PERUSTUSLAKIVALIOKUNNALLE

Asia: HE 157/2025 vp Hallituksen esitys sähköistä tiedoksiantoa Verohallinnossa koskevaksi lainsäädännöksi

Saatan valiokunnan tietoon, että olen työskennellyt esittelijäneuvoksena oikeuskanslerinvirastossa hallituksen esityksen valmistelun aikaan ja osallistunut myös kyseisen hallituksen esityksen valmistelun laillisuusvalvontaan. Olen esitellyt nyt tarkasteltavaa hallituksen esitystä koskevan lausunnon OKV/1494/21/2025.

Esitän kunnioittaen seuraavaa.

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi verotusmenettelystä annettua lakia, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia, veronkantolakia, ennakkoperintälakia ja varainsiirtoverolakia. Verotuspäätösten ja muiden verotusta koskevien asiakirjojen sähköistä tiedoksiantoa laajennettaisiin.

Esityksen tavoitteena on luoda sähköiselle tiedoksiannolle Verohallinnossa oma erityissääntelynsä, joka poikkeaa perustuslakivaliokunnan käsittelyssä olevasta yleissääntelystä. Erityissääntelyä perustellaan hallituksen esityksessä kahdella argumentilla.

Ensin, yleissääntely koskee vain luonnollisia henkilöitä, kun taas veromenettelyn digitalisoitumisen kannalta sähköinen tiedoksianto on tarpeen ulottaa myös yhteisöihin, kuolinpesiin ynnä muihin vastaaviin. En tarkastele tätä argumenttia tarkemmin, mutta totean silti, että kuolinpesät lienevät Suomessa pääosin hyvin pieniä, muutaman luonnollisen henkilön muodostamia ryhmiä, joiden kohdalla perusoikeuksien turvaamisen tarve on hyvin lähellä luonnollisten henkilöiden tarvetta.

Toiseksi, erityissääntelyä tarvitaan siksi, että yleissääntely tuo sähköisen tiedoksiannon piiriin vain henkilöt, joilla on Suomi.fi-välityspalvelu käytössään ja sen lisäksi jättää henkilöille mahdollisuuden jättäytyä sähköisen tiedoksiannon ulkopuolelle. Verohallintoon tavoitellaan velvoittavampaa järjestelmää, joka toisi automaattisesti suuremman osa verovelvollisista sähköisen tiedoksiannon piiriin.

Sääntelyn tarkoitus ja vaikutukset perusoikeuksiin

Olen 3.12.2025 päivätyssä lausunnossani perustuslakivaliokunnalle tarkastellut sähköistä tiedoksiantoa koskevan yleislainsäädännön ehdotusta (HE 124/2025 vp). En toista kaikkea siinä sanomaani tässä. Katson, että yleislainsäädäntö on merkityksellistä erityisesti yhdenvertaisuuden (PL 6 §), oikeusturvan (PL 21 §) ja perusoikeuksien turvaamisvelvoitteen (PL 22 §) kannalta. Ehdotettu

sääntely saattaa olla yhteensovitettavissa näiden oikeuksien kanssa muutoin, mutta pidän viranomaisaloitteista sähköisten tiedoksiantojen uudelleen aloittamista ongelmallisena tilanteissa, joissa henkilö on pyytänyt niiden lopettamista.

Hallituksen esityksessä Verohallinnon erityissääntelyksi kuvataan sääntelyn tarkoituksia, jotka ovat hyväksyttäviä. Ehdotettu sääntely tarkoittaisi kuitenkin rajoitusta erityisesti yhdenvertaisuuteen (PL 6 §) sekä oikeusturvaan ja hyvään hallintoon (PL 21 §). Merkittävä ongelma muodostuu nähdäkseni yleissääntelyn ja verotusta koskevan sääntelyn muodostamasta epäselvästä kokonaisuudesta, joka herättää epäilyksiä perusoikeusrajoitusten täsmällisyydestä ja tarkkarajaisuudesta.

