



VAASAN YLIOPISTO

SARI HAKAPÄÄ

# Sähköinen verohallinto

*Automatisoitu arvonlisäverotusmenettely*

**ACTA WASAENSIA NO 199**

---

**OIKEUSTIEDE 7  
TALOUSOIKEUS**

UNIVERSITAS WASAENSIS 2008

Esitarkastajat      Professori Ahti Saarenpää  
Lapin yliopisto  
Oikeustieteiden tiedekunta  
PL 122  
96101 Rovaniemi

Professori Esko Linnakangas  
Helsingin yliopisto  
Oikeustieteellinen tiedekunta  
PL 4  
00014 Helsingin yliopisto

<b>Julkaisija</b>	<b>Julkaisuajankohta</b>	
Vaasan yliopisto	Joulukuu 2008	
<b>Tekijä(t)</b>	<b>Julkaisun tyyppi</b>	
Sari Hakapää	Monografia	
	<b>Julkaisusarjan nimi, osan numero</b>	
	Acta Wasaensia, 199	
<b>Yhteystiedot</b>	<b>ISBN</b>	
Sari Hakapää Talousoikeuden laitos Vaasan yliopisto PL 700, 65101 Vaasa sari.hakapaa@uwasa.fi	978-952-476-246-5	
	<b>ISSN</b>	
	0355-2667, 1457-7992	
	<b>Sivumäärä</b>	<b>Kieli</b>
	267	suomi
<b>Julkaisun nimike</b>		
Sähköinen verohallinto – Automatisoitu arvonlisäverotusmenettely		
<b>Tiivistelmä</b>		
<p>Julkisen sektorin rooli tietoverkkoyhteiskunnan edistäjänä ja kehittäjänä on keskeinen. Valtion hallinnonaloista verohallinto on edelleen yksi edistyksellisimmistä tietotekniikan hyödyntäjistä. Muiden valtion virastojen tavoin verohallinto on mukana valtionhallinnon yhteisessä tuottavuusohjelmassa: sähköisten asiointipalveluiden ja hallintosovellusten lisääntyvä käyttöönotto ovat keskeisimpiä ratkaisutapoja tuottavuuden parantamisesta ja menojen hillitsemisessä.</p> <p>Automatisoidussa verotusmenettelyssä hyödynnettäisiin jo käytössä olevaa Tyvi-asiointipalvelua arvonlisäveroilmoituksen lähettämisen pääasiallisena kanavana. Verotusmenettelyn ytimessä verovelvolliset jaettaisiin valikointiehtojen avulla asiakasryhmiin. Ryhmittely tehdään automatisoidun ja tapauskohtaisen verotusmenettelyn välillä sen perusteella, käsitelläänkö arvonlisäverotusilmoitus tietokoneohjelman avulla automatisoidusti vai verovirkailijan toimesta tapauskohtaisesti. Valikointiehdoista tärkeimmiksi luokittelen ensimmäisen kerran arvonlisäverotilin negatiivisuudesta ilmoittavat, toimintansa juuri aloittaneet verovelvolliset sekä rahamääräisesti laskettuna poikkeuksellisen suuria palautuksia hakevat verovelvolliset. Verotusmenettelyssä hyödynnetyt valikointiehdot eivät olisi pääsääntöisesti julkisia. Tulevaisuuden arvonlisäverotusmenettely päättyisi aina, sekä automatisoidussa että tapauskohtaisessa verotusmenettelyssä, verotuspäätöksen tekemiseen ja sen verovelvolliselle tiedoksi antamiseen. Myös suunnitteilla oleva verotilijärjestelmä olisi yhteydessä uuteen verotusmenettelyyn.</p> <p>Uusien hallintosovellusten sääntelyyn ja erityisesti asiakkaiden oikeusturvaan liittyy monia seikkoja, jotka on otettava huomioon jo palvelujen suunnitteluvaiheessa. Automatisoitu verotusmenettely ei saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia eikä verovelvollisen oikeusturvaa. Hallinnon avoimutta ja julkisuutta pidetään demokraattisen tietoverkkoyhteiskunnan toiminnan perusedellytyksinä. Hallintosovellusten yhteydessä tulee huomioida myös tietoturvaan liittyvät seikat. Sähköinen asiointi on jo nykyisin verovelvollisten käyttämä asiointimuoto, hallintosovellusten nykyistä monipuolisempi käyttö verohallinnon sisällä helpottaisi konkreettisesti verotusmenettelyn työvaiheita.</p>		
<b>Asiasanat</b>		
sähköinen hallinto, oikeusinformatiikka, arvonlisäverotus, verotusmenettely		



<b>Publisher</b>	<b>Date of publication</b>	
Vaasan yliopisto	December 2008	
<b>Author(s)</b>	<b>Type of publication</b>	
Sari Hakapää	Monograph	
	<b>Name and number of series</b>	
	Acta Wasaensia, 199	
<b>Contact information</b>	<b>ISBN</b>	
Sari Hakapää Department of Business Law University of Vaasa P.O. Box 700 FI-65101, Vaasa, Finland sari.hakapaa@uwasa.fi	978-952-476-246-5	
	<b>ISSN</b>	
	0355-2667, 1457-7992	
	<b>Number of pages</b>	<b>Language</b>
	267	Finnish
<b>Title of publication</b>		
eTax Administration – Automated Value Added Taxation Procedure		
<b>Abstract</b>		
<p>The information society and electronic communications made it possible to develop public services. By using versatile technology in administration new possibilities can be created, for example, to change ways of procedure and make them more effective. In Finland, the objective of relevant legislation is to improve the smoothness and speed of services and communications, and to ensure information security in public administration, by promoting the use of electronic data transmission.</p> <p>The Finnish Tax Administration has actively promoted the development of eGovernment services. For example the TYVI service is an electronic transaction service by which companies and associations can send statutory declarations to public authorities and other organizations. The one-stop shop system decreases the work amount and costs the announcements induce.</p> <p>Automatic taxation process is a good example of how eGovernment and eServices could be exploited in taxation processes in the future. Under reliable analysis and observation criteria inherent in the process, the taxpayers are selected who require observation. By using automatic taxation process in VAT taxation, some of the returns could be treated automatically (Automatic taxation process), and the other applications be treated by the tax officer in time (Case-specific taxation process). Here is the main challenge for the tax authorities: to find the best criteria to divide the applications into two groups. On the grounds of this research the main three criteria are: the value added tax is negative at the first time during the accounting period, new taxpayer and the amount of negative value added tax is larger than earlier.</p> <p>Tax Administration has to handle tax information keeping the principles of data protection and publicity of information in mind. The aim is to ensure the accrual of tax revenue, maintain the credibility of the tax system and see to it that the tax burden is shared by the various taxpayer groups in conformity with the law.</p>		
<b>Keywords</b>		
eGovernment, Legal Informatics, Value Added Tax, Taxation Procedure		



## Esipuhe

Tutkijanura ei ollut ensimmäisenä mielessäni ekonomiksi valmistuttuani. Kiinnostukseni oman osaamisen syventämiseen ja työtehtävieni kehittämiseen siirsi minut kuitenkin takaisin akateemiseen maailmaan varsin nopeasti. En tiedä, onko tutkijanura vieläkään ensimmäisenä mielessä, mutta ovi on nyt ainakin aukeamassa. Viiden tutkimusvuoden aikana olen ollut onnekas saadessani tukea useilta eri tahoilta.

Kiitokset esitarkastajana toimimisesta ja vastaväittäjäksi lupautumisesta kuuluvat professori Ahti Saarenpäälle. Olen erittäin kiitollinen, että olen saanut opiskella oikeusinformatiikkaa ja tehdä tutkimusta opastuksessasi. Professori Esko Linna-kangasta haluan kiittää jo lisensiaatintyön tarkastajana toimimisesta sekä väitöskirjani esitarkastajana toimimisesta. Vero-oikeuden erityisosaajana haluan kiittää häntä erityisesti siitä ohjauksesta, jonka tutkimukseni vero-oikeudelliset osiot ovat saaneet.

Ohjaajani professori Asko Lehtoselle osoitan syvimmat kiitokseni koko väitöskirjaprosessin alkuhetkiltä alkaen. Kiitän vuosien varrella antamastasi ohjauksesta, tuesta ja kannustuksesta.

Professori Vesa Annolaa haluan kiittää kollegiaalisesta tuesta ja kahvipöytäkeskusteluista, joita tulevaisuudessa toivottavasti tulee paljon lisää. Kiitos siitä, että otat vilpittömästi uusimmatkin tutkijakoululaiset mukaan tieteellisiin keskusteluihin ja annat ajatusten virrata puolin ja toisin.

Kiitokset kuuluvat myös koko Talousoikeuden laitoksen henkilökunnalle. Olen tuntenut kuuluvani tutkijayhteisöön ensimmäisistä päiväistä lähtien.

Haluan kiittää saamastani taloudellisesta tuesta jatko-opintojeni aikana Evald ja Hilda Nissin säätiötä, Suomen Kulttuurirahaston Etelä-Pohjanmaan rahastoa, KAUTE-säätiötä, Kauppias Gustaf Svanljungin lahjoitusrahaston säätiötä, Ella ja Georg Ehrnroothin säätiötä, Liikesivistysrahastoa ja Pohjanmaan kauppakamariosaston hallinnoimaa Vaasan Messut ry:n messurahastoa.

## VIII

Kiitokset vanhemmilleni, pidin pään kylmänä ja jalat lämpöisinä. Kiitokset Jyrki-veljelleni. Pikkusisko lähtikin yllättäen jatko-opintojen tielle sinun vanavedessäsi, ja kokemusten vaihtaminen on antanut korvaamatonta tukea jatko-opintojeni aikana. Kiitän myös arvokkaista kommentteista oikolukiessasi väitöskirjaani.

Kiitokset miehelleni Samille. Tavatessamme emme tienneet, kuinka pitkä opintojen taipaleesta tuleekaan. Ilman Sinua en tähän olisi pystynyt. Nyt on aika hengähtää ja lähteä sinne minne virta vie.

Vaasassa 10.11.2008

Sari Hakapää



## Sisällys

Esipuhe .....	VII
1 JOHDANTO .....	1
1.1 Tutkimuskohteen kuvaus.....	1
1.2 Tutkimustehtävä .....	5
1.3 Tutkimusmetodi .....	8
1.4 Tutkimuksen sijoittuminen oikeusinformatiikan kentässä.....	12
1.5 Tutkimuksen oikeudellisista periaatteista .....	17
1.6 Tutkimuksen rakenne .....	23
2 SÄHKÖINEN HALLINTO .....	26
2.1 Sähköisen hallinnon tavoitteet ja haasteet.....	30
2.1.1 Tietoturvallisuus välttämättömänä osana sähköistä hallintoa..	37
2.1.2 Tietoturvallisuuden tekniset edellytykset.....	41
2.1.3 Asiakkaan tunnistaminen.....	43
2.2 eEurope -toimintasuunnitelmat .....	48
2.3 Sähköinen hallinto muissa Pohjoismaissa.....	53
2.4 Sähköisen hallinnon kehitys Suomessa.....	59
2.5 Yhteenveto .....	65
3 SÄHKÖINEN ASIOINTI .....	67
3.1 Lainsäädäntö ja muu ohjeistus .....	67
3.2 Sähköisen asioinnin tavoitteet ja haasteet .....	74
3.2.1 Tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet .....	76
3.2.2 Vastuukysymykset .....	83
3.2.3 Käyttäjäystävällisyys .....	88
3.2.4 Arkistointi .....	89
3.2.5 Taloudelliset haasteet.....	90
3.3 Sähköinen asiointi veroviranomaisissa .....	91
3.3.1 TYVI -palvelusivusto .....	93
3.3.2 Muita verohallinnon tarjoamia sähköisiä asiointipalveluja ...	101
3.3.3 Sähköiset asiointipalvelut tieliikenteessä .....	105

3.3.4	<i>Verotilijärjestelmä</i> .....	107
3.3.4.1	<i>Tavoitteet ja toteutussuunnitelma</i> .....	108
3.3.4.2	<i>Lakiluonnos verotilijärjestelmästä</i> .....	110
3.4	Sähköinen arvonlisäverotus .....	113
3.4.1	<i>Arvonlisävero Suomessa</i> .....	113
3.4.2	<i>Arvonlisäverovelvollisuus</i> .....	118
3.4.3	<i>Arvonlisäverotuksen ilmoitukset</i> .....	123
3.4.4	<i>Negatiivisen veron siirtäminen ja palauttaminen</i> .....	131
3.4.5	<i>Sähköisen kaupankäynnin erityisjärjestelmä</i> .....	135
3.4.6	<i>Sähköinen arvonlisäverotus muissa Pohjoismaissa</i> .....	137
3.5	Yhteenveto .....	140
4	AUTOMATISOITU ARVONLISÄVEROTUSMENETTELY OSANA HALLINTOSOVELLUKSIA.....	142
4.1	Hallintosovellukset .....	143
4.2	Hallintosovellusten tavoitteet ja haasteet.....	145
4.3	Automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn oikeudelliset reunaehdot .	150
4.4	Asiakasryhmittelyn mahdollisuudet.....	157
4.5	Ehdotus automatisoiduksi arvonlisäverotusmenettelyksi .....	163
4.5.1	<i>Arvonlisäveroilmoitusten vastaanotto</i> .....	167
4.5.2	<i>Arvonlisäveroilmoitusten sisältämien tietojen muodollinen oikeellisuus</i> .....	168
4.5.3	<i>Valikointiehdot</i> .....	173
4.5.4	<i>Verotuspäätös</i> .....	178
4.6	Viranomaistoiminnan julkisuus automatisoidussa verotusmenettelyssä	182
4.7	Yhteenveto .....	187
5	JOHTOPÄÄTÖKSET .....	191
5.1	Verohallinto sähköisen hallinnon edistäjänä .....	192
5.2	Uusi arvonlisäverotusmenettelymalli.....	194
	LÄHTEET.....	197
	SÄHKÖPOSTIHAASTATTELUT .....	247

OIKEUSTAPAUSSLUETTELO .....	248
-----------------------------	-----

LIITTEET.....	251
---------------	-----

## Kuviot

<b>Kuvio 1.</b> Sähköinen hallinto ja sen lähikäsitteet.....	29
--	----

<b>Kuvio 2.</b> Sähköisen asioinnin kulkureitit.....	95
--	----

<b>Kuvio 3.</b> Alv-menettely. ....	126
-------------------------------------	-----

<b>Kuvio 4.</b> Tulevaisuuden verotusmenettely näkökulmasta. ....	165
---	-----

## Taulukot

<b>Taulukko 1.</b> Tilastotietoja Tyvi -ilmoitusten määristä.....	98
---	----

## Lyhenteet

AES	Automated Export System
ArkistoL	Arkistolaki 23.9.1994/831
alv	arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
Dnro	Diaarinumero
EDI	Electronical Data Interchange
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
ELDA	Elektronisk deklaraationsakt
EPL	Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
ESKD	elektronisk skattedeklaration
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
EY	Euroopan yhteisö
FTP	File Transfer Protocol
HallintomenettelyL	Hallintomenettelylaki 6.8.1982/598 (kumottu)
HAO	Hallinto-oikeus
HaVM	(Eduskunnan) Hallintovaliokunnan mietintö
HkäyttöL	Hallintolainkäyttölaki 26.7.1996/586
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki 6.6.2003/434
HST	henkilön sähköinen tunniste
http	Hypertext Transfer Protocol
ICCP	Committee for Information, Computer and Communications Policy (OECD)
ISO	International Organization for Standardization
IT	informaatiotekniikka, informationsteknik
ITU	International Telecommunication Union,
JHS	Julkisen hallinnon suositusjärjestelmä
JUHTA	Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta
JulkL	Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621
JUPA	Julkiset palvelut verkkoon -hanke
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
LaVL	(Eduskunnan) lakivaliokunnan lausunto
LiVM	(Eduskunnan) Liikenne- ja viestintävaliokunnan mietintö
lkm	lukumäärä
LO	Lääninoikeus
KOM	(Euroopan yhteisöjen) Komission tiedonanto
MAO	Markkinaoikeus
MASP	Multi Annual Strategic Plan
MmVM	(Eduskunnan) maa- ja metsätalousvaliokunnan mietintö
mom.	momentti

OCR	Optical Character Recognition
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PeVL	(Eduskunnan) perustuslakivaliokunnan lausunto
PeVM	(Eduskunnan) perustuslakivaliokunnan mietintö
PL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
PTMJ	pientyöntäjien maksujärjestelmä
Reg. prop	Regeringens proposition
SFS	Skattebetalningslagen 1997:483
SOU	Statens offentliga utredningar
SähkAsL	Laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa 24.1.2003/13
SähkViestTietosuojal	Sähköisen viestinnän tietosuojalaki 16.6.2004/516
TCP/IP	Transmission Control Protocol / Internet Protocol
TIKAS	Tietotekniikan kansallinen strategia
TEL	työeläke
TYVI	Tietovirrat yritysten ja viranomaisten välillä
UN	United Nations
VaaHO	Vaasan hovioikeus
VAHTI	Valtionhallinnon tietoturvallisuuden johtoryhmän
VALTIPA	Valtioneuvoston tietopalvelujen yhteistyöryhmä
VAPA	vastaanotto- ja palvelujärjestelmä (Arkistolaitos)
VATI	Valtion tietohallinnon johtoryhmä
VaVM	(Eduskunnan) Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VM	valtiovarainministeriö
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
VNTHY	valtioneuvoston tietohallintoyksikkö
WPISP	Working party on information security and privacy (OECD)
WSIS	World Summit on Information Society
XML	eXtensible Markup Language
YK	Yhdistyneet kansakunnat
YriYhtL	Yritys- ja yhteisötietolaki 16.3.2001/244
YTJ	Yritys- ja yhteisötietojärjestelmä



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuskohteen kuvaus

Tekninen kehitys vaikuttaa tapaamme hahmottaa yhteiskuntaa. Jälkitekollisen yhteiskunnan sijaan elämme nykyään yhteiskunnassa, jota kutsutaan eri termeillä, esimerkiksi tietoyhteiskunnaksi<sup>1</sup>, verkkoyhteiskunnaksi tai informaatioyhteiskunnaksi. Edellä mainitut termit eivät mielestäni kuitenkaan kuvaa nyky-yhteiskuntaa tarpeeksi laaja-alaisesti ja monipuolisesti. Tämän takia käyttäisikin kuvaavampana terminä käsitettä *tietoverkkoyhteiskunta*. Tällöin yhdistyy tietoyhteiskunta ja verkkoyhteiskunta käsitteiden yksittäiset ja suppeahkot sisällöt yhteen painottaen niin tiedon kuin tietoverkkojenkin yhä korostuvampaa merkitystä digitaalisessa maailmassa.<sup>2</sup>

Julkisen sektorin rooli tietoverkkoyhteiskunnan edistäjänä ja kehittäjänä on keskeinen. Viranomaisten tarjoamat sähköiset asiointipalvelut ovat lisääntyneet voimakkaasti internetin yleistyttyä 1990-luvun puolivälin jälkeen. Käytännössä kaikilla valtion virastoilla sekä kunnilla on nykyään omat internet-kotisivunsa, joiden kautta viranomaiset ja kunnat tarjoavat vähintään tiedottavan tason sähköisiä palvelujaan.<sup>3</sup> Lainsäädännöllisillä puitteilla pyritään jatkuvasti tukemaan teknologian käyttöönottoa.

---

<sup>1</sup> Tietoyhteiskunta terminä herättää tutkijoiden keskuudessa mielipiteitä puolesta ja vastaan. Esimerkiksi Saarenpää (2006a: 9) toteaa kirjoituksessaan: ”Jätän filosofisessa ja kansainvälisessä katsannossa virheellisen, suomalaisen politiikkatason ilmaisen *tietoyhteiskunta* tässä yhteydessä sivuun”. Tältä osin olen tutkijana Saarenpään kanssa samaa mieltä. Saarenpää jatkaa samassa yhteydessä, että hänen mielestään olisi jo perustellumpaa puhua oikeudellisesta verkkoyhteiskunnasta tai jopa ubiikista yhteiskunnasta.

<sup>2</sup> Ks. terminologiseen keskusteluun liittyen myös Saarenpää 2008b: 20–28; Saarenpää 2006b: 6–7; Saarenpää 2003: 3; Saarenpää 2000: 3–6; Saarenpää 2008a: 141–142; Seipel 2004a: 16–17; Pöysti 2000: 91–94; Korhonen 2006: 87; Korhonen 2003b: 3–5, 414; Karhula 2008: 7–9; Vuorensyrjä 2001: 11–17; Anttiroiko, Aro & Karvonen 2001: 21–25; Stenlund & Lampola 1985: 15–18, 204–206; Huuhtanen 2001: 4–5; Matikkala & Inkinen 2004: 9–11; Karvonen 2001: 81–84. Ks. myös artikkelikokoelma ”Paratiisi vai panoptikon? – Näkökulmia ubiikkiyhteiskuntaan”, jossa käsitellään nykyaikaisen yhteiskunnan muutosta eri näkökulmista. Karhula 2008. Ks. myös HaVM 31/1998, jossa valiokunta toteaa, että nykyaikaisessa yhteiskunnassa informaation merkitys on voimakkaasti kasvanut ja näyttää kasvavan edelleen, mikä näkyy myös julkisessa hallinnossa. HaVM 31/1998: 4.

<sup>3</sup> Vuonna 2006 kaksi kolmesta valtionhallinnon organisaatioista tarjosi sähköisiä asiointipalveluja. Valtiovarainministeriö 2008b: 4. Kansainvälisestä näkökulmasta ks. mm. Arendsen & van Engers 2007: 68–69; Wolfgang, Pieterse & Noordman 2007: 94–95.

Käsitteen *sähköinen hallinto*, eli *eGovernment*<sup>4</sup>, käyttö on yleistynyt yhteiskunta-keskusteluissa 1990-luvun loppupuolelta lähtien. Sähköisellä hallinnolla ymmärretään hallinnon kokonaisuutta, jossa hyödynnetään tieto- ja viestintäteknologiaa sekä sisäisissä toimintaprosesseissa että ulkoisten asiakas- ja yhteistyösuhteiden hoitamisessa. Monipuolisen teknologian hyödyntäminen hallinnossa luo uusia mahdollisuuksia muun muassa toimintatapojen uudistamiseen ja tehostamiseen, mikä on todettu niin kansallisesti kuin kansainvälisestikin. Sähköisen hallinnon avulla pyritään keventämään ja joustavoittamaan palvelu- ja toimintaprosesseja. Tavoitteet koskevat useita sidosryhmiä: pyrkimyksenä onkin, että sekä viranomaiset että kansalaiset voisivat omissa toimissaan hyödyntää tapahtuvan yhteiskuntakehityksen.<sup>5</sup>

Sähköinen hallinto ei ole uusi asia viranomaistoiminnassa Suomessa. Sekä verohallinnolla että tullilla<sup>6</sup> on ollut jo useita kymmeniä vuosia käytössä erilaisia sähköisiä asiointivälineitä. Aikaisemmin sähköinen hallinto kattoi vain informaation siirtämisen sähköisiä tiedonsiirtomenetelmiä hyödyntäen. Varsin suppea käyttö perustui yksinkertaisesti tutkimustiedon ja teknisten ratkaisujen puuttumiseen. Myöhemmin tekniikan mahdollistama vuorovaikutteisuus on alkanut laajentaa ja monipuolistaa sähköisen hallinnon käyttöalaa. Sähköisen hallinnon painopiste on siirtymässä yhä vahvemmin pelkästä viranomaisten välisestä tiedonsiirron välittämisestä monipuoliseen ja vähintään kaksisuuntaiseen kommunikaatioon.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> eGovernment käsitteen lisäksi alan kirjallisuudessa esiintyy myös esimerkiksi termit *iGovernment* ja *connected government*. Ks. tarkemmin termistökeskustelusta luvussa 2 Sähköinen hallinto.

<sup>5</sup> Ks. eGovernment -termistä myös mm. komissio 2003: 4, 7; Terzis & Economides 2007: 56; Trudel 2007: 114–115; Fetzer 2007: 186–187; Silcock 2001: 88–101; Mayer-Schönberger & Lazer 2007: 2–5; Anttiroiko 2002: 7; Anttiroiko 2004: 7–9; Grönlund 2002: 1–2, 23; Voutilainen 2008a: 3–4.

<sup>6</sup> Ks. myös tullausmenettelystä Lehtonen (1988: 18–20), jossa kirjoittajan mielestä vanhat toimintatavat haittaavat tietotekniikan hyödyntämistä. Ks. tullimenettelystä myös Sneek 2002: 17–19, 45–48. Ks. valmisteilla olevasta EU:n yhteisestä sähköisen tullin (e-tulli) toimintamallista, jonka tarkoituksena on edelleen yksinkertaistaa säännöstöä ja tehdä sähköisestä ilmoittamisesta ja tiedon käsittelystä pääsääntö. Euroopan komissio hallinnoi eTulli-ohjelmaa MASP:in (Multi Annual Strategic Plan) avulla, johon on kerätty kuusi eri osahanketta yhteen. Esimerkiksi automatisoitu vienti-ilmoitusmenettely (Automated Export System, AES) arvioidaan otettavan käyttöön vuoden 2009 aikana. Tullihallitus 2007b: 3–5; tullihallitus 2008c; komission tiedonanto 609/2005: 2–3; valtiovarainministeriö 2005c: 2–3.

<sup>7</sup> Ks. Myrsky & Linnakangas (2007: 16), jossa heidän mielestään historiallisesti voidaan todeta vähitellen siirrytyn lautakuntaverotuksesta virkamiesverotuksen kautta eräänlaiseen koneverotukseen, jonka on mahdollistanut sähköisten tietojärjestelmien ja toimintatapojen kehittyminen. Ks. myös tietotekniikan käyttöönoton historiasta erityisesti valtionhallinnossa Pursiainen 1993: 205–223, 241–242; Stenlund ym. 1985: 60–64; Kuopus 1988: 507–512 ja erityisesti verohallinnossa Kuopus 1984: 304–313; Kuopus 1988: 163–176.



Valtion hallinnonaloista verohallinto on ollut ja on edelleen yksi edistyneisimmistä tietotekniikan käytön kehittäjistä ja käyttöönottajista. Verohallinnon rekistereissä, siis sekä perinteisessä paperisessa että elektronisessa muodossa, on maassamme eniten informaatiota niin yksityisten henkilöiden kuin yritysten taloudellisista seikoista.<sup>8</sup> Rekistereiden hallinnoiminen ja hyödyntäminen, esimerkiksi rekistereiden ristiinajot ja yhdistämiset halutun informaation löytämiseksi, ovat edellyttäneet tietoteknisen kehityksen monipuolista seuraamista ja kehittämistä.

Nykyiset pyrkimykset sähköisten asiointimuotojen kehittämiseksi keskittyvät yhä enemmän asiakkaan ja viranomaisen välisen palvelusuhteen parantamiseen ja monipuolistamiseen.<sup>9</sup> Yksi esimerkki kehittyneestä asiointimuodosta ovat sähköiset suorasiirrot viranomaisten välillä. Sähköiset suorasiirrot ovat olleet käytössä verohallinnossa jo vuodesta 1981 alkaen.<sup>10</sup> Henkilöverotuksen puolella keväällä 2006 käyttöön otettu esitäytetty veroilmoitus<sup>11</sup> on nykyvaatimukset täyttääkseen vaatinut jo totuttujen suorasiirtojen monipuolistamista. Myös viranomaisten sisäisiin järjestelmiin ja työnkuvauksiin ollaan tuomassa mukaan yhä enemmän tietoteknisiä ratkaisuja, jotka vaikuttavat sekä asioiden käsittely- että päätösvaiheisiin.

Muiden valtion virastojen tavoin verohallinto toteuttaa valtionhallinnon yhteistä tuottavuusohjelmaa. Ohjelman mukaiset tehokkuusprojektit pyrkivät parempaan tuottavuuteen, toiminnan sujuvuuteen ja menojen hillitsemiseen. Verohallinnon alalla sähköisten asiointipalveluiden ja hallintosovellusten lisääntyvä käyttöönotto ovat keskeisimpiä ratkaisutapoja näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.<sup>12</sup>

<sup>8</sup> Henkilötietolain (523/1999) 10 §:n mukainen rekisteriseloste verohallinnon päärekisterin, eli verotuksen tietojärjestelmän, osarekisteristä, eli asiakastietokannasta, löytyy internet-osoitteesta <www.vero.fi> kohdasta Ajankohtaista → Rekisteriselosteet.

<sup>9</sup> Tästä hyvänä esimerkkinä voidaan mainita Tietovirrat yrityksistä viranomaisille (TYVI) - palvelukokonaisuus, joka on räjähdysmäisesti lisännyt viime vuosina sähköisten asiointipalvelumahdollisuuksien tarjontaa ja käyttöä eri viranomaistoiminnoissa esimerkiksi verohallinnossa. Ks. tarkemmin luku 3.3.1 Tyvi-palvelusivusto.

<sup>10</sup> Suorasiirtojen historiasta ks. mm. hallituksen esitys 158/1986: 8–9; valtiovarainministeriö 1986: 33; Kuopus 1988: 224.

<sup>11</sup> Ks. valtioneuvoston kanslian vuonna 2005 julkaisema raportti ”Tieto- ja viestintäteknikalla aikaansaaduista tehostamishyödyistä julkisessa hallinnossa”, jonka yhtenä esimerkkinä on ollut veroehdotusmenettelyn uudistaminen. Valtioneuvoston kanslia 2005.

<sup>12</sup> Julkisen hallinnon ja palvelutuotannon tuottavuuden toimenpideohjelman tavoitteena on suunniteltu ja todennettavissa oleva julkisen hallinnon ja julkisten palvelujen tuottavuuden ja tehokkuuden kasvu. Tämä kasvu suunnitellaan saavutettavan toiminnallisin ja rakenteellisin muutoksin sekä informaatio- ja viestintäteknikalla käytöllä. Yleishallinnon toimintoja tehostetaan ja yksityisiä palveluja käytetään tehokkaammin julkisten palvelujen tuottamisessa. Valtiovarainministeriö 2003e: 3, 5–6. Toimenpideohjelman toimikausi päättyi 31.12.2007, mutta kevään 2008 kehyspäätöksen osana hallitus päätti käynnistää ”Kohti kestävä tuottavuutta” -hankekokonaisuuden, jonka kautta uusia tuottavuutta lisääviä toimenpiteitä otetaan käyttöön. Valtiovarainministeriö 2008e. Ks. myös OECD:n tekemä raportti valikoitujen OECD-maiden verohallinnoissa tapahtuneista tehostamistoimenpiteistä. OECD 2008a.

Automatisoidun verotusmenettelyn rakentaminen, testaaminen ja käyttöönotto on uusin verohallintoa kehittävä sähköisen hallinnon kokonaisuus. Automatisoidussa verotusmenettelyssä verovelvolliset jaetaan eri tekijöiden avulla asiakasryhmiin, jotta viranomaisten käytettävissä olevien resurssien suuntaus onnistuisi nykyistä paremmin. Lähtökohtaisesti pääerittely tehdään automaattisen, ns. massaverotusmenettelyn, ja tapauskohtaisen verotusmenettelyn välillä sen perusteella, käsitelläänkö verotus tietokoneohjelman avulla automatisoidusti vai verovirkailijan toimesta tapauskohtaisena verotuksena.<sup>13</sup>

Automatisoitu verotusmenettely on tavoitteena myös arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäveron vuosittainen verokertymä on Suomen verotuloista toiseksi suurin.<sup>14</sup> Arvonlisäverotuksen kanssa on lukumääräisesti tekemisissä paljon työvoimaa sekä viranomais- että yrityssektorilla, joten automatisoidun menettelyn vaikutukset ovat erittäin laaja-alaisia. Näistä syistä johtuen sähköisten palvelukokonaisuuksien kasvattaminen, monipuolistaminen ja kehittäminen arvonlisäverotuksen piirissä ovat erittäin tärkeitä tavoitteita.<sup>15</sup>

Uusien tietoteknisten ratkaisujen yhä monipuolisempi hyödyntäminen nostaa esiin myös haasteita ja ongelmia.<sup>16</sup> Tietokoneavusteiseen verovelvollisten henkilökohtaisten tietojen käsittelyyn on jo nykypäivänä totuttu. Koko prosessin tietokoneistaminen ja digitalisointi poistaa kuitenkin aikaisemmin tietyissä tilanteissa tavanomaisen henkilökohtaisen kontaktin verovirkailijan kanssa, mikä voi aiheuttaa asiakkaan silmissä epäilyä asioiden hoitamisesta ja jopa luottamuksen puutetta. Myös erillisen neuvonnan tarve voi lisääntyä henkilökohtaisen kontaktin puut-

---

<sup>13</sup> Ks. myös Aarnio (1982: 13–15), joka käyttää massaratkaisun synonyyminä termiä ”rutiiniratkaisu” ja tapauskohtaisuuden synonyyminä termiä ”harkintaratkaisu”. Ks. myös Saarenpää (1984: 316–320), joka lisää tietoteknisen ja automaattisen tietojenkäsittelyn aikakauden sanastoa ”konerutiini” -termillä pohtien sen etuja ja haittoja käytännön oikeuselämässä. Ks. verotuksen toimittamisessa tapahtuneista muutoksista, massahallinnosta ja sen historiasta mm. Kuopus 1988: 114–117; hallituksen esitys 158/1986: 1–2; Andersson 1996: 35–38; Schartum 1993: 2–4, 107–120; Soikkeli 2003: 1; Soikkeli 2004: 13; Lohiniva-Kerkelä 2003a: 173–174; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 138–139. Ks. massamenettelystä tarkemmin s. 139, 144, 158–159.

<sup>14</sup> Myös eurooppavero-oikeudellisesti katsottuna arvonlisäverotuksella on fiskaalisessa mielessä varsin merkittävä rooli. Ks. tarkemmin Salminen & Urpilainen 2007: 339.

<sup>15</sup> Vuonna 2007 kauppa- ja teollisuusministeriön toimeksiannosta laadittiin selvitys arvonlisäverolainsäädännön yrityksille aiheuttamista hallinnollisista kustannuksista. Tutkimuksesta selviää, että digitaalisen ja manuaalisen raportoinnin eroista syntyy lisäkustannuksia manuaalisesti raportoiville sekä raportointiin käytetyn ajan että postituskustannusten osalta. Kokonaisuutena katsottuna kuitenkin todettiin, että vaikka verohallinto on sähköistänyt tarjoamiaan palveluprosesseja, yritystasolla näistä ei synny merkittäviä etuja, elleivät yrityksen omat liiketoimintaprosessit ole samoin pitkälle sähköistettyjä. Niinikoski, von Hertzen & Kauppinen 2007: 15, 52.

<sup>16</sup> Ks. Seipel (2007: 281–283), joka pohtii tietotekniikan (”informationsteknik”) monipuolista roolia nyky-yhteiskunnassa.

tumisen vuoksi.<sup>17</sup> Lisäksi verovelvollisten itsensä vastuulle yhä enemmän siirtyvä tekninen osaaminen on haasteellista. Veroilmoitusten jättäminen sähköisten tiedonsiirtomenetelmien avulla vaatii tietoteknisiä valmiuksia sekä viranomais- että verovelvollissektoreilla niin laitepuolella kuin osaamisenkin alalla.

Arvonlisäverojärjestelmän automatisoiminen edellyttää yhä pidemmälle vietyä määrätietoisesti ja systemaattisesti toimivaa valvontakoneistoa. Pelkkä sähköinen toimintatapa tiukkoine ohjeineen ja mahdollisesti ennalta arvattavine ongelmineen sekä ennakoitavissa olevine päätöksineen mahdollistaa väärinkäytösten lisääntymisen. Samalla koko järjestelmän uskottavuus on uhattuna.

Verotuksellisesta näkökulmasta arvonlisäverotuksen toimittaminen on tämän tutkimuksen ydinalue. Se muodostaa rajatulle tutkimustehtävälle toimintaympäristön.

## 1.2 Tutkimustehtävä

Tämä tutkimus kohdistuu sähköisen hallinnon toimintamuotoihin Suomen verohallinnossa. Tarkoituksena on tunnistaa ja ratkaista sähköiseen hallintoon ja erityisesti automatisoituun verotusmenettelyyn liittyviä oikeudellisia ongelmia. Tutkimustehtävä konkretisoituu kohdeverolajiksi valitun arvonlisäverotuksen tarkasteluun. Tavoitteena on tuottaa välineitä hyvän automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn rakentamiseen.

Arvonlisäverolainsäädäntö on pitkälti harmonisoitu Euroopan unionin alueella. Arvonlisäverodirektiiviin (2006/112/EY) on koottu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottoa koskevat säädökset. Arvonlisäverodirektiivi kattaa säännökset pääsääntöisesti arvonlisäveron aineellisesta osasta: kuka on verovelvollinen, mitkä ovat verokannat jne. Verotusmenettelysäännöksiä direktiivissä on huomattavasti vähemmän. Tästä syystä arvonlisäveron verotusmenettelyä tutkiessani läh-

---

<sup>17</sup> Ks. tarkemmin neuvonnasta yleisesti hallinnossa Kuusikko (2000: 3–9). Kuusikko on myös kerännyt yhteen toimenpiteitä (mukaiillen SOU 1979:31: 17), joita asiakas joutuu miettimään ennen kuin asiakastapahtuma hänen ja viranomaisen välillä on edes mahdollinen. Yksi näistä toimenpiteistä on selvittää, voiko asiakas hoitaa asiansa puhelimitse, kirjeitse vai vaaditaanko henkilökohtaista käyntiä. Ks. myös Mäenpää 2008a: 154–160; Kempainen 1997: 306–313. Neuvonta verohallinnossa kattaa sekä ns. yleisen, eli aineellisen ja muodollisen verotuksen neuvonnan että ns. erityisen neuvonnan, eli tapauskohtaisen neuvonnan. Yleinen neuvonta konkretisoituu usein erilaisten oppaiden ja ohjeiden muodossa, myös puhelinneuvonta kuuluu yleiseen neuvontaan. Erityiselle neuvonnalle on puolestaan tunnusomaista erityinen sääntely, esimerkiksi ennakolliset kannanotot. Puronen 2004: 45–50, 61. Ks. myös Soikkeli 2003: 249–252; Soikkeli 2004: 51–54; Puronen 2003: 469–477; Myrsky ym. 2007: 96–97.

tökohtaisesti tutkin kansallista lainsäädäntöä eli arvonlisäverolakia (30.12.1993/1501). Verohallinto ei myöskään ole ainoa arvonlisäveroa keräävä veroviranomainen. Tutkimukseni kohdistuu kuitenkin arvonlisäverovelvollisen verohallintoon kohdistuvaan ilmoitusvelvollisuuteen ja siitä alkavaan verotusmenettelyyn. Tästä syystä muut arvonlisäveroa keräävät viranomaiset, esimerkiksi tullilaitos ja ajoneuvohallintokeskus, tulevat mainittua vain tietyissä asiayhteyksissä.

Tarkastelen sähköisen hallinnon mahdollistamia toimintatapoja siis verohallinnossa. Kysymys on siitä, miten aikaisempi paperipohjainen arvonlisäverotusmenettely voidaan korvata sähköisellä, toisin sanoen automatisoidulla, järjestelmällä. Tavoitteena ei ole kehittää teknisesti uutta ohjelmistoa eikä tietojärjestelmää vaan hahmottaa ja jäsentää toiminnan oikeudelliset puitteet. Pyrin löytämään mahdollisuudet, joilla suunniteltua sähköistä hallintokäytäntöä voidaan kehittää oikeudellisesta näkökulmasta yhä toimivampaan ja palvelevampaan suuntaan. Lisäksi analysoin tutkimuksessani sähköisen hallinnon luomia etuja ja vaikeuksia sekä keinoja oikeudellisten ongelmien ratkaisemiseksi.

Uudet tietotekniset palvelumahdollisuudet tuovat mukanaan koko yhteiskuntaa koskettavia ongelmia ja haasteista.<sup>18</sup> Pyrin tukemaan tutkimustehtävän ratkaisua luokittelemalla kolme pääluokkaa juridisen viitekehyksen vaikuttamana. Kategorisoinnilla selkeytän eri ongelmien ja haasteiden tyyppimuotoja, vaikka tarkka rajanveto onkin usein lähes mahdotonta.

Ensinnäkin tulee huomioida tietotekniikan mukanaan tuomat sisäiset haasteet. Näihin haasteisiin luokittelen muun muassa tietokonevirukset ja tietokoneohjelmien sisäiset toimintavirheet. Erityisesti on huomioitava näiden tekijöiden aiheuttamien ongelmien juridinen relevanttius sekä vaikutukset. Tietokonevirusten aiheuttamien vahinkojen korvausvastuu, samoin kuin tietokoneohjelmassa olleen ohjelmakoodausvirheen aiheuttamat taloudelliset vahingot, voivat olla lähes korvaamattomia tietyissä tilanteissa. Näissä tilanteissa vastuukysymykset voivat olla vaikeasti selvitettäviä.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Ks. myös Kuopus (1988: 13, 16–17), joka huomioi tietotekniikan hyödyntämisen tuoneen mukanaan uusia ongelmia ja yhteiskunnallisia vastakohtaisuuksia. Kuopus toteaa myös, että teknologisen kehityksen ja lainsäädäntötyön välillä näyttää olevan pysyvä jännite. Lainsäätäjien tahdonilmaisut, yhteiskuntakehitystä ohjaamaan tarkoitettun lait, eivät uudistu samassa tahdissa kuin teknologia. Tällöin uuden teknologian puolestapuhujille vanha lainsäädäntö voi merkitä kahletta tekniikan toteuttamismahdollisuuksille.

<sup>19</sup> Ks. myös Hemmo (1999: 9–17), joka ennakoii aikoinaan vuosituhanteen vaihteessa aiheutuvia ongelmia tietotekniikan alalla varsinkin siviilioikeuden näkökulmasta. Ks. myös Välimäki &

Toisena kohderyhmänä voidaan nähdä tilanteet, jossa uusi teknologia on jo otettu käyttöön, mutta lainsäädäntöä ei ole vielä ehditty ajantasaistaa. Tällöin tulee esiin esimerkiksi tilanne, jossa mietitään, vastaako sähköpostiohjelman viestikenttään kirjoitettu viesti lainsäädännössä annettua muotomääräystä asiakirjan kirjalliselle muodolle<sup>20</sup>. Vastaavanlainen tilanne on ollut sähköisen allekirjoituksen kohdalla.<sup>21</sup> Uusi teknologia tarvitsee tuekseen ajantasaisen lainsäädännön, jolloin jo lainvalmisteluvaiheessa on kiinnitettävä erityistä huomiota mahdollisesti muuttuvaan toimintaympäristöön ja uudentyypiseen yhteiskuntaan. Lainsäädännön täysi ajantasaisuus on kuitenkin vaatimus, jonka toteuttaminen on lähes mahdotonta. Tällöin on pystyttävä tunnistamaan vanha ongelma uudessa toimintaympäristössä ja tätä kautta löydettävä ongelmaan ratkaisu.<sup>22</sup>

Kolmanteen ryhmään voidaan lukea uuteen tekniikkaan liittyvät omat sisäiset vaatimukset ja ne lainsäädännölliset tarpeet, joita ei ole ollut mahdollista huomioida ennen uuden tekniikan varsinaista käyttöönottoa. Henkilö- ja muiden yksilöitävissä olevien tietojen tietosuojasta on huolehdittava, kuten kaikista yksilön oikeuksia suojaavista periaatteista. Järjestelmien väärinkäytön estämiseksi järjestelmien valvonnan täytyy olla ajantasaista, monipuolista ja tehokasta. Sähköisestä hallinnosta puhuttaessa on siis tärkeää yhdistää tietosuoja ja tietoturva käsiteltä-

---

Laine (2004: 901–911), jotka puolestaan keskittyvät tutkimaan, ei niinkään teknisiä vaan, oikeudellisia virheitä ohjelmistoihin liittyvissä immateriaalioikeuksissa.

<sup>20</sup> Nykyisen lainsäädännön perusteella viestikenttään kirjoitettu teksti muodostaa sähköisen viestin, joka vastaa asiakirjalle määrättyä kirjallista muotoa (Laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa 4 §:n 3 mom. ja 9 § ja Laki tietoyhteiskunnan palvelujen tarjoamisesta 12 §). Ks. myös kyseisten lakien hallituksen esitykset 17/2002: 1, 4, 29, 33–34, 38 sekä 194/2001: 16, 20.

<sup>21</sup> Lain sähköisistä allekirjoituksista 18 §:n mukaisesti, jos oikeustoimeen vaaditaan lain mukaan allekirjoitus, vaatimuksen täyttää ainakin sellainen kehittynyt sähköinen allekirjoitus, joka perustuu laatuvarmenteeseen ja on luotu turvallisella allekirjoituksen luomisvälineellä. Ks. myös kyseisen lain hallituksen esitys 197/2001: 33.

<sup>22</sup> Ks. myös Saarnilehto (2005: 124–125), joka pohtii olosuhteiden muuttumisen mukanaan tuomia vaikeuksia soveltaa perinteisiä normeja. Artikkelissaan Saarnilehto käyttää teknisen kehityksen esimerkkinä: puhelimen käyttöönoton yhteydessä tapahtunut pohdinta, onko puhelimen välityksellä tehtyyn oikeustoimeen sovellettava suullista sopimista koskevia sääntöjä vai mahdollisesta joitain muita sääntöjä. Kirjoittaja laajentaa pohdintaa myöhemmin myös sähköpostin välityksellä tehtäviin sopimuksiin. Esimerkkitapausten kohdalla ongelmanratkaisu perustuu suullisen sopimuksen edellytykseen mahdollisuudesta vastata välittömästi, jolloin vastaanottajalla on tieto tahdonilmaisusta välittömästi. Puhelimitse tehdyt oikeustoimet on siis verrattavissa suullisiin sopimuksiin, mutta sähköpostitse tehdyt eivät ole. Toki on huomioitavaa, että nykyteknologian avustuksella myös sähköisiä viestintävälineitä hyödyntäen, esimerkiksi reaaliaikaisten verkkokeskusteluohjelmien sekä mikrofoniin ja kaiuttimien avulla, tilanne onkin jo muuttunut.

vään asiakokonaisuuteen.<sup>23</sup> Lisäksi uusi teknologia tuo mukanaan muun muassa sähköiseen arkistointiratkaisujen rakentamiseen ja ylläpitoon liittyvät haasteet.<sup>24</sup>

Lainsäädännön soveltamisessa vaaditaan usein vanhan ongelman tunnistamista uudessa toimintaympäristössä. Lainsäädännön soveltamistilanteet uuden teknologian aiheuttamassa tapauksessa ovat usein haasteellisia. Tällöin laintulkitsijoilta vaaditaan erinomaista perehtyneisyyttä sekä oikeudellisiin että teknisiin seikkoihin. Suoraan sovellettavan lainsäädännön puuttuessa on tukeuduttava muuhun käytettävissä olevaan aineistoon, kuten oikeusperiaatteisiin ja aikaisempiin tuomioistuinten ratkaisukäytäntöihin.<sup>25</sup>

### 1.3 Tutkimusmetodi

Tarkasteltava kokonaisuus muodostuu oikeudellisista kysymyksistä, jotka liittyvät digitalisoituvaa verohallintoon ja erityisesti automatisoituun arvonlisäverotusmenettelyyn. Tutkimus kohdistuu siis yksittäisten normien sijasta tarkasteltavaan ilmiöön yhtenä kokonaisuutena.<sup>26</sup>

Tutkimuksen metodi on ensinnäkin lainopillinen. Lainopillisen tutkimuksen perustehtävä on perinteisesti jaettu kahteen osaan: 1) oikeussäännösten sisällölliseen selventämiseen eli tulkintaan sekä 2) oikeussäännösten systematisointiin. Osat ovat jatkuvassa vuorovaikutuksessa keskenään. Oikeussäännösten tulkinnalla tarkoitetaan myös oikeusperiaatteiden ja muiden yhteiskunnassa hyväksytyjen ratkaisustandardien punnintaa. Tällä tavoin tulkinnan avulla oikeussäännöille py-

---

<sup>23</sup> Ks. tarkemmin henkilötietolain yhdestä keskeisimmistä tavoitteista eli hyvän tietojenkäsittelytavan noudattamisesta s. 32 alaviite 105.

<sup>24</sup> Ks. myös informaatio-oikeuden säädöspohjan kehittymisestä mm. Saarenpää 2008b: 93–99 sekä tietosuojasta ja siihen liittyvästä lainsäädännöstä Pohjoismaissa Peter Blumen toimittamassa teoksessa ”Nordic data protection” (2001).

<sup>25</sup> Ks. Saarnilehdon artikkeli (2008: 301–315) otsikolla ”Uudet ilmiöt – uudet säännökset?”. Kirjoittajan mielestä uusista ilmiöistä selvittää usein vanhojen säännöksiä avulla. Hän huomioi kuitenkin, että aina tilanne ei ole selkeä. Uusien säännöksiä tarve tuli kuitenkin aina selvittää ennen niiden valmisteluun ryhtymistä. Loppulausumana kirjoittaja toteaa varsinkin osuvasti: ”Mitä harvemmillä säännöillä selviämme, sitä selkeämpi oikeusjärjestys on ja sitä varmemmin sitä voidaan ongelmitta soveltaa myös uusiin ilmiöihin”. Tätä periaatetta olen itse myös valmis noudattamaan.

<sup>26</sup> Ks. tutkimuksen eri tasoista Annola (2005: 36–37), jossa kirjoittaja asemoi ilmiön yleiset periaatteet ja sääntelyrakenteen oman tutkimuksensa ensimmäiseksi tasoksi. Seuraavan tason puolestaan rakentuvat direktiivin ja kansallisen lainsäädännön tarkastelusta.

rin määrittämään merkityssisältö. Systematisoinnissa puolestaan keskityn lainsäädännön keskinäisten suhteiden määrittämiseen.<sup>27</sup>

Tässä tutkimuksessa selvitän lainopillisen tutkimuksen mukaisesti lainsäädännön sisältöä etenkin niissä osioissa, joissa keskityn sähköisen hallinnon, sähköisen asioinnin ja hallintosovellusten käsitteiden tarkasteluun. Automatisoidun arvonlisäverotusprosessin systematisointi on tämän tutkimuksen ydin. Tässä tutkimuksessa systematisoinnin keskeiseksi tehtäväksi muodostuu yhtäältä ilmiötä sääntelevän normikokonaisuuden sisäinen systematisoiminen, toisaalta ilmiön systematisoiminen suhteessa muuhun oikeusjärjestelmään. Lainopillinen tulkintatehtävä tulee tutkimuksessa esiin lähinnä käsiteltäessä sähköistä asiointia viranomaistoinnassa lainsäädännön ja tuomioistuinratkaisujen kautta.

Tarkasteltava yhteiskunnallinen ilmiö sijoittuu usean oikeudenalan kohtaamispiiteeseen. Oikeudenaloista painottuvat erityisesti vero-oikeus<sup>28</sup>, oikeusinformatiikka<sup>29</sup> ja hallinto-oikeus<sup>30</sup>. Monialaisen tutkimuskohteen perusteella voitaisiin sanoa, että tutkimus on oikeustieteellisten metodien näkökulmasta ongelmakeskeinen. Ongelmakeskeisyys rakentuu nimenomaan eri oikeudenalojen käyttämisestä samassa tutkimuksessa ja tutkimuskohteen tarkastelemisesta näiden eri oikeudenalojen näkökulmista. Usean oikeudenalan yhdistämisen lisäksi ongelmakeskeisessä tutkimuksessa rakennetaan kokonaisuus oikeudellisista ja yhteiskunnallisista ongelmista sekä lainsäätäjillä epäkohtien korjaamiseen käytettävissä olevista työkaluista.<sup>31</sup>

<sup>27</sup> Lainopista ks. tarkemmin mm. Aarnio 1978: 52, 248; Aarnio 1982: 22–23; Aarnio 1988: 48–51, 288–289, 298–302; Aarnio 2006: 238; Tuori 1990: 80–81; Tuori 2000: 303; Peczenik, Aarnio & Bergholtz 1990: 131–132; Peczenik 1995: 33–34; Sandgren 2005b: 352–353; Sandgren 2006: 533–536; Siltala 2001: 22, 187; Siltala 2003: 328–329, 496–502, 906–908; Siltala 2006: 314–316, 327, 332–333; Annola 2005: 35; Timonen 1998: 12–15. Erityisesti vero-oikeudellisesta näkökulmasta ks. Myrsky 2000: 164; Myrsky 2002: 31–32, 135; Myrsky 2004a: 50; Rother 2003: 8. Ks. myös Sandgrenin kirjoittama artikkeli otsikolla ”Är rättsdogmatiken dogmatisk?”. Sandgren 2005a: 648–656.

<sup>28</sup> Vero-oikeuden laajasta aihealueesta keskityn lähinnä vain arvonlisäverotukseen. Ks. vero-oikeudesta oikeustutkimuksen osa-alueena mm. Tikka 1983: 1079–1093; Myrsky 2001: 198; Myrsky 1997: 529–531; Juanto 1998: 21–28; Lohiniva-Kerkelä 2003a: 9–19, 23; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 21–22.

<sup>29</sup> Ks. tarkemmin luku 1.4 Tutkimuksen sijoittuminen oikeusinformatiikan kentässä.

<sup>30</sup> Ks. julkinen hallinto oikeustieteilijöiden ja yhteiskuntatieteilijöiden yhteisenä tutkimuskohteenä Kuusikko 2000: 40–43. Ks. myös hallinto-oikeuden alasta ja sen tehtävistä Mäenpää 2003: 53–70; Kuusikko 2007b: 103–106.

<sup>31</sup> Kangas 1982: 1, 384–387; Kangas 1997: 93–94, 96. Ks. tarkemmin ongelmakeskeisyydestä, erityisesti oikeudenalat ylittävänä lähestymistapana, muiden lähestymistapojen ohessa Pirjantanniemi 2005: 27; Tuori 2003: 1049. Ks. myös ongelmakeskeisyydestä, erityisesti eri oikeudenalat yhteisen ”sateenvarjon” alle, yhdistävänä lähestymistapana Lohiniva-Kerkelä 2003a: 23; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 19; Lehtonen 2005a: 160; Lehtonen 2005b: 991; Posio 2008: 12–13.

Oikeustieteen metodikeskustelussa on jäsennely ongelmakeskeisen lainopin asemaa eri tavoin.<sup>32</sup> Voidaan perustellusti todeta, että perinteisessä lainopillisessa tutkimuksessa on piirteitä joko lakitekstikeskeisyydestä tai ongelmakeskeisyydestä taikka molemmista.<sup>33</sup> Tekstikeskeisen tutkimuksen lähtökohtana on siis tyypillisesti tietty ilmaisu tai normi ja vastaavasti ongelmakeskeisen tutkimuksen lähtökohtana on joko konkreettinen tai kuvitteellinen ongelma.<sup>34</sup>

Kutsun tämän tutkimuksen metodia *ilmiökeskeiseksi lainopiksi*. Terminä ”ilmiö” on neutraali ilmaisu ilmiöstä, tapahtumasta ja muutoksesta, joka on tutkimuksen kohteena. Yhden ongelman sijaan ilmiöön liittyy yleensä useita tutkimuskohteita, joiden tutkiminen yksittäin ei toisi tutkimukselle tarpeeksi monipuolisuutta. Tutkimalla ilmiötä eri näkökulmista voidaan saavuttaa tutkimuksellinen syvyys sekä luotettavuus.<sup>35</sup>

Painotan erityisesti tutkimuksen kohteena olevan, perinteisen normikeskeisyyden sijaan, ilmiö tai järjestelmä. Yksinkertaistaen ongelmakeskeisessä lainopissa kerätään tiettyjä normeja eri yhteyksistä, usein eri oikeudenaloilta, yhteen. Tämän jälkeen tutkimuksen tekeminen alkaa normiyhdistelmän lähtökohdasta. Ilmiökeskeisellä lainopilla haluan sen sijaan painottaa lähtötilanteena ilmiötä, jota pyritään selittämään eri normien avulla. Normit toimivat tutkimuksen tekemisen välineenä, mutta eivät ole itsessään tutkimuksen ydin.

---

<sup>32</sup> Ks. ongelmakeskeisen tutkimuksen erilaisia lähtökohtia suomalaisessa oikeustieteessä esittelevät tutkimuksissaan Kinnunen 1999: 30–34; Kriikkula: 2006: 31. Ks. myös ongelmakeskeisen tutkimusmenetelmän käytöstä rikosoikeudellisessa tutkimuksessa Nuutila 1996: 26–27, 113, 119, 125–126.

<sup>33</sup> Se, nähdäänkö ongelmakeskeinen lainoppi perinteisen lainopin yhtenä ilmenemismuotona vai kokonaan erillisenä ja itsenäisenä tutkimusmenetelmänä, on mielestäni painotuskysymys. Tämän vuoksi en myöskään näe tarpeellisenä löytää kysymykselle niin sanottua oikeaa vastausta.

<sup>34</sup> Ks. mm. Aarnio 1982: 61–63; Timonen 1998: 14–15, joiden mielestä ongelmakeskeisyys on yksi lainopillisen tutkimuksen näkökulmista, ei erillinen eikä itsenäinen tutkimusmetodi, koska kahden erilaisen tutkimusasetelman (ongelmakeskeinen ja normikeskeinen) rakenne eivät eroa olennaisesti toisistaan. Vrt. Kangas 1982: 1, 384–387; Kangas 1997: 93–94, 96, joissa Kangas eriyttää lainopin edelleen kahdeksi toisistaan erilliseksi ja itsenäiseksi lainopilliseksi tutkimusmenetelmäksi: ongelmakeskeiseksi lainopiksi ja normikeskeiseksi lainopiksi.

<sup>35</sup> Näkisin, että tutkimusmenetelmälläni tavoittelen tiettyä samankaltaisuutta Pöystin (1999a: 6) kanssa, joka mainitsee väitöskirjansa yhdeksi tavoitteeksi kehittää ”eurooppalaisen oikeuden systematiikkaa, jolla oikeuden yleisten oppien ja systeemien tasolla voidaan tiedonhallinnallisesti tehokkaalla tavalla jäsentää yhteisön oikeuden tehokkaan vaikutuksen toteuttamiseen liittyviä oikeusnormeja ja -ilmiöitä”. Kuitenkin niin, että omalla kohdallani tutkimusmenetelmä painottuu Suomen verohallinnossa esiintyvään konkreettiseen ilmiöön, Pöystille tunnusomaisen syvällisen teoreettisen pohdinnan sekä eurooppalaisen näkökulman sijaan.



Lainopin lisäksi tutkimuksessa on myös *oikeuspoliittisen de lege ferenda* -tutkimuksen piirteitä. Oikeuspoliittisen tutkimuksen keskeisenä kysymyksenä on se, miten lainsäädännön tavoitteet tulisi asettaa ja mitä keinoja näihin tavoitteisiin pääsemiseksi olisi valittava.<sup>36</sup> De lege ferenda -tutkimuksessa pyritään löytämään ne oikeudelliset tavoitteet ja mahdollisuudet, joiden avulla ennalta määrätty yhteiskunnallinen päämäärä on mahdollista tavoittaa.<sup>37</sup>

Tässä tutkimuksessa arvioin ja tuotan erilaisia ratkaisumalleja, joille oikeudellinen sääntely voisi tulevaisuudessa perustua. Aloitan tutkimuksen kartoittamalla ja systematisoimalla tutkimusongelmani ratkaisemisen tavoitevaihtoehdot. Tämän jälkeen perustelen valinnat, joiden avulla yhteiskunnallinen ennalta määritelty tavoitetilä on saavutettavissa. Tätä menetelmää käytän etenkin automatisoitua verotusmenettelyä käsittelevissä tutkimuksen osioissa, koska yhteiskunnallisesti katsottuna tavoitetilan saavuttaminen vaatii tiettyjä lainsäädännöllisiä uudistuksia muiden muutosten, kuten totuttujen työskentely- ja toimintatapojen, ohessa.

Tarkastelen pääosin suomalaista oikeusjärjestelmää. Ulkomaisista järjestelmistä olen valinnut aineistopohjaksi muut Pohjoismaat. Niiden osalta tutkin eri maiden suunnittelemissa ja jo käytössä olevia sähköisen hallinnon toimintatapoja, sähköisiä asiointipalvelumuotoja ja sähköisiä verotusmenettelyitä. Pohjoismaat ovat valikoituneet tutkimuksen kohdevaltioiksi, sillä niiden oikeus- ja yhteiskuntajärjestelmät ovat Suomeen verrattuna hyvin samankaltaisia. Siten myös saadut tutkimustulokset ovat suoraan verrattavissa toisiinsa ja hyödynnettävissä ilman mahdollisia oikeuskulttuurien taustojen eroihin pohjautua lainsäädännöllisiä vaatimuksia.

Useat tutkijat ovat pohtineet Pohjoismaiden yhtenevää asemaa oikeustieteen tutkimuskentässä. Esimerkiksi Wilhelmsson (1985: 181–184, 186–196) on painottanut tutkimuksellisen näkökulman laajentamisen kannattavuutta vedoten Pohjoismaiden keskeisten oikeudellisten raamien samankaltaisuuteen. Samoilla linjoilla on myös Mikkola (1999: 42–44), joka on perustellut yhteispohjoismaista lähestymistapaa Pohjoismaiden yhteisellä historialla ja yhteisillä oikeudellisilla traditi-

---

<sup>36</sup> Ks. Similä (2007: 411–415), joka pohtii artikkelissaan oikeuspolitiikan käsitettä sekä laajassa että suppeassa mittakaavassa, kuten myös kolmen erilaisen tulkintänäkökulman kautta. Ks. myös oikeuspoliittisesti tutkimuksesta Suomessa *Ervasti* 2007: 386–387.

<sup>37</sup> De lege ferenda -tutkimuksesta ks. Aarnio 1978: 55–56; Siltala 2001: 12, 19, 187; Siltala 2003: 137–138, 140; Siltala 2006: 313, 327–328. Ks. myös Halme 1999: 16–20; Kivivuori 1969: 21–23; Bodgan 1994: 28–30; Linna 1987: 9. Ks. myös aikaisemmin melko rajattuun, esimerkiksi vain de lege ferenda -näkökulmaan, perustuvien tutkimuksellisten näkökulmien avartumisesta oikeuspoliittisissa tutkimuksissa kohti laajempia pohdintoja oikeudellisen sääntelyn merkityksestä ja vaikuttavuudesta. Paasto & Pirjatanniemi 2007: 379–381.

oilla. Ruotsalainen Olsson (1996: 221, 226, 228) puolestaan haluaa laajentaa pohjoismaiden välistä yhteistyötä siirtymällä perinteisistä oikeudenaloista uusille yhteistyöaloille. Oikeuskirjallisuudessa onkin esitetty sisällöllisen yhteyden lisäksi institutionaalista yhteyttä. Horn (1998: 700–702) esittelee Pohjoismaiden neuvoston institutionaalista asemaa. Hänen mielestään Pohjoismaiden neuvoston tärkeimpiin tehtäviin kuuluvat pohjoismaisen lakiyhteistyön ylläpitäminen ja kehittäminen sekä Euroopan unionin kehityksen seuraaminen ja huomioiminen pohjoismaisesta näkökulmasta.<sup>38</sup>

Käytän muiden Pohjoismaiden oikeuskirjallisuudessa ja viranomaisasiakirjoissa julkaistuja suunnitelmia ja ratkaisumalleja oman tutkimukseni asia-argumentteina. Hyödynnän keräämääni pohjoismaista lähdemateriaalia tutkimusaineistoni virikepohjana asia-argumentoinnin kautta, eikä tarkoituksena ole siis tehdä vastakkainasettelun kautta tapahtuvaa oikeusvertailua Pohjoismaiden välillä. Kyseessä ei siis ole oikeusvertaileva tutkimus.<sup>39</sup>

Tällä tavalla tutkimuksesta muodostuu *ilmiökeskeinen lainopillinen tutkimus*, jossa on lisäksi *oikeuspoliittisia de lege ferenda* osioita. Tutkimusmetodien monipuolinen käyttö mahdollistaa tutkimusongelman asianmukaisen ja relevantin tarkastelun tutkimuksellisesti eri näkökulmista.<sup>40</sup>

## 1.4 Tutkimuksen sijoittuminen oikeusinformatiikan kentässä

Sähköinen hallinto ja siihen liittyvät oikeudelliset kysymykset kuuluvat oikeusinformatiikan alaan. Oikeusinformatiikka määritellään tieteenalaksi, joka tutkii oikeuden ja informaation sekä oikeuden ja tietotekniikan välistä suhdetta sekä näis-

---

<sup>38</sup> Pohjoismaiden yhtenevästä asemasta ks. myös Wilhelmsson 1985: 181–184; Nybergh 2004: 21–22; Norrgård 2002: 29–31; Streng 2007: 30. Huomioitavaa on kuitenkin, ettei mahdollisten ratkaisuperusteluiden ja tutkimustulosten suoraan kopioiminen vertailuvaltioista ilman yksityiskohtaista tarkastelua ole mahdollista. Wilhelmsson 1987: 36; Strömholm 1971: 254; Brusiin 1938: 203.

<sup>39</sup> Ks. samoin Norrgård (2002: 29): ”Denna avhandling är inte komparativrättslig utan rättsdogmatisk, varvid främmande rätt får ett tjänande syfte”. Ks. argumentoinnista ulkomaisen oikeuden pohjalta etenkin *de lege lata* ja *de lege ferenda* -tutkimuksissa Strömholm 1971: 258. Ks. myös pohjoismaisen oikeuden käyttämisestä asia-argumenttina Wilhelmsson 1985: 186–187; Norrgård 2002: 30–31; Aarnio 1982: 96; Lehtonen 2008b: 73–74. Ks. myös pohdintaa aiheesta ”Nordisk rätt – ’främmande’ rätt” Wilhelmsson 1985: 184–186.

<sup>40</sup> Ks. useamman eri tutkimusmetodin käyttämisestä samassa tutkimuksessa mm. Aarnio 1978: 57–59; Halme 1999: 17; Pikkujämsä 2001: 4–8. Ks. myös eri tutkimuslohkojen välisestä suhteesta mm. Aarnio 1971: 61–62.

sä suhteissa ilmeneviä oikeudellisia sääntely- ja tulkintakysymyksiä toimintaympäristössään.<sup>41</sup>

Oikeusinformatiikka jaetaan muiden oikeustieteen osa-alueiden mukaisesti kahteen pääosaan: yleiseen ja erityiseen osaan. Oikeusinformatiikan yleisessä osassa tutkitaan muun muassa verkkoyhteiskunnan oikeudellistumista<sup>42</sup>, uutta informaatioinfrastruktuuria<sup>43</sup> sekä oikeudellisen informaation merkitystä koko nyky-yhteiskunnassa<sup>44</sup>. Nykyinen yhteiskuntamme on muuttumassa ja merkittävä muutos on tapahtunut tietotekniikassa ja sen uudenaikaisessa hyödyntämisessä. Oikeudellistumisen tarkastelussa tulisi välttää keskittyminen säädösten määrälliseen muuttamiseen. Pikemminkin tulisi ymmärtää muutoksen laajempi merkitys.<sup>45</sup>

Tietoverkkoyhteiskunnan muutos vaatii myös infrastruktuurin muutoksia. Liikenne-, energia-, yhdyskuntatekniikka ja viestintäväylät ovat jatkossakin erittäin merkittävässä asemassa yhteiskuntakehityksen tukipilareina. Oikeudellistumisen pohja laajentuu ja syvenyy. Tämän johdosta muuttuvalle oikeusvaltiolle<sup>46</sup> ja sen uudistuneelle yhteiskunnalle rakentuu toimiva säädösympäristö. Oikeusinformatiikan yleisen osan tutkimukseen liittyy myös tutkimus siitä, millä eri tavoin ja missä laajuudessa sekä yksityisellä että julkisella puolella käytetään ja voitaisiin käyttää tietojenkäsittelyä ja tietoliikennettä oikeudellisten asioiden käsittelyyn.<sup>47</sup>

Erityinen osa puolestaan jaetaan neljään alakohtaan: oikeudellinen tietojenkäsittely, oikeudellisen informaation tutkimus, informaatio-oikeus ja tietotekniikka-oike-

<sup>41</sup> Saarenpää 2008b: 1, 40–43. Ks. oikeusinformatiikan määrittelystä myös mm. Seipel 2004b: 32–33; Seipel 2004a: 269–276; Pöysti 2006: 464–465; Pöysti 1999a: 25–26; Magnusson Sjöberg 2006: 397–400; Magnusson Sjöberg 1992: 20, 24–25; Andersen 2005: 71–72, 93–96; Korhonen 2006: 91. Ks. myös keskustelua oikeusinformatiikasta oikeustieteen osa-alueena Saarenpää 2008b: 1, 5–13, 36–38; Pöysti 1999a: 359; Konstari 2000: 264.

<sup>42</sup> Ks. oikeudellisesta verkkoyhteiskunnasta myös mm. Saarenpää 2008b: 20–28. Ks. myös yhteiskunnan oikeudellistumisesta Tarasti 2002: 575–585; Manner 2002: 1–2. Ks. lisäksi yhteiskunnan oikeudellistumisen mukanaan tuomista haasteista oikeuslaitoksille Suomen asianajajaliitto 2007.

<sup>43</sup> Informaatioinfrastruktuurista ks. myös mm. Saarenpää 2008b: 31–34; Saarenpää 2006b: 7–8; Dommering 1991: 17; Pöysti 1999a: 378.

<sup>44</sup> Ks. myös mm. Saarenpää 2008b: 28–31, 35–36; Oikarinen 2004: 58, 63–64.

<sup>45</sup> Saarenpää 2008b: 20. Ks. oikeusinformatiikan luokittelusta alalohkoihin myös Pöysti 1999a: 358–360; Korhonen 2003b: 21; Korhonen 2003c: 28; Wallin & Konstari 2000: 32–34; Kuopus 1988: 17–18.

<sup>46</sup> Ks. oikeusvaltiokehityksestä mm. Saarenpää 2006b: 4–5; Jyränki 2002: 18–24; Tolonen 2002: 27–33.

<sup>47</sup> Saarenpää 2008b: 7–9, 25–27, 31, 35–36; Seipel 2007: 281–283. Ks. myös Peter Wahlgrenin kirjoitus ”IT and Legislative Development” (2004: 601–618), jossa kirjoittaja pohtii tapahtuneita ja edelleen tarvittavia lainsäädännöllisiä muutoksia oikeusinformatiikan eri näkökulmista. Ks. myös oikeusinformatiikan kansainvälisestä kehittämisestä Seipel 1977: 112–116; Seipel 2004b: 43–45; Bing 2004: 25–28; Saarenpää 2008b: 12–18.

us. Tietoteknisten apuvälineiden käyttäminen, hyödyntäminen ja kehittäminen oikeudellisissa toiminnoissa sisältyvät oikeudelliseen tietojenkäsittelyyn. Aihepiiri on laaja liikkuen tietoteknisten ratkaisujen yhdistämisestä päätöksenteossa tietokoneen käyttämiseen päivittäisenä työvälineenä. Oikeudellisen informaation tutkimus keskittyy puolestaan perusoikeuksien ja keskeisten periaatteiden ympärille.<sup>48</sup>

Informaatio-oikeuden kategoriaan liitetään puolestaan informaation tuottamiseen, käsittelyyn, välittämiseen, markkinointiin, suojaamiseen ja säilyttämiseen kohdistuvat tutkimukset. Tällä määrittelyllä halutaan painottaa tosiasiaa, että informaatiota ilmenee ja sitä käsitellään yhä useammassa tarkoituksessa ja tilanteessa. Sen oikeudellistuminen kohdistuu siis varsin suureen joukkoon erilaisia asioita.<sup>49</sup>

Tietotekniikkaoikeudella taas tarkoitetaan sitä oikeudenalaa, jossa tutkitaan etenkin tietoteknisten ratkaisujen (tietotekniikan sekä sen tuotteiden ja palveluiden) suunnitteluun, käyttöönottoon ja käyttämiseen liittyviä oikeudellisia sääntely- ja tulkintakysymyksiä. Yhtenä erityispiirteenä on tietotekniikkaoikeuden asettuminen eri oikeudenalat ylittäväksi tutkimuskohteeksi. Tietotekniikkaoikeudellinen näkökulma on samalla tietyllä tapaa perinteistä tutkimuskulmaa laajempi.<sup>50</sup> Informaatio-oikeuden ja tietotekniikkaoikeuden termit ilmenevät oikeuskirjallisuudessa toisinaan yhdistettynä termin IT-oikeus alle, etenkin hiukan vanhemmassa oikeuskirjallisuudessa.<sup>51</sup>

Sähköinen asiointi kuuluu, edellä mainitun jaottelun perusteella, lähinnä oikeudellisen tietojenkäsittelyn alaan, mutta samalla myös IT-oikeuden laajaan osakokonaisuuteen. Tutkimusalojen kategorisoinnista huolimatta on huomioitava, että

<sup>48</sup> Ajatukset ”kansalaisten oikeus tietoon” ja ”oikeudellisten tietovarantojen laadun merkitys demokratiassa” ovat esimerkkejä mahdollisista tutkimuskohteista. Saarenpää 2008b: 38–80. Ks. edellisen kanssa yhtenevästä alajaottelusta Pöysti 1999a: 358–363; Pöysti 2004: 561–562; Korhonen 2003b: 21–22; Korhonen 2003c: 28–29.

<sup>49</sup> Saarenpää 2008b: 80–84, 87; Pöysti 1999a: 368–370. Ks. Dommering (1991: 10–11, suomenos Pöysti 1999a: 370), joka painottaa yleisen ja kulloisestakin tekniikasta riippumatonta informaation ja viestinnän käsitteitä informaatio-oikeuden lähtökohtana. Ks. myös Saarenpään (2008b: 88–93) määrittelemät informaatio-oikeuden yleisiin oppeihin kuuluvat asiat: oikeus tietoon, oikeus viestintään, informaation vapaus, informaation kulun vapaus, tiedollinen itsemääräämisoikeus sekä oikeus tietoturvaan.

<sup>50</sup> Termien välinen rajanveto on sen verran vaikea tehdä, että on päädytty yhteiseen nimittäjään. Ks. tarkemmin tietotekniikkaoikeudesta mm. Saarenpää 2008b: 100–109; Lehtonen 2008a: 1–9; Lehtonen 1999a: 1180–1183; Pöysti 1999a: 363–366.

<sup>51</sup> Saarenpää 2008b: 39; Lehtonen 2008a: 2; Lehtonen 1999a: 1181. Pohjoismaalaista perspektiiviä termistökeskusteluun tuovat mm. Bing ”Computers and Law” 2006: 7–9 ja Seipel ”Olika sätt att se på IT-rätten” 2004a: 195–196, 272–276 (Teoksessa Juridik och IT) sekä Andersen ”IT-retten” 2005: 102–103. Ks. myös erityisesti informaatio- ja viestintäoikeudet yhdistävästä käsitteestä eli ICT-oikeudesta mm. Wallin 2002: 143–145; Lehtonen 2008a: 2.

nykyisten tietojärjestelmien edelleen kehittäminen sähköisinä asiointivälineinä ja sähköisen hallinnon kokonaisuuden hallitseminen vaativat myös oikeudellisten seikkojen huomioon ottamista pelkkiin teknisiin ratkaisumalleihin keskittymisen sijasta.<sup>52</sup>

Sähköisellä hallinnolla tarkoitetaan yleisesti tieto- ja viestintätekniiikan käyttöä julkisessa hallinnossa. Sähköisen hallinnon piiristä voidaan eritellä useita pienempiä osakokonaisuuksia. Luokittelut eroavat hiukan toisistaan tutkijoiden erilaisten taustojen ja haluttujen painotuspisteiden takia. Usein sähköisen hallinnon alajaottelusta löytyvät ainakin osa-alueet eServices, eAdministration, eDemocracy ja eGovernance/ePolicy. Tämä tutkimus sijoittuu lähinnä kahteen ensimmäisenä mainittuun sähköisen hallinnon alaosaan. eServices kattaa sähköiset palvelut ja sähköisen asioinnin: näillä kokonaisuuksilla tarkoitetaan niitä palveluja, joita viranomaiset tarjoavat asiakkailleen yhteydenpidon ja asioinnin mahdollistamista varten. eAdministration – toiselta nimeltään hallintoautomaatio – puolestaan sisältää sähköisen hallinnon sisäiset prosessit, tietojärjestelmät sekä julkisyhteisöjen välisen tiedonsiirron kokonaisuudet.<sup>53</sup>

Esimerkiksi arvonlisäveroilmoitusten lähettäminen digitaalisia tiedonsiirtovälineitä hyväksi käyttäen kuuluu eServices -osioon eli sähköiseen asiointiin. Vastaavasti, kun arvonlisäverotuspäätös tehdään digitaalisia apuvälineitä kuten tietokoneohjelmaa hyväksi käyttäen, toimintokokonaisuus liittyy eAdministration eli hallintoversellukset -osioon.

Sähköiset palvelut eli verkkopalvelut voidaan edelleen luokitella palvelujen vuorovaikutteisuuden perusteella eri palvelutyypeistä muodostuviin palvelukokonaisuuksiin:

1. tietopalvelut ja tiedottaminen
2. asiakaspalaute ja kansalaisten osallistuminen
3. ei-luottamuksellinen vuorovaikutteinen asiointi
4. vireillepano
5. luottamuksellinen vuorovaikutteinen asiointi
6. tietojärjestelmien välinen tietojen vaihto
7. viranomaispalvelut.<sup>54</sup>

<sup>52</sup> Saarenpää 2008b: 39; Lehtonen 2008a: 6, 68, 71.

<sup>53</sup> Grönlund 2002: 1–12; Jansen 2005: 40–41; Wimmer 2006: 4–5; von Lucke & Reinermann 2000: 3–5; Anttiroiko 2004: 9; Schartum & Jansen 2006: 19–21. Ks. tarkemmin luku 2 Sähköinen hallinto.

<sup>54</sup> Valtiovarainministeriö 2006c: 17–18. Edellinen vastaava luokittelu vuodelta 2003 oli suppeampi: 1) tietopalvelut ja tiedottaminen, 2) asiakaspalaute ja kansalaisten osallistuminen, 3) tiedonkeruupalvelu, 4) vireillepano ja 5) vuorovaikutteinen asiointi. Valtiovarainministeriö

Ensin mainitussa luokassa asiakkaille – sekä henkilö- että yritysasiakkaille – tarjotaan informaatiota hallinnosta ja hallinnon eri palveluista. Kyseistä informaatiota tarjotaan yhä enemmän viranomaisten omilla internet-sivuilla. Materiaali on luettavissa suoraan näyttöpäätteeltä ja sen voi tulostaa paperimuotoon. Viranomaisten vastuulla on päivittää verkkosivujaan tarvittavalla vauhdilla, jotta materiaali olisi mahdollisimman ajantasaista. Toinen luokka koostuu asiakaspalautteen antamisesta ja kansalaisten osallistumisesta. Tällöin kansalaiset voivat verkon kautta antaa palautetta viranomaisille saamastaan palvelusta ja mahdollisesti osallistua myös virtuaaliseen keskusteluun, jonka avulla pyritään kehittämään yhteiskunnan toimintaa ja palveluja. Ei-luottamuksellisella vuorovaikutteisella asioinnilla puolestaan tarkoitetaan sitä sähköistä asiointia asiakkaan ja viranomaisen välillä, joka koskee muuta kuin asiakkaan luottamuksellisia henkilökohtaisia tietoja.<sup>55</sup>

Tutkimukseni liittyy neljästä viimeksi mainitusta luokasta muodostuvaan palvelukokonaisuuteen. Neljännen luokan asian vireillepano kattaa palvelut, joissa asiakas voi täyttää hakemuslomakkeen viranomaisen verkkosivuilla ja myös lähettää sen sähköisenä viestinä eteenpäin. Henkilökohtaista asiakaspalvelutapahtumaa fyysisen palvelutapahtuman keinoin ei tarvita, kun asiakas tekee koko veroilmoitusmenettelyn verkkopalveluja hyödyntäen. Viides luokka on pisimmälle viety palvelujen monipuolisuutta verrattaessa. Luottamuksellisessa vuorovaikutteisessa asioinnissa asiakkaalla on mahdollisuus esimerkiksi tarkastella viranomaisten järjestelmissä olevia omia rekisteritietojaan, täyttää omilla henkilötiedoillaan esitäytettyjä lomakkeita verkkosivuilla, seurata hakemuksen kulkua verkon välityksellä ja saada päätöksen tekemisen jälkeen tieto sen sisällöstä sähköisenä viestinä. Tällöin sähköinen asiointi on täysin vuorovaikutteista eli kaksisuuntaista asiakkaiden ja viranomaisten välillä. Viranomaispäätöstä tehdessä viranomaisen voi myös tarvita toisen viranomaisen tiedossa olevaa informaatiota, jolloin hyödynnetään tietojärjestelmien välistä tietojen vaihtoa. Myös arvonlisäverotuksen kohdalla kaksisuuntainen sähköinen palvelukokonaisuus on tavoitteena. Tämä tavoite on saavutettavissa automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn kautta.<sup>56</sup>

---

2003a: 1–5. Ks. myös vuoden 2002 luokittelu, jolloin luokkia oli vain neljä: tietopalvelut ja tiedottaminen, asiakaspalaute ja kansalaisten osallistuminen, vireillepano sekä vuorovaikutteinen asiointi. Valtiovarainministeriö 2002b: 1–2. Ks. myös komissio (2001: 2), joka pitää jaottelun neliportaisena: 1) Information; online info about public services, 2) Interaction; downloading of forms, 3) Two-way interaction; processing of forms, incl. authentication ja 4) Transaction; case handling, incl. decision and delivery (payment). Ks. samoin Terzis ym. 2007: 56–57; OECD 2007: 27–28.

<sup>55</sup> Valtiovarainministeriö 2003a: 1–5; valtiovarainministeriö 2006c: 17–18.

<sup>56</sup> Valtiovarainministeriö 2003a: 1–5; valtiovarainministeriö 2006c: 17–18.

## 1.5 Tutkimuksen oikeudellisista periaatteista

Kutakin tässä tutkimuksessa käsiteltyä oikeudenalaa (vero-oikeus, oikeusinformatiikka ja hallinto-oikeus)<sup>57</sup> luonnehtivat sille tyypilliset oikeudelliset ongelmat ja ilmiöt. Niiden hahmottaminen ja systematisoiminen edellyttävät erityisten oikeudellisten käsitteiden hahmottamista ja ymmärtämistä. Myös oikeudenaloilla toteutetut oikeudelliset sääntelyt perustuvat niille ominaisiin moraaliperiaatteisiin, eettisiin arvoihin ja poliittisiin tavoitteisiin, jotka puolestaan vaikuttavat yleisiin oikeusperiaatteisiin. Näillä periaatteilla on tärkeä merkitys esimerkiksi epäselvien oikeussäännösten tulkinnassa ja sellaisissa tilanteissa, joissa kirjoitetuissa oikeussäännöksissä muotoillut oikeusnormit eivät osoita suoraa ratkaisua käsiteltävänä olevaan oikeudelliseen ongelmaan.<sup>58</sup>

Lakisidonnaisuuden vaatimus eli legaliteettiperiaate<sup>59</sup> on yksi johtavista vero-oikeuden periaatteista. Verotuksen tulee PL 2 §:n 3 mom:n mukaan perustua aina lakiin, jonka lisäksi PL 81 §:n 1 mom:n mukaan valtion verotuksessa verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta on säädettävä lailla. Lakisidonnaisuudella pyritään ensisijaisesti turvaamaan verotuspäätösten ennustettavuus ja yhdenmukaisuus.<sup>60</sup>

Erityisesti vero-oikeudellisessa legalismissa keskitytään vero-oikeudelliseen kolmijakoon. Tällöin veronormien säätämällä, niiden soveltamisella sekä sisältöjen selvittämällä eli tulkinnalla nähdään kullakin olevan merkittävä rooli vero-oikeuden alan kokonaisuuden ymmärtämisessä ja hahmottamisessa.<sup>61</sup>

Verosta on siis säädettävä aina lailla normaalia lainsäädäntömenettelyä noudattaen. Suomessa lainsäädäntövaltaa käyttää eduskunta, jonka yhtenä keskeisimmistä tehtävistä on lakien säätäminen. Kolmijaon toisena osana on veronormien soveltaminen. Soveltamista voidaan kuitenkin tehdä vain lainsäädännön nojalla, eikä

---

<sup>57</sup> Ks. aiheen tarkempaa käsittelyä s. 9–10.

<sup>58</sup> Tuori 2001: 12–13.

<sup>59</sup> Synonyymejä ovat myös lainsäädäntöperiaate, korostetun laillisuuden periaate, lainalaisuusperiaate ja oikeusvaltioperiaate.

<sup>60</sup> Legaliteettiperiaatteesta ks. myös mm. Wikström 2006: 19–27; Myrsky ym. 2007: 88–89; Mäenpää 2008a: 60–64; Laakso, Suviranta & Tarukannel 2006: 313; Soikkeli 2003: 75–83; Soikkeli 2004: 163–166, 186–187; Tähti 1995: 301–303; Pikkujämsä 2001: 44–45; Rother 2003: 22–26; Lohiniva-Kerkelä 2003a: 111–112, 114–117; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 42, 44–45; Juanto & Linnakangas 2008: 267, 272; Kuusikko 2007b: 113–114. Legaliteettiperiaate kuuluu myös oikeusvaltioajatuksen ydinalueeseen ja on tärkeä osa eurooppalaista oikeusvaltiokehitystä, ks. Saarenpää 2008b: 8–9, 270; Wikström 2007: 273; Saraviita 2000: 73–74.

<sup>61</sup> Wikström 2006: 19.

esimerkiksi tuomiovallan perusteella.<sup>62</sup> Wikström (2006: 22) toteaa välittömän lainsäädännöllisen tuen vaatimuksen täyttymisen helpottuneen verolakien lainsäädäntötekniikan kehittymisen johdosta. Tulkinta eli veronormien sisältöjen selvittäminen muodostaa kolmijaon viimeinen osa. Lakiteksti on tulkinnan keskeinen työväline. Wikström (2006: 22) lisäksi, että lakitekstin määrittämiä rajoja ei ole lupa ylittää ilman erityisen painavaa syytä.<sup>63</sup>

Hallintolain 6 §:ssä on mainittu keskeisimmät hallintotoimintaa ja sitä kautta myös verotusmenettelyä ohjaavat oikeusperiaatteet. Viranomaisen on edellä mainitun pykälän mukaan kohdeltava hallinnossa asioivia asiakkaita tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan laissa hyväksyttäviin tarkoituksiin. Lisäksi määrätään, että viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Tavoitteiden on myös suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.

HL 6 §:ään sisältyviä hallinnon oikeusperiaatteita on viisi. Ne ovat yhdenvertaisuusperiaate, objektiviteettiperiaate, suhteellisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate sekä luottamuksensuojan periaate.<sup>64</sup>

Yhdenvertaisuusperiaatteella viitataan vaatimukseen tasapuolisesta kohtelusta, johdonmukaisesta käytännöstä eli ennakoitavuudesta sekä syrjimisen kiellosta. Vastaavasti viranomaisten on otettava asemassaan huomioon myös erot erilaisten tietojen ja tilanteiden välillä.<sup>65</sup>

Objektiviteettiperiaatetta<sup>66</sup> kutsutaan toisinaan myös asiallisuusvaatimukseksi. Periaatteen mukaisesti toimittaessa viranomaisten päätöksenteko ja toiminta tulee aina olla puolueetonta ja asiallisesti perusteltavissa. Hallintotoiminta ei siis saa perustua epäasiallisiin eikä hallintotoiminnalle muuten vieraisiin perusteisiin, esimerkiksi ystävien suosimiseen tai henkilökohtaisen hyödyn tavoitteluun.<sup>67</sup>

---

<sup>62</sup> Vallan kolmijako-opin mukaan on tärkeää erottaa lainsäädäntövalta, tuomiovalta ja toimeenpanovalta toisistaan. Ks. tarkemmin mm. Syrjänen 2008: 70–94.

<sup>63</sup> Wikström 2006: 19–25, 116.

<sup>64</sup> Ks. hallinnon oikeusperiaatteista yleisesti mm. Mäenpää 2008a: 64–65; Mäenpää 2003: 163; Mäenpää 2007a: 70; Kulla 2008: 46–47, 94–96; Wikström 2006: 117; Tuori 2001: 74–76; Kuusikko 2007b: 114–115; Laakso ym. 2006: 313–314.

<sup>65</sup> Yhdenvertaisuusperiaatteesta ks. myös mm. Mäenpää 2008a: 66–71; Kulla 2008: 96–99; Myrsky ym. 2007: 91–93; Laakso ym. 2006: 316–327; Kuusikko 2007b: 115–116; Niemivuo & Keravuo 2003: 123–124.

<sup>66</sup> Objektiviteettiperiaatteen yhtenä osana pidetään puolueettomuusperiaatetta. Wikström 2006: 118.

<sup>67</sup> Objektiviteettiperiaatteesta ks. myös mm. Mäenpää 2008a: 73; Kulla 2008: 102–103; Andersson 1996: 37; Myrsky ym. 2007: 93; Soikkeli 2003: 2, 53, 132–133; Soikkeli 2004: 14; Laakso ym. 2006: 327–329; Kuusikko 2007b: 117; Niemivuo ym. 2003: 125.



Suhteellisuusperiaate puolestaan yhdistetään viranomaisten toiminnan oikeaan mitoitamiseen. Periaate edellyttää, että viranomaisten toimenpiteiden tulee olla tarpeellisia ja välittömiä tietyn ennalta määritellyn tavoitteen saavuttamiseksi: toisin sanoen käytetyt keinot eivät saa olla ylimitoitettuja eivätkä kohtuuttomia.<sup>68</sup>

Tarkoitussidonnaisuuden periaatteella ohjataan inhimillistä käyttäytymistä ja vältetään harkintavallan väärinkäyttöä. Viranomaisen on käytettävä sille myönnettyä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Tällöin puhutaan myös yleisestä toimivallan väärinkäyttökiellosta.<sup>69</sup>

Luottamuksensuojan periaatteella korostetaan yksilön eli verovelvollisen oikeutta luottaa viranomaisen toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen sekä viranomaisten tekemien hallintopäätösten pysyvyyteen. Oikeudellinen jatkuvuus ja viranomaistoiminnan johdonmukaisuus ovat luottamuksensuojan peruseriaatteita. Luottamusperiaate on Wikströmin (2006: 118) mukaan suhteellisen uusi ilmiö verotusmenettelyssä ja hän puhuisikin mieluummin perustellusta luottamuksensuojasta.<sup>70</sup> Yleinen luottamuksensuoja voi johtaa asetelmaan, jossa suoja synnyttää lainvastaisia päätöksiä tai ainakin johtaa ristiriitatilanteisiin verovelvollisen yhdenvertaisen kohtelun vaatimuksen kanssa.<sup>71</sup>

Muita oikeudellisia reunaehtoja rakentavia periaatteita ovat kuulemisperiaate, jonka mukaan asianosaiselle on ennen asian ratkaisemista varattava tilaisuus lausua mielipiteensä asiasta sekä antaa selityksensä sellaisista vaatimuksista ja selvityksistä, jotka saattavat vaikuttaa asian ratkaisuun<sup>72</sup> sekä verovelvollisen suosimisen periaate, jolloin periaatetta noudattaessa epäselvissä tapauksissa tulisi kallistua verovelvolliselle edullisemman tulkinnan puolelle. Neuvontavelvollisuus, hyvän kielenkäytön vaatimus ja viranomaisten yhteistyövelvoite ovat hyvän hal-

---

<sup>68</sup> Suhteellisuusperiaatteesta ks. myös mm. Kulla 2008: 103–106; Mäenpää 2008a: 74–75; Myrsky ym. 2007: 94; Laakso ym. 2006: 329–339; Kuusikko 2007b: 117–118; Niemivuo ym. 2003: 125–126.

<sup>69</sup> Tarkoitussidonnaisuusperiaatteesta ks. myös mm. Kulla 2008: 99–101; Mäenpää 2008a: 71–73; Myrsky ym. 2007: 94; Laakso ym. 2006: 339–344; Kuusikko 2007b: 116–117; Niemivuo ym. 2003: 124–125.

<sup>70</sup> Samoin Mäenpää 2008a: 76.

<sup>71</sup> Luottamuksensuojan periaatteesta ks. myös mm. Wikström 2006: 118; Kulla 2008: 106–110; Mäenpää 2008a: 76–79; Myrsky ym. 2007: 94–95; Laakso ym. 2006: 344–352; Kuusikko 2007b: 118–120; Niemivuo ym. 2003: 126–127. Luottamuksensuojan oikeusvaikutuksista verotuksessa ks. myös mm. Soikkeli 2003: 243–247; Soikkeli 2004: 46–50.

<sup>72</sup> Asianosaisen kuulemisesta ks. myös mm. Kulla 2008: 218–230; Mäenpää 2007b: 389–416, 449–450; Myrsky ym. 2007: 106–107.

linnon toiminnallisia laatuvaatimuksia, jotka toteutuessaan edistävät automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn toimivuutta ja käyttöönottoa.<sup>73</sup>

Hyvän hallinnon toiminnallisiin laatuvaatimuksiin kuuluvat myös asioinnin järjestämistä koskevat perusvaatimukset. Niihin luetaan muun muassa viranomaisten neuvontavelvollisuus ja hyvän kielenkäytön vaatimus. Näitä voidaan kutsua myös hallinnon palveluperiaatteiksi, joihin kuuluvat myös asian viivytyksettä käsitteleminen ja väärälle viranomaiselle tulleen asiakirjan siirtäminen viranpuolesta oikealle viranomaiselle.<sup>74</sup>

Vaikka periaatteet on määritelty tiettyjen termien ympärille, niiden merkitysisällöt ovat usein toistensa kanssa päällekkäisiä. Objektiviteettiperiaatteella voidaan esimerkiksi nähdä olevan yhteyksiä yhdenvertaisuusperiaatteeseen. Samalla kyseiset periaatteet täydentävät toisiaan. Myös yhteys suhteellisuus- ja luottamuskensuojan periaatteiden välillä on selkeästi nähtävissä. Kaikkien oikeudellisten periaatteiden ensisijaisena tarkoituksena on ohjata ja täydentää voimassa olevia säännöksiä ja auttaa lainkohtien soveltamisongelmissa.<sup>75</sup>

Kyseiset periaatteet ovat myös tämän tutkimuksen taustalla ja toimivat tutkimuksen perustana. Muodostaessani tulevaisuuden automatisoitua arvonlisäverotusmenettelyä käytössäni ei ole yhtä suoraan sovellettavaa lakia, joka käsitelisi juuri tutkimuskohdettani, vaan perustelen ehdotukseni eri säännöksistä ja muista lähteistä rakentamillani synteessillä. Laillisuusperiaate on kuitenkin ehdottomasti tutkimukseni lähtökohtana niin, että uusi verotusprosessi vaatii muutoksia ja uudistuksia lainsäädäntöön ennen kuin sen käyttöönotto on suotavaa. Otan tutkimuksessani huomioon myös hyvää hallintoa koskevat pelisäännöt. Automatisoitu verotusprosessi, kuten muutkaan uudistukset, ei saa uhata verovelvollisten yhdenvertaisuutta eikä muidenkaan periaatteiden toteutumista.

---

<sup>73</sup> Ks. verovelvollisen suosimisen periaatteesta tarkemmin Andersson 1964: 3; Andersson 1996: 38; Wikström 2006: 25, 117; Soikkeli 2003: 2, 53, 132–133; Soikkeli 2004: 14; Myrsky ym. 2007: 93; Rother 2003: 40. Ks. myös Purosen artikkeli (1996: 493–501), jossa kirjoittaja pohdii verovelvollisen suosimisen periaatteen asemaa Suomen verojärjestelmässä.

<sup>74</sup> Ks. myös mm. Kuusikko 2007b: 121–122; Kuusikko 2000: 180–191; Mäenpää 2008a: 79–82; Myrsky ym. 2007: 95–101; Laakso ym. 2006: 352–354; Niemivuo ym. 2003: 127–139.

<sup>75</sup> Ks. myös mm. Kulla 1998: 1144; Laakso ym. 2006: 327–329, 352–354; Wikström 2006: 117–119; Myrsky ym. 2007: 95–97; Soikkeli 2003: 2–4; Soikkeli 2004: 14–15.

Perustuslaki (PL 731/1999)<sup>76</sup>, uusi hallintolaki (HL 434/2003) ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 41 artikla, kuten myös Euroopan unionin valkoinen kirja (KOM 428/2001) muistuttavat kaikkia kansalaisia koskettavasta oikeudesta hyvään hallintoon.<sup>77</sup> Viranomaisten on huomioitava hyvän hallinnon vaatimukset ja tavoitteet uusia palveluja, kuten sähköistä asiointia, kehitettäessä ja otettaessa niitä käyttöön.<sup>78</sup>

Perustuslain 21 §:n mukaan (ns. hyvän hallinnon takeet):

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

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

Hyvälle hallinnolle voidaan määritellä kaksi erisisältöistä katsantokantaa. Molemmat pohjautuvat oikeuskirjallisuuden perusteella määriteltyyn rakenteeseen. Ensinnäkin PL 21 §:n sisältö ja siihen lisätyt osiot (virkevastuun toteuttamisen mahdollisuus, kuulluksi tuleminen oikeus, oikeus perustellun päätöksen saamiseen ja muutoksenhakuoikeus)<sup>79</sup> voidaan lokeroida suppeaksi ja negatiiviseksi katsantokannaksi. Toinen laajasti nähtävä ja positiivinen kehitystapa tulisi ymmärtää hyvän hallinnon eräänlaisen hallinnollisen kulttuurin kehitysilmionä. Tälle

<sup>76</sup> Yksi merkittävimmistä perusoikeusuudistuksen osioista oli hyvää hallintoa koskevan perusoikeuden sisällyttäminen valtiosääntöön. Miettinen & Väättänen 2006: 11; Tuori 2001: 33–35; Hallberg 1999: 55, 665–666.

<sup>77</sup> Ks. myös Euroopan neuvoston ministerikomitean vuonna 2007 hyväksymä hyvän hallinnon perussääntö ”Code of Good Administration”, Recommendation CM/Rec(2007)7 of the Committee of Ministers to member states on good administration.

<sup>78</sup> Ks. hyvän hallinnon käsitteestä Suomessa ja Euroopan unionissa Mäenpää 2001: 184–187; Mäenpää 2008a: 2–3, 6–14, 52–53; Niemivuo 2008: 51–53; Saarenpää 2008b: 51–52; Myrsky ym. 2007: 90–91; Saarenpää 2004: 251–255, 270–271; Kulla 2008: 46–51, 52–55; Kuusikko 2007b: 111–113. Saarenpää (2004: 270) kirjoittaa osuvasti artikkelissaan: ”E-government and good administration are coming into our lives on both the national and European levels. They should proceed hand in hand”.

<sup>79</sup> Menettelyllisistä perusoikeuksista ks. Kulla 2008: 20, 46–50; Mäenpää 2003: 243; Kulla 1998: 1144, 1147–1151; Mäenpää 2008a: 2–5. Ks. myös tarkemmin hyvän hallinnon perusoikeuskeskustelusta Mäenpää 2008a: 1; Mäenpää 2007a: 5–7; Mäenpää 2001: 182–184. Ks. myös pohdintaa, muuttuuko hyvä hallinto perusoikeudesta ihmisoikeudeksi Niemivuo 2008: 59–60; Niemivuo ym. 2003: 406.

kokonaisuudelle nähdään olevan yhteys yleisiin oikeus- ja moraaliperiaatteisiin ja se viittaa myös hallinnollisen toiminnan asianmukaisuuteen tai toivottavuuteen.<sup>80</sup>

Hyvälle hallinnolle on vaikea antaa yksiselitteistä määritelmää, mutta esimerkiksi hallituksen esityksessä uudeksi hallintolaiksi (HE 72/2002) hyvän hallinnon termillä tarkoitetaan vaatimuksia tehokkaasta ja palveluperiaatteen mukaisesta virkatehtävien hoitamisesta. Lisäksi hyvään hallintoon mainitaan kuuluvan pyrkimys joustavaan ja vuorovaikutteiseen hallintokäytäntöön asiakkaiden tarpeet huomioiden. Hallituksen esityksen johdannossa otetaan huomioon myös sähköisten tiedonsiirtomenetelmien käytön lisääntyminen.<sup>81</sup> Toki on huomioitava, että hallintolaki ei sääntele sähköistä hallintoa erillissäännöksin, vaan kyseessä on yleislaki ja hyvän hallinnon periaatteet ovat yleisiä periaatteita.<sup>82</sup>

Hyvä hallinto on myös Euroopan unionin toimielimissä käytetty hallintoalan termi. Syyskuussa 2001 Euroopan parlamentti hyväksyi hyvän hallintotavan säännöstökokonaisuuden (KOM 428/2001), niin sanotun valkoisen kirjan eurooppalaisesta hallintotavasta. Sen avulla kerrottiin niin Euroopan unionin kansalaisille kuin virkamiehillekin hyvän hallinnon käsitteestä ja siihen liittyvistä toimintaperiaatteista ja tavoitteista. Valkoisessa kirjassa eurooppalaisesta hallintotavasta kyseinen termi määritellään viiden peruseriaatteen pohjalta. Hyvään hallintotapaan kuuluvat avoimuus, osallistuminen, vastuunalaisuus, tehokkuus ja johdonmukaisuus. Kaikkien näiden osatekijöiden tulisi täytyä kansalaisen asioidessa Euroopan unioniin kuuluvan jäsenmaan viranomaisen kanssa.<sup>83</sup>

<sup>80</sup> Heuru 2003: 146; hallituksen esitys 72/2002: 5, 47. Hyvän hallinnon kokonaismäärittelystä ks. myös mm. Mäenpää 2001: 178–179; Saarenpää 2004: 251–252; Miettinen ym. 2006: 11–12; Soikkeli 2003: 1–3; Soikkeli 2004: 13–15; Mäenpää 2008a: 28–30, 56–58; Hallberg 1999: 665–666. Ks. myös perustuslain merkityksestä erityisesti verotuksessa Myrsky 2005: 27–40; Wikström 2003: 411–427. Ks. myös hyvän hallinnon englannin kielellisestä vastineesta, eli onko se 'good administration' vai 'good governance' Kuusikko 2007a: 456–466; Saarenpää 2004: 251. Ks. myös Mäenpää (2008a: 56), joka lisää termistökeskusteluun myös 'good management' -käsitteen vastaamaan suomenkielistä termiä 'hyvä hallinto'.

<sup>81</sup> Oikeuskanslerin ratkaisu (21.12.2004 Dnro 1101/1/03), jonka mukaan hyvään hallintoon kuuluu muun muassa viranomaisen vastaaminen asiakkaiden lähettämiin sähköpostiviesteihin. Ks. tarkemmin sähköisen asioinnin, myös sähköpostiasioinnin, haasteista luku 3.2.1 Tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet.

<sup>82</sup> Hallituksen esitys 72/2002: 26–30. Hyvän hallinnon yksityiskohtaisesta määrittelystä ks. myös Mäenpää 2007a: 32–33; Mäenpää 2008b: 378–386; Hautamäki 2004: 69–71; Myrsky 2004b: 122, 124–125; Saarenpää 2004: 251–254; Soikkeli 2003: 36, 129–134, 305; Myrsky ym. 2007: 88–90; Saarenpää 2008b: 51. Ks. lisäksi kyselytutkimuksen tulokset, joissa vero- ja toimistovirkailijoiden mielestä ”hyvän hallinnon lähtökohtana nähtiin asiakaslähtöisyys ja ammattitaitoinen henkilökunta, joka osaa ja jaksaa palvella asiakkaita”. Hyvän hallinnon määrittely koettiin myös vaikeana tehtävänä kyselyyn vastanneiden joukossa. Miettinen ym. 2006: 14.

<sup>83</sup> Ks. hyvästä hallinnosta erityisesti EU:n näkökulmasta komission tiedonanto 428/2001: 3–4, 10; komission tiedonanto 567/2003: 8; Euroopan unionin perusoikeuskirja 2000: artikla 41;

## 1.6 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen systemaattisen kokonaisuuden rakentamiseksi käsittelen ensin tutkimusaiheeni taustoja kuvaamalla tutkimuskohteeni. Konkretisoin tutkimustehtäväni tutkimustehtävän määrittelyssä. Tutkimustavan eli metodin selvittämisellä olen asemoinut tutkimukseni tieteenalojen kentälle. Erityisesti olen asemoinut tutkimukseni sijoittumisen oikeusinformatiikan kentällä. Tutkimukseni kannalta varteenotettavimpiin oikeudellisiin periaatteisiin olen keskittynyt ensimmäisen luvun loppupuolella. Sähköinen hallinto toimii tutkimuksen punaisena lankana.

