnollisen henkilön vaatimusta ei hyväksytä. Säännöksellä tarkoitetaan yksittäisiä tapauksia, joissa Verohallinnolla on toimivalta pidentää ilmoituksen määräaika. Poikkeus on ollut tarpeen kirjata lakiin, sillä hallintolain 53 f §:n 1 momentin mukaan automaatiassa hylättyyn vaatimukseen on oltava oikeus hakea oikaisua. Kuitenkaan Verohallinnon pidentämisasiassa annettuun ratkaisuun ei saa hakea muutosta verotusmenettelylain 8 §:n 3 momentin mukaan.

Tehdyt poikkeukset keskittyvät pääosin oikaisuvaatimusten automaattisen ratkaisemisen mahdollistamiseen tietyissä tapauksissa, sillä automatiikan pohjaa näissä on haluttu laajentaa. Poikkeuksilla ei myöskään puututa oikaisuvaatimusten nykyiseen käyttöalaan tai niiden muutoksenhakuoikeuteen. Tavoite on automatiikan pohjan laajentamisella lyhentää oikaisuvaatimusten käsittelyaikoja jouduttamalla asioiden käsittelyä.⁴⁹ Muilta osin asian automaattiseen ratkaisemiseen sovelletaan hallintolain 8 b luvussa säädettyä.

⁴⁷ HE 224/2022 vp, s. 35.

⁴⁸ HE 224/2022 vp, s. 24.

⁴⁹ HE 224/2022 vp, s. 29 & 34-35.

2.2.5 Laki julkisen hallinnon tiedonhallinnasta

Jotta automaattinen päätöksenteko on mahdollista, on siitä säädettävä erikseen myös tiedonhallintalaissa. Tiedonhallintalakiin tehdyillä kirjauksilla mahdollistetaan hyvän hallinnon vaatimusten toteutuminen, virkavastuun kohdentuminen, päätöksenteon läpinäkyvyys ja riittävät kontrollit.⁵⁰ Automaattisen ratkaisumenettelyn käyttöönotto ja sen käyttö on kirjattu lain 6 a lukuun. Tiedonhallintalain 28 a §:n 2 momentin mukaan viranomaisen on varmistettava, että automaattisen ratkaisumenettelyn käsittelysäännöt dokumentoidaan riittävän selkeästi ja kattavasti niiden lainmukaisuuden osoittamiseksi. Tiedonhallintalain 28 a §:n 2 momentin 1–3 kohdian mukaan käsittelysäännöistä tulisi käydä ilmi ratkaisumenettelyn syrjimättömyyden varmistaminen, miten asia selvitetään riittävästi ja asianmukaisesti kuuleminen huomioiden ja miten ratkaisu perustellaan tai miksi se voidaan jättää perustelematta. Tiedonhallintalain 28 a §:n 3 momentin mukaan viranomaisen tulee merkitä dokumentaation muodostaviin asiakirjoihin hyväksymispäivämäärä sekä asiakirjan hyväksyjä, jonka tehtävänä on tarkastaa asiakirjan sisällön lainmukaisuus. Nämä asiakirjat tulee säilyttää vähintään viisi vuotta automaattisen ratkaisumenettelyn käytöstä poistamista seuraavan kalenterivuoden alusta laskien.

Tiedonhallintalain 28 b §:ssä on määritelty automaattista päätöksentekoa koskevan laadun varmistaminen. Pykälässä säädetään automatisoitujen toimintaprosessien käyttöönottoon vaatimustenmukaisuuden varmistamiseen liittyvistä perusteista, jotka ovat välttämättömiä prosessin toimivuuden ja käyttöönottamisen varmistamiseksi. Pykälän tarkoituksena on siis velvoittaa viranomainen varmistamaan, että kun automatisoidun toimintaprosessin dokumentaation sisältö on hyväksytty lain mukaiseksi, toimintaprosessi myös toimii niin kuin dokumentaatiossa on kuvattu.⁵¹

Tiedonhallintalain 28 c §:n mukaan viranomaisen tulisi valvoa automaattisesti ratkaistavien asioiden laatua ja sisällöllistä virheettömyyttä sekä hallita automaattiseen ratkaisumenettelyyn kohdistuvia riskejä käyttöönoton jälkeen. Viranomaisen tulisi ryhtyä viipymättä korjaaviin toimenpiteisiin, mikäli automaattisessa ratkaisumenettelyssä havaittaisiin virhe, joka voisi vaikuttaa ratkaisun sisältöön. Nämä vaiheet tulisi dokumentoida. Pykälällä pyritään varmistamaan, että viranomainen huolehtii automaattisen päätöksentekoprosessin asianmukaisuudesta ja

⁵⁰ HE 145/2022 vp, s. 31.

⁵¹ HE 145/ 2022 vp, s. 116.

laadusta käyttöönoton jälkeen samalla huomioiden hyvän hallinnon ja oikeusturvan toteutumisen perustuslain 21 §:n vaatimusten mukaisesti.⁵²

Tiedonhallintalain 28 d §:ssä säädetään viranomaisen veloitteesta tehdä käyttöönottopäätös ennen automaattisen päätöksenteon käyttöönottoa. Tähän päätökseen on tiedonhallintalain 28 d §:n 1 momentin 1–5 kohtien mukaan sisällytettävä perustelut, joista on ilmevä käyttöönoton edellytykset, sovelletut säännökset, luettelo käyttöönottopäätöksen perusteena olevista asiakirjoista, suunniteltu käyttöönottopäivämäärä ja päätöksen tekemisen ajankohta, tieto päätöksentekijästä sekä viranomaisen yhteystieto, josta saa lisätietoa automaattisen ratkaisumenetelyn käytöstä. Tämä käyttöönottopäätös on tiedonhallintalain 28 e §:n 1 momentin mukaan julkaistava tietoverkossa viranomaisen verkkosivustolla.

Tiedonhallintalain 28 f §:n mukaan viranomaisen on riskiarvioinnin perusteella varmistettava asianmukaisin teknisin toimenpitein automaattisessa ratkaisemisessa hyödynnettävien tietojen ajantasaisuus ja virheettömyys. Lain 28 g §:ssä on säädetty tarkemmin julkisyhteisön työntekijän virkavastuusta. Lain kohdan mukaan viranomaisen palveluksessa olevaan julkisyhteisön työntekijään sovelletaan virkamiehen rikosoikeudellista virkavastuuta koskevia säännöksiä, viraltapanoseuraamusta lukuun ottamatta. Tällä on tarkoitettu julkisyhteisön työntekijän rikosoikeudellisen virkavastuun laajentamista niin, että virkavastuun laajuus ei olisi riippuvaa siitä, minkälaisessa palvelussuhteessa henkilö suorittaa ehdotetussa 6 a luvussa säädettyjä tehtäviä. Viranomaisissa tietojärjestelmien kehittämis- ja ylläpitotehtävissä toimii varsin laajasti sekä virkasuhteisia että työsuhteisia henkilöitä, joten rikosoikeudellinen virkavastuu voitaisiin laajentaa riippumatta palvelussuhteen laadusta.

2.3 Automaattinen päätöksenteko suhteessa tavalliseen päätöksentekoon

Automaattisen päätöksenteon voi nähdä hallinnon asiakkaan näkökulmasta monella eri tavalla. Siinä missä automatiikka nopeuttaa käsittelyä, voi osalla asiakkaista olla hankalaa luottaa automaatioon. Automaation tuottamalla tehokkuudellakaan ei toisaalta voida pelkästään pyrkiä perustelemaan automaation käyttöä, sillä tärkeintä olisi verotuksen massaluontoisuudessa silti pyrkiä huolehtimaan hyvän hallinnon vaatimusten ja verovelvollisten oikeusturvan

⁵² HE 145/2022 vp, s. 120.

huolehtimisesta. Automaation nopeudella ei ole hallinnon asiakkaalle merkitystä, jos automaatio ei pysty ratkaisemaan asioita tarkoitetulla tavalla. Merkittävin ero automaattisessa päätöksenteossa suhteessa tavalliseen päätöksentekoon on luonnollisesti se, että automaattisessa päätöksenteossa asiakkaan tiedot eivät päädy ihmisen tarkastettavaksi, vaan automaatio käsittelee tiedot.

Laissa mahdollistettu automaattinen päätöksenteko ei sisällä poikkeuksia hallintolain ja verotusmenettelylain mukaan asioiden käsittelyssä noudatettavasta menettelystä. Viranomaisen on yhä järjestettävä asioiden käsittely siten, että se täyttää vaatimukset hyvän hallinnon perusteista ja että hallintoasiassa noudatettavat menettelyt toteutuvat automaattisessa päätöksenteossa.⁵³ Hallinnon asiakkaan kannalta hyvänä asiana voidaan nähdä, että automaattinen päätöksenteko on saanut lainsäädännöllisen pohjan, joka varmistaa oikeuksien turvaamisen samalla tavalla kuin tavallisessa päätöksenteossa. Täydentävien verotuspäätösten osalta erilaiset vaatimuksen poikkeamiseen liittyvät oikeussuojakeinot eivät tule sovellettavaksi, sillä verotusmenettelylaki rajaa hylättävät päätökset pois tästä piiristä. Tämä onkin varsin luonnollista, sillä erilaiset selvityspyyntö- ja kuulemiskirjeet edellyttäisivät tekoälyn soveltamista. Verohallinto ei kuitenkaan käytä verotustehtävissä sellaista oppivaa teknologiaa tai tekoälyä, joka tekisi automaattisia verotuspäätöksiä tai joka käyttäisi viranomaiselle kuuluvaa harkintaa veroasioissa.⁵⁴

Hallintolain 6 §:n mukaisesti viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti. Sillä, onko asia ratkaistu automaattisesti vai henkilön toimesta, ei pitäisi olla vaikutusta asian lopputuloksen kannalta. Yhdenvertaisuusperiaate turvataan objektiivisilla, lainsäädännön perusteella muodostuvilla säännöillä, joilla asia ratkaistaan.⁵⁵ Verotusmenettelylain 4 luvussa säädetään verotuksessa noudatettavista yleisistä säännöksistä, joita ovat esimerkiksi verotuksen tasapuolisuus, luottamuksensuoja, kuuleminen, selvittämisvelvollisuus, verotuksen toimittamisessa käytettävät tiedot, asian tutkiminen, asioiden yhdessä käsitteleminen, päätöksen perustelevuus ja tiedoksianto, veronsaajien kuuleminen ja päätöksen tiedoksianto ja veronkierto. Nämä yleiset säännökset koskevat samalla tavalla automaattista päätöksentekoa kuin tavallistakin päätöksentekoa, mikäli automaattista päätöksentekoa asiassa sovelletaan. Oikaisuvaatimukset edellyttävät usein tapauskohtaista harkintaa, ja tämä harkintavallan käyttö

⁵³ HE 145/2022 vp, s. 76.

⁵⁴ Heikura 2020, s. 552.

⁵⁵ HE 145/2022 vp, s. 76.

voi estää oikaisuvaatimuksen automaattisen käsittelyn, sillä vaatimus on arvioitava usein asianmukaisesti. Hallintolain 6 §:ssäkin mainittu oikeasuhtaisuusvaatimus voi toisaalta edellyttää hyvin selkeissäkin tapauksissa tilannekohtaista harkintaa.⁵⁶

Lainsäädäntöön tehtyjen muutosten myötä automaattisen päätöksenteon suurin ongelma saatiin korjatuksi, sillä vailla nimenomaista säätelyä ollut automaattinen päätöksenteko saatiin lisättyä lainsäädäntöön. Lain säätämismuutoksissa se keräsi kuitenkin myös joiltain osin kritiikkiä. Perustuslakivaliokunta piti antamassaan lausunnossaan tiedonhallintalain osalta annettua esitystä lakiehdotuksesta erittäin epäselvänä ja tulkinnanvaraisena suhteessa hallintolakiin ja sen myötä siitä ei riittävällä tasolla ilmennyt perustuslain 21 §:ssä turvatun asianmukaisen käsittelyn sekä hyvän hallinnon tai oikeusturvan perusteet.

Automaattinen päätöksenteko ei voi johtaa siihen, että perustuslain 21 §:ssä turvatut hyvän hallinnon periaatteet ja 118 §:ssä säädetty virkavastuu vaarantuu. Perustuslakivaliokunta on lausunnoissaan kiinnittänyt huomiota erityisesti juuri siihen, ettei asian siirtämisellä automaattiseen käsittelyyn voida päätyä samalla siihen, että virkavastuuta koskevat perustuslain säännökset menettäisivät merkityksensä.⁵⁷ Sääntelyn selkeydellä onkin nähty olevan myös merkitys suhteessa virkavastuun asianmukaisen kohdentumisen kannalta.⁵⁸ Tällainen tilanne muuttaisi olennaisesti automaattisen päätöksenteon ja tavallisen päätöksenteon suhdetta. Automaattisen käsittelyn yleisenä suojatoimena toimii yhtäältä kuitenkin samalla tavalla hallintomenettelyyn sisältyvät, hallintolaissa voimassa olevat oikeusturvatakeet kuten oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös, oikeus vaatia muutosta sekä toimiva virkavastuusäätely.⁵⁹

⁵⁶ VaVM 45/2022 vp, s. 8–9.

⁵⁷ PeVL 81/2022 vp, s. 3.

⁵⁸ PeVL 81/2022 vp, s. 7–8.

⁵⁹ HaVM 39/2022 vp, s. 6.

3 VEROTUKSEN OIKAISEMINEN

3.1 Verotusmenettely automaattisessa päätöksenteossa

Verotusmenettelyllä tarkoitetaan verotuksessa noudatettavia periaatteita, joiden perusteella verotusta toteutetaan. Verotuksen yleiset menettelysäännökset sisältyvät verotusmenettelylakiin ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin. Veronkantolakiin ja autoverolakiin sisältyy tosin myös näissä verolajeissa sovellettavia menettelysäännöksiä. Verotusmenettelylain säännöksiä sovelletaan useisiin eri verolajeihin, kuten tuloverotukseen, perintö- ja lahjaverotukseen, kiinteistöverotukseen ja autoverotukseen. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia taas sovelletaan esimerkiksi arvonlisäverotuksessa, valmisteverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa. Henkilön tuloverotuksessa menettelysäännökset sisältyvät verotusmenettelylakiin. Tuloverotuksessa veroa suoritetaan verotusmenettelylain 3 §:n 1 momentin mukaan verovuonna saadusta tulosta. Verotusmenettelylain 3 §:n 2 momentin mukaan verovuosi on kalenterivuosi.