Kuten myös yleissääntelyn kohdalla, Verohallintoa koskevassa sääntelyssä olisi kyse digitalisaation edistämisestä, jolloin merkittäväksi muodostuu paitsi sääntely abstraktissa muodossaan, myös ne (osin teknologian määrittämät) yksityiskohtaiset menettelyt, joita sääntelyllä on tarkoitus luoda. Näin ollen hallituksen esityksen perustuslainmukaisuuden ja perusoikeusrajoitusten arvioinnin kannalta erityisen merkityksellistä on sääntelyn tosiasiallisten vaikutusten arvioiminen. Hallituksen esitykseen sisältyy vaikutusten arviointia. Nähdäkseni sen ja yleissääntelyn luoma sääntelykokonaisuus loisi hyvin sekavan kokonaisuuden, jossa hallinnon asiakkaan oikeuksien toteutuminen ja niihin pääsystä tiedottaminen jäisi epävarmaksi.

Lisäksi kiinnitän huomiota seuraavaan toteamukseen hallituksen esityksessä ”Verohallinnon havaintojen mukaan valtaosalla verovelvollisista kyvykkyys käyttää Verohallinnon sähköisen asioinnin palveluita on korkea, mutta vain osa asiointipalvelua käyttävistä on valinnut sähköisen tiedoksiantotavan. Digitaalisen asioinnin ja sähköisen tiedoksiantotavan ensisijaisuuden lisääminen tulisi kohdentaa kaikkiin niihin, jotka ovat osoittaneet kyvykkyyden ja osaamisen käyttää Verohallinnon sähköisen asioinnin palvelua” (s. 14). Tämä arvio on sääntelyn vaikutusten arvioinnin kannalta oleellinen, mutta perusteluista ei käy ilmi, mihin tietoon tai mahdolliseen tutkimukseen arvio pohjautuu.

Hallituksen esityksen perusteluissa, etenkin säätämisjärjestysluvussa, on arvioitu sääntelyn vaikutuksia perusoikeuksiin. Perustuslakivaliokunnan lausuntokäytäntöä ja muuta oikeuskäytäntöä on myös kuvattu. En toista kaikkea tässä.

Yhdenvertaisuus

Kuten hallituksen esityksessäkin tiedostetaan, perustuslakivaliokunta on suhtautunut varauksellisesti luonnollisten henkilöiden sähköiseen asiointiin velvoittamiseen perustuslain 6 §:ssä turvatun yhdenvertaisuuden ja 21 §:n oikeusturvan näkökulmasta (PeVL 35/2010 vp, PeVL 5/2016 vp, PeVL 32/2018 vp). Myös ylimpien laillisuusvalvojien ratkaisukäytännössä on suhtauduttu kielteisesti sähköisen viranomaisasioinnin edellyttämiseen (esim. AOA 3911/4/11, AOA 2954/4/12, AOA

4653/4/14, OKV/429/1/2017). Perustuslakivaliokunta on myös katsonut, että sähköisen asioinnin yksinomaisuus on yhteydessä 6 §:n yhdenvertaisuussäännökseen, sillä sähköiset asiointivälineet eivät välttämättä ole tosiasiallisesti jokaisen saatavilla (PeVL 32/2018 vp, s. 3). Nähdäkseni yhdenvertaisuutta on arvioitava tässä yhteydessä ehdotetun sääntelyn yksityiskohdat huomioon ottaen ja tarkastellen erityisesti sitä, että palvelu koskisi suurta ja heterogeenistä henkilöjoukkoa sekä useiden tärkeiden perusoikeuksien toteutumista.

Yleissääntelyssä yhdenvertaisuus pyrittiin varmistamaan sellaisten henkilöiden osalta, jotka eivät kykene käyttämään digitaalista asiointia niin, että he voivat omalla ilmoituksellaan jättäytyä pois sähköisen tiedoksiannon menettelystä. Verohallintoa koskevassa sääntelyssä sama mahdollisuus on annettu, mutta se on rajatumpi. Sähköinen tiedoksiantomenettely koskisi sellaisia 18 vuotta täyttäneitä verovelvollisia, jotka ovat käyttäneet OmaVeroa eikä heille ole merkitty edunvalvojaa tai vahvistettu edunvalvontavaltuutettua. Silti sähköinen tiedoksiantomenettely koskisi myös heitä, jotka eivät ole käyttäneet OmaVeroa, jos heillä olisi käytössään Suomi.fi-viestinvälitystili. Ongelmallisinta tässä kuviossa on mielestäni se, että hallinnon asiakkaan – erityisesti sellaisen, jonka digikyvyt ovat heikot – on vaikeaa ymmärtää miten hänet omat toimensa vaikuttavat tiedoksiantotapaan. Kysymys on yhdenvertaisuuden näkökulmasta siitä, miten Verohallinto voi varmistaa, että tiedoksianto tapahtuu yhdenvertaisesti kaikille asiakkaille heidän kykynsä mukaisesti. Hallituksen esityksen perusteella tämä merkittävä pulma jää auki.