Aloitan tutkimuksen aineellisen osion erittelemällä sähköisen hallinnon kokonaisuuden ja kartoittamalla aihepiirin. Termistöä selittämällä rakennan kuvan siitä, mistä osatekijöistä sähköinen hallinto koostuu ja mitä eri osatekijät pitävät sisällään.

Sähköisen hallinnon osatekijöiden toimivuudelle asetetut edellytykset ovat yhteydessä sähköisen hallinnon hyödyntämisen ja yleistyminen kanssa. Viranomaisten palveluja käyttävän asiakkaan on muun muassa pystyttävä luottamaan sähköisesti lähetetyn lomakkeen perille menoon. Sähköisen hallinnon kaikkien osatekijöiden on myös täytettävä kaikki lainsäädännössä asetetut tavoitteet yksityisyyden suojasta asiakirjojen pätevyYTEEN.

Sähköinen hallinto ei koske vain Suomessa, vaan koko maailmassa, tapahtuvaa yhteiskunnallista muutosta. Sekä kansalliset että kansainväliset säädökset rakentavat yhdessä sen säädösympäristön, jossa sähköinen hallinto nähdään parhaiten toimivimmalta. Euroopan komission eEurope -toimintaohjelmien esittelemisellä avaan Euroopan unionin jäsenvaltioissa tapahtuvaa yhteiskuntakehitykseen liittyvää työtä ja tutkimusta. Myös useat järjestöt ja organisaatiot (esimerkiksi OECD) ovat ottaneet kantaa sähköisen hallinnon monipuolistamiseen ja kehittämiseen. Yksittäisistä valtioista, Suomen näkökulman lisäksi, tutkin sähköisen hallinnon toteuttamismalleja myös muissa Pohjoismaissa.

Luvussa kolme tutkin sähköistä asiointia termistötasolla sekä sähköiseen asiointiin liittyviä käsitteitä. Sähköinen asiointi on sähköisen hallinnon yksi osakokonaisuus. Lähtötilanteen käsitteiden esittelemisen ja avaamisen jälkeen keskityn termistöstä rakentuneeseen konkreettiseen toimintaympäristöön. Luvussa ”sähköinen asiointi veroviranomaisissa” tutkin eri veroviranomaisten tarjoamia säh-

---

Euroopan oikeusasiamies 2002: 4–5; Euroopan oikeusasiamies 2005: 7–9. Ks. lisäksi Niemi-vuo 2008: 55; Reichel 2006: 279; Mäenpää 2008b: 380–385; Hautamäki 2004: 159–162; hallituksen esitys 72/2002: 27–29; Kulla 2008: 54; Anttiroiko 2004: 14–15.

köisiä asiointimahdollisuuksia ja -palveluja. Vuonna 1997 käyttöön otettu internet-verkkosivusto ja sähköisen asioinnin palvelukokonaisuus Tietovirrat yritysten ja viranomaisten välillä (TYVI) -palvelu on yksi suuren suosion saavuttaneista sähköisen asioinnin palvelumuodoista. Juuri verohallinto on yksi suurimmista viranomaiskäyttäjistä Tyvi -palvelussa. Tyvi -palvelukonsepti monipuolistuu jatkuvasti ja tarkoituksena on myös pohtia palvelusivuston tulevaisuutta ja kehittämismahdollisuuksia. Verohallinto ei ole kuitenkaan ainoa veroviranomainen, joka tarjoaa asiakkailleen sähköisiä asiointipalveluja. Luvussa 3.3.3 tutkin sähköisiä asiointipalveluja tieliikenteessä.

Verotilijärjestelmän rakentaminen ja käyttöönotto on yksi verohallinnon kehittämisprojekteista. Tarkoituksena on rakentaa ensimmäisessä vaiheessa kaikille verohallinnon yritysasiakkaille, ja myöhemmin mahdollisesti myös henkilöasiakkaille, oma verotili, jonka kautta rahaliikenne veronsaajan ja veronmaksajan välillä liikkuisi. Verotilijärjestelmä liittyy erittäin läheisesti myös arvonlisäverotusprosessin muutossuunnitelmiin ja tästä syystä tutkin ehdotettua verotilimallia luvussa kolme, heti sähköisten asiointitapojen esittelyn jälkeen. Verotilin käyttöönotto on suunniteltu tapahtuvan Suomessa jo lähivuosina. Verohallinto on suunnitellut arvonlisäveron olevan yksi verotilin veroista. Tutkin järjestelmän sisältöä ja vaikutusta nykyisiin menettelyihin sekä mahdollisesti tarvittavia uusia lainsäädännöllisiä tarpeita.

Arvonlisäverovelvollisten asiakkaiden velvollisuutena on ilmoittaa oma-aloitteisesti veroviranomaisille erilaisia tietoja yrityksensä liiketoimintaan liittyvistä arvonlisäveroista ja niistä tehtävistä vähennyksistä. Kolmannen luvun lopussa tutkin niitä vaihtoehtoja, joita verohallinto mahdollistaa arvonlisäverovelvollisille asiakkailleen sähköisen asioinnin saralla. Uudet sähköiset toimintatavat tulevat muuttamaan myös arvonlisäverotusta ja sen konkreettiseen verotustyöhön liittyviä työmenetelmiä. Suomen lisäksi tarkastelen myös muiden Pohjoismaiden tarjoamia sähköisiä palvelumuotoja arvonlisäverotuksen alalla.

Sähköisen asioinnin lisäksi tutkin hallintosovelluksia toisena tärkeänä sähköisen hallinnon osakokonaisuutena. Tarkastelen hallintosovellusten kokonaisuutta neljännen luvun alussa. Tietoteknisten ratkaisujen lisääntyminen viranomaistyössä tarkoittaa hallintosovellukset -käsitteen vahvaa yleistymistä. Hallintosovelluksissa keskitytään viranomaisyksikön sisällä tapahtuviin digitalisoitujen asiointitapojen ja tietoteknisten ratkaisujen haasteisiin ja mahdollisesti esiin tuleviin ongelmiin. Tietotekniset ratkaisut ovat jo osin muuttaneet ja tulevaisuudessa muuttavat edelleen, viranomaistyötä.

Neljännessä luvussa keskityn tutkimuksen ydinalueeseen eli automatisoituun arvonlisäverotusmenettelyyn. Selvitän optimaalisen prosessin tavoitteet, edut ja haasteet. Perustelemani ehdotus automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn oikeudellisista reunaehdoista kiteyttää koko tutkimuksen tavoitteen. Tärkeänä tekijänä on myös asiakasryhmien jaottelusta muodostuvat haasteet ja niiden ratkaiseminen. Verovelvolliset jaetaan asiakasryhmiin ennalta valittujen ja perusteltujen kriteerien avulla. Kahteen pääasiakasryhmään jaettujen verovelvollisten arvonlisäverotus toimitettaisiin joko kokonaan automatisoituna massaverotuksena tai tapauskohtaisena verotuksena. Neljännen luvun loppupuolella tarkastelen uutta automatisoitua arvonlisäverotusmenettelyä julkisuuden näkökulmasta. Pohdittavana on sähköisen verotusmenettelyn mahdollisesti mukanaan tuomat muutokset jo totuttuihin julkisuuskäsityksiin.

Tutkimuksen lopuksi esitän työni johtopäätökset ja pohdin sähköisen hallinnon tulevaisuutta. Loppuyhteenvedossa selvennän vielä sekä sähköisen hallinnon tavoitteita ja mahdollisuuksia sekä odotuksia verohallinnossa yleisesti että erityisesti osana automatisoitua arvonlisäverotusmenettelyä.

## 2 SÄHKÖINEN HALLINTO

Euroopan komissio määrittelee sähköisen hallinnon tarkoittavan ensisijaisesti tieto- ja viestintätekniiikan käyttöä julkisessa hallinnossa. Komissio on kirjannut tiedonannossaan (KOM 567/2003) sähköisen hallinnon periaatteet. Ensisijainen huomio tulisi komission mielestä kiinnittää siihen, miten tieto- ja viestintätekniiikan käyttö voitaisiin yhdistää organisaatiomuutoksiin ja uusiin toimintatapoihin siten, että sekä julkisia palveluja, demokraattisia prosesseja että julkishallinnon toimintakäytäntöjä voitaisiin parantaa. Uusien toimintatapojen kehittämisen vaatimuksella halutaan keskittyä niiden taitojen kehittämiseen, joita uudenlaisen palvelutarjonnan käyttöönotto edellyttää. Etusijalla ei siis ole tekniikan käyttö sinänsä, vaan julkiselle hallinnolle asetetut haasteet parantaa palvelujensa tehokkuutta, tuottavuutta ja laatua.<sup>84</sup>

Suomea on pidetty jo useita vuosia yhtenä menestyksekkäimpänä valtiona, kun puhutaan tietoteknisistä ja informaatoratkaisuista sekä niiden hyödyntämisestä yhteiskunnassa ja varsinkin omassa hallinnossa. Suomessa on ymmärretty ja osoitettu, että toimiva sähköinen hallinto on yksi sekä talouskehityksessä että globaalissa kilpailussa menestymisen perusedellytyksistä. Hyvä maine sähköisen hallinnon ja sähköisen asioinnin edelläkävijänä on tuonut mukanaan useiden maiden virkamiehiä tutustumis- ja opintomatkalle Suomeen.<sup>85</sup> Konkreettista määritelmää termille ”sähköisen hallinto” ovat Suomessa rakentaneet lähinnä yksittäiset tutkijat.<sup>86</sup>

---

<sup>84</sup> Komission tiedonanto 567/2003: 4, 8; komissio 2005a; komissio 2006a.

<sup>85</sup> OECD 2003a: 8–9; Anttiroiko 2004: 18, 34; valtiovarainministeriö 2005a: 19; HUUHTANEN 2001: 24–26. Yhdistyneiden kansakuntien tekemän raportin ’United Nations e-Government Survey 2008 – From E-Government to Connected Governance’ mukaan Suomen julkisen hallinnon verkkopalveluiden kehitystyö ei ole kuitenkaan ollut enää yhtä tehokasta kuin menneinä vuosina. United Nations 2008: 38; Tapper 2008: 45. Toki on huomioitava, että kyseisen raportin, sekä vastaavatyypisten raporttien, luotettavuudelle voidaan esittää tiettyjä huomioita. Tutkimuksissa käytetyt toisistaan poikkeavat lähestymistavat ja painotukset antavat erilaisia tuloksia. Ks. Parjon (2008) artikkeli ”Tietoyhteiskuntamittareiden tulkinta mutkikasta” ja Snijkersin, Rotthierin ja Janssenin (2007) artikkeli ”Critical Review of e-Government Benchmarking Studies”.

<sup>86</sup> Suomessa hallituksen esityksessä laiksi sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa (HE 17/2002) ilmaisu ”sähköinen hallinto” löytyy vain yhden kerran. Silloinkin on kyse siitä kohdasta hallituksen esitystä, jossa käsitellään sähköisen asioinnin sääntelyä ja kehitysnäkymiä Euroopan unionissa. (2.3.5. Sähköisen asioinnin sääntely ja kehitysnäkymät EY:ssä, s. 20). Valiokuntamietinnöistä ilmaisu ”sähköinen hallinto” löytyy myös kerran. Maa- ja metsätalousvaliokunnan mietinnössä (MmVM 18/2006) hallituksen esityksestä metsätalouden rahoituslaiksi ja laiksi tuloverolain muuttamisesta (HE 177/2006) kiinnitetään huomiota muun muassa siihen, että siirryttäessä lähivuosina sähköiseen hallintoon saadaan aikaiseksi merkittäviä hallinnollisia säästöjä. Tiedonhaku suoritettu Finlex-tietopankin hakutoiminnolla.



Sähköinen hallinto -termiä käytetään usein käsitteistön otsikkona ja osakokonaisuuksien yhdistävänä tekijänä. Saarenpää (2006b: 3) on määritellyt sähköiseen hallintoon kuuluvien asioiden kattavan kokonaisuuden, joka koostuu viranomaisien internet-sivuista aina automaattisiin päätöksentekojärjestelmiin asti. Anttiroiko (2004: 7–10) on määritellyt sähköisen hallinnon kuvaavan sitä poliittis-hallinnollisten toimintojen ja prosessien kokonaisuutta, jossa tieto- ja viestintäteknologiaa hyödynnetään monipuolisesti.

Pelkän tekniikan käyttöönoton laajentamisesta viranomaistoiminnassa ei sähköisessä hallinnossa ole kyse myöskään Saarenpään mielestä.<sup>87</sup> Hän hahmottelee sähköisen hallinnon termiä kolmen tunnusmerkin kautta: informaatioinfrastruktuuri, hallinnon informaationaalisuus ja hyvä hallinto. Verkkoviestinnän monipuolistuneet ominaisuudet ovat toisaalta lisänneet muun muassa sähköisen asiainnin mahdollisuuksia ja toisaalta pakottaneet kehittämään informaatioinfrastruktuuria uusien haasteiden edessä. Hallinnon informaationaalisuudella tarkoitetaan hallintosovellusten käyttämisen laajentamista ja monipuolistamista viranomaisten toiminnassa. Eräät toimenkuvat siirtyvät kokonaan tai osittain tietokoneohjelmien tehtäviksi. Hyvä hallinto täytyy toteutua kaikessa hallinnollisessa ympäristössä huolimatta siitä, onko ympäristö moderni eli ns. sähköinen ympäristö vai perinteinen ns. paperinen ympäristö.<sup>88</sup>

Yhteenvedona voisi todeta, että Saarenpään luonnehdinnat sähköisestä hallinnosta ovat laaja-alaisia ja varsin kuvaavia. Samoin on Anttiroikon rakentamien määritelmien kohdalla. Näin sähköisen hallinnon aihekokonaisuus on saatu hyvin kattavaksi.<sup>89</sup>

Sähköisen hallinnon ympärillä käytävään keskusteluun on liitetty myös termit ”connected government”<sup>90</sup> ja ”iGovernment”. ”Connected government” -termillä halutaan erityisesti painottaa hallinnollisen yhteistyön merkitystä sähköisen hallinnon apuvälineitä hyödyntämällä. Tällöin keskitytään enemmänkin siihen, mitä etuja voidaan hallinnollisella sektorilla saavuttaa, kuin siihen minkälaisia mene-

<sup>87</sup> Samoin myös esim. Grönlund 2001: 27.

<sup>88</sup> Saarenpää 2008b: 42, 49–52.

<sup>89</sup> Ks. myös Voutilainen (2006: 2), joka omassa tutkimuksessaan, kylläkin Anttiroikon ja Saarenpään määrittelyitä hyödyntäen, määrittelee sähköisen hallinnon toiminnalliseksi prosessikokonaisuudeksi, jossa hyödynnetään informaatio- ja viestintäteknologisia palveluita, joihin lainsäädännöllisten asiankäsitteilyprosessien eri vaiheet ja niihin liittyvät viranomaistoiminnot tukeutuvat. Voutilainen lisää vielä, että tyypillinen sähköinen asiankäsitteilyprosessi on sähköinen hallintomenettelyprosessi eri vaiheineen.

<sup>90</sup> Synonyyminä voidaan käyttää myös ”networked government” -termiä.

telmiä näiden etujen saavuttamiseen tarvitaan.<sup>91</sup> iGovernmentillä puolestaan painotetaan tiedon yhä merkittävämpää roolia yhteiskunnassa. iGovernmentia ei pidetä eGovernmentin seuraavana vaiheena yhteiskunnan kehityksessä vaan näkökulman laajentumisena ja ymmärtämisen syventymisenä yhteiskunnassa tapahtuviin muutoksiin.<sup>92</sup>

Suurena kokonaisuutena sähköinen hallinto pitää sisällään useita eri osakokonaisuuksia. Julkaistut alajaottelut eroavat hiukan toisistaan tutkijoiden erilaisten taustojen ja haluttujen painotuspisteiden johdosta. Sähköinen hallinto kattaa tieto- ja viestintätekniiikan hyödyntämisen julkishallinnossa, jolloin alajaottelu voidaan jakaa neljään osakokonaisuuteen. Niitä ovat *eAdministration* (sähköinen hallinto-toiminta/hallintoautomaatio/hallintosovellukset), *eServices* (sähköiset palvelut tai sähköinen asiointi), *eDemocracy* (sähköinen demokratia, verkkodemokratia tai teledemokratia) ja *eGovernance/ePolicy* (sähköinen hallinta).<sup>93</sup>

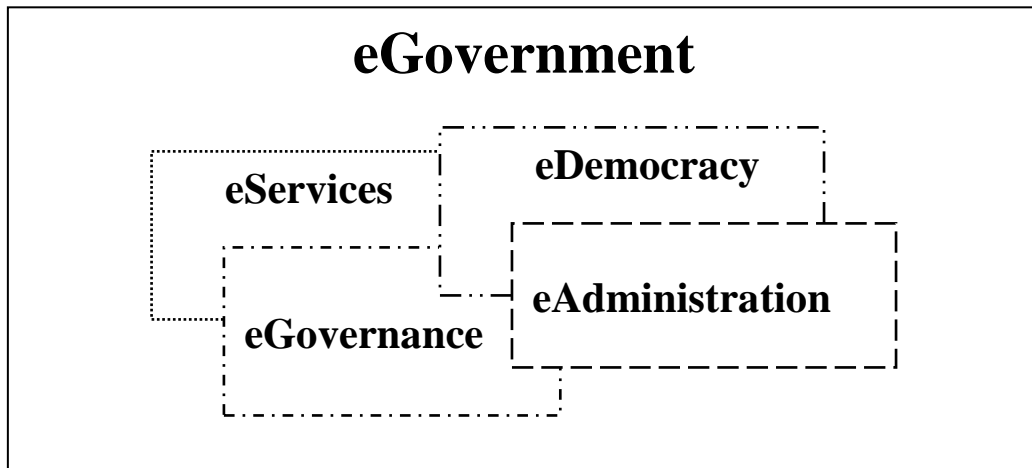
Kuviossa yksi havainnollistetaan sähköisen hallinnon kokonaisuutta. Osittain päällekkäin asettuvat sähköisen hallinnon osakokonaisuudet kertovat siitä, ettei rajanvetoa voida aina tehdä tarkkaan eri osakokonaisuuksien välille ja tällä tavoin lokeroita osakokonaisuuksia toisistaan riippumattomiksi osioiksi.

---

<sup>91</sup> United Nations 2008: 2–11.

<sup>92</sup> Mayer-Schönberger ym. 2007: 5–6. Ks. myös Karvosen (2001: 81–108) esittämää pohdintaa ”Elämmekö tieto- vai informaatioyhteiskunnassa?”. Ks. myös Behn (2007: 215–220), joka painottaa yhteiskunnan innovatiivisuutta ja uuden luomista, kutsuen nyky-yhteiskuntaa ”performance government (pGov)” -termillä.

<sup>93</sup> Termit ja niiden suomennokset soveltuvin osin ks. Anttiroiko 2004: 8–9. Ks. myös Wimmer 2006: 4–5; von Lucke ym. 2000: 3–5. Anttiroiko haluaa painottaa, että sähköinen hallinto kattaa edellä mainitut osa-alueet alleen vain laajan tulkinnan jälkeen. Hän muistuttaa jokaisen osa-alueen perustuvan viime kädessä niille ominaisiin käytännön ongelmiin, tutkimustraditioihin, teorianmuodostukseen ja näkökulmiin. Tämän perusteella kaikkea julkisen palvelun, demokratian ja hallintasuhteiden hoitamisen problematiikkaa ei sellaisenaan voida hänen mielestään yksiselitteisesti sijoittaa sähköisen hallinnon käsitteen alle. Anttiroiko 2004: 9. Ks. myös Grönlund 2002: 1–12 ja Jansen 2005: 40–41, jotka määrittelevät sähköisen hallinnon kolmeksi pääulottuvuudeksi eDemocracy, eService ja eAdministration. Ks. myös Schartum ym. 2006: 19–21, jotka jakavat pääulottuvuudet myös kolmeen, mutta hiukan eri termein: E-demokrati, E-forvaltning ja Styiring og administrasjon.



**Kuvio 1.** Sähköinen hallinto ja sen lähikäsitteet.<sup>94</sup>

eAdministration osio kattaa viranomaisten sähköiset toimintamallit ja -prosessit sekä julkisyhteisöjen väliset tiedonsiirrot. Suomessa käytetään usein hallintoautomaatio -termiä.<sup>95</sup> eServices eli sähköiset palvelut sisältävät asiakkaille ja muille asiasta kiinnostuneille suunnatut verkkopalvelut, jotka mahdollistavat sähköisen kommunikoinnin viranomaisten kanssa. Kahden viranomaisen välisen kommunikoinnin lisäksi myös henkilö- ja yritysasiakkaiden sekä viranomaisten välillä tapahtuva viestintä tietoliikenneverkostoa hyödyntäen luokitellaan sähköiseksi asiointipalveluksi.<sup>96</sup> eDemocracy<sup>97</sup> puolestaan kattaa kansalaisille suunnatut sähköiset osallistumis- ja vaikuttamismuodot. Valtion hallinta- ja johtamissuhteiden hoitaminen sekä kehittämisspolitiikka on koottu eGovernance -termin<sup>98</sup> alle.<sup>99</sup>

<sup>94</sup> Anttiroiko 2004: 9.

<sup>95</sup> Ks. Saarenpää 2008b: 12, 29–30; Lehtonen 2008a: 69–70. Mielestäni *hallintosovellukset* ovat kuvaavampi ja nykyistä tietoteknistä kehitystä noudattavampi termi. Ks. tarkemmin luku 4 Automatisoitu arvonlisäverotusmenettely osana hallintosovelluksia.

<sup>96</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 34. Ks. tarkemmin luku 3 Sähköinen asiointi.

<sup>97</sup> Oikeusministeriössä on asetettu vaalitietojärjestelmän kehittämishanke (uVAT -hanke) ajalle 1.3.2004 – 30.6.2009. Osana vaalitietojärjestelmän kehittämishanketta ministeriö käynnisti lokakuussa 2005 pilottihankkeen, jonka tarkoituksena oli toteuttaa mahdollisuus sähköiseen äänestykseen kolmessa kunnassa vuoden 2007 eduskuntavaaleissa. Tähän liittyen hallitus antoi eduskunnalle esityksen vaalilain muuttamisesta (HE 14/2006). Eduskunta hyväksyi hallituksen esityksen, mutta siten muutettuna, että sähköinen äänestys otetaan käyttöön vasta vuoden 2008 kunnallisvaaleissa. Oikeusministeriö 2007; PeVM 4/2006: 1–4. Sähköistä äänestämistä kokeiltiinkin vuoden 2008 kunnallisvaaleissa kolmessa Uudenmaan vaalipiirin kunnassa: Karkkilassa, Kauniaisissa ja Vihdissä. Järjestelmän jälkitarkastuksessa kävi ilmi, että osa sähköisistä äänestystapahtumista oli keskeytynyt ennen äänen virallista rekisteröintiä. Näissä tapauksissa äänestäjät olivat jättäneet ohjeiden mukaisen äänen rekisteröinnin hyväksymisen tekemättä. Oikeusministeriö 2008. Ks. verkkoäänestämisestä myös esim. Saarenpää 2008b: 28; Riera, Sánchez & Torras 2002: 78–98.

<sup>98</sup> Termillä voidaan varsin suppean katsantokannan eli valtion hallintasuhteiden hoitamisen lisäksi ymmärtää myös laajempi toimintaympäristö. Euroopan unionin alueiden komitea esimerkiksi pitää lausunnossaan (2004/C 318/07) aiheellisena komission tiedonannossa ”Sähköisen hallinnon merkitys huomisen Euroopassa” (KOM 567/2003) mainittujen englanninkielis-

## 2.1 Sähköisen hallinnon tavoitteet ja haasteet

Sähköisen hallinnon tavoitteet on usein määritelty erikseen eri alakohtien omina ja itsenäisinä haasteina ja tavoitteina. Näin myös Suomessa, joten sähköisen hallinnon yleistavoitteiden määrittämistä tiedonannoissa tai tavoitesuunnitelmissa ei ole nähty enää tarpeelliseksi.<sup>100</sup>

Komissio on tiedonannossaan (567/2003) kirjannut vuonna 2003 sähköisen hallinnon tavoitteeksi paremman ja tehokkaamman hallinnon mahdollistamisen. Sähköisen hallinnon avulla on tarkoitus tehostaa julkisen politiikan kehittämistä ja täytäntöönpanoa sekä auttaa julkista sektoria selviytymään vaikeasti yhteen sovitettavista vaatimuksista tuottaa enemmän ja parempia palveluja vähemmällä resursseilla kuin aikaisemmin. Toimivalla sähköisellä hallinnolla tavoitellaan sitä, että julkinen sektori voisi ylläpitää ja vahvistaa hyvää hallintotapaa nyky-yhteiskunnassa myös tulevaisuudessa.<sup>101</sup>

Tavoitteen saavuttamiseksi komissio on nimennyt kolme teemaa, jotka tulevaisuuden julkisen sektorin tulisi täyttää. Tavoitellut kokonaisuudet on tarkoitus toteuttaa jatkuvan kehityksen saavutuksena samanaikaisesti, ei toisia poissulkevin vaihtoehtoina. Tavoitteena on luoda:

- julkinen sektori, joka on avoin, vastuullinen ja joka mahdollistaa demokraattisen osallistumisen ja seurannan
- julkinen sektori, joka ei sulje ketään pois palvelujensa piiristä ja kunnioittaa jokaista yksilönä tarjoamalla yksilökohtaisia palveluja

---

ten termien *eGovernance* ja *eGovernment* välillä tehtyä eroa. Komitean mielestä sähköisen hallinnon ”*eGovernment*” laajempi, myös keskeisimmät sosiaalipalvelut sisältävä, käsite *eGovernance* on paikallis- ja aluehallinnon intressien kannalta erittäin tärkeä. Ks. samoin tietoyhteiskuntainstituutin raportti, jossa *eGovernance* termillä ei tarkoiteta vain *eGovernment* -alueen tutkimusta vaan laajemmin sellaisen hallinto- ja yhteiskuntatieteellisen tutkimuksen eteenpäinviemistä, jonka avulla yritetään ymmärtää ja hallita tietotekniikan kehityksen aikaansaamia yhteiskunnallisia muutoksia ja niihin liittyviä ongelmia. Tietoyhteiskuntainstituutti 2005. Ks. myös Virtanen (2008), joka viittaa artikkelissaan *eGovernance* termillä sellaiseen hallitsemiseen ja vallankäyttöön, joka on ominaista nykypäivän kehittyneissä länsimaissa. Näin voidaan siis todeta, että laajassa merkityksessä *eGovernance* -termi ei kuuluisikaan suoraan *eGovernment* -pääotsikon alaisuuteen, vaan rakentaisiin mahdollisesti oman toimintaympäristön *eGovernmentin* rinnalle. Ks. myös termistökeskustelua käsitteiden ’management’, ’governance’ ja ’administration’ välillä Mäenpää 2008a: 56–58.

<sup>99</sup> Anttiroiko 2004: 9–10. Wimmer 2006: 4–5; von Lucke ym. 2000: 3–5; Grönlund 2002: 1–12; Jansen 2005: 40–41; Schartum ym. 2006: 19–21.

<sup>100</sup> Ks. tarkemmin sähköiselle asioinnille asetetuista tavoitteista luku 3.2 Sähköisen asioinnin tavoitteet ja haasteet. Ks. myös hallintosovelluksille asetetuista tavoitteista luku 4.2 Hallintosovellusten tavoitteet ja haasteet.

<sup>101</sup> Komission tiedonanto 567/2003: 4–8.

- tuottava julkinen sektori, joka tuottaa mahdollisimman suuren vastineen veronmaksajien rahoille. Monipuolisilla sähköisen asioinnin palvelukokonaisuuksilla tavoitellaan tilannetta, jossa jonottamiseen tuhlautuu vähemmän aikaa, tallennusvirheet vähenevät jolloin henkilökohtaiseen asiakaspalveluun jää enemmän aikaa, mikä taasen tekee virkamiesten työn tehokkaammaksi.<sup>102</sup>

Komission mielestä teknologia ei voi tehdä huonoista menettelyistä hyviä, mutta sähköisen hallinnon nähdään antavan julkiselle sektorille valintamahdollisuuden suorittaa työtehtävänsä eri tavalla vanhoihin toimintatapoihin verrattuna. Tavoittelemisen arvoista kehitystä olisi esimerkiksi tehostaa ja kilpailuttaa julkisia hankintoja tehokkaammin ja taloudellisemmin. Tällä tavoin säästyneet varat voitaisiin sitten investoida uudelleen tavaroihin ja palveluihin, mikä edistäisi puolestaan koko talouskasvua. Samalla julkisten hankintojen avoimuus ja vastuullisuus paransivat huomattavasti.<sup>103</sup>

Lau (2007: 40–41) puolestaan jakaa sähköisen hallinnon tuomat etuudet kolmeen ryhmään: 1) suorat taloudelliset hyödyt ja edut (direct financial benefits and costs), 2) suorat ei-taloudelliset hyödyt ja edut (direct nonfinancial benefits and costs) ja 3) epäsuorat hyödyt ja edut (indirect benefits and costs), samalla hän jakaa hyödynsaajat hallintoon ja ei-hallinnollisiin hyötyjiin eli kansalaisiin ja yritysmaailmaan. Ensimmäiseen hyötyryhmään kuuluvat hallinnon kustannusten vähentyminen ja toisaalta myös hallinnollisten vaatimusten helpottuminen. Sähköisen asioinnin nähdään siis suoraan hyödyntävän sekä viranomaisia että kansalaisia ja yrityksiä. Toisen ryhmän etuihin luetaan yhteisportaalien ja asiointialustojen mukanaan tuomat taloudelliset edut. Verovelvollisten joukossa viranomaispalvelujen laadun tason nouseminen, tietoturvakysymykset ja hallinnon yleinen avoimuus ovat merkittävimmät parannukset. Kolmannen ryhmän etuihin määritellään hyvän hallinnon kokonaisuus. Yhteisen yhteiskunnan kehittymisen nähdään olevan yleinen positiivinen seikka kaikkien yhteiskuntaan vaikuttavien osatekijöiden parissa.<sup>104</sup>

Saarenpää (2006a: 34) määrittelee sähköisen hallinnon keskeisimmiksi juridisiksi riskeiksi: 1) perusoikeuksien välttämättömän jännitteisyyden, 2) hallinnon periaatteiden keskinäisen jännitteisyyden, 3) tavanomaista hallintoa varten laaditun perinteisen lainsäädännön, 4) dokumenttilogistiikan mukanaan tuomat vaikeudet, 5) tietojärjestelmien suunnittelukäytännöt sekä 6) hallinnon hitaan muuntuvuuden. Samoin Saarenpää (2008b: 51) luettelee sähköisen hallinnon kehittämisen

<sup>102</sup> Komission tiedonanto 567/2003: 8–9.

<sup>103</sup> Komission tiedonanto 567/2003: 8–11, 13, 15–16, 25–26.

<sup>104</sup> Lau 2007: 40–56.

keskeisimpien ongelmien liittyvän yleisesti yhdenvertaisuuteen, yksityisyyteen, julkisuuteen, tiedonsaantiin sekä tietoturvaan. Yhdenvertaisuuden osalta painotetaan käyttäjien tasapuolista asemaa riippumatta esimerkiksi käyttäjän asuinpaikasta. Kaikilla palveluiden käyttäjillä tulisi olla samat perusvalmiudet, kuten nykyteknologian mahdollistama laajakaistaverkkoyhteys, sähköisten viranomaispalveluiden hyödyntämistä varten. Lisäksi yksityisyys, erityisesti henkilötietojen suoja<sup>105</sup>, on tärkeä tekijä sähköisen hallinnon edistämässä. Vastavuoroisesti hallinnon avoimuus on myös huomioitava. Näiden kahden tekijän yhteiselo ei aina ole helppoa, mutta nykyisen lainsäädännön avulla kultaista keskitietä pyritään noudattamaan.<sup>106</sup>

Tiedonsaantioikeus pohjautuu julkisuuteen ja hallinnon avoimeen toimintaan. Mahdollinen tiedonsaantiongelma voi liittyä esimerkiksi hallinnon tietokoneohjelmistoihin. Ohjelmistomaailmassa tällä hetkellä jako on tapahtunut kahteen ryhmään: ns. suljettuun koodiin ja avoimeen koodiin rakentuviin ohjelmiin. Suoraan ei voida sanoa, että toinen olisi ehdottomasti parempi ja toinen huonompi. Tärkeintä on, että ohjelmistojen toiminnasta annetaan riittävän täsmällistä informaatiota ja toimintakuvaus esimerkiksi rekisteriselosteen yhteydessä. Kansalaisten tulee saada tietää, millaista informaatiota hallinnon tietojärjestelmistä itseltään löytyy. Tietoturvallisuuden merkitystä ei todennäköisesti koskaan liikaa korosteta. Suojatut yhteydet ovat avainsana, mutta muun muassa taloudelliset tekijät hidastavat tarvittavien ratkaisujen löytymistä ja käyttöönottoa.<sup>107</sup>

Komissio puolestaan luettelee Euroopan unionin näkökulmasta asetettavia haasteita sähköiselle hallinnolle<sup>108</sup>:

- yhteiskunnallisen syrjäytymisen estäminen
- julkisia palveluja voidaan tarjota vain sellaisessa ympäristössä, jossa vallitsee luottamus
- julkisen sektorin tiedon hyödyntäminen
- julkiset hankinnat
- sisämarkkinoiden ja Euroopan kansalaisuuden edistäminen yleiseurooppalaisilla palveluilla
- yhteentoimivuus<sup>109</sup>

<sup>105</sup> Henkilötietolain yksi keskeisistä tavoitteista on hyvän tietojenkäsittelytavan kehittäminen ja noudattaminen (HetiL 1 ja 5 §). Hyvällä tietojenkäsittelytavalla tarkoitetaan henkilörekisterinpitäjän velvollisuutta huolehtia hyvän tietojenkäsittelyn toteutumisesta ja noudattamisesta henkilötietojen käsittelyssä. Saarenpää 2008b: 364–365; Saarenpää 2003: 5; hallituksen esitys 96/1998: 30–31, 37; hallituksen esitys 162/2003: 51.

<sup>106</sup> Saarenpää 2008b: 51–53; Saarenpää 2006a: 34.

<sup>107</sup> Saarenpää 2008b: 52–56.

<sup>108</sup> Komission tiedonanto 567/2003: 13–21.

- organisaatiomuutokset.

Komission asettamat haasteet ovat varsin monipuolisia ja paikoin varsin laaja-alaisia. Niiden avulla pyritään tyydyttämään viranomaisten ja sen asiakkaiden, eli niin kansalaisten kuin yritystenkin, sähköiselle hallinnolle asettamat tarpeet ja toiveet.

OECD:n<sup>110</sup> vuonna 2003 julkaisemassa raportissa sähköisestä hallinnosta ja sen silloisesta tilasta Suomessa<sup>111</sup> eritellään neljä estettä nyky-yhteiskunnan sähköisen hallinnon entistä nopeammalle kehitymiselle. Ensimmäiseksi mainittiin lainsäädännöllisiin kysymyksiin ja sääntelyyn liittyvät esteet. Uudistusta on jo tapahtunut muun muassa siinä, että pääsääntöisesti sähköisesti toteutetut prosessit on saatu lain edessä tasavertaisiksi perinteisten käsittelytapojen kanssa. Silti lainsäädännöllistä kehitystyötä on jatkettava ja pyrittävä pysymään teknisen kehityksen mukana<sup>112</sup>. Toiseksi mainitaan budjettitaloudelliset rajoitteet, joiden pelätään hankaloittavan sähköisten palvelujen kehittämistä. Kolmantena esteenä mainitaan teknologiset esteet. Ne tuskin koskaan kokonaan poistuvat, mutta tavoitteena onkin edes niiden vähentäminen ja madaltaminen. Viimeinen esitetty este on digitaalinen kuilu ja sen syvyys. Erilaiset alueelliset projektit, kuten esimerkiksi maaseudun verkkoprojektit kaventavat merkittävästi digitaalista kuilua. OECD:n raportin mukaan digitaalisen kuilun pienentäminen riippuu suurelta osin kansalais-

---

<sup>109</sup> Yhteentoimivuudella tarkoitetaan tietojärjestelmien, tiedon ja työtapojen organisatorista ja teknistä yhteenliittämistä, sekä hallintojen sisällä että niiden välillä, kuin myös kansallisesti ja koko Euroopan laajuisesti katsottuna. Komission tiedonanto 45/2006: 4–6. Ks. myös Pietarinen ym. 2008: 407.

<sup>110</sup> OECD on tehnyt useita raportteja sähköisen hallinnon alalla. Ks. tarkemmin esimerkiksi vuonna 2005 julkaistu raportti *Survey of Trends in Taxpayer Service Delivery Using New Technologies* (OECD 2005b) ja vuonna 2006 julkaistu raportti *Strategies for Improving the Take-up Rates of Electronic Services* (OECD 2006b). Ks. tarkemmin OECD:n roolista ja raporteista mm. Alhager 2007: 38–42.

<sup>111</sup> OECD e-government studies: eGovernment in Finland. OECD 2003a.

<sup>112</sup> Kaksi KHO:n tekemää ratkaisua jo vuodelta 1992 (KHO 1992 A 19 ja KHO 1992 A 20) ovat teknistä kehitystä tukevia. Ratkaisujen mukaan se seikka, *ettei valituksia viranomaiselle toimitettaessa ollut käytetty sellaista menettelyä, josta laissa nimenomaisesti on säädetty, ollut esteenä valituksien tutkimiselle*. Molempien KHO:n ratkaisujen mukaan valitukset olivat saapuneet valitusajan kuluessa valitusviranomaiselle ja muutoinkin täyttäneet valituksen tekemiselle asetetut vaatimukset. Valitukset oli toimitettu liitteineen telefaksina ja täydennetty jälkeinpäin omakätisellä allekirjoituksella. Samoin myös Uudenmaan LO 10.1.1992 taltio 28/2. Ks. aiheesta myös Hallberg, Ignatius & Kanninen 1997: 203–205. Ks. täydennysmenettelystä myös s. 77–80. Vrt. vähemmistön kantaan ratkaisussa KKO 1992:64. Vähemmistö katsoi, että hyväksytyt asiakirjojen toimittamistapa ovat vain laissa erikseen mainitut eli faksilla lähetetty asiakirja ei kyseisessä tapauksessa ollut säädettyin tavoin toimitettu hovioikeuden kirjaa-moon. Ks. tarkemmin Lehtonen 1993: 57–66; Roos 1992: 239; Virolainen 1995: 93–94, 183, 192; ks. tapauksen tarkempaa käsittelyä s. 85–87.

ten omista valinnoista ja kuinka he näkevät sähköisen asioinnin tuottaman lisäarvon.<sup>113</sup>

Suomessa lainsäädännöllisiin haasteisiin on pyritty vastaamaan resurssien mahdollistamalla vauhdilla koko sähköisen hallinnon alalla. Jokainen sähköisen hallinnon ala-osa ovat saaneet osakseen uutta, päivitettyä lainsäädäntöä. Tietoverkkoyhteiskuntamme kehitys on kuitenkin siinä määrin nopeaa, että koko ajan jokin lainsäädännön osa-alue valitettavasti on väijäämättä teknisen kehityksen perässä.

Yhteiskunnallista kehitystä hidastavia lainsäädännöllisiä esteitä kartoitettiin muun muassa tietoyhteiskuntaneuvoston<sup>114</sup> kokouksessa vuoden 2004 maaliskuussa. Neuvosto nimesi keskeisimmiksi haasteiksi sektorikohtainen lainsäädännön valmistelu, lainsäädännöllinen yliregulaatio, Euroopan unionin regulaatio, tietoyhteiskuntavaikutusten arvioinnin puuttuminen lainvalmistelussa ja ylipäättään tietoyhteiskuntaan liittyvän lainsäädännön monimutkaisuus. Yhteisenä näkemyksenä oli, ettei yhteiskuntakehitystä saisi vaarantaa ja hidastaa liiallisella sääntelyllä.<sup>115</sup>

Taloudelliset haasteet konkretisoituvat käytössä oleviin resursseihin, niin henkilö- kuin laitteistopuolellakin. Laajat laitteistohankinnat ja -investoinnit tarvitsevat varmasti suurtakin rahallista budjettia, mutta kustannussäästöihin on mahdollisuus esimerkiksi yhteistilausten kautta. Sellaiset viranomaisyksiköt, joiden tehtävät ovat joko täysin samoja tai edes samankaltaisia, voisivat toteuttaa laitehankinnat yhdessä. Toisaalta kaikkea mahdollista sähköistä palvelua ei ehkä tarvitsisi rakentaa viranomaisten keskuudessa. Ulkoistetut ostopalvelut voisivat toimia tietyn tyyppisissä palveluissa, jolloin viranomaiset välttyisivät suurilta investoinneilta. On kuitenkin muistettava, että esimerkiksi tietosuojaoingelmasta johtuen kaikkia viranomaistoimintoja ja viranomaisten tuottamia asiointipalveluja ei voi kuitenkaan ulkoistaa.<sup>116</sup> Kustannussäästöjä on myös laskettu kertyvän vähentyneinä tiedonkeruu- ja käsittelykustannuksista. Sekä tiedonkeruu että viranomai-

<sup>113</sup> OECD 2003a: 10–12; OECD 2003b: 47–65; Anttiroiko 2004: 35–36; komission tiedonanto 567/2003: 7.

<sup>114</sup> Ks. tietoyhteiskuntaneuvostosta tarkemmin s. 62.

<sup>115</sup> Valtioneuvoston kanslia 2006b: 7–8. Ks. Euroopan komission 16.3.2005 antama tiedonanto ”Parempaa sääntelyä kasvun ja työllisyyden edistämiseksi Euroopan unionissa”. Tiedonannolla komissio halusi osoittaa, että EU:n lainsäädäntö on keskeisessä osassa, kun luodaan yleistä strategiaa talouskasvun ja työllisyyden lisäämiseksi. Komission tiedonanto 97/2005. Ks. myös Jyrki Talan kirjoittama artikkeli ”Lainsäädäntötoiminnan laadun parantaminen ja hallituksen lainsäädäntösuunnitelma”. Tala 2007: 1–23.

<sup>116</sup> Ks. esimerkkitapauksena pohdintaa julkisuusperiaatteen soveltamisalaan liittyvästä rajanvetokysymyksestä, voiko verohallinto valtion viranomaisena ulkoistaa salassa pidettäväksi aineistoksi luokiteltujen verolippujen postituksen yksityiselle yritykselle. Lohiniva-Kerkelä 2003a: 87–88; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 92–93.



sasian käsittelyn kehittäminen vähentävät niin asiakkaiden kuin viranomaisten kustannuksia.<sup>117</sup>

Tarvittavan laitteiston hankinnan yhteydessä tulee muistaa myös mahdolliset päivitysversiot sekä tavoite rinnakkain toimivista laitteistoista ja ohjelmistoista. Nykyisessä tietoverkkoyhteiskunnassa tapahtuvat nopeat muutokset ja tietoteknisten ratkaisujen nopea kehitys aiheuttavat haasteita sähköisen hallinnon toimintajärjestelmille. Hallituksen esityksen (HE 17/2002) mukaan ei voida kuitenkaan täysin edellyttää, että viranomaisten käytössä olevat tietojärjestelmät tukisivat varmuudella kaikkia mahdollisia aikaisempia laitteisto- ja ohjelmistoratkaisuja.<sup>118</sup>

Samaisessa hallituksen esityksessä (HE 17/2002) kuitenkin painotetaan, että viranomaisten toiminnassa tarvittavat tietotekniset ratkaisut tulee muun ohella kilpailuttaa. Markkinatilanteiden seuraaminen on viranomaiselle uuden lain myötä tekniseen yhteensopivuuteen liittyvä velvollisuus. Toisaalta tilanne samalla mahdollistaa laitteistojen ja ohjelmistojen uudistamisen sekä asiakkaille yhteensopivista ohjelmistoista tiedottamisen, muiden sähköistä asiointia teknisesti turvaavien ja helpottavien asioiden lisäksi. Aikaisemman lainsäädännön mukaisesti edellytetään nyt myös, että viranomaiset käyttävät asiakkaiden kannalta teknisesti mahdollisimman yhteensopivia ja helppokäyttöisiä laitteistoja ja ohjelmia. Tarkoitushan on kuitenkin, että sähköisestä asioinnista saatu hyöty ei kaatuisi erilaisten tietojärjestelmien ja ohjelmistojen aiheuttaneiden teknisten ongelmien kasvuun.<sup>119</sup>

Ylläpitokustannukset vaativat myös viranomaisten budjeteista oman osansa. Tietoteknisten laitteiden hankinnan jälkeen niitä on huollettava ja päivitettävä toimintavarmuuden säilyttämiseksi ja lisäksi ylläpitokustannuksiin voidaan sisällyttää ohjelmisto- ja tietoliikennekustannuksia sekä henkilöstökustannuksia. Näiden kustannusten määrää voidaan tiettyjen yhteisjärjestelyiden kautta pienentää<sup>120</sup>, mutta muun muassa henkilöstön koulutuskustannukset ovat aluksi melko mittavat. Tieto- ja viestintäteknikan aiheuttamia kokonaiskustannuksia voidaan kuitenkin vähentää muun muassa osallistumalla yhteishankintoihin, käyttämällä yhteisiä sähköisen asioinnin ratkaisuja, ottamalla oppia parhaista käytännöistä sekä hyväksikäyttämällä keskitetysti tuotettuja tukipalveluja jopa valtakunnallisella tasolla.<sup>121</sup>

---

<sup>117</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 24–25.

<sup>118</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 20–22.

<sup>119</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 20–22.

<sup>120</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 25–26.

<sup>121</sup> Valtiovarainministeriö 2005b: 64. Ks. myös s. 4. alaviite 15.

Viranomaisten tarjoamille avoimen verkon asiointipalveluille on muodostettu yhteinen laatukriteeristö. Valtiovarainministeriön asettaman Julkisten verkkopalvelujen laatukriteeristö -hankkeen tarkoituksena oli luoda julkisten verkkopalvelujen laadun arvioinnin ja kehittämisen työkaluja sekä palkita ja levittää laadukkaita julkisten verkkopalvelujen käytäntöjä. Laatukriteeristö koostuu viidestä arviointialueesta: verkkopalvelujen käyttö, sisältö, johtaminen, tuottaminen ja hyödyt. Alueet puolestaan sisältävät yhteensä 40 erillistä laatukriteeriä. Kriteeristön tarkoituksena on muun muassa toimia julkisten verkkopalvelujen rakentamisen, kehittämisen ja arvioinnin välineenä. Tällä tavoin pyritään parantamaan viranomaisten verkkopalvelujen laatua erityisesti palvelun käyttäjien näkökulmasta, lisäämään asiakastyytyväisyyttä ja sitä kautta verkkopalvelujen käyttöä tulevaisuudessa.<sup>122</sup>

Sähköisen hallinnon haasteisiin liittyvät myös uudet laitteet ja ohjelmat, joiden kautta muotoutuvat uudet työskentelytavat vaativat työntekijöiltä kiinnostusta jatkokoulutukseen ja uusien asioiden oppimiseen. Erilaisten asiantuntija- ja koulustehtävien määrä tulee kasvamaan uusien palvelumuotojen sisäänajovaiheessa.<sup>123</sup> Sähköinen hallinto muuttanee useissa virastoissa totuttuja työskentelytapoja ja silloin törmätään väistämättä ajattelutapaan ”Miksi ihmeessä tämä nyt tällä tavalla pitää tehdä, kun 20 vuotta on tehty toisin?”.<sup>124</sup> Muutokset ovat perusteltuja ja aiheellisia, jos uusi järjestelmä tuo mukanaan jotain uutta, esimerkiksi toimintavirheiden vähenemisen ja käytettävissä olevien resurssien tehokkaamman hyödyntämisen.<sup>125</sup>

---

<sup>122</sup> Valtiovarainministeriö 2004g: 15–17.

<sup>123</sup> Ks. myös Kuopus (1984: 329), joka artikkelissaan jo vuonna 1984 kiinnittää huomiota verohallinnon atk-järjestelmien vaikutuksiin. Hänen mukaan uuden atk-järjestelmän asteittaiseenkin käyttöönottoon liittyy kokemuksen mukaan erityisiä riskitekijöitä laite-, ohjelmisto- ja henkilöstön koulutuskysymysten suhteen. Lisäksi Kuopus toteaa, että atk-järjestelmä ei ole pelkkää konttoritekniikkaa, minkä takia atk-järjestelmien käyttäjien koulutukselle asetetaan erityisiä vaatimuksia.

<sup>124</sup> Ks. myös tarkemmin Lehtosen (1988: 18–20) artikkeli ”Vanhat traditiot häiritsevät tietotekniikan hyödyntämistä”, jossa kirjoittaja kritisoi tullausmenettelyn manuaalista asiakirjamenettelyä ja ihmettelee, miksi tietotekniikan luomia mahdollisuuksia ei hyödynnetä tarpeeksi. Ks. myös s. 2 alaviite 6. Ks. myös Luhman (1964: 3), joka kirjoittaa kriittiseen sävyyn hallinnollisia rutiineja hoitavista ja samalla uutta tietoa karttavista virkamiehistä. Ks. rutiiniteoista tarkemmin mm. Saarenpää 1984: 268–271, 316–322.

<sup>125</sup> Ks. tietoyhteiskunta-asia- ja neuvottelukunta 2001: 56. Ks. lisäksi Roos (1992: 239), jossa kirjoittaja pohtii telefaksin käytön yleistymisen yhteydessä esiin nousseista negatiivisista asenteista. Telefaksin kehittymistä viestintävälineenä voidaan nykyään verrata sähköpostin käytön yleistymiseen ja niihin mielipide-eroihin, joita sähköpostin käyttö ihmisissä herättää.

Yhdistyneiden kansakuntien yleiskokous on myös ottanut kantaa nykyisen yhteiskuntamme muuttuviin haasteisiin. Yleiskokous hyväksyi joulukuussa 2001 päätöslauselman Kansainvälisen tietoliikenneliiton (International Telecommunication Union, ITU<sup>126</sup>) aloitteesta tietoyhteiskuntahuippukokouksen (World Summit on Information Society, WSIS<sup>127</sup>) järjestämisestä. Huippukokous järjestettiin YK:n pääsihteerin suojeluksessa ja ITU:n valmisteluvastuulla kaksiosaisena siten, että ensimmäinen tapaaminen pidettiin joulukuussa 2003 Genevessä ja toinen osa vuonna 2005 Tunisiassa. Huippukokouksen keskeisenä tavoitteena oli kehittää yhteinen näkemys ja visio nyky-yhteiskunnasta sekä sopia yhteisestä kehityssuunnitelmasta ja toimintamalleista. Kehityssuunnitelman suurimpana tavoitteena oli kaventaa teollisuus- ja kehitysmaiden välillä tällä hetkellä vallitsevaa varsin syvää digitaalikuilua.<sup>128</sup>

### 2.1.1 Tietoturvallisuus välttämättömänä osana sähköistä hallintoa

Uuden teknologian mukaiset laitteet ja ohjelmat sekä tietoverkot eivät vielä takaa sähköisen hallinnon yleistymistä ja levittäytymistä laajasti viranomaistoimintaan. Sähköisen hallinnon on esimerkiksi täytettävä kaikki tietoturvallisuusvaatimukset niin asiakkaiden kuin viranomaisten kannalta katsottuna, jotta järjestelmiä voitaisiin ottaa edes käyttöön käyttäjämäärien kasvattamisesta puhumattakaan.

Valtiovarainministeriön asettama Valtion tietoturvallisuuden johtoryhmä (VAHTI) käsittelee valtionhallinnon tietoturvallisuutta koskevat määräykset, ohjeet, suositukset ja tavoitteet sekä muut tietoturvallisuutta koskevat linjaukset. Kattavan ohjeistuksen avulla pyritään varmistamaan ja tukemaan tietoturvallisuutta muun muassa internetin ja sähköpostin käytössä, virustorjunnassa sekä tietojärjestelmien, sähköisten palveluiden ja tietoaineistojen käsittelyn turvaamisessa. Tavoitteena on parantaa valtionhallinnon toimintojen luotettavuutta ja jatkuvuutta tietoturvallisuuden kehittämisen kautta. Tarkoituksena on myös kehittää, sovittaa yhteen ja ohjata valtionhallinnon tietoturvallisuutta muun muassa yhteiskuntakehityksen, sähköisen hallinnon, toimintojen laadun varmistamisen ja tietoturvaohjeiden edellyttämällä tavalla. Jo 1990-luvulta lähtien toiminut VAHTI-ryhmä aloitti uusimman toimikautensa kesällä 2007 ja nykyinen toimikausi päättyy vuoden 2008 lopussa.<sup>129</sup>

<sup>126</sup> Kansainvälisen tietoliikenneliiton internet-kotisivut osoitteessa <www.itu.int>.

<sup>127</sup> Tietoyhteiskuntahuippukokouksen internet-kotisivut osoitteessa <www.itu.int/wsisis>.

<sup>128</sup> Valtiovarainministeriö 2003c: 50.

<sup>129</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 15; valtiovarainministeriö 2002c; valtiovarainministeriö 2007d.

Sähköisestä hallinnosta puhuttaessa ei siis voi sivuuttaa tietoturvan käsitettä. Tietoturva on otettava huomioon jo sähköisen hallinnon projekteja suunnitellessa, puhumattakaan käyttöönoton yhteydessä. Tietoturvallisuus voidaan myös määrittellä yksilön näkökulmasta eräänlaiseksi metaperusoikeudeksi<sup>130</sup>. Toisin sanoen tietoturvallisuutta pidetään yhtenä perusoikeusjärjestelmämme tavoitteista ja se on yksi perusoikeuksien toteutumisen edellytys. Suojaamattomassa avoimessa verkossa tapahtuva yksilön oikeusasemaan liittyvä sähköinen hallinto vaarantaisi tietoturvallisuutta eikä sellainen toiminta olisi lainkaan perusteltua, varsinkin kun ohjelmistotekniikka nykyään mahdollistaa myös muita ratkaisuja. Kaikki avoimessa tietoverkossa tapahtuva sähköinen asiointi ei kuitenkaan vaadi salattua yhteyttä. Lainsäädännön tulisikin huomioida myös nämä erilaiset tarpeet ja käytösmahdollisuudet sähköisen hallinnon alalla.<sup>131</sup>

Tietoturvallisuudella tarkoitetaan laajasti ajatellen informaation, järjestelmien, palveluiden ja tietoliikenteen asianmukaista suojaamista ja niihin liittyvien riskien torjumista ja ehkäisemistä hallinnollisilla, teknisillä ja muilla toimenpiteillä. Tietoturvallisuutta tarvitaan kolmen erilaisen vaaran estämiseen. Usein eritellään laitteisto- ja ohjelmistoviat omaan kategoriaan, luonnontapahtumat omaan sekä tahallisesti, tuottamuksellisesti tai tapaturmaisesti aiheutetut teot ja tätä kautta muodostuvat uhat ja vahingot omaansa. Kaikkien kolmen kategorian vaarat voivat aiheuttaa suuren vahingon kohteelleen, jos tietoturvallisuudesta ei ole huolehdittu ajoissa. Tietoturvallisuutta tulisi ymmärtää laajempänä käsitteistönä kuin pelkästään lainsäädäntöön perustuvana teknisenä velvoitteena.<sup>132</sup>

Valtionhallinnossa käsiteltävät tiedot, käyttöjärjestelmät ja palvelut muodostavat viranomaistoimintojen hoitamisen kannalta välttämättömän, taloudellisesti erittäin arvokkaan ja valtakunnan turvallisuuden kannalta merkittävän tietovarannon. Tämä tietovaranto edellyttää korkeinta mahdollista tietoturvallisuutta.<sup>133</sup> Erilais-

---

<sup>130</sup> Metanormeista yleisesti ks. Pöysti 1999a: 110–114. Metaoikeuksien konseptista nyky-yhteiskunnassa ks. Pöysti 2002a: 41–76, etenkin oikeudesta tietoturvallisuuteen 59–70 ja oikeudesta hyvään hallintoon 71–75. Ks. myös verkkoyhteiskunnan lainsäädännöllisestä viitekehuksesta Saarenpää 2008b: 95–96; Saarenpää 2002: 3; Pöysti 2002b: 241–243.

<sup>131</sup> Tietosuojasta ja tietoturvasta yleisesti ks. muun muassa Saarenpää 2006a: 3; Råman 2006: 818; Saarenpää 2008b: 34, 55, 90; Andersson H. 2006: 17–18. Ks. myös Lapin yliopiston yhteisölehti Kide 2003/3, jonka artikkeleissa paneudutaan eri näkökulmista tietosuojaan ja tietoturvaan. Lehden näköispainos osoitteessa <[www.ulapland.fi/files/2003042212033kide3.pdf](http://www.ulapland.fi/files/2003042212033kide3.pdf)>.

<sup>132</sup> Valtiovarainministeriö 2003d: 8; Pöysti 1999a: 454–456; Kajava 2002: 103–107; Pöysti 2002b: 239–241.

<sup>133</sup> Tietovarannolla tarkoitetaan ensisijaisesti sähköisessä muodossa olevia, etäkäytön avulla käytettäviä yhteiskunnallisesti merkittäviä tietovarastoja, jotka voivat sisältää sekä organisaation itsensä luomaa tietoa että ulkopuolisilta tahoilta saatua tai hankittua tietoa. Kuronen 1998: 4, 6; Saarenpää 2008b: 85–86.

sa viranomaisten käytössä olevissa tietojärjestelmissä on paljon esimerkiksi henkilö- ja taloustietoja sekä eri organisaatioiden asiakirjoja, jotka vaativat tiukkaa suojausta päätyttä vahingossa tai rikollisessa tarkoituksessa ulkopuolisten saataviksi. Ongelmat tietoturvallisuudessa heijastuvat välittömästi kansalaisten luottamukseen valtionhallintoa kohtaan ja pahimmassa tapauksessa tietovuoto voi vaarantaa sekä valtion että kansalaisten turvallisuutta, taloudellisten kustannusten lisäksi.<sup>134</sup>

Suomessa on kiinnitetty tietoturvallisuuteen, sen rakentamiseen ja kehittämiseen, huomiota viranomaisten toimesta muutamien vuosikymmenten ajan. Vuonna 1993 valtioneuvosto antoi periaatepäätöksen tietoturvallisuuden kehittämisestä valtionhallinnossa (VM 1/73/1993) ja tämä periaatepäätös kumottiin vuonna 1999 uudistetulla valtioneuvoston periaatepäätöksellä valtiohallinnon tietoturvallisuudesta (VM 0024:00/02/99/1998). Uudessa periaatepäätöksessä keskityttiin suositusten ja ohjeistuksen parantamiseen ja laajentamiseen. Tavoitteena oli parantaa organisaatioiden toimintojen ja tietojenkäsittelyn tietoturvallisuuden sekä henkilö-tietojen tietosuojan tasoa. Lisäksi tarkoituksena oli saavuttaa lähinnä valtionhallinnon tietoturvallisuusperiaatteita kehittämällä ja uudistamalla tietoturvallisuuden hallintaa ja kehittämistoimenpiteitä koskevia suosituksia viranomaistoiminnan tueksi. Periaatepäätöksen julkistamisen jälkeen kunkin viranomaisen tuli huolehtia siitä, että tietoturvallisuus ja informaation sekä asiakirjojen suojaaminen toteutuvat aina omassa organisaatiossa.<sup>135</sup>

Tällä hetkellä voidaan varmasti olla tyytyväisiä siihen, että tietoturvallisuus ja siitä huolehtiminen on tullut osaksi nyky-yhteiskuntaamme. Asenteet tietoturvallisuuden välttämättömyydestä ovat nykyään hyväksyttäviä ja palomuurit sekä virustorjuntaohjelmat<sup>136</sup> on otettu käyttöön niin yksityis- kuin yrityskäytössä varsin laajasti.<sup>137</sup>

Varsin puutteellista lainsäädäntöämme tietoturvallisuuden alalla paikattiin vuonna 2003, kun hallitus antoi esityksen sähköisen viestinnän tietosuojalaista (HE 125/2003). Lain tarkoituksena on turvata sähköisen viestinnän luottamuksellisuuden ja yksityisyyden suojan toteuttaminen sekä edistää sähköisen viestinnän tietoturvaa. Lisäksi tarkoituksena on tukea monipuolisten sähköisen viestinnän palve-

---

<sup>134</sup> Valtiovarainministeriö 2003d: 8–9; valtiovarainministeriö 1999b: 1–2.

<sup>135</sup> Valtiovarainministeriö 1999b: 1.

<sup>136</sup> Ks. Lehtosen artikkeli (1999b: 137–202), jossa keskitytään tietokoneviruksella aiheutettuun vahinkoon ja siitä seuraantuvaan oikeudelliseen vastuuseen.

<sup>137</sup> Ks. Saarenpään (2002: 1–7) kirjoittama esipuhe tietoturvallisuuden merkityksestä, asemasta ja lainsäädännön puutteista.

lujen tasapainoista kehitystä (Sähköviestitietosuojalaki 1 §). Laki tuli voimaan syyskuun 2004 alusta alkaen ja se täyttää samalla sähköisen tietosuojadirektiivin (2002/58/EY) vaatimukset muun muassa viestinnän luottamuksellisuudesta.<sup>138</sup>

Myös OECD on päivittänyt omaa tietoturvallisuutta koskevaa ohjeistustaan<sup>139</sup>. Heinäkuussa 2002 julkaistiin OECD:n uudistettu suosituspäätökset otsikolla Tietojärjestelmien ja tietoverkkojen turvallisuuspäätökset – Turvallisuuskulttuurin kehittäminen<sup>140</sup>. Päätöksiksi on koottu yhdeksän toisiaan täydentävää tekijää, joiden avulla turvallisuuskulttuuriamme kehitettäisiin ja tällä tavoin tavoiteltaisiin tietoturvalisempaa yhteiskuntaa. Tekijöiksi mainitaan: turvallisuustietoisuus, vastuullisuus, vastatoimet, eettisyys, demokratia, riskien arviointi, turvallisuuden suunnittelu ja toimeenpano, turvallisuuden hallinta ja uudelleenarviointi.<sup>141</sup>

Eri osapuolien, kuten esimerkiksi viranomaisten, yritysten ja kansalaisten, tulee olla tietoisia tietoturvallisuuden tarpeesta. Lisäksi heidän täytyy tiedostaa se, mitä he voivat tehdä tietoturvallisuuden edistämiseksi omissa rooleissaan osana yhteistä tietoverkkoyhteiskuntaamme. Osapuolten tulee myös toimia viipymättä ja yhteistyöhenkisesti ehkäistäkseen ja havaitakseen tietoturvallisuuden loukkaukset ja vastataksaan niihin tarpeeksi ajoissa. OECD muistuttaa, että suositusten noudattaminen perustuu vapaaehtoisuuteen eikä niiden tarkoituksena ole esittää, että olisi olemassa vain yksi ja ainoa tietty ratkaisumalli korkeimman mahdollisen tietoturvallisuuden saavuttamiseksi tai sitä, mitkä politiikat, käytännön toimenpiteet ja toimintatapamenettelyt ovat sopivia ja oikeita tietyissä tilanteissa. Tarkoituksena on tarjota periaatetason puitteet tietoturvallisuuden ymmärtämiseksi ja osoittaa, miten eri tahot voivat hyötyä tietoturvakulttuurin kehittymisestä edistämällä itse tietoisuuden leviämistä.<sup>142</sup>

---

<sup>138</sup> Tietoturvallisuuden perusoikeuskeskustelua ks. esim. Råman 2006: 818–824, Tuori 1999: 920–931, Viljanen 2001: 159–184; Lavapuro 2000: 412–422.

<sup>139</sup> Tietoturvallisuuspäätökset valmistuivat ensimmäisen kerran vuonna 1992 ja niitä tarkistettiin vuonna 1997. ICCP-komitean (OECD:n tietotekniikkapolitiikan komitea) tietoturvallisuuden ja tietosuojan työryhmä (WPISP) aloitti vuonna 2001 uuden tarkistuskierroksen, jota nopeutettiin syyskuun 11. päivän terrori-iskujen jälkeen.

<sup>140</sup> OECD Guideline for the Security of Information Systems and Networks: Towards a Culture of Security. OECD 2002b.

<sup>141</sup> OECD 2002a: 5, 10–14.

<sup>142</sup> OECD 2002a: 9–12, 16.

### 2.1.2 Tietoturvallisuuden tekniset edellytykset

Kansainvälinen standardointijärjestö (International Organization for Standardization, ISO)<sup>143</sup> on puuttanut tietoturvallisuusongelmaan varsin konkreettisesti. Järjestö on luonut standardin avoimissa tietoverkoissa siirrettävän tiedon suojaamisesta eli tietoturvallisuudesta. Standardia on vuosien varrella päivitetty, viimeisin versio tietoturvallisuuden hallintaa käsittelevästä standardista on vuodelta 2005. Standardien päätavoitteena on auttaa luomaan ja ylläpitämään tehokasta tietoturvallisuuden hallintajärjestelmää. Kattavan tietoturvan kokoaminen vaatii monen tekijän huomioimista.<sup>144</sup>

Eri tutkijat ja tutkijayhteisöt ovat esittäneet erilaisia tietoturvallisuuden määritelmiä. Tavallisesti tietoturvallisuuden keskeisiksi ominaisuuksiksi on mainittu luottamuksellisuus, eheys ja käytettävyys/saatavuus. ISO:n standardeissa on vuosien varrella mainittu ainakin seuraavat osatekijät: osapuolten luotettava ja väärentämätön todentaminen (authentication), viestinnän luottamuksellisuus (data flow confidentiality), viestin eheys (integrity), viestinnän kiistämättömyys (non-repudiation), tietojärjestelmien käytön pääsyn valvonta (access control), viestin salaaminen (cryptography), tietojärjestelmän käytön seuranta (audit), tietojen palauttaminen virhetoiminnon jälkeen (recovery) ja tietoliikennereititysten valvonta (routing control).<sup>145</sup>

Painotetut ongelmakohdat ovat varsin samanlaisia niin ISO:n standardissa, Euroopan yhteisön sähköisen viestinnän tietosuojadirektiivissä (2002/58/EY) kuin myös Suomen omassa sähköisen viestinnän tietosuojalaissa (516/2004), sekä oikeuskirjallisuudessa. Mainittujen viranomaisasiakirjojen taustalla ovat olleet samat lähtökohdat ja tehdyt taustatutkimukset. Sähköisen viestinnän eri osalueiden tietoturvallisuudella on merkittävä vaikutus kansalaisten yksityiselämän suojan toteutumiseen koko maailmassa.

Luottamuksellisuus viestinnässä tarkoittaa, että muut kuin televiestinnän osapuolet eivät saa ottaa selvää viestin sisällöstä tai muuten puuttua viestin sisältöön. Hallituksen esityksessä sähköisen viestinnän tietosuojalaiksi (HE 125/2003) määritellään luottamuksellisen viestinnän suojan tarkoittavan sitä, että viestiä ei saa oikeudettomasti salakuunnella, tallentaa, siepata eikä viestin liikkumista saa val-

<sup>143</sup> Tarkemmin Kansainvälisestä standardointijärjestöstä internet-kotisivuilla osoitteessa <[www.iso.org/iso/en/ISOOnline.openerpage](http://www.iso.org/iso/en/ISOOnline.openerpage)>.

<sup>144</sup> ISO/IEC 27001:2005 (vaatimukset) ja ISO/IEC 17799:2005 (menettelyohje).

<sup>145</sup> Suomennokset vuoden 1989 standardista ISO 7498-2:1989. Lantto 1999: 46. Ks. myös termin määrittelyn moninaisuudesta Pöysti 2004: 590–595; Saarenpää, Pöysti, Sarja, Still & Balboa-Alcoreza 1997: 54–74; Pöysti 1999a: 458–464; Andersson H. 2006: 17–18.

voa. Jollei viestiä ole tarkoitettu yleisesti vastaanotettavaksi, ulkopuoliset tahot eivät siis saa käsitellä tai tallentaa viestiä. Viestiä ei saa myöskään luovuttaa kenellekään ulkopuoliselle ilman viestinnän osapuolen antamaa lupaa. Luottamuksellisen viestin suoja on perustuslain 10 §:n 2 momentin nojalla kansalaisille kuuluva perusoikeus. Kyseisen momentin mukaan perinteisesti kynällä kirjoitetun kirjeen ja puhelimella soitetun puhelun lisäksi myös muun luottamuksellisen viestin – oli se välitetty vaikka sähköpostitse – salaisuus on loukkaamaton.<sup>146</sup>

Viestin eheydellä turvataan viestin muuttumattomuus viestinnän osapuolten välillä. Asiakirja ei saa muuttua sen laatimisen jälkeen, eli asiakirjan eheys on säilytävää. Viestin eheys ei saa myöskään muuttua, eikä sitä saa päästä muuttamaan laitteisto- tai ohjelmistovikojen, luonnontapahtumien tai inhimillisen toimintojen seurauksena.<sup>147</sup>

Kiistämättömyyden vaatimus voidaan asettaa sähköisen asiointipalvelun molemmille osapuolille, sekä palvelun tarjoajalle että asiakkaalle, ja sen on oltava myös ulkopuolisten osapuolien todennettavissa. Kiistämättömyys on erityisen tärkeää niissä sähköisissä palveluissa, joiden aikaisimmissa palveluissa on vaadittu allekirjoitus.<sup>148</sup> Kiistämättömyydellä tarkoitetaan siis eri menetelmin saatavaa varmuutta, ettei viestin lähettäjä voi kiistää lähettäneensä kyseistä viestiä. Tapahtuma voidaan toisin sanoen todistaa tapahtuneeksi jälkeinpäin. Kiistämättömyydellä voidaan myös todentaa viestin vastaanottaminen. Sähköisen asioinnin elinkaari saattaa virastoissa olla melko pitkä, joten asiakirjan kiistämättömyys on voitava osoittaa vähintään niin kauan kuin asialla voi olla oikeudellista merkitystä asioinnin osapuolten tai muiden asianosaisten kannalta. Kiistämättömyyden toteaminen edellyttää sähköisten allekirjoitusten käsittelyjärjestelmää sekä järjestelmää (kuten aikaleimapalvelu<sup>149</sup>), johon asiakirjan eheyden ja alkuperäisyyden tarkistamisesta tehty merkintä tallennetaan.<sup>150</sup>

Tietojärjestelmien käytön pääsyn valvonnalla tarkoitetaan, että käyttäjien pääsyä koneessa oleviin tietoihin ja tiedostoihin rajoitetaan ja valvotaan. Pääsyn valvonnalla tarkistetaan samalla, onko käyttäjällä oikeus palvelun ja tiedon käyttöön ja

<sup>146</sup> Helopuro, Perttula & Ristola 2004: 45–46; valtiovarainministeriö 2003d: 8; hallituksen esitys 125/2003: 8–9; Saarenpää ym. 1997: 57, 60–69; Mäenpää 2008c: 318–319. Ks. sähköposti-asiointista ks. luku 3.2.1 Tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet.

<sup>147</sup> Valtiovarainministeriö 2003d: 8; Perttula 2002: 110–112; Laine & Ponka 2003: 1034; Saarenpää ym. 1997: 57, 69–73.

<sup>148</sup> Valtiovarainministeriö 2001a: 14.

<sup>149</sup> Ks. aikaleimapalvelusta s. 87.

<sup>150</sup> Valtiovarainministeriö 2003d: 8.



kuinka laajat käyttöoikeudet hänelle on annettu. Tavoitteena pääsyt valvonnalla on myös osaltaan turvata tiedon luottamuksellisuus ja eheys.<sup>151</sup>

Sähköisen viestinnän tietosuojalain 6 §:n mukaan osapuoli voi suojata viestinsä ja tunnistamistietonsa haluamallaan tavalla käyttäen hyväksi sitä varten tarjolla olevia teknisiä mahdollisuuksia. Suojauksen toteuttamisella ei saa häiritä verkkopalvelun ja viestintäpalvelun toteuttamista tai käyttämistä, joten tilaajan tai käyttäjän oikeus suojata viestinsä ei ole ehdoton. Tällaiseen tilanteeseen voidaan törmätä, jos on käytössä sellainen suojausmenetelmä, joka aiheuttaa häiriötä esimerkiksi yrityksen palomuurien toiminnalle. Salaamisen lähtökohtaisena tarkoituksena on saada välitettävä sähköinen viesti sellaiseen muotoon, josta vain viestin vastaanottaja saa luettua alkuperäisen tiedon.<sup>152</sup>

Erilaiset valvonta- ja seurantamenetelmät liittyvät myös läheisesti sähköisen viestinnän tietoturvaluuteen. Hallituksen esityksessä sähköisen viestinnän tietosuojalaiksi (HE 125/2003) kuitenkin mainitaan, että yksityisyyden suojan ja tietoturvan osalta ei ole tarkoituksenmukaista säännellä alan toimintaa liian yksityiskohtaisesti. Uhkana on tarpeeton teknisen kehityksen ja palveluiden kehittämisen hidastaminen ja jopa tyrehtyminen. Tietyn tasoisesta perusturvasta on kuitenkin syytä säätää lailla. Kansalaisten turvattua yksityisyyden suojan perustasoa pidetään kaikkien osapuolten etuna. Tämän tavoitteen saavuttamisen myötä toivottavasti vältytään kokonaan tekniikan mahdollisesti mukanaan tuomilta haitallisilta lieveilmiöiltä.<sup>153</sup>

### 2.1.3 Asiakkaan tunnistaminen

Osapuolten tunnistaminen on yksi ehdoton lähtökohta tietoturvaluudelle. Molempipuolinen luottamus on oltava olemassa siihen, että sähköisen palvelun antaja ja käyttäjä ovat juuri heitä, joita he väittävät olevansa. Perinteisessä fyysisessä palvelutapahtumassa osapuolten tunnistaminen tapahtuu esimerkiksi poliisiviranomaisen luovuttaman henkilötodistuksen avulla. Sähköisessä asiointissa tunnistaminen hankaloituu, sillä tällaisia fyysisiä kortteja ei voida viranomaiselle näyttää. Tällä hetkellä on olemassa muutamia vaihtoehtoja, kuinka tunnistaminen

---

<sup>151</sup> Liikenneministeriö 1998: 2.

<sup>152</sup> Hallituksen esitys 125/2003: 53–55; Helopuro ym. 2004: 75–78, 143–144.

<sup>153</sup> Hallituksen esitys 125/2003: 31–33.

tietoverkoissa voidaan tehdä ja uudenlaisia mahdollisuuksia kehitetään jatkuvasti.<sup>154</sup>

Eräs seikka, johon on kiinnitettävä heti aluksi huomiota, on tunnistamisen lähtökohta, eli ketä halutaan ja on tarkoitus tunnistaa. Koska arvonlisäveron tilitykset verohallinnolle ovat vain yritysten ja heidän tilitoimistojen velvollisuuksia, asiakkaan tunnistamisongelma konkretisoituu vain yritysten kannalta. Kuitenkin on muistettava, että yritysten tunnistaminen sähköisessä asioinnissa on eri asia kuin yksityisten henkilöiden tunnistaminen. Verohallinnon on tunnistettava juuri se yritys, jonka tietoja ollaan sähköisesti siirtämässä verohallinnon tietokantoihin. Siirtoa tekevän henkilön henkilöllisyyttä ei välttämättä ole tarpeellista tietää<sup>155</sup>.

Erilaisissa asiointipalvelukokonaisuuksissa<sup>156</sup> viranomaisilla on erilaiset tunnistamisen tarpeet ja vaatimukset. Pitkälle vietyä asiakkaan tunnistamista ja esimerkiksi asiakkaalta vaadittavaa rekisteröintiä, on turha vaatia niissä asiointipalveluissa, joissa sitä ei välttämättä tarvita. Tunnistamisen tarve on siis oltava perusteltavissa etukäteen. Palvelukokonaisuuksista ainakin tietopalveluissa ja tiedottamisessa tunnistamista ei tarvita lainkaan. Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999) velvoittaa viranomaisia antamaan tietoja toiminnastaan ja julkisista asiakirjoista kaikille halukkaille. Asiakasta ei siis voida velvoittaa rekisteröitymään kyseessä olevaan järjestelmään eikä käyttäjätietoja saa myöskään rekisteröidä teknisin keinoin käyttäjän tietämättä. Rekisteröimistä pidetään tarpeellisena esimerkiksi tilanteissa, joissa käyttäjä pääsee käsiksi suojattaviin tietoihin, kuten henkilötiedot, tai käyttäjä voi laittaa vireille asioita, joilla on mahdollisesti oikeudellista tai huomattavaa taloudellista merkitystä.<sup>157</sup>

Valtiovarainministeriön hallinnoima VAHTI-työryhmä luokittelee asiakkaan tunnistamiseen käytettävissä olevat kolme vaihtoehtoista menetelmää nykyään seuraavasti:

- Käyttäjäidentiteetin todentaminen perustuu johonkin mitä käyttäjä tietää tai
- käyttäjäidentiteetin todentaminen perustuu johonkin mitä käyttäjällä on hallussaan taikka

---

<sup>154</sup> Liikenne- ja viestintäministeriö 2003: 9–10; Perttula 2002: 75–76; Westberg 2001: 150–151; Laine ym. 2003: 1304.

<sup>155</sup> Henkilötasolle menevään tunnistamiseen auttaa Kaupparekisterin vuonna 2007 avaama Rooli-tietopalvelu. Ks. Rooli-tietopalvelusta tarkemmin s. 45.

<sup>156</sup> Ks. erilaisista palvelukokonaisuuksista s. 15–16.

<sup>157</sup> Valtiovarainministeriö 2003a: 2; valtiovarainministeriö 2006c: 21, 23. Ks. myös Saarenpää 2008b: 52–53; Pöysti 1999b: 1112–1116; Korhonen 2003b: 367–375; Korhonen 2003c: 274–275; Voutilainen 2008b: 3–4.

– käyttäjäidentiteetin todentaminen perustuu johonkin mitä käyttäjä on.<sup>158</sup>

Ensimmäinen vaihtoehto on perinteinen salasanatunnistaminen, jolloin käyttäjällä on henkilökohtainen salasana eli merkkijono tiedossaan. Toinen vaihtoehto kattaa ne vaihtoehdot, joissa käytetään apuvälineitä hyödykseen, esimerkiksi sähköistä henkilökorttia tai puhelimessa olevaa sirukorttia, joihin on ladattu tiedot käyttäjästä etukäteen. Kolmas vaihtoehto sisältää biometriset ominaisuudet eli käyttäjä on tunnistettavissa biotunnisteiden, esimerkiksi sormenjäljen, perusteella. Tunnistamista kutsutaan heikoksi, jos käytetään vain yhtä edellä mainituista kolmesta vaihtoehdosta. Vahvaksi tunnistamiseksi kutsutaan todentamista, jossa hyödynnetään kahta tai jopa kaikkia kolmea vaihtoehtoista tapaa. Luottamuksellinen vuorovaikutteiden asiointi vaatii lähtökohtaisesti aina vahvaa asiakkaan todentamista.<sup>159</sup>

Kaupparekisteri on julkaissut vuonna 2007 uudentyyppisen sähköisen asiointipalvelun nimellä ”Roolitietopalvelu”. Tämän palvelun avulla on mahdollista tutustua kaupparekisteriin merkittyjen yritysten perustietoihin sekä yrityksiin liittyviin tehtäviin ja asemiin. Palvelun taustalla on ollut muun muassa epä tietoisuus yritysten sisäisistä oikeuksien jaosta. Vaikka sähköisen asioinnin yhteydessä tunnistaminen olisi hoidettu yritysten ja viranomaisten välillä asiallisesti, ei viranomaisella ole ollut aina varmuutta esimerkiksi siitä, kenellä on yrityksen nimenkirjoitus-oikeus verotusasioissa. Roolitietopalvelun avulla on löydettävissä tieto muun muassa siitä, onko tietyllä henkilöllä, johon haku kohdistetaan, oikeus edustaa tiettyä yritystä. Palvelussa hyödynnetään kaupparekisterin ylläpitämää tietokantaa ja siihen kohdistettua hakutekniikkaa, jonka avulla on löydettävissä tietoja muun muassa yksittäisen yrityksen hallitusten jäsenistä, toimitusjohtajien ja elinkeinoharjoittajan rooleista.<sup>160</sup>

---

<sup>158</sup> Valtiovarainministeriö 2006c: 28. Aikaisemmin luokittelu oli: 1) laatuvarmenteisiin ja julkisen avaimen tekniikkaan perustuva tunnistaminen, 2) pankkien tunnistamismenetelmiin perustuva tunnistaminen ja 3) viranomaisen ylläpitämä vaihtuvien salasana järjestelmä. Valtiovarainministeriö 2003a: 4. Valtiontalouden tarkastusvirasto (2008a: 19–20) luokittelee raportissaan viisi tällä hetkellä käytössä olevaa tunnistusmenetelmää: 1) käyttäjätunnukseen ja salasanaan perustuva tunnistus, 2) käyttäjätunnukseen, salasanaan ja kertakäyttöiseen avainlukuun perustuva tunnistus, 3) aikaperusteisesti vaihtuvaan salasanaan perustuva tunnistus, 4) biometrinen tunnistus ja 5) Public Key Infrastructure -tunnistukseen eli yksilöityyn tunnistenumeroon perustuva tunnistus. Ks. myös Voutilainen 2008b: 5; Pöysti 1999b: 1114–1115.

<sup>159</sup> Valtiovarainministeriö 2006c: 20–21, 28.

<sup>160</sup> Verouutiset 6/2007: 9; Valtiontalouden tarkastusvirasto 2008a: 83–87. Roolitietopalvelu välittää asiakkailleen tietoa lähes 500 000 kaupparekisterissä voimassaolevasta yrityksestä ja tarjoaa tällä tavoin pääsyn viralliseen roolitietoon ympärivuorokauden ja jokaisena viikonpäivänä. Palvelu on käyttäjilleen maksullinen. Ks. tarkemmin Kaupparekisterin Roolitietopalvelusta osoitteesta <[www.prh.fi/fi/uutiset/765.html](http://www.prh.fi/fi/uutiset/765.html)>.

Kuten edellä on todettu, aina ei asiakkaan, on se sitten henkilö- tai yritysasiakas, tunnistaminen ole perusteltua. Tällöin tulee huomioida yksilön oikeus sähköiseen asiointiin myös nimettömänä silloin, kun asioiminen ei vaadi tarkempia yksilöintitietoja.<sup>161</sup>

Mielenkiintoisena esimerkkitapauksena tunnistamisen kannalta voidaan pitää verohallinnon tarjoama sähköinen neuvontapalvelu osoitteessa [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Sähköisen palautelomakkeen kautta verohallinto tarjoaa mahdollisuuden asiakkailleen kysyä neuvoa esimerkiksi arvonlisäverotukseen liittyvissä asioissa. Palvelun kautta ei ole kuitenkaan mahdollista saada vastauksia tulkinnanvaraisiksi luokitelluissa asioissa, koska näissä tapauksissa verovirkailijan tulisi saada lisätietoja pystyäkseen muodostamaan kannanoton asiaan. Yksinkertaisissa asioissa kysymykseen voi saada vastauksen siis asiakkaan omaan sähköpostiosoitteeseen. Kyseinen palvelu voidaan luokitella valtiovarainministeriön luokittelun mukaisesti ”ei-luottamukselliseksi vuorovaikutteiseksi asioinniksi”<sup>162</sup>, koska verohallinto painottaa internet-kotisivuillaan, että kyseinen neuvontapalvelu on tarkoitettu vain yleisneuvontaan, eikä lainkaan tulkinnanvaraiseen veroneuvontaan.

Verkkopalveluluokittelussa samainen palvelun tulisi mielestäni kuitenkin mahdollistaa myös anonymiteettisuoja sitä haluavalle kysyjälle. Tämä on kuitenkin mahdollista vain kysyjän tietoteknisen osaamisen kautta. Hän nimittäin voi, niin osatessaan, perustaa yksityisen sähköpostiosoitteen, mahdollisesti peitenimellä, ja asioita veroviranomaisten kautta tätä kautta. Muussa tapauksessa, esimerkiksi henkilökohtaista sähköpostiosoitetta käytettäessä, anonymiteettia ei luonnollisesti voida toteuttaa, vaikka palvelun luonteeseen ei sisälly asiakkaan henkilötietojen tarkistaminen tai sitä kautta lisätietojen etsiminen, vaan pelkästään asiakkaan sähköpostiviestissään antaminen tietojen perusteella vastaaminen esitettyyn kysymykseen. Viranomaisen tulisi näin mielestäni itse luoda käyttäjien anonymiteetin suojasta huolehtiva järjestelmä.<sup>163</sup>

Valtiontalouden tarkastusvirasto on selvittänyt raportissaan (161/2008) julkisen hallinnon tunnistuspalveluiden kehittämishankkeita. Tarkastuksessa arvioitiin hankkeiden toteutusta, tarkoituksenmukaisuutta ja toimintoihin liittyviä taloudellisia ja toiminnallisia riskejä. Raportin perusteella huomioitiin, että julkisessa hal-

---

<sup>161</sup> Ks. Saarenpää 2008b: 52, 89–91; valtioneuvoston kanslia 2006b: 23, 30–31; Valtiontalouden tarkastusvirasto 2008a: 145, 155; Voutilainen 2008b: 13–14.

<sup>162</sup> Valtiovarainministeriö 2006c: 14–21. Ks. erilaisista tunnistamisen tarpeista s. 44–45 ja erilaisista palvelukokonaisuuksista s. 15–16.

<sup>163</sup> Ks. esimerkkinä anonymisyyden pohjalta toimiva Ylioppilaiden terveydenhoitosäätiön sähköinen verkkopalvelu osoitteessa <http://yths.medixine.com/consultation>.

linnossa on kehitetty tunnistuspalveluinfrastruktuuria erittäin voimakkaasti. Tunnistuspalveluita on kuitenkin kehitetty hallinnossa kunkin toimijan omista tarpeista ja lähtökohdista käsin, jolloin lopputuloksena on ollut päällekkäisiä ratkaisuja sekä taloudellisesti epäedullisia ratkaisuja. Useiden erilaisten tunnistusmenetelmien ja käsitteiden vakiintumattomuus sekä niiden sekoittuminen toisiinsa voivat valtiotalouden tarkastusviraston mukaan olla yksi merkittävä hidaste sähköisen hallinnon kehittämisen tiellä.<sup>164</sup>

Uusia sähköisen tunnistamisen suuntaviivoja on valmistellut sähköisen tunnistamisen kehittämisryhmä. Työryhmää hallinnoi liikenne- ja viestintäministeriö ja se koostuu sekä yksityisen että julkisen sektorin asiantuntijoista. Työryhmä esitteli lokakuussa 2008 kansalaisten sähköisten palveluiden ja asiointin kehittymistä edistävälle Arjen tietoyhteiskunnan neuvottelukunnalle kansalliset vahvan sähköisen tunnistamisen suuntaviivat. Suuntaviivojen luomisella tavoitellaan edellytysten parantamista erityisesti vahvan sähköisen tunnistamisen markkinoilla. Keskeisenä edellytyksenä vahvan tunnistamisen markkinoiden syntymiselle ja toimimiselle pidetään osapuolten välistä tehokkaasti toimivaa yhteistyötä. Raportin mukaan lainsäädännöllä säännellään vahvan sähköisen tunnistamisen palveluiden tarjonnan puitteet. Kokonaistavoitteena on sähköisen asiointin ja sähköisten palveluiden käytön lisääntyminen yhteiskunnassa. Samalla halutaan parantaa sähköisten palveluiden turvallisuutta ja kuluttajansuojaa. Työryhmän linjauksissa on myös pyritty huomioimaan tasapuolisesti kaikki sähköisten asiointipalvelujen käyttäjäryhmät.<sup>165</sup>

Sähköisen tunnistamisen kehittämisryhmässä on myös valmisteltu uutta sähköisen tunnistamisen lakia, joka korvaisi nykyisen lain sähköisestä allekirjoituksesta. Uudella lailla pyritään antamaan esimerkiksi teleoperaattoreille paremmat toimintamahdollisuudet. Nykyisin tunnistaminen sekä yksityisen että julkisen sektorin sähköisiin asiointipalveluihin tapahtuu pääsääntöisesti kansalaisten henkilökohdaisilla verkkopankkitunnuksilla. Uuden lain toivottaisiin mahdollistavan ja rohkaisevan markkinoille uusia toimijoita ja toisi sähköiseen tunnistautumiseen lisää

---

<sup>164</sup> Valtiontalouden tarkastusvirasto 2008a: 155–172.

<sup>165</sup> Sähköisen tunnistamisen kehittämisryhmä 2008: 1–7. Ks. myös uutisointia ”Liikenne- ja viestintäministeriö ajaa Suomeen lakiuudistusta, joka toisi sähköiseen tunnistautumiseen lisää vaihtoehtoja”. Viestintäministeriön neuvottelevan virkamiehen Kirsi Miettisen mukaan sähköisen tunnistautumisen markkinat eivät tällä hetkellä toimi. Hän jatkaakin, että verkkopankeissa käytettävien tupas-tunnisteiden ainoa haastaja on sähköinen henkilökortti, joka vaatii erillisen lukijalaitteen. Uusi laki rohkaisisi markkinoille uusia toimijoita ja tunnistautumismenetelmiä.

vaihtoehtoja. Lakiluonnoksen suunnitellaan lähetettävän lausuntokierrokselle lähiaikoina.<sup>166</sup>

## 2.2 eEurope -toimintasuunnitelmat

Viime vuosikymmenten aikana Euroopan unionista on rakentunut yksi keskeisin yhteiskuntakehityksen, tietotalouden ja myös sähköisen hallinnon edistäjä. Sekä jäsenvaltiot itsenäisesti että yhteistyössä toistensa kanssa ovat rakentamassa erilaisia toimintaohjelmia kehittääkseen yhteiskuntaansa yhä toimivampaan suuntaan sähköisen hallinnon ja tietotalouden alalla. Euroopan unionin sisällä nyky-yhteiskunnan muuttumis- ja kehittämistavoitteet on koottu eEurope -termin alle. eEurope on Euroopan komission johtama ohjelma, jonka avulla pyritään löytämään yhteisiä tekijöitä ja mahdollisuuksia parantaa koko Euroopan unionia monipuolisena sähköisen hallinnon yhteiskuntana.<sup>167</sup>

Ensimmäinen eEurope -toimintasuunnitelman (KOM 687/1999) oli poliittinen aloite. Suunnitelmalla aloitettiin ensi kertaa laajassa mittakaavassa keskustelu informaatio- ja tietotekniikkaa yhä monipuolisemmin hyödyntävän yhteiskunnan ympärillä. Tällä tavoin pyrittiin varmistamaan, että Euroopan unioni hyötyisi täysimittaisesti uudentyypisen yhteiskunnan mukanaan tuomista muutoksista. Tavoitteiksi määriteltiin muun muassa kansalaisten, kotien ja koulujen sekä yritysten ja hallintoelinten tuominen verkkoympäristöön ja digitaalikaudelle. Toimintasuunnitelmassa haluttiin myös varmistaa, että muutosprosessi olisi yhteiskunnallisesti syrjimätön sekä lisäksi kuluttajien luottamusta nyky-yhteiskunnan sähköisiä asiointipalveluja kohtaan.<sup>168</sup>

Seuraavassa eEurope 2002 -toimintasuunnitelmassa (14.6.2000) sovittiin Euroopan unionin uudesta strategisesta päämäärästä, jonka mukaan tavoitteena on tehdä Euroopan unionista maailman kilpailukykyisin ja dynaamisin tietoon perustuva talous. Tavoitteena oli muodostaa uudistunut yhteiskunta, jossa hyödynnetään monipuolisesti tietoteknisiä ratkaisumalleja niin yksityis- kuin viranomaispuolellakin ja tarjota palveluja kaikille kansalaisille jokaisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa. Sekä yrityksillä että kansalaisilla tulisi olla mahdollisuudet käyttää edullista, mutta samalla maailmanluokan viestintäinfrastruktuuria sekä tarpeeksi monipuolista palveluvalikoimaa. Uudenlaisen yhteiskunnan muodostuessa on

---

<sup>166</sup> Tietoyhteiskunnan kehittämiskeskus 2008.

<sup>167</sup> Komission toimintasuunnitelma 2000: 1; komission tiedonanto 567/2003: 5. Ks. myös Antti-roiko 2004: 13; Alhager 2007: 42–43; Grönlund 2002: 25.

<sup>168</sup> Komissio 2005b; Grönlund 2002: 25; Riksskatteverket 2002: 13.

nähty, että digitaaliseen, tietoon perustuvaan talouteen siirtyminen, jota ovat vauhdittaneet markkinoille tulleet uudet hyödykkeet ja palvelut, on tärkeä keino edistää kasvua, kilpailukykyä ja työllisyyttä koko Euroopan unionin alueella.<sup>169</sup>

eEurope 2002 -toimintasuunnitelman yleistavoitteena oli saada koko Eurooppa verkkoyhteyksien sisälle mahdollisimman nopeasti. Toimintasuunnitelmassa<sup>170</sup> määriteltiin kolme aluetta, joilla lähestytään yhteistä tavoitetta:

- halvempi, nopeampi ja turvallisempi internet,
- investoinnit ihmisiin ja taitoihin sekä
- internetin käytön lisääminen.

Väliraportissa, eEurope 2002 – Vaikutukset ja painopisteet (KOM 140/2001), komissio huomioi Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä olevat suuret eroavaisuudet varsinkin internetin levinneisyydessä ja käyttömäärissä. Jäsenvaltioiden kansalaisten tasa-arvoisuutta ajatellen olisi kuitenkin tärkeää taata samankaltaiset palvelut kaikille ihmisille kansalaisuudesta ja asuinvaltiosta riippumatta koko Euroopassa. Tämän takia kaikkien jäsenvaltioiden viranomaisten tulisi komission mielestä yhä enenevässä määrin estää yhteiskunnasta syrjäytymistä. Vaarana on uuden tekniikan ja toiminnan keskittyminen tiettyihin ja samalla harvoihin kaupunkikeskuksiin, unohtaen laajat alueet keskusten ulkopuolelle. Asiaan reagoimiseksi ja ongelman parantamiseksi komissio suositti toimintaa, jolla aluekehitys-suunnitelmien avulla rohkaistaisiin monipuolistamaan sähköisiä asiointipalveluja ja parantamaan sähköisten palveluiden kattavuutta ympäri Euroopan unionin jäsenvaltioita.<sup>171</sup>

eEurope 2002 -toimintasuunnitelman toisessa väliraportissa (KOM 62/2002) todettiin internetin levinneisyyden vaihtelevan edelleen erittäin paljon jäsenvaltioiden välillä. Komission mielestä lisähuomion kiinnittäminen olisikin välttämätöntä edellä mainitun kuilun tasoittamiseksi sekä myös vaihtoehtoisin internet -yhteysmuotoihin, kuten matkaviestintälaitteisiin ja digitaalitelevisioon tulisi panostaa entistä enemmän. Lisäksi komissio reagoi sähköisen kaupankäynnin sekä laajakaistatekniikan leviämisen hankaluuksiin ja niiden ratkaisemiseen. Tehdyt vertailuanalyysit osoittivat, että teknologia voi kehittyä nopeasti ja internetin levinneisyys voi kasvaa räjähdysmäisesti, mutta yhteiskunnallinen muutos vaatii komission mielestä pidemmän ajan. Koko Euroopan unionin siirtyminen yhä monipuoli-

<sup>169</sup> Komission toimintasuunnitelma 2000: 1; Eurooppa-neuvosto 2000; Moussis 2003: 307; Riksskatteverket 2002: 13.

<sup>170</sup> Komission toimintasuunnitelma 2000: 6, 12, 18. Ks. myös Grönlund 2002: 25; Moussis 2003: 307.

<sup>171</sup> Komission tiedonanto 140/2001: 11, 15–16.

semmin sähköisiä asiointipalveluja hyödyntävään yhteiskuntaan vaatii pitkäjänteistä kehitystyötä, joka vie rajallisia käytössä olevia resursseja, sekä taloudellisia että ajallisia.<sup>172</sup>

Yrityksillä on yhä enemmän omia kotisivuja internetissä ja sähköinen kaupankäynti lisääntyy vähitellen. Yritysmaailman lisäksi julkishallinto on osa tietoverkkoyhteiskuntaa. Tämä hyödyttää merkittävästi sekä kuluttajia että viranomaisia itseään. Etuina nähdään ainakin parempien tiedonsaantimahdollisuuksien lisääntyminen ja viranomaisasioiden hoitoon käytettävän ajan vähentyminen asiakailta. Viranomaisnäkökulmasta ehkä houkuttelevinta on kustannusten pienentyminen asiakaspalvelupisteiden siirtyessä internetiin.<sup>173</sup>

Vuoden 2003 alussa julkaistiin eEurope 2002 -toimintasuunnitelman loppuraportti (KOM 66/2003). Sen perusteella voitiin huomata, että eEurope oli ollut huomattavan suuri menestys. Useimmat asetetuista tavoitteista oli saavutettu vuoden 2002 loppuun mennessä. eEurope ohjelman avulla oli tuotu sekä kansalaisia että yrityksiä verkkomaailmaan sekä luotu puitteet tietotalouden kasvulle. Viranomaishallinnon puolella peruspalvelut oli nyt liitetty pääosin verkkoon. Seuraavaksi tavoitteeksi asetettiin vuorovaikutteisten palvelujen kehittäminen ja monipuolistaminen.<sup>174</sup>

Hyvistä tuloksista innostuneena eEurope 2002 -toimintasuunnitelma sai heti jatkoa vuonna 2002. Silloin tuli voimaan uudistettu toimintasuunnitelma, joka nimettiin eEurope 2005 – An information society for all (suom. Tietoyhteiskunta kaikille, KOM 263/2002). Uusi toimintasuunnitelma rakentuu kahdesta toisiaan tukevasta toimenpidekokonaisuudesta. Ensinnäkin tavoitteena on edistää turvallista palveluiden, sovellusten ja sisältöjen kehittämistä sekä julkisissa verkkopalveluissa että sähköisessä liiketoiminnassa. Toiseksi tavoitteeksi kirjattiin laajakaistaisen tietoliikenne- ja viestintäinfrastruktuurin kehittäminen ja laajentaminen. Toimintasuunnitelman avulla Euroopan unionin taloudellista kilpailukykyä pyritään entisestään kehittämään ja samalla parantamaan eri väestöryhmien ja alueiden osallistumismahdollisuuksia nyky-yhteiskuntaan.<sup>175</sup>

<sup>172</sup> Komission tiedonanto 62/2002: 19–20; Grönlund 2002: 26.

<sup>173</sup> Komission tiedonanto 62/2002: 15–16; komission tiedonanto 263/2002: 10–11.

<sup>174</sup> Komission tiedonanto 567/2003: 4, 19–20.

<sup>175</sup> Komission tiedonanto 263/2002: 2–3, 10–12; valtiovarainministeriö 2003c: 70–71. Ks. myös Saarenpää 2008b: 42. Taustana voidaan myös pitää ns. Bangemannin raporttia ”Europe and Global Information society” vuodelta 1994. Raportissa työryhmä teollisuuskomissaari Martin Bangemann johdolla tuo laajasti esiin yhteiskuntakehityksen mahdollisuuksia ja hyviä puolia siirtymisestä ”information society” -yhteiskuntaan. Raportin myötä yhteiskunnan kehittämisestä tuli yksi keskeinen Euroopan unionin strategista tavoitteista. Karvonen 2000.



Konkreettiset tavoitteena olevat toimenpiteet määriteltiin seuraavasti. Vuoteen 2005 mennessä Euroopassa olisi oltava:

- nykyaikaiset julkiset verkkopalvelut, joka tarkoittaa
  - kehittyneempää sähköistä hallintoa,
  - tieto- ja viestintäteknikkaa hyödyntävää oppimista ja
  - terveydenhuollon sähköistä palveluja,
- dynaaminen sähköisen liiketoiminnan ympäristö ja näiden mahdollistajina
  - laajalti saatavilla olevia laajakaistayhteyksiä kilpailukykyiseen hintaan sekä
  - turvallinen tietoverkkoinfrastruktuuri.<sup>176</sup>

Tavoitteiden saavuttamiseksi rakennettiin edellä mainittu neljän toimintatavan kokonaisuus. Poliittisilla toimilla uudistettiin sekä kansallisia että Euroopan unionin lainsäädäntöä. Lainsäädännön ei haluttu missään tilanteissa vaikeuttavan tarpeettomasti uusien palvelumuotojen kehittämistä ja käyttöönottoa. Jäsenvaltioiden viranomaisten kesken järjestettävällä kokemusten vaihdolla saadaan tietoa niin parhaista toimintatavoista ja toimivista ratkaisuista kuin epäonnistumisistakin. Toimintasuunnitelmien edistymistä seurataan säännöllisin väliajoin vertailututkimusten avulla. Lisäksi erillinen ohjausryhmä seuraa toimintasuunnitelmien toteutusta ja muita e-ohjelmia. Tällä tavoin voidaan taata parempi kokonaiskuva päätösten toteuttamisesta ja varmistetaan viranomaistoiminnan avoimuus eli toimivampi tiedonkulku kansallisten ja Euroopan unionin päätöksen tekijöiden ja yksityisen sektorin välillä.<sup>177</sup>

Tavoitteena mainittu julkisten verkkopalvelujen nykyaikaistaminen keskittyy kolmen pääelementin alle kerättyihin kokonaisuuksiin ja niiden kehittämiseen nyky-yhteiskunnan vaatimina osa-alueina. Pääelementtien englanninkieliset termit ovat eGovernment, eLearning ja eHealth.<sup>178</sup>

Ensimmäinen painopistealueista, eli sähköinen hallinto (eGovernment), on tämän tutkimuksen kannalta tärkein osa eEurope -toimintasuunnitelmassa. Komission kehittämä tunnuslausahdus ”Parempi verkossa kuin jonossa!”<sup>179</sup> kuvaa erinomaisesti tutkimukseni lähtökohtaa ja tavoitetta.<sup>180</sup>

---

<sup>176</sup> Komission tiedonanto 263/2002: 3.

<sup>177</sup> Komission tiedonanto 263/2002: 3–4; valtiovarainministeriö 2003c: 71.

<sup>178</sup> Komission tiedonanto 263/2002: 2, 10–12.

<sup>179</sup> Englanniksi ”Better online than in line!”.

<sup>180</sup> Komissio 2003: 14.

Sähköisestä hallinnosta toivotaan myös pysyvää ratkaisua jatkuvaan paineeseen supistaa julkisia menoja. Lisäksi tavoitellaan tehokkuuden ja tuottavuuden lisäämistä, palvelujen määrän ja laadun kasvattamista sekä hallinnon läpinäkyvyyden parantamista yhä alhaisemmin kustannuksin.<sup>181</sup>

eEurope 2005 -toimintasuunnitelman väliarviointi julkaistiin vuoden 2004 alussa. Sähköinen hallinto nähtiin yhä keskeisempänä välineenä julkisen sektorin uudistamisessa ja kehittämisessä. Väliarportissa todettiin muun muassa, että useimmissa EU:n jäsenvaltioissa edistytään hyvin julkishallintojen laajakaistayhteyksien määrän, vuorovaikutteisten sähköisten viranomaispalvelujen sekä internet-yleisöpäätteiden määrän suhteen. Kokonaisuutena eEurope 2005 -toimintasuunnitelman puoliväliin mennessä oli saavutettu huomattavaa edistystä koko sähköisen hallinnon alalla.<sup>182</sup>

eEurope 2005 -toimintasuunnitelman toimiaika ajoittui vuoden 2005 loppuun, joten uutta suunnitelmaa oli tarve rakentaa jo viimeisenä voimassaolovuotena. Komission uusin toimintasuunnitelma yhteiskunnan muutokseen liittyen on nimeltään ”i2010 – kasvua ja työllisyyttä edistävä eurooppalainen tietoyhteiskunta”. Se hyväksyttiin kesäkuussa 2005. Uuden strategian tavoitteena on edistää avointa ja kilpailukykyistä digitaalitaloutta nykyisessä verkkoyhteiskunnassa, jolloin tietoverkoilla on entistä tärkeämpi rooli yhteiskuntamme kehityksessä.<sup>183</sup>

Komissio jatkaa edellisten toimintasuunnitelmien mukaista kehittämislinjaansa, jotta sähköisen hallinnon monipuolisia toimintaperiaatteita saataisiin yleistettyä koko Euroopassa. Uusimmassa tiedonannossaan komissio esittää, että EU:n tietoyhteiskunta- ja viestintäpolitiikassa olisi ennen vuotta 2010 luotava yhtenäinen eurooppalainen tietoalue, lisättävä innovointia ja investointeja tieto- ja viestintä-

---

<sup>181</sup> Komission tiedonanto 567/2003: 7–8, 10.