Kuitenkin siltä osin, kun verolainsäädännössä ei ole säädetty verotusmenettelystä, sovelletaan hallintolakia verotusmenettelyssä. Hallintolaki on hallintoasioissa noudatettava yleislaki. Hallintolain 2 §:n mukaan laissa säädetään hyvän hallinnon perusteista ja hallintoasiassa noudatettavasta menettelystä, ja sitä noudatetaan valtion viranomaisissa. Siten hallintolakia noudatetaan myös Verohallinnossa siltä osin, kun hallintoasiassa noudatettavasta menettelystä ei ole verotusta koskevissa laeissa erikseen poikettu. Huomionarvoista on tosin verolainsäädännön laajuus ja tarkkuus, jolloin hallintolain säännökset tulevat verrattain harvoin sovellettavaksi. Ne eivät kuitenkaan ole poissuljettuja, ja usein verotusmenettelylainsäädännön säännökset tarkentavat joiltain osin hallintolain yleissäädäntöä siltä osin kuin se verotuksessa on nähty tarpeelliseksi.

Nykyisin verotus tapahtuu pääosion automaattisena tietojenkäsittelynä toimitettavan verotuksen osalta. Tämä ei lähtökohtaisesti edellytä virkailijan toimia. Tuloverotuksessa automaattisesta ratkaisusta on kysymys esimerkiksi silloin, kun veroilmoitus ei valikoidu miltään osin virkailijan käsittelyyn ja verotuspäätös muodostetaan automaattiossa. Myös tilanteet, joissa virkailija tutkii ja ratkaisee veroilmoituksen valikoituneet asiat muttei tarkasta

eikä hyväksy verotuspäätöstä muilta osin, ovat tutkimatta jääneet asiat automaattisen ratkaisun alaisia asioita.⁶⁰ Verohallinnon suuren asiakasmäärän takia veropäätösten määrä vuositasona on miljoonia jo pelkästään tuloverotuksessa tehtävien verotuspäätösten osalta. Mikäli näistä jokainen käsiteltäisiin yksitellen, työmäärä olisi valtava. Ei olekaan yllättävää, että näiden osalta verotuksessa hyödynnetään automaatiota.

Henkilöverotuksen verotuspäätösten eli edellisen vuoden verotuksen vahvistamisen osalta prosessi etenee niin, että vuosittain verovelvollinen saa esitetyt veroilmoituksen, jonka hän on velvoitettu verotusmenettelylain 7 §:n nojalla tarkistamaan, sekä ilmoittamaan puuttuvat ja korjatut tiedot Verohallinnolle. Verovelvollinen antaa veroilmoituksensa määräpäivään mennessä sähköisessä muodossa tai paperisen lomakkeen kautta, jonka tiedot muunnetaan sähköiseen muotoon. Verohallinto käsittelee nämä tiedot verovelvollisen ja sivullisten tiedonantovelvollisten tietojen mukaan ja valikoi asiat virkailijan käsittelyyn. Tämä valikointi tapahtuu tietojärjestelmään ennalta määriteltujen riskiperusteisten käsittelysääntöjen perusteella. Tämä valikointi ja riskiperusteisuus on salassa pidettävää tietoa, mutta hallituksen esityksessä eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi käsitteistöä kuvattiin siten, että esimerkiksi tuloverotuksessa nämä valikoinnit kohdistuvat fiskaaliselta vaikutteelta olennaisesti verotietoihin sekä tapauksiin, joissa virkailijakäsittelylle on tarve johtuen merkittävästä riskistä, joka johtaisi verotuksen virheelliseen toimittamiseen. Virkailija tutkii valikointiin nousseet tapaukset ja poikkeaa asiakkaan vaatimuksesta tarpeen tullen.⁶¹

Veron määrän perusteet vahvistetaan automaattista tietojenkäsittelyä hyödyntäen verovelvollisen, sivullisilmoittajien sekä Verohallinnon käytettävissä olevien tietojen perusteella. Järjestelmä laskee veron määrän ja maksuunpanee sen.⁶² Jokaisen verovelvollisen antamat tiedot menevät siten Verohallinnon riskiperusteisen tietojärjestelmän läpi, mutta vain osa valikoituu virkailijatarkistukseen. Voidaankin ajatella, että suurimman osan verotus vuositasona ei ole missään vaiheessa yksittäisen virkailijan tarkistettavana. Kokonaisuudessaan automaatio suorittaa varsin tehokkaasti suuren ihmismäärän verotuspäätösten tekemisen keventämällä virkailijatasoa taakkaa.

⁶⁰ Verohallinnon ohje, VH/6743/00.01.00/2023.

⁶¹ HE 224/2022 vp, s. 6.

⁶² Rabinä 2022, s. 819–820.

3.2 Muutoksenhaku

Verovelvollisen muutoksenhaun näkökulmasta muutoksenhakukelpoiset päätökset voidaan jakaa kolmeen eri ryhmään, joita ovat ennakkoratkaisut, verotuspäätökset ja erillispäätökset.⁶³ Tässä tutkimuksessa keskitytään täydentävässä verotuspäätöksessä tapahtuvaan automaatioon, jolloin tarkastelun kohteena on nimenomaan verotuspäätökset. Verotuspäätöksellä tarkoitetaan tuloverotuksessa ensiasteen verotuspäätöstä eli vuosittain toimitettavaa tuloverotusta.⁶⁴ Näistä verotuspäätöksistä muutosta haetaan ensimmäisenä verotuksen oikaisulautakunnalta kirjallisella oikaisuvaatimuksella verotusmenettelylain 63 §:n perusteella.

Verotuksessa muutoksenhakumenettely on käytännössä kolmiportainen. Täydentävän verotuspäätöksen lisääminen säädäntöön on tuonut verotukseen yhden muutoksenhakuportaalin lisää, sillä täydentävällä verotuspäätöksellä asia on käsitelty ensimmäistä kertaa, mutta se on kuitenkin vaadittava oikaisuvaatimuksella huolimatta siitä, että tapa on säännönmukaista verotusta täydentävä. Sellaiseen asiaan, joka on käsitelty jo toimitettavassa verotuksessa tai johon verovelvollinen on saanut täydentävän verotuspäätöksen, seuraava vaihe on tehdä verotusta koskevaan päätökseen oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle. Mikäli verovelvollinen verotuksen päättymisen jälkeen hakee oikaisuvaatimuksella verotukseen muutosta sellaisella vaatimuksella, johon verotus ei ole perustunut ja jossa vaatimusta ei hyväksytä, tekisi verovelvollinen kaksi oikaisuvaatimusta asiassa Verohallinnolle. Ensimmäinen ohjautuisi täydentävän verotuspäätöksen menettelyyn, jossa Verohallinto antaisi ensiratkaisun asiassa huolimatta päätöksen hyväksymisestä tai hylkäämisestä, toisessa oikaisuvaatimusmenettelyyn, jossa hyväksytyn päätöksen antaisi Verohallinto, hylätyn verotuksen oikaisulautakunta. Oikaisulautakunnan päätökseen haetaan muutosta hallinto-oikeudelta. Tästä muutosta voi hakea vielä korkeimmalta hallinto-oikeudelta, jos valituslupa myönnetään. Poikkeukset tähän portaikkoon luovat ennakkoratkaisut ja ennakkopäätösvalitukset, joissa muutosta haetaan suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta.⁶⁵

Verotuksen suuren massaluontoisuuden vuoksi myös verotukseen vaadittavat muutokset ovat määrältään isoja. Verohallinnossa käsitellään vuositasona noin 150 000 oikaisuvaatimusta, joista hyväksytään noin 130 000 oikaisuvaatimusta. Näistä oikaisulautakunta käsittelee noin

⁶³ Rabinä 2022, s. 948.

⁶⁴ Rabinä 2022, s. 983.

⁶⁵ Rabinä 2022, s. 947.

20 000 oikaisuvaatimusta. Oikaisulautakunnan päätöksistä noin viidestä prosentista valitetaan hallinto-oikeuteen. Tästä viiden prosentin määrästä noin 80 % kohdistuu tuloverotukseen. Korkeimpaan hallinto-oikeuteen tehtyjen valitusten kokonaismäärä vuositasolla on noin 300, josta tuloverotukseen kohdistuu 2/3. Valituslupa myönnetään arviolta 20 %:ssa tapauksista.⁶⁶ Lukujen perusteella voidaan katsoa, että suuri osa oikaisuvaatimuksista hyväksytään jo ensimmäisessä asteessa Verohallinnon tekemänä hyväksyttynä päätöksenä. Jäljelle jäävästä määrästä verotuksen oikaisulautakunnan tekemät päätökset ovat luonteeltaan varsin pysyviä, kun arviolta 95 % päätöksistä jää voimaan.

Määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on verotusmenettelylain 64 §:n mukaan kolme vuotta verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta, mutta kuitenkin aina 60 päivän kuluessa päivästä, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. Esimerkiksi verovuoden 2024 verotuspäätöksen muutoksenhaku-aika umpeutuu vuoden 2027 lopussa. 60 päivän sääntö on ollut tarpeen säätää sen mahdollistamiseksi, että päätöksestä on aina mahdollisuus vaatia muutosta, vaikka verotus olisi jo päättynyt. Esimerkiksi jos verovelvollinen on laittanut oikaisuvaatimuksen verovuotta 2020 koskien vireille 2023 aikana siten, että päätös annetaan vasta 2024 vuoden puolella, olisi perussäännön eli kolmen vuoden määräaika verotuksen päättymisestä umpeutunut vuoden 2023 loppuun.

Määräajan laskennasta annetun lain (150/1930) 5 §:n mukaan määräajan viimeisen päivän ollessa pyhäpäivä, itsenäisyyspäivä, vapunpäivä, joulukuun tai juhannusaatto tai arkilauantai, määräpäivä on ensimmäisenä arkipäivänä sen jälkeen. Valtion palveluiden saatavuuden ja toimintojen sijoittamisen perusteista annetun lain (728/2021) 5 b §:n perusteella toimi katsotaan tehdyksi määräajassa, jos se on tehty viimeistään määräpäivänä kello 16.15 toimivaltaisen viranomaisen asiointipaikassa tai, jos viranomaisen on yhteispalvelusopimuksen osapuoli asiointipisteessä, jossa toimivaltainen viranomaisen on toimeksiantajana. Hallintolain 18 §:n mukaan, mikäli oikaisuvaatimus postitetaan, on asiakirjan oltava saapuneena viranomaisen muutoksenhakupäivän viimeisenä päivänä tai jona lähetys on saapunut viranomaisen postilokeroon tai viranomaiselle on toimitettu ilmoitus lähetyksen saapumisesta postiyriyteen. Asian on nimenomaan tultava vireille määräajan puitteissa, ei ratkaistuksi. Muutoksenhaku on maksutonta.

⁶⁶ Rabinä 2022, s. 961.

Verotukseen muutosta hakemaan on oikeutettu verotusmenettelylain 62 §:n 1 momentin mukaan verovelvollinen itse, mutta myös jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa. Saman kohdan mukaan muutosta voi hakea myös verosta vastuussa oleva.

Muutosta ei voi hakea siis asiaan kuulumaton henkilö, vaan vaikutusten on kohdistuttava muutosta hakevaan. Oikaisuvaatimuksessa on vaadittava sellaista muutosta, joka vaikuttaa verotukseen. Sen on kohdistuttava viranomaisen antamaan päätökseen, jolla tietty kysymys on asianomaista sitovasti ratkaistu. Muuten voidaan katsoa, ettei muutoksenhakijalla ole taloudellista intressiä eikä oikeussuojan tarvetta muutokselle.⁶⁷ Hallintolain 49 d §:n mukaan oikaisuvaatimuksessa on ilmoitettava päätös, johon vaaditaan oikaisua, sekä se, millaista oikaisua vaaditaan ja millä perusteilla sitä vaaditaan. Mikäli oikaisuvaatimus laitetaan vireille eikä kaikkia tietoja vaatimukselta käy ilmi, on viranomaisen pyrittävä kuitenkin hallintolain 31 §:n mukaisella tavalla hankkimaan asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset. Viranomaisella on siten toisaalta velvollisuus hankkia tarvittavat tiedot ja selvitykset, mutta yhtäältä myös muutoksenhakijalla on velvollisuus tehdä hallintolain mukainen oikaisuvaatimus, joka täyttää kriteerit.

3.3 Täydentävän verotuspäätöksen menettely

Täydentävä verotuspäätös menettely on säännönmukaista verotusta täydentävä menettely, jota sovelletaan verovelvollisen vaatiessa oikaisuvaatimuksessaan jotain sellaista asiaa, johon verotuspäätös ei ole perustunut. Täydentävä verotuspäätös on usein ensimmäinen päätös, jonka verovelvollinen saa haettuaan tuloverotuksessa muutosta verotuksen päättymisen jälkeen. Tässä menettelyssä verotus toimitetaan uudelleen verovelvollisen ilmoittamien uusien tietojen pohjalta.⁶⁸ Täydentävästä verotuspäätöksestä säädetään verotusmenettelylaissa. Lain 51 a §:n mukaan mikäli verovelvollinen ilmoittaa oikaisuvaatimuksella tulon, vähennyksen tai muun 7 §:n 1 momentissa tarkoitetun tiedon, jota hän ei ole aikaisemmin ilmoittanut tai johon verotuspäätös ei ole muutoin perustunut, Verohallinto toimittaa verotuksen tältä osin ja tekee asiassa verovuoden verotusta täydentävän verotuspäätöksen. Täydentävä verotuspäätös tehdään

⁶⁷ Verohallinnon ohje, VH/6745/00.01.00/2023.

⁶⁸ HE 97/2017 vp, s. 69.

muutoin noudattaen, mitä verotuksen oikaisusta 55–57 §:ssä säädetään. Verovelvollinen ei oikaisuvaatimusta tehdessään erikseen määritä kummassa menettelyssä asia käsitellään, vaan tekee normaaliin tapaan oikaisuvaatimuksen koskien verovuotta ja tiettyä vaatimustaan. Verohallinnon tehtävänä on selvittää oikaisuvaatimuksessa ilmoitetun vaatimuksen luonne ja sen perusteella ohjata se käsiteltäväksi täydentävän verotuspäätöksen menettelyssä tai oikaisuvaatimusmenettelyssä.⁶⁹

Täydentävä verotuspäätös voidaan tehdä siis tilanteissa, joissa esitettyä vaatimusta ei ole aikaisemmin ilmoitettu tai johon verotuspäätös ei ole muutoin perustunut. Lain esitöiden mukaan uutena tietona pidettäisiin tuloa, vähennysvaatimusta tai muuta ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvaa verotukseen vaikuttavan tiedon ilmoittamista. Uutena tietona ei pidettäisi jo esitetyllä veroilmoituksella ollutta tietoa johon verotuspäätös on perustunut, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatua vuosi-ilmoitustietoa tulosta tai vähennyksestä tai yhtymän verotuksesta saatua tietoa verovelvollisen osuudesta yhtymän verovuoden tulosta ja varallisuudesta.⁷⁰ Vaikka verovelvollinen ei tarkistaisi tai korjaisi esitetyttä veroilmoitusta, siellä näkyvät tiedot katsotaan ilmoitetuksi, jos niihin ei tehdä muutoksia. Tästä on erikseen säädetty verotusmenettelylain 7 §:n 4 momentissa. Kun verotuspäätös on perustunut näihin tietoihin, eivät ne ole enää uusia, ensimmäistä kertaa ilmoitettavia tietoja. Silloin tällaiseen vaatimukseen perustuva oikaisuvaatimus ohjataan käsiteltäväksi oikaisuvaatimusmenettelyssä.