Kuten hallituksen esityksessä (s. 50) todetaan, sähköisen tiedoksiannon toteuttaminen Verohallinnon sähköisessä asiointipalvelussa siten, että verovelvollinen tosiasiassa saa tiedon palveluun lähetetystä asiakirjasta, edellyttää käytännössä palvelun käyttäjältä hänen omaa myötävaikutustaan. Koska lähtökohta on hallinnon asiakkaan oma myötävaikutus, muodostuu järjestelmässä merkittäviä yhdenvertaisuusongelmia niiden asiakkaiden kohdalla, jotka eivät kykene vaikuttamaan sen enempää myötä kuin vasta.

Valitussa sääntelyratkaisussa jää jossain määrin epäselväksi myös se, miksi juuri tähän ratkaisuun on päädytty. Nähdäkseni ainakin osa yhdenvertaisuusrajoituksista olisi vältettävissä sillä, että sähköinen tiedoksiantomenettely koskisi vain sellaisia 18 vuotta täyttäneitä verovelvollisia, jotka ovat käyttäneet OmaVeroa eikä heille ole merkitty edunvalvojaa tai vahvistettu edunvalvontavaltuutettua. Tämä olisi nähdäkseni myös ehdotettua selkeämpi vaihtoehto. Kokonaisuus mutkistuu huomattavasti siitä, että menettelyn piiriin tulisivat myös ne, jotka eivät ole käyttäneet OmaVeroa, jos heillä olisi käytössään Suomi.fi-viestinvälitystili. OmaVeron ja Suomi.fi-viestinvälitystilin yhteyden luominen tällä tavoin on omiaan luomaan yllättäviä tilanteita verovelvollisten näkökulmasta, se voi estää heidän oikeuksiinsa pääsyä ja heikentää heidän oikeusturvaansa ja tarkoittanee myös yhdenvertaisuuden rajoitusta heille, jotka eivät ymmärrä järjestelmien yhteyksiä.

Perusteluissa todetaan (s. 51), että ”sähköisen tiedoksiannon kohdistaminen vain sellaisiin henkilöihin, jotka käyttävät Verohallinnon sähköistä asiointipalvelua, pienentää menettelyn riskejä yhdenvertaisuuden tai oikeusturvan toteutumisen näkökulmasta.” Yhdyn tähän arvioon. Riskejä sen sijaan lisää se, että henkilö voi joutua Verohallinnon sähköisen tiedoksiannon piiriin ymmärtämättään myös silloin, kun hän käyttää Suomi.fi-viestinvälitystiliä.

Kuten yleissääntelyssä, myös verohallintoa koskevassa sääntelyssä ehdotetaan asiakkaalle mahdollisuutta kieltäytyä sähköisestä tiedoksiannosta. Samalla tavoin kuin yleissääntelyssä, myös Verohallintoa koskevan säänteIyn kohdalla kielto kuitenkin mitätöityisi, jos henkilö kävisi kirjautumassa OmaVeroon. (Ilmeisesti se mitätöityisi myös silloin, kun hän ottaisi Suomi.fi-viestinvälitystilin käyttöönsä, mutta tämä yksityiskohta on nähdäkseni epäselvä.) Henkilö palaisi viranomaisaloitteisesti Verohallinnon sähköisen tiedoksiannon piiriin, vaikka hän on nimenomaisesti siitä kieltäytynyt, mahdollisesti jopa äskettäin. Nähdäkseni tämä kieltäytymisoikeus on sinänsä sellainen mekanismi, jolla yhdenvertaisuuteen ja oikeusturvaan kohdistuvaa rajoittamista lievennetään. Silti viranomaisaloitteinen paluu sähköisen tiedoksiannon piiriin vähentää mekanismin vaikutuksia ja herättää jälleen kysymyksiä yhdenvertaisuuden ja oikeusturvan tosiasiallisesta toteutumisesta.