<sup>182</sup> Komission tiedonanto 108/2004: 3–4, 11–12. Ks. myös komission tiedonanto ”Eurooppalaisen tietoyhteiskunnan haasteet vuoden 2005 jälkeen” (757/2004), jossa komissio toteaa, että yritysten kyky käyttää tehokkaasti tieto- ja viestintäteknikkaa on yksi niistä tekijöistä, joilla voidaan parantaa Euroopan kilpailukykyä. Lisäksi komissio painottaa tieto- ja viestintäteknikan käytön mahdollistavan kansalaisten, yritysten ja hallintoelinten välillä uusia viestintä- ja vuorovaikutustapoja, mikä johtaa uusiin yhteiskunnallisiin ja taloudellisiin rakenteisiin ja uusiin hallintotapoihin.

<sup>183</sup> Taustalla ns. Lissabonin strategia, jonka Eurooppa-neuvostoon kokoontuneet EU:n valtion- ja hallitusten päämiehet sopivat Lissabonissa maaliskuussa 2000. Kymmenvuotisen strategian avulla EU:sta pyritään tekemään maailman dynaamisin ja kilpailukykyisin osaamistalous. Ks. i2010-ohjelmasta myös mm. komission tiedonanto 229/2005: 3–4; Saarenpää 2008b: 42; Jardim-Goncalves, Vieira & Steiger-Garcao 2005: 88.

tekniikan tutkimuksen alalla sekä osallisuutta edistävän eurooppalaisen nyky-yhteiskunnan luominen.<sup>184</sup>

Seurantaraporttien perusteella voidaan todeta, että edellisten toimintasuunnitelmien melko konkreettisia tavoitteita, esimerkiksi saada koulut ja virastot verkkoon, on viime vuosina saavutettu. Jatkossa komissio haluaa erityisesti keskittyä uusien innovaatioiden ja sähköisten palveluiden hyödyntämismahdollisuuksien kehittämiseen, rakentamiseen ja eteenpäin viemiseen.<sup>185</sup>

## 2.3 Sähköinen hallinto muissa Pohjoismaissa

Ruotsin ensimmäinen yhteiskunnan uudistamiseen ja muuttumiseen tietoteknisiä ratkaisuja monipuolisemmin hyödyntäväksi yhteiskunnaksi liittyvä hanke ”Nationell IT-strategi” on vuodelta 1996, jolloin hanke sisällytettiin hallituksen esitykseen (Reg. prop 1995/96: 125). Jo vuonna 1994 oli perustettu IT-komissio (IT-kommissionen), jonka tehtävänä oli edesauttaa ja tukea informaatiotekniikan käyttöönottoa Ruotsissa ja toimia hallituksen neuvonantajana yhteiskuntakehityksen aikana.<sup>186</sup> Myös yhteiskuntastrategialla keskityttiin oikeusjärjestyksen yleiseen ja laaja-alaiseen kehittämiseen yhteiskuntamuutoksen aikana. Koko hallintokulttuurin kehittäminen nykyajan erikoispiirteet huomioon ottavaksi alkoi varsinaisesti hallituksen esityksestä ”Statlig förvaltning i medborgarnas tjänst” (Reg. prop 1997/98:136). Tällöin näkökulmaksi otettiin etenkin kansalaiset osana uudentyyppistä yhteiskuntaa, jossa hyödynnettiin yhä enemmän sähköisen hallinnon ja sähköisten asiointipalveluiden mukanaan tuomia mahdollisuuksia. Hallituksen esityksessä syvennyttiin etenkin henkilöasiakkaiden tarpeisiin ja asiakaspalvelun sähköistämisen mukanaan tuomiin etuihin ja haasteisiin.<sup>187</sup>

Vuoden 2000 alkupuolella Ruotsin hallitus luovutti valtiopäiville lakiesityksen ”Ett informationsamhälle för alla”. Hallitus nosti esille kolme pääkohdetta, joi-

<sup>184</sup> Komission tiedonanto 229/2005: 3–4; Jardim-Goncalves ym. 2005: 88–89. Ks. myös komission tiedonanto ”Tietotekniset taidot 2000-luvulla edistämään kilpailukykyä, kasvua ja työpaikkoja” (469/2007), jonka mukaan EU:n ja sen jäsenvaltioiden on ripeästi tartuttava nopeasti kehittyvän tieto- ja viestintätekniiikan tarjoamiin mahdollisuuksiin ja korjattava puutteet tietoteknisissä taidoissa voidakseen rakentaa todellista osaamistaloutta.

<sup>185</sup> Ks. myös i2010-ohjelman tavoitteiden seuranta ja vuosiraportointia osoitteessa <[http://ec.europa.eu/information\\_society/eeurope/i2010/key\\_documents](http://ec.europa.eu/information_society/eeurope/i2010/key_documents)>.

<sup>186</sup> IT-komission toiminta päättyi 30.5.2003, mutta komission tuottamat monipuoliset raportit ovat edelleen luettavissa osoitteessa <[www.itkommissionen.se](http://www.itkommissionen.se)>.

<sup>187</sup> Regeringens proposition 1997/98:136: 1, 13–15; Riksskatteverket 2002: 13; regeringens proposition 1999/2000:86: 10, 21, 24, 41, 94–95, 128; Johnssén 2007: 135–136; Saarenpää ym. 1997: 346–347; Mutanen 2004: 115.

den kehittämistä tulisi erityisesti tukea. Ensimmäinen mainittu pääpiirre oli informaatiotekniikkaan luottaminen, toinen informaatiotekniikan käyttämisen ja hyödyntämisen lisääminen ja kolmas pääpiirre oli informaatioyhteiskunnan palvelujen käytettävyyden parantaminen. Erityisesti poliittisena tavoitteena mainittiin, että Ruotsin tulisi olla ensimmäinen sellainen nyky-yhteiskuntavaltio, jossa hyödynnettäisiin monipuolisesti informaatiotekniikan eri osa-alueita ja sähköiset palvelumuodot olisivat kaiken kansan saatavilla. Kuten hallituksen ehdotuksen nimi-kin jo osoittaa, tavoitteena oli muodostaa yhteinen informaatioyhteiskunta kaikille.<sup>188</sup>

Samana vuonna käynnistettiin hallintopoliittinen ohjelma nimeltä ”En förvaltning i demokratins tjänst”. Siinä korostetaan hallinnolle asetettuja perusvaatimuksia demokratian toimivuudesta, oikeusturvan toteuttamisesta sekä taloudellisesta ja toiminnallisesta tehokkuudesta. Lisäksi perusarvoihin on lisätty vaatimus hallinnon sopeuttamisesta yhteiskunnalliseen kehitykseen, huomioimalla sähköisiä asiointipalveluja hyödyntävän yhteiskunnan mukanaan tuomat erikoistarpeet ja -piirteet. Viranomaisten tulisi olla helposti saavutettavissa ja tarjota mahdollisuus vuorovaikutteiseen palvelutilanteeseen. Saavutettavuutta tulisi parantaa muun muassa viranomaisten internet-palveluja monipuolistamalla.<sup>189</sup>

Sähköistä hallintoa viranomaistoiminnassa on Ruotsissa kehitetty ”24-timmarsmyndigheten”-termin alla. Tavoitteena on kannustaa viranomaisia kehittämään sellaisia elektronisia palveluja, jotka soveltuvat kansalaisten, yritysten ja muiden palveluidenkäyttäjien monipuolisiin tarpeisiin. Tavoitteena ei ole vain siirtää nykyiset olemassa olevat palvelumuodot internetiin, vaan kehittää palveluita yhä toimivammiksi ja monipuolisimmiksi. Laadullisista tavoitteista mainitaan muun muassa, että sähköisistä palveluista tulisi saada yksinkertaisempia, nopeampia ja laadullisesti parempia sekä palveluiden toiminnan kontrollointia ja valvontaa tulisi tehostaa.<sup>190</sup>

Ensimmäisen kerran vuonna 2001 yritysasiakkaista koottu testijoukko (noin 15 000 verovelvollista) osallistui pilottiprojektiin, jossa he lähettivät kuukausi-ilmoituksensa veroviranomaisille sähköisesti. Nykyään Ruotsin verohallinnolla

---

<sup>188</sup> Regeringens proposition 1999/2000:86: 1–2; Nilsson 2006: 38–39; Riksskatteverket 2002: 13; regeringskansliet 2000: 12–13. Ks. myös Ruotsin laajaa demokratiaselvitysten historiaa. Tähän mennessä laajin selvitys julkaistiin vuonna 2000 otsikolla ”Et uthållig demokrati”. Statens offentliga utredningar 2000:1: 8–9; Mutanen 2004: 29–31, 39.

<sup>189</sup> Regeringskansliet 2000: 7–14; Mutanen 2004: 115–116; Riksskatteverket 2002: 13.

<sup>190</sup> Statskontoret 2004a: 7–8; Statskontoret 2003: 7–10, 27; Statskontoret 2002: 17–21; Mutanen 2004: 116; Radojkovic 2006: 148; Riksskatteverket 2002: 5, 14; Johnssén 2007: 136; Statskontoret 2005: 9–10, 13–15; Skatteverket 2007f: 59; Sundström & Johnssén 2002: 78–79.

on tarjolla useita sähköisiä asiointipalveluja eri kohderyhmille, sekä henkilö- että yritysasiakasryhmissä. Vuonna 2007 3,1 miljoonaa verovelvollista (43 prosenttia verovelvollisista) palautti henkilökohtaisen veroilmoituksen sähköisiä asiointikanavia pitkin. Ruotsissa näiksi asiointikanaviksi lasketaan internet, puhelin sekä tekstiviestiasiointi.<sup>191</sup>

Hyvänä esimerkkinä sähköisestä hallinnon tukipalvelusta Ruotsissa on syytä mainita ”E-legitimation”. Tämän tunnistejärjestelmän kautta eri viranomaiset pystyvät ottamaan vastaan asiakkaiden lähettämiä sähköisiä asiakirjoja ja muita ilmoituksia. Käyttäjä kirjautuu sisään tunnistejärjestelmään esimerkiksi pankin myöntämien käyttäjätunnusten avulla. Sähköinen ”E-legitimation” -tunnistaminen on siis verrattavissa tilanteeseen, jossa asiakas näyttää henkilökortin todistaakseen henkilöllisyytensä viranomaisasian yhteydessä.<sup>192</sup> Myös Ruotsin verohallinto käyttää ”E-legitimation” -tunnistejärjestelmää asiakkailleen tarjoamissaan sähköisissä asiointipalveluissa.<sup>193</sup>

Vuoden 2006 alussa Ruotsissa aloitti hallinnonkehitysvirasto Verket för förvaltningsutveckling (Verva).<sup>194</sup> Viraston tehtävänä on Ruotsin julkisen hallinnon kehittäminen. Kehittämistyö ulottuu myös sähköisen hallinnon alueelle ja viraston yhtenä tehtävänä onkin kartoittaa mahdollisuuksia ja toimintamalleja, miten julkisen sektorin sähköisiä palveluja voitaisiin edelleen kehittää. Yhtenä hallituksen antamana toimeksiantona on ollut tutkia automatisoidun hallintoasiankäsittelyn käyttämisen monipuolistamista Ruotsin viranomaisissa. Statskontoretin vuonna 2004 tekemässä tutkimuksessa kartoitettiin ensi kerran hallintosovellusten hyödyntämismahdollisuuksia viranomaistoiminnassa ja tehokkuuden mahdollisia mukanaan tuomia taloudellisia hyötyjä. Tuolloin viranomaisasiat ryhmiteltiin kolmeen eri automaatioasteen sisältävään ryhmään: 1) kokonaan automatisoitu menettely, 2) automatisoidun ja manuaalisen käsittelyn yhdistelmä ja 3) menettely, jossa osa asiainkäsittelystä tehdään aina manuaalisesti. Hallinnon kehitysvirasto jatkoi valitun tutkimuksen pohjalta viisi viranomaisasiain menettelyä esimerkitapauksiksi (mm. osakeyhtiön rekisteröiminen ja ajolupahakemuksen jättäminen). Tutkimuksen tuloksena esitettiin viidelle esimerkitapaukselle automatisoidut

<sup>191</sup> Skatteverket 2006a; Alhager 2007: 83–85, 87–88; Riksskatteverket 2002: 5; Pretty 2007: 117.

<sup>192</sup> Toki täytyy muistaa, että henkilöllisyystodistuksen näyttäminen ja sen perusteella henkilöllisyyden todentaminen perustuu henkilön yhdennäköisyyteen kortissa olevaan valokuvaan verrattaessa sekä henkilön nimenkirjoituskäsitteiden yhteneväisyyteen. Halvarsson & Morin 2000: 40; Alhager 2007: 25.

<sup>193</sup> Skatteverket 2004a: 3, 7; Skatteverket 2007a: 3–4, 7; Johnssén 2007: 135–137; Alhager 2007: 24–25, 88, 91; Skatteverket 2007d.

<sup>194</sup> Viraston sivut osoitteessa <www.verva.se>. Virasto julkaisee monipuolisesti sähköisen hallinnon alalta raportteja ja selvityksiä.

asiainmenettelymallit ja rohkaistiin hallitusta jatkamaan hallintosovellusten hyödyntämistä eri viranomaisasioiden yhteydessä jatkossakin.<sup>195</sup>

Tulevaisuuden Ruotsissa visiona nähdään yhä avoimempi ja tarkoituksenmukaisempi hallinto. Tavoitteena ovat sellaiset sähköiset palvelut, jotka hyödyntävät uutta teknologiaa, jotta palveluista saadaan yhä tehokkaampia ja monipuolisiin tarpeisiin mukautettavia. Asiakkaille halutaan silti antaa mahdollisuus valita, otavatko he yhteyttä viranomaisiin sähköisesti, kirjeen tai puhelinsoiton avulla taikka käymällä henkilökohtaisesti virastossa. Jokaista palvelumuotoa tulisi kehittää jatkossakin omana kokonaisuutena samalla hyödyntäen muiden sähköisten palveluiden kehitystyötä ja saatua palautetta jo käytössä olevista sähköisistä palveluista.<sup>196</sup>

Norjassa hallitus hyväksyi ensimmäisen tietoverkkoyhteiskunnan edistämiseen liittyvän hankkeensa ”Den Norske IT-veien – Bit fot Bit” vuonna 1996. Jatkuvuutta saatiin vuonna 2001, jolloin hallitus hyväksyi samaan aihepiiriin kuuluneen toimintaohjelman ”Skritt på veien”. Julkisen hallinnon uudistamiseksi tehdyssä toimintaohjelmassa asetettiin tavoitteeksi julkisen hallinnon ympärivuorokautinen palvelutoiminta tietoverkoissa. Tavoitteena oli myös tarjota kansalaisille parempaa asiakaspalvelua, lisäämällä julkisten tietojen ja palveluiden saatavuutta sekä kehittämällä ja monipuolistamalla sähköisiä palvelumuotojaan. Konkreettista ehdotuksista mainitaan suunnitelma, jonka mukaan jokaisessa Norjan kunnassa avattaisiin julkinen palvelupiste, jossa kansalaiset voisivat asioida sähköisten palveluiden kautta eri viranomaisten kanssa.<sup>197</sup>

Euroopan komission tekemien eEurope -toimintasuunnitelmien vaikutuksesta myös Norjassa julkaistiin oma sähköisen hallinnon toimintasuunnitelma eNorge 2005. Se sisältää muun muassa erilaisia suunnitelmia, toimenpide-ehdotuksia sekä projektiesittelyitä, jotka koskevat sähköistä hallintoa ja sähköisiä asiointipalveluja Norjassa. eNorge 2005 -toimintasuunnitelmalla tavoitellaan julkisen sektorin toiminnalle lisää tehokkuutta ja viranomaispalveluille parempaa laatua. Tavoitteet pyritään saavuttamaan monipuolistamalla sähköisiä palvelumuotoja sekä helpot-

---

<sup>195</sup> Statskontoret 2004b: 4–5, 11–13; Verket för förvaltningsutveckling 2006: 9–10, 41.

<sup>196</sup> Statskontoret 2004a: 10; Statskontoret 2003: 43–44; Skatteverket 2006b: 8, 21–22; Skatteverket 2008a: 5–7. Ks. myös Wiberg & Grönlundin vuonna 2002 kirjoittama artikkeli ”e-Government in Sweden: Centralization, Self-Service and Competition”, jossa esitellään Ruotsin työmarkkinaviraston läpikäymään sähköisen hallinnon ja sähköisen asiointiprojektia.

<sup>197</sup> Saarenpää ym. 1997: 345; hallituksen esitys 17/2002: 17; arbeids- og sosialdepartementet 2001: 2–4, 14–15. Ks. myös Schartum (1993: 88–100), joka mainitsee jo 1960-luvulla aloittaneen ”Rådet for elektronisk databehandling i staten” neuvoston olleen ensiaskel Norjan tietoyhteiskunnan muutoksessa.

tamalla niiden saatavuutta. Myös palveluiden turvallisuutta pidetään yhtenä tärkeimmistä ominaisuuksista sähköisten palveluiden käytön ja tunnettavuuden lisäämisessä.<sup>198</sup>

eNorge 2005 -toimintasuunnitelma sai jatkoa vuonna 2005 uudistetun ja monipuolistetun eNorge 2009 -toimintasuunnitelman muodossa. Hankkeessa ovat merkittävässä asemassa kansalaisaktiivisuus, vaikuttamiskanavat ja kansalaisten tiedonsaanti. Näiden toimintojen ympärille onkin jo rakennettu tiedonvälitys- ja asioimisportaaleja.<sup>199</sup>

Informaatioteknologian käytön yleistäminen ja monipuolistaminen julkisella sektorilla on ollut myös Tanskan viranomaisten tavoitteena. Ensimmäinen virallinen yhteiskuntastrategia, joka keskittyi tietoteknisten ratkaisuiden monipuolisempaan hyödyntämiseen viranomaissektorilla, julkaistiin jo vuonna 1994 ”Info-samfundet år 2000”, jonka jälkeen toimintasuunnitelmaa on päivitetty ja laajennettu tietoteknistä kehitystä mukaillen. Vuonna 2002 julkaistiin kokonaan päivitetty uusi ohjelma nimellä ”IT for alle – Danmarks fremtid. IT- og telepolitisk redegørelse og handlingsplan 2002”.<sup>200</sup> Toimintasuunnitelmien avulla on pyritty kehittämiseen sähköistä hallintoa ja sähköistä asiointia monipuolisesti koko julkisen sektorin alalla. Tavoitteena on, että yhä useammat sekä yksityiset henkilöt että yritykset voisivat hyödyntää sähköisiä palvelumuotoja asioidessaan viranomaisten kanssa.<sup>201</sup>

Tanskassa useat eri ministeriöt ja valtion erillisvirastot ovat ottaneet osaa sähköisen hallinnon suunnittelemiseen, kehittämiseen ja käyttöönottoon. Tarkoituksena on ollut luoda yhä parempia, kehittyneempiä ja tehokkaampia ratkaisuja viranomaistehtävien hoitamiseksi informaatio- ja tietoteknisten ratkaisuvaihtoehtojen avulla. Kohteena ovat olleet sekä ”kansalainen – viranomainen” että ”viranomainen – viranomainen” -asiakassuhteet. Useista Tanskan eri ministeriöiden alaisista projekteista yksi suurimmista on ollut monipuolisen verkkosivuston suunnittele-

---

<sup>198</sup> Naerings- og handelsdepartementet 2002: 4–7, 17; naerings- og handelsdepartementet 2004: 2–4; OECD 2005a: 40–43, 82; moderniseringsdepartementet 2005: 3. Ks. myös OECD:n vuonna 2005 tekemänä raportti sähköisen hallinnon tilasta Norjassa. OECD 2005a.

<sup>199</sup> Moderniseringsdepartementet 2005: 6–12, 29–32; valtiovarainministeriö 2008b: 22.

<sup>200</sup> Ks. myös Tanskan verohallinnon omaa IT-strategiaa ”Skatteministeriets IT-strategi 2005–2008” (Skatteministeriet 2005), jossa määritellään verohallinnon sähköisen hallinnon palveluiden, kuten sähköisen asioinnin, monipuolistamisen ja parantamisen tavoitteita lähitulevaisuudessa. Alhager 2007: 63–65.

<sup>201</sup> Forskningsministeriet 1996; skatteministeriet 2005; Alhager 2007: 61–65; Saarenpää ym. 1997: 349; Blume & Spies 2005: 18–24, 181–185; ministeriet for videnskab, teknologi og udvikling 2002: 5–7, 22; OECD 2006a: 52, 82; valtiovarainministeriö 2008d: 21. Ks. myös OECD:n vuonna 2006 tekemä raportti sähköisen hallinnon tilasta Tanskassa. OECD 2006a.

minen ja rakentaminen osoitteeseen [www.e.gov.dk](http://www.e.gov.dk). Sivusto on suunnattu sähköisestä hallinnosta ja asiointista kiinnostuneille ihmisille, niin virkamiehille kuin tavallisille kansalaisillekin. Viranomaisten ylläpitämiltä internet-sivuilta löytyy; muun muassa julkishallinnon uutisia, tietoa meneillään olevista projekteista, suunnitelmia tulevista projekteista sekä aiheeseen liittyvää muuta monipuolista materiaalia.<sup>202</sup>

Tanskan hallituksen paikallishallintojen edustajien kanssa yhteistyössä alkuvuodesta 2004 tekemä raportti ”The Danish eGovernment Strategy 2004–06” löytyy myös kyseisiltä ministeriön yhteisiltä internet-sivuilta. Raportin tarkoituksena oli koota yhteen sähköisen hallinnon kehittämisen ja monipuolistamisen tarpeet sekä antaa parannusehdotuksia eri viranomaisahoille. Yksi mainituista konkreettisista tavoitteista oli, että vähintään 60 prosenttia väestöstä käyttäisi hallinnon sähköisiä palveluja vuoden 2006 loppuun mennessä. Sähköinen veroilmoituspalvelu, sekä henkilö- että yritysasiakkaille, on nimeltään TastSelv. Erittäin huomioitavaa on, että sähköinen palvelukokonaisuus otettiin käyttöön jo vuonna 1995. Käyttäjä pystyy palvelusivustolla muun muassa tutustumaan omaan veroilmoitukseensa ja tekemään siihen tarvittavia muutoksia. TastSelv -palvelusivuston käyttäjämäärät ovat kasvaneet erittäin paljon viime vuosina<sup>203</sup>, joten asetetut tavoitteet on saavutettu ja osittain jopa ylitetty.<sup>204</sup>

Uudistetussa strategiaohjelmassa ”Digital förvaltning 2007–2010” tavoitellaan kansalaisten kontaktien helpottamista viranomaisiin erityisesti elektronisten palveluiden kautta. Tavoite suunnitellaan saavutettavan panostamalla viranomaisten palvelutehtäviin enemmän kuin hallinnointiin hyödyntäen toiminnassaan monipuolisia sähköisen hallinnon toimintamalleja. Strategiaohjelma sisältää useita osahankkeita, muun muassa yksityiskäyttäjille suunnatun ”Borger.dk” -kansalaisinfon sekä yrityskäyttäjille suunnatun ”Virk.de” -hankkeen.<sup>205</sup>

Myös Islannin nykyisen yhteiskunnallisen muutoksen takana on informaatioteknologian yhä monipuolinen käyttö. Uusilla tietoteknisillä ratkaisumalleilla on pystytty kaatamaan niitä raja-aitoja, joita muun muassa saaren maantieteellinen sijainti on rakentanut. Myös saaren poikkeuksellisen pieni asukastiheys pääkaupunki Reykjavikin ulkopuolella on mahdollistanut informaatiotekniikalle suotui-

---

<sup>202</sup> The Digital Taskforce 2004a.

<sup>203</sup> Esimerkiksi henkilöasiakkaista sähköisen tuloveroilmoituksen palautti vuonna 550 000 ja vuonna 2006 luku oli jo 700 000. Alhager 2007: 66.

<sup>204</sup> Skat 2008a; The Digital Taskforce 2004b: 1–7; Bjørneboe Christensen 2007: 89–97; Pretty 2007: 119–120.

<sup>205</sup> The Digital Taskforce 2007: 6–9, 11; valtiovarainministeriö 2008d: 22; ministeriet for videnskab, teknologi og udvikling 2008: 17–18.



san kasvu- ja kehittämispohjan. Tieto- ja viestintäteknologian hyödynnettävyyden lisääminen myös viranomaispalveluissa on islantilaisista varsin kannatettava kehitys.<sup>206</sup>

Eräitä hallinnollisia saavutuksia Islannissa on muun muassa [www.island.is](http://www.island.is) -palvelusivuston rakentaminen ja avaaminen. Sivustoilla kaikki Islannin ministeriöt esittelevät toimintaansa ja tarjoavat sähköisiä palvelujaan kansalaisille, yrityksille ja yhteisöille. Sivusto on rakennettu käyttäjäystävälliseksi kokonaisuudeksi, jossa interaktiivisia toimintoja pyritään lisäämään jatkuvasti. Islannissa on myös verotuksen parissa otettu käyttöön sähköisiä asiointipalveluja. Yritykset ovat voineet jättää sähköisiä ilmoituksia jo vuodesta 1997 lähtien ja kansalaisille palvelu avautui vuonna 1999. Nykyisin noin puolet veroviranomaisille sähköisesti saapuvista lomakkeista myös käsitellään hallintosovellusten avulla. Islannin Verohallituksen mukaan sähköinen verotusprosessi nopeuttaa huomattavista verotustoimenpidettä ja samalla vähentää kustannuksia verrattuna manuaalisesti tehtävään tarkastukseen.<sup>207</sup>

Vuosille 2008–2012 ajoitettu ohjelma ”Icelandic Government Policy in the Information Society” keskittyy sähköisen hallinnon palvelumuotojen parantamiseen entisestään Islannissa. Islannissa on erittäin paljon tietokoneita ja laajakaistaliit-tyimiä, joten sähköisen asioinnin tekniset valmiudet ovat jo olemassa. Uuden ohjelman tarkoituksena onkin lisätä ja monipuolistaa viranomaisten tarjoamia asiointipalveluja. Tähän tavoitteeseen pyritään hyödyntämällä nykyistä jo olemassa olevaa hyvää informaatioinfrastruktuuria.<sup>208</sup>

## 2.4 Sähköisen hallinnon kehitys Suomessa

Kehittyminen toimivaksi sähköisen hallinnon palveluja hyödyntäväksi yhteiskunnaksi on ollut Suomen systemaattinen tavoite. 1980-luvun puolivälissä eduskunta käsitteli hallituksen antamaa ensimmäistä tiede- ja teknologiapoliittista selonte-koa.<sup>209</sup> Kuitenkin jo tätäkin aikaisemmin hyväksytyssä hallintomenettelylaissa (HallintomenettelyL 598/1982) mainittiin viranomaisasian vireillepanon syntyvän joko kirjallisesta tai suullisesta pyynnöstä, mutta nimenomaisia säännöksiä asian sähköisestä käsittelystä ei lainsäädännössämme ollut. Hallintomenettelylain sää-tämiseen johtaneen hallituksen esityksen (HE 88/1981) perusteluissa kuitenkin

<sup>206</sup> Forsætisráðuneytið 2003: 1–2; Hreinsson 2004: 226–227.

<sup>207</sup> Forsætisráðuneytið 2003: 4–6; Hreinsson 2004: 227–228.

<sup>208</sup> Prime Minister’s Office 2008: 7–12.

<sup>209</sup> Kuopus 1988: 4.

painotettiin kirjallisen vireillepanon joustavaa tulkintaa ja pidettiin riittävänä, että asia on helposti saatettavissa luettavaan muotoon. Tämä ymmärretään tarkoittaneen sitä, että tieto vireillepanosta voidaan siirtää viranomaisille sähköisiä tiedonsiirtomenetelmiä hyväksi käyttäen, kunhan lopullinen versio on mahdollista tulostaa ja lukea paperiversiona.<sup>210</sup>

Suurimmat sähköisen hallinnon käytännön ongelmat kohdistuivat juuri asioiden vireillepanoon, asiakirjojen toimittamiseen viranomaisille sekä asiakirjojen allekirjoittamiseen. Muun muassa näiden tapausten yhteydessä törmättiin uuden teknologian mukanaan tuomiin soveltamisongelmiin, varsinkin kun lainsäädäntö oli vielä vanhan tekniikan aikaista. Uudet tietotekniset ratkaisut vaativat lainsäätäjiltä tietynlaista ennustamistaitoa, jotta välttyttäisiin tilanteista, jotka olisivat täysin sääntelemättömiä.

Tietoyhteiskunta-asiain<sup>211</sup> neuvottelukunta listasi vuoteen 2002 mennessä julkaisut keskeisimmät hallituksen, erilaisten neuvottelukuntien ja muiden asiasta kiinnostuneiden osapuolten mietinnöt ja lausunnot sähköiseen asiointiin liittyen:

- Suomi tietoyhteiskunnaksi – Kansalliset linjaukset, Ahon hallituksen tietoyhteiskuntastrategia 1995 (TIKAS<sup>212</sup>-työryhmän raportti),
- Elämänlaatu, osaaminen ja kilpailukyky, Lipposen hallituksen tietoyhteiskuntastrategia 1998 (TIKAS-raportin uudistaminen, Sitra),
- Valtioneuvoston periaatepäätös sähköisestä asioinnista, palvelujen kehittämisestä ja tiedonkeruun vähentämisestä 5.2.1998,
- Lipposen II hallituksen ohjelma 1999,
- Valtioneuvoston periaatepäätös 3.2.2000 valtionhallinnon tietohallinnon kehittämisestä,
- Tekesin teknologiapolitiikka 2000,
- Kuntaliiton hallituksen 22.9.2000 linjanveto ”Kuntien rooli tietoyhteiskunnassa” ja
- Kuntaliiton TietoyhteisKUNTA -strategia 9.8.2001.<sup>213</sup>

---

<sup>210</sup> Hallituksen esitys 153/1999: 3–5; hallituksen esitys 88/1981: 14–15.

<sup>211</sup> Suomen viranomaisasiakirjoissa käytetään perinteisesti termiä ”tietoyhteiskunta” kuvaamaan nykyistä yhteiskuntamme tilaa. Samoin nykyisen yhteiskunnan tilaa tutkivien neuvottelukuntien ja muiden tahojen nimissä esiintyy usein ”tietoyhteiskunta” -sana. Tyydyn käyttämään samaa termiä tutkimukseni luvussa 2.4 Sähköisen hallinnon kehitys Suomessa, koska lähdemateriaalina käytän lähinnä viranomaisasiakirjoja ja termin vaihtaminen, perustellustikin, voisi tietyissä kohdissa olla asiayhteyttä väärentävää. Itsenäisenä tutkijana kannattaisin kuitenkin termiä ”tietoverkkoyhteiskunta”. Ks. lisää termistökeskustelusta s. 1.

<sup>212</sup> Tietotekniikan kansallinen strategia.

<sup>213</sup> Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta 2002: 8. Ks. myös Karvonen 2000.

Listan alkuun voisi vielä lisätä liikenneministeriön laatiman raportin hallinnon sähköisen asioinnin kehittämisestä vuodelta 1993. Tällöin ensimmäisen kerran kerättiin yhteen ne juridiset näkökohdat, jotka kytkeytyivät sähköiseen asiointiin liittyviin ongelmiin, kuten muun muassa alkuperäisyysvaatimus ja allekirjoitus sekä tietosuojakysymykset.<sup>214</sup>

Edellä esitetystä listasta puuttuvat myös Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunnan itsensä tekemät raportit ja selvitykset. Toisen toimikautensa (2000–2002) aikana tehdyt ja samalla merkittävimmät ja kattavimmat raportit ovat Suomi tietoyhteiskuntana (julkaistu 14.6.2000)<sup>215</sup>, Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunnan raportti hallitukselle (julkaistu 20.6.2001)<sup>216</sup>, Tietoyhteiskuntakehityksestä Lipposen II hallituksen kaudella (julkaistu 11.12.2002)<sup>217</sup> sekä Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunnan asettaman erillisen hallinnon sähköisen asioinnin jaoston tekemä raportti Kohti hallittua murrosta – julkiset palvelut uudella vuosituhanella (julkaistu 22.1.2002)<sup>218</sup>. Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunnan asema on ollut merkittävä suomalaisen nyky-yhteiskunnan rakentamisessa ja neuvottelukunta tuotti tärkeää tietoa sähköisen hallinnon kehityksestä sekä vahvasti tällä tavoin osaltaan kansallisen yhteiskuntapolitiikan tiedollista pohjaa.<sup>219</sup>

Hallituksen uudenlaisen poikkitieteellisen tietoyhteiskuntaohjelman toteutus aloitettiin keväällä 2003, kohdistuen suunnitellut toimenpiteet ajanjaksolle 2003–2007. Ohjelman tavoitteena oli tieto- ja viestintätekniikkaa hyödyntämällä parantaa muun muassa kilpailukykyä ja tuottavuutta, sosiaalista ja alueellista tasa-arvoa sekä kansalaisten hyvinvointia ja elämänlaatua koko suomalaisessa yhteiskunnassa.<sup>220</sup>

Ohjelmaa päivitettiin vuosittain. Useilla päivityksillä pyrittiin pysymään yhteiskunnassa tapahtuvien muutosten mukana ja vastaamaan esiin tulleisiin uusiin tarpeisiin. Ohjelmakausi päättyi vuonna 2007, jolloin loppuraportti ”Suomalaista tietoyhteiskuntaa rakentamassa – Hallituksen tietoyhteiskuntaohjelma 2003–2007” julkaistiin. Positiivisista tuloksista voidaan mainita kansalaisten tietotekniikan ja internet-palveluiden käyttötaitojen kohentuminen ja laajakaistayhteyksien määrän kasvaminen lähes viisinkertaiseksi seuranta-ajan alusta lukien. Myös

<sup>214</sup> Kuopus 2000: 87; liikenneministeriö 1993: 9.

<sup>215</sup> Ks. tarkemmin tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta 2000.

<sup>216</sup> Ks. tarkemmin tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta 2001.

<sup>217</sup> Ks. tarkemmin tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta 2003.

<sup>218</sup> Ks. tarkemmin tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta 2002.

<sup>219</sup> Anttiroiko 2004: 24; tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta 2003: 49.

<sup>220</sup> Tietoyhteiskuntaneuvosto 2005: 7. Ks. myös Saarenpää 2008b: 43. Ks. myös Suomen itsenäisyyden juhlarahaston (Sitra) tietoyhteiskuntaraportit osoitteessa <www.sitra.fi>.

suomalaisten luottamus sähköisiin palveluihin on kasvanut, erityisesti kotimaisiin verkkopankkipalveluihin. Kansainvälinen sähköinen kaupankäynti kärsii vielä kuluttajien luottamuspulasta.<sup>221</sup> Ohjelman työtä jatkaa neuvottelukunta ”Arjen tietoyhteiskunta”, jonka tehtäväksi on määritelty kansallisen tietoyhteiskuntakehityksen edistäminen sekä kansallisen tietoyhteiskuntastrategian toteutumisen varmistaminen käytännössä. Hallituksen asettaman neuvottelukunnan työ kestää vuoden 2011 helmikuuhun saakka.<sup>222</sup>

Huomioitavaa on, että yritysten määrä verkkokaupan hyödyntäjinä ja käyttäjinä on aina ollut erittäin suuri. Suomen elektronisen kaupankäynnin yhdistyksen mukaan jopa 94 prosenttia kaikesta verkkokaupasta on yritysten välistä kaupankäyntiä, vain 6 prosenttia jää kuluttajakaupalle.<sup>223</sup> Suurta prosenttiosuutta kuluttajakauppaan verrattuna perustellaan muun muassa sillä, että yritykset ovat voineet jo useiden vuosikymmenien ajan hyödyntää EDI -verkoissa tapahtuvaa kaupankäyntiä, mikä on puolestaan helpottanut nykymuotoisten internetissä toimivien verkkokauppalalveluiden hyödyntämistä.<sup>224</sup>

Osana tietoyhteiskuntaohjelmaa toimii tietoyhteiskuntaneuvosto<sup>225</sup>. Sen tehtävänä on toimia yhteiskunnan kehittämistä ohjaavana neuvottelu- ja koordinoitielimellä sekä hallinnonalojen välillä että hallinnon, järjestöjen ja elinkeinoelämän kesken. Tietoyhteiskuntaneuvoston julkaisemissa raporteissa (Tulevaisuuden verkottuva Suomi vuodelta 2005 ja Tulevaisuuden elinvoimainen Suomi vuodelta 2006) analysoidaan muun muassa Suomessa tapahtuvaa yhteiskuntakehitystä suhteessa muualla maailmassa havaittuihin kehitystrendeihin ja haasteisiin. Myös tuottavuuden parantaminen tieto- ja viestintäteknikka hyödyntämällä on ollut tietoyhteiskuntaneuvoston analysoinnin kohteena. Vuonna 2006 julkaistussa raportissaan neuvosto painottaa tuottavuutta liiketoiminnan elinehtona. Samalla se kuitenkin muistuttaa, ettei pelkkä tieto- ja viestintäteknikan käyttöönotto riitä. Yhtä aikaa on hallinnoitava hyvin toimintatapojen kokonaisvaltainen uudistaminen uusien teknisten välineiden avulla.<sup>226</sup>

---

<sup>221</sup> Valtioneuvoston kanslia 2007: 1, 13–16, 19.

<sup>222</sup> Ks. myös neuvottelukunnan internet-kotisivut, jotka löytyvät osoitteesta <[www.arjentietoyhteiskunta.fi](http://www.arjentietoyhteiskunta.fi)>.

<sup>223</sup> Casals 2004: 32.

<sup>224</sup> Luhtasela 2007: 56–57.

<sup>225</sup> Tietoyhteiskuntaohjelman poliittista ohjausta vahvistettiin 4.9.2003, jolloin valtioneuvosto asetti pääministerin johdolla toimivan tietoyhteiskuntaneuvoston. Neuvosto hyväksyy keskeiset hallituksen tietoyhteiskuntapolitiikkaan liittyvät linjaukset. Neuvoston nykyinen toimikausi on nykyisen hallituskauden loppuun eli vuoteen 2011.

<sup>226</sup> Tietoyhteiskuntaneuvosto 2005: 4; tietoyhteiskuntaneuvosto 2006: 5.

Tietoyhteiskuntaohjelman kohdekauden (2003–2007) päätyttyä nähtiin tarpeellisenä jatkaa aloitettua yhteiskunnan kehitystyötä myös tulevaisuutta silmällä pitäen. Tällöin pidettiin hyödyllisenä laatia kolmas<sup>227</sup> kansallinen tietoyhteiskuntastrategia ”Uudistuva, ihmisläheinen ja kilpailukykyinen Suomi”. Strategia kohdennettiin vuosille 2007–2015. Nykyään se toimii osana hallituksen tietoyhteiskuntaohjelmaa. Varsin yleisluontoinen strategia sisältää katsauksen sekä Suomen nyky-yhteiskuntaan että visioita tulevaisuutta ajatellen. Tulevaisuuden näkymistä mainitaan muun muassa tavoite tekijänoikeusjärjestelmän uudistamisesta ja pk-sektorin yritysten liiketoiminnan sähköistymisen edistämisestä ja kehittämistä.<sup>228</sup>

Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta (JUHTA) on puolestaan toiminut jo vuodesta 1988 alkaen. Neuvottelukunnan keskeisimpänä tehtäväalueena on valtion ja kuntien välinen tietohallintoa koskeva yhteistyö, etenkin suunnittelu- ja strategiatasolla. Tehtävänä on muun muassa sovittaa yhteen valtionhallinnon ja kunnallishallinnon tietotekniikan, tietohallinnon ja sähköisten asiointipalvelujen kehittämistä sekä edistää julkisten palvelujen tasapuolista saatavuutta ja laatua koko maassa. Yksi konkreettisimmista projekteista on ollut julkisen hallinnon suositusten (JHS) tekeminen. Suositukset on kohdistettu valtion ja kuntien tietojärjestelmissä esiintyviin tunnuksiin ja tunnisteisiin sekä tietojen esittämisen muotoihin. Neuvottelukunta jatkaa työtään yhteistyö- ja neuvotteluelimenä.<sup>229</sup>

Sisäasiainministeriön hallinnoima Julkiset palvelut verkkoon (JUPA) -hanke pyrki saamaan julkisia verkkopalveluja yhä enemmän kansalaisten ja muiden käyttäjien saataville. Pyrkimyksenä oli saavuttaa niin valtioneuvoston päätösten kuin tietoyhteiskuntaohjelman ja eEurope 2005 -toimintasuunnitelman sisältämät tavoitteet hankkeen toimikauden 1.1.2004 – 31.12.2005 aikana. JUPA -hanke on nyt päättänyt toimintansa. Hankkeen johtoryhmä kokoontui joulukuussa 2005 viimeiseen kokoukseensa ja totesi, että hankkeelle asetetut tavoitteet ollaan saavuttamassa tavoitteiden mukaisina lähiaikoina. Hankkeen loppuraportti julkaistiin vuoden 2007 loppupuolella.<sup>230</sup>

<sup>227</sup> Ensimmäinen tehtiin vuonna 1995 (Suomi tietoyhteiskunnaksi – kansalliset linjaukset) ja toinen vuonna 1998 (Elämänlaatu, osaaminen ja kilpailukyky).

<sup>228</sup> Valtioneuvoston kanslia 2006a: 6, 9.

<sup>229</sup> Sisäasiainministeriö 2003: 3, 7; julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta 2008: 2. Lisätietoja JUHTA:n internet-kotisivuilta osoitteesta <www.intermin.fi/juhta>.

<sup>230</sup> Sisäasiainministeriö 2004; sisäasiainministeriö 2007: 4–8, 45–52. JUPA-hankkeen omat internetsivut, osoitteessa <www.jupa.fi>, on nykyään poistettu, ohjelman loppumisen myötä. Lisätietoja ohjelmasta löytyy kuitenkin edelleen sekä tietoyhteiskuntaohjelman että sisäasiainministeriön internetsivuilta. Ks. myös Valtiontalouden tarkastusviraston toimintatarkastuskertomus (128/2008), jossa vertailtiin JUPA-hankkeen yleistavoitteita ja hankkeen alueprojektien tavoitteita toteutuneisiin tuloksiin. Tarkastuksen perusteella JUPA-hanke jäi tuloksiltaan

Vuonna 2004 asetettu julkisen hallinnon sähköisen asioinnin strategia- ja kehittämishankkeen johtoryhmä julkaisi vuoden 2005 lopussa raportin ”Asiointipalvelujen kehittäminen tieto- ja viestintäteknikan keinoin”. Hankkeen tavoitteena olleet julkisen hallinnon sähköisen asioinnin strategian ja kehittämissuunnitelman tekeminen toteutuivat ennalta määrättyjen suunnitelmien mukaisesti. Hankkeen konkreettisenä sisältönä oli löytää vastaus kysymykseen, mitä julkisella sektorilla sähköisen asioinnin saralla kannattaa tehdä keskitetysti. Tavoitteena on palvelujen kehittäminen tieto- ja viestintäteknikan keinoin niin, että yksittäiselle kunnalle ja valtion virastolle kehitystyön hyödyntäminen olisi kaikilta osin edes lähtökohtaisesti mahdollista, mutta samalla myös mahdollisimman sujuvaa ja taloudellisesti järkevää, jopa toimintaa tehostamalla tuottavaa.<sup>231</sup>

Suomessa yhtenä merkittävimpänä tavoitteena on ollut muodostaa suotuisa säädösympäristö nyky-yhteiskunnan, verkkoliiketoiminnan ja viestintäpalveluiden kehittämiselle. Lisäksi tavoitteena on ollut muun muassa kiinnittää huomio kansalaisten tasa-arvoisuuteen. Tällöin monipuolisten palveluiden tuominen kaikkien ulottuville, esimerkiksi internetissä toimivien verkkopalveluiden asiointipaikkojen kautta, palvelisi paremmin kaikkia kansalaisia. Verkkoyhteiskunnan kehittäminen ja sen tarjoamat teknologiaan ja osaamiseen perustuvat mahdollisuudet tulisi nähdä hyvinvointiyhteiskunnan rakenteiden uudistamisen välineinä, säästöjä tuovina investointeina ja palvelujen turvaajina. Sähköistä asiointia ja verkkopalveluja on tarkoitus kehittää palvelemaan paremmin juuri palvelukäyttäjien tarpeita ja heidän omaehtoista toimintaa. Kansallisesti ajateltuna on erittäin tärkeä pyrkiä säilyttämään Suomen asema yhtenä tieto- ja viestintäteknologian johtavista tuottajista ja hyödyntäjistä hallinnossa ja yksityisellä sektorilla.<sup>232</sup>

Asetetut tavoitteet konkretisoituvat ajatukseen asiakkaiden aseman parantamisesta hallinnon asiointipalveluiden joustavuudella ja riippumattomuudella ajasta ja paikasta. Riippumattomuus mahdollistetaan juuri sähköisten tiedonsiirtomenetelmien avulla. Samalla on kuitenkin muistettava mahdollisesti aiheutuvat vaaratilanteet asiakkaiden yksityisyyden suojan näkökulmasta, joita voi esiintyä avointen lähetystekniikoiden, kuten telekopioiden ja salaamattomien sähköpostien, käyttämisen yhteydessä.<sup>233</sup>

---

varsin vaatimattomaksi. Toimintatarkastuskertomuksessa todetaankin, että JUPA-hankkeen toteutusvaiheelle asetetut tavoitteet olivat olleet epärealistisia suhteessa asetettuun aikatauluun, käytettävissä oleviin henkilöstöresursseihin, toteutettuun hankeohjaukseen ja käytössä olleeseen rahoitukseen nähden. Valtiontalouden tarkastusvirasto 2008b: 7, 51–52, 115–119.

<sup>231</sup> Valtiovarainministeriö 2005a: 9, 13.

<sup>232</sup> Valtiovarainministeriö 1999a: 11–13; valtioneuvoston kanslia 2003: 43; Anttiroiko 2004: 20.

<sup>233</sup> Kulla 2008: 26–27, 305–308. Ks. luottamuksellisuudesta viestinnässä s. 15–16, 39–42, 45, 141, 154.

Yhteiskunnan muuttuminen kohti toimivampaa tietoverkkoyhteiskuntaa vaatii useilta eri tahoilta, sekä lainsäädäntötasolla viranomaisilta että myös yksityisellä sektorilla, jatkuvaa suunnittelu- ja kehitystyötä sekä sopeutumista. On pyrittävä pitämään lainsäädäntö muutosten ja uusien keksintöjen sekä toimintatapojen ja -mallien vauhdissa, jotta valtiovalta antaisi yhteiskunnan kehitykselle tietyt säädökselliset raamit kasvaa ja kehittyä jatkossakin. Ministeriötasoilla erilaiset työryhmät ovat kiitettävän tiiviisti jatkaneet sähköisen hallinnon kokonaisuuden kehittämistä sekä erityisesti monipuolistaneet sähköisiä asiointipalvelujaan.

## 2.5 Yhteenveto

Sähköisen hallinnon tutkiminen ja kehittäminen ovat olleet esillä sekä Euroopan unionin että yksittäisten valtioiden viranomaissuunnitelmissa. Strategiat ja toimintasuunnitelmat ovat vieneet tietoverkkoyhteiskunnan kehitystä eteenpäin yhä monipuolisemman tieto- ja viestintäteknologiapalveluita hyödyntämällä.

Sähköinen hallinto mahdollistaa myös automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn rakentamisen, mutta ilman oikeudellisia reunaehdoja menettelyn toiminnallisuus olisi heikko ja käyttöönotto voisi aiheuttaa oikeudellisia ongelmia niin verovelvolliselle kuin verohallinnolle. Sähköisen hallinnon eri palvelukokonaisuuksia ja asiointimahdollisuuksia sisältävä julkinen sektori on vastuullinen ja avoin, jolloin kaikilla on mahdollisuus palvelujen käyttämiseen yhdenvertaisuusperiaatteen ja hallintomenettelyä koskevien yleisten periaatteiden mukaisesti.

Hallinnon avoimuus ja julkisuus ovat tietoverkkoyhteiskunnan toiminnan peruslähtökohtia. Niiden avulla mahdollistetaan myös hallinnon asiakkaiden tiedonsaantioikeus. Sähköisen median ja viestimien avulla tiedonsaanti onkin helpottunut huomattavasti. Sekä kansalaisten että muiden hallinnon asiakkaiden käytettävissä olevan tiedon määrä on kasvanut.<sup>234</sup> Uuden automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn käyttöönoton yhteydessä ei tiedottamisen tarpeellisuutta voi tarpeeksi korostaa. Asiakkaiden luottamus menettelyä kohtaan kasvaa, kunhan menettelyn toimintatavoista informoidaan avoimesti ja monipuolisesti. Tällä tavoin lisätään myös oikeusturvaa.

Oikeudellisista reunaehdoista tietoturvan sääntely on yksi tärkeimmistä. Tietoturvallisuuden rakentaminen ja ylläpito on sähköisen hallinnon ehdoton perusta.

---

<sup>234</sup> Ks. myös Annolan (2005: 137–138) huomio siitä, että siirtyminen verkkoyhteiskuntaan mahdollistaa informaation nopean ja virheettömän välittymisen laajallekin vastaanottajakunnalle.

Sähköisen viestinnän luottamuksellisuus, osapuolten luotettava todentaminen eli tunnistaminen ja viestien eheys ovat esimerkkejä niistä tietoturvan osa-alueista, joiden on oltava oikeudellisesti ja teknisesti kunnossa otettaessa käyttöön automatisoitua arvonlisäverotusmenettelyä. Oikeudellisuus merkitsee tässä yhteydessä muun muassa riittävien tietosuojaja- ja tietoturvavaatimusten tarkentamista ja niiden esiin tuomista sovellettavasta lainsäädännöstä.



### 3 SÄHKÖINEN ASIOINTI

Sähköisellä asioinnilla tarkoitetaan hallintoasian menettelyä, jossa asian vireillepano, ja myös vireillepanon täydentäminen, käsittely ja päätöksen tiedoksi antaminen tapahtuu sähköisten tiedonsiirtomenetelmien avulla. Sähköisillä tiedonsiirtomenetelmillä puolestaan tarkoitetaan muun muassa telekopiota ja telepalvelua, kuten sähköistä lomaketta, sähköpostia tai käyttöoikeutta sähköiseen tietojärjestelmään.<sup>235</sup>

#### 3.1 Lainsäädäntö ja muu ohjeistus

Ensimmäinen varsinainen laki sähköisestä asioinnista tuli voimaan 1993 lopulla. Siinä säädettiin sähköisen viestinnän ja automaattisen tietojenkäsittelyn käyttämisestä yleisissä tuomioistuimissa (594/1993). Tällä tavoin saatettiin säädännäiselle pohjalle ensimmäisen kerran sähköisen viestinnän ja automaattisen tietojenkäsittelyn käyttäminen Suomen yleisissä tuomioistuimissa. Sähköisen asioinnin hyödyntämisen mahdollisuus otettiin käyttöön melko pian, mutta käyttöala oli rajattu vain ennalta määrättyihin oikeusasteisiin ja niissäkin vain tiettyjen asiakkoitaisten kokonaisuuksien yhteyteen.<sup>236</sup>

Alkuvuodesta 1998 lakitekstiin lisättiin muun muassa selvennys, jonka mukaan haastehakemus voidaan jatkossa toimittaa kaikille tuomioistuimille myös telekopiona tai sähköpostina tiettyjen tietoturvasuhteiden täytyessä. Näin tuli mahdolliseksi käyttää sähköistä asiointia muissakin kuin yleisissä tuomioistuimissa niiden tietojärjestelmien kehitystä vastaten. Aikaisemmat oikeusaste- tai asiakohdattaiset rajoitukset eivät olleet enää perusteltuja, koska tuomioistuinten ja niissä asioivien tahojen sähköiset viestiyhteydet ja tietojärjestelmät olivat laajentuneet ja kehittyneet. Tarve käyttää sähköistä viestintää ja automaattista tietojenkäsittelyä oli yhtäläinen asiasta ja tuomioistuimesta riippumatta.<sup>237</sup>

Toinen merkittävä panostus sähköisen asioinnin monipuolistamiseen ja informaation levittämiseen oli valtioneuvoston periaatepäätös (VM 9/00/68) vuoden 1998 alussa. Sen teemaksi oli määritelty sähköinen asiointi, palveluiden kehittäminen ja tiedonkeruun vähentäminen. Tällä periaatepäätöksellä muun muassa nimettiin Väestörekisterikeskus valtion sähköisen henkilökortin antamisesta ja ylläpidosta vastaavaksi varmenneviranomaiseksi. Samalla määriteltiin sähköisen henkilökor-

<sup>235</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 34; valtiovarainministeriö 2005b: 15.

<sup>236</sup> Kuopus 2000: 88; hallituksen esitys 97/1997: 1–2.

<sup>237</sup> Kuopus 2000: 88; hallituksen esitys 97/1997: 1–2.

tin käyttöönottovuodeksi 1999.<sup>238</sup> Lisäksi nimettiin oikeusministeriö ja muut ministeriöt valmistelemaan hallinnon sähköisen asioinnin, sähköisen asiakirjan ja allekirjoituksen sekä henkilökortin ja varmenneviranomaispalveluiden edellyttämän lainsäädännön kirjoittamista 30.6.1999 mennessä. Hallinnon palveluita pyrittiin periaatepäätöksen mukaisesti myös tehostamaan. Tiedot tärkeistä niin kansalaisille, kuin yrityksille ja yhteisöillekin suunnatuista palveluista ja niihin liittyvistä lomakkeista toivottiin jo lähitulevaisuudessa olevan saatavilla molemmilla kotimaisilla kielillä verkossa<sup>239</sup>. Merkittävä osa hallinnon hakemuksista ja lomakkeista tuli periaatepäätöksen mukaan voida myös saattaa tietoverkkojen kautta vireille vuoteen 2001 mennessä.<sup>240</sup>

Laki sähköisestä asioinnista hallinnossa (1318/1999) ylitti hiukan valmistelutyölle asetetut aikarajat, mutta laki tuli silti voimaan jo vuoden 2000 alusta alkaen. Tavoitteena oli oikeudellisesti katsottuna rinnastaa sähköinen asiakirja perinteiseen paperiseen asiakirjaan. Tällä tavoin edistettiin sähköisen asioinnin tehokkuutta ja palvelun tasoa hallinnossa sekä asetettiin oikeudelliset vaatimukset sähköisten tiedonsiirtomenetelmien käyttämiseksi. Kolmas painopistealue, jolle haluttiin säätää toimintanormit, oli sähköiseen asiointiin liittyvä oikeusturva. Nähtiin tarpeelliseksi säätää sähköisen viestin perille saattamiseen liittyvistä keskeisistä vastuukysymyksistä sekä sähköistä asiointia koskevista tietoturvallisuusvaatimuksista.<sup>241</sup>

Muutokset nyky-yhteiskunnassa tapahtuvat nopeasti ja laki sähköisestä asioinnista hallinnossa oli jo vuonna 2003 tarpeellista kumota uudella lailla sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa (13/2003). Laki tuli voimaan 1.2.2003.<sup>242</sup> Tällä

---

<sup>238</sup> Periaatepäätöksessä sähköiselle henkilökortille asetettu aikaraja täyttyi vuonna 1999 ja samana vuonna myös Suomen ensimmäinen sähköinen henkilökortti otettiin käyttöön. Henkilökorttilaissa (829/1999), joka tuli voimaan vuoden 1999 lopulla, säädetään sekä perinteisestä henkilökortista että sähköisestä henkilökortista. Sähköisen henkilökortin avulla käyttäjä voidaan todentaa varmennetussa sähköisessä asiointissa sekä voi allekirjoittaa lähettämänsä asiakirjat. Huomioitavaa kuitenkin on, että sähköiselle henkilökortille asetettuja käyttäjämääriä ei ole saavutettu. Yhtenä tekijänä on ollut nykyisten käyttöpalveluiden vähäinen määrä. Väestörekisterikeskuksen mukaan vuoden 2008 heinäkuun loppuun mennessä kansalaisvarmenteita oli myönnetty yhteensä 205 000 henkilölle. Ks. tarkemmin sähköisestä henkilökortista mm. hallituksen esitys 18/1999: 1, 3–5, 6–15; Saarenpää 2008b: 342–344; Korhonen 2005: 4–6; Korhonen 2003b: 371–375; Korhonen 2003c: 278–280; Voutilainen 2008b: 20–22.

<sup>239</sup> Kyseinen palvelu osoitteessa <www.suomi.fi/asiointi >.

<sup>240</sup> Valtioneuvoston kanslia 1998: liite1 ja liite2; Kuopus 2000: 88–89.

<sup>241</sup> Hallituksen esitys 153/1999: 9–12; Saarenpää 2008b: 46; Kuopus 2000: 89–90.

<sup>242</sup> Samaan aikaan tuli voimaan laki sähköisistä allekirjoituksista (24.1.2003/14), jonka taustalla oli Euroopan unionin sähköisiä allekirjoituksia koskeva direktiivi (1999/93/EY). Vanhassa sähköisestä asioinnista hallinnossa annetussa laissa olleet vanhentuneet säädökset muun muassa sähköisistä allekirjoituksista siirrettiin, huomioiden muutoinkin yleinen tietotekninen ke-

tavoin sähköinen asiointi viranomaistoiminnassa tuli Suomessa säädännäisen lainsäädännön lain piiriin paljon nopeammalla aikataululla kuin esimerkiksi monissa muissa Euroopan maissa.<sup>243</sup>

Uuden lain (SähkAsL 13/2003) myötä sähköisen asioinnin kehitystyön ohjaaminen keskitettiin valtiovarainministeriölle. Mainitun lain 22 §:n mukaan valtiovarainministeriö antaa ohjeita ja suosituksia sähköisen asioinnin yhteentoimivuuden ja tietoturvallisuuden varmistamisesta sekä sähköisten asiointipalvelujen järjestämisestä. Huolimatta koordinoinnin keskittämisestä valtiovarainministeriölle kukin virasto on itse vastuussa omien sähköisten palvelujensa kehittamisestä.<sup>244</sup>

Terminologinen selitys sähköiselle asioinnille löytyy nykyään, kylläkin hieman kiertoteitse, hallituksen esityksestä laiksi sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa (HE 17/2002). Hallituksen esityksen ensimmäisessä luvussa viitataan valtiovarainministeriön antamaan sähköisten palvelujen ja asioinnin tietoturvalli-

hitys muuttuneine lainsäädännöllisine vaatimuksineen kahteen uuteen lakiin. Ks. Saarenpään (2006b:15) kritiikkiä lainsäätäjää kohtaan, joka kirjoittajan mielestä vastaa yhteiskunnan muutoksen mukanaan tuomiin sääntelytarpeisiin yleensä yksittäisin säännös- ja säädösmuutoksin. Esimerkkeinä Saarenpää mainitsee lain sähköisistä allekirjoituksista ja lain sähköisestä asiointista viranomaistoiminnassa. Saarenpään mielestä mainitsemansa ”uussääntely” ei luo tarvittua sähköisen hallinnon oikeudellista viitekehystä, vaan tarvitaan muutakin kuin vähimmäismittaista uuden infrastruktuurin huomioon ottamista lainsäädännössä.

<sup>243</sup> Saarenpää 2008b: 46–47; Kulla 2008: 64–66. Suomessa on voimassa myös muuta sähköiseen asiointiin liittyvää lainsäädäntöä. Laki yksityisyyden suojasta televiestinnässä ja teletoinnin tietoturvasta (565/1999) sisälsi säännöksiä sähköisestä asiointista. Tämä laki on kuitenkin kumottu ja sen sijaan on tullut uusi sähköisen viestinnän tietosuojalaki (16.6.2004/516), taustalla henkilötietojen käsittelystä ja yksityisyyden suojasta sähköisen viestinnän alalla annettu direktiivi (2002/58/EY) sekä kuluttajille tarkoitettujen rahoituspalvelujen etämyynnistä annetun direktiivin 10 artikla (2002/65/EY). Tietosuojalailla on tarkoitus muun muassa edistää sähköisen viestinnän tietoturva ja monipuolisten sähköisen viestinnän palvelujen tasapainoista kehittymistä. Henkilötietolaki (53/1999) tuli voimaan 1999 ja se koskee soveltuvien osin myös sähköisen viestinnän tietosuojaa. Henkilötietolaissa säädetään muun muassa henkilötietojen käsittelyn ja luovuttamisen edellytyksistä. Laki tietoyhteiskunnan palvelujen tarjoamisesta (458/2002) tuli voimaan heinäkuussa 2002. Tällä lailla pantiin täytäntöön Euroopan unionin niin sanottu sähköisen kaupan direktiivi (2000/31/EY), jonka tavoitteena on antaa yhtenäiset määräykset tietoyhteiskunnan palveluista ja edistää erityisesti sähköistä kaupankäyntiä EU:n sisämarkkinoilla. Verkkotunnuslailla (228/2003) oli myös vaikutusta sähköiseen asiointiin tullessaan voimaan syyskuussa 2003. Tällä lailla edistetään tietoyhteiskunnan palvelujen tarjoamista tietoverkossa parantamalla ja turvaamalla suomalaisten verkkotunnusten saatavuutta. Soveltamisalana on internet-tietoverkossa Suomen maatunnukseen (fi-maatunnus) ja Ahvenanmaan maakuntatunnukseen (ax-maakuntatunnus) päättyvät verkkotunnukset ja verkkotunnushallinto sekä verkkotunnushakemusten välittäminen. Verkkotunnusten myöntämistä hallinnoi viestintävirasto. Sähköinen raha määritellään puolestaan laissa luottolaitostoiminnasta (9.2.2007/121) ja laki sähköisestä lääkemääräyksestä (2.2.2007/61) tuli voimaan 1.4.2007. Ks. valtiovarainministeriö 2003c: 81–84, hallituksen esitys 151/2005: 1–3; Korhonen 2003a: 1–6.

<sup>244</sup> Sisäasiainministeriö 2003: 13–14.

suuden yleisohjeeseen (VAHTI 4/2001). Yleisohjeessa sähköinen asiointi määritellään kattamaan hallintoasian sähköisen vireillepanon ja sen täydentämisen, käsittelyn (ml. ratkaisun tekemisen) ja päätöksen tiedoksiantamisen tai oikeudenkäyntiasiakirjan lähettämisen sähköisenä viestinä yleiselle tuomioistuimelle tai sen määräämälle henkilölle. Sähköisellä asiointilla tarkoitetaan siis hallintoorganisaation sekä sisäisissä että ulkoisissa asiointipalveluissa käytettäviä tieto- ja viestintätekniiikan hyödyntämismuotoja.<sup>245</sup>

Sähköinen asiointi kattaa kaikki ne asiointitavat, joissa sähköisten tiedonsiirtomenetelmien avulla toimitetaan informaatiota vastaanottajalle. Sähköisiin tiedonsiirtomenetelmiin lasketaan telekopiot ja erilaiset telepalvelut, kuten sähköiset lomakkeet, sähköposti sekä lisäksi myös käyttöoikeuksien omaaminen sähköiseen tietojärjestelmään, jossa tieto välittyy langatonta siirtotietä tai kaapelia pitkin viranomaiselle (SähkAsL 4 §). Sähköisten tiedonsiirtomenetelmien ulkopuolelle jää esimerkiksi puhelimen käyttö suullisen asiointin välineenä eli tavallinen puhuminen puhelimella soittaessa. Puhelimella kirjoitettu tekstiviesti tai vastaava sähköinen tiedonsiirtomenetelmän<sup>246</sup> käyttö kuuluvat puolestaan sähköisiin tiedonsiirtomenetelmiin.<sup>247</sup>

---

<sup>245</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 34; valtiovarainministeriö 2005b: 15. Ks. myös Saarenpää (2008b: 46), joka erottelee sähköisen asiointin käsitteen laajaan ja suppeaan merkitykseen, myöntäen kuitenkin samalla, että käsitteen merkityssisältö on ollut ja on edelleen jonkin verran epäselvä. Saarenpää jatkaa, että laajassa merkityksessä sähköisellä asiointilla tarkoitetaan julkisten palveluiden tarjoamista ja käyttöä sekä tietojen jakelua verkkojen kautta. Suppeassa merkityksessä sähköinen asiointi tarkoittaa, Saarenpään mielestä, vain kansalaisten asiointia hallinnon viranomaisten kanssa tietoverkkoyhteyksiä apuna käyttäen.

<sup>246</sup> Sähköisiä tiedonsiirtomenetelmiä eli internet-käytäntöjä, kutsutaan myös protokolliksi ja siirtokäytännöiksi, ovat muun muassa FTP (File Transfer Protocol), http (Hypertext Transfer Protocol), ja TCP/IP (Transmission Control Protocol/Internet Protocol). Lehtonen 1999a: 98; Pietarinen ym. 2008: 64, 76, 86, 142, 316; Jaakohuhta 2003: 125, 212, 241, 532.

<sup>247</sup> Heuru 2003: 305–306; Puronen 2004: 50; Voutilainen 2007: 77; Saarenpää 2008b: 47–48. Ks. myös tapaus MAO 22.12.2005/288, jossa tarjouspyyntö oli annettu kirjekuoressa, joka oli sisältänyt tarjouksen sekä kirjallisena että tallennettuna cd-levylle tiedostomuodossa. Tällöin tarjousta ei ole toimitettu sähköisestä asiointista viranomaistoiminnassa annetussa laissa tarkoitettulla sähköisellä tiedonsiirtomenetelmällä, eikä kyseinen tarjous täytä sähköisen asiakirjan määrittystä. Näin tarjouksen antamiseen ei sovelleta lakia sähköisestä asiointista viranomaistoiminnassa. Ks. myös tapaus KHO 2007:94, johon pyydettiin myös Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisu. Tuomioistuin lausui ratkaisussaan (C-464/06), että vienti-ilmoituksen toimittamisella telekopiona ei ollut todellista vaikutusta tukijärjestelmän asianmukaisen toimimisen kannalta. Ratkaisua tehdessä oli otettu huomioon, että vienti-ilmoitus oli toimitettu tulliviranomaisille ennen tavaroiden lastausta vientikuljetusta varten. Lisäksi ilmoitus sisälsi myös kaikki tarpeelliset tiedot vietävien tavaroiden fyysistä tarkastusta varten sekä tehtyjen selvitysten mukaan kyseessä olevaan vientitapahtumaan ei liittynyt minikäänlaista vilpillistä menettelyä tai yritystä menetellä vilpillisesti. Vienti-ilmoituksessa tarkoitettavat tavarat olivat myös saapuneet määränpäässä olleeseen kolmanteen maahan ja myöhemmin toimitettu alkuperäinen vienti-ilmoitus oli täysin yhtenevä telekopiona toimitetun ilmoituksen kanssa. Näin KHO:n ratkaisussa todettiin, että maa- ja metsätalousministeriön ei olisi

Tietoliikenneverkossa tapahtuva viestintä ja kommunikointi sekä viranomaisten ja henkilö- ja yritysasiakkaiden että kahden eri viranomaisen välillä luokitellaan sähköiseksi asiointiksi. Sähköistä asiointia kehittäessä kehitetään joko jo olemassa olevaa tai vasta suunnitteilla olevaa asiointi- ja palveluprosessia, joka muodostuu asiakkaan käyttöliittymästä palveluun sekä palvelun tuottamiseen liittyvistä prosesseista muun muassa viranomaisorganisaation sisällä. Kaikki vuorovaikutusyhteydet tapahtuvat verkon välityksellä, tarkennettuna tietoverkon välityksellä. Yhtenä tärkeimmistä teknisistä edellytyksistä sähköisen asiointin käytön leviämiseksi on sähköisen asiointin turvallisuus.<sup>248</sup>

Saarenpää<sup>249</sup> sisällyttää sähköisen asiointiin neljä oikeudellisesti mielenkiintoista asiakokonaisuutta: julkisen vallan verkkotiedottaminen, sähköisen asiointin toimintamallit, sähköisten palveluiden toteuttaminen ja sähköisten arkistojen luominen. Verkkotiedottamisesta on tullut luonnollinen osa viranomaisten viestintäpolitiikkaa, mikä on parantanut ja helpottanut kansalaisten tiedonsaantia. Yhtenä merkittävimmistä ongelmista voidaan nähdä virastokohtaisten www-sivujen nimeämisiongelma, koska ainakaan tällä hetkellä julkisella sektorilla ei ole yhtenevää linjaa osoitenimissä. Toiseksi, kuten muussakin julkisen sektorin tiedottamisessa, on toki huomioitava verkkotiedottamisen sisällölliset vaatimukset tiedon saatavuudesta, virheettömyydestä, ymmärrettävyydestä ja riittävydestä.<sup>250</sup>

Viranomaishallinnossa tapahtuva sähköinen asiointi on osa tietohallintotoimintoja. Valtioneuvosto antoi vuonna 2000 periaatepäätöksen valtionhallinnon tietohallinnon kehittämistä. Tietohallinto -käsitteen alle sijoitettiin ne toiminnot, jotka kehittävät ja ylläpitävät organisaation tietovarantoja, tietotekniikkapalveluja ja tietoprosesseja. Tarpeena nähtiin asiakaspalvelun ja hallinnon sisäisten toiminta-

---

tullut hylätä maastaviejän vientitukihakemusta vain sillä perusteella, että alkuperäinen vienti-ilmoitus ei ollut tulliviranomaisen käytettävissä ennen mahdollista tarkastushetkeä, varsinkin kuin käytössä oli ollut vienti-ilmoituksen telekopio. Ratkaisu on vallitsevan oikeuskäsityksen mukaan perusteltu, koska SähköAsL 9 §:n mukaan vireillepanossa ja asian muussa käsittelyssä vaatimuksen asiakirjan kirjallisesta muodosta täyttää myös viranomaiselle toimitettu sähköinen asiakirja eli esimerkiksi telekopio. Ks. tapauksesta myös Mäenpää 2008a: 10; Kulla 2008: 142.

<sup>248</sup> Heuru 2003: 305–306; hallituksen esitys 17/2002: 4; valtiovarainministeriö 2005b: 15.

<sup>249</sup> Saarenpää 2008b: 43–46.

<sup>250</sup> Nyky-yhteiskunnan toiveisiin on vastattu myös säädösten ja valtiosopimusten julkaisemisvaatimuksella. Tietoverkossa on nimittäin pidettävä maksutta yleisön saatavilla muun muassa säädöskokoelma ja sopimussarja sekä määräyskokoelmassa julkaistuja ministeriön asetuksia ja valtion muun keskushallintoviranomaisen määräyksiä. Vaatimuksista on säädetty laissa Suomen säädöskokoelmasta (25.2.2000/188) sekä laissa ministeriöiden ja valtion muiden viranomaisten määräyskokoelmista (25.2.2000/189). Ks. myös hallituksen esitys 174/1999.

prosessien kehittäminen. Samalla pyrittiin parantamaan laatua ja kustannustehokkuutta.<sup>251</sup>

Tietohallintoa on tulevaisuudessa kehitettävä valtionhallinnon tehtävien ja ennalta määriteltyjen tavoitteiden toteuttamisen edellyttämällä tavalla. On kuitenkin huomioitava myös tietojenkäsittelyyn ja tiedonhallintaan liittyvät lainsäädännössä asetetut velvoitteet ja eettiset periaatteet. Tavoitteena on, että tietohallinnon toimenpiteet, käytännöt ja menettelytavat ovat yhteensovitettuja ja yhdenmukaisia organisaation muiden toimintojen sekä sidosryhmien toimintojen kanssa. Näiden lisäksi valtioneuvoston antamassa periaatepäätöksessä painotettiin tietohallintotoimintojen kehittämistä korostaen kansalaisten tarpeita. Muina tärkeinä näkökulmina mainittiin hyvä hallintotapa<sup>252</sup>, hyvä tiedonhallintatapa (JulkL 18 §)<sup>253</sup> sekä nyky-yhteiskunnan kehityksen asettamien vaatimusten täyttymisestä huolehtiminen, etenkin tietoteknisten ratkaisujen monipuolinen hyödyntäminen. Laaja-alaisesti ajateltuna tietohallintotoiminnan tulee olla kokonaisuudessaan taloudellista, tehokasta ja tuloksellista. Tietohallinnossa tulee ottaa huomioon asianmukaiset tekniset, hallinnolliset, organisatoriset, toiminnalliset, kaupalliset, koulutukselliset, oikeudelliset ja eettiset näkökohdat. Nopeasti muuttuva toimintaympäristö vaatii tietohallinnon jatkuvaa seurantaa ja uudelleenarviointia.<sup>254</sup>

Yksi mainitsemisen arvoinen yhteistyöelin on valtioneuvoston asettama valtion tietohallinnon johtoryhmä (VATI). Ministeriöiden edustajista muodostunut johtoryhmä käsittelee valtion tietohallinnon toimintalinjauksia, tekee kehittämissesityksiä ja -aloitteita sekä seuraa tietohallinnon tilaa ja kehitystä. Valtion tietohallinnon johtoryhmän valmistelueliminä toimivat Valtionhallinnon tietoturvallisuuden joh-

<sup>251</sup> Valtiovarainministeriö 2000a: 1–2.

<sup>252</sup> Kulla (2008: 63–64) määrittelee hyvän hallintotavan koostuvan sellaisista sääntelemättömistä, mutta samalla asianmukaiselta hallintotoiminnalta edellyttävistä, menettelytavoista, jotka täydentävät lakisääteistä hallintomenettelyä. Esimerkkinä Kulla mainitsee viranomaisen velvollisuuden vastata sille tehtyyn tiedusteluun, kuten oikeuskanslerin antamissa ratkaisussa 9.8.2005 (221/1/05) ja 6.9.2006 (669/1/05) sekä apulaisoikeuskanslerin sijaisen antamassa ratkaisussa 22.5.2007 (812/1/05) on tullut esille. Ks. myös Voutilainen 2006: 24–28. Vrt. Hautamäki (2004: 14), joka määrittelee hyvän hallintotavan ja hyvän hallinnon käsitteiden merkittävän samaa asiaa. Kulla 2008: 63. Ks. myös s. 83 alaviite 286.

<sup>253</sup> Hyvällä tiedonhallintatavalla tarkoitetaan viranomaisille säädettyä velvollisuutta huolehtia asiakirjojen ja tietojärjestelmien sekä niihin sisältyvien tietojen asianmukaisesta saatavuudesta, käytettävyydestä ja suojaamisesta sekä eheydestä ja muusta tietojen laatuun vaikuttavista tekijöistä. Valtiovarainministeriö 2000b: 1; hallituksen esitys 29/1998: 10, 76–80, hallintovaliokunnan mietintö 31/1998: 3. Ks. myös Saarenpää ym. 1997: 468; Saarenpää 2008b: 29–30; Pöysti 1999a: 452–453; Mäenpää 1999: 240, 272–277; Kulla 2008: 351–353; Mäenpää 2008a: 282–283; Mäenpää 2008c: 251–257; Kiviniemi 2003: 11–12. Ks. myös hyvä tiedonhallintatapa etenkin verohallinnon näkökulmasta Lohiniva-Kerkelä 2003a: 20–21, 81, 274–275, 311, 313; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 14, 136, 215–216, 219–220.

<sup>254</sup> Valtiovarainministeriö 2000a: 1–2.

toryhmä (VAHTI) ja Valtioneuvoston tietopalvelujen yhteistyöryhmä (VALTI-PA). Johtoryhmä käsittelee tietohallintoa koskevat määräykset ja ohjeet sekä seuraa niiden toteutumista. Lisäksi johtoryhmä ohjaa muun muassa valtioneuvoston tietohallintostrategioiden<sup>255</sup> toimeenpanoa. Johtoryhmä pyrkii myös ohjaamaan valtioneuvoston johtamista ja toimintaa tukevien tieto- ja viestintäjärjestelmien kehittämistä sekä varmistaa eri järjestelmien yhteen toimivuutta valtioneuvostossa. Vuoden 2002 alusta lähtien valtiovarainministeriöön sijoitettu valtioneuvoston tietohallintoyksikkö (VNTHY) on toiminut sekä koko valtioneuvoston että yksittäisten ministeriöiden tietohallintopalvelujen organisoijana, toimittajana ja asiantuntijana sekä koordinoinut muun muassa yhteistyöryhmien (esim. VALTI-PA) ja muiden yhteistyöverkostojen toimintaa.<sup>256</sup>

Vaativien sähköisten asiointipalvelujen kehittämiseksi on muodostettu erillinen yhteistyöfoorumi<sup>257</sup>, jota johtaa valtiovarainministeriö. Yhteistyöfoorumin tarkoituksena on jakaa tietoa, järjestää tilaisuuksia ja kehittää yhteistyössä ohjeita ja suosituksia. Tällä toiminnalla pyritään edistämään ja tukemaan uusien ja vaativien sähköisten asiointipalvelujen taloudellista kehittämistä valtionhallinnossa sekä luomaan yhtenäisiä käytäntöjä palvelujen rakentamisessa ja asiointipalvelujen tarjonnassa.<sup>258</sup>

Syyskuussa 2008 Sähköisen asioinnin vauhdittamiseksi asetettiin hanke, jonka tehtävänä on laatia ehdotus julkisen hallinnon ja julkisten palveluiden sähköisen asioinnin kehittämislinjauksiksi sekä käyttöönottosuunnitelmaksi vuosille 2009–2012. Hankkeessa keskitytään sähköisten palveluiden priorisointiin, sähköisen hallinnon yhteentoimivuuteen ja yhteisten tukipalveluiden kehittämiseen. Lisäksi kansalaisten sähköistä osallistumista ja julkisen hallinnon tietohallinnon ohjauksen keinovalikoimaan toivotaan linjauksia. Hanke on osa tietoyhteiskuntapolitiikkaa, jonka toimeenpanosta vastaa Arjen tietoyhteiskunnan<sup>259</sup> neuvottelukunta.<sup>260</sup>

---

<sup>255</sup> Viimeisin strategia on vuodelta 2004. Ks. tarkemmin valtioneuvoston kanslian tietohallintostrategia 2004–2008. Valtioneuvoston kanslia 2004b.

<sup>256</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 15; sisäasiainministeriö 2003: 11; arkistolaitos 2008a; arkistolaitos 2008b; valtioneuvoston kanslia 2004b: 9, 16.

<sup>257</sup> Foorumin jäseninä ovat Väestörekisterikeskus, Pääesikunta, TEKES, sosiaali- ja terveysministeriö, ympäristöministeriö, Verohallitus, Tilastokeskus, Opetushallitus, Tullihallitus, valtiovarainministeriö, Maanmittauslaitos, opetusministeriö, sisäasiainministeriö, maa- ja metsätalousministeriö, työministeriö, STAKES, oikeusministeriö, Huoltovarmuuskeskus, Kuluttajavirasto, Kilpailuvirasto ja valtioneuvoston kanslia.

<sup>258</sup> Valtiovarainministeriö 2002a.

<sup>259</sup> Ks. myös s. 62.

<sup>260</sup> Valtiovarainministeriö 2008g: 1–11.

## 3.2 Sähköisen asioinnin tavoitteet ja haasteet

Lähtökohtana viranomaisten palveluille on tavoitetilanne, jolloin erot asiakkailta olevissa tiedoissa ja asiointivalmiuksissa eivät vaikuttaisi epäedullisesti menettelyssä ja viranomaisasian toteuttamisessa. Viranomaisten on pyrittävä vähentämään menettelyllisiä vaikeuksia esimerkiksi parantamalla neuvontaa, kehittämällä uusia viestintämenetelmiä sekä monipuolistamalla sähköisiä asiointipalveluja. Hallintolain 7 §:ssä määritelty hallinnon palveluperiaate kohdistuukin juuri hallinnon toimintaan asiakassuhteen näkökulmasta.<sup>261</sup>

Hallituksen esityksessä eduskunnalle laiksi sähköisestä asioinnista viranomais-toiminnassa (HE 17/2002) mainitaan useita yleisiä tavoitteita, joita nykyisen tietoverkkoyhteiskunnan ja sähköisen asioinnin avulla pyritään saavuttamaan. Yleisluonteisiksi tavoitteiksi voidaan luokitella muun muassa sähköisen asioinnin edistämiseksi sovellettavat yhteiset ja selkeät säännökset julkista valtaa käyttävän viranomaisosapuolen sekä tämän asiakkaan oikeuksista ja velvollisuuksista. Nämä säännökset kohdistuvat niin hallintoviranomaisiin, tuomioistuimiin kuin muihinkin lainkäyttöelimiin sekä ulosottoviranomaisiin. Lakia sovelletaan myös välillisen julkisen hallinnon toimijoihin. Hallituksen esityksessä nähtiin tarpeettomiksi säilyttää eri viranomaisia koskevat sähköisen asioinnin erityissäännökset. Esimerkiksi saapumisajankohdan määrittäminen ja siihen liittyvät säännökset sekä sähköisen asiakirjan allekirjoitusvaatimukset ovat nyt kaikki yhdessä ja samassa laissa (SähkAsL).<sup>262</sup>

Uudella lainsäädännöllä tavoitellaan asioinnin sujuvuuden, joutuisuuden ja tietoturvallisuuden lisäämistä. Näiden tekijöiden avulla vaikutetaan hyvän hallinnon ja oikeusturvan toteutumiseen. Laki sähköisestä asioinnista viranomais-toiminnassa on yleislaki. Yksityiskohtaiset säännökset sähköisen asioinnin järjestämisestä viranomais- ja hallinnonalakohtaisesti säädetään tarpeen niin vaatiessa toisaalla. Lain muodostamista vaikutuksista hallituksen esityksessä mainitaan erikseen taloudelliset vaikutukset, mikä sisältää teknilliset tarpeet, organisaatio- ja henkilöstövaikutukset, ympäristövaikutukset sekä vaikutukset eri kansalaisryhmien asemaan.<sup>263</sup>

Tähän asti sähköisten asiointipalvelujen kehittäminen on keskittynyt palveluihin, joilla on suhteellisen paljon käyttäjiä. Tällaisiksi palveluiksi voidaan luokitella esimerkiksi erilaiset informaatiopalvelut. Jotta kaikilla asiakkailta on tasavertaiset

---

<sup>261</sup> Mäenpää 2008a: 79–82, 123.

<sup>262</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 20–21, 29.

<sup>263</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 20–21.



mahdollisuudet käyttää nyt ja tulevaisuudessa sähköisiä palveluita, on väestön tietoteknisistä perusvalmiuksista huolehdittava tarpeeksi. Erilaiset kurssit edistävät tietoteknistentaitojen oppimista, mutta myös viranomaisten omia tai viranomaisten yhteisiä palvelupisteitä tarvitaan, ongelmatilanteissa apua tarvitseville. Vaikka lähes koko nyky-yhteiskuntamme on jo niin sanotusti verkossa ja uusia viranomaissivustoja avataan lisää koko ajan, on muistettava, että muutokset eivät tapahdu ihan hetkessä. Perinteiset palvelut ja asiointitavat pysyvät käytössä varmasti vielä vuosia. Uusien palvelumuotojen löytäminen ja kehittäminen ei saa tarkoittaa sitä, ettei voimassa olevia tapoja kehitetä enää lainkaan.<sup>264</sup>

Sähköisellä asioinnilla edistetään asiakaspalvelua. Tavoitteina mainitut sujuvuus ja joutuisuus parantuvat samalla, kun asiakaspalvelutilanteessa asiakkaan pakollinen fyysinen läsnäolo poistuu. Sähköiset palvelumuodot mahdollistavat ns. yhden luukun periaatteen asiakkaille sekä henkilö- että yritysasiakkaille että toisille viranomaisille. Viranomaiset ovat valitettavan tunnettuja ruuhkautuneista asiakaspalveluista ja pitkistä jonotusajoista. Sähköisen asioinnin avulla asiakas voi toimittaa viranomaisasiansa esimerkiksi kotoa käsin juuri siihen aikaan vuorokaudesta kuin hänelle parhaiten sopii ja saada vastauksen esimerkiksi omaan sähköpostiinsa sitten, kun viranomainen on ratkaisunsa ja päätöksensä tehnyt.

Sähköisen asiakaspalvelun monipuolistamisen ja parantamisen tavoitteet kohdistuvat varsinkin heihin, joille ei ole mahdollisuutta esimerkiksi tulla hoitamaan asioita paikanpäälle viranomaisen asiakaspalveluun. Asiakkaiden tasa-arvoisuus riippumatta asuinpaikkakunnasta tai fyysisistä ominaisuuksista lisääntyisi tällä tavalla merkittävästi.<sup>265</sup>

Laskentatoimen tietojärjestelmissä voidaan nykyään myös hyödyntää sähköistä asiointia. Yrityksen käyttämä tietojärjestelmä muokataan vastaamaan viranomaisen asettamia vaatimuksia ja tämän avulla asiakas voi suoraan muodostaa viranomaisille toimitettavat kuukausi- ja vuosiraportit. Tällä tavoin yrityksessä vältetään tietojen keräämiseltä erikseen omista tietokannoistaan ja sitten manuaalisesti täytettävistä lomakkeista sekä postittamisesta.<sup>266</sup>

Voidaanhan myös ajatella, että sähköisellä asioinnilla tavoitellaan paperin kulutuksen vähentämistä. Hallituksen esitystä (HE 17/2002) varten tehty taustaineiston kerääminen kuitenkin osoitti, että uudet asiointitavat eivät ole vähentäneet merkittävästi paperin kulutusta. Asiakirjojen fyysisestä siirtämisestä aiheutu-

---

<sup>264</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 26.

<sup>265</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 3.

<sup>266</sup> Ks. tarkemmin luku 3.3.1 TYVI -palvelusivusto.

neet kuljetustarpeet voisivat tulevaisuudessa silti pienentyä, sillä sähköinen asiointi perustellusti vähentää perinteisten paperiasiakirjojen postittamisen tarvetta.<sup>267</sup>

Sähköinen asiointi mahdollistaa tulevaisuudessa myös oman asian käsittelyn seurannan tietyn asianvalmistelu- ja ratkaisuvaiheessa tapahtuvan ”kulunvalvonta” -palvelun kautta.<sup>268</sup> Asian käsittelyvaiheet voitaisiin jakaa esimerkiksi kolmeen osaan: ensimmäinen vaihe olisi asian vastaanotto ja käsittelyn aloittaminen, toinen vaihe olisi asian käsittely ja esittely ratkaistavaksi sekä kolmas vaihe olisi päätöksen teko ja tiedon lähettäminen asiakkaalle. Tavoitteena on, että asiakas voisi itse seurata asiansa käsittelyä internetin välityksellä. Epätietoisuus asian etenemisestä vähentyisi ja lisäksi myös viraston sisällä voitaisiin seurata ja samalla hyödyntää tietoa asian käsittelyvaiheista.

Eräät viranomaiset käyttävät jo tällaista asiankäsittelyn seurantajärjestelmää. Ne ovat yleensä perustuneet atk-pohjaisiin diaariojärjestelmiin. Esimerkiksi verohallinnossa, erityisesti arvonlisäveroasioissa, työskentely-ympäristöön tulee merkintä tietyistä käsittelyvaiheista. Järjestelmä ei kuitenkaan automaattisesti muistuta esimerkiksi niistä erikoistapauksista, joiden käsittely on kestänyt jo kauan ja on edelleen kesken, joten järjestelmää olisi mahdollista vielä kehittää. Ajantasaisen käsittelyseurannan avulla tiedettäisiin koko ajan, missä hakemukset menevät ja kenellä on sen hetkinen vastuu asian käsittelyn etenemisestä, samalla vastuuvirkailijalla olisi selkeä käsitys avoimista tapauksista.

### *3.2.1 Tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet*

Suunniteltaessa sähköisen asioinnin käyttöönottoa on ensimmäisenä keskityttävä tarpeellisten laitteiden hankkimiseen. Tämän hetkinen lainsäädäntö, laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa (SähkAsL 24.1.2003/13), painottaa sähköisten asiointipalvelujen järjestämistä.

Mainitun lain 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

*”Viranomaisen, jolla on tarvittavat tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet, on niiden rajoissa tarjottava mahdollisuus lähettää ilmoittamaansa sähköiseen osoitteeseen tai määriteltyyn laitteeseen viesti asian vireille saattamiseksi tai käsittelemiseksi”.*

---

<sup>267</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 25.

<sup>268</sup> Ks. Itella Oyj:n postilähetysten sähköisestä seurantapalvelusta osoitteessa <www.posti.fi/lahetystenseuranta>.

Tämän pykälän mukaisesti viranomaisella ei siis ole velvollisuutta ottaa sähköistä asiointia käyttöönsä, jos tarvittavat valmiudet puuttuvat. Käytännössä kaikilla viranomaisilla on kuitenkin nykyään käytössään ainakin normaali suojaamaton sähköpostiyhteys, jonka kautta tiettyjä asioita voi laittaa vireille. Lisäksi erikseen salattuja sähköpostiyhteyksiä tai kokonaan salattuja asiointiympäristöjä on käytössä yhä enemmän.

Edellä mainitun oletuksen vastaisesti markkinaoikeus kuitenkin teki päätöksensä ratkaisussaan (MAO:161/04, 162/04 ja 163/04) vuonna 2004. Kyseisessä tapauksessa hakemusasiakirja oli lähetetty markkinaoikeuteen sähköpostin liitetiedostossa. Ratkaisun mukaan markkinaoikeudella ei ollut vielä sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetussa laissa tarkoitettuja (5 §) tarvittavia valmiuksia tarjota mahdollisuutta lähettää viestiä sähköiseen osoitteeseen asian vireille saatamiseksi. Perusteluissa sanottiin, että koska hakemuksen toimittaminen tapahtuu aina hakijan omalla vastuulla, hakijan olisi tullut ennen hakemuksen lähettämistä itse ottaa selvää sähköisen asiointin mahdollisuuden puuttumisesta. Markkinaoikeus katsoi, ettei asia ollut tullut sähköpostitse lähetetyllä hakemuksella markkinaoikeudessa laillisesti vireille, koska hakemusta ei ollut allekirjoitettu hallintolainkäyttölain 24 §:n 3 momentissa ja sähköisistä allekirjoituksista määrätyn lain 18 §:ssä edellyttämällä tavoilla.

Markkinaoikeuden päätös on varsin altis kritiikille. Kritiikki kohdistuu täydennysmenettelyn käyttämiseen ja etenkin tässä tapauksessa sen puuttumiseen, vaikka hallintolainkäyttölain 28 §:stä ilmenee selvä periaate oikeudesta vireillepano-asiakirjan täydentämiseen. Liitetiedostona lähetetyn hakemusasiakirjan tulostaminen paperimuotoon oli varmasti mahdollista markkinaoikeuden käytävissä olevilla tulostimilla. Pelkän, kynällä kirjoitetun, allekirjoituksen puuttumisen perusteella asian vireille panon evääminen tuntuu sitä vastoin varsin kohtuuttomalta.

HKäyttöl 24 §:n 3 momentin mukaan kyseinen hakemus on kuitenkin allekirjoitettava<sup>269</sup>. Mahdollisuus allekirjoituksen lisäämiseen täydennysmenettelyn kautta olisi tässä tapauksessa siis ollut varsin perusteltua. Jo vuodelta 1995 olevassa hallituksen esityksessä laiksi hallintolainkäytöstä (HE 217/1995) löytyy 24 §:n kohdalta perustelu, jonka mukaan allekirjoituksella tarkoitetaan omakätistä nimen kirjoittamista, ja kohdasta 28 § määräys allekirjoituksen puuttuminen edellyttää

---

<sup>269</sup> Hallintolain 22 §:n mukaan myös hallintoasian käsittelyn yhteydessä puutteellisen asiakirjan täydentämisestä on kyse muun muassa silloin, kun asianmukainen allekirjoitus puuttuu. Mäenpää 2008a: 95, 105–106, 226; hallituksen esitys 72/2002: 72–73; Niemivuo ym. 2003: 196–197; Puronen 2004: 143; Myrsky ym. 2007: 99–100.

yleensä aina täydennysmenettelyyn ryhtymistä.<sup>270</sup> Samasta hallituksen esityksestä 26 §:n kohdalta löytyy teksti, jonka mukaan valitusoikeuden tehokas käyttäminen ei saisi estyä tarpeettomien muodollisten seikkojen vuoksi. Näiden perusteella myös markkinaoikeuden olisi tullut käyttää täydennysmenettelyä ja tällä tavoin estää muodollisten seikkojen puuttumisesta aiheutunut oikeudenmenetys.<sup>271</sup>

Samansuuntainen markkinaoikeuden päätös kumottiin korkeimmassa hallinto-oikeudessa vuonna 2005 (6.9.2005 taltio 2223). Tällöin tapaus koski tilannetta, jossa yhtiö oli toimittanut määräajan kuluessa markkinaoikeuden sähköpostiosoitteeseen julkista hankintaa koskevan hakemuskirjelmän. Määräajan päättymisen jälkeen yhtiö toimitti markkinaoikeudelle postitse yhtiön asiamiehen omakätisesti allekirjoittaman hakemuskirjelmän. Markkinaoikeus jätti kuitenkin yhtiön hakemuksen tutkimatta sillä perusteella, että yhtiön sähköpostitse lähettämää hakemusta ei ollut allekirjoitettu laissa edellytetyllä tavalla ja postitse toimittama allekirjoitettu hakemuskirjelmä oli saapunut laissa säädetyn määräajan päättymisen jälkeen. KHO katsoi, ettei oikeutta vireillepanoasiakirjan täydentämisestä oltu noudatettu ja kumosi markkinaoikeuden päätöksen ja palautti asian markkinaoikeudelle uudelleen käsiteltäväksi.<sup>272</sup>

Verohallituksen hallintolaista ja verolainsäädännön muutoksista antamaan ohjeeseen (Dnro 458/38/2004) on vuonna 2005 kirjattu täsmennys asiakirjojen allekirjoituksen puuttumisesta ja sen täydennysmenettelystä. Ohjeen täsmennykseen ryhdyttiin sen jälkeen, kun Verohallituksen tietoon oli tullut, että verohallinnossa oli esiintynyt epäyhtenäisyyttä allekirjoituksen täydentämiseen liittyvissä tapauksissa erityisesti silloin, kun oikaisuvaatimuksen tekijä on lähettänyt oikaisuvaatimuksen telefaxina. Ohjeen täsmennyksessä Verohallitus muistuttaa, että tapauksessa, jossa allekirjoittamaton asiakirja lähetetään telefaksilla veroviranomaisille, tulee sovellettavaksi hallintolain 22 §:n 2 momentti. Tämän mukaan viranomai-

<sup>270</sup> Ks. täydennysmenettelystä asiakirjan allekirjoituksen puuttuessa myös mm. hallituksen esitys 217/1995: 51–52, 54–55; Jokela 2004: 519; Hallberg ym. 1997: 209–211; Myrsky ym. 2007: 100. Ks. lisäksi apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu (1459/4/04), jonka mukaan maistraatti oli menetellyt virheellisesti, kun se oli kieltäytynyt hyväksymästä sähköpostitse toimitettua vireillepanoasiakirjaa, sillä perusteella, että allekirjoitettu asiakirja tarkoittaisi vain telefaksin välityksellä tai paperilla lähetettyä asiakirjaa. Ks. samansuuntaista apulaisoikeusasiamiehen ratkaisua tapauksessa (2051/4/05), jossa maistraatti oli virheellisesti kieltäytynyt rekisteröimättä sähköisellä lomakkeella tulleita eroamisilmoitusta uskonnollisesta yhdyskunnasta. Ks. lisäksi oikeusasiamiehen ratkaisu (1409/4/03 ja 332/4/04), jossa oikeusasiamies muistuttaa ettei viranomaiselle saapunutta sähköistä asiakirjaa ensisijaisesti tarvitse täydentää allekirjoituksella (SähkAsL 9 §:n 2 mom.). Samoin vakuutuslaitoksen päätös 19.10.2006/1486:2006, joka päätöksessään katsoi, että valitus tuli tutkia, vaikka valituskirjelmää ei ollut täydennetty allekirjoituksella.

<sup>271</sup> Hallituksen esitys 217/1995: 51–54.

<sup>272</sup> Tapauksen käsittelyä ks. myös Voutilainen 2007: 80; Eskola & Ruohoniemi 2007: 338.

selle saapunutta asiakirjaa ei tarvitse täydentää allekirjoituksella, jos asiakirjassa on tiedot lähettäjistä, eikä asiakirjan alkuperäisyyttä ja eheyttä ole syytä epäillä. Jos asiakirjan alkuperäisyys tai eheys jää epäilyksenalaiseksi, on viranomaisella velvollisuus pyytää allekirjoitus. Ratkaisu allekirjoituksen tarpeellisuudesta ja tarpeettomuudesta on kyseessä olevan viranomaisen.<sup>273</sup>

Mielenkiintoisena tapauksena voidaan myös pitää oikeusasiamiehen ratkaisua (3022/4/01) vuodelta 2003. Asiakas oli kirjeitse hakenut vammaispalveluavustusta sosiaalitoimistolta ja tiedustellut sen jälkeen sähköpostitse hakemuksensa käsittelyaikoja ja sitä, tarvittiinko asian käsittelyssä lisäselvityksiä. Kielteisen päätöksen saatuaan asiakas tiedusteli sähköpostitse, minkälaista lisäselvitystä sosiaalitoimisto kielteisen päätöksen perusteluissaan tarkoitti. Tässä vaiheessa asiakas ei enää saanut sosiaaliviranomaisilta kuittausta viestin vastaanottamisesta, eikä vastausta kirjoittamiinsa kysymyksiin. Oikeusasiamies perustelee ratkaisussaan, että SähköAsL 5 §:n mukaisesti laissa ei ole asetettu tässä tapauksessa kunnalle ehdotonta velvoitetta sähköisen asiointimahdollisuuden järjestämiseen, vaan sähköisen asioinnin mahdollisuus on tarjottava käytettävissä olevien teknisten, taloudellisten ja muiden valmiuksien rajoissa. Kunnan internet-kotisivuilta ei oikeusasiamiehen mukaan saanut sellaista käsitystä, että kunta olisi järjestänyt mahdollisuuden toimeentulotuki- ja vammaispalveluhakemusten jättämiseen sähköpostitse.<sup>274</sup>

Oikeusasiamiehen ratkaisun perustelut ovat sinänsä ymmärrettäviä ja sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetun lain mukaisia. Kritiikki kohdistuu kuitenkin sosiaalitoimiston menettelyyn ja etenkin täydennysmenettelyn puuttumiseen<sup>275</sup>. Asiakkaan sosiaalitoimistosta saamassa vammaispalveluasian hylkäyspäätöksessä todetaan muun muassa, että vammaispalvelulain mukaisten avustusten anominen edellyttää muun muassa lääkärin ja kuntoutusohjaajan lausuntoja. Täydennysmenettelyn kautta kyseiset lausunnot olisi voitu toimittaa sosiaalitoimistoon hakemuksen liitteeksi.

Hallintolain 22 §:n ensimmäinen momentti<sup>276</sup> sisältää viranomaiseen kohdistuvan yleisen velvoitteen kehottaa lähettäjää täydentämään toimittamaansa asiakirjaa, jos se on tarpeen asian ratkaisemiseksi. Viranomaisen tulisi samalla myös selvästi esittää ja yksilöidä mitä lisäselvityksiä, täydennyksiä tai kokonaan uusia asiakirjo-

<sup>273</sup> Verohallitus 2005b.

<sup>274</sup> Ks. tapauksen käsittelyä myös s. 83.

<sup>275</sup> Samoin tapauksessa MAO: 161/04, 162/04 ja 163/04, tapauksen käsittelyä ks. s. 77–79.

<sup>276</sup> Ko. tapauksessa kantelun kohteena oli vuonna 2001 tapahtunut menettely, johon sovellettiin tuolloin voimassa ollutta hallintomenettelylakia. Hallintomenettelylain 9 §:n säännös asiakirjassa olevan puutteen poistamisesta vastaa nykyisin voimassa olevaa hallintolain 22 §:ää asiakirjan täydentämisestä.

ja se tarvitsee asian ratkaisemiseksi. Täydennysmenettelyn avulla asiakirjan lähettäjän olisi pitänyt saada tieto puutteellisesta hakemuksestaan ennen kielteisen päätöksen tekemistä. Asiakirjalle annetun kirjallisen muodon vaatimus täyttyy sekä paperiasiakirjan että elektronisessa muodossa olevan asiakirjan ollessa kyseessä, joten täydennysmenettelyn käyttäminen ei voi myöskään olla sidoksissa asiakirjan tiettyyn muotoon.<sup>277</sup>

Edelliset tapaukset viittaavat sähköistä viestintää käyttävien asiakkaiden määrän kasvamiseen. Sähköpostin käyttäminen täysipainoisena ja vuorovaikutteisena asiointivälineenä viranomaisasioissa ei kuitenkaan ole vielä mahdollista. Sähköpostin käyttö asiointivälineenä onnistuu täysipainoisesti vasta sitten, kun asiakkaan sähköinen tunnistus ja asiointin tietoturva saadaan riittävän luotettavalle tasolle sähköisten asiakirjojen lähettämisen ja vastaanottamisen yhteydessä. Tällä hetkellä sähköpostia käytetäänkin usein varsinaisen asiointin tukitoimintona. Tietojen täydentäminen ja päätöksen valmistumisaikataulusta kyseleminen ovat yleisimpiä sähköpostin käyttömuotoja. Kuten edellä mainittujen tapausten yhteydessä on todettu, on kuitenkin huomioitava, että sähköpostia käytettäessä lakia on noudatettava. Esimerkiksi pelkän allekirjoituksen puuttuminen ei ole pätevä syy asian vireillepanon raukeamiseen.<sup>278</sup>

Myös oikeuskansleri on ottanut kantaa sähköpostiasiointiin ja varsinkin verohallinnon sähköpostiyhteystietojen ilmoittamiseen. Oikeuskansleri katsoi kannanotossaan vuonna 2006 (170/1/05)<sup>279</sup>, että asiakaspalvelunäkökulmat puoltavat sähköpostiosoitteen ilmoittamista julkisesti. Ehdotuksena on, että sähköpostiosoite ilmoitettaisiin ”kirjaamo” -alkuisena sähköpostiosoitteena. Tämä siitäkin huolimatta, että lainsäädäntöön ei sinänsä sisälly Verohallitukselle yksiselitteistä oikeudellista velvollisuutta sähköpostiosoitteen ilmoittamiseen. Verohallitus on ilmoittanut, että salassapidon ja tietoturvallisuuden ongelmat huomioonottaen, se ei viranomaisena vielä voinut tarjota asiakkailleen sähköisessä asiointissa mahdollisuutta saattaa vireille henkilökohtaisia verotukseen liittyviä asioita avoimessa

<sup>277</sup> Ks. täydennysmenettelystä asiakirjan liitteiden puuttuessa Jokela 2004: 519; Mäenpää 2003: 230, 292–293; Mäenpää 2008a: 104–106; Niemivuo ym. 2003: 195–198; Hallberg ym. 1997: 209–210, 212.

<sup>278</sup> Ks. sähköpostiasiointista myös sisäasiainministeriö 2001: 6–7; Puronen 2004: 50–52, 143; tietoyhteiskuntaneuvosto 2005: 55; Voutilainen 2007: 77–85; valtiovarainministeriö 2001b: 19. Ks. lisäksi erityisesti sähköpostin suojasta Lehtonen 2001: 113–131; Lehtonen 2004: 61–77; Korhonen, Koskinen, Ojanen & Pesonen 2004: 239–241, 243–254.