Täydentävä verotuspäätösmenettely on katsottu enemmän säännönmukaista verotusta täydentäväksi menettelyksi kuin oikaisuvaatimusmenettelyksi, vaikkakin asia saatetaan vireille oikaisuvaatimuksella samoin tavoin. Tarkoitus on rinnastaa oikaisuvaatimuksella esitettävä vaatimus ensimmäiseksi vaatimukseksi, jolloin hallinnon asiakkaalle tarjotaan vaatimuksen käsittelyyn yhtä monta muutoksenhakukanavaa. Tätä tukee se, että täydentävää verotuspäätöstä tehdessä verotusmenettelyä koskevia menettelysäännöksiä ja -periaatteita sovelletaan samassa laajuudessa ja samoin periaattein kuin sovellettaisiin säännönmukaisessa verotuksessa ennen verotuksen päättymistä. Verotusmenettelylain 26 §:n 6 momentin mukaan veroviranomaisen on verotusta toimittaessaan tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu,

⁶⁹ Rabinä 2022, s. 831.

⁷⁰ HE 97/2017 vp, s. 157.

laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua.

Lisäksi myös oikaisuvaatimusmenettelystä poiketen täydentävässä verotuspäätösmenettelyssä verovelvolliselle voidaan määrätä edellytysten täytyessä veronkorotus.⁷¹ Veronkorotus voi tulla määrättäväksi tilanteissa, joissa verovelvollinen vaatii oikaisuvaatimuksellaan selvästi puutteellisin ja virheellisin tiedoin aiheettomasti vähennystä. Veronkorotus voidaan määrätä myös tilanteissa, joissa verovelvollinen ei esitä vaatimuksen tueksi euromääräisen vähennysvaatimuksen lisäksi muita asiaan liittyviä tosiseikkoja. Tältäkin osin täydentävä verotuspäätösmenettely rinnastuu säännönmukaiseen verotukseen, sillä säännönmukaisessa verotuksessa eli toimitettavan verotuksen yhteydessä virheellisestä vaatimuksesta voidaan edellytysten täytyessä määrätä veronkorotus. Täydentävän verotuspäätöksen virheellisesti esitetyn vaatimuksen osalta tosin pelkkä asian hylkääminen ei johda välttämättä veronkorotuksen määräämiseen, jos vaatimus on asianmukaisesti perusteltu.⁷² Veronkorotuksen määräämiseen ja sen perusteisiin ei tässä tutkimuksessa kuitenkaan ole syytä mennä tarkemmin, sillä hyväksytyä asiakkaan vaatimusta ei sanktioida.

Ennen voimaantullutta säädäntöä asiat ratkaistiin normaalissa oikaisuvaatimusmenettelyssä. Vuodesta 2018 sovelletun muutoksen syynä on ollut varmistaa, että Verohallinto tekisi lähtökohtaisesti verotuksessa aina ensiasteen ratkaisun ja jättäisi verotuksen oikaisulautakunnan ratkaistavaksi vain sellaisia asioita koskevat vaatimukset, joihin Verohallinto on jo antanut ensiasteen ratkaisunsa.⁷³ Tällä tarkoitetaan sitä, että vaikka verovelvollisen tekemä oikaisuvaatimus tulee vireille samalla tavalla riippumatta siitä onko oikaisuvaatimuksella vaadittu asia uusi vai aiemmin jo ratkaistu, on asian ratkaisuun päätyvässä menettelyssä eroa. Täydentävässä verotuspäätöksessä Verohallinto tekee asiaratkaisun hyväksytysti tai hylätysti ja mikäli asia hylätään, verovelvollista kuullaan ja tehdään asiassa päätös verotusmenettelylain 51 a §:n nojalla. Oikaisuvaatimusmenettelyssä tilanne on osittain erilainen, sillä verotusmenettelylain 61 §:n 1 momentin mukaisesti verotuksen oikaisulautakunta ratkaisee oikaisuvaatimuksen. Sama lainkohta määrittää sääntöön kuitenkin poikkeuksen, jolla on helpotettu verotuksen oikaisulautakunnan ratkaistavien tapausten määrää. Verohallinto voi ratkaista oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään.

⁷¹ Rabinä 2022, s. 838.

⁷² Verohallinnon ohje, VH/772/00.01.00/2025.

⁷³ HE 97/2017 vp, s. 67 & 94.

Tämä tarkoittaa sitä, että jos oikaisuvaatimusta ei hyväksytä, Verohallinto valmistelee käsiteltävän asian ja tekee verotuksen oikaisulautakunnalle ratkaisuehdotuksen siitä, kuinka asia tulisi ratkaista. Valmistelu kattaa asian selvittämisen ohella asianosaisten mahdollisen kuulemisen ja päätösesityksen tekemisen.⁷⁴ Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tilanteissa, joissa oikaisuvaatimus perustuu jo toimitetussa verotuksessa ratkaistuun asiaan ja vaatimusta ei voida hyväksyä, Verohallinto tekee selvitystyön ja sitä kautta ratkaisuehdotuksensa, mutta verotuksen oikaisulautakunta päättökseen.

Lakimuutoksen kautta varmistettu Verohallinnon ensiasteen ratkaisuroolin vahvistaminen onkin varsin tasavertainen ja tarjoaa asian ensimmäistä kertaa vaativalle yhtä monta mahdollisuutta hakea muutosta päätökseen. Nyt käytössä olevan täydentävän verotuspäätöksen mahdollistavan lainsäädännön myötä Verohallinnon antamaan ensiasteen ratkaisuun haetaan muutosta oikaisulautakunnalta, kun aiemmin voimassa ollut säädäntö johti siihen, että jo ensimmäistä kertaa esitetty vaatimus meni oikaisulautakunnan ratkaistavaksi, jolloin seuraava valitus on osoitettava hallinto-oikeuteen. Verohallinnon ensiasteena tekemä täydentävä verotuspäätös perusteluineen parantaa laadullisesti asian käsittelyä muutoksenhakuasteissa.⁷⁵

Yhtäältä muutoksella haluttiin säästää ja kohdentaa resursseja oikein. Täydentävän verotuspäätöksen käyttöönotolla pyritään tehostamaan oikaisuvaatimusten käsittelyä Verohallinnossa. Samalla menettelyn käyttöönotto vähentää merkittävästi verotuksen oikaisulautakunnalle käsiteltäväksi tulevia asioita mahdollistaen resurssien oikeanlaisen kohdentamisen ja sitä kautta oikaisuvaatimusten käsittelyaikojen lyhenemisen.⁷⁶

3.4 Verotuksen oikaiseminen automaatiassa

Tuoreiden lainsäädäntömuutosten myötä verotuksen oikaiseminen tuotiin mahdolliseksi automaatiassa tietyin edellytyksin. Verotusmenettelylain 26 f §:n perusteella verotuksen oikaiseminen automaatiassa on mahdollista, jos verovelvollinen esittää oikaisuvaatimuksessaan uuden vaatimuksen tai uutta selvitystä ja oikaisuvaatimus hyväksytään, päätös kumotaan verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta ja Verohallinto

⁷⁴ Verohallinnon ohje, VH/6745/00.01.00/2023.

⁷⁵ Knuutinen 2018, s. 362.

⁷⁶ HE 97/2017 vp, s. 94.

käsittelee asian uudelleen taikka verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta tehdään täydentävä verotuspäätös. Edellä mainittu säädäntö tarkoittaa sitä, että viranomaisen eli tässä tapauksessa Verohallinnon on etukäteen harkittava, missä tilanteissa oikaisuvaatimuksen automatisointi on mahdollista.

Lain esitöiden mukaan oikaisuvaatimus voitaisiin ratkaista automaattisesti, jos vaatimuksen oikeellisuus voitaisiin todeta ohjelmallisesti riittävällä tasolla. Oikaisuvaatimusten automaattiselle ratkaisulle voitaisiin määritellä yhtäältä samalla tavalla riskiarvioon perustuvat kriteerit kuin automaattisessa päätöksenteossa ylipäätään. Esimerkkeinä kriteereistä on mainittu tavallisesta poikkeavat tiedot, kuten epätavallisen suuret tai pienet lukuarvot taikka epäloogisuudet verovelvollisen esittämien ja viranomaisella olevien tietojen välillä.⁷⁷

Tarkemmat kriteerit ovat julkisuuslain (621/1999) 24 §:n 1 momentin 15 kohdan perusteella määritelty salassa pidettäviksi tiedoiksi, eikä esitöistä tarkemmin käy ilmi näitä. Esitöissä yleisesti salassa pidettäviksi tiedoiksi kuvataan esimerkiksi euromääräiset tai prosentuaaliset rajat tai muut nimenomaiset tiedot, joilla asia valikoituu virkailijan tutkittavaksi.⁷⁸ Käsittelyn julkisuutta koskevan sääntelyn mukaan verovelvollisella on kuitenkin oikeus saada tietoa viranomaisen automaattisesta päätöksenteosta, jos kyse ei ole salassa pidettävistä tiedoista.⁷⁹ Julkisuuslain 11 §:n 1 momentin mukaan hakijalla, valittajalla sekä muulla, jonka oikeutta, etua tai velvollisuutta asia koskee, on oikeus saada asiaa käsittelevältä tai käsitelleeltä viranomaiselta tieto muunkin kuin julkisen asiakirjan sisällöstä, joka voi tai on voinut vaikuttaa hänen asiansa käsittelyyn. Pykälän 2 momentin 1 kohdan mukaan oikeutta ei kuitenkaan ole muun muassa asiakirjaan, josta tiedon antaminen olisi vastoin erittäin tärkeää yleistä etua. Mikäli tarkemmat valikointitiedot olisivat tiedossa, voisi se johtaa verovilppeihin, joten tarkempien tietojen salassapito on verotuksen toimivuuden kannalta välttämätöntä.

Jotta oikaisuvaatimus olisi mahdollista käsitellä automaattiossa, tulisi oikaisuvaatimuksella tulleet tiedot olla ilmoitettu riittävällä tarkkuudella sähköisessä palvelussa tai lomakkeella siten, että tiedot saadaan käsiteltyä rakenteisessa muodossa.⁸⁰ Perustuslakivaliokunta kiinnitti lausunnossaan huomiota lain säätämisvaiheessa olleeseen ongelmaan. Mikäli oikaisuvaatimus

⁷⁷ HE 224/2022 vp, s. 24.

⁷⁸ HE 224/2022 vp, s. 19 & 24.

⁷⁹ HE 145/2022 vp, s. 19.

⁸⁰ HE 224/2022 vp, s. 24.

tulisi laatia siten, että verovelvollinen karsisi tärkeitä tietoja ja yksinkertaistaisi vaatimustaan, vaikuttaisi tämä verovelvollisen tahtoon oikaisuvaatimuksen sisällöstä. Oikaisuvaatimus on verovelvollisen oikeusturvamenettelyn kannalta pakollisesti ensimmäinen vaihe.⁸¹ Tämän ei lopullisen lain myötä voida nähdä olevan ongelma, sillä verovelvolliselle varataan oikaisuvaatimuksen tekemisessä mahdollisuus esittää vapaamuotoisesti sähköisessä tai paperisessa muodossa vaatimuksensa, ja Verohallinto ohjaa oikaisuvaatimuksen oikeaan menettelykanavaan. Lisäksi perustuslakivaliokunta piti tärkeänä huomiona oikaisuvaatimusten sisältävän sellaista harkintavaltaa, jota ei voida antaa automaation ratkaistavaksi. Tärkeää onkin toteuttaa automaattista päätöksentekoa riittävän passiivisesti virheellisyyksien välttämiseksi.

Esitöissä on kuvattu oikaisuvaatimusten automatisoinnin mahdollistavan selkeiden vaatimusten, joiden käsittely ei edellytä tapauskohtaista harkintaa ja jotka ovat automatisoitavissa, nopeamman ratkaisemisen. Sen ei nähdä merkitsevän muutosta oikaisuvaatimuksen nykyiseen käyttöalaaan eikä oikaisuvaatimusta koskevaan muutoksenhakuoikeuteen. Kun oikaisuvaatimus voidaan ratkaista automaatioissa vain, jos vaatimus kaikilta osin hyväksytään, automatisoinnin ei voida myöskään katsoa vaarantavan verovelvollisen oikeusturvaa.⁸² Verohallinto on lakiesityksen yhteydessä arvioinut, että oikaisuvaatimusten automaattinen ratkaiseminen saattaisi ensi vaiheessa koskea noin 10 000–20 000 oikaisuvaatimusta vuositasona.

Automaattiseen päätöksentekoon liittyy väistämättä virheellisen päättelyn riski. Vaikka sääntöihin perustuva päätöksenteko on teoreettisella tasolla oltava virheetöntä, voi sääntöpohjainen päätöksentekojärjestelmä päätyä virheelliseen lopputulokseen, jos oikeudellinen normisto on siirretty päätöksentekosääntöihin virheellisesti, päätöksentekosäännöt on toteutettu ohjelmakoodiksi virheellisesti tai jokin muu poikkeus aiheuttaa virheellisen lopputuloksen, kuten esimerkiksi sisällöltä tai tekniseltä muodolta poikkeukselliset lähtötiedot tai jokin ulkoinen tapahtuma.⁸³ Perustuslakivaliokunta onkin pitänyt tärkeänä sitä, että automatisoidun päätöksentekomenettelyn tulee olla tarkasti valvottua ja oikeudellisesti kontrolloitavaa etenkin perustuslain 118 §:n kannalta, jossa säädetään vastuusta virkatoimissa.⁸⁴ Tehdyillä lakimuutoksilla on pyritty turvaamaan automaattisen

⁸¹ PeVL 88/2022 vp, s. 5.