Lisäksi katson, että ehdotettu sääntely on hallituksen esityksessä selostetuin tavoin (s. 57) ongelmallista saamenkielisten oikeuksien kannalta. OmaVero ei ole käytettävissä saamen kielellä, mutta saamenkielisiä koskisivat kuitenkin samat tiedoksiannon tavat kuin muitakin. Sääntelyä on tältä osin vielä harkittava. Saamen kielilain 4 §:n mukaan saamelaisella on oikeus omassa asiassaan tai asiassa, jossa häntä kuullaan, käyttää tässä laissa tarkoitetussa viranomaisessa (joihin Verohallinto 2 §:n mukaan kuuluu) saamen kieltä. Viranomainen ei saa rajoittaa tai kieltäytyä toteuttamasta tässä laissa säänneltyjä kielellisiä oikeuksia sillä perusteella, että saamelainen osaa myös muuta kieltä, kuten suomea tai ruotsia. Lisäksi lain 5 §:ssä säädetään, että yhteisöllä ja säätiöllä, jonka pöytäkirjakieli on saame, on oikeus viranomaisissa asioidessaan käyttää pöytäkirjakieltään noudattaen soveltuvin osin, mitä 4 §:ssä säädetään saamelaisen oikeudesta käyttää saamen kieltä. Laissa säädetään lisäksi muun muassa siitä, että ilmoitukset, kuulutukset, julkipanot ja tiedotteet sekä lomakkeet täyttöohjeineen on laadittava ja annettava myös saamen kielellä, milloin ne pääosin koskevat saamelaisia tai milloin siihen muuten on erityistä syytä (8 §:n 1 momentti). Ehdotettu sääntely on nähdäkseni varsin hankalasti yhteensovitettavissa näiden säännösten kanssa.

Oikeusturva ja hyvä hallinto

Kuten hallituksen esityksessä todetaan (s. 52), oikeusturvan ja hyvän hallinnon näkökulmasta ehdotettu menettely sisältää riskin siitä, että sähköisesti tiedoksi annettu päätös tai muu asiakirja ei tosiasiallisesti tavoita verovelvollista tai tämän edustajaa. Tämä voi johtua siitä, että henkilöllä ei ole kyvykkyyttä sähköiseen asiointiin tai hän on menettänyt sähköisen asioinnin tunnuksen, joilla pääsisi

kirjautumaan Verohallinnon sähköisen asioinnin palveluun. Nähdäkseni oikeusturvan ja hyvän hallinnon näkökulmasta merkitystä on annettava myös sille, että sähköisen tiedoksiannon piiriin päätyminen voisi tapahtua niin monella tavalla, ja myös verovelvollisen nimenomaisen tahdonilmoituksen vastaisesti, ettei hän välttämättä ymmärrä tai tiedä mihin asiakirjat milloinkin saapuvat, vaikka hän digikyvykäs olisikin. Menettely aiheuttaisi kaiken kaikkiaan paitsi rajoitusta oikeusturvaan ja hyvän hallinnon periaatteisiin yleisesti, myös näihin periaatteisiin yhdistettynä oikeuteen yhdenvertaiseen kohteluun.

Hallituksen esityksessä todetaan edelleen, että hyvän hallinnon periaatteita noudattaen Verohallinto voisi muutoinkin toimittaa tiedoksi annettavat asiakirjat verovelvolliselle välittömästi postitse, jos hän on yhteydessä Verohallintoon esimerkiksi puhelimitse. Tämä on sinänsä menettelyn oikeusrajoituksia lieventävä seikka, mutta edellyttää hallinnon asiakkaalta sellaisia aktiivisia toimia, joita ei voida lähtökohtaisesti edellyttää.