<sup>279</sup> Tosin oikeuskansleri kirjoittaa lausunnossaan SähköAsL 5 §:n koskevan vain vuorovaikutteisia sähköisiä asiointipalveluja. Näin asia ei hallituksen esityksen (17/2002: 34) mukaisesti kuitenkaan ole, vaan asiointipalvelujen järjestämisvelvoitteella katetaan myös yksisuuntaisen asiointin palvelumahdollisuudet. Ks. myös Voutilainen 2007: 78. Ks. asiointipalveluiden luokittelusta s. 15–16.

verkossa toimivan sähköpostin kautta. Tämä ilmoitus asettuu sille harmaalle alueelle, joka muodostuu lain sanamuodon ”*Viranomaisen, jolla on tarvittavat tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet...*” (SähköAsL 5 §) perusteella.<sup>280</sup>

Laiassa mainitut ”*tarvittavia valmiuksia*” ei ole sen tarkemmin määritelty, eikä yksimielisyyteen ole päästy siitä, täyttääkö nykyinen sähköpostijärjestelmä nämä mainitut tarvittavat valmiudet. Asiakokonaisuuteen otti kantaa myös oikeuskansleri hänelle toimitetun kantelun perusteella. Oikeuskansleri katsoi, että asiakaspalvelunäkökulmat puoltavat sähköpostiosoitteen ilmoittamista. Toki hän samalla myönsi, että laki on tulkinnanvarainen tältä osin. Yhtenä ratkaisumallina voitaisiin pitää sähköpostiasioinnin jakamista kahteen toisistaan erilliseen asiakokonaisuuteen: asiakkaan yhteydenottoon viranomaiseen ja viranomaisen yhteydenottoon asiakkaaseen. Kuten oikeuskansleri myös lausunnossaan totesi, lain säännökset voidaan ymmärtää siten, että ne pitävät sisällään ja turvaavat verohallinnon henkilö- ja yritysasiakkaan yksisuuntaisen oikeuden sähköisen asiointitavan käyttöön riippumatta siitä, voiko viranomaisen omalta osaltaan käyttää vastauksia lähetettäessä viranomaisen sähköpostiohjelmaa.<sup>281</sup>

Lainsäädännön perusteella asiakkaan yhteydenotto viranomaiseen on siis jo nykyään mahdollista tehdä sähköpostinvälityksellä. Jos viranomaisella on syytä epäillä, ettei sähköpostin lähettäjä ole se, joksi lähettäjä itseään väittää<sup>282</sup>, on käyttöön otettava jokin toinen henkilöllisyyden varmistamiseen mahdollistava käytäntö, esimerkiksi henkilökohtainen asiakaskäynti. Viranomaisen voi kieltäytyä lähettämästä tietoa viranomaispäätöksestä asiakkaalleen sähköpostilla vedoten salassapito- ja tietoturvallisuusongelmaan.<sup>283</sup>

Varsin edistyksellistä kantaa ja jopa poikkeuksellisen positiivista asiakaspalveluotetta on havaittavissa sähköpostiasiointiin liittyvässä vakuutus oikeuden ratkaisussa 6.9.2007/9301:2006. Tässä tapauksessa viranomaispäätökseen liitettyssä valitusosoituksessa ei ollut annettu tietoa mahdollisuudesta toimittaa valituskirjelmä sähköisesti, eikä valitusosoituksessa ollut yhteystietoja sähköistä toimitta-

<sup>280</sup> Ks. SähköAsL 5 §:n liittyen myös s. 76–79, 127–128.

<sup>281</sup> Oikeuskanslerin kannanotto 170/1/05.

<sup>282</sup> Viranomaiselle saapunutta sähköistä asiakirjaa ei tarvitse täydentää allekirjoituksella, jos asiakirjassa on tiedot lähettäjistä eikä asiakirjan alkuperäisyyttä tai eheyttä ole syytä epäillä. (SähköAsL 9 §:n 2 mom.). Ks. myös allekirjoituksen vaatimiseen liittyvää käsittelyä s. 7, 74–77, 93–94. Ks. lisäksi apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu 30.11.2006 Dnro 2051/4/05, jossa suositellaan viranomaisesta ottamaan käsittelyyn sähköpostilla ja telefaxilla lähetetty asiakirja, ellei ole erityisiä perusteita epäillä asiakirjan lähettäjän henkilöllisyyttä tai muutoin kyseisen viestin ja asiakirjan aitoutta. Ks. ratkaisun aikaisempaa käsittelyä s. 78.

<sup>283</sup> Ks. myös Voutilainen (2007: 83–84), joka vertailee eri viranomaisten tarjoamia sähköpostiasioinnin palvelumahdollisuuksia tietoturvanäkökulmasta.

mista varten. Yhteystietojen puuttumisen vuoksi valitusosoitus luokiteltiin virheelliseksi. Muutoksenhakijan ennen valitusajan päättymistä päivätty valituskirjelmä oli saapunut asianomaiselle viranomaiselle yhden päivän valitusajan päättymisen jälkeen. Vakuutusosikeus katsoi, että koska valitusosoituksen virheellisyys oli tässä tapauksessa voinut vaikuttaa valituksen myöhästymiseen, se ei hallintolainkäyttölain 30 §:n 1 momentin nojalla jättänyt myöhään saapunutta valitusta tutkimatta.<sup>284</sup>

Päinvastaisesti toimittiin Oulun hallinto-oikeuden ratkaisussa (Oulun HAO 16.2.2007 taltio 07/0079/1), jossa hallinto-oikeus ei ottanut valitusta myöhään tehtynä tutkittavakseen. Sillä seikalla, että valitusosoitus oli ollut puutteellinen hallinto-oikeuden sähköpostiosoitteen ja telekopionumeron puuttumisen takia, ei nähty olevan asian kannalta merkitystä, kun otettiin myös huomioon määräajan ylittymisen pituus seitsemällä viikolla.<sup>285</sup>

Valituskirjelmän myöhästymisen ja siitä aiheutunut valituksen tutkimatta jättäminen oli myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavana vuonna 2007 (KHO 2007:58). Tapauksessa valituksen myöhästymisen oli johtunut siitä, että Ahvenanmaan hallintotuomioistuimen päätökseen liitetty valituskirjelmä oli, valitusosoituksesta mainitusta menettelystä poiketen, toimitettu korkeimman hallinto-oikeuden sijasta takaisin Ahvenanmaan hallintotuomioistuimelle, joka oli sitten

---

<sup>284</sup> Samankaltaiseen ratkaisuun päädyttiin tapauksessa (KHO 28.9.2001 taltio 2333), jossa päätökseen liitetystä valitusosoituksessa postinumero oli merkitty virheellisesti. Kun otettiin huomioon tapahtunut virheellisyys ja se, että valitus oli ollut vain yhden päivän myöhässä, ei valitusta voitu jättää hallintolainkäyttölain 30 §:n 1 momentin perusteella tutkimatta. Mäenpää 2007b: 303–304; Mäenpää 2008a: 236–237. Ks. myös päätökset (KHO 4.3.2005 taltio 464, KHO 2003:56 ja KHO 2000:52), joissa oli kyse valitusajan alkamiseen liittyvistä epäselvyyksistä. Ratkaisuiden perusteella voidaan todeta, ettei valituksenosoituksen virheellisyydestä voi yleensä koitua vahinkoa valittajalle. Kulla 2008: 254, 271; Siitari-Vanne 2008: 355–356; Mäenpää 2007b: 303–306, 313; Mäenpää 2008a: 236–237.

<sup>285</sup> Tapauksessa valituksen viimeinen jättöpäivä oli 26.9.2005, mutta valitus oli saapunut hallinto-oikeuteen vasta 14.11.2005. Ks. samoin vakuutusosikeuden päätös (13.3.2008/2651:2007), jossa vakuutusosikeus katsoi, ettei myöhästynyttä valitusta voitu tutkia, koska sen myöhästymiseen ei ollut painavia syitä eikä valitusosoituksen puutteellisuus vaikuttanut myöhästymiseen. Tapauksessa valituksen viimeinen jättöpäivä oli 13.11.2006, mutta valituskirjelmä oli saapunut vasta 15.11.2006. Äänestysratkaisulla (4–1) todettiin, että valituksen myöhästymisen ei voitu todeta tai edes olettaa johtuneen sähköpostiasioinnin mahdollisuuden ilmoittamatta jättämisestä. Eri mieltä ollut jäsen lausui, että valitusosoituksen virheellisyys olisi voinut vaikuttaa valituksen myöhästymiseen. Ks. samoin vakuutusosikeuden päätös (25.8.2008/6887:2007), jossa valitus oli saapunut yhden päivän myöhässä. Äänestysratkaisulla (11–3) todettiin, ettei myöhästynyttä valitusta voitu tutkia, koska valituksen myöhästymisen ei voitu todeta tai edes olettaa johtuneen sähköpostiasioinnin mahdollisuuden ilmoittamatta jättämisestä eikä myöhästymiseen voitu katsoa olleen laissa tarkoitettuja painavia syitä. Ratkaisusta eri mieltä olevat jäsenet lausuiivat, että tieto sähköisen asioinnin mahdollisuudesta oli voinut vaikuttaa valituksen saapumisen viivästymiseen.



siirtänyt valituskirjelmän oikeaan osoitteeseen. Virheellisestä postituksesta johtuen valituskirjelmä oli myöhästynyt määräajasta saapua korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että myöhästymisen oli tapahtunut muusta syystä kuin siitä, että valitusosoituksessa ei ollut erikseen ilmoitettu mahdollisuudesta tehdä valitus myös sähköisesti. Korkein hallinto-oikeus siis katsoi, ettei kyseessä ole hallintolainkäyttölain 30 §:n 1 momentissa tarkoitettu tilanteessa, jossa valitusta ei jätetä tutkimatta, vaikka valitus oli tehty väärää menettelyä noudattaen.

### 3.2.2 Vastuukysymykset

Vastuukysymykset sähköisessä asiointissa voivat myös aiheuttaa ongelmia tai ainakin ongelmatilanteita. Vastuu sähköisen viestin välittämisestä viranomaiselle on aina asiakirjan lähettäjällä (SähköAsL 8 §). Jotta lähettäjä kuitenkin saisi tiedon, onko lähettäminen onnistunut vai ei, on lakiin säädetty, että viranomaisella on vastuu ilmoittaa sähköisen viestin lähettäjälle viestin vastaan ottamisesta (SähköAsL 12 §). Tätä vastuuta ei kuitenkaan ole telekopiona eli telefaksilla saapuneeseen asiakirjaan (SähköAsL 12 §:n 1 mom.).

Oikeusasiamiehen ratkaisun (3022/4/01) perusteluissa on otettu kantaa sähköisen viestin vastaanottamisen yhteydessä syntyvään kuittausvelvollisuuden sisältöön. Perusteluissa viitataan hallituksen esityksiin (HE 153/1999 ja HE 17/2002), joiden mukaan kuittausvelvollisuus tulee sovellettavaksi vain hallintoasian sähköisen vireillepanon, käsittelyn ja päätöksen tiedoksiannon yhteydessä. Kuittausta ei siis ole tarpeen tehdä esimerkiksi mielipiteen ilmaisuja ja kommentteja sisältävien sähköisten viestien yhteydessä. Tämä on perusteltua ja samalla myös tarkoituksenmukaista.<sup>286</sup>

Sähköisen viestin vastaanottaminen on tapahtunut, kun viesti on viranomaisen käytettävissä vastaanottolaitteessa tai tietojärjestelmässä ja kun viesti on siten

---

<sup>286</sup> Hallituksen esitys 153/1999: 12–13; hallituksen esitys 17/2002: 6, 22, 37–38. Ks. lisäksi oikeusasiamiehen ratkaisun (3022/4/01) aikaisempaa käsittelyä s. 79. Ks. myös apulaisoikeuskanslerin päätös (7.8.2006 Dnro 1168/1/04), jossa kantelun perusteella viranomaisen ei ollut vastannut asiakkaan lähettämiin sähköpostiviesteihin, eikä asiakkaalle ollut edes ilmoitettu sähköpostien vastaanottamisesta. Oikeuskansleri kirjoittaa, että viranomaisen olisi tullut lain ja hyvän hallintotavan mukaisesti vastata sähköpostiviesteihin ainakin ilmoittamalla niiden vastaanottamisesta ja mahdollisesti viittaamalla pian annettavaan lausuntoon. Ks. samoin apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu 14.12.2004 Dnro 1125/4/03 ja 27.6.2006 383/4/06, sekä oikeuskanslerin ratkaisu 7.5.2001 Dnro 845/1/99. Ks. lisäksi oikeuskanslerin ratkaisu (10.3.2003 Dnro 416/1/01), jos hän toteaa, että jos samassa asiassa asiakas lähettää viranomaiselle useita sähköpostiviestejä, viranomaisen on vastattava viesteihin ainakin kerran.

käsiteltävissä (SähkAsL 10 §:n 1 mom.). Markkinaoikeuden ratkaisussa (MAO 248/04) otettiin kantaan muun muassa siihen, onko viesti ollut viranomaisten käytettävissä ennen määräajan umpeutumista. Operaattorilta saadun ilmoituksen mukaan asiakirja on saapunut vasta klo 12:04:33. Tarjousasiakirjat olivat tarjouspyynnön mukaan toimitettava klo 12 mennessä.

Markkinaoikeus katsoi asiakirjojen tulleen vastaanottajalleen myöhässä eikä se, että hakija oli yrittänyt lähettää asiakirjaa telefaksina kolme kertaa epäonnistuneesti vastaanottajalle ennen määräajan loppumista ja se, että myöhästyminen oli ollut vähäistä, ollut antanut markkinaoikeudelle aihetta arvioida asiaa toisin. Markkinaoikeuden tekemä ratkaisu on varsin hyväksyttävä, koska asiakirja oli yhtenä kokonaisuutena myöhässä toimitettu<sup>287</sup>, eikä täydentämismenettelyn käyttämiselle ollut tässä tapauksessa laillisia perusteita. Epäselväksi kuitenkin jäi, aiheuttiko hakijan oman telefax-laitteen käyttöhäiriö kolme epäonnistunutta lähetysyritystä vai mahdollisesti häiriö tietoliikenneverkossa vai käyttöhäiriö viranomaisen vastaanottavassa telefax-laiteessa.

Ongelmatilanteissa, kun tarkkaa saapumisajankohtaa ei viranomaisen puolesta voida tarkastaa, voidaan viesti katsoa saapuneeksi sinä ajankohtana, jona se on lähetetty, kunhan lähettämisaikajohdosta voidaan esittää luotettava selvitys (SähkAsL 10 §:n 2 mom.). KKO:n tapauksessa (KKO 2005:3) asianosainen ilmoitti tyytymättömyytensä käräjäoikeuden tuomioon lähettämällä määräajassa sähköpostiviestin käräjäoikeuden sähköpostiosoitteeseen. Käräjäoikeuden käyttämä sähköpostipalvelin ei sähköpostijärjestelmässä olleen vian johdosta ottanut kuitenkaan viestiä vastaan ja viesti jäi lopulta saapumatta kokonaan käräjäoikeuteen. Korkein oikeus kuitenkin katsoi, vastoin alempien tuomioistuinten tekemiä päätöksiä, että SähkAsL 10 §:n 2 momentissa ilmenevää periaatetta on perusteltua noudattaa myös tilanteissa, joissa viranomaisen tiedonsiirtojärjestelmä on ollut epäkunnossa, mutta sekä viesti että sen lähettämisaikajohdosta on sittemmin luotettavasti selvitetty. KKO hyväksyi siis käräjäoikeuteen sähköpostitse tulleen tyytymättömyyden ilmoituksen ja palautti asian käsittelyn hovioikeudelle.<sup>288</sup>

KKO:n kanta on sähköiseen asiointiin liittyvissä tapauksissa ollut kuitenkin erittäin vaihteleva. Vuonna 1992 KKO:n ratkaisussa (KKO 1992:64) muutoksenhakija oli toimittanut valituslupahakemuksen hovioikeuteen telefaksin välityksellä

<sup>287</sup> Samoin myös tapaus Uudenmaan LO 18.2.1992 taltio 161/1, jossa valitus jätettiin myöhästyneenä tutkimatta. Tapauksessa valitus saapui läänioikeuteen telefax-laitteen välityksellä valitusajan viimeisenä päivänä vasta viraston aukioloajan jälkeen, kello 16:39.

<sup>288</sup> Ks. tapaukseen liittyvää analysointi myös Saarnilehto 2005: 136–137, 139–142; Lappalainen 2007: 956, 1056–1057; Turunen 2005: 30–33; Salonen 2005: 1000; Mäenpää 2008a: 108.

määräajassa. Allekirjoituksella varustettu kappale valituslupahakemuksesta toimitettiin lähetin välityksellä vasta määräajan päättymisen jälkeen. KKO:n mukaan prosessioikeudellisten säännösten tulkinnassa on yleensä periaatteena välttää tarpeettomista muodollisuuksista johtuvia oikeudenmenetyksiä. Näin KKO mukaan muutoksenhakukirjelmä oli toimitettu laissa säädetyllä tavalla hovioikeuteen ja se oli kirjallisessa muodossa allekirjoituksella täydennetty, joten valituslupahakemus tutkittiin.<sup>289</sup>

Vuonna 1997 annettiin puolestaan päinvastainen ratkaisu (KKO 1997:78). Tapauksessa valituskirjelmän viimeisen sivun saapuminen tuomioistuimen telefaksiin vasta valitusajan jälkeen aiheutti koko valituskirjelmän epäämisen käsittelystä. KKO:n perusteluissa mainitaan, ettei lähetyksen aloittaminen virka-aikana riittänyt määräajan noudattamiseksi, vaan asiakirjan kaikkien sivujen tuli olla vastaanottolaitteessa tulostettavissa ennen klo 16.15. Ratkaisua ei KKO:n mukaan voinut perustaa lainkaan siihen, miten olennainen osa asiakirjasta on saapunut virkaajassa.<sup>290</sup>

Päätös on varsin altis kritiikille ja päätöksen jälkeen noussut keskustelu ratkaisun oikeudenmukaisuudesta painostikin KKO:n tarkistamaan kantaansa vuonna 2002. Tuolloin kyseessä oli tapaus (KKO 2002:67), jossa valituskirjelmä oli saapunut käräjäoikeuteen telefaksilla, mutta asiakirjasta puuttui kolmas sivu keskeltä asiakirjaa. Valituskirjelmän lähettäneelle annettiin täydennysmenettelyn mukainen oikeus asiakirjan täydentämiseen ja asia otettiin käsittelyyn sen jälkeen.

Kolmea edellä mainittua KKO:n tekemää ratkaisua on analysoitu erittäin paljon oikeuskirjallisuudessa<sup>291</sup>. Varsinkin tapauksen vuodelta 1997 (KKO 1997:78) kohdalla esitetty kritiikki on ollut varsin aiheellista. Täydennysmenettelyn käyttämättä jättäminen oikeutti kritiikille alttiin ratkaisun monipuolisen analysoinnin. Voidaan myös todeta, että KKO tarkistama kanta vuoden 2002 tapauksen yhtey-

<sup>289</sup> Ks. sähköisen allekirjoituksen tasavertaisesta asemasta käsikirjoitettuun allekirjoitukseen verrattuna hallituksen esitys 197/2001: 1, 12–14, 33; Puroon 2004: 142–143. KKO 1992:64 ratkaisun vähemmistön kanta on esitelty sivulla 33 alaviitteessä 112.

<sup>290</sup> Ks. samoin Helsingin HO 15.2.1996 taltio 834, jossa telekopiona käräjäoikeuteen määräajan viimeisenä päivänä toimitettu valituskirjelmä, jonka lähettäminen oli aloitettu ennen virkaajan päättymistä, ei ollut kokonaisuudessaan tulostunut telekopiolaitteesta virkaajan kuluessa. Valitus jätettiin myöhästymisen vuoksi tutkimatta.

<sup>291</sup> Ratkaisun KKO 1992:64 analysointia ks. myös Lehtonen 1993: 57–66, Roos 1992: 239, Viro-lainen 1995: 93–94, 183, 192, Havansi 2004: 58, 360; Saarnilehto 2005: 128–131; Lappalainen 2007: 103, 996. Ratkaisun KKO 1997:78 analysointia ks. myös Kemppinen 2004: 73, Lappalainen 2007: 403, 612–613, 957, Pölönen 2000: 253, Havansi 2004: 2, 58, 73–74, 352, 357–359; Saarnilehto 2005: 131–133; Hallberg 1997; hallituksen esitys 17/2002: 40–41. Ratkaisun KKO 2002:67 analysointia ks. myös Jokela 2004: 510–511, Rautio 2003: 80–83, Lappalainen 2007: 403, 957, Havansi 2004: 2, 58, 73–74, 352; Saarnilehto 2005: 133–134.

dessä oli perusteltu ja toivottu. Jatkossa vastaavankaltaisissa tapauksissa pyrittäisiin näin yhä paremmin muodollisuuksien välttämistavoitteen saavuttamiseen ja lakisääteisen täydennysmenettelyn käyttämiseen.

Ajankohdiltaan melko vanhojenkin oikeustapausten esiintuominen vahvistaa edelleen käsitystä siitä, että uuden teknologian sovellettavuus nykypäivänä tulisi tukeutua tarvittaessa yleisiin peruseriaatteisiin. Näitä oikeudellisia peruseriaatteita on hyödynnettävä erityisesti tilanteissa, joissa suoraan sovellettavaa lainsäädäntöä ei ole.

Tekninen kehittyminen on muuttanut asiakirjan saapumisaikaan ja sen luotettavaan todentamiseen liittyvän ratkaisukäytännön. Hallituksen esityksessä laiksi sähköisestä asioinnista hallinnossa (HE 153/1999) mainittiin tilanne, jossa saapumisajan todentamiseksi hyväksyttäisiin sähköpostin otsikkokentässä oleva lähettämisaika, joka tallentuu viestiä välittävän palvelimen kautta. Nykyään, uuden lain ollessa voimassa (SähkAsL 13/2003), pelkkä lähettäjän tietokoneelle kirjautunut lähettämisaika, ilman lisäselvityksiä, ei ole riittävä. Lisäselvitysten antaminen nähdään tarvittavana edellytyksenä asiakirjan saapumisajan todentamiselle, koska lähettäjä voi itse määrittää oman tietokoneensa kellonajan ja siten vaikuttaa myös viestin lähettämisaikaan.

Vaasan hovioikeus tutki tapauksessa (VaaHO 17.10.1997 taltio 1525) vuonna 1997 asiakirjan saapumisajan luotettavaa todentamista. Käräjäoikeuden telekopiolaitteen liikennöintiraportista ei ollut saatavissa riittävän luotettavaa selvitystä siitä, milloin määräajan viimeisenä päivänä telefaksina lähetetty 24-sivuinen valituskirjelmä oli ollut käräjäoikeuden käytettävissä. Asiakirjan lähettäneen osapuolen eli asianajotoimiston telekopiolaitteen mukaan valituskirjelmän viimeinen sivu oli lähetetty kello 16:13.

VaaHO piti asianajotoimiston telekopiolaitteen kellomerkintää luotettavana ja valituskirjelmä katsottiin saapuneeksi määräajassa eli virka-aikana. Vaasan hovioikeuden päätös tehtiin nyt jo kumotun sähköisen viestinnän ja automaattisen tietojenkäsittelyn käyttämisestä yleisissä tuomioistuimissa annetun lain (594/1993) aikaan. Ratkaisu on silti myös nykyisen lain (SähkAsL 13/2003) mukaan varsin oikeudenmukainen päätös. Lähettämisaikakohdan ratkaisemiseen voidaan nykyään käyttää esimerkiksi aikaleimapalvelua<sup>292</sup>, jolla voidaan katsoa olevan julkinen luotettavuus.<sup>293</sup>

---

<sup>292</sup> Aikaleimalla tarkoitetaan viestiin liitettyä tietoa lähetys-, saapumis- tai käsittelyajankohdasta ja myös mahdollisesti tapahtuman osapuolista. Näin varmennetulla aikaleimalla saadaan ai-

Kaikkien edellä mainittujen oikeustapausten yhteydessä on aiheellista muistuttaa turhien muodollisuuksien välttämisen tavoitteesta. Useissa eri lainsäädäntöaineistoissa (ks. HE 184/1977: 3–4, 7, 9, HE 79/1993: 5–7 ja HE 217/1995: 47–48) sekä KKO:n ratkaisun (KKO 1992:64) perusteluissa mainitaan periaate, jonka mukaan tarpeettomista muodollisuuksista aiheutuneita oikeudenmenetyksiä tulisi välttää. Tavoitteen mukaisesti asiat tulisi voida ottaa tutkittavaksi ja huomioon tietyistä muodollisista virheistä huolimatta.<sup>294</sup>

Viranomaisen puolella vastuukysymykset liittyvät myös tietoteknisten ratkaisujen toimivuuteen. Viranomaisen on huolehdittava, että heidän tietoliikennetarkaisut ovat toimintakunnossa ja mahdollisten korjaus- ja huoltotöiden ajaksi asiakkaiden käytössä on käytössä toimivat vararatkaisut. Eduskunnan oikeusasiamies on ottanut kantaa (29.8.2006 Dnro 3498/2/04) viranomaisen toimiin tai tässä kyseisessä tapauksessa viranomaisen toiminnan hitauteen. Eduskunnan oikeusasiamies lausuu, että kunnan tulee huolehtia lakisääteisistä velvoitteistaan, kuten toimeentulotukiasioiden viivytyksettömästä käsittelystä, ja turvata perus- ja ihmisoikeuksien toteutuminen kunnassa. Kyseessä olleen sosiaali- ja terveyslautakunnan ilmoituksen mukaan käsittelyaikojen pidentyminen on johtunut osittain tietojärjestelmäongelmista, jotka pääosin johtuivat toisesta sopimusosapuolesta. Oikeusasiamies kuitenkin painottaa, että toisen sopimusosapuolen mahdolliset toimet eivät vaikuta kunnan laissa säädettyyn järjestämisvastuuseen. Oikeusasiamies jatkaa lausunnossaan, että kunnan on aina huolehdittava toimeentulotukihakemusten lainmukaisesta käsittelemisestä tietojärjestelmähäiriöistä ja muista ongelmista huolimatta. Tämän kaltaisiin ongelmiin on syytä varautua jo etukäteen mahdollisilla varajärjestelmien käyttömahdollisuuksilla.<sup>295</sup>

---

kaan viestin lähettämisen tai vastaanottamisen kiistämättömyys. Valtiovarainministeriö 2006c: 13.

<sup>293</sup> Ks. aikaleimapalvelun käyttömahdollisuuksista myös mm. hallituksen esitys 17/2002: 37, 41; Perttula 2002: 130–131.

<sup>294</sup> Lehtonen 2003: 5; Havansi 2004: 360; ks. lisäksi ratkaisusta KKO 1992:64 tarkemmin s. 33, 85–86.

<sup>295</sup> Ks. myös oikeuskansleri (31.8.2000 Dnro 326/1/99), joka pitää jatkossa tärkeänä, ettei hänen saamastaan kantelusta ilmenevää sähköpostin perille saapumisen viivästymistä pääse tapahtumaan ainakaan viranomaisen omissa sähköisissä tiedonsiirtomenetelmissä olevien häiriöiden tai puutteiden vuoksi. Ks. eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaisu (29.8.2006 Dnro 3498/2/04) käsittelyä hallintosovellusten näkökulmasta s. 149. Ks. myös ratkaisun käsittelyä Saarenpää 2008b: 41. Ks. myös apulaisoikeuskanslerin ratkaisu (13.4.1993 Dnro 435/1/92), jossa todetaan, että viranomaisten tietojärjestelmissä olleen ohjelmointivirheen seuraamukset on pyrittävä korjaamaan viranomaisaloitteisesti.

### 3.2.3 Käyttäjystävällisyys

Pelkkien teknisten edellytysten täytyminen ei takaa toimivaa palveluympäristöä ja tyytyväisiä asiakkaita. Teknisten edellytysten lisäksi sähköiseltä asiointiympäristöltä vaaditaan muun muassa käyttäjystävällisyyttä. Asiakkaalle jäävän käsityksen palvelutapahtumasta täytyy täyttää samoja vaatimuksia kuin fyysisesti palvelupisteessäkin asioitaessa. Internetissä olevan sivuston täytyy olla tarpeeksi selkeä, jotta asiakas pystyy siellä toimimaan. Samoin tavoin fyysisen viraston täytyy ohjata asiakkaitaan toimipaikassaan erilaisin opastetauluin ja -kyltein. Näitä tarvitaan myös verkkoympäristöissä. Lähtökohtana verkkoympäristöjä suunniteltaessa on oltava käyttäjä, joka ei ole tietokoneammattilainen vaan henkilö, joka käyttää tietokonetta vain silloin tällöin.

Käytettävyyden synonyyminä tulisi ymmärtää helppokäyttöisyyden. Näin ei kuitenkaan aina valitettavasti ole. Hyvän käytettävyyden omaava sovellus, nettisivu tai ohjelma on ymmärrettävä, vaivaton, kattava ja esteettisesti miellyttävä. ISO -standardissa (9241–11 1998) käytettävyyden määrittämisen se vaikuttavuus, tehokkuus ja tyytyväisyys, jolla tietyt määritellyt käyttäjät saavuttavat määritellyt tavoitteet tietyssä ympäristössä. Vaikuttavuus kohdistuu käyttäjän ennalta määrättyjen tavoitteiden saavuttamiseen onnistumiseen. Tehokkuudella puolestaan tarkoitetaan niitä tavoitteiden saavuttamiseen käytettyjen resurssien verrattaessa. Käytön mukavuus ja hyväksyttävyyden sisältyvät käytettävyyden tyytyväisyyteen.<sup>296</sup>

Viranomaisverkkosivustoja ja sovelluksia suunniteltaessa on otettava huomioon tekstien koot ja sivuston väriä. Opastus ja ohjeistus täytyy olla merkittävässä roolissa tavoiteltaessa hyvää käytettävyyttä. Ohjeet voivat olla yleisohjeita, jotka tulevat käyttäjän luettaviksi heti sivustoa avattaessa tai yksityiskohtaisempia, esimerkiksi tiettyyn lomakkeeseen liittyviä täyttöohjeita. Ohjeiden tulee olla saatavilla helposti ja määrällisesti mahdollisimman paljon ja monipuolisesti, huomioiden myös niiden helppokäyttöisyys.

Visuaalinen suunnittelu on vain osa hyvää käyttöliittymäsuunnittelua. Palvelutapahtuman esteettinen ja miellyttävä kokonaisuus on tärkeä, mutta visuaalinen suunnittelu sisältää paljon muutakin kuin pelkästään sopivien värien valinnan ja kokonaisuuden sommittelun tasapainoisen näköiseksi. Lähtökohta on kuitenkin käyttöliittymän sisällössä, sen ajankohtaisuudessa ja oikeellisuudessa. Tasapainoisessa kokonaisuudessa olennainen informaatio on tuotu esille liioittelematta,

---

<sup>296</sup> Pietarinen ym. 2008: 139; Hintikka 2001: 84–87; Wiiio 2004: 28–32; Sampola 2008: 1. Ks. myös käytettävyytystutkimuksen historiasta Sampola 2008: 4–9.

mutta tarpeeksi selkeästi. Liian kirjava sivu on sekava ja vaikeasti hahmotettava.<sup>297</sup>

Visuaalisella suunnittelulla on sisällön lisäksi erityisen huomattava merkitys varsinkin uusien käyttäjien kohdalla. Visuaalisella suunnittelulla voidaan eräissä tapauksissa vaikuttaa palvelun käytön kokonaistehokkuuteen. Sivuston kokonaisrakenne itsessään on usein käytettävyyden kannalta tärkeämpi kuin yksittäisten sivujen sisäinen rakenne. Internetissä olevien palveluympäristöjen hyvällä suunnittelulla ja sen visuaalisia ominaisuuksia kehittämällä ja parantamalla työskentely- ja asiointinopeus voi parantua jopa 20–40 prosenttia.<sup>298</sup>

### 3.2.4 Arkistointi

Tärkeä asia sähköisessä asioinnissa, ja jopa huolen aihe, on myös sähköisten asiakirjojen ja muun materiaalin arkistointi. Sähköisten asiakirjojen säilyttäminen ja arkistointi on siis hoidettava yhtä huolellisesti kuin paperiasiakirjojen kohdalla.

SähköAsL 21 §:n mukaan

*sähköinen asiakirja on arkistoitava siten, että sen alkuperäisyys ja säilyminen sisällöltään muuttumattomana voidaan myöhemmin osoittaa.*

Arkistolain (ArkistoL, 23.9.1994/831) 1 §:n mukaan lain soveltamisalaan kuuluvat arkistonmuodostajat kuten esimerkiksi valtionvirastot, laitokset ja tuomioistuimet. Näiden tehtävänä on varmistaa asiakirjojen käytettävyys ja säilyminen, huolehtia asiakirjoihin liittyvästä tietopalvelusta, määritellä asiakirjojen säilytysarvo ja hävittää tarpeeton aineisto (ArkistoL 7 §). Arkistolaitoksen<sup>299</sup> tehtäviin puolestaan kuuluu muun muassa arkistotoimen ohjaaminen ja kehittäminen (ArkistoL 4 §). SähköAsL 22 §:n mukaan arkistolaitoksella onkin mahdollisuus antaa tarvittaessa tarkempia määräyksiä ja ohjeita sähköisen asioinnin kirjaamisesta tai muusta rekisteröinnistä sekä arkistoinnista.<sup>300</sup>

Arkistointia ja säilyttämistä koskevat oikeudelliset vaatimukset on otettava huomioon sekä asian hallinnollisen menettelyn aikana että käsittelyn päätyttyä mahdollisen pitkäaikaisen säilytysajan puitteissa. Vanhanaikaiset kellarit pitkine map-

<sup>297</sup> Sinkkonen, Kuoppala, Parkkinen & Vastamäki 2002: 176–177; Nielsen 2000: 100–101.

<sup>298</sup> Nielsen 2000: 18, 163–164; Tullis 1997: 385; Wiiio 20004: 32–34.

<sup>299</sup> Ks. arkistolaitos internetissä osoitteessa <www.narc.fi>. Ks. arkistolaitoksesta myös Kuronen 1998: 28–34.

<sup>300</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 6, 23, 46–47. Ks. myös Gränström (2002: 99–101), joka käsittelee sähköisen arkistoinnin näkymiä Ruotsin näkökulmasta.

pihyylyineen siirtyvät historiaan, vaikka mahdollisesti samat kirjahyllyt täyttyvät tulevaisuudessa erilaisista tallenteista, kunhan vain kehitettäisiin tallennemuoto, jonka lukemiseen tarvittava tekninen laitteisto mukautuisi tietoteknisen kehitykseen.<sup>301</sup>

Arkistolaitos hallinnoi asianhallintajärjestelmillä tuotetun asiakirja-aineiston sähköistä arkistointia, jota mallinnetaan SÄHKE-hankkeessa. Hanke on viranomaisen asiakirjojen sähköiseen pysyvässä säilytyksen keskittyvä kehittämissanke. Arkistolaitos pyrkii kehittämään kulttuuriperinnön säilytystoimintaa tietoteknistyvän viranomaistoiminnan vaatimuksia vastaavaksi. SÄHKE-hankkeessa kehitetään sähköisten tietoaineistojen käsittelyn ja säilyttämisen periaatteita, metodeja ja käytäntöjä. SÄHKE-hanke käynnistyi jo vuonna 2001. Hankkeen tuloksena tuotettiin SÄHKE-määritykset sekä vuoden 2006 alusta voimaan tulleen julkishallinnon asiakirjojen sähköistä säilyttämistä ohjaava määräys (20.12.2005 KA 1486/40/2005). Vuodesta 2006 lähtien arkistolaitos on jatkanut sähköisen säilyttämisen kehittämistyötä VAPA-hankkeen myötä.<sup>302</sup>

VAPA-hankkeessa kehitetään sähköisen aineiston vastaanotto- ja palvelujärjestelmää julkishallinnon (valtion ja kuntien) käyttöön. Hankkeen tavoitteena on avoimiin standardeihin perustuva ja tietoturvallinen järjestelmä, joka mahdollistaa sähköisten aineistojen luotettavan siirtämisen, siirtotiedostojen testaamisen ja nopean sekä tehokkaan tietopalvelun. Järjestelmässä tavoitellaan kokonaisuutta, jossa aineiston säilyttäminen sähköisessä muodossa onnistuu niin, että asiakirjalisten tietojen eheys, alkuperäisyys, luotettavuus ja käytettävyys pystytään turvaamaan ja takaamaan. Järjestelmää rakennetaan niin, että sitä voidaan käyttää sekä asianhallinta- ja dokumenttipohjaisissa järjestelmissä tuotettujen aineistojen että rekisterien ja tietokantojen pitkäaikais säilytykseen. VAPA-järjestelmä on suunniteltu otettavaksi käyttöön vuoden 2009 aikana.<sup>303</sup>

### 3.2.5 *Taloudelliset haasteet*

Yritysten henkilöstön näkökulmasta sähköisten asiointipalveluiden lisääntyminen aiheuttaa varmasti kysymyksiä. Lisäkoulutuksen tarve on suuri ja eräiden työnkuvien kokonaan muuttaminen ja uudelleen rakentaminen väistämätöntä. Koulutus vaatii myös taloudellisia resursseja.

---

<sup>301</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 23; Perttula 2002: 136–141; Wallin ym. 2000: 39–42.

<sup>302</sup> Arkistolaitos 2005: 1–3; arkistolaitos 2006a; Saarenpää 2008b: 55–56.

<sup>303</sup> Arkistolaitos 2006b.



Uusista tehtävälalueista hallituksen esityksessä (HE 17/2002) mainitaan muun muassa tietoturvallisuuskysymyksistä huolehtiminen sekä tiedonhallintaan liittyvät tehtävät. Hallituksen esityksessä myös myönnetään, että työllisyysvaikutukset ovat kahdensuuntaiset. Toiset työnkuvat poistuvat sähköisen asioinnin yleistyessä ja toisaalta uusia työnkuvia muodostuu sähköisen asioinnin ympärille.<sup>304</sup>

Kokonaisuutena taloudellisten vaikutusten arvioiminen on erittäin vaikeaa. Viranomaistoimintaa koskeva sähköinen asiointi voidaan konkreettisesti toki ottaa käyttöön asteittain eli kerralla ei tarvitse hankkia tarvittavaa laitteistoa ja osaavaa henkilöstä. Laajoja investointeja kuitenkin tarvitaan. Valtionhallinnon sähköisen asioinnin vuotuiseksi kehittämiskustannukseksi arvioitiin hallituksen esityksessä (HE 17/2002) noin 80 miljoonaa markkaa (n. 13,5 milj. euroa) vuosina 1999 – 2001. Arviointia vaikeuttaa muun muassa eri viranomaisten eritasoiset tekniset valmiudet ja monipuoliset palvelumuodot. Vuonna 2002, jolloin kyseinen hallituksen esitys julkaistiin, käytössä olevista palveluista valtaosa ei edellyttänyt käyttäjän vahvaa tunnistusta, vaan tunnistus voitiin suorittaa erilaisten käyttäjä-tunnusten ja salasanojen avulla.<sup>305</sup>

Jos tulevaisuudessa halutaan yhä enemmän sellaisia palveluja käyttöön, joissa tarvitaan ehdottomasti vahvaa tunnistautumista, kustannukset voivat kasvaa enemmän kuin on aikaisemmin arvioitu. Kustannusten kohdistaminen tulee myös muuttumaan. Lähinnä on arvioitu, että perinteiset asian käsittelykulut mukaan luettuna postituskulut pienenevät, koska näihin työvaiheisiin ei tarvita enää samassa määrin henkilökuntaa tai ulkopuolelta ostettua palvelua. Toisaalta sähköinen asiointi edellyttää nykyistä enemmän panostusta esimerkiksi tietoturvallisuuden ja järjestelmien teknisen luotettavuuden takaamiseksi, joten taloudellisten resurssien siirtoa tulee todennäköisesti tapahtumaan eri tukitoimintojen välillä.<sup>306</sup>

### 3.3 Sähköinen asiointi veroviranomaisissa

Verohallinto monipuolistaa ja kehittää jatkuvasti sähköisiä palvelumuotojaan sekä henkilö- että yritysasiakkaiden näkökulmasta. Asiakkaiden asiointikäyntien vähentäminen ja asioinnin kokonaisvaltainen helpottaminen ovat tärkeimpiä kehittämistavoitteita. Myös verotuksen toimittamisen laatuun halutaan paneutua ja parantaa verotuksen yhdenmukaisuutta sekä oikeellisuutta. Tavoitteiden saavut-

---

<sup>304</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 25–26.

<sup>305</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 24–25.

<sup>306</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 24–25.

taminen nähdään mahdollisena virtaviivaistamalla verotusprosessien automaatiota sekä lisäämällä asiakkaiden oma-aloitteista toimintaa itsepalvelumuotoja kasvatamalla. Sähköisen hallinnon ja asioinnin nähdään konkreettisesti nopeuttavan veroviranomaisten verotustyötä ja samalla vähentävän verotustyöhön tarvittavia henkilöresursseja.<sup>307</sup>

Verohallinnon sähköisen asioinnin palvelumuodot kasvavat jatkuvasti. Internetkotisivuilla, osoitteessa [www.vero.fi](http://www.vero.fi), lasketaan vuodessa lähes 10 miljoonaa käyntiä, mikä selvästi kertoo ihmisten lisääntyneestä kiinnostuksesta.<sup>308</sup> Suurin osa ihmisistä hakee verohallinnon verkkosivuilta informaatiota ja lomakkeita. Verkkosivuilta on tulostettavissa muun muassa kaikki verohallinnon julkaisemat oppaat ja ohjeet sekä paljon muuta informaatiota, kuten verolomakkeet täyttöohjeineen. Verohallinnon tarjoamat sähköiset palvelut on koottu yhteen paikkaan ePalvelut -sivulle, jonne sähköisistä palveluista kiinnostuneet löytävät etusivulla olevasta linkistä.<sup>309</sup>

On kuitenkin muistettava, että verohallinto ei ole ainoa veroja keräävä viranomainen Suomessa. Veroviranomaisen käsite onkin yleisnimi verotustehtäviä hoitaville eri viranomaisille. Suomessa verohallinnon ohella veroja ja veronluonteisia maksuja keräävät myös tullilaitos (valmiste- ja tuontiverot)<sup>310</sup> ja ajoneuvohallintokeskus (ajoneuvoihin liittyvät verot).<sup>311</sup>

---

<sup>307</sup> Verotiedote 1/2005: 2; valtiovarainministeriö 2007a: 8; valtiovarainministeriö 2003b: 1, 3–4.

<sup>308</sup> Vertailuna esimerkiksi vuoden 2003 lukuihin, jolloin laskettiin reilu 3,8 miljoonaa käyntiä vuodessa.

<sup>309</sup> Verohallitus 2008f; Verohallitus 2004b; Verohallitus 2008d: 13; Verotiedote 2/2006: 14; Puronen 2004: 52–54.

<sup>310</sup> Arvonlisäverotuksen puolella tullilaitos perii tullauksen yhteydessä muun muassa tavaran maahantuonnista EU:n ulkopuolelta suoritettavan arvonlisäveron. Tulli toimii myös yhteisön ulkopuolelta tapahtuvan tavarakaupan valvovana viranomaisena. Tullille toimitettavat Intrastat -tuonti- ja vienti-ilmoitukset liittyvät Euroopan unionin jäsenmaiden välisen kaupan tilastointiin. Tullilaitoksen kokoamat tilastotiedot kattavat sekä EU:n ulkopuolisten niin sanottujen kolmansien maiden kanssa käydyt (ulkokauppa) tiedot sekä EU:n sisäkaupan tiedot. Kerättyjen tilastotietojen perusteella kootaan sekä Suomen sisäisiä että EU:n tasolla kattavia tilastokatsauksia ulkomaankaupasta. Tilastollisten tehtävien lisäksi tullilaitos tarkastaa ja tutkii saamiaan tietoja esimerkiksi vertailemalla Intrastat -ilmoituksia veroviranomaisilta saatuihin valvontailmoitustietoihin, joista näkyvät kuukausikohtaisesti arvonlisäverovelvollisten tekemien sisäkauppojen sekä myyntien että hankintojen kokonaisarvot. Tilastotiedot voidaan toimittaa tullihallinnolle joko perinteisellä paperilomakkeella tai sähköistä tietojenvälitystapaa käyttäen. Sähköisiä ilmoitustapoja ovat sähköinen Intrastat-lomake, IDEP/CN8-ohjelma, Ascii-tiedosto ja Edifact-tilastosanoma. Sähköinen Intrastat-lomake on tarkoitettu lähinnä niille tiedonantajille eli arvonlisäverovelvollisille, joilla ilmoitusten nimikemäärä on ilmoituskuukaudelta kohden alle kolmekymmentä. Palvelu on käytettävissä Elma Oyj:n Elma TYVI-palvelusivuston kautta. IDEP/CN8-ohjelma on suunnattu keskisuurille ilmoittajille ja Ascii-tiedosto sekä Edifact-tilastosanoma on tarkoitettu suurimmille tilastotietojen antajille. Tullihallitus 2007a; tullihallitus 2008b. Lisäksi vuoden 2009 heinäkuun alusta alkaen on annettava

### 3.3.1 TYVI -palvelusivusto

Tällä hetkellä verohallinnon sähköinen asiointi on keskitetty verohallinnon omien internet-sivujen lisäksi Tyvi-palvelun (Tietovirrat yritysten ja viranomaisten välillä) ympärille.<sup>312</sup> Tyvi-palvelua voivat tällä hetkellä käyttää sekä yritykset että yhteisöt. Tulevaisuudessa Tyvi-palvelut pyritään avaamaan kaikille verovelvollisille. Tyvi-palvelun kautta sähköisen asiointin mainostetaan olevan yksinkertaista ja nopeaa. Palvelun nopeudessa on tietyissä tilanteissa<sup>313</sup> ollut ongelmia, mutta Tyvi-palvelu on lisännyt merkittävästi sähköisiä asiointimahdollisuuksia. Lisäksi palveluiden monipuolisuutta sekä toimivuutta parannetaan jatkuvasti.<sup>314</sup>

Valtiovarainministeriö käynnisti Tyvi-hankkeen vuonna 1996. Tarkoituksena oli kehittää yritystoimintaan liittyvien ilmoitusten ja raporttien välittämistä yrityksiltä viranomaisille. Sähköisten palveluiden kautta sekä yritysten että viranomaisten tavoiteltiin säästävät aikaa ja tehostavan toimintojaan. Tyvi-järjestelmällä helpotetaan tietojen ilmoittamista viranomaisille ja vähennetään siihen kuuluvaa työtä ja samalla kustannuksia. Aikaisempi tapa lähettää samoja yritykseen liittyviä tietoja useille eri viranomaisille eri lomakkeilla on virhealtista ja kustannustehotonta toimintaa. Vuoden pilottihankkeen jälkeen valtiovarainministeriö teki yhteistyösopimuksia viiden eri operaattoriyritysten kanssa Tyvi-järjestelmän kehittämisestä ja laajentamisesta. Vuonna 1997 Tyvi-järjestelmän käytön voidaan katsoa virallisesti alkaneen.<sup>315</sup>

---

sähköinen ennakoilmoitus tullille kaikista Euroopan unionin alueelle saapuvista ja täältä lähtevistä, kaupallisessa liikenteessä kulkevista tavaroista. Ilmoitus voidaan lähettää joko nettilmoituksena tai sanomamuotoisina suoraan yrityksen omista tietojärjestelmistä. Tullihallitus 2008a.

<sup>311</sup> Valtiovarainministeriö 2008a.

<sup>312</sup> Valtiovarainministeriön hallinnoimat Tyvi-palvelun internet-kotisivut osoitteessa <www.tieke.fi/tyvi> (samoille sivuille pääsee myös osoitteella <www.tyvi.org>). Huomioitavaa on, että Itella (ent. Posti) konsernin omat Tyvi-palvelusivustot löytyvät osoitteesta <http://tyvi.org>, jonka osoite on valitettavan samankaltainen valtiovarainministeriön hallinnoimien sivujen osoitteen kanssa.

<sup>313</sup> Ks. verohallinnon tietojärjestelmissä esiintyneiden häiriöiden ja toimintakatkosten vuoksi sähköisten tuloveroilmoitusten määräaika on jatkettu. Uutinen 30.4.2007 osoitteessa <www.edilex.fi/uutiset/arkisto/14112.html>. Myös Tyvi-palvelu ruuhkaantui vuosi-ilmoitusten eräpäivänä 31.1.2005, asiasta uutisoitiin verohallinnon omilla internet-kotisivuillaan osoitteessa <www.vero.fi>.

<sup>314</sup> Ks. Arendsen ym. (2007: 69), jotka esittelevät lyhyesti Tyvi-järjestelmän lisäksi vastaavan tyyppisiä palvelumuotoja Iso-Britanniassa, Portugalissa, Irlannissa ja Hollannissa. Ks. myös Fetzer (2007: 198–200), joka esittelee Saksan sähköistä Elster-veroilmoituspalvelua.

<sup>315</sup> Valtiovarainministeriö 2001a: 9; tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta 2000: 65.

Muutaman vuoden toiminnan jälkeen Tyvi-järjestelmän toimivuutta haluttiin tehostaa entisestään. Valtiovarainministeriö asetti toukokuussa 2000 kehittämistyöryhmän nimeltä TYVI2. Tarkoituksena oli kehittää edelleen toimivan Tyvi-mallin pohjalta tulevaisuuden sähköistä tiedonkeruuta ja raportointia. Kehittämistyöryhmän tehtävänä oli muun muassa arvioida tiedonsiirtomallin toimivuutta ja kehittää mallia ja toimintatapoja sekä lisätä sähköistä tiedonkeruuta koskevaa tietoisuutta ja palvelujen käyttöä.<sup>316</sup>

Tyvi-järjestelmä tarjoaa yhden yhteisen kanavan, jonka avulla yritykset ja muut ilmoittajat voivat välittää tietojaan eteenpäin. Samalla Tyvi-järjestelmä antaa viranomaisille mahdollisuuden ulkoistaa tiedon keruun ja asiakasyhteyksien hoidon Tyvi-operaattoreille. Tyvi-järjestelmä edistää myös viranomaisten välistä yhteistyötä. Yhteisen asiointipalvelun avulla erilaisia viranomaistarpeita voitaisiin palvella yhdellä tai useammalla yhdistetyllä ilmoituslomakkeella. Tiedonkeruun yhteistyö vähentää samalla yritysten omaa työtä. Viranomaisten tiedonkeruulle Tyvi-järjestelmä tarjoaa yhteiset pelisäännöt, vakiintuneet tekniset menetelmät ja ratkaisut sekä yhteisesti hyväksytyt tietoturvallisuuden tason.<sup>317</sup>

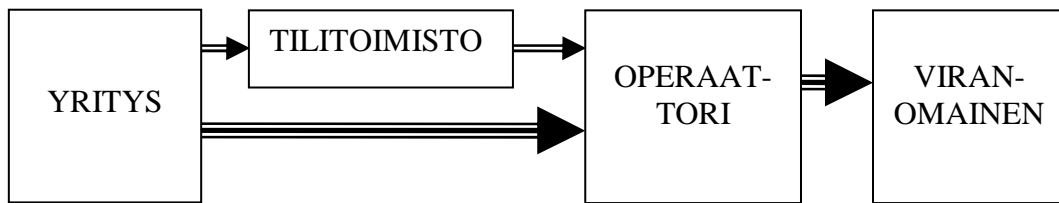
Yritysten taloushallintojärjestelmät ovat usein jo täysin koneellisia. Osa laskuista tulee yritykseen kokonaan sähköisessä muodossa ja perinteiset, paperilla olevat laskut, voidaan skannata järjestelmään, jotta varmasti kaikki kirjanpitoa varten tarvittava aineisto olisi saatavissa suoraan tietokannasta. Yrityksen taloudelliseen tilanteeseen liittyvien tietojen ollessa sähköisessä muodossa on näistä muodostettavien ilmoitusten ja raporttien teko helpompaa. Koko ketju kirjauksesta alkaen voidaan tehdä sähköisesti tietoliikenneohjelmien välityksellä.

Tyvi-järjestelmän toiminta perustuu operaattoriyritysten kanssa tehtävään yhteistyöhön. Sähköinen asiointi Tyvi-järjestelmässä voi tapahtua oheisen kuvion mukaisesti kahdella eri tavalla yritysten ja viranomaisten välillä.

---

<sup>316</sup> Valtiovarainministeriö 2001a: 7.

<sup>317</sup> Valtiovarainministeriö 2001a: 9.



**Kuvio 2.** Sähköisen asioinnin kulkureitit.<sup>318</sup>

Kuviossa kaksi on havainnollistettu erinäköisin nuolin sähköisen asioinnin kulkureittejä. Yritys voi olla suoraan yhteydessä valitsemaansa operaattoriin, jonka jälkeen operaattori välittää saamansa tiedot viranomaisille. Toinen vaihtoehto on, että yritys välittää ensin tiedot tilitoimistolle, joka sitten on yhteydessä operaattoriin ja tätä kautta viranomaiseen. Yritykset tai niiden valtuuttamat tilitoimistot liittyvät Tyvi-järjestelmään tekemällä palvelusopimuksen valitsemansa markkinoilla olevan Tyvi-operaattorin kanssa. Nordea Pankin ja Sampo Pankin verkkopankkien yritysasiakkaat voivat myös tehdä ja lähettää Tyvi-ilmoituksia sähköisesti verkkopankin kautta yrityksen omia verkkopankkitunnuksia<sup>319</sup> käyttämällä.<sup>320</sup>

Tällä hetkellä<sup>321</sup> markkinoilla on kuusi Tyvi-operaattorina toimivaa yritystä:

- ItellaTYVI (<http://tyvi.org>)
- TeliaSonera Oyj (<https://tyvisonera.sonera.fi>)
- TietoEnator Oyj/Aditro (<http://www.aditro.fi>)
- Logica (ent. WM-Data, <http://tyvi.wmdata.fi>)
- Kustannusosakeyhtiö Koivuniemi (<http://tyvi.koivuniemi.com>)
- Liaison Technologies Oy (ent. Anilinker Oy, <http://www.liaison.com>)

Yrityksen tai tilitoimiston tehdessä palvelusopimus valitsemansa operaattorin kanssa saa se käyttöönsä käyttäjätunnuksen ja salasanan. Operaattorikohtaisista käyttäjätunnuksista ollaan parasta aikaa luopumassa ja siirtymässä yhteisen Katso-tunnistusjärjestelmän käyttöön. Verohallinto on tehnyt päätöksen, jonka mukaan verohallintoon tapahtuvaan sähköiseen asiointiin vaaditaan vuoden 2008 alusta lähtien Katso-tunniste. Katso-tunnistusjärjestelmä on verohallinnon ja Kelan yh-

<sup>318</sup> Tilitoimisto voi toimia yrityksen puolesta joko käyttämällä yrityksen omaa Tyvi-asiakastunnuksia tai liittämällä yritys tilitoimiston oman Tyvi-tunnuksen alaisuuteen. Operaattoreilla on hiukan eri käytäntöjä. Lisätietoja operaattoreista osoitteesta <<http://www.tyvi.org>>.

<sup>319</sup> Suomen Pankkiyhdistyksen jäsenpankit ovat yhteistyönä standardoineet pankkien tuottaman tunnistuspalvelun (TUPAS). Palvelua käytetään luotettavan tunnistamisen välineenä mm. verkkopalvelussa. Koivunen 2007: 12–13, 15–16.

<sup>320</sup> Valtiovarainministeriö 2001a: 9.

<sup>321</sup> Tilanne lokakuussa 2008.

teinen maksuton palvelu organisaatioiden, kuten yritysasiakkaiden, tunnistamiselle viranomaisasioinnissa. Uuden järjestelmän avulla pystytään yhdistämään entistä luotettavimmin yritys, yrityksen asioita hoitava henkilö sekä tämän henkilön toimivaltuudet toisiinsa. Katso-järjestelmän hyväksikäyttävissä asiointipalveluissa käytetään tunnistamiseen henkilökohtaista käyttäjätunnusta, kiinteää salasanaa ja vaihtuvia salasanoja. Niiden avulla minimoidaan väärinkäytösten riskit. Tyvi-palvelun lisäksi Katso-tunnistuspalvelua voidaan käyttää esimerkiksi myös palkka.fi -palvelussa. Vanhat Tyvi-tunnukset voidaan muuttaa uusiksi Katso-tunnisteeksi sähköisen asiointipalvelun kautta.<sup>322</sup>

Ensimmäisenä toimenpiteenä on palvelusopimuksen tekeminen ja vaadittujen tunnistusjärjestelmien saaminen. Tämän jälkeen yritys itse tai sen valtuuttama tilitoimisto lähettää viranomaisraportit ja tiedot valitsemalleen operaattorille, joka puolestaan hoitaa raportoinnin eteenpäin viranomaisille asti.<sup>323</sup>

Teknisesti tietojen syöttämiseksi Tyvi-järjestelmään on olemassa kaksi vaihtoehtoista menetelmää:

- Tyvi-operaattori tarjoaa sähköisen lomakepalvelun, jonka kautta ilmoittaja välittää ilmoitustiedot operaattorille ja operaattori vastaa tietojen toimittamisesta edelleen vastaanottavalle viranomaiselle.
- Ilmoittajalla valmiina oleva palkanlaskenta- tai muu taloushallinnon ohjelmisto tulostaa ilmoituksia valmiiksi Tyvi-järjestelmän vaatimassa muodossa. Tiedosto välitetään omalle operaattorille, joka välittää tiedoston edelleen vastaanottajalle.<sup>324</sup>

Sähköinen lomakepalvelu eli internet-lomakkeella ilmoittaminen tarkoittaa sitä, että ilmoittaja syöttää tiedot internet-selaimen avatulle sähköiselle lomakkeelle ja lähettää lomakkeen sähköisesti valitsemalleen operaattorilleen tiedonsiirtomenetelmien avulla. Toinen vaihtoehto eli tiedostosiirto puolestaan tarkoittaa sitä, että ilmoittajan oma taloushallinto-ohjelma pystyy tuottamaan lähetettävän asiakirjatiedoston viranomaisen hyväksymässä muodossa. Ilmoittaja lähettää omalta tietokoneeltaan tiedoston käyttäen Tyvi-operaattorin niin sanottua tiedostosiirto-palvelua.

---

<sup>322</sup> Verohallitus 2007b; Verohallitus 2006a; Verotiedote 2/2006: 21; Valtiontalouden tarkastusvirasto 2008a: 87–109. Lisätietoja Katso -tunnisteesta verohallinnon internet-sivulta osoitteesta <[www.vero.fi](http://www.vero.fi)>. Katso -tunnisteen asiakas voi itse hakea suoraan verkosta osoitteesta <<https://yritys.tunnistus.fi>>.

<sup>323</sup> Valtiovarainministeriö 2007c.

<sup>324</sup> Valtiovarainministeriö 2007c.

Tavoitteena on, että mahdollisimman moneen palkanlaskenta- ja taloushallinnon valmisohjelmistoon rakennetaan Tyvi-liittymiä, eli toisin sanoen ohjelmisto, joka tuottaa halutun Tyvi-ilmoituksen vakio-ominaisuutena. Tällä hetkellä Tyvi-järjestelmään integroitua taloushallinto-ohjelmia tekee 55 eri ohjelmistoyritystä ja lisää tulee markkinoille koko ajan<sup>325</sup>. Yritys siirtää ilmoitettavat tiedot operaattorille, joka välivarastoi tiedot omiin järjestelmiin. Vastaanottajaviranomaisen järjestelmä sitten noutaa Tyvi-operaattorin keräämät tiedot omassa tahdissaan.<sup>326</sup>

Viimeisimmät sähköiseen asiointiin ja sähköiseen allekirjoitukseen liittyvät merkittävät lainmuutokset tulivat voimaan ensimmäinen päivä tammikuuta 2006 alkaen (HE 91/2005). Verotusmenettelystä annettuun lakiin (18.12.1995/1558) nähtiin tarpeellisena lisätä maininnat muun muassa sovellettavasta lainsäädännöstä eli laista sähköisestä asiointista viranomaistoiminnassa sekä laista sähköisistä allekirjoituksista. Nämä uudistukset tarkensivat myös Tyvi-käyttäjien toimintaan lähinnä sähköisen allekirjoituksen osalta. Sähköisistä allekirjoituksista annetun lain 18 §:ssä tarkoitetun laatuvarmenteeseen perustuvan sähköisen allekirjoituksen lisäksi veroilmoitus katsotaan allekirjoitetuksi myös silloin, kun allekirjoitus on annettu sähköisesti Verohallituksen hyväksymällä tavalla varmennettuna (VML 93 a §:n 3 mom.). Aikaisemmin valtiovarainministeriön päätöksessä (17.2.2000/175) oleva säännös tuli tällä tavoin siirrettyksi lain tasolle. Tällä hetkellä Verohallituksen hyväksymiksi varmenteiksi luokitellaan erityiset Tyvi-tunnukset, joka verovelvollinen itse anoo operaattorilta, HST-kortti, joka tarkoittaa poliisin myöntämää sirullista henkilökorttia<sup>327</sup> sekä eräiden pankkien verkkopankkitunnukset. Vastaavat säännökset on sisällytetty nykyään myös arvonlisäverolakiin (165 § 3 mom.)<sup>328</sup>, ennakoperintälakiin (6 §) sekä varainsiirtoverolakiin (56b §).<sup>329</sup>

---

<sup>325</sup> Tilanne syyskuussa 2008. Vrt. joulukuussa 2007 yrityksiä oli 24. Ks. Tyvi -ilmoituksia tuottavia ohjelmistoyrityksiä osoitteessa <[www.tieke.fi/tyvi/tyvin\\_esittely/tyvi-ohjelmistoja](http://www.tieke.fi/tyvi/tyvin_esittely/tyvi-ohjelmistoja)>.

<sup>326</sup> Valtiovarainministeriö 2001a: 11.

<sup>327</sup> Kyseinen kortti sisältää automaattisesti Väestörekisterikeskuksen kansalaisvarmenteen, joka on sähköinen henkilöllisyys, joka perustuu julkisen avaimen menetelmään. Henkilötieto sisältää mm. etu- ja sukunimen sekä sähköisen asiointitunnuksen. Kansalaisvarmenteen avulla asianomainen henkilö voi salata ja allekirjoittaa sähköisesti dokumentteja ja sähköposteja. Väestörekisterikeskus 2008.

<sup>328</sup> Säännöksen mukaan, ilmoitukset ja muut asiakirjat, jotka voidaan toimittaa veroviranomaiselle sähköisesti ja jotka on allekirjoitettava, on varmennettava sähköisistä allekirjoituksista annetun lain (14/2003) 18 §:ssä tarkoitetulla tai muulla hyväksyttävällä tavalla. Verohallitus antaa tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin varmennettuina ilmoituksia ja muita asiakirjoja voidaan toimittaa sähköisesti. Laki arvonlisäverolain muuttamisesta 22.12.2005/1083. Hallituksen esitys 91/2005: 42–43.

<sup>329</sup> Hallituksen esitys 91/2005: 27, 42–44.

Tietojen ilmoittaminen Tyvi-järjestelmän kautta on käyttäjilleen pääosin maksutonta. Ilmoittaja eli yritys ei joudu maksamaan Tyvi-ilmoittamisesta operaattorille, ellei käytä operaattoreiden tarjoamia lisäpalveluja, kuten esimerkiksi sähköistä arkistointia. Operaattoreiden tarjoamista lisäpalveluista sovitaan ilmoittajan ja Tyvi-operaattorin välisessä palvelusopimuksessa. Vastaanottava viranomaisena maksaa puolestaan Tyvi-operaattorille maksun kaikista saamistaan ilmoituksista.<sup>330</sup>

Tyvi-järjestelmä kasvattaa tasaisesti suosiotaan. Yhä useammista yrityksistä saadaan sähköisesti erilaisia tietoja sisältäviä ilmoituksia eri viranomaisille. Tällä hetkellä sähköisesti ilmoitettavia viranomaistietoja ovat muun muassa verohallinnolle toimitettavat vuosi-ilmoitukset, työeläkeyhtiöille toimitettava TEL-työsuhdeilmoitukset sekä työntekijäjärjestöille toimitettavat ilmoitukset ay-jäsenmaksutiedoista. Sähköisen asioinnin yleistyminen näkyy selvästi Tyvi-ilmoittajien kokonaismäärässä. Lukumäärä on noussut tasaisesti vuosi vuodelta ollen tällä hetkellä jo noin 170 000.<sup>331</sup>

**Taulukko 1.** Tilastotietoja Tyvi -ilmoitusten määristä<sup>332</sup>

<b>Verovuosi</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>Valvontailmoitukset</b>	1 219 000	1 963 000	2 372 634	2 780 000
<b>Työnantajan vuosi-ilmoitukset</b>	3 137 000	3 931 000	4 190 000	4 350 000
<b>Tuloveroilmoitukset</b>	8 600	17 500	22 800	30 000
<b>EU-sisäkauppa- eli yhteenvetoilmoitukset<sup>333</sup></b>	8 700	15 800	16 128	X <sup>334</sup>
<b>Verokorttien suorasiirrot</b>	3 042 000	3 180 000	3 650 000	3 780 000
<b>Tyvi-ilmoittajien lkm</b>	100 000	120 000	164 000	170 000

<sup>330</sup> Valtiovarainministeriö 2004b; valtiovarainministeriö 2004a.

<sup>331</sup> Verohallitus 2008b.

<sup>332</sup> Luvut kertovat kyseisen vuoden ilmoitustiedot, lukuun ottamatta tuloveroilmoituksia, jolloin kyseessä on verovuoden ilmoitukset. Verohallitus 2008b.

<sup>333</sup> EU-sisäkauppa- eli yhteenvetoilmoitusten osalta ks. Verohallitus 2007d. Vrt. Verohallituksen toimintakertomus (Verohallitus 2006g: 7), jonka mukaan tilastotiedot olisivat vuodelta 2004 10 000 kpl ja vuodelta 2005 15 000 kpl.

<sup>334</sup> Vuodelta 2007 yksilöityjä tilastotietoa ei ole saatavilla.



Valvontailmoituksia tuli Tyvi -palvelun kautta veroviranomaisten tietojärjestelmään vuoden 2007 aikana noin 17 prosenttia enemmän kuin vuotta aikaisemmin. Käyttöasteen varsin merkittävää kasvua vuosi vuodelta selittää sekä yleisesti katsottuna erittäin positiivinen asenne sähköisten asiointipalvelujen käyttämiseen että yritysten käyttämien tietoteknisten ratkaisujen eli talousohjelmistojen integroituminen Tyvi -lomakkeiden tietuekuvausten mukaisten lomakkeiden muodostajiksi. Taloushallinto-ohjelmia tuottavien ohjelmistotalojen rooli onkin mahdollistaa välitettävän tiedoston muodostuminen Tyvi -operaattorin tarjoamien teknisten palvelujen kautta, arvonlisäverovelvollisen tai hänen edustamansa tilitoimiston antaman käskyn mukaisesti. Näiden kolmen osapuolen yhä paraneva yhteistyö mahdollistaa tilastoista näkyvän kasvun myös tulevaisuudessa. Toki kuitenkin vain siihen asti, kunnes kaikki verovelvolliset ovat yrityksen perustamisesta lähtien esimerkiksi automaattisesti Tyvi -palvelun käyttäjiä.<sup>335</sup>

Tyvi -palveluiden käyttöasteen edelleen kasvattamiseksi verohallinto teki kohde-markkinointikampanjan lokakuussa 2004. Tällöin tavoitteena oli sähköisen vuosi-ilmoittamisen lisääminen varsinkin alle 40 työntekijän yrityksissä. Käyttöaste kasvoikin tuolloin reilulla 60 prosentilla, joten kampanjoinnilla saatiin näkyviä vaikutuksia. Verohallitus edelleen määrääkin päivittämänsä päätöksen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta (31.12.2007/1496) perusteella, että vuoden aikana yli 40 työntekijää työllistänyt työnantajan tulee antaa sekä vuosi-ilmoituksen erittelyt että yhteenveto Tyvi -palvelun kautta. Tällöin muulla tavalla, myöhässä tai puutteellisena annettu vuosi-ilmoitus voi aiheuttaa yritykselle jopa tuntuvan laiminlyöntimaksun.<sup>336</sup> Verohallituksen vuonna 2004 tekemän päätöksen mukaista määräystä (15.11.2004/1115) sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 2005 annettaviin työnantajan vuosi-ilmoituksiin. Tämä määräys luennollisesti takaa Tyvi -käyttäjien määrän tasoittuvan tietyllä tasolle lähivuosina. Lähitulevaisuudessa on valtiovarainministeriön mukaan mahdollista, että 40 työntekijän rajaa voidaan alentaa yleisen tietoteknisenkehityksen myötä kuitenkin tiiviissä yhteistyössä järjestelmän eri toimijoiden kanssa.<sup>337</sup>

---

<sup>335</sup> Tilastotietoja Tyvi-palvelusta ks. Verotiedote 1/2005: 2; Verohallitus 2008b; Verohallitus 2005a: 3; Verohallitus 2006g.

<sup>336</sup> VML 22a §:n 1 momentin mukaan laiminlyöntimaksu voi olla enintään 2 000 euron suuruisen. Laiminlyöntimaksu määrätään täysin sadoin euroin eli pienin määrättävä maksu on 100 euroa. Laiminlyönnin suuruus määräytyy kuitenkin laiminlyönnin vakavuuden mukaan, joten olennaisista puutteista tai virheistä taikka tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta johtuvista virheellisyyksistä vuosi-ilmoituksessa voi joutua maksamaan jopa 15 000 euron suuruisen laiminlyöntimaksun (VML 22a §:n 2–3 momentit). Ks. myös Myrsky ym. 2007: 81–82.

<sup>337</sup> Verohallitus 2004g: 12–13; valtiovarainvaliokunnan mietintö 4/2004: 3–4; Verotiedote 1/2005: 2; Verohallitus 2006b: 2–3; Verohallitus 2006f.

Tuloveroilmoitusten sähköinen ilmoittaminen aloitettiin vasta vuonna 2000 ja tästä johtuen palvelun käyttäjämäärien kasvu on ollut varsin merkittävällä tasolla. Veroilmoituksen antaminen onnistuu lähettämällä tiedot ascii-tiedostona verovelvollisen valitseman operaattorin kautta tai verohallinnon Ilmoitin.fi -palvelun<sup>338</sup> kautta. Pääveroilmoituslomakkeita (9 kpl vuonna 2008) on lisätty sähköiseen palveluun vuosittain ja liitelomakkeiden määräkin on jo varsin merkittävä (25 kpl vuonna 2007). Kaikista lomakkeista on tarjolla sekä suomen- että ruotsikieliset versiot. Tällä hetkellä siis sekä yhteisöt että yhtymät voivat antaa veroilmoituksensa sähköisesti, elinkeinotoimintaa harjoittavien liikkeen- ja ammatinharjoittajien lisäksi. Tuloveroilmoitusten määrässä on Tyvi-tilastotietojen perusteella havaittavissa selvästi suurin kasvu, koska vuonna 2007 on kasvua tapahtunut edelleen noin 32 prosenttia. Tyvi -veroilmoitusten raju määrällinen kasvu perustuu varsin pitkälti tapahtuneeseen ilmoittamismenettelyn kokonaisuudistusprosessin, joka on saanut tuekseen myös tarvittavan lainsäädännön muutokset.<sup>339</sup>

Taulukon yksi<sup>340</sup> mukaan myös muiden, jo vakiintuneiden, sähköisten ilmoitusten määrät kasvavat vuosi vuodelta, esimerkiksi arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksia tuli Tyvin kautta lähes 75 % enemmän vuonna 2005 edellisvuoteen verrattuna. Nykyään yritysasiakkaat eivät enää voi antaa EU:n yhteenvetoilmoitustietoja levykkeellä. Sähköinen ilmoittaminen onnistuu siis vain Tyvi-ohjelmatarjoajien välityksellä.<sup>341</sup>

Verokorttitietojen suorasiirroilla tarkoitetaan sitä palvelua, jonka avulla työnantaja saa Verohallitukselta työntekijöidensä ennakonpidätystiedot konekielisenä ennalta toimittamansa pyynnön perusteella. Tällä suorasiirtopalvelulla pyritään helpottamaan alkuvuoden verokorttitietojen päivittämistä työnantajan tietokantoihin. Suorasiirtopyynnöt voidaan toimittaa Verohallitukselle joko Tyvi -operaattorin välityksellä tai postin välityksellä ennalta määritellyllä tietovälillä eli tietokonelevykkeellä tai CD-levyllä. Verokorttien suorasiirrosta huolimatta palkansaajan

---

<sup>338</sup> Verohallinnon Ilmoitin.fi -palvelu sijaitsee osoitteessa <www.ilmoitin.fi>. Palvelu on tarkoitettu verohallinnolle lähetettävien sähköisten tiedostojen tarkistamiseen. Lähetettävien tiedostojen sisältämien tietokenttien tiedot on oltava täysin oikean muotoisia, jotta koko tiedosto olisi oikeanmuotoinen. Verohallinto suosittelee palvelun tarkastusosan (TaMon) käyttämistä niin, että jokainen lähetettävä tiedosto tarkistettaisiin ennen sen lähettämistä. Näin lähettäjä saa tiedostossa olevat mahdolliset muodolliset virheet tietoonsa jo tiedoston lähettämismahdollisuudessa. Verohallitus 2008e: 3.

<sup>339</sup> Verohallitus 2007a: 3–4; Verohallitus 2006c: 3–4; hallituksen esitys 91/2005: 15; Verohallitus 2008e: 3.

<sup>340</sup> Ks. s. 98.

<sup>341</sup> Verohallitus 2004a; Verohallitus 2006a; Verohallitus 2006g; Verohallitus 2007e: 4.

on velvollinen antamaan työnantajalleen verokorttinsa, jos haluaa välttää 60 prosentin ennakonpidätyksen.<sup>342</sup>

TYVI2-työryhmä pohti loppuraportissaan vuonna 2001 Tyvi -järjestelmän tulevaisuutta. Raportin mukaan Tyvi-järjestelmän vastuu tulisi keskittää yhdelle taholle, joten olisi tarpeellista muodostaa erillinen Tyvi-ohjausryhmä. Muina kehittämissuunnitelmuksina oli lisätä Tyvi-järjestelmän tunnettavuutta ja monipuolistaa sekä operaattoreiden että viranomaisten välistä yhteistyötä. Lisäksi suunnittelutyötä ja resursseja tulevaisuudessa vaatii uusien tiedonsiirtomallien (esim. XML) kehitys-työ. Tällä hetkellä Tyvi-ohjausryhmään kuuluvat niiden viranomaisten edustajat, jotka keräävät tietojaan Tyvi-järjestelmän kautta, Tyvi-operaattoreiden edustajat sekä Suomen Yrittäjien, Teollisuuden ja Työnantajien sekä Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK:n edustajat. Tyvi-ohjausryhmän tehtävänä on jatkuvasti seurata, ohjata ja kehittää Tyvi -järjestelmää yhä toimivammaksi sähköisen asiointin kokonaisuudeksi.<sup>343</sup>

Yhtenä uusimpana sähköisen ilmoittamisen palveluna on otettu keväällä 2006 käyttöön sähköinen arvonlisäveron ennakkopalautuslomake. Tämä palvelu on kuitenkin tällä hetkellä<sup>344</sup> mahdollista vain TeliaSoneran, Logican (ent. WM Datan) ja Kustannusosakeyhtiö Koivuniemen yritysasiakkaille. Myös muut operaattorit ottavat lomakkeen sähköisen ilmoittamisen piiriin todennäköisesti viimeistään lähivuosien aikana.

### 3.3.2 Muita verohallinnon tarjoamia sähköisiä asiointipalveluja

Yksi käytetyimmistä sähköisistä palvelumuodoista on sähköinen palaute- ja kysymyslomake, joka useimmiten sijaitsee viranomaisen omilla internet-sivuilla. Palaute- ja kysymyslomakkeen avulla asiakas voi ottaa yhteyden viranomaiseen ja saa vastauksen kysymykseensä muutaman arkipäivän sisällä. Huomioitavaa on kuitenkin se, että henkilökohtaisia kysymyksiä ei ole syytä näiden palvelukanavien kautta esittää, sillä yhteys ei ole erikseen tietosuojattu.<sup>345</sup>

---

<sup>342</sup> Verohallitus 2006b: 2–3, 7, liite s. 2.

<sup>343</sup> Valtiovarainministeriö 2001a: 7–8, 24; valtiovarainministeriö 2004c.

<sup>344</sup> Syyskuussa 2008.

<sup>345</sup> Verohallinnon palaute- ja neuvontalomakkeesta ks. tarkemmin s. 46.

Verohallinnon lomakkeet ovat omien verkkosivujen lisäksi saatavilla myös [www.suomi.fi/asiointi](http://www.suomi.fi/asiointi) osoitteesta<sup>346</sup>. Valtiovarainministeriön hallinnoima sähköisen asioinnin palvelusivusto on kansalaisille, yrityksille ja yhteisöille tarkoitettu palvelu, jonka tarkoituksena on helpottaa sähköistä asiointia valtion, kuntien, niiden virastojen sekä muiden palveluun liittyneiden organisaatioiden kanssa. Kukin palveluun liittynyt organisaatio valitsee itse asiakkailleen tarjoamansa lomakkeet. Palvelusivuston perusominaisuuksiin kuuluu, että se antaa ajantasaisia lomakepohjia kenelle tahansa ja koska tahansa täysin ilmaiseksi. Lomakkeet voi tulostaa sellaisenaan tai täyttää ja tulostaa täytettynä tietokoneen näytöltä.<sup>347</sup>

Nykyisen palvelusivuston kehittämisalueita on tunnettuisuuden lisääminen ja tätä kautta käyttäjämäärien kasvattaminen, lomakkeiden ja yhteistyötahojen määrän kasvattaminen sekä käyttö- ja palautetietojen keräämisen tehostaminen entises-tään. Tähän pyritään myös mukauttamalla vanha Lomake.fi -sivusto laajempaa Suomi.fi -sivustokokonaisuuteen. Kehitystyötä vaativat myös turvataso ja vuorovaikutteisuuden nostaminen.<sup>348</sup>

Verohallinnolle sähköisesti lähetettäviä lomakelajeja on [www.suomi.fi](http://www.suomi.fi) -asiointipalvelussa vasta muutamia, eli suurin osa lomakkeista on vain tulostettavissa ja lähetettävissä perinteisen postin välityksellä viranomaisille. Asiointipalvelussa on vuonna 2008 laskettu reilu 100 000 käyntiä kuukaudessa, kasvua edellisvuosiin verrattuna on noin 20 prosenttia. Lähetettyjen verkkolomakkeiden määrä on ollut keskimääräisesti jatkuvassa kasvussa, ollen vuoden 2008 elokuussa 23 446 kappaletta. Käytetyimpiä verkkolomakkeita ovat olleet muun muassa poliisille lähetettävät rikosilmoituslomakkeet ja verohallinnolle lähetettävä tilinumeronmuutoslomake. Tulevaisuudessa sähköisesti lähetettävien lomakkeiden osuus tulee entises-tään kasvamaan. Suomi.fi -sivuston sähköisesti lähetettävät lomakkeet vaativat käyttäjän sähköistä tunnistamista. Tällä hetkellä tunnistaminen toimii verkko-pankkitunnuksilla, sirullisella henkilökortilla sekä OP-ryhmän Visa Electron -maksukorttiin yhdistetyn kansalaisvarmenteen avulla. Tilanteissa, joissa asiakkaan tunnistautuminen tehdään varmennekorttia käyttämällä, käyttäjä tarvitsee

---

<sup>346</sup> Lomake.fi -palvelu muuttui marraskuussa 2006 osaksi [suomi.fi](http://suomi.fi) -portaalia. Näin osoitteeksi muuttui [www.suomi.fi/asiointi](http://www.suomi.fi/asiointi).

<sup>347</sup> Sisäasiainministeriö 2001: 8; valtiovarainministeriö 2004d. Osa palvelusivuston tarjoamista sähköisistä asiointipalveluista ja verkkolomakkeista täytyy myös allekirjoittaa sähköisesti ennen lähettämisen onnistumista. Allekirjoitus tehdään palvelusta riippuen joko varmennekortilla tai pankkitunnuksilla. Teknisesti ja käytännössä lomakkeen sähköinen allekirjoittaminen tapahtuu lähes samalla tavalla kuin käyttäjän tunnistautuminen on tapahtunut. Valtiovarainministeriö 2007b.

<sup>348</sup> Sisäasiainministeriö 2000: 15–18.

lisäksi erillisen kortinlukijalaitteen ja tietokoneohjelman välittämään tiedot kortilta palvelusivustolle.<sup>349</sup>

Yritys- ja yhteisötietojärjestelmä (YTJ) on Patentti- ja rekisterihallituksen ja Verohallituksen yhdessä ylläpitämä tietojärjestelmä yrityksille ja yhteisöille, jotka ovat verohallinnon, kaupparekisterin tai säätiörekisterin asiakkaita. Yritys- ja yhteisötietojärjestelmää säännellään sekä yritys- ja yhteisötietolailla (16.3.2001/244) että valtioneuvoston asetuksella yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä (29.3.2001/288).

Järjestelmä mahdollistaa useiden eri tietojen ilmoittamisen yhdellä ilmoituksella molemmille viranomaisille. Yritysten ja yhteisöjen ei tarvitse enää ilmoittaa tietojaan erikseen sekä kaupparekisteriin (tai säätiörekisteriin) että verohallinnon ylläpitämiin rekistereihin, vaan ilmoittaminen onnistuu nyt yhdellä ja samalla lomakkeella kaikkiin kolmeen rekisteriin. Tietojen ilmoittamiset tapahtuvat Y-lomakkeilla, joihin kuuluvat muun muassa yritysten perustamis-, muutos- ja lopettamislomakkeet. Lomakkeiden tulostaminen onnistuu sekä YTJ:n internet-kotisivuilta että suomi.fi -palvelusivustolta, jolloin lomakkeet allekirjoitetaan kynällä kirjoitetulla allekirjoituksella. Lisäksi henkilöllä, jolla on oikeus käyttää yritykselle sähköiseen asiointiin annettu hyväksytty tunnistautumistapa, on mahdollisuus allekirjoittaa sähköinen osoite- ja yhteystietojen muutosilmoitus (YriYhtL 14 §:n 3 mom.).<sup>350</sup>

YTJ:n internet-kotisivuilla on myös mahdollista tarkastaa yritysten ja yhteisöjen rekisteröintitietoja esimerkiksi nimen tai Y-tunnuksen perusteella. Tarkastaminen onnistuu käyttäjilleen ilmaisen YTJ-tietopalvelun kautta. Mainittuja rekistereitä ovat muun muassa ennakkoperintärekisteri (EPL 25 §), työnantajarekisteri (EPL 31 §) ja arvonlisäverovelvollisten rekisteri (AVL 172 §).<sup>351</sup>

---

<sup>349</sup> Valtiovarainministeriö 2004e; Väestörekisterikeskus 2008; valtiovarainministeriö 2008f: 1–2. Henkilöasiakkaille avautui uusi sähköisen asioinnin palvelu, kun asunnon ja työpaikan väliset matkakulut on voinut ilmoittaa verkon kautta huhtikuun 2008 alusta alkaen. Palveluun, joka sijaitsee verohallinnon verkkosivuilla <www.vero.fi/veroilmoitus>, kirjaututaan henkilökohdaisilla verkkopankkitunnilla tai sirullisella henkilökortilla. Verohallitus 2008c.

<sup>350</sup> Sähköinen asiointipalvelu otettiin käyttöön vuoden 2007 alusta alkaen. Sähköinen asiointimahdollisuus koskee kaikkia kaupparekisteriin tehtäviä ilmoituksia, kuten YTJ:n kautta jätettäviä kaupparekisterin ja verohallinnon yhteisiä ilmoituksia. Väestörekisterikeskuksen kansalaisvarmenteen avulla ilmoituksen lähettäjä tunnistetaan palvelussa luotettavasti. Ks. tarkemmin Patentti- ja rekisterihallitus 2007. Ks. myös hallituksen esitys 193/2006: 6–7, 13–14.

<sup>351</sup> Hallituksen esitys 17/2002: 14–15. Lisätietoja Patentti- ja rekisterihallituksen ja verohallinnon yhteisesti ylläpitämästä yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä osoitteesta <www.ytj.fi>.

Palkka.fi -palvelu on puolestaan pientyönantajille, kuten pienyrityksille ja kotitalouksille sekä erilaisille yhdistyksille ja järjestöille, suunnattu maksu- ja ilmoituspalvelujärjestelmä. Järjestelmästä säädetään laissa pientyönantajan maksu- ja ilmoitusjärjestelmästä (9.7.2007/658). Sähköinen palkka.fi -palvelu soveltuu palkanlaskentaan, jossa työntekijämäärä on keskimäärin yhdestä viiteen henkeä. Palvelu sekä opastaa ja neuvoo pientyönantajaa suorittamaan maksut oikeille tahoille ja oikean määräisinä että muodostaa automaattisesti tarvittavat viranomaisilmoitukset työnantajan syöttämien tietojen perusteella. Palvelu avattiin rajatun käyttäjäryhmän pilottikäyttöön keväällä 2005 osoitteessa [www.palkka.fi](http://www.palkka.fi) ja myöhemmin vuonna 2006 kaikkien pientyönantajien käyttöön. Verohallituksen pääjohtaja Mirjami Laitinen kommentoi Verohallituksen lehdistötiedotteessa 1.4.2004, että tavoitteena palkka.fi -palvelulla on helpottaa pientyönantajien pakollisia velvollisuuksia ja tätä kautta pyrkiä vähentämään tahattomia laiminlyöntejä.<sup>352</sup>

Yksi verohallinnon lanseeraamista uusista sähköisistä palveluista on verokortin tilaamispalvelu verohallinnon internet-kotisivuilta eli ns. sähköinen verokortti. Palvelu oli ensin koekäytössä Joensuun, Pirkanmaan ja Pohjanmaan alueilla. Valtakunnallisesti palvelu avattiin 2.1.2007. Verokortti verkossa -palvelussa asiakas kirjautuu palveluun joko henkilökohtaisilla verkkopankkitunnuksillaan tai sirullisella henkilökortilla. Tämän jälkeen asiakas täyttää muuttuneet tulo- ja vähennystietonsa. Uusi verokortti tulee tilauksen jälkeen eKirjeenä asiakkaalle. eKirjeen muodostaminen on täysin automatisoitu, eikä verokortti ole verovirkailijan tekemä vaan automatisoidun järjestelmän tuottama. Verkkopalvelussa on mahdollista lähettää uusi verokortti myös suoraan asiakkaan työnantajalle. Tällä tavoin palvelu mahdollistaa ennen vain puhelimitse tai asiakaskäynnillä mahdollisena olleen verokortin hakemisen ja uusimisen sähköisen palvelusivuston kautta.<sup>353</sup>

Viimeisimpiä uudistuksia verohallinnossa liittyy sähköiseen tiedonantovelvollisuuteen. Tavoitteena olevan nopean ja automatisoidun verotusprosessin saavuttamiseksi nähdään välttämättömänä, että tiedonsiirrossa otetaan määrätietoisesti käyttöön moderneja sähköisiä tiedonsiirtomenettelyjä. Uusien menettelyiden käyttöönotosta aiheutuu paikoin suuriakin kustannuksia, mutta sähköisten tiedonsiirtomenettelyjen käyttöönoton jälkeen on odotettavissa tiedonsiirtokustannusten pienentyminen sekä koko toimintaprosessin toimivuuden parantuminen. Siirtymisen sähköisten tiedonsiirtomenettelyjen käyttöön tuli hallituksen esityksen mukaan (HE 57/2004) perustua ensisijaisesti tiedonannon osapuolten vapaaehtoiseen

---

<sup>352</sup> Hallituksen esitys 95/2004: 1, 3–5; Verohallitus 2004b; Verohallitus 2008d: 14. Ks. myös Verohallituksen antama päätös pientyönantajan maksu- ja ilmoituspalvelujärjestelmässä hoidettavista tehtävistä (28.4.2008/293).

<sup>353</sup> Verohallitus 2008b: 14–15; Verohallitus 2008d: 14.

yhteistyöhön ja siihen, että kaikki osapuolet hyötyisivät uusien menetelmien käyttöönotosta. Tiettyjen uusien palvelumuotojen käyttöönotossa on kuitenkin nähty tarvetta käyttää velvoittavia keinoja, kuten sähköisten tiedonsiirtomenettelyiden käyttöönotossa on nyt käynyt.<sup>354</sup>

Verotusmenettelystä annetun lain 22 §:n mukaan Verohallitus voi velvoittaa verovelvollisen antamaan ennalta määritellyt tiedot sähköistä tiedonsiirtomenetelmää käyttäen veroviranomaiselle. Luonnollista henkilöä tai kuolinpesää ei kuitenkaan voida velvoittaa antamaan tietoja sähköistä tiedonsiirtomenetelmää käyttäen.<sup>355</sup>

Verohallinnolle on useiden eri vuosien talousarvioesityksissä kirjattu määrällisesti varsin monia informaatioyhteiskuntaan liittyviä tavoitteita ja kehitystoiveita. Yhtenä päätavoitteena on verotusprosessien rationalisoiminen siten, että verotustyössä hyödynnettäisiin tulevaisuudessa yhä enemmän automaattista menettelyä, systemaattista asiakasanalyysiin perustuvaa valvonnan kohdentamista sekä sähköisiä palveluja ja sähköistä tiedonsiirtoa. Nämä mainitut tavoitteet ovat selviä merkkejä halusta vakiinnuttaa sähköisen hallinnon ja sähköisen asioinnin asema myös verohallinnossa.<sup>356</sup>

### 3.3.3 Sähköiset asiointipalvelut tieliikenteessä

Kuten aikaisemmin on todettu, verohallinto ei ole ainoa veroja keräävä viranomaisomainen Suomessa.<sup>357</sup> Sähköiset asiointipalvelut ovat tulossa yhä vahvemmin käyttöön myös tieliikenteessä, sekä tienkäyttö-<sup>358</sup> että ruuhkamaksuja<sup>359</sup> kerättäessä. Sähköisten tiemaksujärjestelmien yhteentoimivuudesta yhteisössä annetun direktiivin (ns. yhteentoimivuusdirektiivi 2004/52/EY) tavoitteena on luoda yhteinen eurooppalainen sähköinen tienkäyttömaksujen keräämisjärjestelmä. Lähtö-

<sup>354</sup> Hallituksen esitys 57/2004: 15–16, 30; Verohallitus 2004g: 12; Myrsky ym. 2007: 81.

<sup>355</sup> Verohallitus 2004g: 12–13; valtiovarainvaliokunnan mietintö 4/2004: 3–4. Myrsky ym. 2007: 81. Ks. sähköisistä tiedonsiirtomenetelmistä s. 96, 157. Ks. myös velvollisuuden täyttämättä jättämisestä mahdollisesti aiheutuvasta laiminlyöntimaksusta s. 99.

<sup>356</sup> Valtiovarainministeriö 2004f.

<sup>357</sup> Ks. s. 92. Vastausta kysymykseen ”Onko tieliikenteessä kerättyjen varojen luonne vero vai maksu?” ei tässä tutkimuksessa ole sen tarkemmin mahdollista selvittää. Ks. keskustelua aiheesta tarkemmin Linnakangas 2007: 760–761, 779. Ks. myös keskustelua samasta aihepiiristä liikenne- ja viestintävaliokunnan mietintö 17/2006; liikenne- ja viestintäministeriö 2007: 49.

<sup>358</sup> Tienkäyttömaksuja kerätään muun muassa Saksassa, Ruotsissa, Norjassa ja Sveitsissä. Hallituksen esitys 109/2006: 3–4; liikenne- ja viestintäministeriö 2006: 11, 38–39.

<sup>359</sup> Ruuhkamaksuja kerätään muun muassa Ruotsissa, Norjassa ja Iso-Britanniassa. Hallituksen esitys 109/2006: 3–4; liikenne- ja viestintäministeriö 2006: 11, 38–39.

kohdat tällaiselle keräämisjärjestelmälle löytyvät EY:n perustamissopimuksen 75–77 artiklasta, jossa edellytetään rakennettavan järjestelmän olevan kaikille tienkäyttäjille tasapuolinen. Järjestelmä ei saa häiritä tai haitata tavaroiden ja palveluiden vapaa liikkuvuutta. Direktiivi on pantu täytäntöön Suomessa lailla sähköisten tienkäyttömaksujen keräämisjärjestelmistä (995/2006), joka tuli voimaan 1.12.2006. Ruuhkamaksujen osalta selvitys- ja suunnittelutyötä tehdään edelleen yhteistyössä eri osapuolien kanssa. Selkeää käsitystä siitä, onko Suomessa ruuhkamaksuille tarvetta ja millainen järjestelmä olisi toimivin vaihtoehto, ei ole vielä muodostettu.<sup>360</sup>

Direktiivissä (2004/52/EY) on määritelty kolme sähköistä tienkäyttömaksujen keräämisjärjestelmää, jotka yksinään tai toisiinsa yhdistettyinä tulisi ottaa käyttöön Euroopan unionin alueella. Järjestelmiksi on määritelty satelliittipaikannus (GNSS), GSM-GPRS -standardin mukainen matkaviestintä ja lyhyen kantaman 5,8 GHz:n mikroaaltotekniikka. Tällä hetkellä yleisin käytössä oleva järjestelmä on lyhyen kantaman mikroaaltotekniikka, jossa ajoneuvoon sijoitettu laite kommunikoi tienvarsilaitteen kanssa radioteitse. Määritellyt asiointijärjestelmät löytyvät myös sähköisten tienkäyttömaksujen keräämisjärjestelmistä annetun lain 3 §:stä. Satelliittipaikannusjärjestelmä nähdään myös tulevaisuuden järjestelmänä, jolloin järjestelmän käyttäjäkunta voisi ulottua aina yksityisautoilijaan asti.<sup>361</sup>

Saksassa kuorma-autojen tiemaksujärjestelmässä on edistyksellisesti otettu jo käyttöön satelliittipaikannukseen ja radiopuhelintekniikkaan perustuva sähköinen viestintä- ja asiointijärjestelmä. Toll Collect -tiemaksujärjestelmään kirjaudutaan joko automaattisesti ajoneuvoon asennetun ajoneuvolaitteen avulla tai tiemaksupäätteellä taikka internetin kautta. Tiemaksujärjestelmä otettiin käyttöön vuonna 2005 ja se on rajattu koskemaan vain raskaita kuorma-autoja, joiden sallittu kokonaispaino on vähintään 12 tonnia. Tavoitteena on kehittää yhä kasvavaa raskas-

---

<sup>360</sup> Linnakangas 2007: 772–775, 788–789; hallituksen esitys 109/2006: 1, 3–4; lakialoite 41/2006: 1–6; liikenne- ja viestintäministeriö 2006: 10, 16–18. Ks. ruuhkamaksujen osalta liikenne- ja viestintäministeriön julkaisu 51/2004 ”Joukkoliikenne nousuun!”. Huomioitavaa on, että lakialoite tiemaksulaiksi (41/2006) kuitenkin hylättiin eduskunnassa liikenne- ja viestintävaliokunnan esityksen (17/2006) mukaisesti. Hylkäämistä perusteltiin muun muassa sillä, että esitetyn kaltaisessa laissa olisi kyse kokonaan uuden tyyppisen veromuodon ja veronkantomuutoksen käyttöönotosta, eikä käsitellyssä lakialoitteessa tarkasti määritelty, mitä velvoitteita ja oikeuksia järjestelmän eri osapuolille asetettaisiin. Eduskunta hyväksyi samalla valiokunnan lausumaehdotuksen, jonka mukaan hallituksen tulisi ryhtyä pikaisiin toimenpiteisiin raskaan liikenteen tieosuuskohdaisen tiemaksujärjestelmän luomiseksi. Linnakangas 2007: 779.

<sup>361</sup> Linnakangas 2007: 772–774; hallituksen esitys 109/2006: 5; liikenne- ja viestintäministeriö 2006: 28–32.



ta liikennettä varten moderni maksujärjestelmä, jonka avulla voidaan välttää kuorma-autojen tarpeettomat pysähdykset ja ruuhkat tiemaksupaikoilla.<sup>362</sup>

Tienkäyttö- ja ruuhkamaksujen keräämisjärjestelmät herättävät tiettyjä epäilyjä tekniikan toimivuusongelmista, käyttämisen monimutkaisuudesta ja kustannuksista.<sup>363</sup> Satelliittipaikannukseen tai rekisterikilpien tunnistamiseen perustuvat järjestelmät ovat yhteydessä myös yksityisyyden suojan vaarantumisen kanssa. Maksu- ja muiden tietojen siirtämisessä on lisäksi otettava huomioon tietoturvallisuudesta huolehtiminen, jotta järjestelmän yleinen luotettavuus, virheettömyys ja toiminnan vakaus tulee taattua.<sup>364</sup>

### 3.3.4 Verotilijärjestelmä

Verohallitus on aloittanut arvonlisäveron osalta automatisoitujen järjestelmien virallisen suunnittelun prosessin loppupäästä. Muutamien vuosien ajan on kehitelty verovelvollisen omaa verotiliä, jonka kautta suoritettaisiin sekä verojen maksu että verojen palautukset. Verotilijärjestelmän käyttöön otolla tavoitellaan asiakaspalvelun parantamista sekä Verohallinnon toiminnan tehostamista yhtenäistämällä ja yksinkertaistamalla verotusmenettelyä useiden verolajien kohdalla. Verotilijärjestelmä on suunnitteilla ensisijaisesti yhteisö- ja yritysasiakkaiden käyttöön.<sup>365</sup>

Ruotsissa vuonna 1998 tuli voimaan skattebetalningslagen (SFS 1997:483), jonka mukana otettiin myös käyttöön verotilijärjestelmä. Verotilin käyttö oli aluksi mahdollista vain yritystoimintaa harjoittavilla verovelvollisilla, mutta nytemmin se on laajennettu koskemaan myös sekä palkan- että eläkkeensaajia. Tällä hetkellä kaikki ne asiakkaat, jotka maksavat veroja tai muita maksuja verohallinnolle saavat käyttöönsä oman verotilin, jonka kautta maksetaan mahdolliset verot ja saadaan mahdolliset veronpalautukset. Verotiliä voi myös käyttää internetin välityksellä. Silloin asiakkaalla on oltava käytössään myös sähköinen tunniste, jonka

<sup>362</sup> Toll Collect GmbH 2007: 1–2, 4, 10–19; Linnakangas 2007: 761–763, 773; hallituksen esitys 109/2006: 4; liikenne- ja viestintäministeriö 2006: 40–41. Lisätietoja järjestelmästä osoitteessa <www.toll-collect.de>, joilta löytyy järjestelmän käyttäjäopas myös suomen kielellä.

<sup>363</sup> Tukholman keskustan ruuhkamaksukokeilun loppuraportin mukaan maksujärjestelmä toimi hyvin. Keskimäärin 115 000 päivittäisestä ruuhkamaksumääräyksestä 100 johti lisätarkastukseen ja 5 niistä johti valitukseen tuomioistuimeen. Miljöavgiftskansliet 2006: 18.

<sup>364</sup> Liikenne- ja viestintäministeriö 2006: 33–35; liikenne- ja viestintäministeriö 2007: 48.

<sup>365</sup> Hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 8. Ks. Verohallituksen ylitarkastaja Eija Lönnrothin korjaava kommentti virheelliseen uutisointiin verotilijärjestelmän käyttöönotosta myös henkilöveroasiakkailta, Ylen Uutiset 5.12.2007 ”Veronpalaukset (Veronpalautukset) eivät ole jäämässä historiaan” <www.yle.fi/uutiset/haku.php>.

avulla tunnistetaan verotilin käyttäjä oikeaksi. Sähköinen tunniste voidaan siis rinnastaa henkilöllisyystodistuksen näyttämiseen fyysisessä palvelutilanteessa.<sup>366</sup>

Muista Pohjoismaissa myös Islannissa on käytössä verotilijärjestelmä. Järjestelmä rakennettiin ensin pelkästään yritysasiakkaiden käyttöön, mutta nykyään myös henkilöasiakkaat kuuluvat verotilijärjestelmän käyttäjiin. Norjassa järjestelmän käyttöönottoa suunnitellaan ja Tanskassa järjestelmä on tarkoitus ottaa käyttöön vuoden 2009 aikana.<sup>367</sup>

### 3.3.4.1 *Tavoitteet ja toteutussuunnitelma*

Vuonna 1999 Suomen Yrittäjät ry lähetti sosiaali- ja terveysministeriöön sekä valtiovarainministeriöön arvioitavaksi oman ehdotuksensa yritysten maksu- ja ilmoitusjärjestelmien yksinkertaistamisesta. Virallinen selvitystyö aloitettiin muutama vuosi myöhemmin ja ensimmäinen kirjallinen selvitys saatiin vuonna 2001. Mirjami Laitinen sai sosiaali- ja terveysministeriöltä sekä valtiovarainministeriöltä yhteisen toimeksiannon tehdä selvitys, jossa tarkoituksena oli pohtia sekä pien-työnantajien maksujärjestelmään että verotilijärjestelmää.<sup>368</sup>

Suomen Yrittäjät ry:n käynnistämä muutosaalto sai siis melko hyvän vastaanoton useissa eri sidosryhmissä. Laitisen tekemään selvitystyöhön oltiin pääkohdin varsin tyytyväisiä. Selvitystyötä jatkoi muun muassa Verohallituksen asettama työryhmä vuonna 2002. Työryhmän tavoitteena oli täsmentää verotilin toiminnallisia vaikutuksia sekä esittää konkreettinen malli verotilin toteuttamisesta. Verotilin esiselvitys valmistui 14.2.2003, jonka jälkeen se lähetettiin tutustumista ja mahdollisia lausuntoja varten verohallinnon yksiköihin ja ulkoisille sidosryhmille, kuten Suomen Yrittäjät ry:lle, Keskuskauppakamarille ja Suomen Pankkiyhdistykselle.<sup>369</sup>

Muun muassa Suomen Yrittäjät ry painottaa lausunnossaan, että työryhmän tekemän selvityksen peruslinjat ovat hyviä ja yhdensuuntaisia sekä Laitisen että myös Suomen Yrittäjät ry:n vuonna 1999 tekemän selvityksen tavoitteiden kanssa. Positiiviseksi asiaksi myös mainitaan, että selvitystyö on jo pitkällä ja raportin tavoitteet ovat selkeästi realistia toimiakseen jatkovalmisteluiden pohjana. Erimielisyyttä ilmenee muun muassa verotilien verojen eräpäivästä. Tähän asti verovel-

---

<sup>366</sup> Laitinen 2001: 68–69; Skatteverket 2004a: 3–4, 17; Skatteverket 2007a: 3, 12; hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 5–6.

<sup>367</sup> Laitinen 2001: 68–69; hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 5, 7–8.

<sup>368</sup> Suomen Yrittäjät ry 2003; Laitinen 2001: 68.

<sup>369</sup> Verohallitus 2003a: 10.

vollisella on ollut useita eri eräpäiviä<sup>370</sup> muistettavanaan, mutta verotilin mukana tulisi mahdollisesti vain yksi yhteinen eräpäivä, jonka ajankohdasta on esitetty useita eri ehdotuksia.<sup>371</sup>

Verotilijärjestelmä on myös kirjattu Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelmaan vuosille 2004–2007. Arvioitiin, että verotilin käyttöön otolla on merkittäviä vaikutuksia verojen ilmoittamis- ja maksuvalvontajärjestelmiin. Samalla myös maksuliikennettä ja maksuunpanolaskentaa tulisi uudistaa. Maksamisenettelyä uudistamalla, eli ottamalla verotilijärjestelmä käyttöön, pyritään laajentamaan asiakkaiden mahdollisuuksia maksaa suorituksia verohallinnolle myös verkkomaksamisen ja suoraveloituksen palveluita hyödyntämällä. Verotilijärjestelmän toteuttaminen vaatii laajojen lainsäädös muutosten lisäksi koko verotusprosessiin liittyvien työtehtävien muokkaamista. Verovelvollisten lisäksi verotilijärjestelmästä nähdään olevan hyötyä myös verohallinnon sisällä. Sähköisten asiointipalveluiden ja hallintosovellusten yleistymisen avulla verohallinnossa pystytään ns. tuotannosta eli esimerkiksi tallennustehtävistä siirtämään vapautuvaa työvoimaa niihin tehtäväalueille, joilla työvoiman tarve on suuri esimerkiksi ohjaukseen ja neuvontaan.<sup>372</sup>

Verotilijärjestelmän rakentaminen verohallinnossa alkoi vuonna 2003. Taustavoiman rakennus- ja suunnittelutöille antoi silloisen hallituksen yrittäjyyden politiikkaohjelma, jossa todetaan verotilin toteuttamisaikatauluksi tämä hallituskausi.<sup>373</sup>

Vuonna 2003 julkaistussa yrittäjyyden politiikkaohjelmassa hallituksen talouspolitiikan tavoitteena oli luoda sellaiset toimintapuitteet, jotka edesauttaisivat entistä paremmin yritysten perustamista ja kasvua sekä kansainvälistymistä. Ohjelman yhtenä osatekijänä mainittiin pien- ja keskisuurten yritysten vero- ja maksupolitiikan kehittäminen. Turhiksi koettuja yritystoiminnan hallinnollisia esteitä oli tarkoitus poistaa ja yrityspalveluita kehitetään lähemmäksi niin sanottua ”yhden luukun” -periaatetta.<sup>374</sup>

---

<sup>370</sup> Ennakonpidätysten tilitys kuukauden 10. päivä, arvonlisäverojen eräpäivä kuukauden 15. päivä ja ennakoverojen eräpäivä kuukauden 23. päivä.

<sup>371</sup> Suomen Yrittäjät ry 2003. Yksi ehdotetuista yhteisistä eräpäivästä on kuukauden 12. päivä. Laitinen 2001: 20, 89.

<sup>372</sup> Verohallitus 2002a: 17; hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 17.

<sup>373</sup> Verohallitus 2004d: 15.

<sup>374</sup> Valtioneuvoston kanslia 2003: 53.