⁸² HE 224/2022 vp, s. 24

⁸³ Arviomuistio hallinnon automaattisen päätöksentekoon liittyvistä yleislainsäädännön sääntelytarpeista. s.12.

⁸⁴ PeVL 7/2019 vp, s. 11.

päätöksenteon lainmukaisuus ja oikeellisuus tarkoin virheellisyyksien välttämiseksi. Jatkuvalle valvonnalle voidaan hallita riskejä ja tunnistaa ne ajoissa.

Myös lausuntopalautteessa osa lausunnonantajista on suhtautunut kriittisesti oikaisuvaatimusten ratkaisemiseen automaatiassa. Erityisesti on korostettu, että säännöksiä olisi täsmennettävä ja perusteluja täydennettävä. Lausunnoissa pidettiin tärkeänä, ettei automaation käyttäminen heikentäisi verovelvollisten oikeusturvaa, vaan perustuslaissa asetetut hyvän hallinnon ja oikeusturvan vaatimukset täytyisivät yhä.⁸⁵

Verohallinnon käyttöönottopäätöksessä on todettu, että henkilöiden säännönmukaista tuloverotusta mukailevat täydentävän verotuspäätöksen mukaiset asiat ovat ratkaisumenettelyltään sellaisia, että ne voidaan hallintolain ja verotusmenettelylain myötä ratkaista automaattisesti. Verohallinto perustelee menettelyn käyttöä sillä, että ratkaisumenettelyssä noudatetaan tarkoin sitä koskevaa lainsäädäntöä, ja ratkaisumenettely on dokumentoitu ja testattu huolella. Tarvittavat vastuuhenkilöt on nimetty. Verohallinto toteaa tehneensä automaattisesta ratkaisumenettelystä säädösten ja vaatimusten mukaista siten, että menettely noudattaa hallinnon oikeusperiaatteita ja asianmukaisen käsittelyn ja hyvän hallinnon periaatteita aina asian vireille tulosta asian ratkaisuun.⁸⁶

⁸⁵ HE 224/2022 vp, s. 31.

⁸⁶ Käyttöönottopäätös, VH/6073/00.01.00/2023.

4 VEROTUKSEN MUUTTAMINEN VIRANOMAISALOITTEISESTI

4.1 Viranomaisaloitteinen muutos

Verotuksen viranomaisaloitteisella muuttamisella tarkoitetaan tilannetta, jossa verotuksen muuttamisen aloite tulee Verohallinnolta, eikä verovelvolliselta, Veronsaajien oikeudenvallontayksiköltä tai muulta muutoksenhakuun oikeutetulta. Verotuksen muuttamisesta viranomaisen aloitteesta on säädetty verotusmenettelylaissa. Varsin yleinen tilanne etenkin henkilöverotuksessa on verotuspäätöksen jälkeinen verotuksen muuttaminen. Kun verovelvollisen verotus päättyy tietyltä vuodelta, voidaan verotusta muuttaa vain tietyin edellytyksin joko verovelvollisen tai Verohallinnon toimesta. Myös täydentävä verotuspäätös on sellainen päätös, jonka viranomaisaloitteinen muutos tietyin edellytyksin on mahdollista. Verotuksen muuttamisen osalta on kuitenkin tarkoin säänneltyä, miltä osin verotusta voidaan jälkikäteen muuttaa.

Verotuksen muuttamiselle on säädetty tietyt aikarajat, jolloin verotuksen muuttaminen on mahdollista verovelvollisen tai Verohallinnon toimesta. Viranomaisaloitteisessa muutoksessa määräaikana on pääsäännön mukaan kolme vuotta, joka on sama aika kuin verovelvollisen muutoksenhakuun annettu aika. Tämä määräaika lasketaan verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verovelvollisen vahingoksi tehtävää viranomaisaloitteista muutosta varten on ollut kuitenkin tarpeen säätää tilanteista, joissa asioiden asianmukaisen selvittämisen ja niihin kohistuvan tehokkaan verovalvonnan varmistamiseksi määräaika on pidennettävä. Tällaisia tilanteita ovat jatkettu määräaika, pidennetty määräaika sekä rikosperusteinen verotuksen muuttamisen määräaika.⁸⁷ Näistä on säädetty verotusmenettelylain 56 a-c §:ssä.

Samalla myös verovelvollisen hyväksi tehtävän oikaisun määräajasta voidaan poiketa pidemmänkin määräajan puitteissa. Tämä on mahdollista tilanteissa, joissa Verohallinto suorittaa valvontatoimen edellä mainittujen pidennetyllä määräajalla tehtyjen vahingoksi oikaisujen säännösten kautta. Verotusta voidaan näissä tilanteissa muuttaa samalla

⁸⁷ Rabinä 2022, s. 886.

verovelvollisen hyväksi. Edellytyksenä on, että viranomainen havaitsee verotuksessa tapahtuneen virheen itse ja asia liittyy vireillä olevaan valvontatoimeen. Kohderajaus on usein varsin tarkka johtuen valvontatoimien kohdentumisesta laissa säädettyjen edellytysten myötä tarkkarajaisempana.⁸⁸

Verotuksen viranomaisaloitteisessa muutoksessa noudatetaan samoja verotuksen yleisiä menettelysääntöksiä kuin muussakin verotuksessa. Siten sovellettavaksi tulevat viranomaisaloitteisen muutoksen yhteydessä samalla tavalla verotuksen tasapuolisuutta, luottamuksensuojaa, kuulemista, selvittämismenettelyä ja sen jakautumista, asian tutkimista, asioiden yhdessä käsittelemistä, päätösten perustelemista ja päätöksen tiedoksiantoa koskevat säännökset. Etenkin verovelvollisen vahingoksi tehtävässä oikaisussa viranomaisen selvittämis- ja huolellisuusvelvoitteet korostuvat.⁸⁹ Verovelvollisen on voitava luottaa hallintopäätösten pysyvyyteen, sitovuuteen ja oikeellisuuteen. Tästä syystä, jos annettujen säännösten ja olosuhteiden perusteella verotusta voidaan muuttaa siten, että verovelvolliselle tulee lisää veroa maksettavaksi jälkepäin, on huolehdittava asian riittävästä selvittämisestä ja verovelvollisen oikeusturvasta. Laissa säädetty vahingoksi tehtävän oikaisun edellytykset tulee täyttyä.

Seuraavassa kappaleessa käydään läpi ensin verotuksen muuttamista verovelvollisen hyväksi, jonka jälkeen verotuksen muuttamista verovelvollisen vahingoksi. Molemmista on henkilön tuloverotuksen osalta säädetty verotusmenettelylaissa, vaikkakin viranomaisaloitteista verotuksen muuttamista koskeva sääntely on verolajiriippumaton eli samoja periaatteita sovelletaan kaikissa verolajeissa. Esimerkiksi oma-aloitteisia veroja koskeva sääntely on kirjattu oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin, mutta on sisällöltään yhteneväinen. Tutkielman rajauksen myötä seuraavissa kappaleissa keskitytään siten vain henkilön tuloverotuksen menettelyä säätelevään verotusmenettelylakiin tehtyihin kirjauksiin viranomaisaloitteisesta verotuksen muuttamisesta.

⁸⁸ Verohallinnon ohje, VH/6746/00.01.00/2023.

⁸⁹ Rabinä 2022, s. 888–889.

4.1.1 Verotuksen muuttaminen verovelvollisen hyväksi

Verotusmenettelylain 55 §:n 1 momentin mukaan mikäli verotuksessa on virhe, jonka johdosta verovelvolliselle on määrätty liikaa veroa, Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen hyväksi. Lähtökohtana on, että kaikki verovelvollisen vahingoksi olevat virheet hänen verotuksessaan, jotka ovat johtaneet liiallisen veron määräämiseen ilman syytä, voidaan oikaista. Virheen syyllä tai laadulla ei ole merkitystä, vaan virhe voi johtua esimerkiksi verovelvollisen ilmoituksesta, tiedonsiirrosta tai verotuksen toimittamisessa tapahtuneesta virheestä. Virhe voi myös olla asiavirhe, kirjoitusvirhe, laskuvirhe tai muu virhe.⁹⁰ Lasku- tai tallennusvirheiden osalta, mikäli oikaisua ei voida tehdä verolainsäädännön säännösten perusteella eli siitä ei ole lainkaan säädetty tai verolainsäädännön mukainen oikaisun määräaika on jo päättynyt, on asia mahdollista oikaista hallintolain perusteella.⁹¹

Hyväksi tehtävä oikaisu onkin aineellisilta edellytyksiltään väljempi verrattuna vahingoksi oikaisuun.⁹² Tämä on varsin johdonmukaista, sillä hyväksi tehtävässä oikaisussa verovelvolliselle ei määrätä veroa maksettavaksi, päinvastoin verovelvolliselle määrätään maksuun palautusta sen mukaan, mitä virheen vuoksi verovelvolliselta on liikaa verovaroja kerätty.

Lähes kaikki virheet voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi verotuksen viranomaisaloitteisesta muuttamisesta annettujen säädösten perusteella. Kuitenkaan verotusmenettelylain 55 §n 4 momentin mukaan verotusta ei oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Verotusta ei näissä tapauksissa voida enää muuttaa. Tällä tarkoitetaan tilannetta, jossa sama asia on ratkaistu tuomioistuimessa samalla perusteella. Oikeusvoimavaikutus estää päätöksen muutoksen.⁹³ Tällä ei tarkoiteta oikaisuvaatimukseen annetussa päätöksessä olevaa virhettä, jossa päätöksen tekijänä on tilanteen mukaan Verohallinto tai verotuksen oikaisulautakunta.

⁹⁰ Verohallinnon ohje, VH/6746/00.01.00/2023.

⁹¹ Verohallinnon ohje, VH/6743/00.01.00/2023.

⁹² HE 29/2016 vp, s. 29.

⁹³ Rabinä 2023, s. 146.

4.1.2 Verotuksen muuttaminen verovelvollisen vahingoksi

Verohallinnolla on mahdollisuus muuttaa verotusta verovelvollisen kannalta vahingoksi. Vahingolla tarkoitetaan käytännössä veron määräämistä jälkikäteen enemmän. Määräämättä jäänyt vero määrätään maksettavaksi. Verovelvollinen saa vahingoksi tehtävästä oikaisusta päätöksen erikseen. Vahingoksi tehtävästä oikaisusta on säädetty verotusmenettelylaissa. Lain 56 §:n 1 momentin mikäli verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero, Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi. Saman lain 3 momentin mukaan verotusta ei oikaista, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Verotuksen oikaiseminen olisi kuitenkin mahdollista, jos ratkaisu on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen tai jos asiassa ilmennyt selvitys voisi vaikuttaa asian ratkaisuun. Kirjoitusvirhe, laskuvirhe tai muu niihin verrattava erehdys voidaan kuitenkin oikaista. Tällaiset virheet korjataan huolimatta siitä, ovatko ne aiheutuneet Verohallinnon, verovelvollisen tai jonkin muun ulkopuolisen, esimerkiksi sivullisilmoittajan tekemien virheiden perusteella.⁹⁴

Lähtökohdiltaan verotusta on mahdollista muuttaa verovelvollisen vahingoksi huolimatta virheen laadusta tai perusteesta. Verotusta voidaan myös muuttaa riippumatta siitä, onko virhe tapahtunut verovelvollisen tai Verohallinnon puolelta ja onko virhe tahallinen vai huolimattomuudesta johtuva.⁹⁵ Kuitenkin säännökset asettavat tiettyjä rajoitteita vahingoksi tehtävälle oikaisulle, joista on kerrottu tarkemmin edempänä. Yleisimmät syyt verotuksen viranomaisaloitteiselle vahingoksi oikaisemiselle voivat olla valvontatoimenpidellisten toimien, kuten verotarkastuksen myötä ilmi käyneet virheelliset tiedot verotuksessa. Toisaalta virhe voidaan havaita myös käsiteltäessä jotain toista veroasiaa. Myös yhä laajenevassa määrässä saatavat vertailutiedot sivullisilta voivat johtaa muutostoimeen. Näitä vertailutietoja saadaan yhä laajemmin nykyisin ulkomailta.⁹⁶

Vahingoksi tehtävän oikaisun kolmen vuoden määräaika voidaan tietyin edellytyksin jatkaa. Verotusmenettelylain 56 a §:n 1 momentin 1-2 kohtien mukaan säädettyä verotuksen oikaisuaikaa on mahdollista jatkaa yhdellä vuodella, jos valvontatoimi on alkanut toisen viranomaisen antaman tai muualta saadun tiedon perusteella poikkeuksellisen myöhään, se

⁹⁴ HE 29/2016 vp, s. 44.

⁹⁵ Verohallinnon ohje, VH/6746/00.01.00/2023.

⁹⁶ Rabinä 2023, s. 137.

vaatii viranomaisyhteistyötä tai jos verovelvollinen on antanut asiaa koskevan ilmoituksen tai muun selvityksen poikkeuksellisen myöhään taikka valvontatoimen kohteena oleva verovelvollinen vaikeuttaa valvontatoimen suorittamista olennaisesti. Yhden vuoden määräajan jatko koskee kuitenkin vain valvontatoimeen kohteena olevaa toimenpidettä, ei siis koko verotusta. Tarkoituksena on mahdollistaa viranomaiselle tarvittavien tosiasioiden selvittäminen riittävällä tasolla, mutta myös turvata laissa säädettyt menettelytavat. Menettely on tarkoitettu vain verointressiltään merkittäviin tilanteisiin, kun valvontatoimi on määräajan päättyessä Verohallinnosta riippumattomista syistä kesken.⁹⁷ Esimerkiksi erilaiset viranomaisyhteistyöt, joissa toisen viranomaisen antaman tiedon perusteella verotuksen oikaisulle on perusteita tai erilaiset verotarkastustoimet, joiden perusteella muutokselle olisi tarve, voisivat olla tällaisia tilanteita.⁹⁸

Lain 56 a §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisella asian vaikeuttamisella verovelvollisen toimesta tarkoitetaan tilanteita, joissa verovelvollinen laiminlöisi pyydettyjen selvitysten antamisen, antaisi ne olennaisesti myöhässä tai puutteellisina tai jollain muulla tavalla pyrkisi vaikeuttamaan asian selvittämistä.⁹⁹ Tällä olisi mahdollista puuttua tilanteisiin, jossa verovelvollinen pyrkii asian käsittelyä hidastamalla kuluttamaan määräajan loppuun ja vapautumaan mahdollisista velvoitteista, joita muuten olisi määrätty verovelvolliselle. Lain 56 a §:n 2 momentin mukaan verotuksen oikaisuajan jatkamisesta on tehtävä päätös ennen määräajan päättymistä ja annettava se tiedoksi verovelvolliselle. Menettelyn noudattaminen vaatii siten Verohallinnon toimesta aloitetta ja menettelyllistä oikeellisuutta.