Perustuslakivaliokunnan mukaan tiedoksianto on tehtävä siten, että vastaanottaja saa oikeuksiensa käyttämiseksi tarvitsemansa tiedot selkeästi, hänelle ymmärrettävinä ja riittävän ajoissa. Sähköisesti tiedoksi annetun asian on tultava tehokkaasti henkilön tietoon, ja täytettävä menettelyn asianmukaisuutta koskevan perustuslain 21 §:n 1 momentin mukaisen vaatimuksen (PeVL 9/2010 vp, s. 2, PeVL 5/2016 vp). Perustuslakivaliokunta ja lakivaliokunta ovat kiinnittäneet ulosottokaaren tiedoksiantosääntelyä koskeneen uudistuksen yhteydessä huomiota uudistuksesta tiedottamiseen paitsi yksittäisen hallinnon asiakkaan tasolla, myös yleisellä tasolla (PeVL 5/2016 vp, LaVM 3/2016 vp). Siten tiedoksiannon ja hyvän hallinnon velvollisuus on viranomaisella, eikä hallinnon asiakkaalle lähtökohtaisesti voida asettaa velvollisuuksia toimia jollakin tietyllä tavalla, jotta hän saisi viranomaisen tiedoksiannot tietoonsa.

Hallituksen esityksessä todetaan (s. 52), että verovelvollisen oikeusturvan näkökulmasta on merkityksellistä, että verotusta koskevat asiat ja tiedoksiannot tapahtuvat pääasiassa vuosittain säännöllisesti ja ovat ennustettavia. Verohallinto myös viestii aktiivisesti esimerkiksi esitäytettyjen veroilmoitusten ja kiinteistöveroilmoitusten lähettämisestä ja korjaamisen määräajoista. Myös kuuleminen ja asian selvittämistä koskevat tiedoksiannot tapahtuvat yleensä silloin, kun verovelvollinen itse on esittänyt jonkin vaatimuksen, kuten esimerkiksi vaatinut veroilmoituksella vähennystä. Verotuksessa on myös pitkät muutoksenhakuajat, jolloin mahdollinen verotuksessa oleva virheellisyys on korjattavissa, vaikka verovelvollinen ei saisi tiedoksi verotusta koskevaa asiakirjaa välittömästi. Näillä perusteilla on selvää, että sähköinen tiedoksianto on sinänsä mahdollinen Verohallinnossa, kuten se on nytkin. Perustelevatko tämänkaltaiset argumentit nykyistä huomattavasti velvoittavampaa menettelyä on nähdäkseni kyseenalaista. Merkityksellistä on tässä yhteydessä varsinkin se, että verotus on verovelvollisen näkökulmasta varsin pakottavaa menettelyä, siinä on aina kyse verovelvolliselle merkittävistä rahasummista ja valtaepätasapaino Verohallinnon

ja verovelvollisen välillä on valtava. Verotus on osa valtion vallankäyttöä, ei sellaista palvelua, joka olisi hallinnon asiakkaalle mukava lisä.

Kokoavasti totean, että riippumatta siitä, minkälainen sääntelymalli sähköisille tiedoksiannoille Verohallinnossa tarkalleen ottaen valitaan, tulee sääntelyn toimivuutta perusoikeuksien toteutumisen kannalta seurata. Ehdotettu sääntely perustuu oletuksiin henkilöiden ja yhteisöiden – kuten kuolinpesien – digikyvykkyyksistä, jotka eivät välttämättä pidä paikkaansa. Erityisesti yhdenvertaisuuden, oikeusturvan ja vammaisten oikeuksien toteutumisen kannalta on jatkossa tarkasteltava sitä, miten nyt valitut digitalisaatioratkaisut tosiasiassa toimivat. Jos menettelyn vaikutukset osoittautuvat ongelmallisiksi, on välttämätöntä arvioida asiaa uudelleen.

Yhteenveto

Ehdotettu sääntely on merkityksellistä erityisesti yhdenvertaisuuden (PL 6 §) sekä oikeusturvan ja hyvän hallinnon (PL 21 §) kannalta. Ehdotettu sääntely on ongelmallista ensinnäkin siksi, että se muodostaa yleislainsäädännön kanssa monimutkaisen menettelyllisen kokonaisuuden ja toiseksi siksi, että siihen sisältyy viranomaisaloitteisen sähköisen tiedoksiantomenettelyn uudelleenaloitus verovelvollisen vastustuksesta huolimatta. Kolmanneksi nostan esiin sen, ettei sääntely näyttäisi olevan sopusoinnussa saamen kielilain asettamien vaatimusten kanssa.

Helsingissä 4.12.2025
Susanna Lindroos-Hovinheimo