Hallitusohjelman erillinen seurantajärjestelmä perustuu valtioneuvostolakiin (28.2.2003/175), jonka mukaan seurantatehtävä kuuluu pääministerille (3 §). Lisäksi seurantaa suorittaa valtioneuvoston kanslia. Keväällä 2003 hallitusohjelman seurannassa siirryttiin uuteen ohjelmajohtamisjärjestelmään. Tällä tavoiteltiin hallinnon saamista nykyistä tehokkaammin toimimaan hallitusohjelman ja sen painopistealueiden mukaisesti. Hallitus vahvisti toisen strategia-asiakirjansa (2004) 7.4.2004 tehdyllä periaatepäätöksellä. Verotuksen rakennetta on ollut tarkoitus kehittää työllisyyttä tukevalla ja yrittäjyyttä edistävällä tavalla. Samalla on myös otettava huomioon muun muassa verotuksen vaikutukset Suomen kykyyn kilpailla yritysten sijaintipaikkana. Verotilijärjestelmä luvattiin ottaa käyttöön vielä vuoden 2006 aikana.<sup>375</sup>

Aikataulun muutoksiin oli kuitenkin varauduttava. Verotilijärjestelmän selvitystyö vaati enemmän aikaa kuin aluksi arvioitiin. Järjestelmä on niin merkittävä, että järjestelmän toimivuudesta oli oltava täysi luottamus ennen käytön aloittamista. Valmistelutöiden laajuuden vuoksi verotilijärjestelmän käyttö onkin valtiovarainministeriön mukaan siirretty jo muutamia kertoja. Yksi tavoitteista määriteltiin vuonna 2004. Tällöin käyttöönottovuodeksi ennakoitiin vuotta 2007, joka tosin muutettiin aika pian vuodeksi 2009.<sup>376</sup> Luonnos hallituksen esityksestä verotililaiksi sekä laeiksi eräiden verolakien muuttamisesta on lähetetty lausuntokierrokselle vuoden 2008 huhtikuun lopussa. Tällä hetkellä tavoitellaan verotilin ensimmäisen vaiheen, eli muutaman verolajin osalta, käyttöönottoa vuonna 2010.<sup>377</sup>

#### 3.3.4.2 *Lakiluonnos verotilijärjestelmästä*

Nykyisen Verohallituksen pääjohtajan Mirjami Laitisen tekemän selvitystyön toisena päätehtävänä<sup>378</sup> vuonna 2001 oli kuvata verotilin pääperiaatteita sekä niitä edellytyksiä ja tavoitteita, jotka verotilijärjestelmän toteuttaminen vaatisi. Lähtökohtana koko selvitystyölle oli vähentää verohallinnon ja varsinkin yhteisöasiakkaiden välillä kulkevien verojen ja muiden maksujen maksutapahtumien määrää.<sup>379</sup>

<sup>375</sup> Valtioneuvosto 2004a; valtioneuvoston kanslia 2004a: 30–31.

<sup>376</sup> Valtioneuvosto 2004b: 2; Verohallitus 2004e: 8; valtiovarainministeriö 2006a: 11.

<sup>377</sup> Hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 2, 40.

<sup>378</sup> Toinen päätehtävä oli selvittää pientyönantajien maksujärjestelmää (PTMJ), jonka toteutusprojekti käynnistyi syksyllä 2003 ja palvelu otetaan rajatun käyttäjäryhmän pilottikäyttöön keväällä 2005. Näin enintään viisi henkilöä työllistävä työntekijä voi hoitaa kaikki maksut ja ilmoitukset Palkka.fi internet-sivulla yhden istunnon aikana. Ks. Laitinen 2001: 17, 21, 68; Verohallitus 2003b; Verohallitus 2004f.

<sup>379</sup> Laitinen 2001: 19.

Huhtikuussa 2008 valtiovarainministeriö julkaisi luonnoksen hallituksen esitykseksi verotililaiksi (30.4.2008) ja luonnos lähetettiin lausuntokierrolle. Luonnoksessa verotilijärjestelmästä esitetään yleiskuvauksen lisäksi yksityiskohtaiset perustelut ehdotetun järjestelmän toimintaperiaatteiksi.

Verotilijärjestelmällä tarkoitetaan verohallinnon ylläpitämää ja hallinnoimaa tilijärjestelmää, jossa jokaisella yritysasiakkaalla on käytössään oma verotilinsä. Tilille kirjataan veronmaksajan kaikki verohallintoon maksettavaksi tulevat verot ja maksusuoritukset. Verotilin ollessa käytössä, veronmaksaja ei enää pystyisi yksilöimään maksettavia verojaan (kuten tällä hetkellä), vaan tehdyt maksusuoritukset lasketaan lyhennykseksi verosaatavien syntymisjärjestyksessä velkojien suojaa vaarantamatta. Verotilijärjestelmä myös mahdollistaisi veronmaksajan oma-aloitteisen kuittaamisjärjestelmän. Tällöin verovelvolliselle annetaan mahdollisuus kuitata oma-aloitteisesti maksettavanaan olevasta verosta verolajista riippumatta toista veroa. Esimerkiksi verovelvollinen voisi kuitata negatiivisella, palautuksena tulevalla arvonnlisäverolla maksettavia työnantajasuorituksia tai ennakkoeroja verosaatavien syntymisjärjestyksessä. Tällä hetkellä kuittaaminen onnistuu vasta siinä vaiheessa, kun kuitatuksi haluttu vero on maksuunpantu.<sup>380</sup>

Verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus säilyisi myös verotilin tullessa käyttöön. Suunnitteilla olevassa mallissa olisi käytössä jo totuttu kuukausi-ilmoitusmenettely, jossa verovelvollinen lähettää oma-aloitteisista veroista kuukausittain valvontailmoituksen veroviranomaiselle. Valvontailmoituksesta kävisi ilmi, kuten nykyäänkin, oma-aloitteisten verojen maksutilanne kuukausikohtaisesti. Pienille yrityksille on suunnitteilla pidennetty ilmoitusjakso, jolloin ilmoitus olisi jätettävä joko neljännesvuosittain ja kerran kalenterivuodessa. Verotilille saapuneet maksut täsmäytetään ilmoitus- ja verotustietoihin veroviranomaisten toimesta.<sup>381</sup>

Järjestelmässä olisi mahdollista ilmoittaa kaikista lain soveltamisalaan kuuluvista veroista, jotka erääntyvät samaan aikaan, yhdellä lomakkeella ja yhdellä kertaa. Arvonlisäverotuksen kannalta tietojen eräpäivä aikaistuisi muutamalla päivällä, ollen jatkossa kohdekuukautta seuraavan kuukauden 12. päivä, kun käytetään sähköisiä ilmoituslomakkeita ja kuukauden 7. päivä, kun käytetään perinteisiä paperisia lomakkeita. Sähköisesti lähetettyjen arvonnlisäveroilmoitusten tiedot

---

<sup>380</sup> Hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 1–2, 12–14, 22–23. Ks. Verohallitus 2002a: 17–18; Laitinen 2001: 19; Suomen Yrittäjät ry 2003. Ks. tarkemmin veronkuittauksesta uudistuneessa veronkantolaissa (5.8.2005/609) hallituksen esitys 63/2005: 8, 10–11; Myrsky ym. 2007: 279–282; Wikström 2006: 31–32. Ks. myös veronkuittauksen historiallista mm. Linnakangas 1986a: 23, 35; Vanamo 2001: 16–32.

<sup>381</sup> Laitinen 2001: 19; Verohallitus 2002a: 17–18; hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 10.

kirjautuisivat käytettyyn tietokantaan automaattisesti ja perinteisellä paperilomakkeella saadut tiedot kirjattaisiin tietokantaan verovirkailijoiden toimesta. Huomioitava muutos on myös se, että veroilmoitus katsottaisiin annetuksi sinä päivänä, kun se on saapunut verohallintoon, eikä nykyisen käytännön mukaan jo silloin, kun ilmoitus on lähetetty postitse.<sup>382</sup>

Muutoksen taustalla on sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetun lain 10 §, jonka mukaan sähköinen viesti katsotaan saapuneeksi viranomaiselle silloin, kun se on viranomaisen käytettävissä vastaanottolaitteessa tai tietojärjestelmässä siten, että viestiä voidaan käsitellä. Tästä johtuen paperiset veroilmoitukset tulee lähettää hyvissä ajoin ennen eräpäivää verohallinnolle, suositeltu postitusaika on kolme päivää, joten jos verovelvollinen haluaa lähettää arvonlisäveron kuukausi-ilmoituksensa paperisella lomakkeella, on se syytä postittaa jo kuukauden 4.päivän tienoilla.<sup>383</sup>

Verotilin mukana tulisi uutena palvelumuotona tiliotteen lähettäminen verovelvolliselle kuukausittain. Verotilin seuranta on tarkoitus mahdollistaa erillisen verkkopalvelun kautta. Siitä selviäisi verovelvollisen veronmaksutilanne eli, onko tilillä yli- tai alijäämä vai olisiko tili tasapainossa eli nollassa. Verotilillä olevalle ylijäämälle maksettaisiin ennalta määrättyä korkoa ja vastaavasti alijäämäisestä tilistä tulisi lisäkustannuksia verovelvolliselta perittävän viivästyskoron muodossa. Vastuu maksutietojen tarkistamisesta siirtyy myös verovelvolliselle. Tarkoituksena on, että verovelvollinen tarkistaa itse verotiliotteeseen merkityt tiedot maksuista, palautuksista ja koroista, sillä osa tiedoista siirtyy verotilille täysin automaattisesti verohallinnon tietojärjestelmien kautta ilman veroviranomaisen puuttumista asiaan.<sup>384</sup>

Myös arvonlisäveropalautusten osalta verotilijärjestelmä tuo muutoksia. Hallituksen esityksen luonnoksessa todetaan (30.4.2008: 10–11), että vaikka nykyisistä palautushakemuksista luovutaan ja verotus tehdään kuukausi-ilmoituksessa olevien tietojen perusteella, ei palautusten saaminen ole itsestään selvyys. Palautuksia valvotaan veroviranomaisten toimesta ja tarvittaessa verovelvolliselta pyydetään lisäselvitys palautusten perusteluiksi. Se, milloin tällaista lisäselvitystä pyydetään ja minkälaisesta valvonnasta on kyse, ei selviä hallituksen esityksen luonnoksesta.

---

<sup>382</sup> Laitinen 2001: 19; Verohallitus 2002a: 17–18; hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 10–12, 24–25.

<sup>383</sup> Laitinen 2001: 19; Verohallitus 2002a: 17–18; hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 10–12, 22–25. Tällainen merkittävä eroavuus paperisen ja sähköisen asiakirjan lähettämisaikajankohdisa asettaa kaksi periaatteessa yhdenvertaista menetelmää varsinkin eriarvoiseen asemaan.

<sup>384</sup> Laitinen 2001: 19; Verohallitus 2002a: 17; hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 14–15, 18, 23, 33–37.

Ainoa tarkennus on se, että veronpalautuksia ei maksettaisi sellaiselle verovelvolliselle, joka ilmoitus on puutteellinen tai ei ole täyttänyt ilmoitusvelvollisuuttaan lainkaan. Luonnoksessa todetaan myös, että jos veroviranomainen ei hyväksy ilmoitukseen sisältyvää palautukseen oikeuttavaa arvonlisäveroa ilmoitetun määrällisenä, verovelvollinen saisi asiasta valituskelpoisen päätöksen.<sup>385</sup>

Huomioitava muutos on myös se, että verotilille kertyvät veronpalautukset käytettäisiin suoraan muista verolajeista kertyneisiin maksuihin ennen niiden palauttamista verovelvollisille. Verovelvollisella on myös mahdollisuus jättää palautettuja veroja verotilille myöhempien maksuvelvoitteiden hoitamista varten.<sup>386</sup>

## 3.4 Sähköinen arvonlisäverotus

### 3.4.1 Arvonlisävero Suomessa

Arvonlisäveroa edeltävään verojärjestelmään eli liikevaihtoverotukseen siirryttiin Suomessa vuoden 1941 helmikuun alusta alkaen.<sup>387</sup> Tällä tavoin otettiin ensi kerran käyttöön järjestelmä, jossa vero kannettiin kaikissa kaupan vaiheissa ja jolloin jokainen kaupan porras maksoi veroa ennalta määrätyn prosentoin mukaisesti tavaran myynti- ja ostohinnan erotuksesta. Liikevaihtovero (kuten myöhemmin myös arvonlisävero) kohdistettiin siis tuotteen koko kuluttajahintaan. Veron kertaantuminen poistettiin vähennysoikeuden avulla, jolloin verovelvollinen sai tehdä vähennyksiä myyntitarkoitukseen käytettävistä tuotantopanoksista.<sup>388</sup>

Viimeisin muutos liikevaihtoverolakiin tehtiin vuonna 1991, jolloin tavoitteena oli yhä enemmän selkiyttää ja yksinkertaistaa voimassa olevaa järjestelmää. Vanhassa liikevaihtoverotukseen pohjautuvassa järjestelmässä veropohja oli suppea ja

<sup>385</sup> Luonnoksen mukaan vain edellä mainitussa tapauksessa verovelvollinen saisi valituskelpoisen päätöksen. Ks. kritiikkiä nykyistä menettelyä kohtaan luku 4.5.4 Verotuspäätös.

<sup>386</sup> Hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 14, 32.

<sup>387</sup> Ensimmäinen ns. tuotanto- ja vähittäiskauppaverojärjestelmän ja vähän myöhemmin ns. tuotantoverojärjestelmän. Kotkansalo 1977: 15; Wikström 2006: 287–291. Ks. Rother (2003: 55), joka kirjoittaa varsinaisen liikevaihtoverojärjestelmän tulleen voimaan vuonna 1964. Tämä perustuu ajankohtaan, jolloin OECD:n kulutusverotutkimuksessa Suomi sijoitettiin arvonlisäverojärjestelmää sovellettavien valtioiden joukkoon. Ks. samoin Linnakangas & Juanto (2008: 13) joiden mukaan, vuonna 1964 siirryttiin verojärjestelmään, jossa vero kannettiin kaikissa vaihdannan vaiheissa. Tällöin myös jokainen vaihdannan porras suoritti veroa saman ennalta määrätyn prosentoin mukaan tavaran myynti- ja ostohinnan erotuksesta.

<sup>388</sup> Liikevaihtoverotuksen historiasta ks. Kotkansalo 1977: 15–17; Andersson E. 2006: 151; Juanto ym. 2008: 280; Pikkujämsä 2001: 204–205; Äärilä & Nyrhinen 2008: 23–25, 26–27; Anttila & Rätty 1996: 28–29; Nieminen, Anttila & Äärilä 2008: 3. Johdanto; Rother 2003: 55.

verovelvollisten vähennysoikeudet erittäin rajoitetut. Uudistuksella pyrittiin pääsemään eroon veron kertaantumisesta, kilpailuvääristymistä ja viennin kilpailukyvyn heikkenemisestä. Kehitystyötä jatkoi liikevaihtoverotoimikunta, jonka tehtävänä oli valmistella lain lakitekhninen kokonaisuudistus. Työryhmän mietintöä (1989:22) voidaan pitää ensimmäisenä varsinaisena askeleena matkalla kohti laajapohjaista arvonlisäverolakia. Liikevaihtoveropohjan laajentamistyöryhmä jatkoi edelleen kokonaisuudistuksen suunnittelua ja toteutusta, jolloin työryhmän mietintö (1992:6) toimikin vahvana pohjana hallituksen esitykselle arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993). Arvonlisäverojärjestelmään siirryttiin kesäkuussa 1994, jolloin Suomi oli jo hakenut pääsyä Euroopan yhteisön jäsenvaltioksi. Vaikka hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993) oli otettu huomioon kansainvälisesti, etenkin Euroopan yhteisössä, sovellettavan arvonlisäverotuksen periaatteet, on muutoksia lakiin jouduttu tekemään jo useaan otteeseen.<sup>389</sup>

Suurimpana veroyhteistyön alana Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä voidaan pitää juuri arvonlisäverotusta.<sup>390</sup> Suomen aloittaessa jäsenyysneuvottelut silloiseen Euroopan yhteisöön (nyk. Euroopan unioni), myös meidän järjestelmät joutuivat muutosten alle. Arvonlisäverojärjestelmien harmonisointia Euroopan unionissa on toteutettu vaiheittain. Vuonna 1962 komission teki ehdotuksen jäsenvaltioiden verotusjärjestelmien yhtenäistämistä. Vuoden 1993 alusta lähtien EU:sta on muodostettu sisämarkkina-alue, jossa jäsenvaltioiden henkilöt, tavarat, palvelut ja pääoma saavat liikkua vapaasti. Tällöin myös hyväksyttiin direktiivi<sup>391</sup>, jolla muodostettiin jäsenvaltioille yhteinen arvonlisäverokanta (vähintään 15 prosenttia) ja mahdollisuus muodostaa enintään kaksi edellistä alempaa verokantaa (molemmat vähintään 5 prosenttia). Yhteismarkkinoilla olleet merkittävät erot eri jäsenvaltioiden arvonlisäverosäännöksissä olivat aiheuttaneet kilpailuhäiriöitä, joista sisämarkkina-alueen rakentamisella pyrittiin pääsemään eroon.<sup>392</sup>

---

<sup>389</sup> Liikevaihtoverotuksesta arvonlisäverotukseen ks. Linnakangas ym. 2008: 14–15; Juanto ym. 2008: 281; Andersson E. 2006: 152; Pikkujämsä 2001: 208–211; Wikström 2006: 291–292; Äärilä ym. 2008: 23; Anttila ym. 1996: 28–29; Westberg 1994: 138–140; Nieminen ym. 2008: 3. Johdanto; Rother 2003: 21, 55.

<sup>390</sup> Toki on huomioitava, että tulliverotus perustuu nykyään kokonaisuudessa pääsääntöisesti kolmeen Euroopan unionin asetukseen: yhteisön tullikoodeksista annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (koodeksi), tietyistä yhteisön tullikoodeksin soveltamista koskevista säännöksistä annettu komission asetus (ETY) N:o 2454/93 (soveltamisasetus) ja yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 918/83 (tullittomuusasetus). Ks. myös Juanto ym. 2008: 273.

<sup>391</sup> Neuvoston direktiivi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta 92/77/ETY (Alv-kantojen lähentämisestä).

<sup>392</sup> Ks. EU:n verotusjärjestelmien yhtenäistämistä, erityisesti arvonlisäverotuksen näkökulmasta sekä verokantojen harmonisoinnista Terra & Wattel 2008: 119–127, 267–269, 299–302; Terra & Kajus 2008: 18–24, 279–282, 325–332, 681–687; Linnakangas ym. 2008: 14–15;



EU:n sisämarkkina-alueella tuli sovellettaviksi yhtenäiset säännökset, joiden mukaan arvonlisäverotus poikkesi merkittävästi varsinkin niissä tilanteissa, joissa kotimaan kauppaa verrataan kolmansien (eli sisämarkkina-alueen ulkopuolisten) maiden kanssa käytyyn kauppaan. Useita verotuksellisia yksityiskohtia on vuosien varrella muutettu, mutta peruseräite arvonlisäverotuksessa on pysynyt samana. Tällä hetkellä yleinen verokanta Suomessa on 22 prosenttia ja sen lisäksi on käytössä kaksi alempaa verokantaa, 8 ja 17 prosenttia (AVL 84–85a §).<sup>393</sup>

Vuoden 2007 alusta alkaen Suomi on ollut mukana kokeilussa, jossa EU:n jäsenvaltioille on annettu mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin erityisen työvaltaisiin palveluihin. Suomessa alennettua verokantaa sovelletaan parturi- ja kampaamopalveluihin sekä eräisiin pieniin korjauspalveluihin, kuten esimerkiksi suutarin tekemiin korjauspalveluihin. Kyseisten palvelujen myyntiin sovelletaan neljän vuoden ajan yleisen arvonlisäverokannan 22 prosentin sijaan alennettua 8 prosentin verokantaa. Kokeilu jatkuu vuoden 2010 loppuun, jolloin mietitään uudelleen alennetun verokannan käyttötarvetta.<sup>394</sup>

Suomessa ollaan alentamassa myös elintarvikkeiden arvonlisäverokantaa. Hallituksen esityksen (114/2008) mukaan verokanta lasketaan nykyisestä 17 prosentista 12 prosenttiin vuoden 2009 lokakuusta alkaen. Elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisen kokonaistaloudellisten vaikutusten arviointi perustuu yksityisen kulutuksen muutoksiin. Elintarvikkeiden kuluttajahinnat ovat nousseet tuntuvasti elintarvikkeiden maailmanmarkkinahintojen, energian hintojen sekä työvoimakustannusten noususta johtuen. Verokannan alentamisella on hallituksen esityksen mukaan elintarvikkeiden kuluttajahintoja alentava vaikutus. Tämä lisää elintarvikkeiden kysyntää ja ostovoiman paranemisen kautta myös muita yksityistä kulutusta. Kysynnässä tapahtuvien muutosten arvioidaan heijastuvan tavaroiden ja palvelujen tuotantoon, jonka puolestaan suunnitellaan vaikuttavat työllisyyteen sitä parantavalla tavalla.<sup>395</sup>

---

Wikström 2006: 292–293; Rother 2003: 59–69; Äärilä 2008: 25–26, 180; Pikkujämsä 2001: 61; Westberg 1994: 124–125; Westberg 2002: 62–64.

<sup>393</sup> Arvonlisäverotuksen verokannoista Suomessa ks. myös Linnakangas ym. 2008: 14–15, 167–181; Juanto ym. 2008: 282; Kallio, Nielsen, Ojala, Saukko & Sääsilahti 2008: 432–433, 436–437; Äärilä 2008: 25–26, 180–181; Auranen 2002: 471; Nieminen ym. 2008: 3. Johdanto.

<sup>394</sup> Linnakangas ym. 2008: 178–181; Terra & Wattel 2008: 301–302; Terra & Kajus 2008: 689–690. Ks. myös Verohallituksen ohje Dnro 1839/40/2006 ”Parturi- ja kampaamopalveluiden sekä eräiden pienien korjauspalveluiden arvonlisäverokanta”. Ks. myös tutkimus, jossa pohditaan arvonlisäverokantojen vähentämisen ja pienentämisen vaikutuksia EU:ssa. Copenhagen Economics 2008.

<sup>395</sup> Hallituksen esitys 114/2008: 1–3; Linnakangas ym. 2008: 169.

Arvonlisäverotuksen harmonisoinnissa EU:n jäsenvaltiossa edettiin 1990-luvun alkupuolilla jo hyvään vauhtiin, mutta sitten suunnitelmiin tuli muutoksia. Tavoitteena oli viimeistellä verotuksen harmonisointi vuoden 1992 loppuun mennessä, mutta tässä epäonnistuttiin. Tällä hetkellä voimassa olevaa arvonlisäverojärjestelmää pidetään sekä kuluttajien, yritysten että veroviranomaisten kannalta monimutkaisena ja epäselvänä. Järjestelmän ongelmien pelätään heikentävän myös Euroopan taloudellista kilpailukykyä kolmansiin maihin verrattuna. Poliittisista erimielisyyksistä johtuen uudesta arvonlisäverojärjestelmästä ei kuitenkaan ole vielä onnistuttu sopimaan, joten siirtymäkausi jatkuu automaattisesti. Suunniteltujen muutosten uskotaankin tapahtuvan varsin hitaasti ja vaiheittain.<sup>396</sup>

Euroopan unionin arvonlisäverotuksessa tällä hetkellä käytössä oleva järjestelmä pohjautuu niin sanottuun määränpäämaaperiaatteeseen. Tämän periaatteen mukaisesti arvonlisävero tilitetään siihen jäsenvaltioon, mihin hyödyke kuljetetaan, eli siihen valtioon, joka on tavaran määränpää- eli kulutusmaa. Määränpäämaaperiaatetta sovelletaan pääsääntöisesti vain verovelvollisten yritysten väliseen kauppaan. Sen mukaan myynti on verotonta silloin, kun hyödyke toimitetaan toiseen jäsenvaltioon (yhteisömyynti). Toisesta jäsenvaltiosta oleva ostaja maksaa hyödykkeen ostohinnasta oman maansa veron (yhteisöhankinta) ja samalla ilmoittaa omalle veroviranomaiselleen arvonlisäverotiedot kuukausi-ilmoituksessaan.<sup>397</sup>

Arvonlisäverolain 17 §:ssä määritellään tavaran tarkoittavan aineellista esinettä. Tavaran myyntiä on taasen tavaran omistusoikeuden vastikkeellinen luovutus. Jollei siis liiketoiminnan muodossa myytävä hyödyke ole tavara, määritellään se palveluksi. Palvelun myyntiä on kaikki ne vastiketta vastaan tapahtuvat hyödykkeiden luovutukset, joissa ei luovuteta määritelmän mukaisen tavaran omistusoikeutta. Koska esimerkiksi tavaraa vuokrattaessa vuokraesineen omistusoikeus ei siirry vuokralleottajalle, tavaran vuokraustoiminta luokitellaan säännöksen perusteella palvelun myynniksi. EU-sisämarkkinakaupan arvonlisäverotuksellinen peruseriaate liittyy vain tavarakauppaan, mutta palveluja, kuten esimerkiksi immateriaalipalveluja, verotetaan kohteena olevasta palvelumuodosta riippuen.<sup>398</sup>

<sup>396</sup> EU:n arvonlisäverotusjärjestelmän muutoksista ks. myös Joutsamo, Aalto, Kaila & Maunu 2000: 663–664; komission tiedonanto 348/2000: 5–6; Terra & Wattel 2008: 10–11, 268–269; Terra & Kajus 2008: 333–335; Terra 1998: 288–295; Pikkujämsä 2001: 522–523; Rother 2003: 63–65, 67–69.

<sup>397</sup> Määränpäämaaperiaatteesta ks. myös Terra & Wattel 2008: 280–281; Linnakangas ym. 2008: 18–20, 110–111, 134–135; Wikström 2006: 297–298; Juanto ym. 2008: 282; Äärilä ym. 2008: 279–282; Nieminen ym. 2008: 11. Yhteisökauppa; Rother 2003: 16, 67–68. Ks. myös ”Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa”, Verohallituksen julkaisu 175.02.

<sup>398</sup> Tavara arvonlisäverotuksessa ks. myös Verohallitus 2004h: 17; Kallio ym. 2008: 95–98; Auranen 2002: 339–341; Nieminen ym. 2008: 4. Arvonlisäverolain soveltamisala; Rother 2003:

Nykyään kaikissa Euroopan maissa<sup>399</sup> sovelletaan lähes yhtenevää ja yhtenäistä arvonlisäverojärjestelmää. Verojen kertaantuvuutta<sup>400</sup> aiheuttaneista kulutusverojärjestelmistä on kokonaan luovuttu, koska niiden katsottiin vääristävän pahoin valtioiden välisiä kilpailuasetelmia ja heikentävän kotimaisen tuotannon ja tuotteiden kilpailuedellytyksiä kansainvälisillä markkinoilla. Nykyistä arvonlisäverojärjestelmää pidetään neutraaleimpana ja tehokkaimpana yleisen kulutusverotuksen muotona. Sen soveltaminen on asetettu direktiivin<sup>401</sup> myötä myös Euroopan unionin jäsenyyden edellytykseksi.<sup>402</sup>

Toukokuun alusta vuonna 2004 alkaen Euroopan unioni laajentui kymmenellä uudella jäsenvaltiolla ja laajeneminen jatkui vuoden 2007 alussa, jolloin Bulgaria ja Romania liittyivät Euroopan unioniin. Laajentumisilla on ollut huomattavia vaikutuksia muun muassa arvonlisäverotukseen sekä kansainväliseen kauppaan yleisesti. Nyt yhteisökauppaa voidaan käydä yhä laajemmalla alueella, kun sisämarkkinat laajentuivat uusien jäsenvaltioiden mukaantulon seurauksena. Esimerkiksi totut tullimuodollisuudet ovat poistuneet EU-tavarakaupan tieltä uusissa jäsenvaltioissa. Tavaroiden myynnit uusiin jäsenvaltioihin käsitellään verottoman viennin sijasta verottomina yhteisömyyntinä tullimuodollisuuksien puuttuessa. Palveluiden osalta useissa uusissa jäsenvaltioissa oli voimassa ristiriitaisia säännöksiä EY:n arvonlisäverodirektiivin säännöksiin verrattuna. Uusien jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmät siis vaativat paljon muutoksia, jotta ne EU-

---

179–184. Ks. myös ”Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa”, Verohallituksen julkaisu 857.

<sup>399</sup> Kuten on myös kaikissa OECD maissa, lukuun ottamatta Yhdysvaltoja. Kanadassa on käytössä arvonlisäveroa vastaava tavara- ja palveluvero. Doernberg & Hinnekens 1999: 281–283; Westin 2007: 139; International Tax Dialogue 2005: 3–11. Ks. myös McDanielin (1980: 22) ja Scottin (1986: 117) artikkelit, joissa kirjoittajat pohtivat eurooppalaisen arvonlisäverotusjärjestelmän toteuttamismahdollisuuksia Yhdysvalloissa. Ks. samoin Special Tax Foundation Report 1979: 1–17.

<sup>400</sup> Verojen kertaantuvuudesta ks. mm. Linnakangas ym. 2008: 3, 6–8, 12; Rother 2003: 21, 157–158; Terra & Wattel 2008: 267–269.

<sup>401</sup> Kuudes neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (77/388/EY). Kuudetta arvonlisäverodirektiiviä on voimaan tulonsa jälkeen muutettu useaan kertaan. Tämän vuoksi direktiivi on selkeyden ja järjeistämisen vuoksi laadittiin uudelleen vuonna 2006 ja se tuli voimaan 1.1.2007. Uusi arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) korvaa aikaisemmin voimassa olleet arvonlisäverodirektiivit. Arvonlisäverodirektiivin rakenne ja sanamuoto on laadittu uudelleen, jotta pystyttäisiin takaamaan säännösten parempi selkeys ja saavuttaa toimivampi ja yhteneväisempi esitystapa. Uusi direktiivi ei pääsääntöisesti kuitenkaan muuttanut aiempien säännösten sisältöä.

<sup>402</sup> Ks. Terra & Kajus 2008: 281–283, 286–288.

jäsenyyden alkaessa vastasivat EY:n arvonlisäverodirektiivin vaatimuksia kaikilta osin.<sup>403</sup>

Arvonlisävero on välillinen vero. Arvonlisävero siirretään kuluttajan maksettavaksi tavaran tai palvelun hinnassa. Verotus vaikuttaa näin suoraan kuluttajahinnoitteluun, jolloin verovelvollisen myyjän on hyvä tietää jo hinnoitteluvaiheessa myytävän tavaran tai palvelun verotuskohtelusta. Näin verovelvollisen omalla vastuulla on selvittää oikea tavaran tai palvelun verotuksen laintulkinta. Jälkeenpäin tilanteen korjaaminen on lähes mahdotonta, jos selviää, että hinnoittelun perusteena ollut verotuksen tulkinta on ollut väärä.<sup>404</sup>

Arvonlisäverotus on myös oma-aloitteinen vero. Tämä korostaa entisestään verovelvollisella itsellään olevaa vastuuta omista toimistaan arvonlisäverotuksen alalla. Vero tulee näin verovelvollisen suoritettavaksi ilman viranomaisen toimittamaa veron määräämistä ja maksuunpano. Arvonlisäverovelvollisen tulee huolehtia itse tai esimerkiksi tilitoimiston avustamana arvonlisäverojen laskemisesta ja maksamisesta kuten myös arvonlisäveroilmoitusten täyttämisestä ja lähettämisestä veroviranomaisille ilman erillistä muistutusta ja maksuunpanoa. Oikeamääräisen veron tilittäminen edellyttää sekä lainsäädännön tuntemusta että kykyä ja osaamista soveltaa lainsäädäntöä oikein.<sup>405</sup>

### 3.4.2 *Arvonlisäverovelvollisuus*

Lähtökohtaisesti arvonlisäverovelvollisia ovat kaikki ne, jotka harjoittavat liiketoiminnan muodossa tavaroiden ja palvelujen myyntiä (AVL 2 §). Jotta voidaan selvittää, kuka on verovelvollinen, on oltava muun muassa tiedossa, milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, mitä pidetään tavaran tai palvelun myyntinä ja milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan Suomessa. Edellis-

---

<sup>403</sup> EU:n laajentumisesta arvonlisäverotuksen kannalta ks. Taipalus 2004: 161–166; Kallio ym. 2008: 34, 147; Copenhagen Economics 2008: 9.

<sup>404</sup> Ks. välillisen veron ominaisuuksista ja vaikutuksista mm. Linnakangas ym. 2008: 16–17; Andersson E. 2006: 152; Terra & Kajus 2008: 289–296; Juanto 1998: 56–57; Äärilä ym. 2008 26–27; Soikkeli 2003: 240–241, 293–296; Soikkeli 2004: 44, 87, 90, 175.

<sup>405</sup> Ks. oma-aloitteisesta verotuksesta Andersson E. 2006: 3, 176; Juanto 2008: 438; Soikkeli 2003: 293–296; Soikkeli 2004: 30, 137–138; Kallio ym. 2008: 663–66; Äärilä ym. 2008: 28. Ks. myös Soikkelin (2003: 371–375) huomio ilmoittamisen ja maksamisen oma-aloitteisuuden johtavan verotarkastuksen ja verovalvonnan merkityksen korostumiseen arvonlisäverotuksessa.

ten kysymysten vastausten perusteella muodostuu käsitys arvonlisäverovelvollisuudesta tai -verottomuudesta.<sup>406</sup>

Laissa ei ole tarkemmin määritelty ”liiketoiminnan muodossa” -termin sisältöä ja alaa, mutta lainvalmisteluasiakirjoista sekä oikeuskirjallisuuden perusteella termille voidaan määritellä luotettava sisältö. Yleisesti on käytössä viiden tunnusmerkin kriteeristö, jonka täyttyessä toiminta on todennäköisesti liiketoiminnan muodossa harjoitettavaa toimintaa. Nämä viisi liiketoiminnan kriteeriä<sup>407</sup> ovat toiminnan itsenäisyys, ansiotarkoitus, ulospäin suuntautuvuus, jatkuvuus ja taanomaisen yrittäjäriskin olemassa oleminen.<sup>408</sup>

Itsenäiseksi toiminnaksi luokitellaan sellainen toimintaa, jota ei tehdä työntekijän asemassa. Itsenäistä toimintaa harjoittavien henkilöiden suhde työnantajaansa ei siis voi perustua työsopimukseen. Näin toisen palveluksessa työsuhteen kautta toimiva henkilö ei harjoita itsenäistä liiketoimintaa, eikä häntä tämän takia määritellä arvonlisäverovelvolliseksi.<sup>409</sup>

Ansiotarkoitusta ei rajata vain voiton tavoitteluun. Ansiotarkoitukseen kuuluvaksi luokitellaan myös muunlaisen taloudellisen hyödyn tavoittelu riippumatta siitä, mihin tarkoitukseen toiminnasta saatava voitto käytetään tai kenelle toiminnasta syntyvä hyöty koituu. Huomioitavaa on myös se, että omakustannushintaan tapahtuvan myynnin arvioinnissa ei keskitytä pelkästään saatavaan voittoon, vaan päähuomio olisi kohdistettava toiminnan luonteeseen yhtenä kokonaisuutena.<sup>410</sup>

---

<sup>406</sup> Arvonlisäverovelvollisuudesta ks. Verohallitus 2004h: 10; Andersson E. 2006: 153; Rother 2003: 253, Pikkujämsä 2001: 218. Ks. myös Kallio ym. 2008: 19–22, 36–38; Äärilä ym. 2008: 29–30. Ks. myös eurooppavero-oikeudellista pohdintaa verovelvolliskäsitteestä Terra & Wattel 2008: 269–274; Terra & Kajus 2008: 367–374; Kallio ym. 2008: 38–39.

<sup>407</sup> Kriteerien sanamuodoissa on esiintynyt vuosien varrella pieniä eroavaisuuksia oikeuskirjallisuudessa tutkijoiden asettamista eri näkökohdista johtuen. Pikkujämsä 2001: 219–220. Huomioitavaa on, että AVL:n liiketoiminnan käsitettä pidetään oikeuskirjallisuudessa usein laajempaan kuin EVL:n liike- ja ammattitoiminnan käsitettä. Linnakangas ym. 2008: 24–25; Vapaavuori 1996: 66–74; Wikström 2006: 299.

<sup>408</sup> Liiketoiminnan muodosta ks. myös hallituksen esitys 88/1993: 17, 42; Linnakangas ym. 2008: 23; Myrsky & Ossa 2008: 243–244; Wikström 2006: 298–301; Verohallitus 2004h: 10; Rother 2003: 279; Kallio ym. 2008: 21; Äärilä ym. 2008: 30–32; Nieminen ym. 2008: 4. Arvonlisäverolain soveltamisala; Pikkujämsä 2001: 219–220; Vapaavuori 1996: 28, 67; Kotkansalo 1977: 31–32; Kallio ym. 2008: 20–22. Ks. myös eurooppavero-oikeudellista pohdintaa liiketoiminnan kriteereistä Terra & Kajus 2008: 374–379, 388–302, 379; Terra & Wattel 2008: 270–274.

<sup>409</sup> Itsenäisestä toiminnasta ks. myös hallituksen esitys 88/1993: 43; Linnakangas ym. 2008: 25; Verohallitus 2004h: 10; Wikström 2006: 299; Rother 2003: 257, 261; Vapaavuori 1996: 69; Äärilä ym. 2008: 32; Kallio ym. 2008: 31–32; Pikkujämsä 2001: 238; Kotkansalo 1977: 32.

<sup>410</sup> Ansiotarkoituksesta ks. myös hallituksen esitys 88/1993: 42–43; Linnakangas ym. 2008: 23; Wikström 2006: 299; Rother 2003: 296; Kallio ym. 2008: 21; Vapaavuori 1996: 68, 70; Kotkansalo 1977: 34.

Toiminnan julkisuudella tarkoitetaan toiminnan ulospäin suuntautuvuutta rajoittamattomaan tai laajahkoon henkilökuntaan. Tällöin verovelvollisuuden ulkopuolelle rajataan muun muassa toiminta, jossa tavaroiden tai palvelujen myynti on suunnattu vain ennalta rajatulle, suppealle asiakaskunnalle esimerkiksi tietyn yhdistyksen jäsenille. Myynnin katsotaan pääsääntöisesti tapahtuvaa liiketoiminnan muodossa, jos myytävät tavarat ja palvelut kilpailevat muiden vastaavien yleisillä markkinoilla olevien hyödykkeiden kanssa.<sup>411</sup>

Jatkuvuudelle puolestaan painotetaan suunnitelmallista ja edeltä käsin määrätyn tai määräämättömän ajan jatkuvaa toimintaa. Yksittäinen myyntitapahtuma ei automaattisesti eikä välttämättä tapahdu aina liiketoiminnan muodossa. Näin esimerkiksi muuhun liiketoimintaan liittyvä yksittäinen myyntitapahtuma voidaan katsoa jatkuvuuden vastaisestikin täyttävän liiketoiminnan määrittämisen.<sup>412</sup>

Yrittäjäriskin olemassa olon kriteeri on ainoa, johon ei löydy sellaisenaan selitystä niin arvonlisäverolakia koskevasta hallituksen esityksestä (HE 88/1993) kuin KHO:n päätösten perusteluista.<sup>413</sup> Oikeuskirjallisuudessa arvonlisäverotuksen puolella riskiä on käsitelty jonkin verran, tuloverotuksen puolella yrittäjäriskin määrittämää on kuitenkin analysoitu enemmän.<sup>414</sup> Arvonlisäverovelvollisuutta määriteltäessä suurta merkitystä ei kuitenkaan ole annettu sille, kuinka vähäistä yrittäjäriski on todellisuudessa ollut, suurempi painoarvo on annettu toiminnan laajuudelle ja julkisuudelle.<sup>415</sup>

Verovelvollisuus kohdistuu siis aina hyödykkeiden myyjiin. Myyjän eli elinkeinonharjoittajan yritysmuodolla ei ole vaikutusta verovelvollisuuteen, vaan yritysmuodosta riippumatta verovelvollisuus syntyy muiden kriteerien täytyessä. Myyjän kansalaisuuskään ei ole suoraan kriteeri verovelvollisuudelle. Jos myyjänä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteä toimipaikkaa eikä hän ole vapaaehtoisesti hakeutunut verovelvolliseksi, on ostajalla yleensä velvollisuus mak-

---

<sup>411</sup> Toiminnan julkisuudesta ks. myös Rother 2003: 279, 315–316; Wikström 2006: 300; Pikkujämsä 2001: 238–239; Kotkansalo 1977: 33.

<sup>412</sup> Jatkuvuudesta ks. myös hallituksen esitys 88/1993: 42; Linnakangas ym. 2008: 24; Wikström 2006: 300; Rother 2003: 309; Kallio ym. 2008: 21; Vapaavuori 1996: 68; Kotkansalo 1977: 32–33; Äärilä ym. 2008: 33.

<sup>413</sup> Yrittäjäriskistä ks. Rother 2003: 301–302.

<sup>414</sup> Ks. tuloverotuksessa esim. Andersson & Ikkala 2005: 19; Myrsky & Linnakangas 2006: 72; Myrsky ym. 2008: 124; Tikka, Nykänen & Juusela 2008: 6. Elinkeinoverolain soveltamisala. Ks. arvonlisäverotuksessa esim. Wikström 2006: 299–300; Vapaavuori 1996: 68, 72; Kotkansalo 1977: 32.

<sup>415</sup> Ks. erityisesti Pikkujämsä 2001: 238–239.

saa arvonlisävero niin sanotun käännetyin verovelvollisuuden perusteella (AVL 9 §).<sup>416</sup>

Korkein hallinto-oikeus on katsonut muun muassa, että yhtiön, joka oli hankkinut toisten yritysten osuuksia ja osakkeita, tarkoituksenaan aloittaa verollisen toiminnan harjoittaminen ei ollut toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen. Tämä perusteltiin sillä, että yhtiö ei ollut osallistunut osakkuusyhtiönsä hallintoon siten, että se olisi suorittanut liiketoimia, joista yrityksen olisi ollut suoritettava arvonlisävero (KHO 7.6.2004 taltio 1367).<sup>417</sup> Myös valtion ylläpitämän oikeusaputoimiston ei ole suoritettava arvonlisävero osittaista korvausta vastaan annetusta oikeusavusta asiakkailta perityistä korvauksista. Tätä päätöstä korkein hallinto-oikeus perusteli ottamalla huomioon oikeusavun antamisen tarkoituksella sekä siitä perittävän korvauksen määräytymisellä asiakkaan maksukykyyn ja muun taloudellisen aseman perusteella. Korkein hallinto-oikeus siis päätti, että oikeusavun antaminen osittaista korvausta vastaan ei tapahtunut arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdalla tarkoitettuihin tavoin liiketoiminnan muodossa (KHO 18.11.2004 taltio 2960).<sup>418</sup>

Toisaalta elinkeinoelämän kehittämistoimintaa harjoittaneen A Oy:n toiminta katsottiin olevan arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa, kun otettiin huomioon myös arvonlisäverotuksessa noudatettava kilpailuneutraalisuuden vaatimus ja veron kertaantumisen estäminen. A Oy:n kehittämisprojektien yhteydessä yrityksen luovuttamat palvelujen myynti oli jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja toiminnalla kokonaisuutena oli ansiotarkoitus. A Oy:n katsottiin näin harjoittavan projektien hallinnoinnin osalta arvonlisäverolain 1 §:ssä tarkoitettua liiketoimintaa, huolimatta siitä, että osa projektien kustannuksista katettiin julkisilla, arvonlisäverottomilla tuloilla (KHO 4.6.2003 taltio 1376).<sup>419</sup>

Yhteenvedon voidaan todeta, että käsitellyt tapaukset osoittavat esimerkkeinä ilmaisun ”liiketoiminnan muodossa” normatiivisuuden ja ongelmallisuuden. Näin arviointi perustuu viime kädessä kokonaisharkintaan ja eri tunnusmerkkien väliin punnintaan.

---

<sup>416</sup> Verohallitus 2004h: 10, 13–14; Kallio ym. 2008: 36–37, 67–70; Äärilä ym. 2008: 38; Nieminen ym. 2008: 4. Arvonlisäverolain soveltamisala; Rother 2003: 261.

<sup>417</sup> Ks. tapauksen analysointia myös mm. Saukko 2005: 121; Kallio ym. 2008: 27, 486–487.

<sup>418</sup> Ks. tapauksen analysointia myös mm. Kallio ym. 2008: 61, Äärilä ym. 2008: 564–566, 579; Rother 2003: 340–341.

<sup>419</sup> Ks. tapauksen analysointia myös mm. Kallio ym. 2008: 28; Linnakangas ym. 2008: 23–24; Salo 2004: 251; Saukko 2005: 67, 82; Äärilä ym. 2008: 38, 178, 215–216.

Tavaroiden ja palvelun myyjä on kuitenkin verovelvollinen vain silloin, kun arvonlisäverolaissa tarkoitettu yrityksen liikevaihto 12 kuukauden pituisen tilikauden aikana<sup>420</sup> ylittää 8 500 euroa (AVL 3 §). Lähinnä hallinnollisista syistä on haluttu jättää arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle muun muassa harrastusluontoiset sekä pienimuotoiset toiminnot. Elinkeinoharjoittajalle on kuitenkin annettu mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka hän ei lain mukaan olisikaan verovelvollinen eli esimerkiksi ennen 8 500 euron rajan ylittämistä. Hakeutuminen edellyttää, että toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa.<sup>421</sup>

Tammikuussa 2004 tuli voimaan verovelvollisuuden alarajaan liittyvä huojennussääntö. Tarkoituksena on helpottaa pienyritysten liiketoimintaa. Huojennuksena palautetaan kaikki tilikauden aikana maksetut arvonlisäverot, jos tilikauden liikevaihto on enintään 8 500 euroa (AVL 149a §:n 2 mom.). Ne verovelvolliset, joiden 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavan tilikauden veroton liikevaihto on yli 8 500 euroa mutta samalla alle 22 500 euroa<sup>422</sup>, palautetaan huojennussäännön mukaisesti osa maksetuista veroista matemaattisen laskukaavan mukaisesti (AVL 149a §:n 1 mom.)<sup>423</sup>. Huojennukseen ovat oikeutettu kaikkien yritysmuotojen yritykset, vain kunnat ja ulkomaalaiset, joilla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, ovat huojennussäännön ulkopuolella (AVL 149a §:n 4 mom.). Verohallituksen ohjeissa on myös mainittu, mitkä verot ovat huojennuslaskennan ulkopuolella, kuten esimerkiksi metsätaloudesta tilittävä vero ja käyttöomaisuuden myynnistä suoritettava vero. Huojennus maksetaan tilikauden päätyttyä erillisen hakemuksen perusteella eli ensimmäisen kerran vuoden 2005 alussa.<sup>424</sup>

---

<sup>420</sup> Vuoden 2003 loppuun asti vähäisen toiminnan liikevaihtoraja laskettiin kalenterivuoden liikevaihdon perusteella.

<sup>421</sup> Ks. arvonlisäverovelvollisuuden alarajasta myös mm. Verohallitus 2004h: 10, 14–15, 56; Kallio ym. 2008: 41–45; Äärilä ym. 2008: 44–47; Nieminen ym. 2003: 3. Johdanto.

<sup>422</sup> Vuonna 2004 huojennuksen oikeuttavan liikevaihdon yläraja oli 20 000 euroa. Hallituksen esitys 135/2003: 1, 4–6, 9–10. Muutosta lakiin (21.12.2004/1161) perusteltiin pienyritysten kasvumahdollisuuksien edistämiseksi ja parantamisella. Hallituksen esitys 147/2004: 1–2.

<sup>423</sup> Huojennuksen määrä (1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta) = vero –  $[(\text{liikevaihto} - 8\,500) \times \text{vero}] / 14\,000$ . (AVL 149a § 1 mom.) ja huojennuksen määrä (vuonna 2004 päättyviltä tilikausilta) = vero –  $[(\text{liikevaihto} - 8\,500) \times \text{vero}] / 11\,500$ . Hallituksen esitys 135/2003: 10; hallituksen esitys 147/2004: 4.

<sup>424</sup> Ks. verovelvollisuuden alarajaan liittyvästä huojennuksesta myös mm. Verohallitus 2006d; Verohallitus 2004h: 11; Linnakangas ym. 2008: 25–28; Kallio ym. 2008: 672–676; Äärilä ym. 2008: 47–50; Äärilä 2005: 220.



### 3.4.3 Arvonlisäverotuksen ilmoitukset

Arvonlisäverovelvollisuus aiheuttaa elinkeinonharjoittajalle tiettyjä velvollisuuksia veroviranomaisia kohtaan. Perustamis- ja lopettamisilmoitusten välisenä aikana, verovelvollisella on velvollisuus antaa muutos-, valvonta- ja yhteenvetoilmoituksia<sup>425</sup> verovirastolle (AVL 161–162b §).<sup>426</sup> Näiden lisäksi verovelvollisella on myös ns. veronmaksuvelvollisuus eli velvollisuus maksaa AVL 147 §:ssä tarkoitettu tilitettävä vero sekä AVL 169–170a §:issä säädetty velvollisuudet, jotka koskevat verotarkastusta ja vertailutietojen antamista.

Veroviranomaisten tehtävänä on puolestaan muun muassa ohjaus, rekisteröinti, valvonta, verotuksen suorittaminen, maksuunpanojen lähettäminen ja veronpalautusten maksaminen. Täytyy kuitenkin muistaa, että myös muut viranomaiset ovat yritysten kanssa tekemisissä, joten velvollisuuksien hoitaminen vain verottajan suuntaan ei täytä kaikkia yrittäjillä ja yrityksillä olevia velvollisuuksia.<sup>427</sup>

Kuviossa kolme<sup>428</sup> havainnollistetaan verovelvollisen (yritys- ja yhteisöasiakas) ja veroviraston velvollisuuksien kahtiajako. Kuvion perusteella on havaittavissa, että arvonlisäverotuksen valvonta on yksi verohallinnon viranomaistehtävistä. Valvontatehtäviin kuuluu muun muassa arvonlisäverokertymien tarkastaminen ja oikeellisuuden vahvistaminen, verotarkastukset joko tiettyä verolajia kohtaan tai koko verovelvollisen toimintaa kohtaan, sekä kirjallinen että suullinen veroneuvonta. Veroviranomaiset lähettävät tarvittaessa maksuunpanot verovelvollisen laiminlyömistä velvollisuuksista ja vastaavasti veroviranomaisen tehtäviin kuuluu myös palautusten maksaminen siihen oikeuttavissa tilanteissa.

---

<sup>425</sup> Yhteenvetoilmoituksen ovat velvollisia antamaan myyjä tapahtuneista yhteisömyynneistään (AVL 162 b §:n 1 mom.) sekä kolmikantakaupan toinen myyjä (AVL 162 b §:n 2 mom.). Arvonlisäveron EU-yhteenvetoilmoitus on annettava viimeistään kunkin kalenterivuoden neljänneksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden 15. päivänä. Ks. tarkemmin mm. Linnakan gas ym. 2008: 226; Terra & Kaijus 2008: 1028, Terra & Wattel 2008: 366–367. EU-yhteenvetoilmoituslomake ja sen korjauslomake on mahdollista jättää veroviranomaisille nykyään ainoastaan sähköisesti Tyvi-palvelusivuston kautta. Kallio ym. 2008: 691–692.

<sup>426</sup> Edellä mainittujen lomakkeiden lisäksi arvonlisäverotuksessa on käytössä uuden kuljetusvälineen ostoon (AVL 26d §:n 1 mom.) liittyvä ilmoituslomake täyttöohjeineen (nro 9565, ks. tarkemmin Verohallituksen julkaisut 179.07 ja 180.07) sekä arvonlisäveron palauttaminen ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle (AVL 122 §) suunnattu lomake täyttöohjeineen (nro 9550). Myös nämä lomakkeet on jätettävä tai postitettava veroviranomaiselle fyysisellä, kyntäällä kirjoitetulla allekirjoituksella varustettuna.

<sup>427</sup> Ks. esim. Verohallitus 2004: 4.

<sup>428</sup> Ks. kuvio 3 s. 126.

Kuvioon kolme<sup>429</sup> edelleen viitaten, liiketoimintaa harjoittavan on tehtävä virallinen ilmoitus tulevasta toiminnastaan ennen toimintansa aloittamista. Ilmoitus tehdään perustamisilmoituslomakkeella (ns. Y-lomake). Lomakkeeseen merkitään perustietoja yrityksestä muun muassa toiminimi ja toimiala sekä yhteystiedot. Lisäksi lomakkeeseen tulee merkitä tieto siitä, mihin rekistereihin yritys tai yhteisö halutaan liittää.<sup>430</sup>

Patentti- ja rekisterihallitus ja verohallinto yhdistivät vuonna 2001 yrityksiä ja yhteisöjä koskevat perustietonsa yhdeksi yritys- ja yhteisötietojärjestelmäksi (YTJ). Järjestelmän taustalla on yritys- ja yhteisötietolaki (YriYhtL 244/2001). Uusi järjestelmä mahdollistaa tietojen ilmoittamisen yhdellä ilmoituksella molemmille viranomaisille. Yritysten ja yhteisöjen ei tarvitse enää ilmoittaa samoja tietoja erikseen sekä kaupparekisteriin (tai säätiörekisteriin) että verohallinnon ylläpitämiin rekistereihin, vaan asia hoituu nyt täyttämällä vain yhden yhteisen lomakkeen. Yritys- ja yhteisötietojärjestelmään rekisteröityneelle uudelle asiakkaalle annetaan yritys- ja yhteisötunnus eli Y-tunnus (YriYhtL 9 §).<sup>431</sup>

Vastaavasti arvonlisäverovelvollisen lopettaessaan toimintansa hän täyttää yritys- ja yhteisötietojärjestelmän muutos- ja lopettamisilmoituslomakkeen (AVL 161 §). Lopettamisilmoituksen tullessa veroviranomaisten tietoon, verovelvollinen poistetaan niistä rekistereistä, joihin hän on toimintansa aloittamisen yhteydessä liitetty.<sup>432</sup>

Kun verohallinto on rekisteröinyt uuden arvonlisäverovelvollisen, on tämä automaattisesti mukana kuukausi-ilmoitusmenettelyssä (AVL 162 §:n 1 ja 3 mom.). Kuukausimenettelyllä tarkoitetaan sitä, että yritys ilmoittaa veroviranomaiselle jokaisen kuukauden kohdalta muun muassa myynteihin ja ostoihin sisältyvät arvonlisäverot (AVL 162 §:n 2 mom.). Poikkeuksena pääsäännöstä ovat muun muassa alkutuottajat (maanviljelijät ja metsänomistajat) sekä taitelijat, jotka ovat niin sanotun vuosimenettelyn piirissä (AVL 162 §:n 4 mom.). Vuosimenettelyn piirissä olevat ilmoittavat arvonlisäverot ja niistä suoritettavat vähennykset yhdellä kertaa koko vuodelta seurantavuoden jälkeisen vuoden helmikuun loppuun mennessä. Vuosimenettelyn piirissä olevilla on mahdollisuus halutessaan siirtyä kuu-

<sup>429</sup> Ks. kuvio 3 s. 126.

<sup>430</sup> Ilmoittamisvelvollisuudesta ja perustamisilmoituslomakkeesta ks. myös mm. Verohallitus 2004h: 57; Kallio ym. 2008: 686–688, 702–703; Lohiniva-Kerkelä 2003a: 203; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 163; Äärilä ym. 2008: 595–601; Myrsky ym. 2007: 64–65.

<sup>431</sup> Hallituksen esitys 188/2000: 7, 10–15, 22. Ks. Y-tunnuksesta myös s. 103, 171.

<sup>432</sup> Ks. lopettamis- ja muutosilmoituksesta myös mm. Verohallitus 2004h: 60–61; Linnakangas ym. 2008: 223–224; Kallio ym. 2008: 688–689; Äärilä ym. 2008: 601–603; Myrsky ym. 2007: 64.

kausimenettelyn piiriin (AVL 162 §:n 5 mom.). Siirtyminen edellyttää kirjallista hakemuksen jättämistä. Siirtyminen kuukausimenettelyyn voi tapahtua vasta hakemuksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden alusta alkaen.<sup>433</sup>

Hallituksen esityksen luonnoksessa (30.4.2008: 2,11) ehdotetaan kuukausi- ja vuosi-ilmoitusmenettelyn rinnalle myös neljännesvuosimenettelyä. Pienille yrityksille suunnattu menettely sisältäisi pidennetyt neljänneskalenterivuoden tai kalenterivuoden pituiset ilmoitus- ja maksujaksot. Pidennetyt jaksot käyttöön- otolla on tarkoitus keventää ja helpottaa pienten yritysten hallinnollisia velvoitteita.<sup>434</sup>

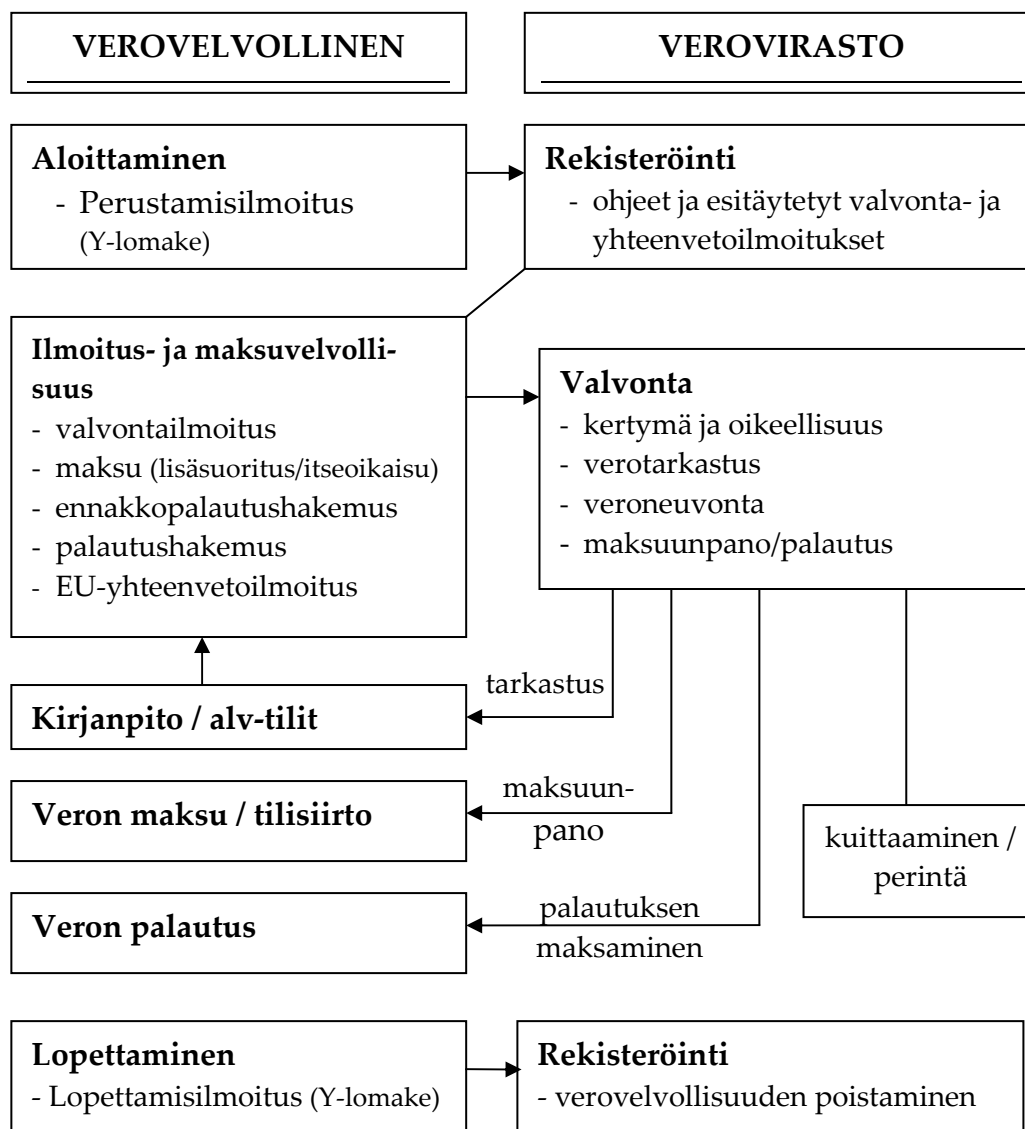
Vuosimenettelyssä olevien verovelvollisten eli alkutuottajien ja kuvataiteilijoiden arvonlisäveroilmoituksen ilmoittamismenettelyyn on lisätty mahdollisuus sähköiseen asiointipalvelujen hyödyntämiseen. Alkutuottajien ja kuvataiteilijoiden arvonlisäveroilmoitus on yksi ensimmäisistä sähköisistä lomakkeista, joka voitiin entisen lomake.fi ja nykyisen [www.suomi.fi/asiointi](http://www.suomi.fi/asiointi) -palvelusivuston kautta sekä täyttää että lähettää veroviranomaisille. Palvelu avattiin käyttäjille vuonna 2005, joten vuoden 2004 vuosi-ilmoitustiedot on ensimmäisenä ollut mahdollisena lähettää sähköisesti.<sup>435</sup>

---

<sup>433</sup> Ks. arvonlisäveron ilmoitusmenettelystä mm. Verohallitus 2004h: 47, 65, 72; Kallio ym. 2008: 689–691; Äärilä ym. 2008: 555–557, 606; Nieminen ym. 2008: 18. Verotusmenettely; Linnakangas ym. 2008: 224–226; Myrsky ym. 2007: 54–55.

<sup>434</sup> Ks. hallituksen esityksen luonnos 30.4.2008: 2, 11.

<sup>435</sup> Verotiedote 1/2005: 6.



**Kuvio 3.** Alv-menettely.<sup>436</sup>

Ensimmäisenä sähköisenä lomakkeena arvonlisäverotuksessa otettiin käyttöön ns. kuukausi- eli valvontailmoituksen sähköinen versio. Kuukausi-ilmoitusten yhteydessä ei tällä hetkellä tehdä verotuspäätöstä, vaan tiedot vain siirretään suoraan asiakkaan ilmoituksen mukaisesti verohallinnon tietokantaan.<sup>437</sup> Näin toimitaan toki vain niissä tilanteissa, joissa oma-aloitteisesti maksettu arvonlisävero vastaa valvontailmoituksen tietoja tai jos ilmoittamis- tai maksuvelvollisuuteen ei liity lainkaan laiminlyöntejä.

<sup>436</sup> Verohallitus 2004h: 4.

<sup>437</sup> Ks. kritiikkiä nykyistä menettelyä kohtaan luku 4.5.4 Verotuspäätös.

Yrityksen ollessa arvonlisäverovelvollinen ja sen kuuluessa kuukausi-ilmoitusmenettelyn piiriin, on valvonta- eli kuukausi-ilmoitus<sup>438</sup> jätettävä verotoimistoon kohdekuukautta seuraavan kuukauden 15. päivään mennessä. Arvonlisäverolain 162 §:n mukaan veroilmoituksessa on ilmoitettava liikevaihto, suoritettava ja vähennettävä vero sekä muut Verohallituksen määräämät veron oikeamääräisyyden toteamiseksi tarpeelliset tiedot.<sup>439</sup> Kuukausi-ilmoituslomake on yhteinen säännöllisiä työnantajasuorituksia koskevien valvontatietojen kanssa, jotka myös toimitetaan veroviranomaiselle kuukausittain.

Yritykselle lähetetään paperiversiot kuukausi-ilmoituslomakkeista sen jälkeen, kun arvonlisäverovelvollisuus on rekisteröity veroviranomaisen tietokantaan. Verovelvolliselle lähetetään lomake jokaista tilikauden kohdekuukautta kohden sekä muutama ylimääräinen lomake mahdollisia korjauksia varten. Lomakkeisiin on valmiiksi painettu verovelvollisen yhteystiedot ja kohdekuukausi. Lomakkeisiin on myös painettu valmiiksi osoite, jonne lomakkeet tulee lähettää. Esitäytetty osoite ei välttämättä ole oman alueen verotoimisto, vaan veroviraston käyttämän optisen lukupalvelun postiosoite. Kuukausi-ilmoituslomaketta ei ole saatavissa verohallinnon verkkosivuilta, vaan ne toimitetaan verovelvollisille veroviranomaisen toimesta esitäytettyinä yrityksen tai yhteisön perustiedoilla.<sup>440</sup>

Kuukausi-ilmoituksen voi lähettää, täyttöohjeiden (Verohallituksen julkaisu 66.07) mukaan, joko sähköisesti<sup>441</sup> tai postitse. Faksin käyttö lomakkeen lähettämisen välineenä on nykyään erikseen ohjeissa kielletty.<sup>442</sup> SähköAsL 5 §:ssä mää-

---

<sup>438</sup> Käytän tekstissä pääsääntöisesti termin valvontailmoitus sijasta ilmaisua kuukausi-ilmoitus, joka paremmin kuvaa lomakkeen roolia arvonlisäverotuksessa.

<sup>439</sup> Verohallitus on päätöksessään (1809/1995 kum. 1579/94) määritellyt kuukausi-ilmoituksessa olevat tiedot. Kuukausi-ilmoitus tulee aina jättää Verohallituksen vahvistamaa lomaketta käyttäen, jonka sisältöjen taustalla ovat arvonlisäverodirektiivin 250 ja 251 artiklat. Verohallinnon vahvistamalla lomakkeella (nro 7680, ks. Liite 1) verovelvollisen tulee ilmoittaa kohdekuukauden lisäksi vero kotimaan myynnistä verokannoittain, vero tavaraostoista muista EU-maista, kohdekuukauden vähennettävä vero, edellisen kuukauden negatiivinen vero, maksettava vero tai seuraavalle kuukaudelle siirrettävä negatiivinen vero, veroton liikevaihto, tavaran myynti muihin EU-maihin sekä tavaraostot muista EU-maista. Näin Verohallituksen vahvistamaa lomaketta voidaan pitää epäjohdonmukaisena arvonlisäverolain 162 §:n sanamuotoon verrattaessa siinä säädetyn liikevaihdon ilmoittamisvelvollisuuden osalta. Ks. ilmoitusmenettelystä myös mm. Verohallitus 2006e; Myrsky ym. 2007: 68; Kallio ym. 2008: 690–691; Linnakangas ym. 2008: 224–225. Ks. myös eurooppavero-oikeudellisesta näkökulmasta Terra & Kajus 2008: 1027–1028; Terra & Wattel 2008: 366.

<sup>440</sup> Verohallitus 2006e: 2–3.

<sup>441</sup> SähköAsL:n mukaan on myös mahdollista lähettää lomake sähköisesti paperiversiosta skannattuna sähköpostin liitetiedostona. Vastaanotto-osoitetta ei valitettavasti ole kuitenkaan määriteltä tarkemmin, vaikka oikeuskansleri kannanotossaan (170/1/05) puoltaa asiakaspalvelunäkökohtiin vedoten verohallinnon sähköpostiosoitteen ilmoittamista, ks. tarkemmin s. 80–81.

<sup>442</sup> Verohallitus 2006e: 2; Verohallitus 2007h: 2.

ritellään, kuten edellä on jo todettu<sup>443</sup>, sähköisten palveluiden järjestämisestä. Edellä mainitun pykälän ensimmäisessä momentissa sanotaan, että viranomaisen, jolla on tarvittavat tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet, on niiden rajoissa tarjottava kaikille mahdollisuus lähettää ilmoittamaansa sähköiseen osoitteeseen tai määritellyyn laitteeseen viesti asian vireille saattamiseksi tai käsittelemiseksi. Kyseisen pykälän toisen momentin mukaan, tällöin on lisäksi kaikille tarjottava mahdollisuus lähettää sähköisesti viranomaiselle sille toimitettavaksi säädettyjä tai määrättyjä ilmoituksia, sen pyytämiä selvityksiä tai muita vastaavia asiakirjoja taikka muita viestejä.

SähkAsL 4 §:ssä mainituiden määritelmien mukaan sähköisellä tiedonsiirtomenetelmällä tarkoitetaan muun muassa telekopiota. Näin SähkAsL:n perusteella voisi olettaa, että kuukausi-ilmoituksen lähettäminen olisi sallittua lähettää myös faksilla, sillä kaikilla verovirastoilla on tarvittavat tekniset valmiudet telefaksien vastaanottamiseen.

SähkAsL on yleislaki, ja jotta yleislain säännöksestä voidaan poiketa, tulisi asiaa olla säädetty lailla toisaalla (SähkAsL 2 §:n 1 mom.). AVL:ssa ei kuitenkaan löydy poikkeavaa säännöstä kuukausi-ilmoituksen tietojen antotavasta. AVL 163 §:n 1 mom:ssa sanotaan, että kuukausi-ilmoitus voidaan antaa myös sähköisesti, mutta muita sallittuja tai kiellettyjä ilmoituksen antotapoja ei ole erikseen mainittu<sup>444</sup>.

Ohjeiden ja lainsäännösten ristiriitaisuuden vuoksi verovelvolliselle voi olla epäselvää, onko telefaksi hyväksyttävä tiedonantotapa. Vaikka 163 §:n 2 momentissa on Verohallitukselle annettu mahdollisuus määrätä tarkemmin sähköisten tietojen antotavasta, ei kyseistä määräystä ole annettu.<sup>445</sup> Verohallituksen julkaisemassa valvontailmoituksen täyttöoppaassa<sup>446</sup> ei voida rajoittaa yleislaissa (SähkAsL) annettua oikeutta. PL 80 §:n 2 momentissa säädetään, että myös muu viranomaisen (tasavallan presidentin, valtioneuvoston ja ministeriön lisäksi) voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrättyistä asioista. Tämä on kuitenkin mah-

---

<sup>443</sup> Ks. s. 76–77, 81.

<sup>444</sup> Sen perusteella, että laissa ei nimenomaisesti säädetä telefaksin käytöstä, ei voi suoraan johtaa siihen, että telefaksin käyttö olisi lainvastaista. Ks. s. 33 alaviite 112.

<sup>445</sup> Ks. tarkemmin asetuksen antamisesta ja lainsäädäntövallan siirtämisestä (PL 80 §) Saraviita 2000: 380–386; Myrsky 2005: 33; Jyräki 2000: 176–177; hallituksen esitys 1/1998: 26, 36, 130–134; Soikkeli 2003: 311–315; Soikkeli 2004: 163–164, 168. Ks. myös perustuslakivaliokunnan mietintö (PeVM) 10/1998 ja lakivaliokunnan lausunto (LaVL) 9/1998. Ks. viranomaisohjeista myös mm. Lehtonen 1999a: 1288–1291.

<sup>446</sup> Valvontailmoituksen täyttöohjeet 2008 – Arvonlisäverovelvollinen ja säännöllinen työnantaja, Verohallituksen julkaisu 66.07. Ks. Verohallitus 2007h.

dollista vain niissä tapauksissa, joissa on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Verohallitukselle ei ole kuitenkaan annettu toimivaltaa kieltää faksin käyttämistä kuukausi-ilmoituksen antotapana. Verohallitus voisi AVL 163 § 2 momentin nojalla määrätä tarkemmin vain sähköisten tietojen antotavasta, mikä ei sisällä oikeutta kieltää jokin asiointitapa. Täyttöohje ei ole myöskään AVL 163 §:n 2 momentissa tarkoitettu määräys. Lisäksi PL 107 §:n säännöksistä<sup>447</sup> johtuen, sellaista Verohallituksen täyttöohjeiden sisältämää kieltä, joka on laissa olevan säännöksen vastainen, ei saa soveltaa viranomaistoiminnassa. Jos verovelvollinen lähettää kuukausi-ilmoituksensa faksina verovirastoon, tulee se ottaa käsiteltäväksi ja käsittelynsä avulla siirtää lomakkeella olevat tiedot veroviranomaisten tietokantaan.<sup>448</sup>

Paperinen kuukausi-ilmoituslomake on niin sanottu optinen lomake. Useimmat verovirastot käyttävät kuukausi-ilmoitusten käsittelyssä optista lukijalaitetta tietojen siirtämiseen lomakkeelta käytettyyn tietokantaan. Veroviranomaisen toivomuksena on, että optiset lomakkeet lähetettäisiin aina lomakkeella olevaan osoitteeseen. Tällä tavoin lomakkeilla olevat tiedot saadaan veroviranomaisten tietokantaan mahdollisimman nopeasti. Lomakkeella olevat tiedot voidaan myös tallentaa manuaalisesti tietokantaan, joten lomaketta ei aina, esimerkiksi kiireellisissä tapauksissa, tarvitse lähettää optisen lukijalaitteen luettavaksi. Lomakkeen optisuudesta johtuen lomake on täytettävä huolellisesti ja merkintöjen on oltava selkeitä ja yksiselitteisiä. Esimerkiksi, jos merkinnät ovat reunaviivojen ulkopuolella tai lomakkeen reunoille on kirjoitettu ylimääräisiä lisätietoja, eivät ne todennäköisesti tule luetuiksi optisen lukijalaitteen toimesta oikein.<sup>449</sup>

Optinen merkkientunnistus eli Optical Character Recognition (OCR) tarkoittaa toimintaa, jolla skanneri pystyy lukemaan paperille kirjoitettua tai tulostettua tekstiä eli merkkijonoja tietokoneen muistiin. Tällä tavoin skannattujen sivujen tietoja, eli esimerkiksi lomakkeita, voidaan jatkossa käsitellä suoraan tarvittavalla ohjelmalla.<sup>450</sup>

---

<sup>447</sup> PL 107 §: *Jos asetuksen tai muun lakia alemmanasteisen säädöksen säännös on ristiriidassa perustuslain tai muun lain kanssa, sitä ei saa soveltaa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa.*

<sup>448</sup> Ks. tarkemmin perustuslain etusijasta (PL 106 §) Saraviita 2000: 516–530, Jyränki 2000: 265–247; hallituksen esitys 1/1998: 36, 51–54, 63–64, 162–164 sekä lakia alemmanasteisten säädösten soveltamisrajoituksesta (PL 107 §) Saraviita 2000: 530–532; Jyränki 2000: 271; hallituksen esitys 1/1998: 36, 132, 164–165. Ks. myös PeVM 10/1998; LaVL 9/1998.

<sup>449</sup> Ks. optisesta lomakkeesta myös Verohallitus 2006e: 2.

<sup>450</sup> Asplund 2004.

Verohallinnon optisten lomakkeiden lukupalvelut ulkoistettiin silloiselle Atkos Oy:lle jo vuodesta 1997. Nykyisin yrityksen nimi on Itella Information Oy. Yritys hoitaa Helsingin toimipaikassaan kaikkien Suomen verovirastojen asiakkaiden lähettämien optisten lomakkeiden digitoinnin ja tietojen siirtämisen tietokantaan. Verohallinnon lisäksi dokumentointien digitointipalvelua käyttävät myös pankit, vakuutusyhtiöt sekä yritykset terveydenhuoltosektorilla.<sup>451</sup>

Konkreettisesti optinen tunnistus tapahtuu erittäin nopeasti. Kohteena olevat lomakkeet kuvataan suurtehoskannereilla (nopeus 60–160 sivua/min), jonka jälkeen niistä luetaan optisilla merkintunnistus ohjelmistoilla ennalta määritellyt tiedot. Jos luenta epäonnistuu, esimerkiksi epämääräisen merkinnän seurauksena, ohjelmisto jättää ne lukematta ja epävarmat kohdat täydennetään korjaustallennuksessa ihmistallentajan toimesta. Itella Information Oy digitoi päivittäin noin 250 000 dokumenttia<sup>452</sup> eri asiakkailleen.<sup>453</sup>

Jos verovelvollinen käyttää sähköistä palvelua eli Tyvi-järjestelmää, ei sille lähetetä erikseen lomakkeita paperiversioina. Tyvi-järjestelmän avulla lomakkeen tiedot lähetetään veroviranomaiselle sähköisesti aikaisemmin mainittuja kahta vaihtoehtoista tapaa käyttäen.<sup>454</sup>

Optista lomaketta käytettäessä on kiinnitettävä tiettyä huomiota lomakkeen täyttäjän käsialaan. Optinen lukijalaite tunnistaa lomakkeilta tehokkaimmin selkeän ja siistin käsialan. Vaikka Tyvi-lomakkeiden käyttämiseen käytetään tietokonetta, jolloin käsialan epäselvyyteen ei ole tarvetta puuttua, on olemassa muita teknisiä ongelmakohtia, joihin pitää varautua. Tyvi-operaattoreilla on käytössään tiettyjä tarkistussääntöjä, joiden perusteella pyritään varmistamaan tietojen muodollinen oikeellisuus. Kyseessä on siis pelkkä muodollinen oikeellisuus, sisällöllisestä oikeellisuudesta vastaa aina lomakkeen täyttävä tai muu yhtiön vastuhenkilö. Tyvi-operaattoreilla olevia tarkistussääntöjä ovat muun muassa lomakkeen tiettyjen kenttien numeerisuusvalvonta. Tämä tarkoittaa sitä, että ennalta määrättyyn numeeriseen kenttään ei voi syöttää ei-numeerista tietoa.<sup>455</sup>

Kuukausi-ilmoituksessa arvonlisäverovelvollinen laskee kyseisen kuukauden maksettavat verot sekä tekee oikeutetut vähennykset. Tavanomaisinta on, että

---

<sup>451</sup> Vauhkonen 2008; Asplund 2004.

<sup>452</sup> Vuonna 2004 päivittäinen digitointiluku oli vielä 165 000.

<sup>453</sup> Vauhkonen 2008; Asplund 2004.

<sup>454</sup> Teknisesti tietojen syöttämiselle Tyvi-järjestelmään on olemassa kaksi vaihtoehtoista menetelmää, ks. tarkemmin s. 96.

<sup>455</sup> Tarkemmin teknisistä tarkistussäännöistä luvussa 4.5.2 Lomakkeiden sisältämien tietojen muodollinen oikeellisuus.



kyseisen kuukauden vähennettävät verot ovat pienemmän kuin myynnistä suoritettavasti verot. Tällöin tilitettävä vero niin sanotusti positiivinen ja arvonlisäverovelvolliselle syntyy arvonlisäveronmaksuvelvollisuus valtiolle. Kohdekuukauden vero on maksettava aina viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 15. päivänä (AVL 147 §). Verovelvollinen saa veroviranomaisilta vuosittain esitäytetyt tilisiirtolomakkeet, tai jos verovelvollinen on jo rekisteröitynyt Tyvi-asiakas, niin hänelle toimitetaan tieto maksussa käytettävästä tilinumerosta ja viitetiedosta.<sup>456</sup>

#### 3.4.4 Negatiivisen veron siirtäminen ja palauttaminen

Arvonlisäverotuksen pääsäännön mukaan verovelvollinen saa vähentää tilitettävää veroa laskettaessa toiselta verovelvolliselta ostamansa tavaran tai palvelun sisältämän arvonlisäveron (AVL 102 §). Näin toteutuu arvonlisäverotuksen idea kulutusverona eli vasta loppukuluttaja maksaa veron tavaran tai palvelun oston yhteydessä. Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että ostettava tavara tai palvelu tulee käytettäväksi verovelvollisen verollisessa liiketoiminnassa ja että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta toiselta verovelvolliselta saama tosite eli kuitti, josta ilmenee muun muassa tieto ostoon sisältyvän veron määrästä (AVL 112 ja 209a §).<sup>457</sup>

Korkein hallinto-oikeus antoi vuonna 1999 muun muassa kaksi ratkaisua, joissa keskityttiin tositteiden sisältämiin tietoihin ja ostajanvähennysoikeuden määräytymisen ehtoihin. Ensimmäisessä tapauksessa (KHO 1999:71) A oli vähentänyt verollista liiketoimintaansa varten B:ltä ja C:ltä ostamistaan tavaroista ja palveluista niitä koskeviin ostolaskuihin merkityn arvonlisäveron. Koska B ja C olivat olleet velvollisia suorittamaan myynneistä veron, A:n vähennysoikeutta ei voitu evätä pelkästään niillä perusteilla, että laskuissa ei ollut myyjien verovelvollisuutta osoittavaa vuonna 1999 voimassa olleen arvonlisäveroasetuksen 4 §:n edellyttämään merkintää "ALV rek."<sup>458</sup> eikä B:tä ja C:tä ollut rekisteröity verovelvollisiksi ostojen tapahtuessa. Kun A:n ei ollut väitettykään olleen tietoinen B:n ja C:n

<sup>456</sup> Ks. Liite 1. Ks. kuukausi-ilmoituksesta myös mm. Äärilä ym. 2008: 612–613; Linnakangas ym. 2008: 224–225; Kallio ym. 2008: 663–665.

<sup>457</sup> Ks. vähennysoikeudesta myös mm. Verohallitus 2004h: 33; Linnakangas ym. 2008: 181–184; Terra & Wattel 2008: 358–364; Äärilä ym. 2008: 202–209. Ks. myös Verohallituksen ohjeet "Laskua koskevat vaatimukset arvonlisäverotuksessa" Dnro 1731/40/2003 ja "Eräitä kysymyksiä arvonlisäverotuksen laskutussäännöksistä" Dnro 357/40/2004.

<sup>458</sup> Nykyään arvonlisäveroasetuksen 4 § on kumottu ja "ALV rek." merkintävaatimus laskuissa ja tositteissa on poistettu. Se on korvattu AVL 209b § 4 mom:lla, jonka mukaan laskussa ei saa mainita veronmäärää tai verokantaa, ellei myyjää ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Anttila 2003: 187.

vilpillisestä menettelystä, A:lla oli oikeus vähentää laskuihin merkitty vero ostoon sisältyvänä verona. Toisin oli tilanteessa, jossa A oli ostanut tavaroita ja palveluja myös D:ltä ja D:n laskuihin oli tehty veroa koskevia merkintöjä lisäksi myös verovelvollisuutta osoittava merkintä. Tässä kohdin korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että koska A oli ollut tietoinen D:n menettelyn vilpillisyydestä tai A:n olisi ainakin pitänyt epäillä D:n menettelyn vilpillisyyttä, ei A:lla ollut vähennys-oikeutta D:ltä tapahtuneiden ostojen osalta.

Vastaavasti toisessa KHO:n tapauksessa (KHO 1999:72) X oli vähentänyt verollista liiketoimintaansa varten Y:ltä ostamistaan tavaroista ja palveluista niitä koskeviin ostolaskuihin merkityn arvonlisäveron. Laskuihin oli veron määrän lisäksi tehty myyjän eli Y:n verovelvollisuutta osoittava merkintä "ALV rek."<sup>459</sup> Ostajan vähennysoikeuden kohdistuessa kotimaisessa kaupassa myyjän verovelvollisuuteen, ei ostajalta edellytetä vähennysoikeuden myöntämiseksi, että myyjä olisi ollut myynnin tapahtuessa merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tai että myyjä olisi maksanut laskuun merkityn veron veroviranomaisille. Ostajalle ei myöskään ole asetettu yleistä selonottovelvollisuutta myyjän rekisteriin merkitsemisestä. Näin korkein hallinto-oikeus katsoi, että koska Y oli ollut velvollinen suorittamaan myynneistä veron, X:n vähennysoikeutta ei voitu evätä pelkästään sillä perusteella, ettei Y:tä ollut rekisteröity verovelvolliseksi ostojen tapahtuessa. Kun X:n ei ollut väitettykään olleen tietoinen Y:n vilpillisestä menettelystä ja ostolaskuihin tehtyjen merkintöjen virheellisyydestä, X:llä oli oikeus vähentää laskuihin merkitty vero ostoon sisältyvänä verona.<sup>460</sup>

Koska arvonlisäverovelvollinen laskee kyseisen kuukauden maksettavat verot sekä tekee oikeutetut vähennykset, tietää hän vasta kohdekuukautta seuraavan kuukauden alussa arvonlisäveron maksuvelvollisuudestaan tai vastaavasti palautusoikeudestaan. Jos kyseisen kuukauden vähennettävät verot ovat suuremmat kuin myynnistä suoritettavat verot, on tilitettävä vero niin sanotusti negatiivinen. Tälle negatiiviselle verolle on muutamia vaihtoehtoisia käsittelymahdollisuuksia.

<sup>459</sup> Ks. edellinen alaviite.

<sup>460</sup> Molempia edellä käsiteltyjä oikeustapauksia on kommentoitu useaan otteeseen oikeuskirjallisuudessa, koska käytännössä esiintyi epätietoisuutta asian tulkinnasta. Prejudikaattien julkaisun myötä on selvää, että vilpittömän mielen suojassa toimiva verovelvollinen ostaja ei tule menettää oikeutta vähennyksiin, vaikka myyjä ei olisikaan rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi. Ks. tarkemmin mm. Linnakangas, Immonen & Puroinen 2000: 139, 147–148, 153; Juanto & Linnakangas 2001: 393–394; Pikkujämsä 2001: 253–254; Äärilä ym. 2008: 204–205; Alho 2002: 70, Auranen 2002: 494–495; Anttila 2003: 186–187; Rother 2007: 384; Kallio ym. 2008: 515–517. Vrt. aikaisempaa oikeustilaa (KHO 1973 II 600), jolloin verovelvollisella ei ollut oikeutta vähentää ostohintojen arvonlisäveroa, koska tavarat oli ostettu ei-verovelvolliselta myyjältä. Tilannetta ei muuttanut se seikka, että myyjä oli vilpillisesti ilmoittanut laskuissaan olevansa arvonlisäverovelvollinen. Pikkujämsä 2001: 159; Soikkeli 2003: 223.

Useimmiten verovelvollinen siirtää negatiivisen veron seuraavalle kalenterikaudelle käytettäväksi eli vähentää vähentämättä jääneen veron seuraavan kauden tilitettävästä verosta. Negatiivisen veron voi kuitenkin saada poikkeustapauksissa myös veronpalautuksena takaisin (AVL 149 §).<sup>461</sup>

Jos tilikauden päätyttyä verovelvollisella on negatiivista eli palautettavaa arvonlisäveroa, siirretään vero pääsääntöisesti käytettäväksi seuraavalle tilikaudelle. Verovelvollinen voi myös hakea negatiivisen arvonlisäveron takaisin. Hakemuksen tullessa hyväksytyksi, ei negatiivista veroa voi luonnollisestikaan enää siirtää seuraavalle tilikaudelle vaan negatiivinen vero niin sanotusti nollaantuu (AVL 149 §:n 1 mom.).<sup>462</sup>

Kuten aikaisemmin on todettu, arvonlisäverotus on pitkälle harmonisoitua lainsäädäntöä Euroopan unionin jäsenmaissa. Pääsääntöisesti jäsenvaltioiden verohallinnoille ei ole jätetty paljoakaan soveltamisvaraa. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetusta neuvoston direktiivistä (2006/112/EY) ei kuitenkaan löydy yksityiskohtaista säännöstä liittyen negatiivisen veron siirtämiseen ja palauttamiseen. 183 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat siirtää verovelvolliselle muodostuneen negatiivisen arvonlisäveron verovelvollisen seuraavalle tilikaudelle tai vaihtoehtoisesti palauttaa sen verovelvolliselle tarkemmin määräämillään ehdoilla. Näin jäsenvaltioille jätetään mahdollisuus itse määritellä siirto- ja palautusprosessi parhaalla katsomallaan tavalla.

Suomessa arvonlisäverojen takaisin hakeminen veroviranomaisilta tilikauden päätyttyä onnistuu vapaamuotoisella kirjallisella hakemuksella. Hakemuksesta on käytävä ilmi, mikä yritys on kyseessä, meneillään oleva tilikausi ja selitys, miksi negatiivista veroa on syntynyt. Käytössä on myös veroviranomaisten tekemä lomakepohja, jota saa verotoimistoista, veroviranomaisen internet-kotisivuilta osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi) sekä yleisestä lomakepalvelusta osoitteesta [www.suomi.fi/asiointi](http://www.suomi.fi/asiointi). Lomake on palautettava allekirjoitettuna ja asianmukaisten liitteiden kanssa tilikauden päätyttyä verotoimistoon. Tilikausipalautushakemus on viimeistään tehtävä kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jolta negatiivinen vero on kertynyt.<sup>463</sup>

---

<sup>461</sup> Ks. arvonlisäveron maksuvelvollisuudesta myös mm. Verohallitus 2004h: 48; Linnakangas ym. 2008: 222–223; Kallio ym. 2008: 666–667; Äärilä ym. 2008: 606–609, 615–619.

<sup>462</sup> Ks. palautettavasta arvonlisäverosta myös mm. Verohallitus 2004h: 48; Linnakangas ym. 2008: 222–223; Kallio ym. 2008: 666–667; Äärilä ym. 2008: 617.

<sup>463</sup> Ks. tilikausipalautuksista myös mm. Verohallitus 2004h: 48; Kallio ym. 2008: 667–668; Äärilä ym. 2008: 617–619.

Arvonlisävero voidaan palauttaa verovelvolliselle myös kesken tilikauden. Arvonlisäverolain 149 §:n 2–3 momenteissa mainitaan ne edellytykset ennakkopalautukselle, joiden täytyessä veroja voidaan palauttaa kesken tilikauden. Perustapauksena mainitaan tilanne, jossa verovelvollisen koko tilikauden vähennettävät verot ovat todennäköisesti suuremmat kuin myynneistä suoritettavat verot. Näin voi olla esimerkiksi suurien investointien tapahduttua tai jatkuvan yhteisömyynnin yhteydessä. Pykälän kolmannessa momentissa esitellään ennakkopalautukseen oikeuttava toinen tilanne eli, ennakkopalautus erityisestä syystä. Tällöin arvio koko tilikauden arvonlisäveroista olisi maksettavan puolella, mutta poikkeustapauksissa arvonlisäverovelvollinen voi olla oikeutettu ennakkopalautukseen. Palautus erityisestä syystä voi tulla kyseeseen esimerkiksi silloin, kun yrityksen ostot kohdentuvat vahvasti vain tilikaudella loppupuolelle niin, ettei se enää ehdi vähentää niihin sisältyvää veroa kokonaan kyseisen tilikauden aikana.<sup>464</sup>

Ennakkopalautuslomakkeita on saatavilla verotoimistoista, veroviranomaisen verkkosivuilta osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi) sekä yleisestä lomakepalvelusta osoitteesta [www.suomi.fi/asiointi](http://www.suomi.fi/asiointi). Lomake on tarjolla myös tietyillä Tyvi-operaattoreilla ja näin sähköinen asiointi on ennakkopalautuslomakkeen kohdalla nykyään mahdollista. Arvonlisäverolain 163 § oli voimaan tullessa vuonna 2003 jo hiukan edellä aikaansa. Hallituksen esityksen (HE 125/2002) perusteella tehdyllä muutoksella lisättiin lakiin säännös, jonka mukaan verovelvollisille mahdollistettaisiin arvonlisäverotukseen liittyvien ilmoitusten anto sähköisiä tiedonsiirtomenetelmiä avulla. Sähköisen asioinnin mahdollisuus koskee kaikkia yritys- ja yhteisöasiakkaita. Ilmoitustietojen määrät ovat suuria kattaen yritystoiminnan alkamisesta, muuttamisesta ja loppumisesta tehtävät ilmoitukset sekä kuukausittaiset tai vuosittaiset veroilmoitukset, ennakkopalautushakemukset ja yhteisömyyntejä koskevat yhteenvedoilmoitukset. Ilmoitusten sähköisellä lähettämällä pyritään hallintotoimintojen tehostamiseen ja parantamiseen.<sup>465</sup>

Ennakkopalautuslomake korvaa kuukausi-ilmoituksen, jos hakemus on jätetty veroviranomaiselle viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 15 päivänä eli kuukausi-ilmoituksen viimeisenä palautuspäivänä. Ennakkopalautushakemus voi koskea kerrallaan vain yhtä tilikauden kuukautta. Edellisiltä kuukausilta hakematta jäänyt negatiivinen vero ilmoitetaan ennakkopalautuslomak-

---

<sup>464</sup> Ks. ennakkopalautuksista myös mm. Verohallitus 2004h: 48; Linnakangas ym. 2008: 222–223; Kallio ym. 2008: 666–667, 669; Äärilä ym. 2008: 615–617.

<sup>465</sup> Hallituksen esitys 125/2002: 13–14, 24–25. Taustalla on Euroopan unionin neuvoston hyväksymä direktiivi 2002/38/ETY direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta. Ks. myös Kallio ym. 2008: 670–671.

keen kohdassa 207 Edellisen kuukauden negatiivinen vero ja vain näin voidaan huomioida verovelvolliselle aikaisemmin muodostunut negatiivinen vero.<sup>466</sup>

Ennakkopalautuksena palautettua arvonlisäveroa ei voida siirtää enää seuraavalle kuukaudelle, vaan silloin jätetään täyttämättä ennakkopalautuslomakkeen kohta 207. Verohallitus on kuitenkin antanut päätöksen pienimmästä ennakkopalautuksena maksettavasta määrästä. Palautettavan arvonlisäveron määrän tulee olla vähintään 2 000 euroa yhdeltä tai useammalta kuukaudelta.<sup>467</sup> Jos haettu summa on alle tämän alarajan, siirretään negatiivinen vero automaattisesti seuraavalle kuukaudelle käytettäväksi.

Arvonlisäveron ennakkopalautusten käsittelyprosessi toimii kuten muutkin hakemusten käsittelyprosessit. Verovelvollinen laittaa asiansa vireille lähettämällä hakemuslomakkeen veroviranomaiselle, jonka jälkeen viranomainen ottaa hakemuksen saatuaan sen käsittelyyn. Hakemuksen käsittelyaika on määritelty Verohallituksen tulossopimuksessa. Sen mukaan arvonlisäveron ennakkopalautushakemus olisi käsiteltävä ja päätöksen oltava asiakkaan tiedossa viimeistään neljässä viikossa hakemuksen saapumisesta laskien.<sup>468</sup> Tämä tulossopimus on tehty hakemusten ollessa pelkästään paperimuotoisina eli sähköinen asiointi todennäköisesti vaikuttaisi myös käsittelyaikoihin niitä nopeuttavalla tavalla.

### 3.4.5 Sähköisen kaupankäynnin erityisjärjestelmä

Sähköiset tiedonsiirtomenetelmät ovat myös ainoa käytössä oleva mahdollisuus, kun kyseessä on sähköisen kaupan erityisjärjestelmän arvonlisäveroilmoitusten lähettäminen (AVL 133f §:n 2 mom.).<sup>469</sup> Uusien palvelujen myyntimaasäännösten tullessa voimaan heinäkuussa 2003 otettiin käyttöön järjestelmä, jossa EU:n ulkopuolelle sijoittuneet yritykset tulivat arvonlisäverovelvollisiksi kuluttajille ja muille ei-elinkeinonharjoittajille tapahtuvista sähköisten palvelujen<sup>470</sup> myynneistä (AVL 12a luku).<sup>471</sup>

<sup>466</sup> Ks. Liite 2. Ks. myös Kallio ym. 2008: 670–671; Äärilä ym. 2008: 616.

<sup>467</sup> Ks. Verohallituksen päätös pienimmästä ennakkopalautuksena maksettavasta määrästä 16.11.2001/1097. Ks. myös Verohallitus 2001; Kallio ym. 2008: 671.

<sup>468</sup> Verohallitus 2004c: 3.

<sup>469</sup> Taustalla direktiivi 2002/38/EC. Direktiivin mukaan järjestelmä on tarkoitettu erityisjärjestelyksi, joka on voimassa 31.12.2008 saakka. Järjestelmä voidaan kuitenkin muuttaa pysyväksi tai EY:n neuvoston uuden päätöksen perusteella jatkettavaksi tarkemmin määritellyksi ajaksi. Lokakuussa 2008 ei järjestelmän jatkosta ole vielä saatu tietoa.

<sup>470</sup> Sähköisiä palveluita ovat muun muassa verkkosivujen luovuttaminen ja isännöinti (hosting) sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito. Myös ohjelmistojen luovuttaminen ja niiden päivi-

Erityisjärjestelmässä EU:n ulkopuolinen yritys valitsee itse yhden EU:n jäsenvaltion hallinnolliseksi kohdevaltiokseen eli niin sanotuksi tunnistamisjäsenvaltioksi. Tämän jäsenvaltion kautta yritys hoitaa kaikki arvonlisäverotukseen liittyvät velvollisuudet eli ilmoitus- ja maksuvelvollisuudet. Valitun kohdevaltion velvollisuutena on välittää saamansa tiedot ja arvonlisäveromaksut edelleen kaikille niille jäsenvaltioille, joiden kuluttajille yritys on myynyt sähköisiä palveluja. EU:n ulkopuolisille yrittäjille kohdistuneella rekisteröitymisvelvoitteella pyritään yksinkertaisesti turvaamaan jäsenvaltioiden arvonlisäverokertymä myös tulevaisuudessa. Uuden järjestelmän tarkoituksena on myös ollut helpottaa EU:n ulkopuolella olevan myyjän toimimista verovelvollisena EU:ssa sekä yhdenvertaistamalla EU:n sisällä ja EU:n ulkopuolella toimivien yrittäjien asemaa.<sup>472</sup>

Erityisjärjestelmässä sekä rekisteröintiin liittyvät ilmoitukset että veroilmoitukset tulee antaa siis sähköisesti. Arvonlisäveromaksut suoritetaan suoraan rekisteröintivaltion veroviranomaisten ennalta määrätyle tilille annettujen ohjeiden mukaisesti. Suomessa sähköisen kaupan erityisjärjestelmästä vastaa Lounais-Suomen verovirasto. Lomakkeiden lähettäminen sähköisesti onnistuu oman palvelusivuston kautta, vaikkakin Tyvi-asiointipalvelut ovat myös tämän erillisjärjestelmän taustalla. Jos EU:hun sijoittautumaton myyjä rekisteröityy erityisjärjestelmän käyttäjäksi Suomessa, hänen tulee ensimmäiseksi täyttää aloittamisilmoitus sähköisellä lomakkeella. Lomakkeet löytyvät internetistä sekä suomen- että ruotsinkielellä, mutta englanninkielisen version puuttuminen tuskin kuitenkaan lisää Suomen valitsemisen houkuttelevuutta rekisteröintivaltioksi.<sup>473</sup>

Sähköisen lomakkeen saavuttua Lounais-Suomen verovirastoon, merkitsee se myyjän tunnistamisrekisteriin, jonka jälkeen hänelle annetaan käyttäjätunnus ja salasana arvonlisäveroilmoitusten jättämistä varten. Tietoliikenneyhteys on palve-

tys, kuten myös kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttaminen sekä tietokantojen antaminen käyttöön luokitellaan sähköisiksi palveluiksi (AVL 68a §).

<sup>471</sup> Suomen näkökulmasta ks. myös mm. Kallio ym. 2008: 633–634; Linnakangas ym. 2008: 230–231; Äärilä ym. 2008: 328–329. EU:n näkökulmasta ks. mm. Terra & Wattel 2008: 373.

<sup>472</sup> Ks. erityisjärjestelmästä myös hallituksen esitys 125/2002: 11–13, 20–21; Verohallitus 2003c; Terra & Wattel 2008: 374–376; Smith 2007: 1051–1054; Linnakangas ym. 2008: 231; Kallio ym. 2008: 634–642; Äärilä ym. 2008: 328–329; Mannio 2001: 287–288.

<sup>473</sup> Verohallitus 2003c; Kallio ym. 2008: 638–584; Linnakangas ym. 2008: 231–232. Valtiovarainvaliokunnan mietinnön (VaVM 16/2002) mukaan Suomen verohallinnon tarkoituksena on tehdä suomen- ja ruotsinkielisten ohjeiden (1508/40/2003, 5.6.2003) lisäksi myös englanninkielinen sovellus. Ks. valtiovarainvaliokunnan mietintö 16/2002: 3. Tällaista ei ainakaan vielä syyskuussa 2008 ole julkaistu, lukuun ottamatta epävirallista käännöstä (unofficial translation from Finnish) suomenkielisestä ohjeesta. Epävirallinen käännös löytyy Verohallituksen englanninkielisiltä verkkosivuilta <www.vero.fi/english>. Ks. myös Kallio ym. (2008: 634) esittämiä epäilyjä erityisjärjestelmän käyttäjämäärän kasvusta.

lujentuottajan toimesta suojattu, joten erillistä sähköistä allekirjoitusta tai muuta tunnistamisvälineen käyttöä ei tarvita.<sup>474</sup>

### 3.4.6 Sähköinen arvonlisäverotus muissa Pohjoismaissa

Kuten sähköisen hallinnon esittelyssä muissa Pohjoismaissa tuli jo kerrottua<sup>475</sup> maaliskuussa 2001 alkoi Ruotsissa pilottiprojekti, jossa arvonlisäveroilmoituksia voitiin ensimmäisen kerran lähettää sähköisesti veroviranomaisille. Testikäyttö aloitettiin 15 000 verovelvollisen toimesta. Nykyisin sähköinen asiointi on laajentunut muun muassa niin, että myös arvonlisäverovelvolliseksi ilmoittautuminen voidaan suorittaa sähköisesti. Vaikka sähköisiä asiointipalveluja on arvonlisäverotuksessa tarjolla varsin monipuolisesti, vain noin 8 prosenttia kuukausi-ilmoituksista palautetaan sähköisessä muodossa.<sup>476</sup> Perinteisessä paperisessa muodossa tulevat arvonlisäveroilmoitukset skannataan sähköiseen muotoon kuten Suomessakin.<sup>477</sup>

Sähköinen asiointi arvonlisäverotusasioissa onnistuu siis testiyrityksille suoraan internetissä, sähköisellä veroilmoituslomakkeella (elektronisk skattedeklaration, eSKD). Asiakkaan tunnistaminen lomakkeen lähettämisen yhteydessä tapahtuu e-legitimation järjestelmän kautta, jota tarjoavat muun muassa useat pankit hyödyntäen omia verkkopankkitunnuksiaan.<sup>478</sup>

Vuoden 2007 alussa Ruotsissa otettiin käyttöön internet-yhteyteen perustuva tiedostonlähetysohjelma, nk. ”Filöverföring”. Tämän veroilmoitusten ja muiden raporttien lähettämiseen tarkoitettua vaihtoehtoa etuna on toimintapohja, joka ei vaadi erillisen tietokoneohjelman lataamista käyttämälleen tietokoneelle.<sup>479</sup>

<sup>474</sup> Verohallitus 2003c; Kallio ym. 2008: 638–584; Linnakangas ym. 2008: 231–232; Äärilä ym. 2008: 329.

<sup>475</sup> Ks. s. 53.

<sup>476</sup> Vertailuna, että Suomessa jo vuonna 2003 noin 3 miljoonasta arvonlisäveron kuukausi-ilmoituksesta noin 16,5 % tuli Tyvi -palvelun välitteisesti sähköisessä muodossa. Verohallitus 2004a.

<sup>477</sup> Persson 2006; Alhager 2007: 83–84; Riksskatteverket 2002: 5; Forssén 2006: 36–38; Skatteverket 2005. Ks. tarkemmin veroasiakirjojen skannauksessa Ruotsissa Riksskatteverket 2002: 20–21.

<sup>478</sup> Skatteverket 2007a: 11; Alhager 2007: 24–25, 87; Skatteverket 2008b: 19–21; Skatteverket 2005; Skatteverket 2007e.

<sup>479</sup> Skatteverket 2007b. Vuoden 2008 alkuun asti oli mahdollista lähettää sähköinen veroilmoitus ELDA-ohjelman (elektronisk deklarationsakt) avulla. ELDA oli erillinen tietokoneohjelma ja se oli ladattavissa Ruotsin verohallinnon internet-sivuilta. Nykyään ELDA on korvattu kokonaan Filöverföring-palvelulla, jonka osoite on <www.skatteverket.se/etjanster/filoverforing>.