Verotusmenettelylain 56 b §:ssä on säädetty pidennetystä verotuksen oikaisuajasta. Tämä antaa Verohallinnolle mahdollisuuden oikaista verotusta kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta, kun kyseessä on siirtohinnoitteluoikaisu, etuyhteydessä olevien osapuolten välinen yritys- tai rahoitusrakenteita koskeva järjestely tai sellainen verovelvollisen verotukseen vaikuttava tieto, joka on saatu kansainvälisessä tietojenvaihdossa muutoin kuin automaattisessa tietojenvaihdossa. Lainkohta soveltuu tyypillisimmin tapauksiin, joissa Verohallinto saa tekemänsä virka-apupyynnön perusteella toisesta valtiosta tai lainkäyttöalueelta verotukseen olennaiselta osin vaikuttavaa tietoa. Lainkohta soveltuisi myös tilanteisiin, joissa toisen valtion tai lainkäyttöalueen viranomainen antaisi tiedon

⁹⁷ Rabinä 2022, s. 903.

⁹⁸ HE 29/2016 vp, s. 218.

⁹⁹ HE 29/2016 vp, s.218.

Verohallinnolle oma-aloitteisesti ilman että Verohallinto on sitä pyytänyt. Tällaisia ovat tyypillisimmin erilaiset tiedot ulkomaisiin sijoituksiin tai ulkomailla omistettuihin yhtiöihin, säätiöihin tai muihin varallisuuseriin.¹⁰⁰

Viimeisenä määräajan pidentämisen poikkeussääntönä on verotusmenettelylain 56 c §:n mukainen rikosperusteinen verotuksen oikaisu. Tämä antaa Verohallinnolle mahdollisuuden oikaista verotusta vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana syyttäjä on nostanut syytteen rikoslain (39/1889) 29 luvun 1–3 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa. Näitä ovat veropetos sekä lievä tai törkeä veropetos. Pykälä mahdollistaa oikaisun varsin pitkältäkin ajalta, sillä määräajan takaraja on sidoksissa asianomaista rikosta koskevan syytteen nostamisaikaan. Säännös on nähty enemmän oikeuttavana kuin velvoittavana. Harkintavalta perustuu siihen, että Verohallinto voisi hakea rikosasian yhteydessä menetetyn veron määrän myös vahingonkorvauksena.¹⁰¹

4.2 Vähäinen virhe

Verotuksen oikaisun jättämisestä toimittamatta on säädetty verotusmenettelylain 58 §:ssä. Kohdan 1 momentin mukaan Verohallinto voi jättää verotuksen oikaisun verovelvollisen vahingoksi toimittamatta, jos verottamatta jäänyt tulo on vähäinen eikä verotuksen tasapuolisuus taikka verovelvollisen laiminlyöntien laatu tai toistuvuus edellytä verotuksen oikaisun toimittamista. Lain kohdan 2 momentin mukaan Verohallinto antaa tarkemmat määräykset siitä, milloin verottamatta jäänyttä tuloa on pidettävä edellä mainitun mukaisena vähäisenä. Säännöksellä on annettu viranomaiselle harkintavaltaa verotuksen muuttamisen suhteen. Verohallinnon harkintavaltaa ei tosin voida pitää kovin laajana, sillä yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet sekä vähäistä virhettä koskevat varsin tiukat säännökset rajoittavat tätä merkittävästi.¹⁰²

Verohallinto on päätöksellä verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa päättänyt verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisen edellytyksiä harkittaessa ottaa huomioon tulo- tai menoerän tai muun vähennyksen määrän verrattuna verovelvollisen

¹⁰⁰ HE 29/2016 vp, s. 222.

¹⁰¹ HE 29/2016 vp, s. 223.

¹⁰² Rabinä 2022, s. 938.

kokonaistuloihin tai tulonhankkimistoiminnan laajuuteen sekä sen, ettei verovelvollista aseteta eriarvoiseen asemaan. Harkinnassa otetaan huomioon verovelvollisen virheellisen menettelyn toistuvuus ja laiminlyöntien laatu, mutta myös se, onko virhe verovelvollisen toiminnan kannalta keskeinen. Päätöksessä Verohallinto on antanut myös euromääräisen rajan muutoksen teolle. Jollei erityisestä syystä muuta johdu, tulo- tai menoerää pidetään vähäisenä, jos se on pienempi kuin 2 000 euroa.¹⁰³

4.3 Luottamuksensuoja

Luottamuksensuojaperiaatteella tarkoitetaan vaatimusta, jonka mukaan viranomaisen on toiminnassaan otettava huomioon yksityisen oikeudet odotukset ja turvattava ne. Luottamuksensuojasta on säädetty hallintolain 6 §:ssä. Luottamuksensuoja tarkoittaa konkreettiselta tasoltaan sitä, että viranomaisen toimintaan on voitava luottaa. Viranomaisen toiminta ei yllättäen tai takautuvasti voi muuttua siltä osin kuin se vaikuttaa yksityisen oikeuteen tai etuun rajoittavasti tai muuten negatiivisesti.

Luottamuksensuojan saamiseksi hallinnossa on ensimmäiseksi muodostuttava yksityiselle oikeutettuja odotuksia ennen viranomaisen uusia toimia. Tällaista oikeutettua odotusta muodostavat esimerkiksi viranomaisen myönteinen päätös, kehoitus, nimenomainen neuvo, sitoumus, lupaus tai lainsäädännön sisältämä velvoite. Tämän lisäksi oikeutettujen odotusten on oltava lainmukaisia. Lisäksi luottamuksensuojan edellytyksenä on asianosaisen vilpittömän mielen. Tällä tarkoitetaan sitä, ettei asianosainen voi saada luottamuksensuojaa omalla lainvastaisella menettelyllään tai antamalla asiaan liittyviä virheellisiä tietoja.¹⁰⁴

Hallintolakiin kirjattu luottamuksensuojaa koskeva periaate on yleissäännös, josta verotuksessa on koettu tarpeelliseksi säätää vielä erikseen verolainsäädännössä. Seuraavassa kappaleessa on kuvattu tarkemmin luottamuksensuojaa verotusmenettelyssä.

¹⁰³ Verohallinnon päätös verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa, A 220/200/2016.

¹⁰⁴ Mäenpää 2021, s. 109–110.

4.3.1 Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä

Luottamuksensuojasta verotuksessa on säädetty ensimmäistä kertaa laissa vuonna 1988. Nykyisessä muodossaan luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta verotusmenettelyssä on säädetty verotusmenettelylain 26 §:n 2 momentissa. Luottamuksensuoja on nähty verotuksessa uutena oikeusturvan takaajana olosuhteissa, joissa tapauskohtainen verotus siirtyy voimakkaammin verotuksen massamenettelyyn.¹⁰⁵ Lain kohdan mukaan mikäli asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain, jos korkoseuraamusten perintä ja veronkorotuksen määrääminen olisivat asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuttomia. Verotusmenettelylakiin kirjattu luottamuksensuoja on varsin yksityiskohtainen ja sisältää täsmällisen kriteeristön luottamuksensuojan syntyyn verotuksessa. Säännöksen myötä ei siis riitä vain se, että asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä, vaan verovelvollisen on toimittava vilpittömässä mielessä luottamuksensuojan saamiseksi.

Hallintopäätöksen pysyvyys sitoo siten yhtä lailla Verohallintoakin viranomaisena. Kaikkia verotuspäätöksiä ei siis ole mahdollista muuttaa vahingoksi, vaan tätä on rajattu. Verotuksessa tapahtuva massamenettely on varsin poikkeavaa hallintoasioiden yksittäisestä käsittelystä, sillä viranomaisen tulkintamahdollisuudet ovat rajoitettuja verotusasioiden suuren määrän vuoksi. Massamenettelyssä tehtyjen verotuspäätösten oikeellisuuteen, pysyvyyteen ja sitovuuteen verraten ajallisesti myöhemmin tehtäviin päätöksiin ei voi kohdistua samanlaisia oikeutettuja odotuksia kuin yksittäisen hallintoasian käsittelystä tehtyyn ratkaisuun. Tästä syystä on perusteltua, ettei virheellisen veroratkaisun voida katsoa sitovan myöhempien verovuosien tai verokausien verotuksessa.¹⁰⁶ Ainoaksi perusteeksi ei kuitenkaan riitä verotuksen laaja massamenettely, vaan lainsäädännön kautta asetettujen raamien on hallintoasioissa toteuduttava yhtä lailla.

¹⁰⁵ Puronen 2010, s. 92.

¹⁰⁶ Verohallinnon ohje, VH/4957/00.01.00/2023.

Luottamuksensuojaa sovelletaan kaikissa verotuksen vaiheissa aina ennakkoperinnästä verotuksen muuttamiseen asti. Ennakkoratkaisuhakemuksiin luottamuksensuojasäännös tosin varsin harvoin soveltuu, sillä ennakkoratkaisuhakemuksella nimenomaisesti varmistutaan toimenpiteen verokohtelusta jo ennen toteutumista.¹⁰⁷ Ennakkoratkaisuhakemuksen luottamuksensuojaan ei kuitenkaan ole syytä mennä tässä tutkimuksessa tarkemmin, sillä ennakkoratkaisuhakemuksia ei automaattiossa ratkaista.

Luottamuksensuojan perimmäinen tarkoitus on lisätä tapahtuvan verotuksen ennakoitavuutta, mutta myös oikeusvarmuutta etenkin verovelvollisen eli hallinnon asiakkaan näkökulmasta katsoen. Kuitenkin on huomioitava, että luottamuksensuoja elää ajan mukaan: tällä tarkoitetaan, että sen soveltamisalaan vaikuttavat aineelliset sekä menettelylliset säännösmuutokset. Tulkinnanvaraiset asiat voivat muuttua lainsäädännön ja oikeuskäytännön kehityksen myötä.¹⁰⁸ Ratkaisussaan 2018:122 korkein hallinto-oikeus katsoi, että viranomaisen on mahdollista muuttaa perustellusta syytä vakiintuneeksikin muodostunutta käytäntöään. Perusteina voidaan pitää esimerkiksi tuomioistuinkäytännössä annettuja aikaisemmasta käytännöstä poikkeavia ratkaisuja, vaikka hallintolain 6 §:n nojalla viranomaisen ratkaisutoiminnan tulisikin olla johdonmukaista. Se, mikä on joskus tullut sovellettavaksi, ei voi säilyä muuttumattomana. Tämä on toisaalta varsin luonnollista, sillä lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö kehittyvät. Merkityksen saa, mitä on vaatinut, missä vaiheessa, ja millä perustein. Luottamuksensuojan saaminen onkin varsin tapauskohtaista. Edellä on tarkemmin hahmotettu sitä, millaisia asioita voidaan katsoa edellytyksenä luottamuksensuojan saamiseksi.

Siinä missä luottamuksensuojaa koskevaan säännökseen vedotaan noin joka kymmenennessä valituksessa eli varsin usein, ratkaistaan asia luottamuksensuojaa koskevan säännöksen perusteella verovelvollisen hyväksi noin 5 %:ssa tapauksista. Vaikka määrä on pieni, on luottamuksensuojaa koskeva säännös vakiinnuttanut itsensä osaksi verotusta ja sitä koskevaa muutoksenhakua. Pientä soveltamisalaa voi toisaalta selittää myös se, että luottamuksensuojaan vedotaan ikään kuin ”varmuuden vuoksi”, mutta myös toisaalta se, että verovelvollinen ei välttämättä ymmärrä sääntelyn tarkoitusta, sisältöä ja soveltamisedellytyksiä riittävällä tarkkuudella.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Verohallinnon ohje, VH/4957/00.01.00/2023.

¹⁰⁸ Rabinä 2022, s. 181–182.

¹⁰⁹ Mikkilä & Rabinä 2017, s. 443.

4.3.2 Edellytykset luottamuksensuojaan

Kaikkien luottamuksensuojan soveltamisedellytysten on toteuduttava luottamuksensuojan saamiseksi. Käsitellään ensin lainkohdan ensimmäistä edellytystä: asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä. Säännökseen lisättiin kohta tulkinnanvaraisuudesta vuodesta 1998 alkaen. Lain esitöiden mukaan jo silloin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa korostettiin verovelvollisen luottamukselle annetun suojan merkitystä.

Tulkinnanvaraisella asialla voidaan Verohallinnon mukaan tarkoittaa esimerkiksi sitä, onko saatu tulo luonteeltaan ansiotulona verotettavaa työpanososinkoa vai pääomatulona verotettavaa osinko, onko yhtiöstä saatua etuutta pidettävä peiteltyä osinkona, onko tiettyä yrityksen omaisuutta pidettävä vaihto- vai käyttöomaisuutena, soveltuuko tilanteeseen veronkiertämissäännös tai onko yrityksen toimintaa ylipäänsä pidettävä elinkeinotoimintana.¹¹⁰ Tulkinnanvaraisuus liittyy siis siihen, onko ratkaistava asia oikeudellisesti tulkinnanvarainen. Selvästi lainvastaista odotusta ei suojattaisi. Verohallinnon selkeästi lainvastainen neuvo, ohje tai aikaisempi verotuspäätös ei synnyttäisi suojattavaa odotusta suhteessa tehtävään verotusratkaisuun, sillä tämä ei perustuisi oikeusjärjestykseen.¹¹¹

Objektiivinen tulkinnanvarainen oikeuskysymys edellyttäisi, ettei mikään verolain nimenomainen säännös soveltuisi siihen suoraan. Mikäli lain kohta soveltuu suoraan, ei asia olisi tulkinnanvarainen, vaikka ratkaisukäytäntö asiassa olisi jostain syystä erilaista. Ratkaisussa KHO:2021:18 verovelvollinen oli perustellut vaatimustaan sillä, että eräät muut verovelvolliset olivat saaneet verotuksessa vastaavan vähennyksen menoista. Koska esillä olevien kulujen elanto-menoluonnetta ja A:lle myönnetyn stipendin osittaista veronalaisuutta ei ollut katsottava tulkinnanvaraiseksi tai epäselväksi, A:lle ei myönnetty verotusmenettelylain 26 §:n 2 momentissa tarkoitettua luottamuksensuojaa. Tulkinnanvaraisena asiaa ei voitaisi pitää myöskään, mikäli tulkinnanvaraista oikeuskysymystä koskevaa säännöksen tulkintaa on korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön tai Verohallinnon antaman ohjeistuksen perusteella pidettävä yksiselitteisenä ja vakiintuneena.¹¹²

¹¹⁰ Verohallinnon ohje, VH/4957/00.01.00/2023.

¹¹¹ Rabinä 2022, s. 198.

¹¹² Rabinä 2022, s. 199–200.

Epäselvällä asialla tarkoitetaan tosiasioiltaan selvittämätöntä asiaa. Asiasta ei ole saatavilla selkeää näyttöä tai selvitystä asian ratkaisun tekemiseksi tai sitä ei ole olemassa. Näytön arviointi on kuitenkin aina tapauskohtaista, eikä pelkästään syy, ettei näyttöä ole, riitä vetoamiseen epäselvästä asiasta.

Toisena edellytyksenä on verovelvollisen vilpittömän mieli. Verovelvollisen voidaan katsoa toimineen vilpittömässä mielessä, kun hän toimii säännösten ja veroviranomaisen antamien ohjeiden mukaan antamatta veroviranomaiselle väärää, epäselvää tai harhaanjohtavaa tietoa verotuksen perusteena olevista seikoista.¹¹³ Tähän vilpittömään mieleen liittyy verovelvollisen selonottovelvollisuus. Verovelvollisen on otettava riittävä selko olemassa olevista säännöksistä ja ohjeista, jotka ohjaavat verovelvollisen verotuksellisten velvoitteiden täyttämiseen.¹¹⁴ Tätä kutsutaan *bonus pater familias* -periaatteeksi, jolla kuvataan toimia, joita huolellisena pidettävä henkilö tekee.¹¹⁵ Verovelvolliselta edellytetään siten riittävää asian selvitystä, mutta myös sitä, että annetut tosiseikat ovat todellisia eikä esimerkiksi asiaan vaikuttavia olosuhteita ole vääristelty. Verolainsäädännön ymmärtämättömyys ja siitä johtuva virheellinen toiminta ei täytä vilpittömän mielen edellytystä.

Kolmantena ja viimeisenä edellytyksenä on verovelvollisen toimiminen viranomaisen omaksuman käytännön tai sen ohjeiden mukaisesti. Viranomaisen noudattamalla käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen tietyssä kysymyksessä omaksumaa tulkintaa, jota on sovellettu aiemmissa vastaavissa tilanteissa joko kysymyksessä olevan verovelvollisen verotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa.¹¹⁶ Tällainen yhteinen ja vakiintunut verotuskäytäntö ilmenee yksittäisen verovelvollisen kannalta aikaisemmista verotuspäätöksistä ja ennakkoratkaisuista, yhteisesti se ilmenee Verohallinnon ohjeistuksen sisällön tai muun vakiintuneen ratkaisukäytännön kautta.¹¹⁷ Vakiintunut ratkaisukäytäntö voi myös muuttua. Esimerkiksi ratkaisussa KHO:2018:122 korkein hallinto-oikeus totesi, että viranomaisella on mahdollisuus muuttaa vakiintunutta ratkaisukäytäntöä silloin kun siihen on olemassa perusteltu syy, kuten tuomioistuinkäytännössä annetut aikaisemmasta käytännöstä poikkeavat ratkaisut, vaikka hallintolain 6 §:n nojalla viranomaisen ratkaisutoiminnan tulisikin olla johdonmukaista. Toisaalta viranomaisen noudattamaa käytäntöä voi myös osoittaa jatkuva asiaan

¹¹³ Rabinä 2022, s. 203.

¹¹⁴ Verohallinnon ohje, VH/4957/00.01.00/2023.

¹¹⁵ Rabinä 2022, s. 203

¹¹⁶ Verohallinnon ohje, VH/4957/00.01.00/2023.

¹¹⁷ Rabinä 2022, s. 205.

puuttumattomuus ja passiivisuus silloin, kun asiakirjoista selvästi käy ilmi verovelvollisen menettely.¹¹⁸ Viranomaisen käytännöllä ei kuitenkaan tarkoiteta tilanteita, joissa käytäntö perustuu yksittäisiin verotusratkaisuihin, jotka on tehty toisen verovelvollisen verotukseen eivätkä perustu ollenkaan Verohallinnon omaksumaan tulkintalinjaan tai vakiintuneeseen verotuskäytäntöön.

Viranomaisen ohjeella taas tarkoitetaan sellaisia ohjeita, jotka ovat myöhemmin todennettavissa. Näitä ovat kirjalliset ohjeet, veroilmoitusten täyttöoppaat ja Verohallinnon tiedotteet. Edellä mainituissa asiakirjoissa tehdyt nimenomaiset kannanotot antavat luottamuksensuojaa verovelvolliselle. Ohje voi kuitenkin olla myös verovelvolliselle annettu ohje taikka ohjaus.¹¹⁹ Näissä ohjeissa on kuitenkin huomioitava, että selvästi lainvastaista odotusta ei suojata. Mikäli ohjeistus olisi selvästi lainvastainen, ei tapauksessa voitaisi myöntää luottamuksensuojaa. Tapauksessa KHO:2023:63 verotarkastaja oli vielä tarkastuksen kesken ollessa sähköpostiviestissään ottanut kantaa osinkojen verotukselliseen luonteeseen. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kyseessä oli ollut kyse viranomaisen antamasta ohjeesta.

4.3.3 Viranomaisen antama neuvonta

Verohallinnolle on viranomaisen roolissa määrätty velvoitteeksi neuvonnan antaminen. Hallintolain 8 §:n 1 momentin määrittämän mukaisesti viranomaisen on toimivaltansa rajoissa annettava asiakkailleen tarpeen mukaan hallintoasian hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Neuvonta on maksutonta. Hallintolain 8 §:n 2 momentti määrittää viranomaisen ohjaamaan hallinnon asiakkaan toimivaltaisen viranomaisen piiriin tilanteissa, joissa asia ei kuulu itsensä toimivaltaan.

Neuvonta koskee asian kaikkia käsittelyvaiheita. Viranomaisen tulisi esimerkiksi neuvoa, kuinka asia laitetaan vireille ja miten sen käsittelyssä on meneteltävä. Tämä kattaa laajasti erilaisia asioita, kuten käsittelyn vaatimasta ajasta, palvelujonoista, mahdollisuudesta täydentää asiakirjoja ja hakea muutosta päätökseen sekä asiakkaan muista menettelyllisistä

¹¹⁸ Myrsky 2015, s. 106.

¹¹⁹ Rabinä 2022, s. 224.

oikeuksista. Neuvonta voi kuitenkin myös koskea viranomaisen noudattamia käytäntöjä tai mahdollisia vakiintuneita tulkintalinjoja samantyyppisissä asioissa.¹²⁰

Viranomaisen antaman neuvonnan osalta pohdittavana on se, voidaanko neuvonnan katsoa muodostavan luottamuksensuojaa hallinnon asiakkaalle. Viranomaisen antama neuvonta on usein yleisluontoisempaa, eikä neuvontaa annettaessa kaikki asian ratkaisuun vaikuttavat asiat ole välttämättä viranomaisen tiedossa. Esimerkiksi erilaiset kysymykset, joihin vastataan puhelimitse yleiseltä tasolta tai jonkin sähköisen palvelun kautta muutamalla yleisellä lauseella, voivat antaa hallinnon asiakkaalle ymmärryksen, että hänen verotustansa koskeva asia on ratkaistu ja tähän saatuun neuvoon on mahdollista myöhemminkin vedota. Tosiasiassa asia ei ole kuitenkaan yksinkertainen. Ratkaisussa KHO:2012:21 korkein hallinto-oikeus totesi, etteivät suulliset keskustelut viranomaisen kanssa yleensä muodosta viranomaiselta sitovaa kannanottoa. Toisaalta ratkaisun KHO:2003:21 mukaan nimenomaan suullisesti annettua ohjetta voidaan pitää samoilta osin luottamuksensuojaa koskevana kuin kirjallistakin ohjetta. Verohallinnon mukaan suullisesti annettu ohje on kuitenkin haastava luottamuksensuojan näkökulmasta: asiassa voidaan joutua selvittämään, mitä tietoja verovelvollinen on asiassa antanut, mitä hän on kysynyt ja minkä sisältöinen ohje hänelle on annettu.¹²¹

4.4 Uudelleen harkinnan kieltö

Siinä missä edellä tarkasteltu luottamuksensuojaperiaate on iso osa luottamuksensuojaa ja määrittää sitä, miten ja missä tilanteissa verotusta voidaan muuttaa, on yhtä tärkeässä roolissa uudelleen harkinnan kieltö. Uudelleen harkinnan kieltö voi estää verotuksen muuttamisen verovelvollisen vahingoksi. Uudelleen harkinnan kieltöä koskeva säännös on kirjattu verotusmenettelylain 56 §:n 3 momenttiin. Verotusta ei oikaista, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Kyse on hallinto-oikeudellisesta yleisperiaatteesta, jonka periaatteena on päätöksen pysyvyys. Verotuksen muuttamista koskevissa säännöksissä tälle on annettu tarkkarajainen määritelmä.¹²² Merkitystä uudelleen harkinnan kiellossa ei ole sillä, onko tehty päätös esimerkiksi lainvastainen. Verovelvolliselle myönnetään suoja asiassa sillä perusteella, että asia on selvitetty ja ratkaistu.

¹²⁰ Mäenpää 2021, s. 214.

¹²¹ Verohallinnon ohje, VH/4957/00.01.00/2023.

¹²² Rabinä 2022, s. 896.

Uudelleen harkinnan kieltö ei kuitenkaan aina estä verotuksen muuttamista. Säännökseen on kaksi poikkeusta, joita ovat ratkaisun perustuminen virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen tai jos myöhemmin ilmenee uutta verotukseen vaikuttavaa selvitystä. Nimenomainen ratkaisu syntyy siis vain tilanteissa, joissa ratkaisun perusteena ovat oikeat ja riittävät tiedot. Toisella poikkeuksista tarkoitetaan tilanteita, joissa erilaiset mekaaniset virheet kuten lasku- tai kirjoitusvirheet ovat johtaneet virheelliseen lopputulokseen.¹²³ Esimerkiksi ratkaisussa KHO:2012:103 tallennusvirheen luontoinen virhe rinnastettiin kirjoitus- tai laskuvirheeseen verrattavana virheenä, jonka johdosta verotusta voitiin oikaista.

Selvittäminen ja nimenomaisesti ratkaiseminen tapahtuisi verotuksen massamenettelyn vuoksi aina Verohallinnon aloitteesta. Verovelvollinen ei voi veroilmoituksensa yhteydessä siten vaatia, että asia olisi ratkaistava nimenomaisesti. Selvittämistä voisi osoittaa esimerkiksi se, että Verohallinto on pyytänyt verovelvolliselta selvitystä asiassa ja virkailija on sen käsitellyt. Kysymys voisi olla myös tilanteesta, jossa Verohallinto olisi pyytänyt tietoja sivullisilta.¹²⁴ Asia olisi otettu virkailijatasolla käsittelyyn tapauksen tosiasioita tutkimalla, ja niiden perusteella tehtäisiin päätös.

Uudelleen harkinnan kiellon arvioinnissa on huomioitava verolajikohtaisuus. Tuloverotuksessa tehty nimenomainen ratkaisu ei estä samasta asiasta perustuvan veron määräämistä tai päätöksen oikaisua esimerkiksi arvonlisäverotuksessa. Toisaalta sitä arvioidaan myös itsenäisesti verotuksen eri vaiheissa. Uudelleen harkinnan kieltö ei estä tuloverotuksen oikaisemista verovelvollisen vahingoksi, vaikka samaan asiaan olisi tehty päätös saman vuoden ennakkoperinnässä. Kuitenkin jos ennakkoperinnässä asia on tutkittu ja ratkaistu, yleinen luottamuksensuojaperiaate estää verotuksen muuttamisen.¹²⁵ Ennakkoperinnällä tarkoitetaan käytännössä verokorttihakemukselle tehtyä muutosta tai muuta vähennystietoa, joka on ilmoitettu Verohallinnolle jo kuluvan verovuoden aikana.

Nimenomainen ratkaisu ei synny pelkästään automaatioon perustuvassa verotuksen massamenettelyssä.¹²⁶ Ratkaisun tekeminen edellyttäisi virkailijatyötä. Virkailijan selvittäessä

¹²³ Rabinä 2023, s. 138.

¹²⁴ HE 29/2016 vp, s. 215.

¹²⁵ Verohallinnon ohje, VH/6746/00.01.00/2023.

¹²⁶ HE 29/2016 vp, s. 215.

tapaus osittain, katsotaan vain tämä nimenomaisesti ratkaistuksi. Muun tiedon katsotaan olevan automaation käsittelemää. Nimenomaista ratkaisua koskevassa käsitteessä Verohallinnon mukaan on mahdollista tukeutua oikeuskäytäntöön sen osalta, millainen viranomaisen aiempi ratkaisu voi olla luottamuksen suojan perusteena veroasiassa.¹²⁷ Vain Verohallinnon aito ja aktiivinen kannanotto muodostaisi siten esteen verovelvollisen vahingoksi tapahtuvalle oikaisulle.¹²⁸

4.5 Oikeusturva

Automaatiossa tehtävien päätösten lisääntymistä perustellaan sillä, että automaation ansiosta käytettävissä olevat resurssit ovat mahdollista kohdentaa oikeudellisesti tai tosiseikoiltaan vaativimpien ja fiskaalisesti isompien tapausten käsittelemiseen. Toisaalta Verohallinnon työstä valtaosan katsotaan olevan päätöksiltään laskennallisia tai sellaiseen päättelyyn perustuvia, jotka tapahtuvat riidattomien tulotietojen, muiden verotustietojen ja laissa säädettyjen veroasteikkojen ja muiden selvien tosiseikkojen perusteella.¹²⁹ Vaikka edellä mainitusta ei voi sinällään eri mieltä olla, ja on varsin selvää, että automaatiosta on vakiintunut hallinnollisessa päätöksenteossa mittava resurssinsäästökoneisto, ei edellä mainittua kuvausta tapauksista voi soveltaa kaikkeen verotukseen.

Muutenkin verotuksessa sovellettavaksi tuleva verovelvollisen oikeusturva saa erityisen aseman tilanteessa, kun verotusta ratkaistaan automaatiossa. Oikeusturva määritelläänkin jo perustuslain 21 §:ssä. Toisaalta myös laillisuusperiaate on merkittävä oikeusturvasta puhuttaessa. Laillisuusperiaate mainitaan jo perustuslain 2 §:ssä, mutta verotuksen osalta se on erikseen mainittuna myös perustuslain 81 §:ssä. Hallintotoiminnassa oikeusturvalla tarkoitetaan sellaisia keinoja ja menettelyjä, joilla pyritään turvaamaan oikeuksien, mutta myös velvollisuuksien toteutuminen hallinnon asiakkaan ja viranomaisen välisessä hallinto-oikeudellisessa suhteessa. Oikeusturva merkitsee yksityisen oikeuksien turvaamista suhteessa viranomaisen toimintaan.¹³⁰ Oikeusturva saatetaan liittää varsin nopeasti vain jälkikäteiseen oikeusturvaan eli muutoksenhakuun, joka onkin todella merkittävä oikeusturvakeino, mutta

¹²⁷ Verohallinnon ohje, VH/6746/00.01.00/2023.