Sähköinen asiointi Ruotsin verohallinnossa toimii käytössä olevan verotilijärjestelmän kautta. Sekä henkilö- että yritysasiakkailta on oma verotili (skattekonto), jonka kautta sekä veronmaksut että veronpalautukset hoidetaan. Näin myös arvonlisäveron maksut ja palautukset automaattisesti suunnataan yrityksen verotilille. Kuukausittain, tai eräissä tapauksissa joko kolmen kuukauden välein tai kerran vuodessa, tehdyn arvonlisäveroilmoituksen perusteella verovelvolliselle automaattisesti syntyy velvoite joko veronmaksuun tai vastaavasti veroviranomainen maksaa verovelvollisen verotilille veronpalautuksen.<sup>480</sup>

Suomessa käytössä olevaan erillistä arvonlisäveron ennakkopalautuslomaketta ei Ruotsissa ole käytössä vaan veroviranomaiset tekevät päätöksensä automaattisesti kuukausi-ilmoituksen tai vuosi-ilmoitusten perusteella. Verovelvollinen voi anoa palautusta myös kesken verotuskauden, jolloin menettelyä voidaan verrata Suomen ennakkopalautusjärjestelmään. Ruotsin veroviranomaisten toimintaperiaatteena on, että verotilille muodostuva palautettava arvonlisävero tulisi palauttaa verovelvollisen käyttöön mahdollisimman joutuisasti. Palautus tapahtuu veroviranomaisten tarpeelliseksi katsomansa selvityksen jälkeen usein täysin automaattisesti. Osa tapauksista kontrolloidaan ja tarkastetaan erikseen. Joutuisuus ei myöskään saa missään tapauksessa vaarantaa oikeusturvaa eikä vaatimusta huolellisesta ja tarkasta verotustyöstä.<sup>481</sup>

Norjassa on myös huomattu monipuolisten sähköisen asiointipalveluiden asema lähitulevaisuudessa. Suomen Tyvi-palvelua vastaava portaali on Norjassa nimeltään Altinn, joka avautui käyttäjilleen vuonna 2003. Yli 100 erilaista viranomaislomaketta on löydettävissä ja lähetettävissä sähköisesti eri viranomaisille. Viranomaisista ovat mukana niin Verohallinto kuin Tilastokeskus ja Patenttihakelut useiden muiden Norjan viranomaisten lisäksi. Vuoden 2006 kesäkuussa 17 eri viranomaista olivat sähköisen asioinnin kautta tavoitettavissa Altinn-palvelujen kautta.<sup>482</sup> Lomakkeita on tarjolla lähinnä yritysasiakkaiden käyttöön, mutta myös yksityisasiakkaiden palveluja pyritään monipuolistamaan entisestään lähitulevaisuudessa. Verovelvollisilla on mahdollisuus valita, haluavatko he itse täyttää Al-

---

<sup>480</sup> Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin (2006/112/EY) 253 artiklan mukaan Ruotsi saa soveltaa pieniin ja keskisuuriin yrityksiin yksinkertaistettua menettelyä, jossa ainoastaan kotimaisia verollisia liiketoimia harjoittavat verovelvolliset voivat antaa arvonlisäveroilmoituksen kolmen kuukauden kuluttua välittömän verotuksen verovuoden päättymisestä.

<sup>481</sup> Alle 100 kruunun summia ei palauteta, vaan ne jäävät hyödynnettäväksi seuraavina kuukausina. Ks. Skatteverket 2007g: 219–222; Skatteverket 2004a: 3, 7; Skatteverket 2004b: 4, 16; Skatteverket 2007c: 3–5, 20; Skatteverket 2008c: 3–10. Ks. Ruotsin verotilijärjestelmästä myös mm. Forssén 2006: 20–23, 72; hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 5–7.

<sup>482</sup> Lintvedt 2006: 51.



tinn -palvelusivustolla olevia lomakkeita vai käytävätkö he integroituja taloushallinnon ohjelmia, joissa tarvittavat tiedot täyttyvät automaattisesti valituille lomakkeille ja näin ovat lähetyksvalmiina verovelvollisen tietokoneella.<sup>483</sup>

Arvonlisäverotuksen kohdalla erilaisten veroilmoitusten lähettäminen onnistuu myös Altinn -sivuston kautta. Verovelvollinen tekee arvonlisäveroilmoituksensa joko kahden kuukauden välein (tammi&helmi, maalisk&huhti jne.) tai kerran vuodessa riippuen verovelvollisen toiminnan laajuudesta ja toimialasta. Jo toisella kaksikuukautiskaudella vuonna 2005 yli puolet Norjassa annetuista arvonlisäveroilmoituksista jätettiin sähköisesti Altinn -palvelusivuston kautta. Vuoden 2006 toisella kaksikuukautiskaudella sähköisen arvonlisäveroilmoittamisen käyttöaste nousi jo 66 prosenttiin ja vuoden 2007 aikana 77,2 prosenttiin.<sup>484</sup>

Tanskassa yritysasiakkaille sähköisiä viranomaispalveluja tarjoavan sivuston nimi on TastSelv Erhverv. Palvelun kautta verovelvolliset yritysasiakkaat voivat ilmoittaa niin maksamiensa työntekijöiden palkkatietoja kuin lähettää yritystulojen veroilmoituksen. Yrityksille suunnatun sähköisen asiointipalvelusivuston kautta onnistuu myös arvonlisäverolomakkeiden täyttäminen ja lähettäminen. Tanskassa arvonlisäveroilmoitukset jätetään joko kuukausittain tai neljänneskuukausittain taikka kerran vuodessa, riippuen verovelvollisen toiminnan laajuudesta ja toimialasta. Sähköisen asiointipalvelun käyttäjämäärät ovat nousseet myös Tanskassa. Vuonna 2001 sähköisiä arvonlisäveroilmoituksia jätti 109 000 verovelvollista, kun vuonna 2004 käyttäjämäärä oli noussut jo 190 000.<sup>485</sup>

Tanskassa, Suomen ohella, on myös suunnitteilla Ruotsissa käytössä olevan kaltaisen verotilijärjestelmä. Verotilijärjestelmään koskeva laki hyväksyttiin keuhälä 2006. Näin yritysasiakkaiden veroasiointi yhdistettäisiin konkreettisesti yhdeksi kokonaisuudeksi toimimaan jokaiselle verovelvolliselle erikseen annettun verotilin alaisuuteen. Verotilin kautta käsiteltäviksi veroiksi on valittu yritysten maksamat ennakonpidätykset, yhtiöverot, arvonlisäverot sekä tulli- ja muut maksut. Verotilin suunnitellaan olevan Tanskassa käytössä viimeistään vuonna 2009.<sup>486</sup>

---

<sup>483</sup> Brønnøysundregistrene 2007; Skatteetaten 2004a: 2, 5; OECD 2005a: 135; Lintvedt 2006: 51–53; Bøckman Finstad 2007: 119; Skatteetaten 2008: 3–4.

<sup>484</sup> Skatteetaten 2004b: 13; Skatteetaten 2005; Skatteetaten 2006b: 6; Skatteetaten 2006a: 15–16; Lintvedt 2006: 68; Skatteetaten 2008: 5–6.

<sup>485</sup> Skat 2002; Skat 2006: 617–618; Blume ym. 2005: 44; Alhager 2007: 66–67; skatteministeriet 2004; Skat 2008b: P.1.1.

<sup>486</sup> Skatteministeriet 2006: 81–82; hallituksen esitys luonnos 30.4.2008: 5, 7–8.

Islannissa sähköinen asiointi viranomaisten kanssa toimii Vefskil -palvelusivuston kautta. Yritys hakee veroviranomaisilta käyttäjätunnuksen ja salasanan päästäkseen käyttämään sähköistä asiointipalvelua. Vefskil -palvelusivuston kautta verovelvolliset pystyvät lähettämään sähköisesti muun muassa veroilmoituksensa, sekä yritys- että henkilöasiakkaat ja vuosi-ilmoitukset. Myös lakiin perustuvat ilmoitukset niin vakuutusviranomaisille kuin valtiokonttorillekin (Fjársýsla ríkisins) on mahdollista jättää sähköisiä viestintäkanavia hyödyntämällä.<sup>487</sup>

Tämän Vefskil -palvelusivuston kautta toimii myös arvonlisäverotuksen sähköinen asiointi. Islannissa arvonlisäveroilmoitukset verovelvollinen jättää pääsääntöisesti kahden kuukauden välein (tammi&helmi, maalisk&huhti jne.). Joko lyhyemmän tai pidennetyn kohdeajanjakso on mahdollista erillisen hakemuksen perusteella, jolloin verovelvollisen toiminnan laajuudesta ja toimialasta riippuen voi poikkeaa kohdeajanjakso olla perusteltu.<sup>488</sup>

### 3.5 Yhteenveto

Sähköisen asioinnin luomat mahdollisuudet kehittää ja edistää valtion virastojen tarjoamia asiointipalveluja ovat kiistattomat. Laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa määrittää tarvittavat oikeudelliset raamit toiminnalle. Laissa säädetään yksityiskohtaisesti viranomaisten ja näiden asiakkaiden oikeuksista, velvollisuuksista ja vastuista sähköisessä asioinnissa. Lain mukaan viranomaisilla on velvollisuus vastaanottaa sähköisiä asiakirjoja, näin asiakkaille on muodostunut oikeus niiden lähettämiseen, huomioiden kuitenkin sen, että vastuu sähköisessä asioinnissa on aina asiakirjan lähettäjällä.

Lisäksi muu lainsäädäntö, esimerkiksi sähköisen viestinnän tietosuojalaki, ovat välttämättömiä sähköisen asioinnin toimivuuden ja asiointiturvallisuuden kannalta. Tietosuojalaille turvataan sähköisen viestinnän luottamuksellisuuden ja yksityisyyden suojan toteutuminen sekä edistetään sähköisen viestinnän tietoturvaa ja monipuolisten sähköisen viestinnän palvelujen tasapainoista kehittymistä.

Sähköisen asioinnin mahdollistamiseen tarvittavat tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet alkavat olla viranomaisilla kunnossa. Sähköisten asiakirjojen lähettämiseen ja vastaanottoon on liittynyt oikeudellisia ongelmia, joita on vuosien var-

---

<sup>487</sup> Ríkisskattstjóri 2007.

<sup>488</sup> Ingólfssdóttir 2005; Fjármálaráðuneyti 2001: article 24.

rella ratkottu tuomioistuimia myöden. Sähköpostiasioinnin turvallisuus on edelleen yksi haasteellisimmista kysymyksistä viranomaisasioinnin alalla.

Laissa sähköisestä asiointin viranomaistoiminnassa selkeästi säädetään, että vastuu sähköisen viestin välittämisestä viranomaisille on aina asiakirjan lähettäjällä. Sähköpostin käytön yleistyminen aiheuttaa näin asiointin epäselvyyttä, kun asiakas ottaa yhä useammin yhteyttä viranomaiseen sähköpostitse, mutta viranomaisen ei toistaiseksi voi vastata viestiin sähköpostilla sen heikon tietoturvalisuuden ja tunnistamismenetelmien takia.

Arvonlisäverolaista saadaan myös oikeudellisia reunaehdot toimivan automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn rakentamiseen. Laissa määritelty sähköinen asiointimahdollisuus veroilmoitusten kohdalla antaa hyvän lähtökohdan myös automatisoidulle verotusmenettelylle. Verotusmenettelyn pohjautuminen verovelvollisen oma-aloitteisesti lähettämään kuukausi- eli valvontailmoitukseen, eli ilmoitusvelvollisuuden noudattaminen, toimisi verotuksen perustana ja olisi näin käytössä jatkossakin.

## 4 AUTOMATISOITU ARVONLISÄVEROTUS- MENETTELY OSANA HALLINTOSOVELLUKSIA

Yksi sähköisen hallinnon osatekijöistä<sup>489</sup> on hallintoautomaatio. Käyttäisin mieluummin hallintosovellukset termiä. Automaatio -sana on perinteinen, mutta samoin jo hiukan vanhahtunut käsite. Hallintoautomaatio luo samalla mielikuvaa suppeammasta merkityssisällöstä kuin sana hallintosovellukset. Sovellukset -sanalla vastaan nykypäivän tietoteknisen kehityksen mukanaan tuomiin terminologiin vaatimuksiin. Tietotekniikan yleistyminen hallinnossa on mahdollistanut myös hallintosovellusten yleistymisen ja monipuolistumisen. Hallintosovelluksilla tarkoitetaan tietoteknisiä menetelmiä, joilla täydennetään tai korvataan aikaisemmin virkailijoiden toimesta tehtyjen hallinnollisia työtehtäviä. Tällöin pohditaan muun muassa niitä tapauksia, jotka koskevat oikeudellisen aineiston tietotekniikkapohjaisen käsittelyn oikeudellisia edellytyksiä ja sen vaikutuksia.<sup>490</sup>

Magnusson Sjöberg käsittelee varsin perusteellisesti tietoteknisten ratkaisujen hyödyntämistä julkisoikeudellisessa toimintaympäristössä ja hän käyttää yläkäsitteenä termiä ”rättautomation”.<sup>491</sup> Magnusson Sjöberg jaottelee termin ”rättautomation” edelleen kahteen alaluokkaan: julkinen hallintoautomaatio (offentlig rättautomation) ja yksityinen hallintoautomaatio (privat rättautomation). Julkisella hallintoautomaatiolla Magnusson Sjöberg tarkoittaa sitä tietotekniikan hyödyntämistä ja käyttämistä, joka liittyy julkisella sektorilla prosessien automatisointiin, ottaen huomioon julkisen sektorin oikeudelliset vaatimukset ja seuraukset. Alajaottelu jatkuu julkisen hallintoautomaation alla jaolla hallinnolliseen automaatioon (förvaltningsautomation) ja oikeusautomaatioon (justitieautomation).<sup>492</sup> Hallinnollisen automaation toimintaympäristönä on julkinen hallinto virastoineen ja oikeusautomaatio puolestaan keskittyy automatisoinnin käyttämiseen ja hyödyntämiseen tuomioistuinyöskentelyssä. Tämä kahtiajako perustuu lähinnä kahden eri lainsäädännöllisen taustan omaaviin osakokonaisuuksiin, jolloin myös sähköisen hallinnon määrittelyissä on syytä eritellä nämä osiot omiksi lohkoiksi. Hallinnollisen automaation Magnusson Sjöbergin jakaa vielä kahteen: valtiollinen

<sup>489</sup> Sähköisen hallinnon osatekijöitä ovat hallintosovellusta (eAdministration) lisäksi eServices eli sähköiset palvelut, eDemocracy eli kansalaisille suunnatut sähköiset osallistumis- ja vaikuttamismuodot sekä eGovernance, joka kattaa valtion hallinta- ja johtamissuhteiden hoitaminen sekä kehittämisspolitiikka. Ks. tarkemmin sähköisen hallinnon alajaottelusta tarkemmin luku 2 sähköinen hallinto.

<sup>490</sup> Magnusson Sjöberg 1992: 20–22; Saarenpää 2008b: 40–41; Seipel 2004a: 108–111; Lehtonen 2008a: 69–70; Kuopus 1988: 38–39.

<sup>491</sup> Ks. myös Bull (1964: 48–49), joka pohtii hallintoautomaation käsitettä saksan kielen pohjalta.

<sup>492</sup> Ks. myös Bull (1964: 85), joka tekee jaon käyttäen termejä ”Verwaltungs-Automaten ” ja ”Justiz-Maschinen”.

hallintoautomaatio ja kunnallinen hallintoautomaatio, painottaakseen myös kunnallishallinnon omaa ja itsenäistä säädännäistä perustaa ja taustaa.<sup>493</sup>

## 4.1 Hallintosovellukset

Hallintosovellukset voidaan jakaa kolmeen<sup>494</sup> alaryhmään: a) toimistoautomaatio/toimistosovellukset, b) asiantuntijajärjestelmät/asiantuntijasovellukset ja c) laajojen tiedostojen ja tietokantojen (tietovarastojen) kokonaisuus, jossa myös tietoverkkojen hyödyntämisellä on merkittävä rooli. Toimistosovelluksissa keskittyy muun muassa niihin tilanteisiin, joissa uudet tietotekniset ratkaisut tulevat entisten ratkaisujen tilalle. Kyseessä voi esimerkiksi olla ennen paperisena pidetyn kortiston siirtäminen digitaaliseen muotoon tai uuden tietokoneohjelman hyödyntämistä entisten kynän ja paperin sijasta.<sup>495</sup>

Toisen osan muodostavat asiantuntijasovellukset, jotka ovat joko päätöksen tekoa tukevia (konsultoivia) tai päätöksen itsenäisesti tekeviä (sulautuvia) järjestelmiä.<sup>496</sup> Päätöksen tekoa tukevia järjestelmiä hyödynnetään asiankäsittelyprosessin niissä osissa, joissa asian eteneminen hoidetaan vain osin automatisoidusti. Tällöin osa prosessista hoidetaan edelleen virkailijoiden toimesta. Sovelluskokonaisuuden toiminta mahdollistetaan pitkälle viedyissä asiantuntijajärjestelmissä ns. tekoälyn avulla, johon on tallennettu muun muassa alan asiantuntijoilta kerättyä tietämystä. Näin asiantuntijasovellukset kattavat hyvinkin yksinkertaisten asioiden yhdistelemiseen ja erittelyyn pohjautuvat automaattiset päätöksentekojärjestelmät, kuin myös pitkälle tekoälyyn pohjautuvat, varsinaiset, asiantuntijajärjestelmät.<sup>497</sup>

---

<sup>493</sup> Magnusson Sjöberg 1992: 73–74.

<sup>494</sup> Kuopus (1988: 38–40) jakaa hallintoautomaation vain kahteen ensimmäisenä mainittuun osaan, kuten myös Magnusson Sjöberg (1992: 73). Lehtonen (2008a: 68–69) puolestaan lisää ryhmittelyyn vielä kolmannen osan.

<sup>495</sup> Kuopus 1988: 38–39; Lehtonen 2008a: 69–70; Magnusson Sjöberg 1992: 73–74.

<sup>496</sup> Ks. Voutilainen (2008a: 4), joka tekee kahtiajaon hiukan eri termeillä. Ensimmäisessä ryhmässä osa asiankäsittelyprosessin vaiheista suoritetaan automaattisesti päätöksenteon tukijärjestelmien (decision support system, myös computer based information systems) avulla ja toisessa ryhmässä täysin automaattiset päätöksentekoprosessit suoritetaan automaattisten päätöksentekojärjestelmien (automatic decision-making system, myös expert systems) avulla. Ks. päätöksenteon yhteydessä käytettävistä järjestelmistä, erityisesti oikeudellisesta näkökulmasta mm. Bing 2005: 203–206; Magnusson Sjöberg 1992: 73–74; Hamfelt & Wahlgren 1988: 12–13; Lehtonen 2008a: 70; Turban 1988: 641; Saarenpää 2008b: 57–59; Kuopus 1988: 39–40, 315–317; Wahlgren 1992: 21–31, 373–395.

<sup>497</sup> Ks. asiantuntijajärjestelmien ja päätöksenteon tukijärjestelmien eroista Turban 1988: 19–20, 546–549; Turban & Liebowitz 1992: 3–10; Turban, Aronson, Liang & Sharda 2007: 665–666,

Suurimpana haasteena sulautuvien järjestelmien rakentamisessa on ihmisen toiminnan mallintaminen. Tämän takia tekoälyyn pohjautuvia asiantuntijasovelluksia ei ole vuosien varrella pystytty tietoteknisesti kunnolla rakentamaan ja ottamaan viranomaiskäyttöön.<sup>498</sup>

Tämän tutkimuksen kannalta merkityksellisin osa-alue on asiantuntijasovellukset, joiden perustana on hallinnon toimijoiden vuorovaikutteisuus. Sovellusten avulla pyritään lisäämään automatisoidun päätöksentekomahdollisuuksien hyödyntämistä myös verohallinnossa. Nykyisellään automaatiotekniikkaan on hyödynnetty lähinnä massamenettelyssä, eli tapauksissa, joissa päätös voidaan tehdä rutiinimaisesti, ilman erityiskäsittelyä. Jatkossa automatisoinnin monipuolistaminen laajentaisi järjestelmien käyttöä myös massakäsittelyn ulkopuolella.<sup>499</sup>

Euroopan henkilötietodirektiivissä (95/46/EY) ja nykyään myös henkilötietolain (523/1999) 31 §:ssä edellytetään, että tietojärjestelmistä, joiden avulla arvioidaan ihmisiä automaattisesti, on säädettävä lailla. Saman lain 36 §:ssä säädetään, että rekisterinpitäjän on ilmoitettava muun muassa henkilötietojen automaattisesta käsittelystä tietosuojavaltuutetulle. Ilmoitus tehdään lähettämällä tietosuojavaltuutetulle rekisteriseloste. Näin pyritään huolehtimaan siitä, että automaattisen päätöksenteon välineet täyttävät lainmukaiset tietosuoja- ja turvavaatimukset. Vaatimuksen taustalla on ollut huoli ihmisten luottokelpoisuutta arvioivien tietokone-

---

676–681; Rainer, Turban & Potter 2007: 11–12. Ks. myös Traunmüller (1989: 90–91), joka esittelee jo kehitettyjä päätöksentekojärjestelmiä ja päätöksenteon tukijärjestelmiä.

<sup>498</sup> Voutilainen (2008a: 3) on koonnut yhteen asiantuntijajärjestelmien historiaa, jonka voidaan sanoa alkaneen 1950-luvun puolivälissä, jolloin tietokoneperusteisten informaatiojärjestelmien (computer-based information systems) kehitys alkoi tapahtumakäsittelyjärjestelmien (Transaction Processing Systems) kehittämisen myötä. Tämän jälkeen kehitystyötä jatkettiin 1960-luvulla lähinnä johdon, etenkin keskijohdon, tietojärjestelmiä (Management Information Systems) kehittämällä. 1970-luvulla keskityttiin toimistoautomaatiojärjestelmien (Office Automation Systems) rakentamiseen, jonka kautta 1970–1980-lukujen taitteessa kehitettiin ensimmäisiä kertoja varsinaisia päätöksenteon tukijärjestelmiä (Decision Support Systems) sekä 1980-luvulla asiantuntijajärjestelmiä (Expert Systems) ja erityisesti ylimmälle johdolle suunnattuja tietojärjestelmiä (Executive Information Systems). Web-pohjaisten järjestelmien (web-based applications) sekä tietämyksen hallintaan pohjautuvien järjestelmien (knowledge management systems) suunnittelu ja rakentaminen alkoivat 2000-luvun alussa. Historiasta ks. myös mm. Turban 1988: 14–16, 346–348. Ks. myös kritiikistä asiantuntijajärjestelmiä kohtaan mm. Bull 1964: 75–80; Hamfelt ym. 1988: 15–16; Leith 1986: 26–31; Sartor 1993: 81–89; Kuopus 1988: 13–14.

<sup>499</sup> Ks. automaatiotekniikan hyödyntämisestä erityisesti julkishallinnon näkökulmasta mm. Bull 1964: 61, 139–140; Bing 1990a: 223–250; Sartor 1993: 91–92; van de Donk, Wim & Snellen 1989: 6–7; Magnusson Sjöberg 1992: 97–98; Frémont 1994: 824–829; Schartum 1995: 193–203; Kuopus 1988: 39–41. Ks. massakäsittelystä myös s. 4, 139, 158–159.

sovellusten käytön leviämisestä luottotietoalalla. Näin yhden toimialan toimintaan kohdistunut epäily on vaikuttanut kaikkiin vastaavanlaisiin toimintoihin.<sup>500</sup>

Kolmas hallintosovellusten osa sisältää tietovarantojen, eli muun muassa laajojen tiedostojen, tietokantojen (tietovarastojen) ja tietoverkkojen, hyödyntämisen kokonaisuuden. Tietovarannot vaativat muodostamisen ja rakentamisen lisäksi myös ylläpitoa, jotta niillä olevien tietojen hyödyntäminen olisi mahdollista. Näin tietovarantoja voidaan hyödyntää monipuolisesti eri hallintoalojen päätöksenteon tukijärjestelminä.<sup>501</sup>

## 4.2 Hallintosovellusten tavoitteet ja haasteet

Julkisessa hallinnossa, kuten esimerkiksi verohallinnossa, asiankäsittelyprosesseissa hyödynnetään jo nyt monella tapaan tietoteknisiä toimintamuotoja ja -malleja. Hallintosovellusten käyttöaste vaihtelee sekä eri viranomaisten välillä että samalla viranomaisella käsiteltävien eri asioiden välillä. Tietyissä prosesseissa eri toimintavaiheet ovat osittain jo automatisoituja. Tällöin prosessissa kulkevista asioista osa käsitellään hallintosovellusten avustamana ja osa manuaalisesti viranomaisen toimesta. Vaihtoehtona on tilanne, jossa koko prosessi on pystytty täysin automatisoimaan. Automaattisessa asiankäsittelyprosessissa asiat kulkevat läpi koko hallintosovelluksen ilman viranomaisen tekemään ”inhimillistä” kontrollia.<sup>502</sup>

Hallintosovellusten avulla tavoitellut edut ovat samankaltaisia kuin sähköisen asioinninkin kohdalla. Tietoteknisiä ratkaisuja hyödyntäen mahdollistetaan viranomaispäätösten nopeutuminen ainakin niissä tilanteissa, joissa aikaisemmin aikaa käytettiin tietojen tallentamiseen käsin tai paperisten asiakirjojen vaihtoon viranomaisten välillä. Hallintosovellukset yksinkertaisuudessaan mahdollistaa viranomaispäätösten automatisoinnin ja näin muun muassa henkilöresursseja vapautuu käytettäväksi uusiin viranomaistehtäviin.<sup>503</sup>

---

<sup>500</sup> Henkilötietolain taustoista ks. Saarenpää 2008b: 56–59; hallituksen esitys 96/1998: 4–9, 11–12. Ks. myös Kuopus 1998: 39–40; Kuopus 2002: 238; Svensson 2002: 151–169. Ks. myös tietosuojavaltuutetun toimiston marraskuussa vuonna 2004 laatima esite ”Asiaa tietosuojasta 2/2004” otsikolla ”Henkilötietolain mukainen ilmoitusvelvollisuus”.

<sup>501</sup> Kuopus 1988: 38–40; Lehtonen 2008a: 70; Magnusson Sjöberg 1992: 73–74.

<sup>502</sup> Ks. myös Voutilainen 2008a: 4–5.

<sup>503</sup> Ks. erityisesti automatisointia hallinnon toimia nopeuttavana tekijänä Magnusson Sjöberg 1992: 493. Ks. myös valtiovarainvaliokunnan mietintö (22/2005) verotusmenettelyn liittyvien säännösten muuttamisesta, jossa haluttiin painottaa, että automatisoidun verotusmenettelyn hyödyntäminen on tarkoituksenmukaista myös yhteiskunnan voimavarojen käytön kannalta.

Sähköisten asiointipalveluiden ja hallintosovellusratkaisujen käyttäminen viranomaistoiminnassa nopeuttavat viranomaisasioiden käsittelyprosessien tarvitsemaan aikaa. Aikaisempaan tilanteeseen verrattuna esimerkiksi tietojen syöttäminen asiakkaan hakemusasiakirjoista viranomaisen tietokantaan tehdään hallintosovellusten, tarkemmin sanottuna optisen lukijalaitteen, avulla.

Hallintosovelluksilla ehkäistään myös viranomaisille sattuvat lasku- ja tallennusvirheet ja estetään tapauksen KHO 26.2.2002 taltio 1647 kaltaiset tapahtumat. Verovirasto oli saanut tiedot A:n saamista tekijänoikeuskorvauksista 120 871 markasta<sup>504</sup> (20 329 euroa) ja niistä toimitetuista ennakonpidätyksistä suorasiirtoina korvausten maksajilta ja ne oli merkitty verotuslaskelmalle. Ennakonpidätykset olivat tallentuneet automaattisesti verotuslaskentaan ja siten luettu A:n verojen ja maksujen suorituksiksi. Sen sijaan tekijänoikeuskorvaukset eivät siirtyneet verohallinnon tiedonsiirtojärjestelmässä automaattisesti henkilön verotuslaskentaan veronalaisiksi ansiotuloiksi, vaan ne tuli sinne erikseen tallentaa. A:n tekijänoikeuskorvaukset olivat jääneet sattuneen virheen vuoksi tallentamatta eikä häntä sen vuoksi ollut verotettu saamistaan tekijänoikeuskorvauksista. Tapahtunut tallennusvirhe oli KHO:n omaksuman kannan mukaan tuolloin voimassa olleen verotusmenettelystä annetun lain 56 §:ssä (VML 1558/1995)<sup>505</sup> tarkoitettu lasku- virheeseen verrattava erehdys, jonka seurauksena A:n tuloon oli veronoikaisuun lisättävä 120 871 markkaa (20 329 euroa).<sup>506</sup>

Verovelvollisen vahingoksi tehtävälle veronoikaisulle katsottiin olevan VML 56 §:ssä säädetyt perusteet, vaikka veroviranomaiset olivat tässä tapauksessa itse tehneet kyseisen tallennusvirheen. VML 56 §:n mukaan veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi oli mahdollinen, jos kyseessä oli veroviranomaisen *kirjoitusvirheestä, laskuvirheestä tai muusta niihin verrattavasta erehdyksestä* taikka *verotus on perustunut sivullisilta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin*. Kirjoitus- ja laskuvirheeseen verrattavaan muun erehdyksen ryhmään kuuluvat esimerkiksi tiedon epähuomiossa siirtämättä jättäminen lomakkeelta toiselle eli siirto-

Mietinnön mukaan selvät tapaukset voidaan käsitellä tehokkaasti koneellisessa menettelyssä ja keskittää voimavarat olennaisten kysymysten tutkintaan.

<sup>504</sup> Koska tapaus koski verovuotta 1995, on tuomioistuimen ratkaisutextissä käytetty vielä valuuttana Suomen markkaa.

<sup>505</sup> Laki verotusmenettelylain muuttamisesta (1079/2005) tuli voimaan 1.1.2006.

<sup>506</sup> Ks. tietokone- ja tallennusvirheestä myös Soikkeli 2003: 375–376; Soikkeli 2004: 147–149. Ks. myös Savolainen & Teperi (2000: 353–354), jotka käsittelevät veronoikaisuun edellytyksenä olevia laskuvirheitä ja niihin verrattavia erehdyksiä. Kirjoittavat luokittelevat edellä mainitut virheet teknis- ja mekaanisluonteisiksi. Ks. myös Andersson 1996: 71. Laskuvirheistä ja niihin verrattavista erehdyksistä verotuksessa Ruotsissa ks. Almgren & Leidhammer 2006: 108–110; Axén Linderl & Leidhammer 2005: 42–43; Almgren & Leidhammer 2004: 61, 210–211, Dahlqvist 2003: 50.



virhe sekä tallennusvirhe, jolloin virkailija tallentaa paperiselta lomakkeelta virheellisiä tietoja viranomaisen tietokantaan. Tällöin verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi oli tehtävä kahden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Näin siis tilanteissa, joissa on kyse varsin teknislouhteisesta virheestä eli kirjoitus- ja laskuvirheestä tai muusta niihin verrattavissa olevasta erehdyksestä verotusta toimittaessa.<sup>507</sup>

Samoin perusteli KHO kantaansa myös jo vuonna 1963 ensimmäisessä vastaavanlaisessa tapauksessa (KHO 1963 II 182). Verovelvolliselle oli, hänen sitä aiheuttamattaan, valtion- ja kunnallisverotuksessa veroilmoituslomakkeella virheellisesti suoritettuihin laskutoimituksiin verrattavien siirtomerkintöjen takia jäänyt panematta osa säädettyä veroa. Näin verolautakunnalla oli, ottaen huomioon verotuslain 82 §:n säännökset<sup>508</sup>, oikeus veron oikaisun toimittamiseen. Selostetut ratkaisut edustavat KHO:n vakiintunutta oikeuskäytäntöä.<sup>509</sup>

---

<sup>507</sup> Ks. Myrsky & Linnakangas 2004: 153–155. Näin on myös nykyisen lainsäädännön aikana (Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta 22.12.2005/1079). Suurimpana muutoksena lakiuudistuksessa on laajentunut oikeus tehdä verotuksen oikaisuja verovelvollisen vahingoksi. Ks. tarkemmin Myrsky ym. 2007: 181–189. Ks. myös Andersson (1964: 125–130), joka monipuolisesti selvittää laskuvirhettä ja siihen rinnastettavaa erehdystä sekä niitä koskevaa aikaisempaa oikeuskäytäntöä. Ks. myös hallintolainkäyttölain 56 §, jossa säädetään yleisen hallintotuomioistuimen antamissa päätöksissä olevan kirjoitus- tai laskuvirheen korjaamisesta. Mäenpää 2007b: 576–577. Ks. myös oikeudenkäymiskaaren 24 luvun 10 §, jossa säädetään yleisten tuomioistuinten antamissa päätöksissä olevan kirjoitus- tai laskuvirheen korjaamisesta. Lappalainen 2001: 394–395; Linna & Leppänen 2003: 77; Lappalainen 2007: 621–622.

<sup>508</sup> Verotuslaki (482/1958) kumottiin lailla verotusmenettelystä (1558/1995), jonka 56 §:ssä säädetään veron oikaisusta verovelvollisen vahingoksi. Kyseessä olevaa säännöstä muutettiin varsin merkittävällä tavalla 1.1.2006 lukien laajentaen muun muassa valitusaikoja (lakimuutos 22.12.2005/1079). Ks. tarkemmin hallituksen esitys 91/2005: 1, 5–6, 15–18, 21–25; Myrsky ym. 2007: 19.

<sup>509</sup> Ks. myös KHO 10.9.1974 taltio 3328, jossa verovelvollinen oli säännönmukaisessa kunnallisverotuksessa vuodelta 1971 jäänyt verottamatta 20 500 markan suuruudesta osasta liiketuloaan. Tämä oli asiakirjoista saatavan selvityksen mukaan johtunut siitä, että liiketulo, jonka suuruudeksi verolautakunta oli vahvistanut liitelomakkeella 23 000 markkaa, minkä suuruusena se oli myös siirretty päälomakkeelle, oli verolaskelmaan erheellisesti merkitty 2 500 markaksi. Kun verottamatta jäämisen näin ollen oli katsottava johtuneen laskuvirheeseen verrattavasti erehdyksestä, verolautakunnalla oli VerotusL 82 §:n mukaan oikeus veron oikaisun toimittamiseen. Ks. myös KHO 4.10.1967 taltio 5179, jonka perusteluissa katsottiin, että verolautakunnalla oli mekaanisen laskuerehdyksen vuoksi ollut oikeus veron oikaisun toimittamiseen, kun varsinaista verotusta toimitettaessa lausuntolomakkeelta oli omaisuutta koskeva loppusumma jäänyt päälomakkeeseen siirtämättä. Ks. myös KHO 25.11.1986 taltio 4710, jossa verovelvollinen oli ilmoittanut verotettavaksi tulokseen ulosottopalkkioita 24 537 mk. Verovalmistelussa sanotut palkkiot oli ilmoituksen mukaisesti katsottu verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi. Palkkiot olivat laskuvirheeseen verrattavan erehdykset johdosta jääneet siirtämättä veroilmoitukselta verotuslaskelmalle. Ratkaisun mukaan verolautakunnalla oli ollut oikeus veron oikaisuun lisätä palkkiot verovelvollisen tuloon.

Veroviranomaisten on oltava erittäin huolellisia ja tarkkoja verotusta toimittaessa. Veroviranomaisen virkavelvollisuutena on tutkia verovelvollisen antama veroilmoitus normaalilla huolellisuudella. Soikkelin (2003: 336–337; 2004: 120) mukaan normaali huolellisuusvelvollisuus voidaan oikeuskäytännön ohella johtaa VML 26 §:n 1 momentista. Tämän mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Huolellisuus ja tarkkuus eivät kuitenkaan aina toteudu parhaalla mahdollisella tavalla, joten lasku- tai tallennusvirheitä voi tietojen tallennusvaiheessa luonnollisestikin tapahtua. Veronoikaisu, jopa verovelvollisen vahingoksi, on siis verotusmenettelylain 56 §:n mukaan perusteltua kirjoitus- ja laskuvirheen tai niihin verrattavan muun erehdyksen sattuessa.<sup>510</sup>

Edellä mainitut KHO:n ratkaisut noudattavat nykyisen verotusmenettelylain sisältöä. Kirjoitus- ja laskuvirheeseen verrattavaan muun erehdyksen ryhmään kuuluvat näin myös siirtovirheet ja tallennusvirheet. Tämä ennakkopäätöissäntö voidaan synteetinä muodostaa KHO:n ratkaisujen analysoinnin perusteella.<sup>511</sup> On myös yhä tärkeämpää keskittää kaikki toiminnot sähköisen asioinnin piiriin, jotta kahden erilaisen järjestelmän rinnakkaiskäytöstä ei aiheutuisi lisää esimerkiksi edellisen kaltaista tallennusvirheille altista tilannetta.<sup>512</sup>

Hallintosovellusten yleistyminen on tuonut toivottavan parannuksen tiettyihin ongelmiin, joita aikaisemmin jouduttiin ratkaisemaan hallintotuomioistuimissa. Toki on myös selvää, että hallintosovellukset ovat tuoneet mukanaan uuden tyyppisiä haasteita ja ongelmia, varsinkin henkilötietojen suojan, julkisuuden ja tietoturvallisuuden aloilla. Lisäksi hallintosovellusten oikeudellinen merkitys korostuu perustuslain 21 §:n tuomalla vaatimuksella saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä muun muassa myös hyvästä hallinnosta, johon

---

<sup>510</sup> Tutkimis- ja huolellisuusvelvollisuudesta ks. myös mm. Soikkeli 2003: 120, 124–133, 149–151; Soikkeli 2004: 120–123; Savolainen ym. 2000: 107–155, 139–141, 354–355.

<sup>511</sup> Tikka (1983: 1081) korostaakin, että oikeudellisen materiaalin runsaus ja nopea muuttuvuus ovat vero-oikeuden tunnuspiirteitä. Lainsäädännön elinikä, verrattuna useisiin muihin oikeudenaloihin, on vero-oikeudessa lyhyempi. Tikka jatkaa, että huolimatta legaliteettiperiaatteesta myös prejudikaattiaiaineistoa on paljon ja verotuksen sääntelyssä onkin huomattava merkitys niillä säännöillä, jotka johdetaan ennakkopäätöksistä. Vero-oikeudellinen tutkimus on prejudikaattikeskeistä ja yhdeksi sen olennaisista tehtävistä on muodostunut prejudikaattinormien konstruointi oikeuskäytännön ratkaisujen pohjalta. Ks. ennakkopäätöissäntöä tarkemmin mm. Tikka 1983: 1080–1083; Tikka 1995: 27–28. Ks. samoin myös Myrsky 2002: 7–8; Myrsky ym. 2008: 25–26.

<sup>512</sup> Ks. lisäksi Myrsky ym. 2004: 154; Myrsky ym. 2007: 181–189; Soikkeli 2003: 375–377; Soikkeli 2004: 147–149; Savolainen ym. 2000: 353–354; Järvenoja 2006: 21.

nykyisessä tietoverkkoyhteiskunnassa myös vaatimus julkisen vallan tietojärjestelmien laadukkaasta, ja häiriöttömästä toiminnasta kuuluu.<sup>513</sup>

Vaatimuksen asianmukaisuus tulee esiin myös eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaisusta (29.8.2006, 3498/2/04)<sup>514</sup>. Tapauksessa kaupunki oli toimeentulotukihakemusten viivästyneiden käsittelyiden syyksi ilmoittanut vaikeudet uuden tietojärjestelmän käyttöönotossa. Kuten olen sähköisen asioinnin haasteita käsittelevässä kappaleessa todennut, viranomaisen on huolehdittava, että heidän käytössään olevat tietoliikennetarkaisut ovat toimintakuntoisia ja että mahdollisten korjaus- ja huoltotöiden ajaksi käytössä on toimivat vararatkaisut. Vaatimus kohdistuu sekä sähköisen asioinnin palveluihin että viranomaisten päätöstekojärjestelmiin eli hallintosovellusratkaisuihin. Oikeusasiamiehen ratkaisun sanamuodosta korostuu, että kunnan tulee ehdottomasti huolehtia toimeentulotukiasioiden viivytyksettömästä käsittelemisestä, mikä vastuu on kunnalla tietojärjestelmäongelmista riippumatta. Erityisen huomioitavaa on, että vaikka viivästyksistä tietojärjestelmien toimituksessa ja huollossa ovat toisen tai kolmannen osapuolen harteilla, on viranomaisen varauduttava näihin viivästyksiin ja ongelmiin jo etukäteen. Viranomainen ei vapaudu vastuustaan toimintoja ulkoistamalla.

Laissa viranomaisen toiminnan julkisuudessa (21.5.1999/621) huomioidaan myös hallintosovellusten uuden tyyppinen asema ja merkitys viranomaishallinnossa. Lain yhtenä tavoitteena on hyvän tiedonhallintatavan kehittäminen ja vaaliminen. Aikaisemman lainsäätäjän kiinnostuksen kohteena olleiden asiakirjahallinnon ja niihin liittyvän julkisuuskysymysten lisäksi, nykyään keskitytään myös tietojärjestelmien sisältöön, laatuun ja käyttöön. Julkisuuslailla ohjataan yksittäisten dokumenttien tavoitettavuuden ja tietoturvallisuuden huomioon ottamisesta aina viranomaisten tarvitsemaan koulutukseen, missä informaation käsittelyn oikeudellisen edellytykset on otettu huomioon.<sup>515</sup>

---

<sup>513</sup> Saarenpää 2008b: 40–41. Ks. myös Magnusson Sjöberg 1992: 493–496. Hyvästä hallinnosta ks. tarkemmin s. 20–22.

<sup>514</sup> Ks. tapauksen käsittelyä sähköisen asioinnin näkökulmasta s. 87.

<sup>515</sup> Saarenpää 2008b: 42. Norjassa Osloon yliopistossa on erikoistuttu tietojärjestelmien hyödyntämismahdollisuuksien ja niiden vaikutusten tutkimiseen viranomaishallinnossa sekä aihepiirin opettamiseen sekä perus- että jatko-opiskelijoille. Tutkimuksen ja opetuksen keskuksena toimii oikeusinformatiikan keskus ”Senter for rettsinformatikk”. Erityisessä hallintosovelluksiin keskittyneessä yksikössä ”Avdeling for forvaltningsinformatikk” huomioitavana erityispiirteensä on useista eri tieteenalojen tutkijoista koostuvat tutkimusryhmät. Ks. tarkemmin osoitteista ”Senter for rettsinformatikk” <[www.jus.uio.no/iri](http://www.jus.uio.no/iri)> ja ”Avdeling for forvaltningsinformatikk” <[www.afin.uio.no](http://www.afin.uio.no)>. Ks. myös Bing 1995: 1–22. Oikeusinformatiikan erillisinstitiutit Tukholman ja Lapin yliopistoissa sekä tutkimus- ja opetustoiminta myös muun muassa Kööpenhaminan, Århusin ja Vaasan yliopistoissa vahvistavat alan osaamista Pohjoismaissa. Ks. myös Pöysti 1999: 378, 380; Korhonen 2003b: 31.

### 4.3 Automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn oikeudelliset reunaehdot

Automatisoitu arvonlisäverotusmenettely vaikuttaa monin tavoin verovelvollisten oikeudelliseen asemaan. Järjestelmä ei saa heikentää verovelvollisen oikeusturvaa. Järjestelmää rakennettaessa oikeusturvaodotus on pikemminkin korostunut. Automatisoidun järjestelmän kautta mahdollisia ongelmia voi olla käytännössä vaikeampi tunnistaa, kun henkilökohtaista kontaktia ei veroviranomaisten ja verovelvollisten välillä ole.

Näitä verovelvollisen oikeusturvaa koskettavia seikkoja sääntelee keskeisimmin perustuslaki. Sähköiseen hallintoon yleisesti liittyvät oikeudelliset vaatimukset yksityiselämän suojasta<sup>516</sup>, julkisuudesta ja tietoturvasta ovat myös huomioitava hallintosovelluksia ja automatisoitua verotusmenettelyä rakennettaessa.<sup>517</sup> Oikeudelliset reunaehdot rakentuvat lähtökohtaisesti perustuslaissa määriteltyjen yleisten menettelyperiaatteiden (ns. hyvän hallinnon takeet) kuin myös hallintolaissa säänneltyjen varsinaisten oikeusperiaatteiden varaan. Hallinto-oikeudellisia periaatteita ovat yhdenvertaisuusperiaate, objektiviteettiperiaate, suhteellisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate ja luottamuksensuojan periaate. Sekä hyvän hallinnon takeet että hallinto-oikeudelliset periaatteet rakentavat yhdessä automatisoidulle verotusmenettelylle laillisen toimintaperustan.<sup>518</sup> Tietoteknisten ratkaisujen lisääntyminen verotusmenettelyssä ei luonnollisestikaan poista periaatteiden noudattamisen velvollisuutta, eivätkä tietojärjestelmävirheet oikeuta poikkeamaan laillisesta menettelystä.

Nämä tulivat esiin vuonna 2006 korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavana olleessa tapauksessa (KHO 2006:21). Viestintäviraston palveluautomaatiojärjestelmässä tapahtuneen toimintahäiriön takia samaa verkkotunnusta hakeneista yhtiöistä ajallisesti jälkimmäisen hakijan hakemus hyväksyttiin ja ajallisesti ensimmäisen hakijan hakemus jätettiin tutkimatta. Molemmat hakijat täyttivät verkkotunnuksen myöntämisen edellytykset eikä ensimmäisenä kyseisen verkkotunnuksen hakeneen yhtiön hakemuksen tutkimatta jättämiselle ollut mitään laillisia perusteita.

---

<sup>516</sup> Ks. Saarenpää (2008b: 29), joka käyttää termiä ”yksityisyys”.

<sup>517</sup> Saarenpää 2008b: 29.

<sup>518</sup> Ks. hyvän hallinnon takeista ja hallinto-oikeudellisista periaatteista tarkemmin aiheen aikaisempaa käsittelyä luvussa 1.5 Tutkimuksen oikeudellisista periaatteista.

Verkkotunnuksen myöntäminen toiselle yhtiölle oli siis tapahtunut viestintäviraston omassa automatisoidussa hakemusten käsittelyjärjestelmässä olleen teknisen virheen takia, ja tämä ilmenee myös viestintäviraston korkeimmalle hallinto-oikeudelle tekemästä selvityksestä. Asian huomattuaan viestintäviraston olisi hallintokäyttölain 14 §:n mukaisesti tullut antaa verkkotunnuksen myöntämispäätös kirjallisena valitusosoituksin tiedoksi myös verkkotunnusta ensin hakeneelle yhtiölle. Korkein hallinto-oikeus palautti ratkaisullaan (KHO 2006:21) asian valmistelun ja päätöksen tekemisen viestintäministeriölle. Perusteluissaan korkein hallinto-oikeus totesi, että viestintävirastolla on vastuu käyttämänsä palveluautomaatiojärjestelmän toimivuudesta ja luotettavuudesta. Ratkaisulauselman loppuun on myös kirjoitettu näkyviin toimintaohje, jonka mukaan haettu verkkotunnus tulee asian uudelleen käsittelyssä myöntää sitä ensimmäisenä hakeneelle yhtiölle. Asian palauttaminen ja materiaalsen ratkaisuohteen antaminen palauttamisratkaisussa on poikkeuksellista oikeuskäytännössä, minkä vuoksi KHO:n ratkaisu merkitsee tosiasiallisesti sitä, että viestintäviraston katsottiin toimineen erityisen virheellisesti ja lainvastaisesti. KHO:n ratkaisun hyväksyttävyyttä perustuu siihen seikkaan, että viranomaisten järjestelmissä tapahtuvat toimintavirheet ja häiriöt eivät oikeuta poikkeamaan muutoin laillisesta menettelystä.<sup>519</sup>

Tietojärjestelmän on siis oltava toiminnallisesti luotettava. Hyvän hallinnon takeisiin (PL 21 §:n 1 mom.) sisältyy vaatimus tietojärjestelmien toimivuudesta.<sup>520</sup> Säännös soveltuu myös veroviranomaisten tietojärjestelmiin, jolloin verovelvollisilla on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä. Tekniset ongelmat eivät poista tätä vaatimusta. SähköAsL 6 §:n mukaan viranomaisen tulee huolehtia myös siitä, että viranomaisen sähköiset tiedonsiirtomenetelmät ovat toimintakunnossa ja mahdollisuuksien mukaan käytettävissä muulloinkin kuin viraston aukioloaikana. Näin viranomaisten on varauduttava tietojärjestelmien toimintaongelmiin ja tarvittaviin varatoimintamalleihin. Tekniset ongelmat eivät ole perusteluja syytä verotusmenettelyn viivästymiseen tai virheellisyyteen.

Käytettävissä olevan tietojärjestelmän on oltava toiminnan turvallisuudeltaan aukoton, kun osa verotuspäätöksistä tehdään täysin automatisoidusti. Järjestelmä on suojattava virushyökkäyksiltä ja tietojärjestelmiin murtautujilta, mutta myös järjestelmän oheisongelmat, esimerkiksi sähkökatkokset, on otettava huomioon. Li-

---

<sup>519</sup> Ks. ratkaisun käsittelyä myös mm. Mäenpää 2008a: 98–99; Kulla 2008: 69–70, 243.

<sup>520</sup> Ks. aiheen aikaisempaa käsittelyä luvussa 1.5 Tutkimuksen oikeudellisista periaatteista.

säksi on varauduttava mahdollisten ohjelmisto- ja laitteistovirheiden aiheuttamiin tilanteisiin.<sup>521</sup>

Verotuksen lakisidonnaisuus velvoittaa viranomaisten verotuspäätösten pohjautumisen aina lakiin (PL 2 §:n 3 mom). Lisäksi PL 81 §:n 1 mom:n mukaan valtion verotuksessa verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta on säädettävä lailla. Lakisidonnaisuus on näin voimassa riippumatta siitä, tekeekö verotuspäätöksen veroviranomainen vai mahdollisesti veroviranomaisen hallintosovellusjärjestelmä.<sup>522</sup>

Automatisoidun verotusmenettelyn rakentaminen on suoraan yhteydessä kansalaisten oikeusturvaan.<sup>523</sup> Tietojärjestelmiä käyttäessä saattaa tapahtua virheitä, joiden vaikutuksen ulottuvat nopeasti laajaan verovelvollisten joukkoon. Huolellisen suunnittelun merkitys on siksi korostunut.

Verovelvollisen oikeusturva tuli vahvasti esiin vuosille 1978–1980 ajoittuneen veronkantouudistuksen yhteydessä. Tuolloin veronkantotehtävät siirrettiin vero toimistoilta ja liikevaihtovero toimistoilta lääninverovirastoille, joihin muodostettiin veronkannon nopeuttamiseksi atk-menettelyyn perustuvat jäämärekisterit. Uudistus ei onnistunut ongelmitta. Vuoden 1978 veronpalautusten maksusuoritukset osittain viivästyivät merkittävästi kolmessa läänissä, myös virheelliset verojen kaksinkertaiset perinnät aiheuttivat ongelmia.<sup>524</sup>

Virhetilanteista tehtiin kaksikymmentä samansisältöistä, kirjallista kantelua eduskunnan oikeusasiamiehelle. Tehtyihin kanteluihin eduskunnan oikeusasiamies vastasi päätöksellään 3332/21.10.1980. Oikeusasiamies toteaa päätöksessään, että uuteen hallinnolliseen järjestelmään siirtyminen aiheuttaa kokemuksen mukaan lähes aina jonkinasteisia vaikeuksia erityisesti uudistuksen toteuttamisen alkuvaiheissa. Esiin tulleet vaikeudet olivat kuitenkin käsiteltävinä olevissa tapauksessa niin merkittäviä, ettei syntyneitä tilanteita ei voitu pitää verovelvollisten oikeusturvan kannalta hyväksyttävänä. Oikeusasiamies kiinnitti huomion myös tietoko-

---

<sup>521</sup> Ks. tarkemmin luku 2.1.1 Tietoturvallisuus välttämättömänä osana sähköistä hallintoa.

<sup>522</sup> Verotuksen lakisidonnaisuudesta ks. myös Wikström 2006: 19–27; Myrsky ym. 2007: 88–89; Saraviita 2000: 75–76; Mäenpää 2008a: 60–64; Pikkujämsä 2001: 44–45; Juanto ym. 2008: 267, 272. Ks. myös aiheen aikaisempaa käsittelyä luvussa 1.5 Tutkimuksen oikeudellisista periaatteista.

<sup>523</sup> Ks. Tuori (1990: 61–63, 74–75), joka pohtii hyvinvointivaltion oikeuskehityksen mukanaan tuomaa hallinnon uudenlaista, aktiivisempaa roolia. Viranomaistoiminnan laaja liikkuma-ala aiheuttaa hallinnon ja kansalaisten välille uuden tyyppisiä oikeusturvaongelmia, joihin Tuorin mukaan hallinto-oikeuden perinteinen käsitejärjestelmä ei tarjoa vastauksia, vaan vastauksia joudutaan etsimään oikeusperiaatteiden suunnasta.

<sup>524</sup> Ks. Kuopus 1984: 314–316.

nejärjestelmien käytön merkitykseen hallinnon tehostamisessa ja kehittäessä. Hallinnon tehokkuuden parantamiseen pyrittäessä tulisi ottaa tasapuolisesti huomioon myös kansalaisten oikeusturvan vaatimukset sekä lopulta tietojenkäsittelyssä mahdollisesti syntyvien virheiden nopea ja joustava oikaisumahdollisuus. Välttääkseen vastaavankaltaiset ongelmat, oikeusasiamies ehdottaakin, että kansalaisten oikeusturvan toteuttamiseksi välttämättömät seikat on huomioitava jo tietojärjestelmien suunnitteluvaiheessa.<sup>525</sup>

Eduskunnan perustuslakivaliokunta lausui samoin omassa mietinnössään vuonna 1982 (PeVM 1/1982). Eduskunnan oikeusasiamiestä mukaillen perustuslakivaliokunta toteaa, että uusien automaattisten tietojenkäsittelyjärjestelmien suunnittelu ja toteutus sekä siirtymäkauteen liittyvät erityistyöt ovat etukäteen vaikeasti arvioitavissa, jolloin kireä aikataulu johtaa toiminnallisiin puutteisiin ja virheisiin. Tämän takia uusia järjestelmiä käyttöön otettaessa olisikin varattava riittävät voimavarat suunnitteluun ja toteutukseen sekä mahdollisesti sisäänajovaiheen aikana käytettävä vanhaa ja uutta järjestelmää rikkain mahdollisten virheiden ja puutteiden aiheuttamien haittojen poistamiseksi.<sup>526</sup>

Samoilla oikeusturvaa puoltavilla linjoilla jatkaa valtiovarainvaliokunta muistiossaan verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta vuonna 2005. Mietinnössä (VaVM 22/2005) lausutaan, että verotustoimi on yksi niistä yhteiskunnan toiminnoista, joissa henkilötyötä voidaan korvata huomattavassa määrin nykyai-kaista tietotekniikkaa ja sähköisiä menettelytapoja hyväksi käyttäen ilman, että asiakkaiden oikeusturva, palvelu tai muu etuudet heikentyisivät olennaisesti. Samassa yhteydessä perustuslakivaliokunta (PeVL 35/2005) halusi myös erityisesti kiinnittää huomion siihen, ettei massaluonteisessakaan toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia eikä verovelvollisen oikeusturvaa.<sup>527</sup>

<sup>525</sup> Eduskunnan oikeusasiamiehen päätös 3332/21.10.1980: 138–144. Eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaisukäytäntöä verotuksen atk-asioiden osalta on luettavissa vuosittain julkaistavasta eduskunnan oikeusasiamiehen vuosikertomuksesta. Ks. myös vuosien 1980–1984 ratkaisukäytännön analysointia Kuopus 1988: 431–450.

<sup>526</sup> Perustuslakivaliokunnan mietintö 1/1982: 2–3. Ks. myös Kuopus 1984: 318–319; Kuopus 1988: 438–440; Stenlund ym. 1985: 198. Ks. myös apulaisoikeuskanslerin kirje (907/25.2.1982), jossa hän kiinnitti huomiota, että verohallinnon tietojärjestelmien tarkoituksena on parantaa kansalaisten oikeusturvaa muun muassa palvelutason nousun johdosta eikä heikentää sitä. Apulaisoikeuskansleri painottaakin, että mahdolliset virheet on pyrittävä poistamaan ja samalla luomaan hyvän hallintotavan mukainen nopea ja tehokas tarkistusjärjestelmä. Valtioneuvoston oikeuskanslerin ratkaisukäytäntöä verotuksen atk-asioiden osalta on luettavissa vuosittain julkaistavasta valtioneuvoston oikeuskanslerin vuosikertomuksesta. Ks. myös vuosien 1980–1986 ratkaisukäytännön analysointia Kuopus 1988: 450–453.

<sup>527</sup> Valtiovarainvaliokunnan mietintö 22/2005. Ks. myös apulaisoikeusasiamiehen huomautus, jossa veroviranomaisten koneellinen maksuvalvonnan sovellus toimi automatisoidusti, mutta tiettyjen tapausten kohdalla viranomaisten toimet eli maksuunpano oli lainvastainen selvittä-

Verovelvollisen oikeusturvaan on siis kiinnitetty usein huomioita niin oikeuskirjallisuudessa<sup>528</sup> kuin virallislähteissäkin<sup>529</sup>. Verotusmenettelyssä tapahtuvat muutokset esimerkiksi automatisoinnin monipuolistamisella ja lisäämisellä eivät näin muuta verovelvollisen oikeusturvan huomioon ottamisen välttämättömyyttä ja tärkeyttä, koska verotusmenettelyssä on noudatettava samoja tietoturva-vaatimuksia kuin muussa hallintotoiminnassa.

Hyvässä tiedonhallintatavassa yhdistyvät puolestaan sähköisen hallinnon tärkeimmät yleiset oikeudelliset reunaehdot.<sup>530</sup> Julkisuuslain 18 §:n mukaan viranomaisen tulee hyvän tiedonhallintatavan luomiseksi ja toteuttamiseksi huolehtia asiakirjojen ja tietojärjestelmien sekä niihin sisältyvien tietojen asianmukaisesta saatavuudesta, käytettävyydestä ja suojaamisesta. Lisäksi viranomaisten on huolehdittava järjestelmien eheydestä ja muusta tietojen laatuun vaikuttavista tekijöistä.

Saarenpää (2008b: 41–42) painottaa hyvän tiedonhallintatavan määrittelyn ulottuvan nykyään yksittäisten asiakirjojen tavoitettavuuden ja tietoturvallisuuden huomioonottamisesta laajempaan asiayhteyteen. Huomioon on otettava tietojärjestelmien sisältö, laatu ja käyttö sekä päätökäyttäjien koulutus, johon informaation käsittelyn oikeudelliset edellytykset tulisi sisällyttää. Tämä katsantokannan laajennus tekeekin Saarenpään mielestä viimeksi mainitusta pykälästä yhden merkittävimmistä säännöksistä, joka liittyy suomalaisen julkisen hallinnon järjestämiseen viime vuosina. Saarenpään (2008b: 29–30) mukaan julkisuuslain 18 §:n sisältö velvoittaa julkisen vallan suunnittelemaan tietojärjestelmänsä ja käyttämään niitä yksityisyyttä ja julkisuutta kunnioittaen sekä tietoturvallisuudesta huolehtien. Laadullinen vaatimus velvoittaa viranomaisia huomioimaan edellytykset jo tietojärjestelmien suunnittelu- ja kehitysvaiheissa.<sup>531</sup>

---

misvelvollisuuden ja asianosaisen kuulemisvelvollisuuden jäätyä huomioimatta. Apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu 1197/4/06.

<sup>528</sup> Ks. Soikkeli (2003: 1–2, 34–35, 47, 128–137; 2004: 13–14, 19–20), joka pohtii luottamuksensuojan, oikeusvarmuuden ja oikeusturvan käsitteiden sisältöä ja yhteyttä toisiinsa. Ks. myös Puronen (2004: 14, 36–37), jonka mukaan oikeusturvan toteutuminen verotuksessa on keskeinen oikeusvaltion tunnusmerkki. Oikeusturvasta säättäminen perustuslaissa tukee tunnusmerkin toteutumista. Ks. verovelvollisen oikeusturvasta myös Linnakangas 1986b: 227–232; Kuopus 1984: 301–334; Laaksonen 1977: 69–74; Halonen 1979: 223–228; Holopainen 1981: 54–64.

<sup>529</sup> Ks. mm. PeVM 1/1982: 1–3; VaVM 22/2005: 3–5, 8, 16, 19; PeVL 35/2005: 2–3.

<sup>530</sup> Ks. hyvästä tiedonhallintatavasta tarkemmin s. 72.

<sup>531</sup> Ks. myös PeVM 1/1982: 2–3.



Henkilötietolailla suojataan erityisesti yksityiselämää ja muita yksityisyyden suojaavia turvaavia perusoikeuksia henkilötietoja käsiteltäessä. Henkilötietolain tavoitteena on myös edistää hyvän tietojenkäsittelytavan kehittämistä ja noudattamista. Näiden tavoitteiden toteutuminen on otettava huomioon myös automatisoitua arvonlisäverotusmenettelyä suunniteltaessa, koska henkilötietolakia on yleislakina sovellettava myös arvonlisäverotuksessa, jollei toisin ole erikseen säädetty.

Hallinnon avoimuus ja julkisuus ovat demokraattisen tietoverkkoyhteiskunnan toiminnan peruslähtökohtia. Hallinnon asiakkaiden tiedonsaantioikeus on näiden kautta mahdollista saavuttaa. Nykypäivänä sähköisen median ja monipuolisten viestintämahdollisuuksien avulla tiedonsaanti on helpottunut huomattavasti.<sup>532</sup> Viranomaistoiminnan avoimuus nousee merkittävään rooliin uuden automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn käyttöönoton yhteydessä. Verotusmenettelyjärjestelmän toiminnasta, vaikutuksista verovelvollisiin, toimintamenettelyistä ja muustakin on tiedotettava perusteellisesti. Tämän kaltaisessa muutoksessa ei tiedottamisen tarpeellisuutta voi tarpeeksi korostaa. Verovelvollisten oikeusturva on näin otettava huomioon mitä tarkimmin.

Tietoturvan asemaa ja siihen tarvittavaa sääntelyä ei voi unohtaa. Tietoturva on otettava huomioon jo sähköisen hallinnon projekteja suunniteltaessa, puhumattaakaan käyttöönoton yhteydessä. Tietoturvallisuus määritellään nykyään usein eräänlaiseksi metaperusoikeudeksi, näin tietoturvallisuutta pidetään yhtenä perusoikeusjärjestelmämme tavoitteista ja edellytyksenä perusoikeuksien toteutumiselle. Sähköisen hallinnon toiminnallinen perusta rakentuu tietoturvallisten tietojärjestelmien varaan. Tiedon luottamuksellisuus, eheys ja käytettävyys/saatavuus on traditionaalinen kolmijako, jonka ympärille tietoturva yleisesti rakennetaan. Veroviranomaisilla käytössään olevat tietojärjestelmät on jatkossakin suojattava monenlaisia tietoteknisiä ongelmia silmällä pitäen.<sup>533</sup>

Kansainvälisesti katsottuna Euroopan unionin lisäksi muun muassa OECD on julkaisut oman tietoturvallisuutta koskevan suosituksensa.<sup>534</sup> Suomessa säädännöllisellä tasolla tukea on saatavissa monista eri erityislaeista, muun muassa vuonna 2004 voimaan tulleesta sähköisen viestinnän tietosuojalaista (16.6.2004/516), varsinaisen tietoturvalain kuitenkin puuttuessa. Suomessa olisi tarvetta yleiselle tietoturvalaille, jonka sovelluspiiriin kuuluisi sekä julkinen että yksityisen

<sup>532</sup> Mäenpää 2008c: 3–4, 17. Ks. myös HaVM 31/1998: 4.

<sup>533</sup> Ks. tarkemmin luku 2.1.1 Tietoturvallisuus välttämätön osa sähköistä hallintoa.

<sup>534</sup> OECD Guideline for the Security of Information Systems and Networks: Towards a Culture of Security. OECD 2002b. Ks. aiheen aikaisempaa käsittelyä luvussa 2.1.1 Tietoturvallisuus välttämättömänä osana sähköistä hallintoa.

sektori. Uusi, yhtenäisempi lainsäädäntö selkiyttäisi nykyistä varsin pirstaleista lainsäädäntöä.

Lisäksi laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa määrittää oikeudellisia raameja. Perustasolla kyseisessä laissa säädetty sähköisen asioinnin mahdollistamiseen tarvittavat tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet ovat viranomaisilla kunnossa. Yksityiskohtaisesti lain tarkoitus keskittyykin viranomaisten ja näiden asiakkaiden oikeuksiin, velvollisuuksiin ja vastuiden määrittelyyn sähköisessä asioinnissa.<sup>535</sup>

Automatisoidun verotusmenettelyn kohdeverolajina on arvonlisävero, joten arvonlisäverodirektiivi ja arvonlisäverolaki ovat sekä aineellisen että tietyiltä osin myös menettelyllisen verottamisen lähtökohtana. Direktiivin 250 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on sallittava ja ne voivat myös sitä vaatia, että arvonlisäveroilmoitukset tehdään sähköisesti jäsenvaltioiden vahvistamien edellytysten mukaisesti. 250 artiklaa vastaa kansallisessa lainsäädännössä arvonlisäverolain 163 §, jonka mukaan ennakkopalautushakemus, perustamis-, muutos- ja lopettamisilmoitus, veroilmoitus ja yhteenvetoilmoitus voidaan antaa myös sähköisesti. Lisäksi säädetään Verohallituksen määräämään tarkemmin sähköisten tietojen antotavasta. Direktiivin menettelysäännökset ovat suurilta osin yleisluonteisia ja jäsenvaltioille annetaan laajasti oikeus määrätä kansallisista verotusmenettelyistään. Arvonlisäveron automatisoitu arvonlisäverotusmenettely on täysin kansallinen toimintamuoto, joten kansalliset verotusmenettelysäännökset ovat ensisijaisesti otettava huomioon. Yksityiskohtaista lainsäädäntöä liittyen automatisoituun verotusmenettelyn käyttämiseen tulisi lisätä arvonlisäverolakiin järjestelmän käyttöönoton yhteydessä.

Myös muusta lainsäädännöstä on löydettävissä automatisoidun verotusmenettelyn toiminnallisuutta määrittäviä oikeudellisia reunaehtoja. Verotusmenettelyä ohjauvasta oikeusperiaatteista keskeisimmät on mainittu hallintolain 6 §:ssä. Viranomaisen on tämän pykälän mukaan kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti (yhdenvertaisuusperiaate) sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin (tarkoitussidonnaisuuden periaate). Lisäksi määrätään, että viranomaisen toimien on oltava puolueettomia (puolueettomuusperiaate), oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden (suhteellisuusperi-

---

<sup>535</sup> Ks. myös aiheen aikaisempaa käsittelyä luvussa 3.2.1 Tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet.

aate) sekä perustellun luottamuksensuojan omaavia. Tavoitteiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.<sup>536</sup>

Oikeuskirjallisuudessa mainitaan verotuksen yhteydessä myös kuulemisperiaate, jonka mukaan asianosaiselle on ennen asian ratkaisemista varattava tilaisuus lausua mielipiteensä asiasta sekä antaa mahdollinen selvitys asian ratkaisuun liittyvistä asioista.<sup>537</sup> Lisäksi verovelvollisen suosimisenperiaatetta tulee noudattaa. Tällöin epäselvissä tapauksissa tulisi kallistua verovelvolliselle edullisemman tulkinnan puolelle. Neuvontavelvollisuus, hyvän kielenkäytön vaatimus ja viranomaisten yhteistyövelvoite ovat esimerkkejä hyvän hallinnon toiminnallisista laatuvaatimuksista, jotka toteutuessaan edistävät automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn toimivuutta ja käyttöönottoa.<sup>538</sup>

Uuden verotusmenettelyjärjestelmän on vähintään oltava yhtä hyvin tietoturvallisesta näkökulmasta suojattu, kuin verohallinnon nykyisetkin järjestelmät. Hallintosovellusten mukanaan tuomat erikoispiirteet konkretisoituvat käytettävissä olevan järjestelmän toimivuuteen ja luotettavuuteen. Otettaessa järjestelmä viralliseksi käyttöön, se on oltava periaatteita noudattava. Järjestelmän suunnittelu ja testaus on suoritettava huolellisuudella ja riskitekijät huomioitava etukäteen.<sup>539</sup>

Painotan oikeudellisten kysymysten huomioon ottamisen tärkeyttä jo tietojärjestelmien kehittämis- ja suunnitteluvaiheessa. Ongelmien huomioiminen ja niiden ratkaiseminen jälkikäteen on nyky-yhteiskunnassa sekä taloudellisesti katsottuna kallista että oikeudellisesti katsottuna varsin haasteellista.<sup>540</sup>

#### 4.4 Asiakasryhmittelyn mahdollisuudet

Hallituksen esityksessä eräiden verolakien muuttamiseksi (HE 57/2004) painotetaan sähköisten tiedonsiirtomenetelmien yhä monipuolisempaa käyttöönottoa. Tavoiteltavana tilana on verotusprosessien nopeuttaminen ja automatisointi sekä tiedonsiirtomenetelmien kehittäminen sähköiseen asiointiin perustuvaksi. Näin

---

<sup>536</sup> HL 6 §:n mukaisista oikeusperiaatteista ks. tarkemmin luku 1.5 Tutkimuksen oikeudellisista periaatteista.

<sup>537</sup> Ks. myös luku 4.5.4 Verotuspäätös, jossa käsitellään kuulemismenettelyä tilanteessa, jossa verotuspäätös on poikkeamassa verovelvollisen ilmoituksesta.

<sup>538</sup> Ks. mainituista oikeusperiaatteista tarkemmin luku 1.5 Tutkimuksen oikeudellisista periaatteista.

<sup>539</sup> Ks. verotusmenettelyjärjestelmien vaikutuksesta verovelvollisen oikeusturvaan tarkemmin s. 150–154.

<sup>540</sup> Samoin Saarenpää 2008b: 19, 30, 53.

nähdään välttämättöminä toimina, että tiedonsiirrossa otetaan määrätietoisesti käyttöön moderneja sähköisiä tiedonsiirtomenettelyjä.<sup>541</sup>

Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelmaan vuosille 2004–2007 koottiin tiedot suunnitelluista kehitysprojekteista ja tavoitteista. Yritysassiakkaita koskettavat uudistukset liittyivät asiakkaiden yhä parempaan ryhmittelyyn sekä verotusprosessin jakamiseen eli niin sanottuun massaverotukseen<sup>542</sup> ja tapauskohtaiseen verotukseen. Myös tulostavoiteasiakirjassa vuodelle 2006 mainittiin verohallinnon tavoitetilana olevan sellaiset verotusprosessit, jotka muodostuvat sekä automatisoidusta verotusprosessista että tapauskohtaisesta palvelusta ja valvonnasta. Samaa tavoitetta tukee valtiovarainhallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma vuosille 2008–2011. Sen mukaan automatisoidussa verotusprosessissa on tavoitteena verottaa 70–80 prosenttia kaikista asiakkaista. Nämä tavoitteet on kuitenkin mahdollista saavuttaa vain siinä tilanteessa, että lainsäädäntö tukee ja kannustaa toivottua kehitystä. Säännönmukaista verotusta on aikaisemmin pidetty lähinnä massamenettelynä<sup>543</sup>, jossa valtaosa hallintopäätöksistä tehdään kiinnittämättä juuri huomiota verovelvollisen asemaan, mutta toiminnallista jakoa massa- ja tapauskohtaisen käsittelyn välillä olisi tulevaisuudessa tarkoitus kasvattaa merkittäväällä tavalla.<sup>544</sup>

Verotusmenettelylain uudistuksen yhteydessä keskityttiin muun muassa juuri verotuspäätösten tekemisen mahdollistaminen lyhyessäkin käsittelyajassa. Henkilöverotuksessa verovelvollisia on vuosittain noin 4,7 miljoonaa, joidenka lisäksi toimitetaan noin 400 000 yhteisön tuloverotus. Tällöin jokaista tapausta vuosittaisessa verotuksessa ei ole mahdollista tutkia vähentyvin resurssein yksityiskohtaisesti virkamiestyönä.<sup>545</sup> Jo ennen tietoteknisiä ratkaisuja ja apukeinoja on käytössä ollut tapausten priorisointia, valikoitujen painopisteiden käyttämistä sekä eri asioille asetettujen tutkimusrajojen hyödyntäminen. Uudistuksessa kuitenkin ha-

<sup>541</sup> Hallituksen esitys 57/2004: 15; Verohallitus 2007i: 4.

<sup>542</sup> Ks. aikaisempaa käsittelyä massahallinnosta ja -menettelystä s. 4, 139,144.

<sup>543</sup> Massamenettelystä ei voida puhua esimerkiksi tilanteissa, joissa verovelvollista on kuultava ennen verotuspäätöksen tekemistä, kuten VML 26.3 §:ssä ja AVL 176.3 §:ssä säädetyissä tilanteissa, jotka koskevat mm. tilanteita, joissa olennaisesti poiketaan verovelvollisen antamista tiedoista. Myrsky ym. 2007: 127–129.

<sup>544</sup> Verohallitus 2002a: 4, 8–9, 15–16; valtiovarainministeriö 2006a: 3, 11; valtiovarainministeriö 2006b: 14; valtiovarainministeriö 2007a: 13. Ks. massa- ja tapauskohtaisesta menettelystä myös Kuopus 1988: 114–122; Pikkujämsä 2001: 48; Lohiniva-Kerkelä 2003a: 173–178; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 138–141; Puronen 2004: 112–114.

<sup>545</sup> Verohallinnon strategian mukaan toimintojen tuottavuuden kehittyessä henkilöstön kokonaismäärää voidaan vähentää. Verohallinto pyrkiikin vähentämään tavoitteekseen asettamansa noin 1 300 henkilötyövuotta vuoteen 2012 mennessä, tällöin verohallinnossa työskentelevien määrä vähenisi nykyisestä noin 6 300 henkilöstä 5 000 henkilöön. Verohallitus 2007f; VaVM 22/2005: 4; Verohallitus 2007g.

luttiin painottaa tavoitteeksi erityisesti verotuksen yhtenäisempi, tehokkaampi ja oikeudenmukaisempi toimittaminen. Suurten tietomäärien käsitteleminen koneellisesti tuo mukanaan toivottua tehokkuutta, tarkkuutta ja aukottomampaa järjestelmää aikaisempaan ihmisvoimin tehtyyn käsittelyyn.<sup>546</sup>

Vaikka arvonnäverotusmenettelyä koskevat säännökset eivät sisälly verotusmenettelylakiin, voidaan uudistuksen tausta-ajatukset ja tulevaisuudelle osoitetut toiveet ja tavoitteet linkittää varsin helposti myös arvonnäverotusprosessien kehittämiseen. VML:ssä säädettyjä yleisiä periaatteita sovelletaankin yleensä soveltuvin osin myös muissa verotusmenettelyissä.<sup>547</sup>

Konkreettisen verotustyön kohdentamisen lisäksi yleistavoitteena on myös ohjauksen ja neuvontapalvelun suuntaaminen oikein eri asiakasryhmien tarpeiden mukaisesti. Hallintosovellusten käyttämisen lisääntyminen julkisen hallinnon sisällä aiheuttaa muun muassa sitä, että tulevaisuudessa julkinen hallinto pystyy toimimaan aiempaa pienemmillä henkilöstöresursseilla. Viranomaistoiminnan tehostaminen on uudistuvan julkishallinnon yksi tärkeimmistä tavoitteista.<sup>548</sup> Näin rutiininomaiset eli ns. massatehtävät suoritetaan informaatioteknisavusteisesti, ja samalla henkilöstön työaika voidaan kohdentaa vaativampiin asiakaspalvelusuhteisiin. Verotusmenettelyiden kehittämällä tavoitellaan myös yritysten omatoimisen ja oikeamääräisen veronmaksun edistämistä ja verotuksen yhtenäisyyden lisäämistä.<sup>549</sup>

Verohallinnon tulostavoiteasiakirjassa vuodelle 2008 kiteytetään tavoitteet automatisoitujen, internet-pohjaisten palvelujen määrän lisäämiseen palvelutoiminnassa sekä panopisteen siirtämisellä sähköisten ja etenkin vuorovaikutteisten palvelujen suuntaan. Asiakasryhmittelyä pyritään tekemään palvelu-, ohjaus- ja valvontatarpeiden perusteella, jolloin palvelujen tarjonnan ja asiakasviestinnän sekä valvonnan osuvuuden toivotaan paranevan.<sup>550</sup>

<sup>546</sup> Myrsky ym. 2007: 56. Ks. myös hallituksen esitys 91/2005: 12–13, 24; Järvenoja 2006: 15.

<sup>547</sup> Ks. verotusmenettelylain soveltamisesta mm. Myrsky ym. 2007: 19. Ks. myös Puronen (2004: 91), jonka mukaan *ahtaasti tulkiten* verotusmenettelylaissa säädetyn verotuksen luottamuksensuojasäännös tulisi sovellettavaksi vain kyseisen lain soveltamisalalla. Puronen kuitenkin toteaa, että sekä luottamuksensuojan että hallinnon ohjauksen yhteydessä nojataan jollin verotusmenettelylain säännöksiin läpi koko verotuksen. Tämän perusteella esimerkkinä käytettyä luottamuksensuojan periaatetta tulee siis soveltaa myös muissa veromuodoissa. Ks. samoin Soikkeli 2003: 243–247; 299–303; Soikkeli 2004: 46–48.

<sup>548</sup> Ks. viranomaistoiminnan tehostamisesta myös s. 1–4, 48–50, 61–65.

<sup>549</sup> Verohallitus 2002a: 4–6, 15–17; valtiovarainministeriö 2005b: 60–62.

<sup>550</sup> Valtiovarainministeriö 2008c: 2.

Verohallinnon nykyisten suunnitelmien mukaisesti yritys- ja yhteisöasiakkaat on tarkoitettu ryhmitellä verotusmenettelyssä asiakkaiden ominaispiirteiden mukaisesti lähes homogeenisiin asiakasryhmiin. Tällä hetkellä alueelliset yritysverokeskukset (7 kpl) hoitavat alueensa yritys- ja yhteisöasiakkaat.<sup>551</sup> Tulevaisuuden suunnitelmien mukaan verovelvolliset ryhmiteltäisiin palvelu-, valvonta- ja ohjaustarpeiden<sup>552</sup> mukaisesti eri ryhmiin, jotka sitten ohjattaisiin joko massa- tai tapauskohtaisen verotuksen ryhmään.<sup>553</sup>

Pääryhminä toimisivat keskisuuret yritykset, suuret konsernit ja yritykset sekä julkisyhteisöt, säätiöt ja yhdistykset. Muiden verovelvollisten, kuten esimerkiksi maanviljelijöiden ja pienten yritysten, ryhmittely on myös suunnitteilla. Lisäryhmittelyä voitaisiin tehdä esimerkiksi yritysmuotojen, sijainnin, iän ja toiminnan laadun mukaan. Asiakkaiden jakaminen alakohtaisiin ryhmiin tulisi olla mahdollista aina tarpeen sitä vaatiessa. Näin pystyttäisiin vastaamaan valvontatarpeiden erilaisuudesta johtuviin haasteisiin, koska eri verovelvollisiin kohdistuvat ohjaus- ja valvontatarpeet voivat, ja todennäköisesti tulevatkin, jatkossa poikkeamaan toisistaan melkoisesti. Tavoitteena onkin mukauttaa tietojen keräämisen sisältö ja määrä sekä tietojen käsittely ja analysointi yritysasiakkaan valvontatarpeisiin. Ryhmittelyllä pystyttäisiin myös kohdistamaan ohjaus ja neuvonta oikeansisältöisenä mahdollisimman oikealle kohderyhmälle ja valita valvonnan eriasteiset toimenpiteet kohderyhmän mukaan.<sup>554</sup>

Perustuslain 6 §:n 1 momentissa säädetään yleisestä yhdenvertaisuuslausekkeesta. Sen mukaan *ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä*. Tähän yleissäännökseen sisältyvät mielivallan kieltö ja vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Yhdenvertaisuusvaatimus tulee esiin usein lain soveltamistilanteissa. Tällöin viranomaisten tulee soveltaa lakeja tekemättä muita eroja kuin niitä joita laeista ilmenee. Yhdenvertaisuusperiaatetta pidetään myös tuomioistuinten ja muiden viranomaisten harkintavallan rajoitusperiaatteena.<sup>555</sup>

---

<sup>551</sup> Uudistuneen lainsäädännön perusteella (Lailla Verohallinnosta 18.4.2008/237) verohallinnon organisaatiota on uudistettu siten, että Verohallituksesta ja yhdeksästä verovirastosta on muodostettu valtiovarainministeriön alainen Verohallinto-niminen viranomainen, jonka virka-alueena on koko maa. Hallituksen esitys 148/2007: 1, 29–32. Ks. myös Äärilä 2008.

<sup>552</sup> Arvonlisäverolain 189 §:ssä säädetään verovirastot antamaan ohjausta arvonlisäverotukseen kuuluissa asioissa. Näin veroviranomaisille on määrätty ohjausvelvollisuus. Ohjausta voidaan antaa sekä suullisesti että kirjallisesti. Nämä ohjausmuodot tulevat olemaan voimassa myös automatisoidun verotusmenettelyn käyttöönoton jälkeen. Ks. tarkemmin neuvonnasta yleisesti hallinnossa s. 5 alaviite 17.

<sup>553</sup> Valtiovarainministeriö 2004h: 3.

<sup>554</sup> Verohallitus 2002a: 15.

<sup>555</sup> Lehtonen 2008d: 11. Perustuslain mukaisesta yhdenvertaisuudesta ks. myös mm. Saraviita 2000: 119–123; Scheinin 1999: 233–239; hallituksen esitys 309/1993: 16–17, 42.

Yhdenvertaisuuden vaatimus ei vaarannu asiakasryhmittelyssä. Verovelvollisten ryhmittelyn taustalla on sääntö, jonka mukaan samanlaisissa tapauksissa verovelvollisen asioita on käsiteltävä samalla tavalla. Verovelvollisten samanlaista kohtelua ei siis voida edellyttää kaikissa tilanteissa, vaan käsiteltävissä olevien tilanteiden tulee olla suoraan verrattavissa toisiinsa. Tällöin yhdenvertaisuutta noudatetaan perustuslain mukaisesti.<sup>556</sup>

Samoin on todennut Euroopan ihmisoikeustuomioistuin ratkaisussaan (Paulow v. Suomi, EIT 14.2.2006; 53434/99). Lääninverovirastot olivat saaneet Verohallitukselta ohjeen, jossa virastoja kehoitettiin seulomaan suurimmat yhtiöveron hyvitysten saajat yhtiöveron hyvityksestä annetun lain mahdollisten kiertämisten selvittämiseksi. Tapauksessa valittaja väitti, että hän oli tullut syrjityksi tilanteessa, jossa hänen valikoituminen verotarkastuksen kohteeksi tapahtui hänen vaurautensa (rikkautensa) perusteella. Valittaja viittasi Euroopan ihmisoikeussopimuksen 14 artiklassa säädettyyn syrjinnän kieltoon.<sup>557</sup> Verotarkastuksen kohdeseulonta oli tapauksessa tehty valikoimalla tarkastukseen suurimmat veronpalautusten saajat. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin lausui päätöksessään, ettei syrjintävaihteelle ollut näyttöä ja piti valitusta tältä osin täysin perusteettomana. Valikointiehtojen käyttäminen verotarkastuksen kohdeseulonnassa oli näin sallittua.<sup>558</sup>

Puronen (2004: 83–85) kuitenkin huomauttaa siitä tosiseikasta, että vaatimus yhdenvertaisesta eli tasapuolisesta kohtelusta ei periaatteen noudattamisvelvoitteesta huolimatta aina toteudu. Soveltamistilanteiden ratkaiseminen vaatii aina tulkintaa ja tulkinnantekijällä on suuri rooli tulkintatuloksen muodostumisessa. Säädöstekstien sisällöllinen avoimuus sallii laajemman tulkinnan viranomaisille. Toisaalta hyvin yksityiskohtainenkaan sääntely ei aina anna vastausta jokaiseen mahdolli-

---

<sup>556</sup> Ks. myös Syrjänen (2008: 198–199), jonka mukaan luottamuksensuojalla tulisi tarkoittaa ennakoitavuusvaatimuksen lisäksi sitä, että suojattaisiin yhteiskunnallisten toimijoiden luottamusta ratkaisujen onnistuneisuuteen. Syrjänen kirjoittaakin: ”Kuten Juha Karhu usein (esitelmässään) muistuttaa, oikeuskulttuurissamme keskeinen yhdenvertaisuusperiaate ei tarkoita vain sitä, että samanlaisia on kohdeltava samalla tavalla, vaan kyse on siitä, että samanlaisia on kohdeltava samalla tavalla, ja erilaisia eri tavalla.”

<sup>557</sup> Ihmisoikeussopimuksessa tunnustetuista oikeuksista ja vapauksista nauttiminen taataan ilman minkäänlaista sukupuoleen, rotuun, ihonväriin, kieleen, uskontoon, poliittisiin tai muihin mielipiteisiin, kansalliseen tai yhteiskunnalliseen alkuperään, kansalliseen vähemmistöön kuulumiseen, varallisuuteen, syntyperään tai muuhun asemaan perustuvaa syrjintää (14 artikla). Ks. tarkemmin Pellonpää 2007: 569–582; Ks. PL 6 §:n 2 momentissa säädetystä syrjintäkiellosta myös mm. hallituksen esitys 309/1993: 16, 43–44; Scheinin 1999: 239–249; Eriksson 1996: 862–872; Lehtonen 2008d: 12–13.

<sup>558</sup> Ks. myös Lehtonen 2008c: 14.

seen erityistapaukseen, jolloin tulkinta on edelleen välttämätön edellytys päätöksen tekemiselle.<sup>559</sup>

Suomessa arvonlisäveron palautushakemusten käsittelyssä on jo ollut käytössä asiakkaiden ryhmittely. Ryhmittelyn määrä on käytännössä riippunut käytettävissä olevien henkilöstöresurssien määrästä. Tapauksissa, joissa ennakkopalautushakemuksia on tullut paljon ja verovirkailijoita on ollut useita, on asiakaskunnan ryhmittely mahdollistanut tiettyjen verovirkailijoiden keskittymisen tietyn asiakasryhmän hakemusten käsittelemiseen. Käytännön työ on kuitenkin tehty kaikissa asiakasryhmissä lähes manuaalisesti. Asiakasryhmien muodostamisella on haettu tehokkuutta verotusmenettelyyn. Ryhmittelyllä voidaan jakaa samalle verovirkailijalle jatkuvasti lähes samantyyppisiä asiakkaita, jolloin kyseisen asiakasryhmän erikoisuudet ovat tiedossa asioita käsittelevällä verovirkailijalla.

Näin voidaan myös keskittää tietyn erikoisalan esim. rakennusalan arvonlisäverotuksen erikoisosaaminen tietyille verovirkailijoille. Asiakasryhmä, johon kuuluvat muun muassa pitkään alalla toimineet ja verovelvollisuutensa asiallisesti hoitaneet verovelvolliset<sup>560</sup> sekä kunnat, kuntayhtymät ja kaupungit, hakevat arvonlisäveron ennakkopalautuksia säännöllisesti lähes joka kuukausi. Näiden asiakkaiden käsittelyssä automatiikka helpottaisi ja nopeuttaisi konkreettisesti verotustyötä, joten heidän arvonlisäverotuksensa voisi kulkea pääsääntöisesti automatisoidun verotusprosessin kautta.

Pelkkään asiakasryhmittelyyn perustuvaa jakamista automatisoituun ja tapauskohtaiseen verotukseen en näe olevan kovinkaan perusteltua. Pääryhmittelyn jälkeen muodostuvat asiakasryhmät ovat ryhmittelystä huolimatta vieläkin varsin heterogeenisiä. Yksi verohallinnon suunnittelemissa pääryhmistä on keskisuuret yritykset, joita todellisuudessa on varsin erilaisia vaikka ”keskisuuri yritys” -kriteeri täyttyykin.<sup>561</sup> Alaryhmittelyn avulla asiakasryhmistä toki saadaan enemmän homogeenisiä. Esimerkkinä mainitaan alaryhmänä keskisuuret yritykset, joiden toiminnan laatu on ollut luotettavaa ja verovelvoitteet täyttävää. Nämä verovelvollis-

---

<sup>559</sup> Ks. yhdenvertaisuusperiaatteesta verotuksessa mm. Puronen 2004: 83–87; Soikkeli 2003: 2, 37–47; Soikkeli 2004: 36–42; Myrsky ym. 2007: 91. Ks. yhdenvertaisuudesta verotuksessa käytettyjen valikointiehtojen kohdalla Myrsky ym. 2007: 116. Ks. myös luku 4.5.3 Valikointiehdot, erityisesti s. 173 alaviite 604.

<sup>560</sup> Toki varovaisuutta on syytä noudattaa, ettei rakenneta pohjaa pitkän tähtäimen veronkierrolle tai ns. luotettavien yritysten ostolle veronkiertotarkoituksessa. Tällaisten tilanteiden syntymistä estetään muun muassa sattumanvaraisten pistokokeiden avulla.

<sup>561</sup> Ks. Saksassa tilintarkastusten yhteydessä käytettyä yritysten viisiportaista luokittelua (Kleinstbetriebe–Grossbetriebe), joka perustuu yritysten liikevaihtoon ja tekemään voittoon. Mösbauer 2005: 76–78; Höglund 2008: 310–311.



set voisivat muodostaa sellaisen asiakasryhmän, jonka arvonlisäverotus menisi pääsääntöisesti automatisoidussa verotusprosessissa. Varsinainen verotusprosessijako rakentuisi näin erillisten valikointiehtojen käyttämisen pohjalle.

Näen asiakkaiden ryhmittelyn myös mahdollisuutena parantaa veroviranomaisten tarjoamia ohjaus- ja neuvontapalveluja. Ohjaus- ja neuvontapalveluissa verohallinnon suunnittelemaat ryhmät muodostavat veroviranomaisille kohderyhmiä, joihin kohdistettaisiin kampanjanomaisesti tarvittavia ohjaus- ja neuvontapalveluja. Esimerkiksi koulutus- ja infotilaisuudet olisi helposti mukautettavissa ja suunniteltavissa juuri tietyille asiakasryhmille.

## 4.5 Ehdotus automatisoiduksi arvonlisäverotusmenettelyksi

Tämä tutkimus konkretisoituu ehdotukseen tulevaisuuden arvonlisäverotuksen automatisoidusta verotusmenettelystä.<sup>562</sup> Ehdotukseni perustuu sekä verohallinnon julkaisemiin materiaaleihin että tutkijana tekemiini havaintoihin, valintoihin sekä perusteltuihin kannanottoihin ja johtopäätöksiin. Ehdottamaani menettelyyn kuuluvat myös ne oikeudelliset reunaehdot, joita on kootusti selvitetty luvussa 4.3 Automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn oikeudellisen reunaehdot ja kyseyssä luvussa viitatuissa tutkimuksen aikaisemmissa osissa.<sup>563</sup>

Tulevaisuuden verotusmenettely yritys- ja yhteisöasiakkaiden näkökulmasta kuvataan kuviossa neljä.<sup>564</sup> Verotusmenettely alkaa yleensä verovelvollisen annettua ilmoituksen veroviranomaiselle<sup>565</sup>, toki lainsäädännöllisestä velvoitteesta (AVL 162 §).<sup>566</sup> Ilmoituksen saavuttua veroviranomaiselle se joko tallentuu veroviranomaisten järjestelmään automaattisesti tai ilmoituksen ollessa paperimuodossa, tiedot siirretään järjestelmään optisen lukijalaitteen tai verovirkailijan toimesta. Seuraavaksi ilmoitukset käsitellään automatisoidusti teknisen tarkastuksen avulla, jolloin tietojen muodollinen oikeellisuus tarkastetaan. Tässä kohdassa ilmoituksis-

<sup>562</sup> Ensimmäinen automatisoitua arvonlisäverotusmenettelyä koskeva artikkelini julkaistiin vuonna 2007 teoksessa *E-Taxation: State & Perspectives*. Hakapää 2007.

<sup>563</sup> Ks. myös Bingin teos ”Merverdiavgift og EDB” vuodelta 1990, jossa kirjoittaja pohtii tietoteknisen kehityksen vaikutuksia ja mahdollisuuksia Norjan verohallinnossa ja erityisesti arvonlisäverotuksessa. Bing 1990b.

<sup>564</sup> Ks. kuvio 4 s. 165.

<sup>565</sup> Verotusmenettelyn alkaminen ei varsinaisesti edellytä ilmoitusta, koska menettely alkaa myös tilanteessa, jossa ilmoittamisvelvollisuus laiminlyödään, mikä voi johtaa esim. arvioverotukseen (AVL 177 §). Ks. Lehtonen (1998: 1312–1316), joka pohtii toimintakokonaisuuteen liittyvää vilpillisyyttä ja petollisuutta, myös ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä.

<sup>566</sup> Ks. aiheen aikaisempaa käsittelyä luvussa 3.4.3 Arvonlisäverotuksen ilmoitukset.

ta tutkitaan esimerkiksi tiedot, onko ilmoituksen loppusumma numeerinen luku ja, onko saadulle loppusummalle matemaattiset perusteet.

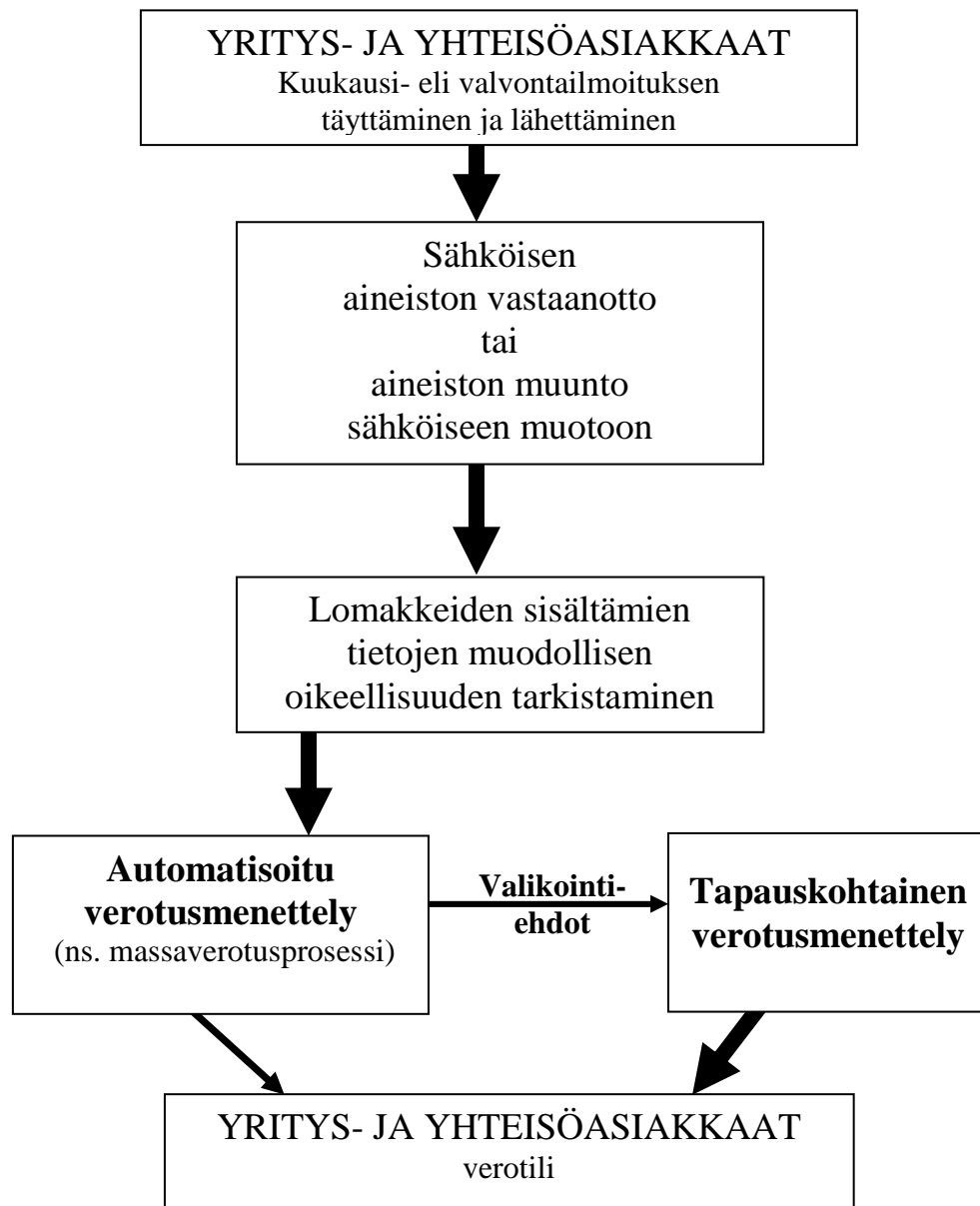
Tietojen tarkastamisen jälkeen siirrytään varsinaiseen verotusmenettelyyn. Kaikki ilmoitukset ovat aluksi automatisoidussa verotusmenettelyssä. Tästä massaverotusjoukosta poimitaan tietyt verovelvolliset ennalta määrättyjen valikointiehtojen perusteella tapauskohtaiseen menettelyyn.

Verotusmenettely päättyy molemmissa verotusryhmissä verovelvollista koskevaan ratkaisuun, joka annetaan hänelle tiedoksi, joko verotilijärjestelmän edellyttämällä tavalla<sup>567</sup> tai veron määräämistä koskevana päätöksenä. Päätöksen tiedoksiantamistapoja voi olla useita, suositeltavimpana olisi verohallinnon eKirje -järjestelmä.<sup>568</sup>

---

<sup>567</sup> Ks. palautettavista veroista suunnitellussa verotilijärjestelmässä luku 3.3.4 Verotilijärjestelmä. Ks. myös verotuspäätöksen antamisesta luku 4.5.4 Verotuspäätös.

<sup>568</sup> Ks. verotuksen toimittamisesta yleisesti mm. Myrsky ym. 2007: 115–118; Linnakangas ym. 2008: 232–233. Päätöksen vaihtoehtoisia tiedoksiantamismenetelmiä ovat esimerkiksi kirje, eKirje ja sähköposti. Ks. verotuspäätöksen antamisesta luku 4.5.4 Verotuspäätös. Verotilijärjestelmän käyttöönotto voi myös tarkentaa tiedoksiantomenettelyä. Ks. verotilijärjestelmästä tarkemmin luku 3.3.4.2 Lakiluonnos verotilijärjestelmästä. Ks. eKirjeestä myös s. 104. Tutkimukseni siis päättyy verotusmenettelyssä annettavaan verotuspäätökseen, joten sen jälkeinen valitusmenettely tulee tutkimuksessa esiin vain valikoidusti.



**Kuvio 4.** Tulevaisuuden verotusmenettely näkökulmasta.<sup>569</sup>

Kuviossa neljä esitetyn mukaisesti tässä arvonlisäverotuksen mallimenettelyssä lähtökohtana ovat siis ne tiedot, jotka verovelvollinen yritys- tai yhteisöasiakas antaa palauttamassaan valvonta eli kuukausi-ilmoituksessa (AVL 162 §).<sup>570</sup> Näin,

<sup>569</sup> Tätä tutkimusta varten mukailtu Verohallituksen vuonna 2002 julkaisemasta kuviosta. Verohallitus 2002a: 5.

<sup>570</sup> Voidaan kutsua myös arvonlisäveroilmotukseksi. Jos arvonlisäverovelvollinen on vuosimenettelyn piirissä, niin tällöin verotusmenettelyn lähtökohtana on arvonlisäverovelvollisen jättämä vuosi-ilmoitus. Näin tutkimukseni on sovellettavissa myös vuosi-ilmoitus- ja neljännes-

vielä tällä hetkellä käytössä olevasta, arvonlisäverotuksen ennakkopalautuslomakkeesta luovuttaisiin ja koko arvonlisäverotus pohjautuisi lähtökohtaisesti kuukausi-ilmoituksessa annettuihin tietoihin. EU-yhteenvetoilmoitus (AVL 162b §) ja ilmoituksen erillinen korjauslomake olisivat tästä huolimatta edelleen käytössä EU-kaupan valvonnan mahdollistamisen ja turvaamisen takia.<sup>571</sup>

Verotuspäätöksen lähtökohtaisesti perustuminen pelkästään yhden lomakkeen tietoihin ei kuitenkaan tarkoita tilannetta, jossa veroviranomaisen olisi tyydyttävä vain verovelvolliselta saamaan tietoon. Myös muuta verotuspäätöksen tekemiseen tarvittavia tietoja on mahdollista käyttää, kuten muilta viranomaisilta saatuja tietoja ja mahdollisesti myös muilta kolmansilta osapuolilta saatuja tietoja kuten nykyisinkin edellytetään AVL 176 §:n 1 momentissa.<sup>572</sup> Luontaisia tietolähteitä voisivat olla myös tuloverotuksen tapauskohtaisessa verotuksessa kerätyt tiedot. Lisäksi julkiset tietovarannot ovat Suomessa varsin kattavat. Niiden hyödyntäminen osana verotusmenettelyä onkin ollut käytössä jo pitkään. Arvonlisäverotuksen kannalta mainitsemisen arvoisia tietovarantoja ovat muun muassa y-tj-rekisteri<sup>573</sup>, kaupparekisteri<sup>574</sup> ja ajoneuvorekisteri<sup>575</sup>.

Koska viranomaisen on perustettava tiedonsaantioikeutensa aina lakiin, on verolainsäädännössä säädetty varsin laajat tiedonsaantioikeudet verohallinnolle.<sup>576</sup> Verotusasian selvittämisessä tarvittavien tietojen hankinnassa hyödynnetään tiedonsaantioikeuden toista osiota eli selvittämisosaa. Toisella osiolla eli tietojen

vuosi-ilmoitusmenettelyssä olleiden verotusmenettelyyn. Ks. myös luku 3.4.3 Arvonlisäverotuksen ilmoitukset.

<sup>571</sup> Taustalla on arvonlisäverodirektiivin kuudennen luvun artiklat (262–271), joissa säädetään arvonlisäverovelvollisen yhteenvetoilmoituksesta.

<sup>572</sup> Tilanne olisi verrattavissa VML 26 §:ään, jossa säädetään muun muassa tuloverotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista. Pykälän mukaan, verotus tulee toimittaa verovelvollisen oman ilmoituksen, tiedonantovelvolliselta sivulliselta saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. Ks. sivullisen tiedonantovelvollisuudesta myös Myrsky ym. 2007: 75–83; Linnakangas 2006: 2–3, 6, 17. Ks. myös erityisesti Ruotsin näkökulmasta regeringens proposition 1993/94:151: 80–81, 90–92. Ks. myös OECD:n raportti (OECD 2008b), jossa tutkitaan kolmansilta osapuolilta saadun informaation hyödyntämistä henkilöverotusmenettelyssä erityisesti Ruotsin ja Tanskan verohallintojen näkökulmasta. Ks. julkisista tietovarannoista, perustietojärjestelmistä ja yhteiskunnan perusrekistereistä tarkemmin Korhonen 2003b: 9–13, 217–293; Korhonen 2003c: 18–20; 231–236.

<sup>573</sup> Ks. yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä aiheen aikaisempaa käsittelyä s. 103, 124.

<sup>574</sup> Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämässä kaupparekisteristä saa muun muassa yhteisösäännöt (kuten yhtiöjärjestykset), kaupparekisteri-ilmoitukset liitteineen ja tilinpäätökset. Julkinen tietopalvelu on osoitteessa <[www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/tietopalvelut.html](http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/tietopalvelut.html)>.

<sup>575</sup> Ajoneuvohallintokeskus ylläpitää ajoneuvorekisteriä. Julkinen tietopalvelu on osoitteessa <<http://tietopalvelu.ake.fi/AkeAtpJulkWeb/fi/ajoneuvorekisteri/ajoneuvorekisterikyselyt.html>>.

<sup>576</sup> Ks. Lohiniva-Kerkelä 2003a: 188–191; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 245–248, 252–258. Sivullisen ja viranomaisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta arvonlisäverotuksessa säädetään AVL 170–171 §:ssä.

keräämisellä valvontatarkoituksiin kontrolloidaan sekä tämän hetkistä tilannetta että saatuja tietoja hyödynnetään jälkikontrollissa, esimerkiksi verovalvontakäynnin<sup>577</sup> ja verotarkastusten<sup>578</sup> yhteydessä.<sup>579</sup> Näin myös lisätään viranomaisten välistä yhteistyötä tietojen keräämisessä ja tietojen vaihdossa.

#### 4.5.1 Arvonlisäveroilmoitusten vastaanotto

Automatisoitu verotusmenettely lähtee, kuvion 4 mukaisesti, siitä aloitustilanteesta, että käsiteltävät tiedot annetaan verovelvollisten toimesta viranomaisille sähköisessä muodossa. Nykyään, kuten ainakin lähitulevaisuudessa, tämä onnistuu Tyvi-järjestelmän kautta.<sup>580</sup>

Tällä hetkellä on kuitenkin mahdollista palauttaa osa arvonlisäverotusmenettelyyn kuuluvista lomakkeista myös perinteisessä paperisessa muodossa. Näin viran-

---

<sup>577</sup> Verohallintolain 2 §:n mukaan verohallinnon yhtenä tehtävänä on verovalvonta. Verovalvontaa ei ole kuitenkaan tarkemmin laissa määritelty. Ks. verovalvontakäynnistä tarkemmin Verohallituksen ohje Verovalvonta (Dnro 435/39/2000). Ohjeessa käsitellään myös verotarkastukseen liittyvien seikkoja. Ks. myös etenkin valvontakäynnistä Savolainen ym. 2000: 229–230.