¹²⁸ HE 29/2016 vp, s. 215.

¹²⁹ HE 224/2022 vp, s. 6.

¹³⁰ Mäenpää 2023, s. 304.

todellisuudessa suurin osa oikeusturvasta tapahtuu jo asian käsittelyvaiheessa. Tällaisia vaiheita ovat asian vireillepanoon, selvittämiseen ja itse päätöksentekoon liittyvät asiat.

Oikeusturvaan voidaan liittää vahvasti myös käsite oikeusvarmuus, jolla tarkoitetaan verotuksessa sitä, että verovelvollinen odottaa veroratkaisun olevan ainakin suurella todennäköisyydellä oikein tehty lainmukaisesti ja toisaalta sitä, että verovelvollinen on pystynyt ennakoimaan ratkaisun. Tätä oikeusvarmuuden periaatteen tärkeyttä korostaa se, että verotuksella puututaan yksityisen omaisuuteen ja omaisuus on perustuslailla suojattu.¹³¹ Legaliiteettiperiaate on vero-oikeudessa oikeusvarmuuden tärkein varmistaja. Toisaalta oikeusturvaan voidaan liittää päätöksen pysyvyys ja sitovuus sekä päätöksen oikeusvoima. Pysyvyydellä tarkoitetaan, ettei viranomainen voi ottaa jo kertaalleen ratkaistua asiaa uudelleen käsiteltäväksi, sitovuudella tehdyn ratkaisun sitovuutta. Oikeusvoimalla tarkoitetaan sitovaa vaikutusta, joka suojaa päätöksen pysyvyyttä ja päätöksellä perustettua oikeusasemaa, joka alkaa päätöksen antamisesta tiedoksi asianosaiselle.¹³²

Toisaalta hyvän hallinnon periaatteet toimivat myös merkittävänä oikeusturvana verotuksessa. Hallintolain 6 §:ssä säädetään luottamuksensuoja-, suhteellisuus-, objektiivisuus-, yhdenvertaisuus- ja tarkoituksenmukaisuusperiaatteesta. Yhtäältä myös hallintolakiin kirjatut palveluperiaate, neuvonta ja hyvän kielenkäytön vaatimus toimivat oikeusturvana verotuksessa. Näistä merkittävimmäksi voidaan katsoa etenkin luottamuksensuoja, jota aiemmin tässä tutkielmassa on käsitelty verotuksen näkökulmasta.

Oikaisuvaatimuksessa oikeusturvaseikat ovat etusijalla oikaisuvaatimusasian ratkaisussa, ja hallintoviranomaisen oikeusturvatehtävä onkin lähtökohtaisesti sidottu perustuslain 21 §:n hyvän hallinnon vaatimukseen. Tämä vaatimus ulottuu yhtäältä ennakkollisen oikeusturvan ohella myös sen jälkeiseen aikaan olevaan tilaan, joka on hallintoviranomaisen vastuulla ennen hallintoprosessia tuomioistuimessa.¹³³

Verotuksen kannalta verojärjestelmää voidaan pitää hyvänä silloin, kun se on verotuksellisesti tehokas, oikeusvarma, ennakoitava, hallinnoltaan yksinkertainen, neutraali, joustava ja siinä on kansainvälistä kilpailukykyä. Tällainen tehokas ja yksinkertainen verojärjestelmä vähentää

¹³¹ Knuutinen 2014, s. 800–801.

¹³² Kulla & Salminen 2024, s. 161–162.

¹³³ Halila & Aer 2011, s. 33.

Verohallinnon ja verovelvollisen kustannuksia ja verotusmenettelyyn menevää aikaa.¹³⁴ Tällaiseen järjestelmään on tietysti aina pyrittävä, mutta verotuksen moniulotteisuuden ja tapauskohtaisuuden vuoksi voi olla haastavaa päästä edellä kuvattuun tilaan. Suomessa tosin verojärjestelmää voidaan pitää verrattain tehokkaana.

Merkittävä kysymys oikeusturvan osalta on kuitenkin siinä, kuinka menetellään, jos automaatio syystä tai toisesta päätyy tekemään virheellisen ratkaisun. Ennen voimaantullutta säädösmuutosta Verohallinto totesi aineellisesti virheellisten päätösten osalta Verohallinnon korjanneen päätökset verotuksen joustavien oikeussäännösten nojalla samalla tavoin kuin virkailijan tekemät ratkaisut.¹³⁵ Täydentävässä verotuspäätöksessä tilanne tarkoittaa kuitenkin sitä, että automaatio käsittelee oikaisuvaatimuksen tiedot virheellisesti ja päätyy tekemään hyväksytyyn päätöksen esimerkiksi vähennysvaatimuksen osalta, vaikkei verovelvollisella ole siihen tosiasiaassa oikeutta. Hallituksen esityksessä eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi tai hallituksen esityksessä eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi ei mainita ollenkaan sitä, kuinka tällaisessa ongelmatilanteessa meneteltäisiin verovelvollisen näkökulmasta. Kun toisaalta pohditaan hallinnon asiakkaan oikeusturvaa suhteessa viranomaisen mahdollisuuteen muuttaa ratkaisua vahingoksi, pohditaan yhtäältä viranomaisen oikeusturvaa suhteessa asiakkaaseen sen suhteen, miltä osin viranomainen on oikeutettu korjaamaan sille vahingoksi koituneen virheen.

Hallintolain 53 f §:ssä säädetään oikeussuojaedellytyksestä, jonka mukaan luonnollisen henkilön, johon automaattinen ratkaisu on kohdistettu, tulee voida vaatia siihen oikaisua maksutta. Tätä ei tosin edellytetä, jos asia ratkaistaan hyväksytysti. Lainsäädäntöön tehty kirjaus on merkittävä oikeusturvan takaaja, jolla mahdollistetaan muutoksen hakeminen ilman kustannuksia. Täydentävien verotuspäätösten osalta kirjaus on toisaalta varsin merkityksellinen, sillä automaatio ratkaisee näitä päätöksiä ainoastaan hyväksytysti, jolloin maksuttomuutta ei edellytetä, joskin verotuksessa muutoksenhaku oikaisulautakunnalta on maksutonta.

¹³⁴ Äimä 2011, s. 99–100.

¹³⁵ VN/3071/2020, s. 8.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkielmassa on tarkasteltu automaattista päätöksentekoa täydentävässä verotuspäätösmenettelyssä. Tutkielma on keskittynyt tutkimaan automaatiossa hyväksytyjä täydentäviä verotuspäätöksiä ja sitä, voidaanko näitä automaatiossa tehtyjä päätöksiä korjata, mikäli automaatio ratkaisee ne virheellisesti. Tutkimukselle aiheen on antanut jatkuvasti hallinnossa lisääntyvä automaattinen päätöksenteko, jolle on 2020-luvulla saatu viimein määriteltyä myös lainsäädännölliset raamit. Tutkimuksessa on lisäksi tutkittu sitä, ovatko automaatiossa tehdyt päätökset tosiasiaa yhtä sitovia verraten virkailijan tekemään päätökseen sekä sitä, millaiset rajat nykyinen lainsäädäntö asettaa automatiikan hyödyntämiselle verotuksen oikaisussa virkailijan päätöksenteon korvaamisessa.

Verotuksen perusteena olevia tietoja voidaan tietyin perustein oikaista Verohallinnon toimesta hyväksi tai vahingoksi. Automaattisessa päätöksenteossa tehtyjen virheellisten päätösten korjaamisella tarkoitetaan viranomaisaloitteisesta vahingoksi oikaisemisesta, jonka edellytyksistä on säädetty verotusmenettelylain 56 §:ssä. Tämä verotuksen korjaamisaioite tulee viranomaiselta, tässä tapauksessa Verohallinnolta. Vahingoksi oikaisu tarkoittaa jonkin verovelvolliselle eduksi tehdyn päätöksen korjaamista vahingoksi. Vahingolla voidaan tarkoittaa verovelvollisen osalta sitä, että maksettavan veron määrä kasvaa. Esimerkiksi verotuksessa verotuspäätökseltä perusteettoman vähennysvaatimuksen korjaaminen on vahingoksi tehtävää oikaisemista, ja tämän vähennyksen poistaminen verotuspäätökseltä johtaa maksettavan veron kasvamiseen.

Tässä tutkimuksessa automaattisella päätöksenteolla ratkaistun asian korjaamista vahingoksi on tarkasteltu oikaisuvaatimuksina käsiteltävien täydentävien verotuspäätösten korjaamisen kautta. Täydentävän verotuspäätöksen ratkaisemisen automaattisesti mahdollistaa hallintolaista poiketen tehty säännös verotusmenettelylakiin. Lain 26 f §:n 1 momentin mukainen poikkeus mahdollistaa oikaisuvaatimuksen ratkaisemisen automaattisesti, jos kyseessä on täydentävä verotuspäätös ja päätös hyväksytään. Täydentävä verotuspäätös tukee säännönmukaista eli toimitettavaa verotusta, ja eroaa osaltaan perinteisestä oikaisuvaatimusmenettelystä. Täydentävässä verotuspäätöksessä Verohallinto toimittaa verotuksen verovelvollisen toimittaman uuden tiedon osalta. Täydentävässä verotuspäätöksessä sovellettavaksi tulevat siten samat verotusmenettelylain kohdat kuin säännönmukaisessa verotuksessa.

Verotusmenettelylain 26 §:n 6 momentin mukaan veroviranomaisen on verotusta toimittaessaan tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Täydentävä verotuspäätös rinnastuu samoihin olosuhteisiin kuin verovelvollinen esittäisi toimitettavan verotuksen yhteydessä vaatimuksensa ensimmäistä kertaa. Samalla tavalla osa näistä verotuksessa esitetyistä vaatimuksista ei kohdennu Verohallinnon valvontaan, vaan ne ratkaistaan automaattisen päätöksenteon avulla. Eroavaisuus on lähinnä siinä, että täydentävään verotuspäätökseen annetaan erillinen päätös vaaditun asian hyväksymisestä, kun toimitettavassa verotuksessa verovelvollinen saa verotuspäätöksen, jolla vaadittu vähennys on hyväksytty.

Verovelvollisen vahingoksi tehtävä oikaisu on lähtökohtaisesti mahdollista, mutta sille on oltava riittävät edellytykset, eikä sen esteenä voi olla tietyt olosuhteet tai toimet. Hallinnossa tehty päätös on lähtökohtaisesti pysyvä, ja hallinnon asiakkaan on voitava luottaa viranomaisen tekemän päätöksen oikeellisuuteen ja pysyvyyteen tilanteissa, joissa verovelvollinen itse on toiminut vilpittömästi. Vahingoksi tehtävässä oikaisussa sovellettavaksi voivat tulla virheen vähäisyyttä koskevat säännöt, luottamuksensuojaperiaate tai uudelleen harkinnan kieltö, jotka voivat estää vahingoksi tehtävän oikaisun. Tarkastellaan seuraavaksi näitä kolmea eri vahingoksi korjaamisen estävää menettelyä.

Automaation virheellisesti hyväksytyn vaatimuksen korjaaminen voidaan jättää ensinnäkin korjaamatta verotusmenettelylain 58 §:n 1 momentin mukaan, jos verottamatta jäänyt tulo on vähäinen eikä verotuksen tasapuolisuus taikka verovelvollisen laiminlyöntien laatu tai toistuvuus edellytä verotuksen oikaisun toimittamista. Saman lain kohdan 2 momentin myötä Verohallinnolle on annettu harkintavalta sen suhteen, milloin verottamatta jäänyttä tuloa on pidettävä vähäisenä. Verohallinto on päätöksellä verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa pitänyt henkilön tuloverotuksessa tulo- tai menoerää vähäisenä tilanteissa, joissa se on pienempi kuin 2 000 euroa. Jos virheen menettelyn toistuvuus, laiminlyöntien laatu tai verovelvollisen toiminta eivät edellytä muuta, jätetään vahingoksi tehtävä oikaisu tekemättä.¹³⁶ Riippuen asiakkaan vaatimasta tulo- tai menoerästä vaatimus voi siis jäädä säädetyn määrän alle.

¹³⁶ Verohallinnon päätös verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa, A 220/200/2016.

Toinen päätöksen korjaamatta jättämisen peruste voi olla luottamuksensuoja. Verovelvollisen on mahdollista saada luottamuksensuojaa tiettyjen edellytysten täytyessä. Näitä edellytyksiä ovat asian tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys, verovelvollisen vilpittön mieli ja verovelvollisen toimiminen viranomaisen omaksuman käytännön tai sen ohjeiden mukaisesti. Kaikkien kolmen ehdon on täytyttävä luottamuksensuojan myöntämiseksi. Tulkinnanvaraisena voidaan pitää asiaa, joka on oikeudellisuudeltaan tulkinnanvarainen, kun taas epäselvänä asiana voidaan pitää tosiasioiltaan selvittämätöntä asiaa. Tosiasioiden selvittämisen esteenä on siis näytön puuttuminen tai sen puutteellisuus.

Vilpittömyyttä osoittavat toimiminen säännösten ja veroviranomaisen antamien ohjeiden mukaisesti. Lisäksi verovelvollisen ei tule antaa veroviranomaiselle väärää, epäselvää, puutteellista tai harhaanjohtavaa tietoa verotuksen perusteena olevista seikoista. Tämän ohella verovelvollisen tulee toimia viranomaisen omaksuman käytännön tai ohjeiden mukaisesti.¹³⁷ Näiden edellytysten täytyessä luottamuksensuojan saaminen ja täydentävän verotuspäätöksen korjaaminen vahingoksi voidaan jättää tekemättä. Kaikkien näiden kolmen edellytyksen täytyminen ei kuitenkaan välttämättä ole helppoa. Etenkin asian tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys rajaavat luottamuksensuojan käyttöalaa pois. Automaation virheellisesti ratkaisemissa vaatimuksissa automaation ratkaistavaksi ohjataan lähtökohtaisesti helpoimpia tapauksia, jotka eivät edellytä oikeudellista harkintaa. Lisäksi viranomaisen omaksuman käytännön ja ohjeiden noudattaminen tarkoittaa käytännössä sitä, että verovelvollinen toimii yhtenäisen ja vakiintuneen verotuskäytännön mukaan. Pelkkä automaation hyväksymä päätös ei siis saa luottamuksensuojaa.

Kolmas verotuksen oikaisemisen vahingoksi estävä peruste on uudelleen harkinnan kieltö. Se tarkoittaa, ettei verotusta oikaista, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Lain esitöissä on tarkennettu tämän tarkoittavan käytännössä sitä, että selvittely ja nimenomainen ratkaisu edellyttävät virkailijan tekemiä toimia asian ratkaisemiseksi. Ainoastaan Verohallinnon aito ja aktiivinen kannanotto asiassa muodostaisi esteen veron määräämiselle ja päätöksen oikaisemiselle verovelvollisen vahingoksi. Nimenomainen ratkaisu ei syntyisi pelkästään automaatioon perustuvassa verotuksen massamenettelyssä, vaan asian selvittäminen ja nimenomainen ratkaisu edellyttäisivät aina virkailijan toimia.¹³⁸ Myös

¹³⁷ Rabinä 2022, s. 203.

¹³⁸ HE 29/2016 vp, s. 149.

Verohallinto on katsonut ohjeistuksessaan, ettei automaattisella päätöksenteolla ratkaistuun asiaan voida soveltaa uudelleen harkinnan kieltoa koskevaa säännöstä, sillä asia ei ole ratkaistu nimenomaisesti.¹³⁹ Uudelleen harkinnan kieltoa koskevaa luottamuksensuojaa ei ole siten mahdollista saada vain sen perusteella, että asia on ratkaistu automaatioissa. Uudelleen harkinnan kieltoon vetoaminen on vaikeaa tilanteessa, jossa automaation tekemää virheellistä täydentävää verotuspäätöstä aiotaan korjata vahingoksi. Tämä johtuu siitä, ettei automaation tekemää päätöstä katsota nimenomaisesti ratkaistuksi, joka on uudelleen harkinnan soveltamisalan edellytyksenä. Tähän vetoaminen voisikin olla mahdollista osittain automatisoidussa päätöksessä. Tällaisessa päätöksessä automaatio luo päätösesityksen virkailijalle, mutta virkailija tekee lopullisen päätöksen eli siis nimenomaisen ratkaisun asiassa.

Mikäli siis Verohallinto ratkaisee automaatioissa virheellisesti jonkin verovelvollisen vaatimuksen, voidaan ratkaisu lähtökohtaisesti korjata verovelvollisen vahingoksi. Korjaaminen on mahdollista, jos verottamatta jäänyt tulo ei ole vähäinen ja verotuksen tasapuolisuus taikka verovelvollisen laiminlyöntien laatu tai toistuvuus edellyttävät verotuksen oikaisun toimittamista tai jos edellä kuvatut tilanteet luottamuksensuojan saamiseksi tai uudelleen harkinnan kiellon osalta eivät täyty. Se, että automaatio hyväksyy vaatimuksen virheellisesti, ei ole itsessään peruste vahingoksi tehtävän oikaisun tekemättä jättämiselle. Tutkimuksessa käsitelty automaattista päätöksentekoa koskeva lainsäädännöllinen uudistus ei ole tuonut tähän muutosta, vaan automaatioissa ratkaistut täydentävät verotuspäätökset voidaan edellytysten täytyessä korjata yhä vahingoksi. Myös Verohallinto on todennut ohjeistuksessaan, että täydentävän verotuspäätöksen jälkeen verotuksen korjaaminen on mahdollista verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi, jos laissa säädetyt edellytykset verotuksen oikaisulle täyttyvät.¹⁴⁰

Voidaankin todeta, että automaatioissa tehdyt päätökset eivät välttämättä ole yhtä sitovia verraten virkailijan tekemään päätökseen, kun asiaa lähestytään päätöksen pysyvyyden näkökulmasta. Tehdyt päätökset saavat aikaan samanlaiset oikeusvaikutukset ja velvoitteet, mutta päätöksen muuttamisen mahdollisuuksissa on eroja edellä kuvatun mukaisesti. Automaattisella päätöksenteolla ratkaistut asiat voidaan korjata verovelvollisen vahingoksi useammin, sillä verovelvollinen ei pysty vetoamaan uudelleen harkinnan kieltoon. Sitä tietoa

¹³⁹ VH/6746/00.01.00/2023

¹⁴⁰ VH/772/00.01.00/2025

käytössä ei kuitenkaan ole, kuinka virheetön automaattinen päätöksenteko täydentävissä verotuspäätöksissä on ja missä määrin Verohallinto huomattessaan päätösten virheellisuuden oikaisee niitä vahingoksi. Virheellisesti hyväksyttyä päätöstä ei välttämättä huomata, sillä automaattisella päätöksenteolla ratkaistu asia ei kohdennu virkailijan tarkasteltavaksi. Voikin olla, että virheelliset verotuspäätökset nousevat suurimmaksi osaksi esiin verotarkastustilanteissa tai jos verovelvollisen sama tai jokin eri vaatimus nousee virkailijan käsittelyyn ja virhe havaitaan tässä yhteydessä.

Automaattisen päätöksenteon hyödyntämiselle verotuksen oikaisussa on asetettu tietyt rajat sen tarkoituksenmukaisuuden säilyttämiseksi ja oikeellisuuden varmistamiseksi. Tilanteisiin, joissa vaaditaan muutoksenhaun kohteena olevan ratkaisun oikeudellisuuden arviointia ja sen muuttamista tosiseikkojen pohjalta, automaattinen ratkaisu ei sovellu. Myöskään vapaamuotoisesti esitettyjä perusteita automatiikka ei ratkaise.¹⁴¹ Nämä ovat varsin perusteltua rajata pois käyttöalueesta, sillä automaattinen päätöksenteko ei sisällä tekoälyä. Se ei osaa arvioida päätöksen oikeellisuutta tai tulkita kirjallisesti annettuja perusteita. Käyttöönottopäätöksessään Verohallinto onkin korostanut, ettei Verohallinto käytä ratkaisuisaan logiikkaa, joka sääntöjen sijasta perustuisi todennäköisyysajatteluun eli oppiviin tekoälytekniikoihin, vaan logiikka perustuu aina vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan tehtyihin sääntöihin, jotka ovat ohjelmoitavissa Verohallinnon tietojärjestelmiin käsittelysääntöinä.¹⁴² Vaatimus tuleeekin olla esitetty riittävän yksinkertaisessa muodossa ja kohdistua sellaiseen tyyppitapaukseen, jonka ratkaisu on pääteltävissä annettujen tietojen perusteella.

Toisaalta esitöissä mainittujen perusteiden mukaan oikaisuvaatimus voitaisiin ratkaista automaatiassa, jos viranomaisen asettamien riskiarviollisten kriteerien perusteella siinä ei olisi mitään, minkä vuoksi se olisi siirrettävä virkailijäkäsittelyyn. Tällaisina riskiarvion kriteereinä pidetään esimerkiksi tavallisesta poikkeavia tietoja, epätavallisen suuria tai pieniä lukuja tai epäloogisuuksia verovelvollisen esittämien tietojen ja viranomaisen hallussa olevien tietojen välillä.¹⁴³ Esitöiden perusteella viranomaiselle annetaan laaja harkintavalta sen suhteen, mitkä asiat ja tapaukset se ohjaa automaation ratkaistavaksi. Viranomaisen on rajaamisella varmistettava lain mukaisen ratkaisun syntyminen.

¹⁴¹ HE 224/2022 vp, s. 35.

¹⁴² Käyttöönottopäätös, VH/6073/00.01.00/2023.

¹⁴³ HE 224/2022 vp, s. 24.

Tutkittaessa lakia ja sen esitöitä, rajat automatiikan hyödyntämiseksi automaattisessa päätöksenteossa on pyritty asettamaan selkeästi tilanteisiin, joissa automaattinen päätöksenteko kykenee suoriutumaan päätöksenteosta. Tämä onkin varsin luontevaa. Viranomaisen tai hallinnon asiakkaan etu ei ole, että automaattiselle päätöksenteolle annettaisiin ratkaistavaksi sellaisia tapauksia, joissa riski jatkuviin virheisiin olisi olennainen. Riskiarviollisten kriteerien ja tiettyjen muotovaatimusten myötä tavoite on ollut rajata automaattisen päätöksenteon käyttöala selkeisiin numeroihin ja tietueisiin perustuviin vaatimuksiin, jotka ovat loogisuudeltaan hyväksyttävissä. Lähtökohta on, että ratkaisu voidaan johtaa riittävän yksiselitteisesti suoraan lainsäädännöstä ja tapauksen tosiseikoista. Käyttöalaa on kuitenkin laajennettu tulkinnanvaraisiin asioihin. Näissä tapauksissa viranomaisella on kyseisessä asiaryhmässä vakiintunut ratkaisukäytäntö, jonka mukaan tiettyjen piirteiden mukaiset tyyppitapaukset ratkaistaan aina samalla tavalla. Lain esitöissä ei tarkennettu tällaisia tyyppitapauksia, mutta verotuksessa kyse voisi olla esimerkiksi jostakin yleisestä vähennysvaatimuksesta, joka kohdistuisi jollain perusteella rajattuun määrään verovelvollisia.

Tehtyjen lainsäädäntömuutosten myötä automaattiselle päätöksenteolle on viimein määritelty lainsäädännölliset raamit, joten lainsäädännön puutetta ei enää voida nähdä esteenä automaattisen päätöksenteon käytölle. Automaattisen päätöksenteon hyötyjä ei voida kiistää. Näistä isoimmat ovat kustannus- ja resurssisäästöt. Nykyisessä hallinnon tehokkuuden ajattelussa nämä ovat varsin merkittäviä etuusia, jotka vapauttavat rajattuja resursseja sinne, missä virkailijatyötä tarvitaan. Täydentävän verotuspäätöksen ja niiden ratkaisemisen automaation kautta verotus onkin tasapuolistunut, sillä vaatimus vertautuu säännönmukaisessa esitettyyn vaatimukseen, ja verovelvollinen saakin samantapaisen menettelyn samoilla muutoksenhakumahdollisuuksilla.

Jotta automaattisen päätöksenteon käyttö voi olla mahdollista, tulee Verohallinnon viranomaisena varmistaa sen pohjautuminen lainsäädännössä hyväksytyihin rajoihin. Hallintolaissa, tiedonhallintalaissa ja verotusmenettelylaissa määritellyt rajat on otettava huomioon. Menettelyn käyttöönottolla ei voida jättää huomiotta hallinnon oikeusperiaatteita asian vireille tulosta asian ratkaisuun ja tiedoksiantoon. Verohallinto perusteleekin dokumentoivansa automatisoivat ratkaisumenettelyt ja testaavansa ne huolellisesti. Lisäksi

automaattisen ratkaisumenettelyn käyttöönotoista tehdään käyttöönottopäätökset ja ne dokumentoi laissa säädettyjen velvoitteiden toteuttamisesta vastaavat henkilöt.¹⁴⁴

Asian ratkaisemisesta automaattisesti ilmoitetaan päätöksellä, joka annetaan hallinnon asiakkaalle tiedoksi. Lisäksi automaattisen päätöksenteon käyttöönotosta löytyy Verohallinnolta varsin kattavasti tietoa, joka voidaan nähdä hyvänä hallinnon ja verotuksen avoimuuden ja läpinäkyvyyden kannalta. Verohallinto onkin kattavasti kuvannut koko automaattista päätöksentekoprosessia verkkosivuillaan. Lisäksi laissa määritellyt käyttöönottopäätökset ja asiaryhmäkohtaiset kuvaukset automaattisesta ratkaisumenettelystä ovat hallinnon asiakkaan saatavilla. Parannettavaa olisi kuitenkin automaattisen päätöksenteon menettelyn ja sen vaikutusten kuvaamisen osalta. Verohallinto tuottaa syventäviä ohjeita, joissa se tulkitsee lakia ja ohjeistaa asiakasta kattavasti, mutta asiakkaan saatavalla päätöksellä tai automaattista päätöksentekoa koskevissa tiedoissa ei tarkemmin tuoda ilmi, missä määrin virheellisesti verovelvollisen hyväksi ratkaistu päätös voidaan korjata vahingoksi. Myöskään lain esitöissä hallintolain tai verotusmenettelylain muutoksia koskien automaattisen päätöksenteon tekemän virheellisen päätöksen korjaamista ei ole mainittu ollenkaan. Osaltaan tämä voi tietysti johtua siitä, että vahingoksi tehtävien oikaisujen olosuhteet ovat tapauskohtaisia. Tiedonhallintalainkin osalta virheellisyyttä on pohdittu lähinnä virkavastuun näkökulmasta.

Verotuksen muuttaminen vahingoksi ja nyt tehty automaattista päätöksentekoa koskeva lainsäädäntö osoittavat toisaalta sen, kuinka heikko päätöksen sisällön pysyvyys ja sitovuus (res judicata) verotuksessa on. Pelkkä verovelvollisen vilpittömän mielen ei riitä perusteeksi päätöksen pysyvyydelle. Myöskään viranomaisen oma virhe ei riitä perusteeksi. On toisaalta oikeudenmukaista, että virheet voidaan korjata samansisältöisten päätösten varmistamiseksi. Hallintopäätösten lähtökohtaisen pysyvyyden kannalta se on kuitenkin ongelmallista. Tiedossa ei kuitenkaan ole, miltä osin automaattinen päätöksenteko ylipäätään tekee virheellisyyksiä ja missä määrin päätöksiä korjataan vahingoksi. Päätös vahingoksi tehtävästä oikaisusta tehdään Verohallinnon aloitteesta tapauksen olosuhteet huomioiden. Verotus on massaluonteisuutensa vuoksi jossain määrin pakotettu automatisoitumaan, vaikkakaan pelkillä syntyneillä säästöillä tietyn menettelyn käyttöä ei voida perustella. Kääntöpuolena voidaan myös todeta, että virkailijankin tekemät päätökset voivat olla virheellisiä. Vaikka virheettömyyteen on pyrittävä,

¹⁴⁴ Verohallinto 2023.

ei se aina joka tilanteessa ole täysin mahdollista. Huomioitavaa on, että nyt tehty lainsäädäntö on suhteessa tuore, ja siihen on mahdollista tehdä muutoksia, jos säädäntö on joiltain osin puutteellinen. Harppaus automaattisen päätöksenteon nimenomaisesta sääntelemättömyydestä kohti nimenomaista sääntelyä on kuitenkin pääosin positiivinen, ja nykyisellä lainsäädännöllä on pystytty asettamaan selkeät rajat sen käyttämiselle.