<sup>578</sup> Verotarkastuksesta säädetään AVL 168 §:ssä, jonka mukaan verovelvollisen on Verohallituksen tai veroviraston kehotuksesta esitettävä Suomessa tarkastettavaksi kirjanpitoa, muistiinpanonsa sekä kaikki se toimintaan liittyvä ja muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä. Ks. myös arvonlisäveroasetuksen 10 §, jossa tarkennetaan muun muassa verotarkastuksessa esitettävää aineistoa.

<sup>579</sup> Ks. myös AVL 169a §, jonka mukaan verotarkastus voidaan toimittaa myös yksinomaan siinä tarkoituksessa, että kerätään tietoja, joita voidaan käyttää muun verovelvollisen verotuksessa. Tällaista tarkastusta kutsutaan vertailutietotarkastukseksi. Ks. lakisääteisistä verotustietojen hankintatavoista Lohiniva-Kerkelä 2003a: 178–184; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 142–146. Ks. myös tietojen käyttötarkoitussidonnaisuuden ympärille muodostuvasta keskustelusta Lohiniva-Kerkelä 2003a: 191–198; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 153–159, 235–236. Huomioitavaa on, että Lohiniva-Kerkelän teoksissa (2003a ja 2003b) kirjoittaja käsittelee pääsääntöisesti muita verolajeja kuin arvonlisäveroja. Ks. myös verotustietojen käytöstä ja käsittelystä verohallinnossa lain verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (30.12.1999/1346) 10 §. Siinä säädetään, että verohallinto saa käyttää ja käsitellä tiettyä verotusasiaa varten saamiaan ja laatimiaan verotustietoja muidenkin laissa verohallinnosta (18.4.2008/237) 2 §:n mukaisten tehtävien suorittamiseksi henkilötietojen suoja ja asiakirjojen salassapitoa koskevien säännösten estämättä.

<sup>580</sup> Vaikka ensisijaiseksi ilmoitusten ja muiden asiakirjojen palautusmuodoksi esitän sähköistä muotoa, on nykyiset paperisen lomakkeet ja faksin käyttö mahdollista jatkossakin. Näillä tavoilla lähetettävät asiakirjat skannataan verohallinnon tietokantoihin kuten tälläkin hetkellä on tapana. Automatisoidun menettelyn ideaali toimintaympäristö on puhtaasti digitaalinen toimintaympäristö, mutta ottaisin huomioon tietynlaisen siirtymäajan käyttämisen mahdollisuuden, jolloin paperisten veroilmoitusten käyttäminen olisi vielä mahdollista. Ks. samoin Puronen (2004: 81), jonka mielestä hyvän hallinnon periaatteet edellyttävät sitä, että sähköisen viestinnän lisäksi verovelvollisten käytettävissä täytyy olla edelleen manuaaliset menettelyt ja paperiset asiakirjat, kuten ohjeet ja veroilmoitukset.

omaisilla täytyy jatkossakin olla tekniset mahdollisuudet muuntaa tarvittavat informaatiot paperilta sähköiseen muotoon. Yksi mahdollisuus on käyttää optisesti luettavia lomakkeita, jolloin niiden sisältämät informaatiot voidaan siirtää lähes ilman ihmisvoimia viranomaisten tietokantoihin, toki vain niissä tilanteissa, joissa lomakkeet on täytetty täyttöohjeita noudattaen. Toinen perinteinen mahdollisuus on paperisten lomakkeiden toimittaminen verovirkailijoiden käsiteltäväksi, mutta tästä vaihtoehdosta pyritään juuri automatisoinnilla pääsemään eroon. Näin paperisten lomakkeiden lähettämistä postitse tai telefaksilla ei suositella, vaikka ne lain mukaan ovat, ainakin vielä, täysin hyväksyttäviä asiakirjojen viranomaisille toimittamisen muotoja.<sup>581</sup>

#### 4.5.2 *Arvonlisäveroilmoitusten sisältämien tietojen muodollinen oikeellisuus*

Informaation vastaanottamisen ja sen sähköiseen muotoon muuttamisen jälkeen on vuorossa ensimmäinen varsinainen askel kohti automatisoidun verotusmenettelyn ydintä. Tässä vaiheessa tarkistetaan lomakkeiden sisältämien tietojen muodollinen oikeellisuus. Muodollisen oikeellisuuden valvonnalla tarkoitetaan täysin teknistä toimenpidettä, jossa tietokoneohjelma tarkistaa, ovatko lomakkeella olevat tiedot oikeassa muodossa. Eli niissä kohdissa lomaketta, joissa pitäisi olla numeerinen luku syötettynä, tämä luku tosiaan on paikoillaan eikä esimerkiksi siihen kohtaan ole kirjoitettu tekstiä. Tämä muodollinen oikeellisuus voidaan saavuttaa jo lomakkeen täyttämävaiheessa, esimerkiksi Tyvi-ympäristön palveluja hyödyntäen. Tällöin sähköisen lomakkeen rakentamisvaiheessa on valmiiksi ohjelmoitu tietyt muodolliset kriteerit (ns. kiinteämittainen tietue)<sup>582</sup>, jotka tulee saavuttaa lomaketta täyttäessä, ennen kuin järjestelmä hyväksyy lomakkeen eteenpäin lähettämisen. Hyvänä apuna tässä kohdassa on verohallinnon Ilmoitin.fi -palvelu, joka on tarkoitettu verohallinnolle lähetettävien sähköisten tiedostojen ja asiakirjojen muodolliseen tarkistamiseen jo niiden suunnittelu- ja rakentamisvaiheessa.<sup>583</sup>

---

<sup>581</sup> Vrt. verohallinnon kuukausi-ilmoituksen täyttöohjeisiin, jossa lainvastaisesti kielletään verohallinnon asiakkailta faksin käyttö ilmoituslomaketta jätettäessä. Ks. aiheen aikaisempaa käsittelyä s. 127–128.

<sup>582</sup> Kiinteämittaisella tietueella tarkoitetaan sähköisen lomakkeen tiettyä kohtaa, joka on ohjelmoitu ottavan vastaan esimerkiksi neljä numeroa eli tiedon pituus on vakio. Ks. Pietarinen ym. 2008: 115. Tällainen kiinteämittainen tietuekuvaus voisi olla esimerkiksi kohdassa, jossa tulisi ilmoittaa vuosiluku eli kohtaan on kirjoitettava neljä numeroa peräkkäin. Kiinteämittaisuuteen voidaan lisätä myös muodollinen ominaisuus jolloin myös merkkien muoto (numero, kirjain jne.) on ennalta määrätty. Vuosilukuesimerkissä tämä tarkoittasi sitä, että määrittelyssä kohdassa ei sallita muita merkkejä kuin numeroita.

<sup>583</sup> Ks. Ilmoitin.fi -palvelusta tarkemmin s. 100 alaviite 338.

Muodollisen oikeellisuuden tarkistamiset rakentuvat sen varaan, onko numeerinen ja/tai kirjallinen tieto oikeassa kohtaa lomaketta. Kyseisen tiedon sisällöllinen oikeellisuus tai edes se, voiko annettu tieto olla edes järkevä, ei paljastu muodollisen oikeellisuuden tarkistamisella.

Verohallitus on julkaissut käyttämiensä tarkistussääntöjä muodollisen oikeellisuuden selvittämiseksi eri verotuslomakkeiden yhteydessä. Näin muun muassa valvontailmoituksen tarkistussäännöt eli ”Arvonlisäveron ja työnantajasuoritusten valvontailmoitus – tietuekuvaus 4.1.2008” on luettavissa Verohallinnon verkkosivuilla.<sup>584</sup> Tietuekuvaukset auttavat myös taloushallinto-ohjelmia suunnittelevia ja kehittäviä yrityksiä, jotka näiden tarkistussääntöjen avulla saavat tietoonsa, minkälaisia tietoja veroviranomaisten tietokannat vaativat ja hyväksyvät. Tällä tarkistussääntöjen julkisuudella Verohallinto tavoittelee tilannetta, jossa valvontatiedot saadaan verovelvolliselta verohallintoon mahdollisimman oikeassa muodossa. Tyvi-palvelusivustoa käyttävien verovelvollisten puolesta tästä muodollisen oikeellisuuden vaatimuksesta huolehtii aina verovelvollisen valitsema Tyvi-operaattori.<sup>585</sup>

Muodollisen oikeellisuuden tarkistuskriteereiksi otetaan tällä hetkellä voimassa olevat Verohallituksen julkaisemat valvontailmoituksen tarkistussäännöt<sup>586</sup> arvonlisäverotuksen osalta. Julkaistujen ohjeiden myötä toteutuu myös yleinen vaatimus hallinnon toiminnan avoimuudesta julkisuusperiaatteen mukaisesti.<sup>587</sup>

### **Rahayksikön tarkistus**

Vuoden 2002 kohdekuukausista alkaen veroilmoitustiedot otetaan vastaan vain euroissa. Samoin on huomioitava, että ulkomaalaisen valuutan käyttö on sallittua kirjanpidon rahayksikkönä, mutta veroilmoitus, kuten myös tilinpäätös, on aina tehtävä euromääräisenä.<sup>588</sup>

---

<sup>584</sup> Ks. kaikki julkaistut tietuekuvaukset ovat osoitteessa <[www.vero.fi/tyvi](http://www.vero.fi/tyvi)> → Ohjelmistokehittäjät.

<sup>585</sup> Ks. Verohallitus 2005a: 3, 7.

<sup>586</sup> Ks. Verohallitus 2005a: liite2.

<sup>587</sup> Ks. hallinnon avoimuudesta myös s. 147.

<sup>588</sup> Veroilmoituksen rahayksiköstä ks. Liite 1 Valvontailmoituslomake. Tilinpäätöksen rahayksiköstä säädetään kirjanpitolain 3 luvun 5 §:ssä, jonka mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on esitettävä suomen tai ruotsin kielellä euromääräisenä.

## Tietojen numeerisuus

Numeeriseen kenttään ei saa syöttää ei-numeerista tietoa. Esimerkiksi kirjainmerkkejä ei kyseisissä kohdissa sallita. Euromääräiset tiedot tulee antaa sentteineen, ilman desimaalipilkkaa. Yksilöinti- ja yhteystiedoista numeerisia kohtia ovat ne kohdat, joissa ilmoitetaan verovelvollisen Y-tunnus (010) ja yhteyshenkilön puhelinnumero (042). Varsinaiseen arvonlisäverotukseen liittyvissä tiedoissa kaikki kohdat vaativat numeerisen tiedon ja tämän tiedon tulee olla positiivinen lukuarvo (poikkeus kohta 208 laskelman lopputulos). Kohdissa 201–203 ilmoitetaan kotimaahan myytyjen tavaroiden ja palveluiden arvonlisäverot verokannoitain eriteltynä. Huomioitavaa on, että myös myynnit EU-maiden yksityisille kuluttajille ovat verollista kotimaan myyntiä. Kohtaan 206 merkitään kohdekuukauden vähennyskelpoisten<sup>589</sup> arvonlisäverojen summa ja kohtaan 207 puolestaan edellisiltä kuukausilta mahdollisesti jäänyt negatiivinen vero (ilman miinusmerkkiä), jota ei ole palautettu verovelvolliselle.

Lisäksi verovelvollisen tulee ilmoittaa kohdassa 209 sellaiset arvonlisäverottomat tavaran ja palvelun myynti, joihin liittyviin ostoihin sisältyvät arvonlisäverot on oikeus vähentää kohdassa 206. Tällaisia ns. 0-verokannan alaista myyntiä on esimerkiksi tavaran myynti EU:n ulkopuolelle (esim. Norjaan ja Manner-Suomesta Ahvenanmaalle), veroton myynti diplomaateille ja kansainvälisille järjestöille ja vähintään kuukauden ajaksi tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien myynti. Kuukausi-ilmoituksen kohdat 205, 210 ja 211 täytetään vain niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen on myynyt tavaraan toisessa EU-maassa arvonlisäverovelvolliselle ostajalle tai ostanut tavaraa toisen EU-maan arvonlisäverovelvolliselta myyjältä. Nämä kohdat vaativat myös numeerisen lukuarvon ja lukuarvojen tulee olla positiivisia.<sup>590</sup>

Kohdassa 208 on kohdekuukauden arvonlisäverolaskelman lopputulos ja tämä lukuarvo voi olla joko positiivinen tai negatiivinen. Lopputulos saadaan kun las-

---

<sup>589</sup> Ks. vähennyskelpoisista veroista tarkemmin luku 3.4.4 Negatiivisen veron siirtäminen ja palauttaminen.

<sup>590</sup> Verohallitus 2007h: 4–6. Ks. kuukausi-ilmoituslomake, joka löytyy tämän tutkimuksen liitteenä, Liite 1. Lukuarvojen negatiivisuuden virheellisestä sallittavuudesta ks. Verohallitus (2005a: 6), jonka mukaan arvonlisäveron rahamäärätiedoissa (201–211) hyväksytään negatiiviset arvot. Negatiivisia arvoja ei voida sallia, koska ne eivät voi perustua verovelvollisen kirjanpitoon ja olla näin ollen oikeita. Esimerkiksi kotimaan myynneistä yhteenlaskettu vero tietyn verokannan kohdalla ei koskaan voi olla negatiivinen. Pienin sallittu arvo on nolla. Negatiivisten lukujen ilmoittaminen edes korjaustarkoituksessa ei ole sallittua, koska jos verovelvolliselle tulee tarve valvontailmoituksen korjaamiseen, hänen tulee jättää uusi korjatuilla tiedoilla täytetty valvontailmoitus ja tämä uusi ilmoitus korvaa aikaisemmin lähetetyn ilmoituksen kokonaisuudessaan.



ketaan yhteen kohtien 201, 202, 203 ja 205 lukuarvot ja saadusta tuloksesta vähennetään kohtien 206 ja 207 lukuarvot.<sup>591</sup>

### **Asiakastunnuksen tarkistus**

Esitäytetyissä kuukausi-ilmoituksissa asiakastunnus, eli Y-tunnus, on aina valmiiksi merkitty. Yksityisellä elinkeinonharjoittajalla voi olla vain yksi Y-tunnus ja tunnus on sidottu aina elinkeinonharjoittajan henkilöön.<sup>592</sup> Näissä tapauksissa verovelvollisen tunnistamiseen voidaan tarvittaessa käyttää myös henkilötunnusta. Y-tunnus koostuu ensin seitsennumeroisesta järjestysnumerosta muodostuvasta yksilöivästä osasta ja sen jälkeisestä tarkistusmerkistä. Y-tunnuksen muoto on siis NNNNNNN-T, jossa NNNNNNN on järjestysnumero ja T on tarkistusmerkki. Y-tunnuksen oikeellisuus tarkistetaan tarkistusmerkkiin perustuvalla laskutoimituksella. Väestörekisterikeskuksen antama henkilötunnus puolestaan muodostuu syntymäaikamerkinnästä, yksilönumerosta ja tarkistusmerkistä. Myös henkilötunnuksen tarkistusmerkin arvo tarkistetaan laskutoimituksella.<sup>593</sup>

### **Kohdekuukausitarkistukset**

Arvonlisäverovelvollisen verokausi on pääsääntöisesti kuukausi (AVL 162 §). Tätä kuukautta kutsutaan kohdekuukaudeksi. Esitäytetyissä kuukausi-ilmoituksissa kohdekuukausi on aina valmiiksi merkitty. Näin lomaketta tulee käyttää vain kyseiseltä kuukaudelta ilmoitettaviin tietoihin. Kuukausi-ilmoituksen kohdassa 052<sup>594</sup> ”kohdekuukausi” tulee olla numeerinen tieto ja tiedon on oltava muodossa ”kkvvvv”.<sup>595</sup> Kohdekuukausi ei saa olla kuluva kuukautta uudempi eli kuukausi-ilmoitusta ei voi jättää ennakkotietojen perusteella. Veroilmoitusta ei voi myöskään antaa kohdekuukauden aikana, koska ilmoituksella olevat tiedot tulee perustua koko kuukauden kirjanpilotietoihin.

### **Ei toimintaa -kausien tarkistukset**

Arvonlisäverolain 162 §:n mukaan verovelvollinen voi tehdä ilmoituksen siitä, että veroa ei ole maksettava. Lain sanamuodolla tarkoitetaan verovelvollisella

---

<sup>591</sup> Verohallitus 2007h: 4–5.

<sup>592</sup> Patenti- ja rekisterihallitus 2008. Ks. Y-tunnuksesta myös s. 103, 124.

<sup>593</sup> Verohallitus 2002b: 1–2. Tarkistusmerkkien laskentakaavioista ks. tarkemmin Verohallituksen päätös 1290/71/2002 Yritys- ja yhteisötunnuksen ja henkilötunnuksen tarkistusmerkin tarkistuslaskenta.

<sup>594</sup> Ks. kuukausi-ilmoituslomake, joka löytyy tämän tutkimuksen liitteenä, Liite 1.

<sup>595</sup> Kaksi ensimmäistä numeerista merkkiä tarkoittavat kohdekuukautta ja neljä viimeisintä numeerista merkkiä tarkoittavat kohdevuotta.

mahdollisesti olevia taukoja verovelvollisessa toiminnassa. Kyseinen ”Ei toimitaan” -ilmoitus voidaan antaa etukäteen usealta kuukaudelta.

Kuukausi-ilmoituksen kohdassa 056<sup>596</sup> ”Ei ALV-toimintaa” tulee olla vain numerista tietoa. Tietojen on oltava muodossa kkvvvv<sup>597</sup>. Jakson alku ei saa olla jakson loppua suurempi. Samalle kuukaudelle ei voi myöskään ilmoittaa sekä verotietoja että ”ei toimintaa” -ilmoitusta. Verovelvollinen voi ilmoittaa samalla lomakkeella kohdekuukauden verotietoja ja kohdassa 056 ”Ei ALV-toimintaa” esimerkiksi tuleville kuukausille. Näin kohdan 056 numeerinen arvo on aina oltava suurempi kuin kohdan 052 numeerinen arvo. ”Ei ALV-toimintaa” -kaudeksi voidaan verohallinnon suosituksesta antaa korkeintaan kuuden kuukauden ajanjakso kuluvasta kuukaudesta eteenpäin.

### **Ristiintarkistukset**

Ristiintarkastuksilla tarkoitetaan matemaattisia laskutoimituksia kuukausi-ilmoituksessa oleville lukumäärille. Kuukausi-ilmoituksen tietuekuvauksen mukaan *ristiintarkistukset ovat ehdottomia, joten asiakas ei saa lähettää ilmoitusta, joka ei läpäise ristiintarkistuksia*. Verohallinnon ohjeiden sanamuoto on ongelmallinen. Verovelvollinen kyllä *saa* lähettää ilmoituksen, joka ei läpäise ristiintarkistuksia, mutta kyseistä ilmoitusta ei todennäköisesti voida ottaa varsinaiseen käsittelyyn virheistä johtuen, vaan se palautetaan verovelvolliselle korjattavaksi.<sup>598</sup>

1. Kuukausi-ilmoituksen kohdekuukauden arvonlisäverolaskelman lopputulos (kohta 208) saadaan laskemalla eri verokantojen (kohdat 201–203 ja 205) summa, josta on vähennetty kuluvan ja edellisten kuukausien vähennettävät verot (kohdat 206 ja 207). Loppusumma voi olla joko positiivinen (maksettavaa veroa) tai negatiivinen (palautettavaa veroa).<sup>599</sup>
2. Jos verovelvollinen on ilmoittanut veron tavaraostoista muista EU-maista kuin Suomesta (kohta 205), hänen on ilmoitettava myös tavaraostot muista EU-maista kuin Suomesta (kohta 211).<sup>600</sup>

---

<sup>596</sup> Ks. kuukausi-ilmoituslomake, joka löytyy tämän tutkimuksen liitteenä, Liite 1.

<sup>597</sup> Kaksi ensimmäistä numeerista merkkiä tarkoittavat kohdekuukautta ja neljä viimeisintä numeerista merkkiä tarkoittavat kohdevuotta.

<sup>598</sup> Ks. valvontailmoituksen tietuekuvaus Verohallitus 2005: liite2.

<sup>599</sup> Kohdekuukauden arvonlisäverolaskelman lopputuloksen eri käsittelyvaihtoehdoista ks. tarkemmin s. 131–135.

<sup>600</sup> Kyseinen ristiintarkastus toimii, kun tarkistuksen järjestys on määrätty oikeaksi. Eli ensin tarkistetaan, onko verovelvollinen ilmoittanut veroa tavaraostoista muista EU-maista kuin

### 4.5.3 Valikointiehdot

Kuvion 4<sup>601</sup> mukaisesti arvonlisäverotusmenettelyn keskivaiheilla päästään tutkimuksellisesti katsottuna menettelyn ydinkohtaan. Tällöin automatisoidussa verotusmenettelyssä valittaisiin tietyt verovelvolliset yksityiskohtaisempaan verotusmenettelyyn.<sup>602</sup>

Teknisesti katsottuna kaikki verovelvolliset olisivat lähtökohtaisesti automaattisessa verotusmenettelyssä. Tapauskohtaiseen verotusmenettelyyn verovelvolliset valittaisiin ennalta määrättyjä valikointiehtoja käyttämällä. Näillä valikointiehdoilla poimittaisiin automaattisesta verotusmenettelystä tietyt verovelvolliset tapauskohtaiseen tarkasteluun.<sup>603</sup>

Tapauskohtaisuus olisi askel kohti parempaa asiakaslähtöisyyttä ja -palvelua myös arvonlisäverotusmenettelyssä. Aikaisemmin hakemuslomakkeiden syöttäminen tietokantaan ja erilaisten liitelomakkeiden tutkiskelu selvissäkin tapauksissa vei verovirkailijoiden käytettävissä olevia resursseja osin tarpeettomasti. Automatisoidun verotusmenettelyn tehdessä yksinkertaisimpien, eli niin sanottujen massatapausten, verotuspäätökset automaattisesti, varsinaista asiantuntemusta vaativat arvonlisäverovelvolliset asiakkaat saisivat tarvittaessa jopa henkilökoh-

Suomesta, ja jos on, niin silloin hänen on ilmoitettava myös tavaraostoja muista EU-maista kuin Suomesta. Toisinpäin tarkistettaessa ristiintarkastus ei toimi toivotulla tavalla, koska huomioitavaksi tulevat esimerkiksi ne tilanteet, joissa muista EU-maista kuin Suomesta tehdyt ostot ovat verottomia eli vähennettävää veroa ei ole lainkaan. Tällöin voi olla tilanne, jolloin verovelvollinen ilmoittaa tavaraostoja muista EU-maista kuin Suomessa kohdassa 211, mutta kyseisistä ostoista ei ole lainkaan ilmoitettavaa veroa. Ks. tavaraostoista EU-maista eli yhteisöhankeostoista ja niistä laskettavista veroista tarkemmin luku 3.4.1 Arvonlisävero Suomessa.

<sup>601</sup> Ks. s. 165.

<sup>602</sup> Ks. myös luku 4.4 Asiakasryhmittelyn mahdollisuudet. Ks. myös Euroopan komission tutkimus, jossa kartoitetaan riskienhallintaa jäsenvaltioiden verohallinnoissa. Raportissaan komissio määrittelee neljä riskiryhmien lajityyppiä: rekisteröinnin, ilmoitusvelvollisuuden, maksutapahtumien ja väärin ilmoitustietojen yhteydessä ilmenevät epäilyt vilpillisestä toiminnasta. Komissio 2006b: 22–23.

<sup>603</sup> Ks. verotusmenettelylain soveltamisalan osalta hallituksen esityksen (91/2005: 16–17) mukaan valikointiehdot perustuvat tilastoihin, seurantaan ja testaukseen, sekä mahdollisesti myös aikaisempien vuosien verotukseen. Hallituksen esityksessä mainitaan esimerkkejä valikointiehdoista. Niitä voisivat olla muun muassa verovelvollisen vähennysvaatimuksen suuruus, hänen ilmoittamiensa tulojen pienuus tai niiden puuttuminen, epäloogisuudet tietojen välillä ja verovuonna esiintyneet tietyt taloudelliset ilmiöt. Tämän tarkemmin valikointiehtoja ei kuitenkaan yksilöidä. Hallituksen esityksessä (91/2005: 17) pidetään myös mahdollisena erilaiset satunnaisotannot, kuten joka sadas tai joka kymmenes verovelvollinen. Ks. valikointiehdoista myös Myrsky ym. 2007: 115–118; Linnakangas 2006: 7–8. Valikointiehtojen käyttämisen välttämättömyys verotusmenettelyssä pohjautuu verorikollisuuden syiden ongelmallisuuteen ja tekijöiden tunnistamisen vaikeuteen. Ks. tarkemmin Lehtonen 1986: 1–20. Ks. myös Kivivuori (2008), joka tutkii yleisesti rikollisuuden syitä. Erityisesti talousrikollisuuden syistä ks. Kivivuori 2008: 104–105, 178–180.

taista neuvontaa ja opastusta pelkän verotuspäätöksen lisäksi. Näin voitaisiin kohdistaa riittävät resurssit tapauskohtaiseen verotusmenettelyyn.<sup>604</sup>

Ensimmäisenä ehdottamani valikointiehdot olisivat käytössä pääsääntöisesti negatiivisen arvonlisäveron ilmentyessä. Tyypillisimmät arvonlisäverotukseen kohdistuvat verovilpit niin Suomessa kuin muissakin EU-maissa ovat liittyneet negatiiviseen arvonlisäveroon ja sen johdosta saatavaan palautukseen. Tavanomaisia menettelytapoja ovat vähennettävän veron keinotekoinen suurentaminen tekais-  
tuilla tai väärennetyillä ostolaskuilla.<sup>605</sup>

1. Tapauskohtaiseen verotusmenettelyyn valikoin ensimmäisenä ne verovelvolliset, joiden arvonlisäverotili on ensimmäistä kertaa negatiivinen voimassa olevan tilikauden aikana. Tällöin veroviranomaisella olisi heti verovelvollisen tilikauden alussa mahdollisuus tutkia negatiivisen arvonlisäveron muodostumisen perusteiden oikeellisuus. Petosta yrittäessään verovelvollinen usein ilmoittaa arvonlisäverotuksen ennakkopalautuslomakkeessa negatiivista veroa ja hakee tämän veron palautusta, vaikka ilmoituksen ja palautettavan veronmäärän tiedetään olevan virheellinen ja perusteeton.<sup>606</sup>
2. Toiseksi valikointiehdoksi määrittelin useamman kuukauden jatkuva arvonlisäverotilin negatiivisuuden. Massaverotuksen puolelta valikoitaisiin tapauskohtaiseen menettelyyn ne verovelvolliset, joiden arvonlisäverotilin negatiivisuus on jatkunut puolen vuoden eli kuuden kuukauden ajan. Näin olisi mahdollista tarkistaa pitkään jatkuneen arvonlisäveron palautusten perusteiden oikeellisuus.

---

<sup>604</sup> Ks. samoin Verohallituksen ohje verotusmenettelyn muutoksista (Dnro 236/38/2007), jonka mukaan verohallinto voi verotusta toimittaessaan käsitellä ja tutkia asioita eri tavoin. Näin osa asioista voidaan käsitellä summaarisemmin ja osan asioista verohallinto voi ottaa erikseen tarkemmin tutkittavaksi. Sääntelyn tarkoituksena on Verohallituksen mielestä varmistaa verotuksen toimittaminen oikein ja tasapuolisesti painottaen erityisesti taloudellisesti merkittäviä ja muutoinkin olennaisia asioita. Verohallitus 2007j: 18.

<sup>605</sup> Esimerkiksi Ruotsissa on yleisesti käytetty negatiivisen arvonlisäveron sisältämiä ilmoituksia valikointiehtona asian tarkempaa tutkimista varten. Ks. mm. Magnusson & Sigbladh 2001: 197, 203–205, 216; Remstam 2001: 60–61.

<sup>606</sup> AVL 149 §:n mukaisesti verovirasto maksaa hakemuksen tai muun saadun selvityksen perusteella tilikauden aikana tai sen päätyttyä tilikaudelta vähentämättä jääneen veron. Lainsäädännössä ei ole mainittu tarkemmin, miten saatuja selvityksiä tutkitaan. Ks. myös valtiovarainministeriön hallinnoiman harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti, jonka liitteeksi on kerätty esimerkkejä saapuneista ilmiannoista. Esimerkkitapauksia: 1) verovelvollinen tekee alv-ilmoitukset, mutta jättää verot maksamatta ja jatkaa uudella yrityksellä ja 2) verovelvollinen hakee arvonlisäveropalautusta, mutta samalla on jo ilmoittanut ”ei toimintaa” ilmoituksia. Valtiovarainministeriö 1999c: 271–275.

Taloudellista rikollisuutta koskevien tutkimusten perusteella tiedetään, että myyntitulojaan laaja-alaisesti salaavan verovelvollisen kuukausi-ilmoituksella on vähän myynnistä maksettavia veroja, mutta sen sijaan hänelle on vähennettäviä veroja, koska verolliset ostot ja muut hankinnat on kirjattu kirjanpitoon. Monet eivät huomaa tätä maksettavien ja vähennettävien verojen epäsuhdetta ennen tilinpäätöksen laatimista, minkä vuoksi vähintään kuusi kuukautta jatkunut negatiivisen arvonlisäveron muodostuminen on perusteltu aihe siirtää verovelvollinen tapauskohtaiseen verotusmenettelyyn.<sup>607</sup>

3. Tapauskohtainen verotus on tarpeen myös siinä tilanteessa, jossa verovelvollisen arvonlisäveron negatiivisuuden rahallinen arvo on erittäin poikkeava. Tällaista ”erittäin poikkeavaa” arvoa on kuitenkin vaikea määritellä. Poikkeavuus olisi määriteltävissä vertaamalla rahallista arvoa kyseessä olevan verovelvollisen aikaisempaan toimintaan (esimerkiksi myynnistä maksettavaan veroon tai vähennettävän veron määrään). Lisäksi vertailua voisi tehdä esimerkiksi samalla toimialalla toimiviin muihin verovelvollisiin. Samalle verovelvolliselle aikaisemmin palautettuihin arvonlisäveroihin olisi matemaattisen mallin perusteella myös mahdollista tehdä vertailua. Tällöin kuluvan ja yhden aikaisemman tilikauden palautuksista laskettaisiin keskiarvo, johon nykyistä palautusta verrattaisiin. Merkittävä eroavaisuus summassa, esimerkiksi 5–10 prosentin ero, nostaisi kyseisen verovelvollisen tapauskohtaiseen tarkasteluun.

Seuraavat valikointiehdot ovat käytössä positiivisen arvonlisäveron ilmentyessä. Jos verovelvollisen arvonlisäverotili on jatkuvasti positiivisena, eli ei synny arvonlisäveron palautusta, ja verovelvollinen huolehtii maksuvelvollisuuksistaan oma-aloitteisesti, ei tapauskohtaiseen verotukseen ole mielestäni systemaattista tarvetta. Tietyn kontrollin säilyttäminen on kuitenkin tärkeää.

1. Tällainen onnistuu sattumanvaraisella poiminnalla. Niistä automatisoidun verotusmenettelyn verovelvollisista, joille ei ole syntynyt kohdekuukauden aikana negatiivista arvonlisäveroa, valitaan esimerkiksi joka 50 verovelvollinen tai joka 100 verovelvollinen tapauskohtaiseen tarkasteluun. Sattumanvaraisten valintojen haarukointimäärä perustuu veroviranomaisten toiminta-alueen laajuuteen, jolloin se olisi mahdollista päättää virastotasolla.<sup>608</sup>

---

<sup>607</sup> Ks. esim. Emanuelsson Korsell 2003: 93–95; Höglund 2008: 102–108; Virta 1999: 213, 225–226.

<sup>608</sup> Ks. samoin sattumanvaraisesta otannasta verotusmenettelylain soveltamisalalla. Hallituksen esitys 91/2005: 17. Ks. myös s. 173 alaviite 603. Sattumanvaraisen otannan käyttämistä yhte-

2. Koska arvonlisäverotus on oma-aloitteinen vero, on verovelvollisen omalla vastuulla veron maksaminen valtiolle verovelan syntyessä (AVL 147 §). Jos tätä veronmaksuvelvollisuutta ei noudateta, on siirto automatisoidusta verotusmenettelystä tapauskohtaiseen verotusmenettelyyn varsin perusteltua.<sup>609</sup> Maksuvaikeuksissa olevalla verovelvollisella on mahdollisesti myös muita yritystoimintaan liittyviä vero- ja kirjanpito-ongelmia.<sup>610</sup>

Lisäksi ehdotan käyttöön otettavaksi valikointiehdot, joiden olemassaolo ei ole riippuvainen verovelvollisen arvonlisäverotilin kuukausisaldosta.

1. Ensimmäisenä arvonlisäverotilistä riippumattomana valikointiehtoina pidän uuden yrittäjän statusta. Uuden arvonlisäverovelvollisen palauttaessa ensimmäisen kerran arvonlisäveroilmoituksen, hänen hakemuksensa siirtyisi automaattisesti verovirkailijan henkilökohtaiseen käsittelyyn. Näin verovirkailija voi tarkistaa heti yritystoiminnan alussa, onko arvonlisäveroilmoituksissa mahdollisesti mainitut investoinnit todellisia tai, onko yrityksen valmistustoiminta saatu aloitettua ilmoitetun mukaisesti. Kokemusperäisen tiedon mukaan tyypillinen arvonlisäveropetos tehdään aloittavan verovelvollisen toimesta.<sup>611</sup> Tarkistustoimenpiteet on mahdollista suorittaa esimerkiksi kuittikopioita pyytämällä, kiinteistö- ja ajoneuvorekisteristä saatavilla tiedoilla tai muilla tavoin. Aloittavan yrityksen takana olevien henkilöiden taustatietojen avulla, esimer-

---

nä riskitapausten tunnistajana suosittelee myös Euroopan komissio. Ks. komissio 2006b: 25–26, 31, 47.

<sup>609</sup> AVL 168 §:n mukaisesti verovelvollisen, joka on laiminlyönyt veroilmoituksen tai yhteenveitoilmoituksen antamisen säädetyssä ajassa tai antanut ilmoituksen puutteellisena, tulee lääninveroviraston kehotuksesta täyttää velvollisuutensa laiminlyöntimaksun uhalla (vähintään 80 euroa ja enintään 1 700 euroa AVL 168a §). Yritysten maksuhäiriöistä talousrikosten yhteydessä ks. tarkemmin mm. Virta 1999: 223–224.

<sup>610</sup> Ks. komissio raportti (2006b: 38–39), jossa kiinnitetään huomio veronmaksuvelvollisuuden laiminlyöviin verovelvollisiin, joiden liiketoiminnassa on havaittavissa usein myös muita taloudellisia ongelmia. Ks. Mäkelä (2001: 6–7, 51–53), jonka mukaan tavallisempia konkurssiin kätkeytyviä talousrikoksia ovat kirjanpitorikokset, velallisen rikokset sekä rikokset julkista taloutta vastaan. Ks. myös Lehtonen (1986: 20), jonka mukaan verotusjärjestelmää yksinkertaistamalla voidaan vähentää rikostilaisuuksia ja rikosten määrää. Hän lisää, että verotusjärjestelmän kokeminen oikeudenmukaiseksi lisää järjestelmän hyväksyttävyyttä ja heikentää rikosmotivaation liittyviä paineita, mitkä seikat taasen parantavat lainsäädännön noudattamista. Ks. myös verovalvonnan kohdentumisesta Lehtonen 1986: 21–25.

<sup>611</sup> Ks. Lehtola & Paksula 1997: 55–58. Ks. myös komissio raportti (2006b: 33, 55, 65–68, 95–96), jonka mukaan liiketoimintansa aloittava verovelvollinen on verotusmenettelyssä erityistarkkailussa EU:n jäsenvaltioista ainakin Ruotsissa, Hollannissa, Saksassa ja Italiassa.

kiksi liiketoimintakieltorekisteristä, voidaan saada myös käsitys yrityksen tar-  
koitusperistä ja luotettavuudesta.<sup>612</sup>

Tällöin eräänlainen vastakohta edelliseen on verovirkailijoiden tuntema yritys, joka on hoitanut verovelvollisuutensa järjestelmällisesti ja hyvin, pysyisi jat-  
kossakin automatisoidun verotuksen ryhmässä. Arviointiperusteena on tällöin ns. kokemuseräinen tieto.<sup>613</sup> Verovirkailijalla voi esimerkiksi olla luottamus verovelvollisen aikaisempaan liiketoimintaan. Luottamus perustuu ajallisesti katsottuna pitkään jatkuneeseen viranomaistenasioiden hoitamiseen. Verovel-  
volliselle asetetut vaatimukset ja velvollisuudet on täytetty annettujen aikatau-  
lujen puitteissa ja oikean sisältöisinä. Tällöin vilpilliseen toimintaan ei ole perusteita uskoa. Väärinkäytösten estämiseksi sattumanvarainen otanta-  
menettely on myös erittäin perustelua tästäkin näkökulmasta.<sup>614</sup>

2. Toiseksi valikointiehdoksi, jolla ei ole suoraa yhteyttä verovelvollisen arvon-  
lisäverotukseen, ehdotan tiettyyn toimialaan ja/tai fyysiseen sijaintiin perustu-  
vat valikointiehdot. Verotuskäytännössä on toistuvasti havaittu, että harmaan  
talouden ilmiöt saattavat laaja-alaisesti levitä jollakin toimialalla, minkä  
vuoksi toimialatarkastukset ovat välttämättömiä asianomaisen toimialan me-  
nettelytapojen tervehdyttämiseksi.<sup>615</sup> Näin kampanjointi, esimerkiksi pääkau-  
punkiseudulla tapahtuvaan harmaaseen talouteen rakennusalaalla, pystyttäisiin  
yhdistämään myös arvonlisäverotuksen verotarkastusmenettelyyn.<sup>616</sup>

---

<sup>612</sup> Ks. tarkemmin keinotekoisista järjestelyistä, konkurssikeinottelijoista ja muusta petollisesti liiketoiminnasta Tapani 2004: 5, 50–52, 57; Mäkelä 2001: 54–55, 66–73.

<sup>613</sup> Kokemuseräisestä tiedon käyttämisestä todistusharkinnassa erityisesti siviiliprosessissa ks. myös mm. Lappalainen 2001: 131–132, 281, 299–300, 354; Lappalainen 2007: 110, 486, 573–574, 592. Verotarkastajan kokemuseräisestä ”vainusta” verotarkastuskohteen valinnassa ks. Vasara 1997: 37.

<sup>614</sup> Ks. myös komissio raportti (2006b: 31), jossa ehdotetaan yhdeksi riskien tunnistamisen mah-  
dollisuudeksi verovirkailijan kokemukseen perustuvan mielikuvan ”good guy/bad guy” käyt-  
tämisen.

<sup>615</sup> Verotarkastuskohteen valinnasta ja tarkastusiskujen kohdevalinnasta esim. toimialaperusteis-  
esti ks. Vasara 1997: 33–38, 99–101; komissio 2006: 44. Ruotsissa tyypillisinä kohdetoi-  
mialoina ovat olleet ravintolat, parturikampaamot ja taksit. Höglund 2008: 94–95, 169–170,  
173, 358, 363.

<sup>616</sup> Ks. esimerkiksi verohallinnon aloittama laaja rakennusalan verovalvontahanke, RAKSA-  
hanke, joka ajoittuu vuosille 2008–2011. Verovalvonta tehdään yhdessä muiden viranomais-  
ten ja sidosryhmien kanssa, ja valvontahankkeen erityisenä kohteena ovat ulkomaisen raken-  
nustyövoiman ja ulkomaisen rakennusyriyten saaminen valvonnan piiriin, korjaus- ja saneer-  
austoiminta, perustajaurakointi sekä pientalorakentaminen. Verohallitus 2008a. Ks. samoin  
valtiovarainministeriön hallinnoiman harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti vuodelta  
1999, jossa erityistarkastuksessa olivat muun muassa rakennus- ja kuljetusala. Valiovarainmi-  
nisteriö 1999c. Henkilöverotuksessa tällaisia alueellisia erikoiskriteereitä tulisi pyrkiä halli-

4.5.4 *Verotuspäätös*

Automatisoitu verotusmenettely olisi siis ensisijainen verotusmenettely. Tapauskohtaiseen menettelyyn valittaisiin erikseen määriteltyjen valikointiehtojen perusteella vain tietyt arvonlisäverovelvolliset.

Automatisoidun verotusmenettelyn läpikäyneet verovelvolliset saisivat päätöksen tehdystä automatisoidusta verotusratkaisusta. Nykyiseen tilanteeseen tulisi näin merkittävä muutos.<sup>617</sup> Tällä hetkellä verotuspäätöstä ei yleensä tehdä lainkaan. Verovelvollisen arvonlisäverotustiedot tallentuvat veroviranomaisten tietokantaan ja, jos tiedot vastaavat oma-aloitteisesti maksettua veroa, ei jatkotoimenpiteisiin ryhdytä.<sup>618</sup> Nykyinen tilanne aiheuttaa ongelmallisuutta muun muassa määräaika- ja laskettaessa. Tilannetta voidaan pitää myös perusoikeuksien vastaisena.

Perustuslain 21 §:n toisessa momentissa säädetään, että *käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla*. Päätöksen antamista, sisältöä ja perustelemista koskevat yleissäännökset sisältyvät hallintolain 43, 44 ja 45 §:ään. Nämä säännökset tulevat HL 5 §:n 1 momentin mukaan sovellettaviksi arvonlisäverotuksessa, jos AVL:ssa ei ole niistä poikkeavaa säännöstä. HL:n ja AVL:n säännöksiä voidaan soveltaa myös samanaikaisesti toisiaan täydentäen.<sup>619</sup> AVL:n mukaan, kun verovelvollisen maksettavaksi määrätään veroa, veronlisäystä tai veronkorotusta, verovelvolliselle on annettava tiedoksi verolippu sekä päätös, johon on liitetty valitusosoitus (AVL 184 §). Lisäksi säädetään arvioverotuspäätöksestä (AVL 178 §) ja jälkiverotuspäätök-

---

tuksen esityksen (91/2005) mukaan välttämään, koska ne heikentäisivät verotuksen yhdenmukaisuutta. Hallituksen esitys 91/2005: 16. Ks. samoin Myrsky ym. 2007: 116.

<sup>617</sup> Vrt. myös verotilimenettelystä annettua hallituksen esityksen luonnosta (30.4.2008: 10, 18, 39), jonka mukaan verotuspäätöksiä ei tehtäisi aina, vaan vain poikkeavissa veronpalautustilanteissa. Luonnoksessa suunniteltu verotiliote ja sen tiedoksiantaminen verovelvolliselle eivät vastaa valituskelpoisen verotuspäätöksen antamista. Aiheen aikaisempaa käsittelyä ks. luku 3.3.4.2 Lakiluonnos verotilijärjestelmästä.

<sup>618</sup> Ks. myös Juanto (2008: 438–439), joka huomioi arvonlisäverotuksen päätösmenettelyn poikkeavan esimerkiksi valmisteveromenettelystä, jossa tulliviranomainen vahvistaa verotuspäätöksellään suoritettavan veron määrän. Valmisteverotuslain 26 §:n mukaisesti *piiritullikamarin on veroilmoituksen ja saamansa muun selvityksen perusteella viivytyksettä verotuspäätöksellä vahvistettava suoritettavan valmisteveron määrä*. Ks. samoin tullin tekemät tullauspäätökset. Tullien määrät tulee laskea ja kirjata tileihin heti, kun se on mahdollista. Toisin sanoen heti, kun sillä on tarvittavat tiedot käytettävissä. Näin tullin määrän laskeminen ja sen tileille kirjaaminen tarkoittavat tullauspäätöksen tekemistä. (tullilaki 28a §). Taustalla on neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 yhteisön tullikoodeksista. Ks. myös mm. tullihallitus 1994: 798–799; Sneck 2002: 162–163; Linnakangas, Juanto & Laatikainen 1995: 239–240; Virtanen 1994: 19–20.

<sup>619</sup> Myrsky ym. 2007: 18–19.



sestä (179 §) sekä veronkorotuspäätöksestä ja veron palauttamispäätöksestä. Sen sijaan AVL:ssa ei ole säännöstä siitä tilanteesta, jossa kuukausi-ilmoituksen johdosta ei tehdä maksuunpanopäätöstä, jos ei ole maksuunpantavaa vero. Tällöin ei voida käyttää vastakohtaispäätelmää, jonka mukaan päätöstä ei tarvitse tehdä. Asia on jätetty säätämättä, joten silloin sovelletaan PL 21 §:n toisen momentin ja HL 43–45 §:n säännöksiä, jotka edellyttävät päätöksen antamista verovelvollisille.<sup>620</sup>

Lisäksi PL 21 §:n ensimmäisessä momentissa säädetään, että ”*jokaisella on oikeus saada ... oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi*”. Sinänsä säännös ei koske suoraan hallintopäätöksen antamisvelvollisuutta. Säännöksellä taataan oikeus hakea muutosta hallintopäätökseen joko tuomioistuimessa tai lainkäyttöelimestä. Näin myös kyseinen säännös, tosin siis välillisesti, edellyttää hallintopäätöksen olemassaoloa.<sup>621</sup>

Verovelvollisen antamien valvontatietojen mukainen verotuspäätös lähetettäisiin verohallinnon toimesta automaattisesti. Päätöksessä tulisi olla tieto siitä, että kyseinen päätös on tehty verohallinnon automatisoidussa arvonlisäverotusmenettelyssä. Päätös olisi aina verovelvollisen antamien kuukausi-ilmoitustietojen mukainen. Päätöksen perustelut olisivat vakiomuotoiset ja päätöksen liitteenä olisivat valitusohjeet.<sup>622</sup>

Tapauskohtaisen verotusmenettelyn läpikäyneet saisivat myös erillisen, valituskelpoisen verotuspäätöksen. Tapauskohtaisen verotusmenettelyn päätöksen tekee kuitenkin aina verovirkailija, eikä päätöksen tekemistä voitaisi automatisoida. Päätös sisältäisi tiedot tapauskohtaisen verotuksen perusteluista<sup>623</sup> ja yhteystiedot

<sup>620</sup> Ks. oikeudesta saada päätös myös mm. Saraviita 2000: 174–178; Hallberg 1999: 661–665; Pellonpää 2007: 423–432; Karhu 2003: 789–791.

<sup>621</sup> Säännös liittyy Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS) 6 artiklan säädettyyn oikeuteen oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä. Ks. Halila (2000: 5), joka lähtee tutkimuksessaan siitä, että PL 21 §:ssä on menty monin osin pitemmälle kuin EIS 6 artiklassa. Ks. lisäksi hallituksen esitys 309/1993: 72–73; Hallberg 1999: 55, 657–661; Pellonpää 2007: 364–369, 423–432; Saraviita 2000: 174–178; Halila 2000: 148–150.

<sup>622</sup> Ruotsissa automatisoitu verotuspäätös on jo käytössä, josta säädetään skattebetalningslagen 11 luvun 16 §:ssä. Automatisoituja verotuspäätöksiä tehdään muun muassa arvonlisäverotusmenettelyssä sekä työnantajamaksumenettelyssä. Prop 1995/96:170: 95–96; Almgren ym. 2006: 162; Alhager 2007: 105–106; Dahlqvist 2003: 36–38, 48.

<sup>623</sup> Säädöspohjana on HL 45 §, jossa säädetään päätöksen perustelemisesta. Näin päätös on aina perusteltava. Perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun sekä esitettävä sovelletut säännökset. Ks. hallintovaliokunnan mietintö (HaVM 29/2002), jossa valiokunta painottaa, että HL 45 § tarkoituksena on korostaa huolellisen pää-

päätöksen tehneeseen verovirkailijaan.<sup>624</sup> Lisäksi päätökseen tulisi liittää asianmukaiset valitusohjeet.

Päätöksen ollessa verovelvollisen ilmoituksen mukainen ei erillisiä, tapauskohtaisia perusteluja tarvitse esittää, joten päätösteksti voisi olla vakioamuotoinen. Niissä tilanteissa, joissa poiketaan verovelvollisen ilmoituksesta, on ennen päätöksen antamista noudatettava verovelvollisen kuulemismenettelyä. AVL 176 §:n 3 momentin mukaan verovelvolliselle on varattava tilaisuus selvityksen antamiseen, jos veroa määrättäessä olennaisesti poiketaan verovelvollisen antamista tiedoista.<sup>625</sup> Kuulemisen lisäksi veroilmoituksesta poikkeavassa päätöksessä on erityisen tärkeää esittää ne perustelut, joihin päätös on perustunut.<sup>626</sup> Verovelvollisen antamista tiedoista poikkeava päätös tehtäisiin aina verovirkailijoiden toimesta ja se sisältäisi yksityiskohtaiset viittaukset päätöksen perustana olevaan lainsäädäntöön ja sovellettuihin säännöksiin. Myös näihin päätöksiin tulisi liittää asianmukaiset valitusohjeet. Kaikissa arvonlisäveropäätöksissä tulisi olla tiedot yleisestä neuvontanumerosta, johon verovelvollinen voisi tarvittaessa ottaa yhteyttä.<sup>627</sup>

---

töksen perustelemisen tärkeyttä sekä parantaa perustelujen laatua. Ks. myös Karhu 2003: 790–807.

<sup>624</sup> Säädöspohjana on HL 44 §, jossa säädetään hallintopäätöksen sisällöstä.

<sup>625</sup> Ks. kuulemisvelvollisuudesta mm. Soikkeli 2003: 53–55; Lohiniva-Kerkelä 2003a: 171–173, 226–227; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 134–138, 181, 194–195. Ks. myös kuulemisvelvollisuudesta erityisesti arvonlisäverotuksessa mm. Kallio ym. 2008: 715–716; hallituksen esitys 117/2003: 9, 23, 33.

<sup>626</sup> Ks. samoin valmisteverotuslain 73c §, jonka mukaan *päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai päätös koskee arvioverotusta, oikaisua veronsaajan hyväksi, jälkiverotusta tai veronkorotusta taikka päätöksessä muutoin poiketaan säännönmukaisesta verotuksesta*. Perusteluissa on lisäksi ilmoitettava, mitkä pääasialliset toiseikat on otettu päätöksen perusteiksi, samalla on mainittava päätöksessä sovelletut säännökset. Päätöksen perustelemisesta ks. myös Juanto 2008: 440–441; hallituksen esitys 117/2003: 24. Hallintoasian ratkaisemisesta säädetään hallintolain 7 luvussa, jonka mukaan muun muassa päätös on annettava kirjallisesti tai suullisesti ja se on pääsääntöisesti perusteltava. Ks. tarkemmin hallintopäätöksestä mm. Niemivuo ym. 2003: 303, 306–318; Mäenpää 2003: 246–247; Kulla 2008: 239–251.

<sup>627</sup> Ks. samoin verotilin käyttöönottoon liittyvä suunnitelma, jonka mukaan valituskelpoinen päätös annettaisiin vain siinä tapauksessa, että veroviranomainen ei hyväksy kuukausi-ilmoituksen sisältyvää palautukseen oikeuttavaa arvonlisäveroa ilmoitetun määrällisenä. Hallituksen esityksen luonnos 30.4.2008: 10. Vrt. nykyinen tilanne, jossa arvonlisäveron ennakkopalautuspäätöksistä ei voi valittaa. Lomakkeen täyttöohjeissa on tieto, että ”Veroviraston hakemusten johdosta antamiin päätöksiin ei saa hakea muutosta valittamalla (AVL 193.3 §)”. Tällaista valitusoikeuden puuttumista voidaan myös pitää perusoikeuksien vastaisena. Perustuslain 21 §:n 1 momentin mukainen muutoksenhakuoikeus ja 2 momentissa säädetty hyvän hallinnon takeet, joihin luetaan myös oikeus hakea saatuun päätökseen muutosta, ovat säännöksiä, joita ei voi olla huomioimatta.

Näin riippumatta siitä, onko verotus toimitettu automatisoidussa vai tapauskohtaisessa, verotusmenettelyssä verovelvollinen saisi aina verotuskelpoisen päätöksen.<sup>628</sup> Arvonlisäverolaissa ei tällä hetkellä ole säännöksiä päätösten sisällöstä tai perusteluista muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta.<sup>629</sup> Uusi verotusmenettely toisi mukanaan säätämistarpeen myös päätösten antamiseen ja niiden sisältöön liittyen, jos suoraan ei sovelleta HL 43–45 §:n säännöksiä päätöksen muodosta, sisällöstä ja perustelemisesta.

Verotuspäätösten tiedoksiantaminen verovelvolliselle voisi tapahtua eri tiedoksiantotapoja käyttäen. Laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa tulee sovellettavaksi myös arvonlisäverotuksessa (AVL 220 §). Näin päätös, jonka tiedoksiannosta alkaa kulua muutoksenhaku-aika tai joka tullakseen voimaan on annettava asianosaiselle tiedoksi, voidaan asianosaisen suostumuksella antaa tiedoksi myös sähköisenä viestinä (SähkAsL 18 §).

Suosittelavimpana tiedoksiantomenettelynä olisi jo käytössä oleva eKirje -menettely, jolloin päätös toimitettaisiin verovelvollisen antamaan postiosoitteeseen. Tapauskohtaisessa verotusmenettelyssä verovirkailija täydentäisi automatisoidusti muodostetun eKirjeen tapauskohtaisen verotuspäätöksen sisältöä noudattavaksi<sup>630</sup>. Käytettävissä olevista tiedoksiantotavoista voitaisiin myös sopia erikseen verovelvollisen kanssa. Sähköpostiasioinnin ja osapuolien tunnistamismenettelmien yleistyessä eKirje olisi mahdollista lähettää myös sähköisenä versiona verovelvollisen ilmoittamaan sähköpostiosoitteeseen.<sup>631</sup>

---

<sup>628</sup> Tilanne olisi tällöin vastaava nykyisen valmisteverotus- ja tullausmenettelyn kanssa. Ks. Juanto 2008: 438. Ks. myös alaviite 178 alaviite 618.

<sup>629</sup> Poikkeuksen muodostavat mm. arvonlisäverolain 177 §:n 4 momentti, jonka mukaan arviomaksuunpanoissa päätös on aina perusteltava sekä arvonlisäverolain 184 §, jonka mukaan niissä tilanteissa, kun verovelvollisen maksettavaksi määrätään veroa, veronlisäystä tai veronkorotusta, verovelvolliselle on annettava tiedoksi verolippu sekä päätös, johon on liitetty valitusosoitus.

<sup>630</sup> Verotilijärjestelmän käyttöönotto voi tarkentaa tiedoksiantomenettelyä. Ks. verotilijärjestelmästä tarkemmin luku 3.3.4.2 Lakiluonnos verotilijärjestelmästä. Ks. eKirjeestä tarkemmin s. 104. Tiedoksianto veroviranomaisen veronkantolain nojalla tekemästä päätöksestä voidaan lähettää myös sähköisiä asiointipalveluja hyödyntäen veronkantolain 50 §:n mukaisesti (5.8.2005/609). Hallituksen esitys 63/2005: 13.

<sup>631</sup> Ks. samoin tullilain 28a §:n 1 momentti, jonka mukaan tulliverotuksessa verotuspäätös annetaan atk-perusteista sähköistä tiedonsiirtojärjestelmää käyttäville tullilaitoksen asiakkaille aina sähköisenä vastaussanomana. Muille asiakkaille tullien määrä annetaan tiedoksi postitse lähetettävällä tullauspäätöksellä (28a §:n 2. mom.). Ks. myös hallituksen esitys 116/2003: 10.

## 4.6 Viranomaistoiminnan julkisuus automatisoidussa verotusmenettelyssä

Oikeusperiaatteena tunnettu avoimuus eli julkisuusperiaate tarkoittaa ensisijaisesti viranomaisten toimintaa ohjaavaa toiminnan ja viestien julkisuutta. Tällöin painotetaan yhteiskunnan avoimuutta, varsinkin yksilön oikeutta saada tietoa julkisesta vallankäytöstä ja viranomaisten muusta toiminnasta. Julkisuusperiaatteen noudattamisella pyritään lisäämään ja monipuolistamaan viranomaisten tiedottamista<sup>632</sup> toiminnastaan ja teoistaan.<sup>633</sup>

Julkisuuden avulla nähdään olevan mahdollisuus paremmin valvoa julkisen vallan käyttöä ja samalla myös tarjoutuu tilaisuus ottaa osaa julkisen vallan käyttöön. Julkisuusperiaate rakentuu siis ihmisten vaikutus- ja valvontamahdollisuuksien rakentamiseen, jolloin vaikuttaminen omien oikeuksiensa ja etujensa toteutumiseen kasvaa sekä omien mielipiteiden muodostaminen onnistuu vapaammin. Julkisuudella sanotaan olevan myös suora vaikutus viranomaisten toimintaan, koska paine tarkkaavaisista kansalaisista vaatii myös tarkkuutta viranomaistyöskentelyssä.<sup>634</sup>

Viranomaistoiminnassa julkisuusperiaate konkretisoituu kolmessa eri tilanteessa: hallintoasian käsittelyssä, asiakirjojen yhteydessä sekä hallintoviranomaisen tiedottamisen kohdalla. Asian käsittelyn julkisuudella tarkoitetaan ja katetaan ne tilanteet, joissa ulkopuolisella henkilöllä on oikeus seurata asian käsittelyä hallintoviranomaisessa. Hallintoasian käsittelyssä julkisuudella ei kuitenkaan käytännössä ole kovinkaan suurta merkitystä, koska usein asian käsittely ja päätöksenteko pohjautuu viranomaiselle toimitettujen asiakirjojen ja mahdollisesti muista viranomaisista saadun tiedon perusteella ja yhden virkamiehen toimesta.<sup>635</sup> Käsit-

<sup>632</sup> Tiedottamisvelvollisuudesta ks. Mäenpää 1999: 266–271; Wallin 2002: 132–140; Mäenpää 2008a: 254–255; Mäenpää 2008c: 243–251.

<sup>633</sup> Mäenpää 2008c: 1–3; Mäenpää 1999: 1–2; Wallin 2002: 125–129; Mäenpää 2008a: 82–84, 253; Kuusikko 2007b: 162–163; komission tiedonanto 585/1998. Ks. myös Tuori (1990: 205–216), joka jakaa julkisuuskäsitteen kahteen eri merkityssisältöön. Julkisuusperiaatteella hän tarkoittaa julkisuutta oikeudellisena periaatteena, jota noudatetaan valtiokoneiston toiminnassa, valtiokoneiston suhteessa sen ulkopuolisiin subjekteihin. Julkisuusalueella hän puolestaan tarkoittaa julkisuutta erityisenä yhteiskunnallisena, valtiota ja yhteiskuntaa välittävänä toiminta-alueena. Kahdesta eri merkityssisällöstä huolimatta Tuori painottaa, että julkisuus oikeudellisen periaatteena ja yhteiskunnallisena toiminta-alueena eivät ole toisistaan riippumattomia kokonaisuuksia. Ks. myös Mäenpään artikkeli (2000: 82–90) ”Julkisuusperiaate informaatioyhteiskunnassa”, jossa kirjoittaja analysoi Euroopan komission vihreässä kirjassa esitettyä välineellisiä-kaupallista julkisuusnäkemystä ja vertaa sitä klassiseen julkisuuteen.

<sup>634</sup> Kulla 2008: 301; Kuusikko 2007b: 163–166; Mäenpää 2008c: 3–5.

<sup>635</sup> Valtionhallinnossa pääsääntönä on asian suljettu käsittely. Hallintolain 24 §:n mukaan asia käsitellään julkisesti vain, jos niin on säädetty tai erityisen säännöksen nojalla päätetty.

telyn julkisuudella nähdään olevan merkitystä lähinnä tilanteissa, joissa päätöksenteko tapahtuu monijäsenisessä toimielimessä suullisen käsittelyn pohjalta. Asiakirjajulkisuutta tutkittaessa etsitään vastausta muun muassa kysymykseen, onko ulkopuolisilla yksilöillä ja toisaalta asianomaisilla henkilöillä oikeus tiedonsaantiin viranomaisten hallussa olevista asiakirjoista ja muista mahdollisista tiedoista. Hallintoviranomaisen tiedottamisvelvollisuudella puolestaan katetaan ne säännökset, joidenka perusteella viranomaisen on velvollinen tiedottamaan toiminnastaan ja edistää näin omalta osaltaan tiedon levittämistä ja saantia.<sup>636</sup>

Automatisoidussa verotusmenettelyssä käytettyjen valikointiehtojen muodostamisessa ja käyttämisessä pohdittavaksi tulee myös julkisuuskysymys. Ratkaistavaksi tulee tilanne, ovatko verotusmenettelyssä käytettävät valikointiehdot julkisia kokonaan, osittain, vai eivät lainkaan.

Jo perustuslain mukaan viranomaisen hallussa olevat asiakirjat ovat julkisia, jollei julkisuutta ole välttämättömien syiden takia tarvetta muulla lailla rajoittaa (PL 12 §). Säännös asettaa näin asiakirjajulkisuuden rajoittamiselle sekä sisällölliset että muodolliset rajat. Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (Verotustietolaki 30.12.1999/1346) mukaan verotustiedot ovat julkisia muutamien poikkeuksin. Esimerkiksi ne verotusasiakirjat, jotka koskevat verovelvollisen taloudellista asemaa ovat salassa pidettäviä (3 ja 4 §). Suhteesta muihin säädöksiin laissa säädetään, että verotusasiakirjoihin ja -tietoihin sovelletaan myös viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (Julkisuuslaki 21.5.1999/621) ja henkilötietolain (22.4.1999/523) säännöksiä, ellei kyseisessä verotietolaissa tai muussa laissa toisin säädetä (2 §).<sup>637</sup>

Julkisuuslaki määrittelee viranomaisasiakirjat myös pääsääntöisesti julkisiksi (1 §). Asiakirjat voidaan silti jakaa kolmeen päätyyppiin julkisuutensa pohjalta: julkiset asiakirjat, harkinnanvaraisesti julkiset asiakirjat<sup>638</sup> ja salassa pidettävät asiakirjat.<sup>639</sup>

---

<sup>636</sup> Laakso ym. 2006: 355–361; Kulla 2008: 301–303; Mäenpää 2008a: 256–259; Kuusikko 2007b: 166–167.

<sup>637</sup> Ks. hallituksen esitys 149/1999: 4, 11–12, 20–22; Mäenpää 2008c: 42–45, 335–340. Ks. myös julkisuudesta perusoikeutena Mäenpää 2008c: 22–25. Ks. verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta erityisesti verotuslain näkökulmasta Lohiniva-Kerkelä 2003a: 72–77; Lohiniva-Kerkelä 2003b: 80–84. Ks. myös Myrsky ym. 2007: 321–328.

<sup>638</sup> Voidaan myös kutsua ’suostumuksenvaraisiksi julkisiksi asiakirjoiksi’, koska useissa tilanteissa tiedonsaanti on sidottu asianomaisen yksityisen henkilön suostumukseen, jonka etuja salassapitovelvollisuus kussakin tapauksessa suojaa. Kulla 2008: 312.

<sup>639</sup> Kulla 2008: 311–313; Laakso ym. 2006: 366–371; Mäenpää 2008a: 256, 264, 267.

Julkisuuslain 24 §:n 15. kohdan mukaan salassa pidettäviä viranomaisen asiakirjoja ovat ne *asiakirjat, jotka sisältävät tietoja viranomaisen tehtäväksi säädetystä tarkastuksesta tai muusta valvontatoimeen liittyvästä seikasta, jos tiedon antaminen niistä vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteutumisen tai ilman painavaa syytä olisi omiaan aiheuttamaan vahinkoa asiaan osalliselle*. Salassa pidon ehtona on siis se, että tiedon antaminen asiakirjoista vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteutumisen tai ilman painavaa syytä olisi omiaan aiheuttamaan vahinkoa asiaan osalliselle. Valikointiehdot voidaan perustellusti lukea asiakirjoiksi, jotka sisältävät tietoja viranomaisen tehtäväksi säädetystä tarkastuksesta tai muusta valvontatoimeen liittyvästä seikasta eli ovat siis salassa pidettäviä viranomaisen asiakirjoja. Kyseisten valikointiehtojen julkaiseminen mahdollisesti vaarantaisi verovalvonnan tai sen tarkoituksen toteutumista. Lisäksi valikointiehtojen julkaiseminen olisi vastoin verotulojen kertymän turvaamiseen liittyvää erittäin tärkeää yleistä etua.<sup>640</sup>

Sekä julkisuuslain että oikeuskirjallisuuden<sup>641</sup> perusteella voidaan sanoa, että valikointiehdot eivät ole julkisia. Tieto valikointiehdoista olisi siis vain veroviranomaisilla. Valikointiehtojen salassa pitämisellä mielestäni välttyään myös houkuttukselta tehdä veroilmoitukset virheellisesti niin, että välttyttäisiin ainakin pääsääntöisesti tapauskohtaiseen verotukseen joutumisen. Toki on muistettava, että suositeltavana oleva sattumanvarainen otanta verotusmenettelyssä hankaloittaa merkittävästi ennalta arvattavuuden mahdollisuutta.

Toisaalta valikointiehtojen harkitulla julkistamisella voisi olla myös positiivisia ja ennaltaehkäiseviä vaikutuksia. Tällöin esimerkiksi osittain julkaistut valikointiehdot toimisivat ohjeena ja mallina oikeasta ja hyvästä veroilmoitustavasta, jolloin tapauskohtaiselle verotukselle ei olisi tarvetta vaan ilmoitus pysyisi automatisoidussa verotusmenettelyssä.<sup>642</sup>

Verovelvollisten käyttäytymiseen voidaan vaikuttaa monenlaisin tavoin ja keinoin. Vaikuttamistavat voidaan jakaa etukäteisiin ja jälkikäteisiin, kuten hallinto-oikeudessa on tapana jakaa oikeusturva ennalta vaikuttavaan oikeusturvaan ja

---

<sup>640</sup> Samoin perustein valikointiehdot olisivat salaisia huolimatta julkisuuslain 17 §:stä. Kyseisessä pykälässä säädetään, että viranomaisen on julkisuuslain mukaisia päätöksiä tehdessään ja muutoinkin tehtäviään hoitaessaan velvollinen huolehtimaan siitä, että tietojen saamista viranomaisen toiminnasta ei rajoiteta ilman asiallista ja laissa säädettyä perustetta eikä enempää kuin suojattavan edun vuoksi on tarpeellista.

<sup>641</sup> Ks. Linnakangas 2006: 8; Mäenpää 1999: 204, 213–214; Myrsky ym. 2007: 117–118.

<sup>642</sup> Ks. myös Linnakankaan (2006: 23–24) pohdintaa tuloverotuksen puolella aiheesta ”Verovelvollisen ’fuskausvara’ ja toimenpiteistä luopuminen”.

jälkikäteiseen oikeusturvaan.<sup>643</sup> Verotuksen alueella voidaan esimerkkinä mainita myös veropolitiikka. Verotuksen ensisijaisena tavoitteena on veronsaajien fiskaalisten tarpeiden tyydyttäminen. Verovelvollisten käyttäytymistä pyritään ohjaamaan negatiivisten sanktioiden sijasta myös positiivisilla sanktioilla (palkinnoilla) tarjoamalla verotukia (verovapauksia tai muuta lievää verokohtelua) tiettyjen yhteiskuntapoliittisten, kuten asunto-, työllisyys- ja teollisuuspoliittisten, tavoitteiden saavuttamiseksi. Ennakollisin toimenpitein yritetään ohjata verovelvollisten valintoja toivotun tuloksen saavuttamiseksi.<sup>644</sup> Poliisi ja muut rikosentorjuntaa harjoittavat tahot ovat myös käyttäneet ennakollisia toimenpiteitä rikosentekotilanteiden tai vaaratilanteiden vähentämiseksi. Yleisesti tunnettuja ovat poliisin etukäteiset ilmoitukset, joissa informoidaan median välityksellä autoilijoita siitä, että tietyn viikon aikana suoritetaan tehostettua tarkastusta määrätyissä asioissa. Näillä ilmoituksilla vähennetään etukäteisesti vaaratilanteita. Poliisi ei pyri sakkokertymien maksimointiin tai sanktiojärjestelmän käyttöön pelkästään ehkäisevien keinojen avulla. Suurin osa autoilijoista toimii aikaisempaa varovaisemmin ja lainkuuliaisemmin poliisin ilmoituksen havaittuaan.<sup>645</sup>

Automatisoidun arvonlisäveromenettelyssä joidenkin valikointiehtojen valikoidulla etukäteisellä julkaisemisella voidaan saavuttaa samoja ennakollisia vaikutuksia kuin poliisin etukäteisillä ilmoituksilla tulevan valvonnan kohdistumisesta johonkin asiaan. Esimerkkinä voidaan käyttää negatiivista arvonlisäveroa. Jonkun vuoden alussa on mahdollista ilmoittaa verovelvollisille, että lähikuukausina tullaan kiristämään negatiivista veroa koskevia valikointiehtoja, minkä johdosta negatiivista veroa koskeva valvonta tehostuu moninkertaiseksi. Todennäköisenä seurauksena on se, että useimmat verovelvolliset ja heitä avustavat tahot kiinnittävät erityistä huomiota negatiivista veroa koskevien tietojen oikeellisuuteen ja luopuvat virheellisten tietojen antamisesta kiinnijoutumisriskin lisääntymisen johdosta. Jossakin toisessa vaiheessa voidaan antaa vastaava ilmoitus esimerkiksi aloittaviin yrityksiin tai tavaraostoihin muista EU-maista kohdistuvasta tehovalvonnasta.

---

<sup>643</sup> Ennakollisesta ja jälkikäteisestä oikeusturvasta ks. tarkemmin mm. Mäenpää 2003: 429–430; Mäenpää 2007b: 6–8; Mäenpää 2008a: 285–287; Soikkeli 2003: 34–35; Aer 2000: 59, 156–157.

<sup>644</sup> Ks. veropolitiikasta ja ohjausmahdollisuuksista tarkemmin mm. Määttä 2007: 7–10, 55–64, 93–130; Juanto ym. 2008: 270–272; Hjerpe, Kari & Kiander 2003: 395–414 ja erityisesti Ruotsin näkökulmasta Mattsson 1994: 11–49.

<sup>645</sup> Ehkäisevästä poliisitoiminnasta ks. Helminen, Kuusimäki & Salminen 1999: 156–163.

Kriminologisten tutkimusten perusteella on oletettavaa, että kaikki verovelvolliset eivät ota huomioon valvonnan tehostumista ja että tietyn valvonnan tehostumisen vaikutukset eivät ole loputtoman pitkäaikaisia sekä se, että vilppi saattaa siirtyä muulle alalle. Etukäteisen valvonnan tehostuminen lisää kuitenkin oikeellisia tietoja sisältävien kuukausi-ilmoitusten määrää eli automaattisessa verotuksessa pysyvien verovelvollisten määrää, joten rajalliset tarkastusresurssit ovat kohdistettavissa entistä tarkemmin todellisiin vilpintekijöihin. Tehovalvonnan seurauksena saadaan aikaisempaa luotettavampaa tilastotietoa myöhempää valikointiehtojen käyttöä varten.<sup>646</sup>

Verohallinnolla on hyviä kokemuksia ennakkollisista toimenpiteistä. Aikanaan verolautakuntien vahvistamia valmisteluohjeita ei julkaistu, joten niiden ennakkollinen vaikutus verovelvollisiin oli heikko eli jälkikäteinen. Valmisteluohjeiden julkistaminen etukäteen vaikutti myönteisesti verovelvollisten käyttäytymiseen. Suurin osa verovelvollisista sekä heitä auttaneista kirjanpito- ja tilitoimistoista ryhtyi noudattamaan valmisteluohjeita, minkä seurauksena verovalmistelutyö helpottui merkittävästi. Samoin on tapahtunut Verohallituksen antamien verotuksen yhtenäistämisoheiden kohdalla. Verohallitus antaa vuosittain verohallintolain 2 §:n 2 momentin nojalla yhtenäistämisoheet verohallinnon asiakkaiden käyttöön. Yhtenäistämisoheet on tarkoitettu tueksi verosäännösten tulkinnassa, oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi.<sup>647</sup>

Valikointiehtojen julkisuuden yhteydessä tulee pohdittavaksi myös verotuspäätöksen jälkeinen tilanne eli, onko verovelvollisen mahdollisuus saada jälkikäteen tietää häneen sovelletuista valikointiehdoista. Tämä tilanne voidaan luokitella kuuluvaksi Tuorin (1990: 206) mainitsemaan jälkikäteisjulkisuuteen. Tuorin mukaan etukäteisjulkisuus mahdollistaa vaikuttamisen päätöksentekoon ja on suoraan yhteydessä asioiden käsittelemiseen julkisesti, jälkikäteisjulkisuus puolestaan toteuttaa viranomaistoiminnan lainmukaisuuden kontrollointimahdollisuutta.<sup>648</sup>

Julkisuuslain 17 §:ssä säädetty vahinkoedellytys avaa tämän uuden näkökohdan valikointiehtojen julkisuutta pohdittaessa. Mainitussa pykälässä mahdollistetaan viranomaisen harkintavallan käyttö.<sup>649</sup> Sen mukaan viranomaisen on julkisuuslain

---

<sup>646</sup> Ks. Vasara 1997: 103–105; Virta 1999: 206–210; Lehtola ym. 1997: 48–53.

<sup>647</sup> Ks. esim. Verohallituksen yhtenäistämisoheet vuodelta 2007 toimitettavaa verotusta varten, Dnro 1809/32/2007, 21.12.2007. Verohallitus 2007j.

<sup>648</sup> Ks. myös Lohiniva-Kerkelä 2003a: 255.

<sup>649</sup> Viranomaisen harkintavallan sisällöstä ja laajuudesta säädetään myös julkisuuslain 26–30 §:ssä. Ks. myös Mäenpää 2008c: 171–172.



mukaisia päätöksiä tehdessään velvollinen huolehtimaan siitä, että tietojen saamista viranomaisen toiminnasta ei lain tarkoitus huomioon ottaen rajoiteta ilman asiallista ja laissa säädettyä perustetta eikä enempää kuin suojattavan edun vuoksi on tarpeellista. Samaan vahinkoedellytykseen viitataan myös julkisuuslain 24 §:ssä, jonka lopussa säädetään, että asiakirjasalaisuutta koskevia säännöksiä sovellettaessa on otettava huomioon, mitä 17 §:ssä säädetään. Viranomaisten asiakirjoihin, jotka säädetään salassa pidettäviksi julkisuuslain 24 §:n 15. kohdassa, luetaan siis myös tiedot automatisoidun verotusmenettelyn valikointiehdoista. Kyseisen pykälän ehtona kuitenkin mainitaan, että asiakirjat ovat salassa pidettäviä vain, jos tiedon antaminen asiakirjoista vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteutumisen tai ilman painavaa syytä olisi omiaan aiheuttamaan vahinkoa asianosallisille.<sup>650</sup>

Jälkikäteisjulkisuus ei, ainakaan useimmissa tapauksissa, vaarantaisi valvontaa asianomaisen kohdalla, koska verovelvollinen ei voi tietää, mitä valikointiehtoja veroviranomaiset tulevat käyttämään jatkossa. Näin vahingolliset tai haitalliset edellytykset jäisivät toteutumatta. Viranomaisella kuitenkin säilyisi oikeus tapauskohtaiseen harkintaan valikointiehtojen julkaisemisessa, vaikka harkintavalan käytölle olisi oltava välttämättömiä syitä. Viranomaistoiminnan liiallinen salailu on pidettävä ongelmallisena kansalaisvalvonnan kannalta. Lain yleisenä tarkoituksena on erityisesti vahvistaa julkisuutta.<sup>651</sup> Näin voitaisiin perustellusti todeta, että valikointiehdot olisivat tapauskohtaisesti julkisia asianomaiselle verovelvolliselle verotuspäätöksen antamisen jälkeen.

## 4.7 Yhteenveto

Uudessa arvonlisäverotusmenettelyssä osa veroilmoituksista käsiteltäisiin kokonaan automatisoidusti ja osa tapauskohtaisesti verovirkailijan toimesta. Hallintosovelluksen käyttämiseen pohjautuva automatisoitu verotusmenettely mahdollistaa ns. massakäsittelyn ilman viranomaisen tekemää ”inhimillistä” kontrollia. Hallintosovellusten hyödyntämisellä nopeutetaan verotuspäätöksen tekemistä ja kohdennetaan käytettävissä olevat resurssit tapauskohtaiseen verotukseen sekä veroneuvontaan ja ohjaukseen. Samalla tavoitellaan verovelvollisten omatoimisen ja oikeamääräisen veronmaksun edistämistä ja verotuksen yhtenäisyyden lisäämistä.

---

<sup>650</sup> Hallituksen esitys 30/1998: 9–16, 75–76; hallintovaliokunnan mietintö 31/1998: 6, 11–13, 16, 20; perustuslakivaliokunnan lausunto 43/1998: 3. Ks. vahinkoedellytyslausekkeesta myös Mäenpää 2008c: 38, 170–172, 351–355.

<sup>651</sup> Myrsky ym. 2007: 325; Mäenpää 2008c: 130.

Hallintosovellusten yhä monipuolisempi hyödyntäminen tuo mukanaan myös uudentyyppisiä haasteita. Hallintosovellukset eivät saa heikentää verovelvollisten perustuslaissa suojattua oikeusturvaa. Henkilötietojen suoja, julkisuuskykyiset ja tietoturvallisuus ovat aihealueita, jotka on otettava huomioon jo hallintosovellusten suunnitteluvaiheessa. Suomessa olisi myös tarvetta yleiselle tietoturvalaille. Yhtenäinen lainsäädäntö selkiyttäisi nykyistä tilannetta, joka on muodostunut hajanaiseksi pirstaleisen lainsäädännön takia. Hyvän hallinnon huomioinen, esimerkiksi vaatimusta julkisen vallan tietojärjestelmien laadukkaasta ja häiriöttömästä toiminnasta, on noudatettava myös uusien hallintosovellusten käyttöönoton yhteydessä.

Hallinnon avoimuus ja julkisuus ovat demokraattisen tietoverkkoyhteiskunnan toiminnan perusedellytyksiä. Hallinnon asiakkaiden tiedonsaantioikeus onkin parantunut merkittävästi verkkoviestintävälineiden monipuolistumisen kautta. Hallintosovellusten uuden tyyppinen hyödyntäminen verotusmenettelyssä kasvattaa verovelvollisten tiedon tarvetta prosessien kulusta ja toimintamenettelyistä. Merkittävässä muutoksessa, esimerkiksi verotuspäätöksen tullessa tehdyksi täysin automatisoidusti, ei tiedottamisen tarpeellisuutta voida tarpeeksi korostaa. Myös verovelvollisen oikeusturva velvoittaa hallinnon avoimuuteen.

Lisäksi painotan oikeudellisten reunaehtojen<sup>652</sup> huomioimista jo hallintosovellusten kehittämis- ja suunnitteluvaiheessa. Jälkikäteen mahdollisten ongelmien huomioiminen ja niiden ratkaiseminen on nyky-yhteiskunnassa sekä taloudellisesti katsottuna kallista että oikeudellisesti katsottuna varsin haasteellista.

Tulevaisuuden arvonlisäverotusmenettely alkaa verovelvollisen annettua kuukausi-ilmoituksensa veroviranomaiselle. Jos ilmoitusta ei jätetä, veroviranomainen voi aloittaa AVL 168 §:n nojalla tarvittavat toimenpiteen kuukausi-ilmoituksen saamiseksi. Verotuksen lähtökohtana ovat sekä ne tiedot, jotka verovelvollinen antaa palauttamassaan kuukausi-ilmoituksessa että muilta viranomaisilta saadut tiedot. Uutta verotusmenettelyä olisi mahdollista soveltaa myös muun muassa vuosi-ilmoitusmenettelyssä oleviin arvonlisäverovelvollisiin.

Lisäksi on mahdollista hyödyntää kolmansilta osapuolilta, esimerkiksi muilta viranomaisilta, saatuja tietoja. Julkiset tietovarannot, ns. perusrekisterit, ovat Suomessa varsin kattavat ja niiden hyödyntäminen verotusmenettelyissä onkin erittäin tavallista. Veroviranomaisten tiedonsaantioikeuden turvaamiseksi automatisoidussa arvonlisäveromenettelyssä tulisi AVL:n säännöksiä täydentää viran-

---

<sup>652</sup> Ks. tarkemmin luku 4.3 Automatisoidun arvonlisäverotusmenettelyn oikeudelliset reunaehdot.

omaisen ja sivullisen tiedonantovelvollisuudesta, koska AVL 170–171 §:t koskevat vain erityistä tiedonantovelvollisuutta. Mallina voitaisiin käyttää soveltuvien osin VML:n vastaavia säännöksiä.

Kuukausi-ilmoitukset tulisi ensisijaisesti palauttaa veroviranomaisille sähköisiä tiedonsiirtokanavia hyödyntäen. Näistä yleisin kanava on Tyvi-asiointipalvelu.

Kuukausi-ilmoitustietojen vastaanottamisen jälkeen tarkistetaan lomakkeiden sisältämien tietojen muodollinen oikeellisuus. Muodollisen oikeellisuuden valvonnalla tarkoitetaan teknistä toimenpidettä, jossa tarkistetaan, ovatko lomakkeella olevat tiedot oikeassa muodossa. Niissä kohdissa lomaketta, joissa kysytään numeerista lukua, tulee siis myös olla numeerinen arvo, jotta lomake voidaan hyväksyä verotusmenettelyyn. Tyvi-ympäristössä tällainen täysin tekninen muodollinen oikeellisuus tarkastetaan jo lomakkeen täyttämisen vaiheessa. Muiden tiedonsiirtokanavien kautta tulevien kuukausi-ilmoitusten kohdalla, muodollinen oikeellisuus tarkistetaan ensimmäisenä verohallinnon hallintosovellusten toimesta.

Verohallinnon hallinnoima Ilmoitin.fi -palvelu on hyödyllinen työväline muun muassa ohjelmistoyhtiöille, jotka suunnittelevat ja rakentavat uusia sähköisiä tiedonsiirtomenetelmiä. Ilmoitin.fi -palvelun avulla veroilmoituksista saadaan muodolliset vaatimukset täyttäviä ilmoituksia. Tulevaisuuden arvonlisäverotusmenettelyssä muodollisen oikeellisuuden tarkastamiseen käytetään nykyisiä verohallinnon käyttämiä tarkistussääntöjä. Nämä säännöt ovat julkisia ja ne löytyvät verohallinnon verkkosivuilta.

Tämän jälkeen kuukausi-ilmoitukset siirtyvät verotusmenettelyssä eteenpäin. Teknisesti katsottuna kaikki verovelvollisten lähettämät kuukausi-ilmoitukset ovat lähtökohtaisesti automaattisessa verotusmenettelyssä. Tapauskohtaiseen verotusmenettelyyn valitaan vain tietyt verovelvolliset, ennalta määrättyjä valikointiehtoja käyttämällä.

Valikointiehtoista nostaisin tärkeimmiksi ensimmäisen kerran arvonlisäverotilin negatiivisuudesta ilmoittavat, toimintansa juuri aloittaneet verovelvolliset sekä rahamääräisesti laskettuna poikkeuksellisen suuria palautuksia hakevat verovelvolliset. Tutkimusten perusteella näissä asiakasryhmissä on eniten veropetosta yrittäviä verovelvollisia. Luottaisin myös sattumanvaraisen otannan sekä verovirkailijoilla olevan kokemusperäinen tiedon mukanaan tuomaan osaamiseen havaita mahdolliset vilpilliset verovelvolliset. Kolmansilta osapuolilta saadut tiedot, esimerkiksi erilaiset rekisteritiedot, verovelvollisten taustalla toimivista henkilöistä ovat myös hyödyllistä tietoa verotusmenettelyvaihtoehtoja mietittäessä.

Valikointiehtojen sisällön lisäksi niiden julkisuus tulee punnittavaksi hallintoso-  
vellusten käyttöönoton yhteydessä. Julkisuuslakiin perustuen oikeuskirjallisuus-  
dessa on katsottu, että valikointiehdot eivät ole julkisia. Veroviranomaiset saivat  
tietoonsa kunakin vuonna voimassa olevat valikointiehdot, mutta verovelvollisille  
näitä tietoja ei annettaisi. Tällä tavoin vältetään virheellisten kuukausi-ilmoitusten  
tekemisen houkuttelevuudelta, koska verovelvollisilla ei olisi tarkkaa tietoa, millä  
perusteella tapauskohtaiseen verotukseen tulisi valittua. Huomioitavaa on myös  
sattumanvaraisen otannan positiivinen vaikuttavuus.

Harkinnanvaraisesti verohallinto voisi julkaista tiettyjä valikointiehtoja enna-  
koivana toimenpiteenä. Lisäksi veroviranomaisella olisi harkintavalta tapauskoh-  
taisesti pohtia, onko asianomaisella verovelvollisella oikeus saada tietoonsa  
omassa verotusmenettelyssä käytetyistä valikointiehdoista.

Tulevaisuuden arvonlisäverotusmenettely päättyisi aina verotuspäätöksen tekemi-  
seen ja sen verovelvolliselle tiedoksi antamiseen. Sekä automatisoidusta että ta-  
pauskohtaisesta verotusmenettelyssä verovelvolliselle lähetettäisiin kirjallinen  
verotuspäätös liitettynä asianmukaisine valitusosoitusohjeineen. Verotusmenette-  
lyn jatkuminen riippuu tällöin mahdollisista valitustoimenpiteistä.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Hyvää tietoverkkoyhteiskuntaa ei ole mahdollista rakentaa ilman julkista sektoria. Julkisen sektorin rooli tietoverkkoyhteiskunnan edistäjänä ja kehittäjänä on siis keskeinen. Tietotekniikan käytön lisääntyminen 1980-luvulla mahdollisti tietoteknisen yhteistyön tiivistämisen julkisen hallinnon ja yritysten välillä. Sähköisten asiointipalvelujen tarjonta viranomaisissa onkin kasvanut voimakkaasti internetin yleistyttyä 1990-luvun puolivälin jälkeen.

Valtion virastojen tarjoamien sähköisten palvelujen määrää seurataan Suomessa vuosittain. Sekä tarjottujen sähköisten palvelujen että sähköisten palvelujen ja hallintosovellusten kehittämishankkeiden määrä on kasvanut jatkuvasti. Vuonna 2007 valtion virastoilla ja laitoksilla oli erilaisia sähköisiä asiointipalveluja 94 kappaletta. Hieman yli puolet palveluista liittyi jo vuorovaikutteiseen asiointiin.<sup>653</sup>

Monipuolinen teknologia luo mahdollisuuksia hallinnon toimintatapojen uudistamiseen ja tehostamiseen. Sähköinen hallinto keventää ja joustavoittaa palvelu- ja toimintaprosesseja. Toimintoja voidaan järjestää maantieteellisistä ja organisatorisista rajoista riippumatta. Tavoitteet koskevat myös useita sidosryhmiä: pyrki-myksenä onkin, että sekä viranomaiset että kansalaiset voisivat hyödyntää tapahtuvan yhteiskuntakehityksen omissa toimissaan.

Euroopan unionissa on viime vuosina merkittävästi uudistettu televiestintälainsäädäntöä ja säädetty useita yhteiskuntakehitystä edistäviä direktiivejä. eEurope -toimintasuunnitelmien avulla pyritään löytämään yhteistä tekijöitä ja mahdollisuuksia parantaa koko Euroopan unionia tietoverkkoyhteiskuntana ja kehittää sitä jatkossakin yhtenä kokonaisuutena. Lainsäädännöllisillä puitteilla pyritään tukemaan myös teknologian kehittämistä.

Suomessa sekä verohallinnolla että tullilla on ollut jo useita vuosikymmeniä käytössä erilaisia sähköisiä asiointivälineitä ja tietoteknisiä ratkaisuja viranomaistoinnin tukena. Informaation siirtäminen viranomaisilta toisille sähköisiä tiedonsiirtomenetelmiä hyödyntäen oli ensimmäisiä sähköisen hallinnon konkreettisia toimintamalleja. Nykyään sähköisen hallinnon painopiste on siirtymässä yhä vahvemmin pelkästä viranomaisten välisestä tiedonsiirron välittämisestä monipuoliseen ja vuorovaikutteiseen kommunikaatioon asiakkaiden kanssa.

---

<sup>653</sup> Valtiovarainministeriö 2008h: 18.

Sähköisen asioinnin mukanaan tuomilla mahdollisuuksilla asiakas voi hoitaa asiansa viranomaisten yhteisessä virtuaalisessa verkkoasiointiympäristössä yhdellä kertaa. Teknistä kehitystä tapahtuu koko ajan ja uusia asiointipalvelumuotoja suunnitellaan ja rakennetaan jatkuvasti. Jos jokainen virasto yksinään yrittää kehittää sähköisiä asiointimuotoja, on odotettavissa kaaos, jossa jokaisella virastolla on käytössään muun muassa omat salasana- ja salausmenetelmät. Yhteistyö on ehdoton edellytys tietoverkkoyhteiskunnan kehittämisessä. Tärkeintä on keskittää eri viranomaisten osaaminen ja suunnittelutaidot yhteen, jotta yhteistyöllä päästään kehittämään yhteisiä sähköisiä palvelumuotoja.

## 5.1 Verohallinto sähköisen hallinnon edistäjänä

Yksi monipuolisimmin sähköisiä asiointipalveluja ja hallintosovelluksia hyödyntävistä viranomaisista Suomessa on verohallinto. Osana valtionhallinnon yhteistä tuottavuustyötä myös verohallinnon on tehostettava toimintaansa. Näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on nähty yhtenä ratkaisuna monipuolisten sähköisten asiointipalveluiden ja hallintosovellusten lisääntyvä käyttöönotto.<sup>654</sup>

Verohallinnossa on vuodesta 2003 alkaen tavoiteltu merkittäviä parannuksia toiminnan tuloksellisuuteen. Verotus pyritään toteuttamaan mahdollisimman tehokkaasti kustannuksia säästäen. Tehostamistoimista huolimatta verotus on aina toimitettava yhdenmukaisesti ja oikein. Tuottavuusohjelman toteuttamiseksi on jo tarvittu ja tarvitaan jatkossakin muutoksia verohallinnon tietojärjestelmiin ja totuttuihin työskentelytapoihin. Lainsäädännöllä on myös tärkeä merkitys. Aineellisen ja verotusmenettelyyn liittyvän lainsäädännön on jatkossa tuettava hallintosovellusten monipuolisempaa käyttöä verotusprosesseissa. Lainsäädäntöä on yksinkertaistettava ja selkeytettävä. Tällä tavoin voidaan keskittää veroneuvonta ja ohjaus tulkinnanvaraisiin ja ohjausta vaativiin tapauksiin. Verohallinnon erityisenä haasteena voidaankin pitää tulevaisuuden tilannetta, jossa henkilöstömäärä laskee ja samalla rutiinitehtävät verotustyössä vähentyvät. Henkilöstön nykyinen osaaminen ja koulutus eivät riittävästi vastaa muuttuvia työtehtäviä. Tarvitaan mittavaa osaamisen syventämistä monipuolisen täydennyskoulutuksen kautta vaativampia tehtäviä varten sekä järjestelmällisiä työhönopastusmenettelyitä työtehtävien vaihtuessa.<sup>655</sup>

---

<sup>654</sup> Verohallitus 2007i: 4.

<sup>655</sup> Verohallitus 2007c: 23, 27–28.

Kattava informaatio verohallinnon internet-sivuilla on saanut kansalaiset tutustumaan yhä paremmin [www.vero.fi](http://www.vero.fi) -palveluun. Henkilöverotuksen puolella esitetty veroilmoitus onkin ollut jo käytössä muutaman vuoden ajan. Seuraavaksi henkilöveroilmoitusten menettely siirretään todennäköisesti kokonaan verkkoympäristöön. Tällöin verovelvolliset voisivat tarkistaa verotustietonsa verkkopalvelusta ja tehdä samaan palveluun mahdolliset korjaukset ja lisäykset. Verkkoympäristöön ensimmäistä versiota testattiin osittain jo keväällä 2008, jolloin työmatkavähennyksiä oli mahdollista ilmoittaa sähköisen verkkopalvelun kautta.

Yritys- ja yhteisöasiakkaiden kohdalla Tyvi-palveluympäristön rakentaminen yhteistyössä useiden eri viranomaisten kanssa on edistänyt merkittäväällä tavalla sähköisen hallinnon edellytyksiä. Tyvi-palveluympäristö on mahdollistanut palvelun käyttäjille niin sanotun ”yhden luukun” -periaatteen. Tulevaisuudessa Tyvi-ympäristöön lisätään jo mukana olevien viranomaisten uusia sähköisiä asiointipalveluja sekä uusia yhteistyöviranomaisia liittyy Tyvi-palvelujen tuottajiksi.

Tyvi-palveluympäristön asiakasmäärien kasvun lisäksi lisääntyy suorien ohjelmasovellusten käyttäminen. Tällöin verovelvollinen, tai tilitoimisto verovelvollisen toimeksiantamana, voi hyödyntää suoraan käytössään olevaa kirjanpito-ohjelmaa. Sovellusohjelmien avulla veroilmoitukset muodostuvat suoraan verohallinnon suositusten mukaisina, eikä verkkolomakkeita tarvitse enää erikseen täyttää.

Tuleva verotilijärjestelmä muuttaa verojen maksuunpano- ja perintäjärjestelmää. Suomessa olemme tottuneet hoitamaan eri verolajit omina kokonaisuuksina, toisistaan riippumattomina. Verotilijärjestelmä kokoaa verolajit yhteen, jonka jälkeen eri verolajit näkyvät enää omina kokonaisuuksina yhteisellä verotiliotteella. Muutos on merkittävä, sillä esimerkiksi tähän asti eri verolajien kuittaaminen toisella verolajilla on ollut mahdollista vasta perintävaiheessa. Verotilijärjestelmän jälkeen asiakkaan vastuulla on vain yhden verotilin loppusumman kontrolloiminen ja viivästyskorkojen maksamiselta välttyminen. Verotilijärjestelmän suunnittelu ja testaaminen ovat kuitenkin vielä kesken, mutta käyttöönotto on jo toivottavasti lähivuosina.

Tärkeää on kuitenkin myös muistaa ne osapuolet, jotka sähköisen asioinnin mahdollisuutta syystä tai toisesta eivät halua käyttää. Perinteisen palvelun käyttäjät on huomioitava ja viranomaisten vastuulla on perinteisten asiointimuotojen ylläpitäminen ja mahdollisuuksien mukaan myös kehittäminen. Optisen lukijalaitteen avulla voidaan yhdistää niin sanottu perinteinen asiointi sähköiseen asiointiin. Verovelvollinen voi täyttää optisen lomakkeen perinteisellä tavalla. Erityinen optinen lukijalaite kerää tiedot paperilomakkeelta viranomaisen tietojärjestelmään, jonka jälkeen tietojen käsittely onnistuu täysin digitaalisesti esimerkiksi nykyaikaisessa verotusmenettelyssä.

## 5.2 Uusi arvonlisäverotusmenettelymalli

Tutkimuksessa on rakennettu automatisoidun ja tapauskohtaisen arvonlisäverotuksen yhdistävä arvonlisäverotusmenettelymalli. Uudistus koskee veroviranomaisten hallinnoimaan arvonlisäverotusmenettelyä ja siihen yhdistyy myös suunnitteilla oleva verotilijärjestelmä.

Sähköinen hallinto edellyttää yhteisiä pelisääntöjä ja toimintapuitteita. Uusien palvelumuotojen ja hallintosovellusten sääntelyyn ja erityisesti asiakkaiden oikeusturvaan liittyy monia seikkoja, jotka on otettava huomioon jo palvelujen suunnitteluvaiheessa. Automatisoitu verotusmenettely ei saa näin vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia eikä verovelvollisen oikeusturvaa. Lisäksi on huomioitava muun muassa veroviranomaisten tiedottamisvelvollisuus ja hallinnon avoimuuden edellytys.

Hallinnon avoimutta ja julkisuutta pidetään demokraattisen tietoverkkoyhteiskunnan toiminnan perusedellytyksinä. Hallinnon asiakkaiden tiedonsaantioikeuden voidaan sanoa parantuneen merkittävästi verkkoviestintävälineiden monipuolistumisen ja niiden käytön yleistymisen kautta. Hallintosovellusten yhä pidemmälle viety hyödyntäminen hallintoasioissa kasvattaa verovelvollisten tiedon tarvetta prosessien kulusta ja toimintamenettelyistä. Myös verovelvollisen oikeusturva velvoittaa hallinnon avoimuuteen.

Tietoturvallisuus ja siihen liittyvät tekijät ovat yksi tärkeimmistä osatekijöistä. Kattavan ohjeistuksen avulla pyritään varmistamaan ja tukemaan tietoturvallisuutta muun muassa internetin ja sähköpostin käytössä, virustorjunnassa sekä sähköisten palveluiden turvaamisessa. Tavoitteena on parantaa valtionhallinnon toimintojen luotettavuutta ja jatkuvuutta tietoturvallisuuden kehittämisen kautta. Suomessa olisi kuitenkin tarve myös yleiselle tietoturvalaille. Yhtenäinen lainsäädäntö selkiyttäisi nykyistä tilannetta, joka on muodostunut hajanaiseksi pirstaleisen lainsäädännön takia.

Tutkimuksessa esiin tulleiden verotusmenettelyssä hyödynnettävien valikointiehtojen avulla automatisoidun verotusmenettelyn puolella olevista verovelvollisista valitaan kohdekuukausittain verovelvollisia tapauskohtaiseen tarkastukseen. Valikointiehtoista nostaisin tärkeimmiksi ensimmäisen kerran arvonlisäverotilin negatiivisuudesta ilmoittavat, toimintansa juuri aloittaneet verovelvolliset sekä rahamääräisesti laskettuna poikkeuksellisen suuria palautuksia hakevat verovelvolliset. Tutkimustiedon perusteella voidaan todeta, että näissä verovelvollisryhmissä on eniten veropetosta yrittäviä verovelvollisia.



Lisäksi sattumanvarainen otanta sekä verovirkailijoilla olevan kokemusperäisen tiedon hyödyntäminen ovat tärkeitä valikointiehtoja, jotta havaittaisiin mahdolliset vilpilliset verovelvolliset. Kolmansilta osapuolilta saadut tiedot, esimerkiksi monipuoliset rekisteritiedot, verovelvollisten taustalla toimivista henkilöistä ja liiketoiminnan eri osa-alueista ovat myös korvaamatonta tietoa verotusmenettelyssä.

Hallintosovellusten käyttöönoton yhteydessä tulee myös pohdittavaksi valikointiehtojen sisällön lisäksi niiden julkisuus. Julkisuuslakiin perustuen oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että valikointiehtojen ei tule olla julkisia. Vain veroviranomaiset saisivat tietoonsa kunakin vuonna voimassa olevat valikointiehdot, joten verovelvollisille näitä tietoja ei pääsääntöisesti annettaisi. Näin mielestäni välttään virheellisten kuukausi-ilmoitusten tekemisen houkuttelevuudelta, koska verovelvollisilla ei olisi tarkkaa tietoa siitä, millä yksilöintitiedoilla tapauskohtaiseen verotukseen tulisi valittua. Huomioitavaa toki on myös sattumanvaraisen otannan positiivinen vaikuttavuus. Harkinnanvaraisesti veroviranomaiset voisivat julkaista tiettyjä valikointiehtoja ennakoivana toimenpiteenä, esimerkiksi kerran vuodessa. Lisäksi veroviranomaisella olisi harkintavalta tapauskohtaisesti pohtia, onko asianomaisella verovelvollisella oikeus saada tietoonsa ne valikointiehdot, joiden perusteella hänen ilmoituksensa on poimittu automatisoidusta verotusmenettelystä tapauskohtaiseen verotusmenettelyyn.

Merkittävänä muutoksen nykytilanteeseen on verotuspäätöksen antaminen. Tulevaisuuden arvonlisäverotusmenettely päättyisi aina verotuspäätöksen tekemiseen ja sen verovelvolliselle tiedoksi antamiseen. Kirjallinen verotuspäätös liitettynä asianmukaisine valitusosoitusohjeineen lähetettäisiin verovelvolliselle aina sekä automatisoidussa että tapauskohtaisessa verotusmenettelyssä. Näin tutkimukseni perusteella rakentuva uusi arvonlisäverotusmenettely kattaa menettelyn aina veroilmoituksen jättämisestä päätöksen saamiseen.

Kokonaisuudelta kannalta kouluttamisen tarvetta ei voida jättää mainitsematta. Sen ennaltaehkäisevä vaikutus lainsäädännön noudattamisen yhteydessä on merkittävä. Koulutukseen ja tiedottamiseen on tarve panostaa sekä verovelvollis- että viranomaissektorilla.

Samalla kuitenkin tulisi tehostaa ja mahdollisuuksien mukaan lisätä myös vero-tarkastajien käytettävissä olevia resursseja. Näin tavoitellaan lainsäädännön yhä parempaa noudattamista ja vilpillisesti toimivien verovelvollisten kiinni saamista.

Kehitys- ja kasvuvaiheessa on mahdotonta, että sähköiset asiointipalvelut ja hallintosovellukset olisivat kaiken kattavat heti alusta lähtien. Yrittäjien ja myös verohallinnon kannalta olisi kuitenkin syytä panostaa pikaisesti arvonlisäverotuksen

automatisointiin sen tuomien hyötyjen johdosta. Vuosittaisen verokertymän perusteella laskettuna arvonlisävero on yksi merkittävimmistä veroista Suomessa. Arvonlisäveron kanssa tekemisissä olevia osapuolia on siis paljon. Sähköinen asiointi nopeuttaa jo tällä hetkellä verovelvollisten toimintaa arvonlisäverotusmenettelyssä, mutta hallintosovellusten käytön lisääminen verohallinnon sisällä helpottaisi konkreettisesti verotusmenettelyn työvaiheita ja mahdollistaisi resurssien tehokkaamman hyödyntämisen.

Verohallituksen tavoitteet automatisoinnin puolesta osoittavat, että sähköistä hallintoa on ymmärretty laajentaa myös verohallinnon sisäisiin verotusprosesseihin ”verovelvollinen – veroviranomainen” -asiakassuhteen lisäksi. Henkilöverotusmenettelyssä tapahtuneet muutokset veroehdotusmenettelyn laajenemiselle ja siirtymiselle esitetyyn veroilmoitukseen sekä nettiverokortti -palvelu ovat vaatineet Verohallitukselta jo suurta panostusta. Arvonlisäverotusmenettelyn kehittämiseen paneudutaan varmasti ajallaan, toivottavasti mahdollisimman pian.

## Lähteet

Aarnio, Aulis (1971). *Oikeudellisen ajattelun perusteista*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Aarnio, Aulis (1978). *Mitä lainoppi on?* Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Aarnio, Aulis (1982). *Oikeussäännösten tulkinnasta – Tutkimus lainopillisen perustelun rationaalisuudesta ja hyväksyttävyydestä*. Helsinki: Juridica.

Aarnio, Aulis (1988). *Laintulkinnan teoria*. Helsinki: WSOY.

Aarnio, Aulis (2006). *Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. Helsinki: WSOY.

Aer, Janne (2000). *Oikeussuojan ulottuvuus hallinnossa – hallintolainkäytön antaman oikeussuojan merkitys viranomaistoiminnan auktoriteetin kannalta*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Alhager, Eleonor (2007). *Deklarationer på Internet – rättssäkert eller osäkert*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Alho, Kari (2002). Arvonlisäveron yleisen vähennysoikeuden rajoittaminen. *Verotus* 52:1, 65–71.

Almgren, Karin & Börje Leidhammar (2004). *Skatteprocessen*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Almgren, Karin & Börje Leidhammar (2006). *Skattetillägg och skattebrott*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Andersen, Mads Bryde (2005). *IT-retten*. København: Gjellerup.

Andersson, Edward (1964). *Efterbeskattning och grundbesvär*. Helsingfors: Svenska handelshögskolan.

Andersson, Edward (1996). *Verotusmenettelylain kommentaari*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Andersson, Edward (2006). *Johdatus vero-oikeuteen*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Andersson, Edward & Jarmo Ikkala (2005). *Elinkeinoverolain kommentaari*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Andersson, Helena (2006). Informationssäkerhet – en rättsinformatisk angelägenhet. Teoksessa: *Festskrift till Peter Seipel*, 17–25. Toim. Cecilia Magnusson Sjöberg & Peter Wahlgren. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Annola, Vesa Antero (2005). *Informaatio, sisäpiiri, markkinat – Arvopaperimarkkinaoikeudellinen tutkimus informaatioepätasapainosta arvopaperikaupassa*. Turku.

Anttila, Suvi (2003). Laskutukseen liittyvät arvonlisäverolain muutokset. *Verotus* 53:2, 184–194.

Anttila, Suvi & Päivi Rätty (1996). *Arvonlisäverokäsikirja*. Helsinki: Kauppakaari Oy.

Anttiroiko, Ari-Veikko (2002). *eGovernment: eGovernment-alan tutkimuksen ja opetuksen kehittäminen Tampereen yliopistossa*. Tampere: Tampereen yliopisto.

Anttiroiko, Ari-Veikko (2004). *E-Government-alan tutkimustarveselvitys. Tietoyhteiskuntainstituutin raportteja 3/2004* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.uta.fi/laitokset/ISI/dokumenttiarkisto/ISI-raportti%202004\\_3.pdf](http://www.uta.fi/laitokset/ISI/dokumenttiarkisto/ISI-raportti%202004_3.pdf)>. [27.6.2008]

Anttiroiko, Ari-Veikko, Jari Aro & Erkki Karvonen (2001). Tietoyhteiskunnan oppihistorialliset lähtökohdat. Teoksessa: *Tieto ja tietoyhteiskunta*, 21–41. Toim. Matti Vuorensyrjä & Reijo Savolainen. Helsinki: Gaudeamus.

Arbeids- og sosialdepartementet (2001). *Skritt på veien. Program for fornyelse av offentlig sektor* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://odin.dep.no/filarkiv/129021/Program\\_for\\_fornyelse.pdf](http://odin.dep.no/filarkiv/129021/Program_for_fornyelse.pdf)>. [31.1.2005]

Arendsen, Rex & Tom van Engers (2007). eTaxation and the reduction of the administrative burden – The role of intermediary parties. Teoksessa: *E-Taxation: State & Perspectives – E-Government in the field of taxation: scientific basis, implementation strategies, good practice examples*, 68–79. Toim. Josef Makolm & Gerti Orthofer. Kern: Johannes-Kepler-Universität.

Arkistolaitos (2005). *Asiankäsittelyjärjestelmiin sisältyvien pysyvästi säilytettävien asiakirjallisten tietojen säilyttäminen yksinomaan sähköisessä muodossa, 20.12.2005 KA 1486/40/2005* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.narc.fi/Arkistolaitos/pdf-ohjeet/akj\\_maarays.pdf](http://www.narc.fi/Arkistolaitos/pdf-ohjeet/akj_maarays.pdf)>. [17.9.2008]

Arkistolaitos (2006a). *SÄHKE-hanke* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.narc.fi/Arkistolaitos/sahkoinen/SAHKE/sahkehanke.html](http://www.narc.fi/Arkistolaitos/sahkoinen/SAHKE/sahkehanke.html)>. [17.9.2008]

Arkistolaitos (2006b). *VAPA-hanke* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.narc.fi/Arkistolaitos/sahkoinen/VAPA/vapahanke.html](http://www.narc.fi/Arkistolaitos/sahkoinen/VAPA/vapahanke.html)>. [17.9.2008]

Arkistolaitos (2008a). *Asiakirjahallinto ja viranomaiset* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.narc.fi/docu/a4.htm](http://www.narc.fi/docu/a4.htm)>. [27.6.2008]

Arkistolaitos (2008b). *Valtionhallinnon yhteistyöryhmät* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.narc.fi/docu/e1.htm](http://www.narc.fi/docu/e1.htm)>. [27.6.2008]

Auranen, Kirsti (2002). *Arvonlisävero-opas*. Helsinki: Kauppakaari.

Axén Linderl, Annica & Börje Leidhammar (2005). *Skattetillägg och rättssäkerheten*. Malmö: Liber ekonomi i samarbete med Ernst & Young.

Behn, Robert D. (2007). The challenge of evaluating M-Government, E-Government, and P-Government: What should be compared with what? Teoksessa: *Governance and information technology*, 215–238. Toim. Viktor Mayer-Schönberger & David Lazer. Cambridge: The MIT Press.

Bing, Jon (1990a). Legal Decisions and Computerized Systems. Teoksessa: *From Data Protection to Knowledge Machines: The Study of Law and Informatics*. Toim. Peter Seipel. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers.

Bing, Jon (1990b). *Merverdiavgift og EDB*. Oslo: Tano

Bing, Jon (1995). The Norwegian research center for computer and law: research issues and organisational outline. Teoksessa: *Public administration and information technology*, 1–22. Toim. Jon Bing & Dag Wiese Schartum. Oslo: Tano.

Bing, Jon (2004). Internationalisation and Constant Change. Teoksessa: *IT Law, Scandinavian studies in law, Volume 47*, 11–30. Toim. Peter Wahlgren. Stockholm: Stockholm Institute for Scandinavian Law.

Bing, Jon (2005). Code, Access and Control. Teoksessa: *Human rights in the digital age*, 203–217. Toim. Mathias Klang & Andrew Murray. London: Glass-House Press.

Bing, Jon (2006). Computers and law: some beginnings. Teoksessa: *Yulex 2006*, 7–27. Toim. Olav Torvund ja Kirsti Pettersen. Oslo: Senter for rettsinformatikk.

Bjørneboe Christensen, Dan Rune (2007). Lovgivning om digital forvaltning i Danmark. Teoksessa: *Elektronisk forvaltning i Norden*, 89–97. Toim. Dag Wiese Schartum. Bergen: Fagbokforlaget.

Blume, Peter (ed.), Ahti Saarenpää, Dag Wiese Schartum & Peter Seipel (2001). *Nordic data protection*. Helsinki: Kauppakaari Oyj.

Blume, Peter & Hans Christian Spies (2005). *Ret og digital forvaltning*. København: Jurist- Økonomforbundets Forlag.

Bøckman Finstad, Fredrik (2007). Norsk lovgivning om elektronisk forvaltning. Teoksessa: *Elektronisk forvaltning i Norden*, 119–133. Toim. Dag Wiese Schartum. Bergen: Fagbokforlaget.

Bodgan, Michael (1994). *Comparative law*. Kluwer. Norstedts juridik, Tano.

Brønnøysundregistrene (2007). *Antinn in English* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.altinn.no/cms/1044/altinn/Mer+om+Altinn/Altinn+in+Eng+lish.htm](http://www.altinn.no/cms/1044/altinn/Mer+om+Altinn/Altinn+in+Eng+lish.htm)>. [2.2.2007]

Brusiin, Otto (1938). *Tuomarin harkinta normin puuttuessa*. Helsinki: Suomalainen lakimiesten yhdistys.

Bull, Hans Peter (1964). *Verwaltung durh maschinen – Rechtsprobleme der Technisierung der Verwaltung*. Köln: Grote.

Casals, Kare (2004). *Electronic Commerce Finland ry – Suomen Elektronisen Kaupankäynnin yhdistys ry, luentomateriaali TiMe-seminaarissa 12.10.2004* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.e-finland.org/ecf/material/2004\\_10\\_12\\_Casals\\_Vaasa.pdf](http://www.e-finland.org/ecf/material/2004_10_12_Casals_Vaasa.pdf)>. [27.6.2008]

Copenhagen Economics 2008 (2008). *Study on reduced VAT applied to goods and services in the member states of the European Union* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/study\\_reduced\\_VAT.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_VAT.pdf)>. [1.11.2008]

Dahlqvist, Anna-Leena (2003). *Skattebrott och skattelagarna*. Stockholm: Norstedts Juridik.

The Digital Taskforce (2004a). *Project eGovernment* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://e.gov.dk/english/project\\_egovernment/index.html](http://e.gov.dk/english/project_egovernment/index.html)>. [2.12.2004]

The Digital Taskforce (2004b). *The Danish eGovernment Strategy 2004–06 – realizing the potential* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://e.gov.dk/uploads/media/strategy\\_2004\\_06\\_en1\\_01.pdf](http://e.gov.dk/uploads/media/strategy_2004_06_en1_01.pdf)>. [2.12.2004]

The Digital Taskforce (2007). *The Danish eGovernment Strategy 2007–2010 – towards better digital service, increased efficiency and stronger collaboration* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://modernisering.dk/da/english/e\\_government\\_strategy/](http://modernisering.dk/da/english/e_government_strategy/)> [5.8.2008]

Doernberg, Richard & Luc Hinnekens (1999). *Electronic Commerce and International Taxation*. Haag: Kluwer Law International.

Dommerling, Egbert J. (1991). An introduction to information law – Works of fact at the crossroads of freedom and protection. Teoksessa: *Protection works of fact, copyright, freedom of expression and information law*. Toim. Egbert J. Dommerling & Bernt Hugenholtz. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers.

van de Donk, B.H.J. Wim & Ignace Th.M. Snellen (1989). Knowledge based systems in public administration: Evolving practices and norms. Teoksessa: *Expert systems in public administration*, 3–22. Toim. Snellen, van de Donk & Baquiast. Amsterdam: Elsevier.

Emanuelsson Korsell, Lars (2003). *Bokföringsbrott – en studie i selektion*. Stockholm: Stockholms universitet.

Eriksson, Lars D. (1996). Syrjintäkielto ja yhdenvertaisuus. *Lakimies* 94: 5–6, 862–872.

Ervasti, Kaijus (2007). Oikeuspoliittinen tutkimus ja oikeuspolitiikka. *Oikeus* 36:4. 382–387.

Eskola, Saila & Erkkö Ruohoniemi (2007). *Julkiset hankinnat*. Helsinki: WSOY.

*Euroopan unionin alueiden komitea 2004/C 318/07*. Alueiden komitean lausunto aiheesta ”Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle – Sähköisen hallinnon merkitys huomisen Euroopassa” [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:318:0022:0024:FI:PDF>>. [25.6.2008]

Euroopan oikeusasiamies (2002). *Eurooppalainen hyvän hallintotavan säännöstö* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://ombudsman.europa.eu/code/pdf/fi/code2002\\_fi.pdf](http://ombudsman.europa.eu/code/pdf/fi/code2002_fi.pdf)>. [27.6.2008]

Euroopan oikeusasiamies (2005). *Euroopan hyvän hallintotavan säännöstö* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://ombudsman.europa.eu/code/pdf/fi/code2005\\_fi.pdf](http://ombudsman.europa.eu/code/pdf/fi/code2005_fi.pdf)>. [25.6.2008]

*Euroopan unionin perusoikeuskirja, 2000/C 364/01* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.europarl.eu.int/charter/pdf/text\\_fi.pdf](http://www.europarl.eu.int/charter/pdf/text_fi.pdf)>. [27.6.2008]

Eurooppa-neuvosto (2000). *Työllisyys, talousuudistukset ja sosiaalinen yhteenkuuluvuus. Lissabonin Eurooppa-neuvosto 23–24.3.2000, puheenjohtajan päätelmät* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms\\_Data/docs/pressData/fi/ec/00100r1.fi0.htm](http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/fi/ec/00100r1.fi0.htm)>. [27.6.2008]

Fetzer, Thomas (2007). E-Government in Germany. Teoksessa: *Designing e-Government*, 185–201. Toim. J.E.J. Prins. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

Fjármálaráðuneyti (2001). *The Value Added Tax Act, Nr. 50/1988, with subsequent amendments* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.ministryoffinance.is/legislation/nr/1503#Act](http://www.ministryoffinance.is/legislation/nr/1503#Act)>. [27.6.2008]

Forsætisráðuneytið (2003). *Iceland and the Information Society 2003, Prime Minister's Office* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eng.forsaetisraduneyti.is/information-society/English/nr/1248>>. [27.6.2008]

Forskningsministeriet (1996). *Info-samfundet for alle – den danske model* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://videnskabsministeriet.dk/site/forside/publikationer/1996/it-politisk-redegoerelse-og-handlingsplan-1996/html/index.htm>>. [27.6.2008]

Forssén, Björn (2006). *Taxeringsprocess – en läro- och handbok*. Lund: Studentlitteratur.

Frémont, Jacques (1994). Computerized administrative decision making and fundamental rights. *Osgoode Hall Law Journal*, 32: 4, 817–831.

Gränström, Claes (2002). Archives of the future. Teoksessa: *Law and information technology. Swedish views – An anthology by the IT Law Observatory of the Swedish ICT Commission. (SOU 2002:112)*, 99–106. Toim. Peter Seipel. Stockholm.

Grönlund, Åke (2001). En introduktion till electronic government. Teoksessa: *Elektronisk förvaltning, elektronisk demokrati – Visioner, verklighet, vidareutveckling*, 25–88. Toim. Åke Grönlund ja Agneta Ranerup. Lund: Studentlitteratur.

Grönlund, Åke (2002). Introduction ja Electronic Government – Efficiency, Service Quality and Democracy. Teoksessa: *Electronic Government: Design, Applications & Management*, 1–21 ja 23–50. Toim. Åke Grönlund. Hershey: Idea Group Publishing.

Hakapää, Sari (2007). E-Taxation in value added taxation in Finland. Teoksessa: *E-Taxation: State & Perspectives – E-Government in the field of taxation: Scientific basis, implementation strategies, good practice examples*, 147–160. Toim. Josef Makolm & Gerti Orthofer. Kern: Johannes-Kepler-Universität.

Halila, Leena (2000). *Hallintolainkäyttömenettelyn oikeusturvatakeista*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Hallberg, Pekka (1997). *Oikeuden todellisuus ja oikeuskeskustelu. Puhe lääninoikeuksien ylituomareiden ja hallintopäälliköiden neuvottelupäivillä Vaasassa 23.10.1997* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.kho.fi/21434.htm](http://www.kho.fi/21434.htm)>. [1.11.2008]

Hallberg, Pekka (1999). Perusoikeusjärjestelmä ja Oikeusturva (PL 21 §). Teoksessa: *Perusoikeudet*, 31–58 ja 651–666. Toim. Pekka Hallberg. Helsinki: Werner Söderström lakitieto Oy.

Hallberg, Pekka, Pirkko Ignatius, Heikki Kanninen (1997). *Hallintolainkäyttölaki*. Helsinki: Kauppakaari Oy.



*Hallintovaliokunnan mietintö 31/1998.* Hallintovaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä laiksi viranomaisten toiminnan julkisuudesta ja siihen liittyviksi laeiksi, HaVM 31/1998 - HE 30/1998, tarkistettu versio 2.2 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/havm\\_31\\_1998\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/havm_31_1998_p.shtml)>. [13.6.2008]

*Hallintovaliokunnan mietintö 29/2002.* Hallintovaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta, HaVM 29/2002 - HE 72/2002, tarkistettu versio 2.0 [online]. Saatavissa internetissä. <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/havm\\_29\\_2002\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/havm_29_2002_p.shtml)>. [12.10.2008]

*Hallituksen esitys 184/1977.* Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren muutoksenhakua hovioikeuteen koskevien säännösten ja eräiden niihin liittyvien lakien muuttamisesta. Teoksessa: Vuoden 1977 valtiopäivät, asiakirjat A3, Hallituksen esitykset 109–246. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 88/1981.* Hallituksen esitys Eduskunnalle Hallintomenettelylaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Teoksessa: Vuoden 1981 valtiopäivät, asiakirjat A2, Hallituksen esitykset 61–112. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 158/1986.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta. Teoksessa: Vuoden 1986 valtiopäivät, asiakirjat A4, Hallituksen esityksen 111–200. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 79/1993.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi alioikeusuudistuksen siirtymäsäännöksistä sekä eräksi muiksi alioikeusuudistuksen voimaantuloon liittyviksi laeiksi. Teoksessa: Vuoden 1993 valtiopäivät, asiakirjat A2, Hallituksen esitykset 46–93. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 88/1993.* Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. Teoksessa: Vuoden 1993 valtiopäivät, asiakirjat A2, Hallituksen esitykset 46–93. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 309/1993.* Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta. Teoksessa Vuoden 1993 valtiopäivät, asiakirjat A6, Hallituksen esityksen 281–329, Asetukset, Valtioneuvoston päätökset, Ministeriöiden päätökset. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 217/1995.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi. Teoksessa: Vuoden 1995 valtiopäivät, asiakirjat A6, Hallituksen esitykset 205–221. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 97/1997.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi sähköisen viestinnän ja automaattisen tietojenkäsittelyn käyttämisestä yleisissä tuomioistuimissa annetun lain muuttamisesta. Teoksessa: Vuoden 1997 valtiopäivät, asiakirjat A3, Hallituksen esitykset 86–100. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 1/1998.* Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi. Teoksessa: Vuoden 1998 valtiopäivät, asiakirjat A1, Hallituksen esitykset 1–30. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 30/1998.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi viranomaisten toiminnan julkisuudesta ja siihen liittyviksi laeiksi. Teoksessa: Vuoden 1998 valtiopäivät, asiakirjat A1, Hallituksen esityksen 1–30. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 96/1998.* Hallituksen esitys Eduskunnalle henkilötietolaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Teoksessa: Vuoden 1998 valtiopäivät, asiakirjat A3, Hallituksen esitykset 71–104. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 18/1999.* Hallituksen esitys eduskunnalle henkilökorttilaiksi ja laiksi väestötietolain 23 §:n muuttamisesta. Teoksessa: Vuoden 1999 valtiopäivät, asiakirjat A1, Hallituksen esitykset 1–40. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 149/1999.* Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Teoksessa: Vuoden 1999 valtiopäivät, asiakirjat A3, Hallituksen esitykset 105–169. Helsinki: Eduskunta

*Hallituksen esitys 153/1999.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi sähköisestä asioinnista hallinnossa. Teoksessa: Vuoden 1999 valtiopäivät, asiakirjat A3, Hallituksen esitykset 105–169. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 174/1999.* Hallituksen esitys Eduskunnalle säädösten ja valtiosopimusten julkaisemista koskevaksi lainsäädännöksi. Teoksessa: Vuoden 1999 valtiopäivät, asiakirjat A4, Hallituksen esitykset 170–198. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 188/2000.* Hallituksen esitys Eduskunnalle yritys- ja yhteisötietolaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Teoksessa: Vuoden 2000 valtiopäivät, asiakirjat A5, Hallituksen esitykset 181–215. Helsinki: Eduskunta.

*Hallituksen esitys 194/2001.* Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tietoyhteiskunnan palvelujen tarjoamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2001/20010194.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2001/20010194.pdf)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 197/2001.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi sähköisistä allekirjoituksista ja viestintähallinnosta annetun lain 2 §:n muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2001/20010196.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2001/20010196.pdf)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 17/2002.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2002/20020017](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2002/20020017)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 72/2002.* Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2002/20020072](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2002/20020072)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 125/2002.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeksi arvonlisäverolain sekä Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2002/20020125](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2002/20020125)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 116/2003.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tullilain ja pakkokeinolain muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2003/20030116.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2003/20030116.pdf)> [21.10.2008]

*Hallituksen esitys 117/2003.* Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolain edellyttämistä muutoksista verolainsäädäntöön [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2003/20030117.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2003/20030117.pdf)>. [21.10.2008]

*Hallituksen esitys 125/2003.* Hallituksen esitys Eduskunnalle sähköisen viestinnän tietosuojalaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2003/20030125](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2003/20030125)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 135/2003.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2003/20030135.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2003/20030135.pdf)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 162/2003.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi yksityisyyden suojasta työelämässä ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2003/20030162](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2003/20030162)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 57/2004.* Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verolakien muuttamiseksi [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2004/20040057](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2004/20040057)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 95/2004.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi pientyönantajan maksu- ja ilmoituspalvelujärjestelmästä sekä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain 17 §:n muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2004/20040095](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2004/20040095)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 147/2004.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 149 a §:n muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2004/20040147.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2004/20040147.pdf)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 63/2005.* Hallituksen esitys Eduskunnalle veronkantolaiksi sekä laeiksi valmisteverotuslain 36 §:n ja ajoneuvoverolain muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050063.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050063.pdf)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 91/2005.* Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050091.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050091.pdf)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 151/2005.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verkkotunnuslain muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050151](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050151)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 14/2006.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi vaalilain muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060014](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060014)>. [5.11.2008]

*Hallituksen esitys 109/2006.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi sähköisten tienkäyttömaksujen keräämisjärjestelmistä [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060109.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060109.pdf)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 177/2006.* Hallituksen esitys Eduskunnalle metsätalouden rahoituslaiksi ja laiksi tuloverolain muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060177](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060177)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 193/2006.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kaupparekisterilain, yritys- ja yhteisölain 14 §:n sekä kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060193.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060193.pdf)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 148/2007.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyvien eräiden lakien muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2007/20070148.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2007/20070148.pdf)>. [27.6.2008]

*Hallituksen esitys 114/2008.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonnlisäverolain 85 §:n muuttamisesta [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2008/20080114.pdf](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2008/20080114.pdf)>. [20.10.2008]

*Hallituksen esitys luonnos 30.4.2008.* Hallituksen esitys Eduskunnalle verotililaiksi sekä laeiksi eräiden verolakien muuttamisesta. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=6174;11829](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=6174;11829)>. [25.6.2008]

Halme, Liisa (1999). *Pankkisääntely ja valvonta – Oikeuspoliittinen tutkimus säästöpankkien riskinotosta*. Helsinki: Suomen Pankki.

Halonen, Esa (1979). Verovelvollisen oikeusturvan toteutuminen käytännössä. *Verotus* 29:4, 223–228.

Halvarsson, Andreas & Tommy Morin (2000). *Elektroniska signaturer. E-affärer utan elände med identifiering, signering och kryptering*. Lund: Studentlitteratur.

Hamfelt, Andreas & Peter Wahlgren (1988). *Datorstödda beslut – Artificiell intelligens och juridik*. Stockholm: Institut för Rättsinformatik.

- Hautamäki, Veli-Pekka (2004). *Hyvän hallinnon toteuttaminen*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Havansi, Erkki (2004). *Määräajat ja oikeudenkäynti – tutkimus prosessiliitännäistä määräajoista*. Helsinki: WSOY Lakitieto.
- Helminen, Klaus, Matti Kuusimäki & Markku Salminen (1999). *Poliisioikeus*. Helsinki: Kauppakaari.
- Helopuro, Sanna, Juha Perttula & Juhapekka Ristola (2004). *Sähköisen viestinnän tietosuojat*. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Hemmo, Mika (1999). Vuoden 2000 ongelma ja siviilioikeus. Teoksessa: *Oikeustiede – Jurisprudentia XXXII*, 5–79. Toim. Urpo Kangas. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Heuru, Kauko (2003). *Hyvä hallinto*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Hintikka, Kari A (2001). Käytettävyys. Teoksessa: *ABC digi – Sisällöntuottajan käsikirja*, 84–87. Toim. Jarmo Mäkäläinen. Helsinki: Opetusministeriö.
- Hjerpe, Reino, Seppo Kari & Jaakko Kiander (2003). Yhteenveto. Teoksessa: *Verokilpailu ja Suomen verojärjestelmä*. Toim. Reino Hjerpe, Seppo Kari, Jaakko Kiander & Panu Poutvaara. Helsinki: WSOY.
- Holopainen, Toivo (1981). Kansalaisen oikeusturva hallinnossa. Teoksessa: *Yhteisen kansan hyöty on paras laki, Suomen Lakimiesliiton XXVII Lakimiespäivän pöytäkirja 4.12.1981*, 54–64. Helsinki: Suomalainen Lakimiesliitto.
- Horn, Frank (1998). Pohjoismaiden neuvosto. Teoksessa: *Encyclopædia Iuridica Fennica, osa VI: Kansainväliset suhteet*, 698–702. Toim. Bo Göran Eriksson ym. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Hreinsson, Páll (2004). Electronic Administration in Iceland. Teoksessa: *IT Law, Scandinavian Studies in Law, Volume 47*, 225–243. Toim. Peter Wahlgren. Stockholm: Stockholm Institute for Scandinavian Law.
- Huhtanen, Heidi (2001). *Tietoyhteiskuntaa rakentamassa*. Helsinki: Tietoyhteiskunnan kehittämiskeskus ry.
- Höglund, Mats (2008). *Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv*. Stockholm: Jure Förlag AB.
- International Tax Dialogue (2005). *The Value Added Tax – Experiences and Issues. Background paper, Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.itdweb.org/VATConference/Documents/VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf](http://www.itdweb.org/VATConference/Documents/VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf)>. [15.8.2008]

Jaakohuhta, Hannu (2003). *IT-ensyklopedia*. Helsinki: IT Press.

Jansen, Arild (2005). Assessing E-Government Progress – Why and What. Teoksessa: *Yulex 2005*, 37–56. Toim. Georg Philip Krog & Anne Gunn B. Bekken. Oslo: Institutt for rettinformatikk.

Jardim-Goncalves, Vieira & Steiger-Garcao (2005). Foreseeing the Single European Electronic Market – The Stakeholders perspective. Teoksessa: *Innovation and the knowledge economy: issues, applicatios, case studies*, 88–95. Toim. Paul Cunningham & Miriam Cunningham. Amsterdam: IOS Press.

Johnssén, Gustaf (2007). E-förvaltning och lagstiftning i Sverige 2000–2006. Teoksessa: *Elektronisk förvaltning i Norden*, 135–146. Bergen: Fagbokforlaget.

Jokela, Antti (2004). *Oikeudenkäynti III*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Joutsamo, Kari, Pekka Aalto, Heidi Kaila & Antti Maunu (2000). *Eurooppaoikeus*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Juanto, Leila (1998). *Valmisteverotus – Oikeustieteellinen tutkimus valmisteverotuksen asemasta Suomen verojärjestelmässä*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Juanto, Leila (2008). *Valmisteverolainsäädäntö*. Rovaniemi: Lapin yliopistokustannus.

Juanto, Leila & Esko Linnakangas (2001). *Verotuskäytäntö 2000 – Arvonlisäverotuksen ennakkopäätökset*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Juanto, Leila & Esko Linnakangas (2008). Vero-oikeuden perusteet. Teoksessa: *Oikeusjärjestys III*, 267–290. Toim. Anssi Sinnemäki. Rovaniemi: Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunta.

Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta (2008). *Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunnan toimintasuunnitelma vuodelle 2008* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/04\\_hallinnon\\_kehittaminen/toimintasuunnitelma\\_juhta2008.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/toimintasuunnitelma_juhta2008.pdf)>. [27.6.2008]

Jyränki, Antero (2000). *Uusi perustuslakimme*. Turku: Iura nova.

Jyränki, Antero (2002). Oikeusvaltio ja demokratia. Teoksessa: *Oikeusvaltio*, 13–26. Toim. Aulis Aarnio & Timo Uusitupa. Helsinki: Kauppakaari.

Järvenoja, Markku (2006). Verotusmenettelylaki. Teoksessa: *Yrityksen verosuunnittelu 2006*, 15–27. Helsinki: Talentum Media Oy.

Kajava, Jorma (2002). Tietoturva-asiantuntijan kasvuprosessi – oppiminen ja verkoston luominen. Teoksessa: *Tietoturvallisuus ja laki – ajankohtaista asiaa tietoturvasta, Pohjois-Suomen tuomarikoulu, julkaisuja 2/2002*. Rovaniemi: Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunta.

Kallio, Mika, Ari Nielsen, Marko Ojala, Petri Saukko & Juha Säaskilahti (2008). *Arvonlisäverotus 2008*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Kangas, Urpo (1982). *Lesken oikeudellinen asema. Oikeusdogmaattinen tutkimus lesken sosiaaliturvan laajuudesta*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Kangas, Urpo (1997). Minun metodini. Teoksessa: *Minun metodini*, 90–109. Toim. Juha Häyhä. Helsinki: WSOY Lakitieto Oy.

Karhu, Juha (2003). Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi. *Lakimies* 101: 5, 789–807.

Karhula, Päivikki (toim.) (2008). *Paratiisi vai panoptikon? Näkökulmia ubiikkiyhteiskuntaan*. Helsinki: Eduskunnan kirjasto.

Karvonen, Erkki (2000). *Informaatioyhteiskunta poliitikkojen aloitteena* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.internetix.ofw.fi/opinnot/opintojaksot/0viestinta/tiedotusoppi/johdatusviestintatieteisiin/luento5.9B.html](http://www.internetix.ofw.fi/opinnot/opintojaksot/0viestinta/tiedotusoppi/johdatusviestintatieteisiin/luento5.9B.html)>. [9.9.2008]

Karvonen, Erkki (2001). Elämmekö tieto- vai informaatioyhteiskunnassa? Teoksessa: *Tieto ja tietoyhteiskunta*, 81–108. Toim. Matti Vuorensyrjä & Reijo Savolainen. Helsinki: Gaudeamus.

Kemppinen, Seppo (1997). Viranomaisten palvelutoiminta ja konsultointi. *Defensor Legis* 80:2, 306–313.

Kemppinen, Seppo (toim.) (2004). *Oikeudenkäynnin käsikirja - siviiliprosessit*. Helsinki: WSOY Lakitieto.

Kinnunen, Essi (1999). *Rangaistava toisen vahingoittamien urheilussa*. Helsinki: Opetusministeriö.

Kiviniemi, Mari (2003). Hyvän tiedonhallintatavan toteuttaminen käytännössä. *Lapin yliopiston yhteisölehti Kide* 2003:3, 11–12. Rovaniemi: Lapin yliopisto.

Kivivuori, Antti (1969). *Suomen vahingonkorvauslainsäädännön kehitys I - Rikoslainsäädäntö 1809–1875*. Helsinki: Helsingin yliopisto.

Kivivuori, Janne (2008). *Rikollisuuden syyt*. Helsinki: Nemo.

Koivunen, Juhani (2007). *Luottamus tietoverkkojen käytössä – Varmenteet ja pankkitunnisteet* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tieke.fi/mp/db/file\\_library/x/IMG/20529/file/Varmenteet.pdf](http://www.tieke.fi/mp/db/file_library/x/IMG/20529/file/Varmenteet.pdf)>. [23.9.2008]

Komissio (2001). *eGovernment indicators for benchmarking eEurope* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://ec.europa.eu/information\\_society/eeurope/2002/action\\_plan/pdf/egovindicators.pdf](http://ec.europa.eu/information_society/eeurope/2002/action_plan/pdf/egovindicators.pdf)>. [10.9.2008]

Komissio (2003). *Kohti tietoon perustuvaa Eurooppaa – Euroopan unioni ja tietoyhteiskunta* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/36/index\\_fi.htm](http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/36/index_fi.htm)>. [27.6.2008]

Komissio (2005a). *Sähköinen hallinto* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://europa.eu/scadplus/leg/fi/lvb/l24226b.htm>>. [28.2.2006]

Komissio (2005b). *eEurope – Tietoyhteiskunta kaikille* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://europa.eu/scadplus/leg/fi/lvb/l24221.htm>>. [29.1.2007]

Komissio (2006a). *Sähköinen hallinto* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://europa.eu.int/information\\_society/activities/egovernment\\_research/about\\_us/index\\_fi.htm](http://europa.eu.int/information_society/activities/egovernment_research/about_us/index_fi.htm)>. [15.8.2006]

Komissio (2006b). *Risk management guide for tax administrations* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/Risk\\_Management\\_Guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/Risk_Management_Guide_for_tax_administrations_en.pdf)>. [1.11.2008]

*Komission tiedonanto 585/1998*. Vihreä kirja julkisen sektorin tiedon käytöstä tietoyhteiskunnassa – Julkisen sektorin tieto: Euroopan avainresurssi [online]. Saatavissa internetissä: <[http://ec.europa.eu/information\\_society/policy/psi/docs/pdfs/green\\_paper/gp\\_fi.pdf](http://ec.europa.eu/information_society/policy/psi/docs/pdfs/green_paper/gp_fi.pdf)>. [18.9.2008]

*Komission tiedonanto 348/2000*. Strategia sisämarkkinoiden arvonlisäverojärjestelmän toiminnan parantamiseksi [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0348:FIN:FI:PDF>>. [27.6.2008]

*Komission tiedonanto 140/2001*. eEurope 2002 – Vaikutuksen ja painopisteet [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0140:FIN:FI:PDF>>. [27.6.2008]

*Komission tiedonanto 428/2001*. Eurooppalainen hallintotapa – valkoinen kirja [online]. Saatavissa internetissä: <[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fi/com/2001/com2001\\_0428fi01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fi/com/2001/com2001_0428fi01.pdf)>. [27.6.2008]

*Komission tiedonanto 62/2002*. Raportti eEurope-vertailuanalyseistä. Euroopan yhteisöjen komissio [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2002:0062:FIN:FI:PDF>>. [27.6.2008]

*Komission tiedonanto 263/2002*. eEurope 2005: Tietoyhteiskunta kaikille. Euroopan yhteisöjen komissio [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2002:0263:FIN:FI:PDF>>. [27.6.2008]

*Komission tiedonanto 567/2003*. Sähköisen hallinnon merkitys huomisen Euroopassa [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0567:FIN:FI:PDF>>. [27.6.2008]



*Komission tiedonanto 757/2004.* Eurooppalaisen tietoyhteiskunnan haasteet vuoden 2005 jälkeen [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52004DC0757:FI:HTML>>. [27.6.2008]

*Komission tiedonanto 108/2004.* eEurope 2005 -toimintasuunnitelman väliarviointi [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0108:FIN:FI:PDF>>. [27.6.2008]

*Komission tiedonanto 97/2005.* Parempaa sääntelyä kasvun ja työllisyyden edistämiseksi Euroopan Unionissa [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0097:FIN:FI:PDF>>. [1.9.2008]

*Komission tiedonanto 229/2005.* i2010 – kasvua ja työllisyyttä edistävä eurooppalainen tietoyhteiskunta [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0229:FIN:FI:PDF>>. [27.6.2008]

*Komission tiedonanto 609/2005.* Ehdotus: Euroopan parlamentin ja neuvoston päätös sähköisestä tulli- ja kauppaympäristöstä [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0609:FIN:FI:PDF>>. [18.9.2008]

*Komission tiedonanto 45/2006.* Yleiseurooppalaisten sähköisten viranomaispalveluiden yhteentoimivuus [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0045:FIN:FI:PDF>>. [27.6.2008]

*Komission tiedonanto 496/2007.* Tietotekniset taidot 2000-luvulla edistämään kilpailukykyä, kasvua ja työpaikkoja [online]. Saatavissa internetissä: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0496:FIN:FI:PDF>>. [20.10.2008]

Komission toimintasuunnitelma (2000). *eEurope 2002 – Tietoyhteiskunta kaikille* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://ec.europa.eu/information\\_society/eeurope/2002/news\\_library/documents/eeurope2005/eeurope2005\\_fi.pdf](http://ec.europa.eu/information_society/eeurope/2002/news_library/documents/eeurope2005/eeurope2005_fi.pdf)>. [27.6.2008]

Konstari, Timo (2000). Kirjallisuutta – Tuomas Pöysti: Tehokkuus, informaatio ja eurooppalainen oikeusalue – Virallisen vastaväittäjän professori Timo Konstarin antama 18.10.1999 päivätty lausunto Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunnalle. *Lakimies* 98:2, 264–290.

Korhonen, Rauno (2003a). *Sähköisen asioinnin tietosuojangelmat. Sähköinen asiointi ja palvelut Suomessa 2003 – kärkiseminaari 27.3.2003 Tampere*. [online]. Saatavissa internetissä: <[www.etampere.fi/office/fi/materiaalit\\_list.tmpl?mate=pass&grp=38](http://www.etampere.fi/office/fi/materiaalit_list.tmpl?mate=pass&grp=38)>. [15.4.2005]

Korhonen, Rauno (2003b). *Perusrekisterit ja henkilötietojen suoja*. Rovaniemi: Lapin yliopisto.

Korhonen, Rauno (2003c). Perusrekisterit ja tietosuoja [online]. Saatavissa internetissä: <[www.edilex.fi/lakikirjasto/1126.pdf](http://www.edilex.fi/lakikirjasto/1126.pdf)>. [27.6.2008]

Korhonen, Rauno (2005). *Sähköisen asioinnin ja viestinnän normitulvaa* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.ulapland.fi/home/oiffi/julkaisut/SahkAsViestNormit.pdf](http://www.ulapland.fi/home/oiffi/julkaisut/SahkAsViestNormit.pdf)>. [27.6.2008]

Korhonen, Rauno (2006). Informaatio-oikeuden asemasta oikeuksien kentässä. Teoksessa: *Oikeusteorian poluilla – Juhlakirja prosessori Rauno Halttunen*, 87–103. Toim. Sauli Mäkelä. Rovaniemi: Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunta.

Korhonen, Virpi, Seppo Koskinen, Mika Ojanen & Pirkko Pesonen (2004). *Työelämän uusi tietosuoja*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Kotkansalo, Aleksanteri (1977). *Suomen liikevaihtovero-oikeus*. Helsinki: Suomen lakimiesliiton kustannus oy.

Kriikkula, Anssi (2006). *Biometriset tunnisteet ja tietosuoja erityisesti pankkialan sovelluksiin liittyen* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.edilex.fi/lakikirjasto/4327.pdf](http://www.edilex.fi/lakikirjasto/4327.pdf)>. [27.6.2008]

Kulla, Heikki (1998). Asianmukaisen käsittelyn vaatimus hallintomenettelyssä. *Lakimies* 96:6–7, 114–1151.

Kulla, Heikki (2008). *Hallintomenettelyn perusteet*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Kuopus, Jorma (1984). Verovelvollisen oikeusturva ja verohallinnon atk-järjestelmä. *Lakimies* 82:3, 301–334.

Kuopus, Jorma (1988). *Hallinnon lainalaisuus ja automatisoitu verohallinto*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Kuopus, Jorma (2000). Kansalaiset ja hallinnon sähköinen asiointi. *Hallinnon tutkimus* 12:1, 86–100. Artikkelin on saatavissa myös internetissä osoitteessa: <[www.opiskelijakirjasto.lib.helsinki.fi/eres/oik/art/kuopus.pdf](http://www.opiskelijakirjasto.lib.helsinki.fi/eres/oik/art/kuopus.pdf)>. [27.6.2008]

Kuronen, Timo (1998). *Tietovarantojen hyödyntäminen ja demokratia*. Helsinki: Suomen itsenäisyyden juhlarahasto.

Kuusikko, Kirsi (2000). *Neuvonta hallinnossa*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Kuusikko, Kirsi (2007a). Hyvä hallinto, neuvonta ja oikeuspolitiikka. *Oikeus* 36:4, 455–461.

Kuusikko, Kirsi (2007b). Hallinto-oikeus. Teoksessa: *Oikeusjärjestys, osa III*, 103–186. Toim. Risto Haavisto. Rovaniemi: Lapin yliopisto oikeustieteiden tiedekunta.

Laakso, Seppo, Outi, Suviranta & Veijo Tarukannel (2006). *Yleishallinto-oikeus*. Tampere: Tampereen yliopisto, Oikeustieteiden laitos.

Laaksonen, Mikko (1977). Onko veronmaksajan oikeusturva riittävä? *Verotus* 27:2, 69–74.

Laine, Juha & Ilja Ponka (2003). Kirjallisen muodon täyttäminen sähköisesti. *Defensor Legis* 86:6, 1028–1043.

Laitinen, Mirjami (2001). *Selvitys verotilistä ja pientyönantajien maksujärjestelmästä*. Helsinki: Sosiaali- ja terveystieteiden ministeriö & valtiovarainministeriö.

*Lakialoite 14/2006*. Tiemaksulaki [online]. Saatavissa internetissä: <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/la\\_41\\_2006\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/la_41_2006_p.shtml)>. [16.6.2008]

*Lakivaliokunnan lausunto 9/1998*. Lakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi, versio 2.0 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/lavl\\_9\\_1998\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/lavl_9_1998_p.shtml)>. [26.6.2008]

Lantto, Eeva (1999). *Sähköinen asiointi hallinnossa. Sosiaali- ja terveysturvan katsauksia 38*. Helsinki: Kansaneläkelaitos.

Lappalainen, Juha (2001). *Siviiliprosessioikeus II*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Lappalainen, Juha (toim.) (2007). *Prosessioikeus*. Helsinki: WSOYpro.

Lau, Edwin (2007). Electronic government and the drive for growth. Teoksessa: *Governance and information technology*, 39–58. Toim. Viktor Mayer-Schönberger & David Lazer. Cambridge: The MIT Press.

Lavapuro, Juha (2000). Yleinen järjestys ja turvallisuus: kollektiivinen hyvä. *Lakimies* 98:3, 412–422.

Lehtola, Markku & Kauko Paksula (1997). *Talousrikosten tilannetorjunta*. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos.

Lehtonen, Asko (1986). *Veropetoksesta*. Helsinki: Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy.

Lehtonen, Asko (1988). Vanhat traditiot haittaavat tietotekniikan hyödyntämistä. *Lakimiesuutiset* 44:2, 18–20.

Lehtonen, Asko (1993). Oikeustapauksia, kommentteja, KKO 1992:64 (täysistunto). *Lakimies* 91:5, 57–66.

Lehtonen, Asko (1998). Veropetossäännöksen muutokset. *Lakimies* 96:8, 1309–1324.

Lehtonen, Asko (1999a). Domain-osoite, Tietotekniikkaoikeus ja Viranomaisohjeet. Teoksessa: *Encyclopædia Iuridica Fennica, osa VII: Oikeuden yleistieteet*, 98–102, 1180–1189, 1288–1291. Toim. Heikki E. S. Mattila. Helsinki: Suomalaisen Lakimiesyhdistys.

Lehtonen, Asko (1999b). Tietokoneviruksilla aiheutettu vahinko ja oikeudellinen korvausvastuu. Teoksessa: *Pohjois-Suomen tuomarikoulu, julkaisuja 3/1999*, 137–202. Rovaniemi: Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunta.

Lehtonen, Asko (2001). Sähköpostin suojasta. Teoksessa: Juhlajulkaisu *Juha Tolonen 15.4.2001 – Oikeustieteen rajoja etsimässä*, 113–133. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, Kokoomateosten sarja, Juhlajulkaisut A:9. Toim. Vesa Annola & Brita Herler. Turku.

Lehtonen, Asko (2003). *Perhe- ja perintöoikeuden prosessuaalisia kysymyksiä, luentomateriaali* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.ulapland.fi/files/20030331101746AskoLehtonen.pdf](http://www.ulapland.fi/files/20030331101746AskoLehtonen.pdf)>. [27.6.2008]

Lehtonen, Asko (2004). Luottamuksellisen viestin suoja kattaa myös sähköpostin. Teoksessa: *HYVÄ, PAHA INFORMAATIO – Informaatio-oikeuden erityiskysymyksiä*, 61–79. Toim. Outi Järvi. Vaasa: Vaasan yliopisto.

Lehtonen, Asko (2005a). Kirjallisuutta – Kirja-arvio Mirva Lohiniva-Kerkelän teoksesta Verosalaisuus – Yksityisyyden ja luottamuksellisen liiketoimintatiedon suoja verotuksessa. *Lakimies* 103:1, 155–163.

Lehtonen, Asko (2005b). Vastaväittäjän lausunto Katariina Sorvarin teoksesta Vastuu tekijänoikeuden loukkauksesta erityisesti tietoverkkoympäristössä. *Lakimies* 103:6, 986–995.

Lehtonen, Asko (2008a). *Tietotekniikkaoikeus, luentomateriaali* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.uwasa.fi/midcom-admin/ais/midcom-serveattachment-4441/TIETOTEK2007.pdf](http://www.uwasa.fi/midcom-admin/ais/midcom-serveattachment-4441/TIETOTEK2007.pdf)>. [27.6.2008]

Lehtonen, Asko (2008b). *Oikeus- ja informaatiolähdeoppi*, luentomateriaali. Vaasan yliopisto.

Lehtonen, Asko (2008c). *Vankeutta vai veronkorotusta sekä arvio rikosprosessissa*, luentomateriaali. Viranomaisyhteistyöseminaari 15.10.2008.

Lehtonen, Asko (2008d). *Oikeusteoria*, luentomateriaali. Vaasan yliopisto.

Leith Philip (1986). Legal expert systems: misunderstanding the legal process. *Computers and Law* 49: September 1986, 26–31.

Liikenneministeriö (1993). *Hallinnon sähköisen asioinnin kehittämistyöryhmän loppuraportti*. Helsinki: Liikenneministeriö.

Liikenneministeriö (1998). *Tietoturva tietoverkoissa. Tietoverkkojen kehittämisohjelma (Tiveke)* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://palvelut.tieke.fi/arkisto/tiveke/turva/turva-1.htm>>. [2.8.2004]

Liikenne- ja viestintäministeriö (2003). *Sähköisen tunnistamisen menetelmät ja niiden sääntelyn tarve*. [online]. Saatavissa internetissä: <[www.mintc.fi/www/sivut/dokumentit/julkaisu/julkaisusarja/2003/a442003.pdf](http://www.mintc.fi/www/sivut/dokumentit/julkaisu/julkaisusarja/2003/a442003.pdf)>. [15.12.2004]

Liikenne- ja viestintäministeriö (2004). *Joukkoliikenne nousuun* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.ytv.fi/NR/rdonlyres/3C2E8BEC-2ED4-4076-A0E9-7A0BA445E4DD/0/HYKY04\\_2005low.pdf](http://www.ytv.fi/NR/rdonlyres/3C2E8BEC-2ED4-4076-A0E9-7A0BA445E4DD/0/HYKY04_2005low.pdf)>. [27.6.2008]

Liikenne- ja viestintäministeriö (2006). *Tienkäyttömaksujärjestelmät – esiselvitys*. [online]. Saatavissa internetissä: <[www.mintc.fi/fileserver/Julkaisuja%2017\\_2006.pdf](http://www.mintc.fi/fileserver/Julkaisuja%2017_2006.pdf)>. [27.6.2008]

Liikenne- ja viestintäministeriö (2007). *Tienkäyttömaksujen vaikutukset Suomessa* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.mintc.fi/fileserver/LVM35\\_2007.pdf](http://www.mintc.fi/fileserver/LVM35_2007.pdf)>. [25.8.2008]

*Liikenne- ja viestintävaliokunnan mietintö 17/2006*. Mietintö hallituksen esityksestä laiksi sähköisten tienkäyttömaksujen keräämisjärjestelmästä, LiVM 17/2006 - HE 109/2006, tarkistettu versio 2.0. [online]. Saatavissa internetissä: <[www.edus.kunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/livm\\_17\\_2006\\_p.shtml](http://www.edus.kunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/livm_17_2006_p.shtml)>. [27.6.2008]

Linna, Tuula (1987). *Ulosottorealisoinnista de lege ferenda*. Helsinki: Suomalaisen Lakimiesyhdistys.

Linna, Tuula & Tatu Leppänen (2003). *Ulosottomenettely*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Linnakangas, Esko (1986a). Jaksotusvirheiden oikaisemismenettelystä verotuksessa. *Verotus* 36:1, 23–35.

Linnakangas, Esko (1986b). Verovelvollisen oikeusturva heikentymässä? *Verotus* 36:3, 227–232.

Linnakangas, Esko (2006). *Uudistunut verotus- ja muutoksenhakumenettely* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.ulapland.fi/includes/file\\_download.asp?deptid=8739&fileid=8811&file=20060627122139.rtf](http://www.ulapland.fi/includes/file_download.asp?deptid=8739&fileid=8811&file=20060627122139.rtf)>. [16.9.2008]

Linnakangas, Esko (2007). *Autojen verotus – Auto-, ajoneuvo- ja polttoaineverotus sekä tieliikenneverotuksen kehittäminen*. Helsinki: Talentum Media oy.

Linnakangas, Esko, Raimo Immonen & Pertti Puroinen (2000). *Verotuskäytäntö 1999/4. KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Linnakangas, Esko, Leila Juanto & Päivi Laatikainen (1995). *Uusi arvonlisävero-  
tus ja tulliverotus*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Linnakangas, Esko & Leila Juanto (2008). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusvero-  
tus*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Lintvedt, Mona Naomi (2006). Altinn – en systembeskrivelse, 51–68. Teoksessa:  
*Elektronisk forvaltning i Nordea – praksis, lovgivning og rettslige utfordringer*.  
Bergen: Fagbokforlaget.

Lohiniva-Kerkelä, Mirva (2003a). *Verosalaisuus – Yksityisyyden ja luottamuksel-  
lisen liiketoimintatiedon suoja verotuksessa*. Rovaniemi: Lapin yliopisto.

Lohiniva-Kerkelä, Mirva (2003b). *Verosalaisuus*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

von Lucke, Jörn & Heinrich Reinermann (2000). *Speyerer Definition von Elec-  
tronic Government* [online]. Saatavana internetissä: <[http://foev.dhv-speyer.de/  
ruvii/SP-EGvce.pdf](http://foev.dhv-speyer.de/ruvii/SP-EGvce.pdf)>. [29.8.2008]

Luhman, Nilkas (1964). Lob der Routine. *Vetwaltungsarchiv* 55, 1–33.

Luhtasela, Harri (2007). *Sähköisen kuluttajakaupan sääntely Euroopan unionissa  
ja Yhdysvalloissa*. Vaasa: Vaasan yliopisto.

*Maa- ja metsätalousvaliokunnan mietintö 18/2006*. Maa- ja metsätalousvaliokun-  
nan mietintö hallituksen esityksestä metsätalouden rahoituslaiksi ja laiksi tulove-  
rolain muuttamisesta, MmVM 18/2006 - HE 177/2006, tarkistettu versio 2.0 [on-  
line]. Saatavissa internetissä: <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/mm  
vm\\_18\\_2006\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/mm<br/>vm_18_2006_p.shtml)>. [27.6.2008]

Magnusson, Dan & Roland Sigbladh (2001). *Ekonomisk brottslighet – Så skyddar  
du dig och din verksamhet*. Näsviken: Björn Lundén Information AB.

Magnusson Sjöberg, Cecilia (1992). *Rättsautomation – Särskilt om myndigheter-  
nas datorisering*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Magnusson Sjöberg, Cecilia (2006). Law and Informatics in a Laboratory Re-  
search Environment. Teoksessa: *Festskrift till Peter Seipel*, 397–411. Tom. Ceci-  
lia Magnusson Sjöberg & Peter Wahlgren. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Manner, Matti (2002). Asianajajat yhteiskunnan oikeudellistumisen keskipistees-  
sä. *Defensor Legis* 85: 1, 1–2.

Mannio, Lauri (2001). *Sähköisen kaupankäynnin verotus*. Helsinki: WSOY Laki-  
tieto.

Matikkala, Ulla & Tommi Inkinen (2004). *Tietoyhteiskunta 2004: Sitä saa, mitä  
tilaa – mutta voisiko teoriasta olla kerran opiksikin?* [online]. Saatavissa interne-  
tissä: <[www.sitra.fi/Julkaisut/osku/osku53.pdf](http://www.sitra.fi/Julkaisut/osku/osku53.pdf)>. [23.9.2008]

Mattsson, Nils (1994). *Skattepolitik*. Uppsala: Iustus förlag.

Mayer-Schönberger, Viktor & David Lazer (2007). From electronic government to information government. Teoksessa: *Governance and information technology*, 1–14. Toim. Viktor Mayer-Schönberger & David Lazer. Cambridge: The MIT Press.

McDaniel, Paul R. (1980). A Value Added Tax for the United States? Some preliminary reflections. *The Journal on Corporate Law* 6: 1, 15–22.

Miettinen, Tarmo & Ulla Väätänen (2006). *Hallintolaki hallintotoiminnassa – Hallintolain seurantatutkimuksen osaraportti I* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.om.fi/1162314917144](http://www.om.fi/1162314917144)>. [27.6.2998]

Mikkola, Tuulikki (1999). *Oikeudellisen tiedon yhtenevyys ja sen esteet – Jäämistöoikeudellisen informaation vertailtavuus*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Miljöavgiftskansliet (2006). *Fakta och resultat från Stockholmsförsöket, Andra versionen augusti 2006* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.stockholmsforsoket.se/upload/Rapporter/Fakta%20och%20resultat%20stockholmsf%C3%B6rs%C3%B6ket%20aug%202006.pdf](http://www.stockholmsforsoket.se/upload/Rapporter/Fakta%20och%20resultat%20stockholmsf%C3%B6rs%C3%B6ket%20aug%202006.pdf)>. [17.9.2008]

Ministeriet for Videnskab, Teknologi og Udvikling (2002). *IT for alle – Danmarks fremtid. IT- og telepolitisk redegørelse og handlingsplan 2002* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.videnskabsministeriet.dk/fsk/publ/202/itforalle/itforalle.pdf](http://www.videnskabsministeriet.dk/fsk/publ/202/itforalle/itforalle.pdf)>. [15.2.2005]

Ministeriet for Videnskab, Teknologi og Udvikling (2008). *IT and Telecommunications Policy Report 2008* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://videnskabsministeriet.dk/site/forside/publikationer/2008/it-and-telecommunications-policy-report-2008/it-and-telecommunications-policy-report-2008.pdf>>. [5.8.2008]

Moderniseringsdepartementet (2005). *eNorge 2009 – det digitale spranget* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.regjeringen.no/upload/FAD/Vedlegg/IKT-politikk/enorge\\_2009\\_komplett.pdf](http://www.regjeringen.no/upload/FAD/Vedlegg/IKT-politikk/enorge_2009_komplett.pdf)>. [5.8.2008]

Moussis, Nicholas (2003). *Guide to European Policies*. Rixensart: European Study Service.

Mutanen Anu (2004). *Kysymyksiä demokratian kehittämisestä – Kansalaisten osallistumis- ja vaikuttamiskeinojen kehittäminen sekä demokratia-asioiden hallinto, Ruotsissa, Norjassa ja Tanskassa. Oikeusministeriön julkaisuja 2004:5* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.om.fi/tulostus/26333.htm](http://www.om.fi/tulostus/26333.htm)>. [1.12.2004]

Myrsky, Matti (1997). Vero-oikeustutkimuksen vaihtoehtoista ja mahdollisuuksista. *Verotus* 47:5, 529–534.

Myrsky, Matti (2000). Vero-oikeudesta dynaamisena oikeudenalana. *Lakimies* 98:2, 163–179.

Myrsky, Matti (2001). Vero-oikeudellisista jatko-opinnoista. *Verotus* 51:2, 198–202.

Myrsky, Matti (2002). *Prejudikaattien merkitys verotuksessa*. Helsinki: Kauppa-kaari Oyj.

Myrsky, Matti (2004a). Oikeuslähteistä verotuksessa. *Verotus* 54:1, 29–55.

Myrsky, Matti (2004b). Hallintolain merkityksestä verotuksen kannalta. *Verotus* 54:2, 120–138.

Myrsky, Matti (2005). Perustuslain merkityksestä verotuksen kannalta. *Verotus* 55:1, 27–40.

Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2004). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2006). *Elinkeinotulon verotus*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2007). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Myrsky, Matti & Jaakko Ossa (2008). *Verotuksen perusteet*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Mäenpää, Olli (1999). *Julkisuusperiaate*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

Mäenpää, Olli (2000). Julkisuusperiaate informaatioyhteiskunnassa. *Oikeus* 29:1, 82–90.

Mäenpää, Olli (2001). Hyvä hallinto – aito perusoikeus? Teoksessa: *Nykyajan muuttuva oikeus – Nutida rätt i förändring, r.f. Justus ry. 10 vuotta/år juhla-julkaisu*, 177–189. Toim. Kimmo Nuotio, Casper Herler & Johan Boucht. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Mäenpää, Olli (2003). *Hallinto-oikeus*. Helsinki: WSOY.

Mäenpää, Olli (2007a). *Grunderna för god förvaltning*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

Mäenpää, Olli (2007b). *Hallintoprosessioikeus*. Helsinki: WSOY.

Mäenpää, Olli (2008a). *Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet*. Helsinki: Edita Publishing Oy.



- Mäenpää, Olli (2008b). Avoin, tehokas ja riippumaton eurooppalainen hallinto. Teoksessa: *Juhlakirja Pentti Arajärvi 1948 – 2/6 – 2008*, 375–389. Toim. Tarmo Miettinen & Matti Muukkonen. Joensuu: Joensuun yliopisto.
- Mäenpää, Olli (2008c). *Julkisuusperiaate*. Helsinki: WSOYpro.
- Mäkelä, Kaisa (2001). *Talouselämän rikokset, rikosoikeus ja kriminaalipolitiikka*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Määttä, Kalle (2007). *Veropolitiikka – Teoria ja käytäntö*. Helsinki: Edita Publishing oy.
- Mösbauer, Heinz (2005). *Steuerliche Aussenprüfung*. München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag. Teos on saatavissa myös internetissä osoitteessa: <<http://bookview.libreka.de/9783486578560/FC>>. [1.11.2008]
- Naerings- og handelsdepartementet (2002). *eNorway* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://odin.dep.no/archive/nhdvedlegg/01/03/eNorw040.pdf>>. [12.2.2003]
- Naerings- og handelsdepartementet (2004). *eNorway, Status Repot 2004* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.dep.no/filarkiv/216212/eNorway\\_Status\\_Report\\_2004\\_web.pdf](http://www.dep.no/filarkiv/216212/eNorway_Status_Report_2004_web.pdf)>. [27.6.2008]
- Nielsen, Jakob (2000). *WWW suunnittelu (Designing web usability)*. Suom. Timo Haanpää. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Nieminen, Auvo, Raimo Anttila & Leena Äärilä (2008). Arvonlisäverotus. Teoksessa: *WSOYpro Yritysonline – Verotus, päivitetty 30.5.2008*. Saatavissa maksullisena internetissä: <[www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&menu=Teokset|Verotus](http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&menu=Teokset|Verotus)>. [27.6.2008]
- Niemivuo, Matti (2008). Hyvä hallinto – perusoikeudesta ihmisoikeudeksi? Teoksessa: *Juhlakirja Pentti Arajärvi 1948 – 2/6 – 2008*, 49–62. Toim. Tarmo Miettinen & Matti Muukkonen. Joensuu: Joensuun yliopisto.
- Niemivuo, Matti & Marietta Keravuori (2003). *Hallintolaki*. Helsinki: WSOY.
- Niinikoski, Marja-Liisa, Nina von Hertzen & Ilpo Kauppinen [2007]. *Pilottiselvitys arvonlisäverolainsäädännön yrityksille aiheuttamista hallinnollisista kustannuksista. Kauppa- ja teollisuusministeriön julkaisuja 14/2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://julkaisurekisteri.ktm.fi/ktm\\_jur/ktmjur.nsf/all/05CDD61FA165EDDEC22572C700467B88/\\$file/jul14esi\\_2007\\_netti.pdf](http://julkaisurekisteri.ktm.fi/ktm_jur/ktmjur.nsf/all/05CDD61FA165EDDEC22572C700467B88/$file/jul14esi_2007_netti.pdf)>.
- Nilsson, Jörgen (2006). Informationssäkerhet i domstolsväsendet. Teoksessa: *Rätten och säkerheten IT-samhället*, 35–54. Toim. Peter Seipel. Stockholm: Jure AB.
- Norrgård, Marcus (2002). *Interimistiska förbud i immaterialrätten*. Helsinki: Kauppakaari.

Nuutila, Ari-Matti (1996). *Rikosoikeudellinen huolimattomuus*. Helsinki: Kaup-pakaari.

Nybergh, Frey (2004). *Rätten till tjänster i informations- och kreditsamhället – En rättsdogmatisk undersökning om tillgången till infrastrukturen för handeln, särskilt banktjänster*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

OECD (2002a). *Tietojärjestelmien ja tietoverkkojen turvallisuusperiaatteet – Turvallisuuskulttuurin kehittäminen. OECD:n suositus* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/03\\_muut\\_asiakirjat/24335\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/24335_fi.pdf)>. [27.6.2008]

OECD (2002b). *OECD Guidelines for the Security of Information Systems and Networks: Towards a Culture of Security* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.oecd.org/dataoecd/16/22/15582260.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/16/22/15582260.pdf)>. [27.6.2008]

OECD (2003a). *OECD e-government studies: eGovernment in Finland. OECD*. [online]. Saatavissa internetissä: <[www.oecdbookshop.org/oecd/get-it.asp?REF=4203081E.PDF&TYPE=browse](http://www.oecdbookshop.org/oecd/get-it.asp?REF=4203081E.PDF&TYPE=browse)>. [27.6.2008]

OECD (2003b). *The e-Government Imperative. OECD e-Government Studies* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.oecdbookshop.org/oecd/get-it.asp?REF=4203071E.PDF&TYPE=browse](http://www.oecdbookshop.org/oecd/get-it.asp?REF=4203071E.PDF&TYPE=browse)>. [27.6.2008]

OECD (2005a). *OECD e-Government Studies, Norway* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.oecdbookshop.org/oecd/get-it.asp?REF=4205151E.PDF&TYPE=browse](http://www.oecdbookshop.org/oecd/get-it.asp?REF=4205151E.PDF&TYPE=browse)>. [27.6.2008]

OECD (2005b). *Survey of Trends in Taxpayer Service Delivery Using New Technologies* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.oecd.org/dataoecd/56/41/34904237.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/56/41/34904237.pdf)>. [27.6.2008]

OECD (2006a). *OECD e-Government Studien, Denmark* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.oecdbookshop.org/oecd/get-it.asp?REF=4206051E.PDF&TYPE=browse](http://www.oecdbookshop.org/oecd/get-it.asp?REF=4206051E.PDF&TYPE=browse)>. [27.6.2008]

OECD (2006b). *Strategies for Improving the Take-up Rates of Electronic Services* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.oecd.org/dataoecd/41/36/36280699.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/41/36/36280699.pdf)>. [27.6.2008]

OECD (2007). *Improving Taxpayer Service Delivery: Channel Strategy Development* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.oecd.org/dataoecd/34/47/38528306.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/34/47/38528306.pdf)>. [2.10.2008]

OECD (2008a). *Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf)>. [2.10.2008]

OECD (2008b). *Third Party Reporting Arrangements and Pre-filled Tax Returns: The Danish and Swedish Approaches* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.oecd.org/dataoecd/39/5/39948012.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/39/5/39948012.pdf)>. [2.10.2008]

Oikarinen, Esko (2004). Rovaniemen hovioikeuspiirin tuomioistuinten laatuhaankkeet osoittaneet uuden keskustelukulttuurin tarpeellisuuden – Laatu työtä koko oikeudenhoidon ketjussa. *Defensor Legis* 87:1, 57–64.

Oikeusministeriö (2007). *Vaalitietojärjestelmän kehittäminen ja sähköinen äänestäminen* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vaalit.fi/14912.htm](http://www.vaalit.fi/14912.htm)>. [29.1.2007]

Oikeusministeriö (2008). *Sähköisen äänestyksen kokeilusta myönteistä palautetta – noin 200 äänestystä kuitenkin keskeytyi erehdyksessä* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.om.fi/Etusivu/Ajankohtaista/Uutiset/1224166604122](http://www.om.fi/Etusivu/Ajankohtaista/Uutiset/1224166604122)>. [4.11.2008]

Olsson, Kurt (1996). Behövs Nordiskt lagstiftningsarbete? Teoksessa: *Nordiskt lagstiftningssamarbete i det nya Europa*, 221–229. Toim. Ulf Bernitz & Ola Wiklund. Stockholm: Juristförlaget.

Paasto, Päivi & Elina Pirjatanniemi (2007). Oikeus ja politiikka. *Oikeus* 36:4, 379–381.

Parjo, Lea (2008). *Tietoyhteiskuntamittareiden tulkinta mutkikasta* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.stat.fi/artikkelit/2008/art\\_2008-05-30\\_003.html?s=0](http://www.stat.fi/artikkelit/2008/art_2008-05-30_003.html?s=0)>. [9.9.2008]

Patentti- ja rekisterihallitus (2007). *Sähköinen ilmoittaminen kaupparekisteriin* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yleista/sahkoinenilmoittaminen.html](http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yleista/sahkoinenilmoittaminen.html)>. [9.6.2008]

Patentti- ja rekisterihallitus (2008). *Yksityisen elinkeinonharjoittajan muutokset* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yeh/muutokset.html](http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yeh/muutokset.html)>. [4.11.2008]

Peczenik, Aleksander (1995). *Juridikens teori och metod*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Peczenik, Aleksander, Aulis Aarnio & Gunnar Berghotz (1990). *Juridisk argumentation*. Stockholm: Norstedts.

Pellonpää, Matti (2007). *Europeiska mänskörättskonventionen*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Perttula, Juha (2002). *Tietoverkkojen oikeudelliset kysymykset – Euroopan unionin jäsenvaltioiden viranomaisten välisessä sähköisessä viestinnässä. Sosiaali- ja terveysturvan tutkimuksia 64*. Helsinki: Kansaneläkelaitos

*Perustuslakivaliokunnan lausunto 43/1998.* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä laiksi viranomaisten toiminnan julkisuudesta ja siihen liittyviksi laeiksi, PeVL 43/1998 - HE 30/1998, tarkistettu versio 2.1 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.parlament.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/pevl\\_43\\_1998\\_p.shtml](http://www.parlament.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/pevl_43_1998_p.shtml)>. [27.6.2008]

*Perustuslakivaliokunnan mietintö 1/1982.* Perustuslakivaliokunnan mietintö eduskunnan oikeusasiamiehen toiminnastaan vuonna 1980 antaman kertomuksen johdosta, PeVM 1/1982. Teoksessa: Valtiopäivät 1982, asiakirjat C 1, Valiokuntien mietinnöt ja lausunnot. Helsinki: Eduskunta.

*Perustuslakivaliokunnan mietintö 10/1998.* Perustuslakivaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi, PeVM 10/1998 - HE 1/1998, tarkistettu versio 2.0 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/pevm\\_10\\_1998\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/pevm_10_1998_p.shtml)>. [27.6.2008]

*Perustuslakivaliokunnan lausunto 35/2005.* Perustuslakivaliokunnan lausunto valtiovarainvaliokunnalle hallituksen esityksestä eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta, PeVL 35/2005 - HE 91/2005, tarkistettu versio 2.0 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/pevl\\_35\\_2005\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/pevl_35_2005_p.shtml)>. [20.10.2008]

*Perustuslakivaliokunnan lausunto 4/2006.* Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä laiksi vaalilain muuttamisesta, PeVM 4/2006 - HE 14/2006, versio 2.0 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/pevm\\_4\\_2006\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/pevm_4_2006_p.shtml)>. [4.11.2008]

Pietarinen, Ilmari, Paavo Ahonen, Nina Godenhjelm, Iiro Hartimo, Pekka Kilpeläinen, Jukka Korpela, Tuomas Kotovirta, Sakari Mattila & Pentti Saastamoinen (2008). *ATK-sanakirja 1*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Pikkujämsä, Mikko (2001). *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari Oyj.

Pirjatanniemi, Elina (2005). *Vihertyvä rikosoikeus – Ympäristökriminalisointien oikeutus, mahdollisuudet ja rajat*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Posio, Sirpa (2008). *Yksityisyyden suoja sosiaalihuollossa*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Pretty, Ian (2007). Driving e-take-up. Teoksessa: *E-Taxation: State & Perspectives – E-Government in the Field of Taxation: Scientific Basis, Implementation Strategies, Good Practice Examples*, 110–121. Toim. Josef Makolm & Gerti Orthofer. Kern: Johannes-Kepler-Universität.

Prime Minister's Office (2008). *Iceland the e-nation – Icelandic Government Policy on the Information Society* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://eng.forsaetisraduneyti.is/media/utgefidefni/Iceland\\_the\\_eNation.pdf](http://eng.forsaetisraduneyti.is/media/utgefidefni/Iceland_the_eNation.pdf)>. [5.8.2008]

Puronen, Pertti (1996). Verovelvollisen suosimisen periaate ja verotusmenettely. *Verotus* 46:5, 493–501.

Puronen, Pertti (2003). Sähköpostitse annettu neuvonta ja luottamuksensuoja. *Verotus* 53:5, 476–477.

Puronen, Pertti (2004). *Turvaa oikeutesi verotuksessa*. Helsinki: WSOY Lakitieto.

Pursiainen, Kauko (1993). Valtiohallinnon tietojenkäsittelyn alkuvaiheita. Teoksessa: *Tietotekniikan alkuvuodet Suomessa*, 205–242. Toim. Martti Tienari. Helsinki: Suomen Atk-kustannus Oy.

Pölonen, Pasi (2000). KKO 1999:116 Muutoksenhakukirjelmän toimittaminen määrääjassa. Teoksessa: *KKO:n ratkaisut kommentein II/2000*, 252–255. Toim. Pekka Timonen. Helsinki: Kauppakaari Oyj.

Pöysti, Tuomas (1999a). *Tehokkuus, informaatio ja eurooppalainen oikeusalue*. Helsinki: Forum Iuris.

Pöysti, Tuomas (1999b). Sähköinen identiteetti. Teoksessa: *Encyclopædia Iuridica Fennica, osa VII: Oikeuden yleistieteet*, 1112–1116. Toim. Heikki E. S. Mattila. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Pöysti, Tuomas (2000). Julkisen vallan velvoite edistää sähköisen identiteetin ja verkkoyhteiskunnan infrastruktuurin turvallisuutta. *Oikeus* 29:1, 91–112.

Pöysti, Tuomas (2002a). Verkkoyhteiskunnan viestintäinfrastruktuurin metaoikeudet. Teoksessa: *Viestintäoikeus*, 35–81. Toim. Heikki Kulla ym. Helsinki: WSOY Lakitieto.

Pöysti, Tuomas (2002b). Sisäinen tarkastus valtionhallinnossa ja tietoturvallisuuden hallinta. Teoksessa: *Tietoturvallisuus ja laki – ajankohtaista asiaa tietoturvasta*, 233–262. Rovaniemi: Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunta.

Pöysti, Tuomas (2004). ICT and Legal Principles: Sources and Paradigm of Information Law. Teoksessa: *IT Law, Scandinavian Studies in Law, Volume 47*, 559–600. Toim. Peter Wahlgren. Stockholm: Stockholm Institute for Scandinavian Law.

Pöysti, Tuomas (2006). Communicational Quality of Law – a Legal Informatics Perspective. Teoksessa: *Festskrift till Peter Seipel*, 463–493. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Radojkovic, Nina (2006). Årsrapport Sverige. Teoksessa: *Rätten och säkerheten IT-samhället*, 147–153. Toim. Peter Seipel. Stockholm: Jure AB.

Rainer, Jr. R. Kelly, Efraim Turban & Richard E. Potter (2007). *Introduction to Information Systems*. Hoboken: John Wiley & Sons.

Rautio, Jaakko (2003). KKO 2002:67 Valituksen myöhästyminen ja täydentäminen. Teoksessa: *KKO:n ratkaisut kommentein II/2002*, 80–83. Toim. Pekka Timonen. Helsinki: Talentum Media Oy.

Reichel, Jane (2006). *God förvaltning i EU och i Sverige*. Stockholm: Jure Förlag AB.

Remstam, Maj-Britt (2001). Indirekta skatter. Teoksessa: *SkatteNytt 50 år, 1951–2000*. Toim. Jesper Öberg

*Regeringens proposition 1993/94:151*. Rättssäkerhet vid beskattningen [online]. Saatavissa internetissä: <[www.riksdagen.se/debatt/visadok.aspx?spc=obj&guid=fd48edb2-0e4d-445d-be4d-3c00631b278f](http://www.riksdagen.se/debatt/visadok.aspx?spc=obj&guid=fd48edb2-0e4d-445d-be4d-3c00631b278f)>. [24.8.2008]

*Regeringens proposition 1997/98:136*. Statlig förvaltning i medborgarnas tjänst [online]. Saatavissa internetissä: <[www.regeringen.se/sb/d/108/a/3668](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/3668)>. [27.6.2008]

*Regeringens proposition 1999/2000:86*. Ett informationssamhälle för alla [online]. Saatavissa internetissä: <[www.regeringen.se/sb/d/108/a/2180](http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/2180)>. [27.6.2008]

Regeringskansliet (2000). *En förvaltning i demokratins tjänst – ett handlingsprogram* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.esv.se/download/18.381a53100506cbef980002142/2000-19.pdf](http://www.esv.se/download/18.381a53100506cbef980002142/2000-19.pdf)>. [27.6.2008]

Riera, Andreau, Jordi Sànchez & Laia Torras (2002). Internet Voting: Embracing Technology in Electoral Processes. Teoksessa: *Electronic Government: Design, Applications & Management*, 78–98. Toim. Åke Grönlund. Hershey: Idea Group Publishing.

Ríkisskattstjóri (2007). *Vefskil á rsk.is* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.rsk.is/skjal/rsk\\_1601\\_3\\_2001.pdf](http://www.rsk.is/skjal/rsk_1601_3_2001.pdf)>. [30.7.2008]

Riksskatteverket (2002). *Ett modernt sätt att deklarerera – Utvärdering av försöksverksamhet med elektronisk skattedeclaration (eSKD)* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/funktioner/verktyg/pdf.4.18e1b10334ebe8bc80003227.html](http://www.skatteverket.se/funktioner/verktyg/pdf.4.18e1b10334ebe8bc80003227.html)>. [18.4.2008]

Roos, Ole (1992). Tumiovallasta. *Oikeus* 18:3, 234–241.

Rother, Eila (2003). *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus*. Helsinki: WSOY Lakitieto.

Rother, Eila (2007). Vähennysoikeus arvonlisäverojärjestelmän kulmakivenä. Teoksessa: *In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006*, 381–390. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Råman, Jari (2006). Tietoturvallisuus on myös perusoikeus. *Lakimies* 104:5, 818–824.

Saarenpää, Ahti (1984). Sääntö, peukalosääntö, rutiini. Näkökohtia käytännön ja teorian suhteesta. Teoksessa: *Oikeustiede – Jurisprudentia XVII, Suomalaisen lakimiesyhdistyksen vuosikirja 17.vuosikerta*, 263–330. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Saarenpää, Ahti (2000). Verkkoyhteiskunnan oikeutta – johdatusta aiheeseen. *Oikeus* 29:1, 3–14.

Saarenpää, Ahti (2002). Tietoturva, sivistymättömyys ja byrokratia – mihin jäi ihminen. Teoksessa: *Tietoturvallisuus ja laki – ajankohtaista asiaa tietoturvasta, Pohjois-Suomen tuomarikoulu, julkaisuja 2/2002*. Rovaniemi: Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunta.

Saarenpää, Ahti (2003). Pääkirjoitus & Suostumus ja hyvä tietojenkäsittelytapa. *Lapin yliopiston yhteisölehti Kide* 2003:3, 3–5. Rovaniemi: Lapin yliopisto.

Saarenpää, Ahti (2004). E-government and Good Government: An Impossible Equation in the new Network Society? Teoksessa: *IT Law, Scandinavian Studies in Law, Volume 47*, 245–273. Toim. Peter Wahlgren. Stockholm: Stockholm Institute for Scandinavian Law.

Saarenpää, Ahti (2006a). *Informaatioprosessien oikeudellinen arviointi siirryttäessä sähköiseen hallintoon oikeusvaltiossa* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.law.utu.fi/luennot/materiaalit/oik\\_inf\\_saarenpaa2.pdf](http://www.law.utu.fi/luennot/materiaalit/oik_inf_saarenpaa2.pdf)> [26.6.2008]

Saarenpää, Ahti (2006b). *Asiakirjat hallinnon informaatioprosesseissa* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.narc.fi/Arkistolaitos/arkistopaivat/arkistot\\_teksti.pdf](http://www.narc.fi/Arkistolaitos/arkistopaivat/arkistot_teksti.pdf)>. [22.1.2007]

Saarenpää, Ahti (2008a). Kansalaisen oikeudet tiedon valtatiellä. Teoksessa: *Paratiisi vai panoptikon? Näkökulmia ubiikkiyhteiskuntaan*, 141–161. Toim. Päivikki Karhula. Helsinki: Eduskunnan kirjasto.

Saarenpää, Ahti (2008b). Oikeusinformatiikka ja Henkilö- ja persoonallisuus oikeus. Teoksessa: *Oikeusjärjestys osa I*, 1–110 ja 259–435. Toim. Risto Haavisto. Rovaniemi: Lapin yliopiston oikeustieteellisiä julkaisuja.

Saarenpää, Ahti, Tuomas Pöysti, Mikko Sarja, Viveca Still & Ruxandra Balboa-Alcoreza (1997). *Tietoturvallisuus ja laki – näkökohtia tietoturvallisuuden oikeudellisesta sääntelystä*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Saarnilehto, Ari (2005). Sähköinen asiointi ja määrääjät. Teoksessa: *Talousoikeuden taitekohtia – Juhlajulkaisu professori Asko Lehtoselle*, 123–144. Toim. Juha Tolonen, Vesa Annola & Brita Herler. Vaasa: Vaasan yliopisto.

Saarnilehto, Ari (2008). Uudet ilmiöt – uudet säännökset? Teoksessa: *Juhlajulkaisu Leena Kartio 1938 – 30/8 – 2008*, 301–315. Toim. Pekka Vihervuori, Mika Hemmo & Eva Tammi-Salminen. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Salo, Mirja (2004). Uutta oikeuskäytäntöä arvonlisäverotuksessa. Teoksessa: *Yrityksen verosuunnittelu 2004*, 241–251. Helsinki: Talentum Media Oy.

Salminen, Janne & Matti Urpilainen (2007). Eurooppavero-oikeus, 339–374. Teoksessa: *EU-oikeuden perusteita II – aineellisen EU-oikeuden aloja ja ulottuvuuksia*. Toim. Tuomas Ojanen & Arto Haapea. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Salonen, Jukka-Pekka (2005). Ylimääräistä muutoksenhakua koskevista uusista säännöksistä. *Defensor Legis* 88: 5, 990–1004.

Sampola, Päivi (2008). *Käyttäjakeskeisen käytettävyyden arviointimenetelmän kehittäminen verkko-opetusympäristöihin soveltuvaksi*. Vaasa: Vaasan yliopisto.

Sandgren, Claes (2005a). Är rättsdogmatiken dogmatisk? *Tidsskrift for Rettsvitenskap* 118: 4–5, 648–656.

Sandgren, Claes (2005b). Att söka anslag för rättsvetenskaplig forskning. *Juridisk Tidskrift* 17: 2, 349–365.

Sandgren, Claes (2006). Vad är rättsvetenskap? Teoksessa: *Festskrift till Peter Seipel*, 527–522. Toim. Cecilia Magnusson Sjöberg & Peter Wahlgren. Stockholm: Norstedts Juridik.

Saraviita, Ilkka (2000). *Perustuslaki 2000*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Sartor, Giovanni (1993). *Artificial intelligence and law – Legal philosophy and legal theory*. Oslo: Tano.

Saukko, Petri (2005). *Arvonlisäveroryhmät*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Savolainen, Vesa & Väinö Teperi (2000). *Jälkiverotus*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Schartum, Dag Wiese (1993). *Rettsikkerhet og systemutvikling i offentlig forvaltning*. Oslo: Univeritetsforlaget.

Schartum, Dag Wiese (1995). Dirt in the machinery of government? – Legal challenges connected to computerized case-processing in public administration. Teoksessa: *Public administration and information technology*, 193–234. Oslo: Tano.

Schartum, Dag Wiese & Arild Jansen (2006). Elektronisk forvaltning og jus, 17–32. Teoksessa: *Elektronisk forvaltning i Norden – praksis, lovgivning og rettslige utfordringer*. Bergen: Fagbokforlaget.

Scheinin, Martin (1999). Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö (PL 6 §). Teoksessa: *Perusoikeudet*, 231–262. Toim. Pekka Hallberg. Helsinki: Werner Söderström lakitieto Oy.



Scott, William J. (1986). Would Europe's Value Added Tax Work for the United States? *Florida International Law Journal* (nyk. Florida Journal of International Law): 2: 2, 110–121.

Seipel, Peter (1977). *Computing Law – Perspectives on a new legal discipline*. Stockholm: Liber.

Seipel, Peter (2004a). *Juridik och IT – Introduktion till rättsinformatiken*. Stockholm: Norstedts juridik.

Seipel, Peter (2004b). IT Law in the Framework of Legal Change. Teoksessa: *IT Law, Scandinavian Studies in Law*, Volume 47, 31–47. Toim. Peter Wahlgren. Stockholm: Stockholm Institute for Scandinavian Law.

Seipel, Peter (2007). Rättsinformation i nya läglar. Teoksessa: *Festskrift till Madeleine Leijonhufvud*, 281–294. Stockholm: Norstedts juridik.

Siitari-Vanne, Eija (2008). Ympäristönsuojelulain muutoksenhakujärjestelmä, 333–372. Teoksessa: *Ympäristönsuojelulainsäädäntö*. Toim. Kari Kuusiniemi. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Silcock, Rachel (2001). What is E-government. *Parliamentary Affairs* 54: 1, 88–101.

Siltala, Raimo (2001). *Johdatus oikeusteoriaan*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

Siltala, Raimo (2003). *Oikeustieteen tieteenteoria*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Siltala, Raimo (2006). Oikeustieteen tutkijan itseymmärryksestä. Teoksessa: *Oikeusteorian poluilla – Juhlakirja professori Rauno Halttunen*, 309–348. Toim. Sauli Mäkelä. Rovaniemi: Lapin yliopiston oikeustieteiden tiedekunta.

Similä, Jukka (2007). Oikeustieteellinen ympäristötutkimus ja oikeuspolitiikka. *Oikeus* 36:4, 409–419.

Sinkkonen, Irmeli, Hannu Kuoppala, Jarmo Parkkinen & Raino Vastamäki (2002). *Käytettävyyden psykologia*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Sisäasiainministeriö (2000). *Kohti uutta verkkolomakepalvelua* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.intermin.fi/intermin/biblio.nsf/44BADD4A06B8E123C2256B13004BCF06/\\$file/verkkolomake.pdf](http://www.intermin.fi/intermin/biblio.nsf/44BADD4A06B8E123C2256B13004BCF06/$file/verkkolomake.pdf)>. [27.6.2008]

Sisäasiainministeriö (2001). *Kohti verkkoasiointia ja e-hallintoa. Julkisen verkkoasiointin kehittämishanke (JUNA)*. Helsinki: Sisäasiainministeriö.

Sisäasiainministeriö (2003). *JUHTAn uudistaminen uusien ja vanhojen haasteiden edessä* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.intermin.fi/intermin/biblio.nsf/CCE00377A8F0126EC2256EAD003F2844/\\$file/082004.pdf](http://www.intermin.fi/intermin/biblio.nsf/CCE00377A8F0126EC2256EAD003F2844/$file/082004.pdf)>. [27.6.2008]

Sisäasiainministeriö (2004). *Julkiset palvelut verkkoon (JUPA) -hanke* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.jupa.fi](http://www.jupa.fi)>. [3.8.2004]

Sisäasiainministeriö (2007). *Julkisen palvelut verkkoon (JUPA) loppuraportti* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/08\\_muut\\_julkaisut/20071102JUPAha/JUPA\\_loppuraportti\\_v1\\_20071022.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/08_muut_julkaisut/20071102JUPAha/JUPA_loppuraportti_v1_20071022.pdf)>. [9.9.2008]

Skat (2002). *VAT Guide for Foreign Enterprises* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=151696&vID=200097](http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=151696&vID=200097)>. [6.2.2007]

Skat (2006). *Momsvejledningen 2006–3* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skat.dk/skat.aspx?oId=95819&vId=201183](http://www.skat.dk/skat.aspx?oId=95819&vId=201183)>. [27.6.2008]

Skat (2008a). *Om TasSely, borger* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=399845](http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=399845)>. [17.4.2008]

Skat (2008b). *Momsvejledningen 2008–3* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=95819](http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=95819)>. [30.7.2008]

Skatteetaten (2004a). *Norwegian Tax Administration Annual Report 2003* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.Skatteetaten.no/upload/skd%20sm03\\_engelsk.pdf](http://www.Skatteetaten.no/upload/skd%20sm03_engelsk.pdf)>. [27.6.2008]

Skatteetaten (2004b). *Guide to the Norwegian Tax Administration* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.Skatteetaten.no/upload/PDFer/Guide\\_taxadministration.pdf](http://www.Skatteetaten.no/upload/PDFer/Guide_taxadministration.pdf)>. [27.6.2008]

Skatteetaten (2005). *Over 100 000 mva-oppgaver elektronisk* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.Skatteetaten.no/Templates/Pressemelding.aspx?id=28950&epslanguage=NO](http://www.Skatteetaten.no/Templates/Pressemelding.aspx?id=28950&epslanguage=NO)>. [6.2.2007]

Skatteetaten (2006a). *Guide to Value Added Tax in Norway, oppdatert 8. mai 2006* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.Skatteetaten.no/Templates/BrosjyreUtskrift.aspx?id=7160&printmode=true](http://www.Skatteetaten.no/Templates/BrosjyreUtskrift.aspx?id=7160&printmode=true)>. [2.2.2007]

Skatteetaten (2006b). *Norwegian Tax Administration Annual Report for 2005* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.Skatteetaten.no/upload/Annual%20report%202005.pdf](http://www.Skatteetaten.no/upload/Annual%20report%202005.pdf)>. [27.6.2008]

Skatteetaten (2008). *Årsrapport for 2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.Skatteetaten.no/upload/PDFer/%C3%A5rs07web.pdf](http://www.Skatteetaten.no/upload/PDFer/%C3%A5rs07web.pdf)>. [5.8.2008]

Skatteministeriet (2004). *Virksohederne sagde "ja tak" til moms TastSelv* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skm.dk/presse/pressemeddelelser/ministerien/2663.html](http://www.skm.dk/presse/pressemeddelelser/ministerien/2663.html)>. [17.4.2008]

Skatteministeriet (2005). *Skatteministeriets IT-strategi 2005–2008* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skm.dk/om\\_ministeriet/strategierv.v./skatteministerietsstrategi2005-2008.html](http://www.skm.dk/om_ministeriet/strategierv.v./skatteministerietsstrategi2005-2008.html)>. [17.4.2008]

Skatteministeriet (2006). *Skat – Januar 2006* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skm.dk/public/dokumenter/publikationer/skat/december2005/skatnet.pdf](http://www.skm.dk/public/dokumenter/publikationer/skat/december2005/skatnet.pdf)>. [6.2.2007]

Skatteverket (2004a). *Skattekontobroschyren* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.2132aba31199fa6713e800012226/40804.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.2132aba31199fa6713e800012226/40804.pdf)>. [27.6.2008]

Skatteverket (2004b). *Momsbroschyren* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.3a7aab801183dd6bfd3800020511/55218.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.3a7aab801183dd6bfd3800020511/55218.pdf)>. [27.6.2008]

Skatteverket (2005). *Ett modernt sätt att deklarerat – Utvärdering av försöksverksamhet med elektronisk skattedeclaration (eSKD)* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/rapporter/rapport200207/rapport200207\\_b.html](http://www.skatteverket.se/rapporter/rapport200207/rapport200207_b.html)>. [23.8.2008]

Skatteverket (2006a). *Över 2,6 miljoner deklarerade elektroniskt i år – nytt rekord!, Skatteverkets pressmeddelande 2006–05–03* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/nyheterpressrum/presrum/06/pressmeddelanden2006riks/20060503over26miljonerdeklareradeelektronisktinarnyttrekord.5.3a2a542410ab40a421c80002577.html](http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/presrum/06/pressmeddelanden2006riks/20060503over26miljonerdeklareradeelektronisktinarnyttrekord.5.3a2a542410ab40a421c80002577.html)>. [10.4.2008]

Skatteverket (2006b). *Verksamhetsplan 2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.19b9f599116a9e8ef36800026417/19010.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.19b9f599116a9e8ef36800026417/19010.pdf)>. [27.6.2008]

Skatteverket (2007a). *E-legitimation och Skatteverkets e-tjänster* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.5c13cb6b1198121ee8580002461/20605.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.5c13cb6b1198121ee8580002461/20605.pdf)>. [23.9.2008]

Skatteverket (2007b). *Filöverföring* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/etjanster/filoverforing.4.1f604301062bf0c47e8000527.html](http://www.skatteverket.se/etjanster/filoverforing.4.1f604301062bf0c47e8000527.html)>. [1.2.2007]

Skatteverket (2007c). *Skattedeclarationsbroschyren* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.2132aba31199fa6713e800015889/40910.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.2132aba31199fa6713e800015889/40910.pdf)>. [27.6.2008]

Skatteverket (2007d). *Vad är en e-legitimation* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/etjanster/ometjansterelegitimationochsakerhetskoder/vadarenelegitimation.4.18e1b10334e8bc80004811.html#head](http://www.skatteverket.se/etjanster/ometjansterelegitimationochsakerhetskoder/vadarenelegitimation.4.18e1b10334e8bc80004811.html#head)>. [17.4.2008]

Skatteverket (2007e). *Du vet väl att du kan lämna skattedeclaration via Internet (eSKD)?* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.1cf57160116817b976680002886/46605.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.1cf57160116817b976680002886/46605.pdf)>. [23.9.2008]

Skatteverket (2007f). *Skatter i Sverige – Skattestatistisk årsbok 2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.19b9f599116a9e8ef3680009717/15210.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.19b9f599116a9e8ef3680009717/15210.pdf)>. [23.9.2008]

Skatteverket (2007g). *Handledning för mervärdesskatteförfarandet* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.383cc9f31134f01c98a80002510/55506.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.383cc9f31134f01c98a80002510/55506.pdf)>. [24.8.2008]

Skatteverket (2008a). *Verksamhetsplan 2008* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.19b9f599116a9e8ef36800026415/19011.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.19b9f599116a9e8ef36800026415/19011.pdf)>. [5.8.2008]

Skatteverket (2008b). *Momsbroschyren* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.3a7aab801183dd6bfd3800020511/55218.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.3a7aab801183dd6bfd3800020511/55218.pdf)>. [5.8.2008]

Skatteverket (2008c). *Skattekontobroschyren* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.skatteverket.se/download/18.2132aba31199fa6713e800012226/40804.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.2132aba31199fa6713e800012226/40804.pdf)>. [5.8.2008]

Smith, J H Graham (2007). *Internet law and regulation*. London: Sweet & Maxwell.

Sneck, Timo (2002). *Tullilainsäädäntö*. Helsinki: WSOY.

Snijkers, Kris, Sabine Rotthier & Davy Janssen (2007). Critical Review of e-Government Benchmarking Studies. Teoksessa: *Developments in e-Government*, 73–85. Toim. David Griffin, Philippa Trevorrow & Edward Halpin. Amsterdam: IOS Press.

Soikkeli, Lauri (2003). *Luottamuksensuoja verotuksessa*. Helsinki: WSOY Lakitieto.

Soikkeli, Lauri (2004). *Luottamuksensuoja verotuksessa – soveltaminen oikeuskäytännön valossa*. Helsinki: WSOY Lakitieto.

A Special Tax Foundation Report (1979). *A Value-Added Tax for the United States? – Selected Viewpoints*. Washington D.C.: Tax Foundation.

*Statens offentliga utredningar 1979:31*. Bättre kontakter mellan enskilda och myndigheter. Betänkande av byråkratiutredningen. Stockholm: Kommundepartementet.

*Statens offentliga utredningar 2000:1*. En uthållig demokrati! [online]. Saatavissa internetissä: <[www.regeringen.se/content/1/c4/06/24/1c43643c.pdf](http://www.regeringen.se/content/1/c4/06/24/1c43643c.pdf)>. [19.9.2008]

Statskontoret (2002). *Utvecklingen av 24-timmarsmyndigheter, lägesrapport december 2002, PM 2002:30* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2002/200230.pdf](http://www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2002/200230.pdf)>. [27.6.2008]

Statskontoret (2003). *Samverkande 24-timmarsmyndigheter – Sammanhållen elektronisk förvaltning, PM 2003:18* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2003/200318.pdf](http://www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2003/200318.pdf)>. [27.6.2008]

Statskontoret (2004a). *Den offentliga förvaltningen i e-samhället, PM 2004:27* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2004/200427.pdf](http://www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2004/200427.pdf)>. [27.6.2008]

Statskontoret (2004b). *Potential för inre effektivisering av offentlig förvaltning genom automatiserad elektronisk ärendehantering* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2004/200430.pdf](http://www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2004/200430.pdf)>. [23.9.2008]

Statskontoret (2005). *Service, öppenhet och effektivitet* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2005/200513.pdf](http://www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2005/200513.pdf)>. [5.8.2008]

Stenlund, Heikki & Markku Lampola (1985). *Tietotekniikka, hallinto ja oikeus*. Helsinki: Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy.

Streng, Alfred (2007). *Ideella rättigheter i digital miljö*. Vaasa: Vaasan yliopisto.

Strömholm, Stig (1971). Användning av utländskt material i juridiska monografier – Några anteckningar och förslag. *Svensk Juristtidning* 56, 251–263.

Suomen asianajajaliitto (2007). *Oikeuslaitospäivän osallistujat: oikeusturvaa ei saa vaarantaa* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.asianajajaliitto.fi/asp/empty.asp?P=210&VID=default&SID=336663618652528&A=open:news:item:3896&S=2&C=33036](http://www.asianajajaliitto.fi/asp/empty.asp?P=210&VID=default&SID=336663618652528&A=open:news:item:3896&S=2&C=33036)>. [27.6.2008]

Suomen Yrittäjät ry (2003). *Verotilin esiselvitys* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.yrittajat.fi/sy/bulletin.nsf/0/952c2e1a606f7327c2256cfa00330811?OpenDocument](http://www.yrittajat.fi/sy/bulletin.nsf/0/952c2e1a606f7327c2256cfa00330811?OpenDocument)>. [30.7.2004]

Sundström, Hans & Gustaf Johnssén (2002). Shaping the future public administration – The legal perspective. Teoksessa: *Law and information technology. Swedish views – An anthology by the IT Law Observatory of the Swedish ICT Commission. (SOU 2002:112)*, 77–87. Toim. Peter Seipel. Stockholm.

Svensson, Jörgen (2002). The Use of Legal Expert Systems in Administrative Decision Making. Teoksessa: *Electronic Government: Design, Applications & Management*, 151–169. Toim. Åke Grönlund. Hershey: Idea Group Publishing.

Syrjänen, Jussi (2008). *Oikeudellisen ratkaisun perusteista*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Sähköisen tunnistamisen kehittämisryhmä (2008). *Vahvan sähköisen tunnistamisen kansalliset linjaukset Suomessa* [online]. Saatavissa internetissä: <www.arjen tietoyhteiskunta.fi/files/89/Sahkoisen\_tunnistamisen\_kansalliset\_linjaukset\_080926\_lopullinen.pdf>. [6.11.2008]

Taipalus, Päivi (2004). EU:n laajentuminen ja arvonlisäverotus. *Verotus* 54:2, 161–166.

Tala, Jyrki (2007). Lainsäädäntötoiminnan laadun parantaminen ja hallituksen lainsäädäntösuunnitelmia. Teoksessa: *Kohti laadukasta lainsäädäntöstrategiaa*, 1–23. Toim. Jyrki Tala. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos.

Tapani, Jussi (2004). *Petos liikesuhteessa – Talousrikosoikeudellinen tutkimus*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Tapper, Jyri (2008). Hallinto tarvitsee asiakaslähtöistä verkkopalvelua. *Talouselämä* 71:11, 45.

Tarasti, Lauri (2002). Yhteiskunnan oikeudellistuminen. *Defensor Legis* 85:4, 575–585.

Terra Ben J.M. (1998). *The Place of Supply in European VAT*. Alphen aan den Rijn: Kluwer law international Ltd.

Terra Ben J.M. & Julie Kajus (2008). *A Guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008, Volume 2008*. Amsterdam: IBFD.

Terra, Ben J.M. & Peter J. Wattel (2008). *European tax law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer law international Ltd.

Terzis, Vasileios & Anastasios A. Economides (2007). Critical success factors for tax web sites. Teoksessa: *E-Taxation: State & Perspectives – E-Government in the Field of Taxation: Scientific Basis, Implementation Strategies, Good Practice Examples*, 56–67. Toim. Josef Makolm & Gerti Orthofer. Kern: Johannes-Kepler-Universität.

Tietoyhteiskunnan kehittämiskeskus (2008). *Uusi laki uudistaa sähköistä tunnistamista* [online]. Saatavissa internetissä: <www.tieke.fi/?x10915=25657>. [6.11.2008]

Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta (2000). *Suomi tietoyhteiskuntana. Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunnan raportti hallitukselle 14.6.2000*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta (2001). *Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunnan raportti hallitukselle 20.6.2001*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta (2002). *Kohti hallittua murrosta – julkiset palvelut uudella vuosituhanella* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/04\\_hallinnon\\_kehittaminen/20011231KOhtih/40642.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/20011231KOhtih/40642.pdf)>. [27.6.2008]

Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunta (2003). *Tietoyhteiskuntakehityksestä Lipposen II hallituksen kaudella. Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunnan raportti hallitukselle 11.12.2002*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

Tietoyhteiskuntainstituutti (2005). *Tietoyhteiskunta 2004: Sitä saa, mitä tilaa – mutta voisiko teoriasta olla kerran opiksikin?* Toim. Ulla Matikkala & Tommi Inkinen. Tampere: Tampereen yliopisto.

Tietoyhteiskuntaneuvosto (2005). *Tulevaisuuden verkottuva Suomi* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vnk.fi/julkaisukansio/2005/tietoyhteiskuntaneuvosto/131004.pdf](http://www.vnk.fi/julkaisukansio/2005/tietoyhteiskuntaneuvosto/131004.pdf)>. [27.6.2008]

Tietoyhteiskuntaneuvosto (2006). *Tulevaisuuden elinvoimainen Suomi* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vnk.fi/julkaisukansio/2006/tietoyhteiskuntaneuvosto/fi.pdf](http://www.vnk.fi/julkaisukansio/2006/tietoyhteiskuntaneuvosto/fi.pdf)>. [27.6.2008]

Tikka, Kari S. (1983). Oikeustieteen tehtävistä verotutkimuksessa. *Lakimies* 81:7–8, 1079–1093.

Tikka, Kari S. (1995). *Yritysverotuksen perusteet*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Tikka, Kari S., Olli Nykänen & Janne Juusela (2008). *Yritysverotus I–II* [online]. Teoksessa: *WSOYpro Yritysonline – Verotus, päivitetty 17.4.2008*. Saatavissa maksullisena internetissä: <[www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&menu=Teokset|Verotus](http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&menu=Teokset|Verotus)>. [27.6.2008]

Timonen, Pekka (1998). *Johdatus lainopin metodiin ja lainopilliseen kirjoittamiseen*. Helsinki : Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

Toll Collect GmbH (2007). *Tietoa käyttäjille – Kuorma-autojen tiemaksu Saksassa* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.toll-collect.de/pdf/benutzerinformation/web\\_einfuhrungstex\\_fin.pdf](http://www.toll-collect.de/pdf/benutzerinformation/web_einfuhrungstex_fin.pdf)>. [16.2.2007]

Tolonen, Juha (2002). Oikeusvaltio ja oikeustiede. Teoksessa: *Oikeusvaltio*, 27–38. Aulis Aarnio & Timo Uusitupa. Helsinki: Kauppakaari.

Traunmüller, Roland (1989). Modelling law and legal expert systems. Teoksessa: *Expert systems in public administration*, 85–97. Amsterdam: Elsevier.

Trudel, Pierre (2007). The development of Canadian Law with respect to E-government. Teoksessa: *Designing e-Government*, 113–164. Toim. J.E.J. Prins. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

Tullihallitus (1994). *Tulliselvitysmenettelyt*, tullihallituksen tiedotuksia nro 192. Helsinki: Tullihallitus.

Tullihallitus (2007a). *Intrastat Suomessa vuonna 2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tulli.fi/fi/05\\_Ulkomaankauppatilastot/11\\_Arkisto/01\\_Intrastat/01\\_intra2007/Sisallys07/Intra07.jsp](http://www.tulli.fi/fi/05_Ulkomaankauppatilastot/11_Arkisto/01_Intrastat/01_intra2007/Sisallys07/Intra07.jsp)>. [10.6.2008]

Tullihallitus (2007b). *Tullin toiminta- ja taloussuunnitelma vuosille 2009–2012* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tulli.fi/fi/07\\_Tulli\\_tutuksi/01\\_Tullin\\_tulosohjausasiakirjat/TTS\\_2009\\_2012.pdf](http://www.tulli.fi/fi/07_Tulli_tutuksi/01_Tullin_tulosohjausasiakirjat/TTS_2009_2012.pdf)>. [27.8.2008]

Tullihallitus (2008a). *Euroopan unionin tulli-ilmoittamisen turvauudistus voimaan 1.7.2009 alkaen* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tulli.fi/fi/01\\_Ajan\\_kohtaista/01\\_Lehdistotiedotteet/vipnews\\_19385.jsp](http://www.tulli.fi/fi/01_Ajan_kohtaista/01_Lehdistotiedotteet/vipnews_19385.jsp)>. [10.6.2008]

Tullihallitus (2008b). *Sisäkaupan sähköiset ilmoitustavat* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tulli.fi/fi/04\\_Julkaisut/01\\_Asiakastiedotteet/04\\_Tulliselvitys\\_ja\\_tilastointi/sisakaupan\\_sahkoiset\\_ilmoitustavat\\_009\\_2008.pdf](http://www.tulli.fi/fi/04_Julkaisut/01_Asiakastiedotteet/04_Tulliselvitys_ja_tilastointi/sisakaupan_sahkoiset_ilmoitustavat_009_2008.pdf)>. [10.6.2008]

Tullihallitus (2008c). *Tietojärjestelmähankkeet* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tulli.fi/fi/02\\_Yritykset/00\\_eTulli/02\\_Tietojarjestelmahankkeet/index.jsp](http://www.tulli.fi/fi/02_Yritykset/00_eTulli/02_Tietojarjestelmahankkeet/index.jsp)>. [24.8.2008]

Tullis, T. (1997). Screen design. Teoksessa: *Handbook of Human Computer interaction*, 377–411. Toim. Martin Helander. Amsterdam: North-Holland.

Tuori, Kaarlo (1990). *Oikeus, valta ja demokratia*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Tuori, Kaarlo (1999). Yleinen järjestys ja turvallisuus – perusoikeusko? *Lakimies* 97:6–7, 920–931.

Tuori, Kaarlo (2000). *Kriittinen oikeuspositivismi*. Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy.

Tuori, Kaarlo (2001). *Julkisoikeuden perusteet*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.



Tuori, Kaarlo (2003). Virallisen vastaväittäjän professori Kaarlo Tuorin Helsingin yliopiston oikeustieteelliselle tiedekunnan anatama 4.6.2003 päivätty lausunto Anna Mäki-Petäjä-Leinosen väitöskirjasta Dementoituvan henkilön oikeudellinen asema. *Lakimies* 102:6, 1049–1054.

Turban, Efraim (1988). *Decision Support and Expert Systems – Managerial perspectives*. New York: Macmillan Publishing Company.

Turban, Efraim, Jay E. Aronson, Ting-Peng Liang & Ramesh Sharda (2007). *Decision support and business intelligence systems*. Upper Saddle River: Pearson.

Turban, Efraim & Jay Liebowitz (1992). *Managing expert systems*. Harrisburg: Idea Group Publishing.

Turunen, Santtu (2005). KKO 2005: 3 Tyytymättömyyden ilmoittaminen sähköpostilla. Teoksessa: *KKO:n ratkaisut kommentein I*, 30–33. Toim. Pekka Timonen. Helsinki: Talentum Media Oy.

Tähti, Aarre (1995). *Periaatteet Suomen hallinto-oikeudessa*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

United Nations (2008). *United Nations e-Government Survey 2008 – From e-Government to Connected Governance* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN028607.pdf>>. [27.6.2008]

Valtioneuvosto (2004a). *Hallitusohjelman seuranta* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.valtioneuvosto.fi/vn/liston/base.lsp?r=1747&k=fi](http://www.valtioneuvosto.fi/vn/liston/base.lsp?r=1747&k=fi)>. [22.2.2005]

Valtioneuvosto (2004b). *Yrittäjyyden politiikkaohjelman toteutussuunnitelma* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.valtioneuvosto.fi/tietoarkisto/politiikkaohjelmat/yrittajyys/ohjelma/fi.pdf](http://www.valtioneuvosto.fi/tietoarkisto/politiikkaohjelmat/yrittajyys/ohjelma/fi.pdf)> [27.6.2008]

Valtioneuvoston kanslia (1998). *Valtioneuvoston periaatepäätös sähköisestä asiainnista, palveluiden kehittämisestä ja tiedonkeruun vähentämisestä*. Helsinki: Valtioneuvoston kanslia.

Valtioneuvoston kanslia (2003). *Pääministeri Matti Vanhasen hallituksen ohjelma 24.6.2003* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.valtioneuvosto.fi/hallitus/hallitusohjelma/ohjelma/fi.jsp](http://www.valtioneuvosto.fi/hallitus/hallitusohjelma/ohjelma/fi.jsp)>. [27.6.2008]

Valtioneuvoston kanslia (2004a). *Hallituksen strategia-asiakirja 2004 – Hallituksen poikkihallinnolliset politiikkaohjelmat ja politiikat*. [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vnk.fi/julkaisukansio/2004/j11-12-strategia-asiakirja-2004/pdf/fi.pdf](http://www.vnk.fi/julkaisukansio/2004/j11-12-strategia-asiakirja-2004/pdf/fi.pdf)>. [27.6.2008]

Valtioneuvoston kanslia (2004b). *Valtioneuvoston kanslian tietohallintostrategia 2004–2008* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vnk.fi/julkaisukansio/2004/r08-tietohallintostrategia-2004-2008/pdf/fi.pdf](http://www.vnk.fi/julkaisukansio/2004/r08-tietohallintostrategia-2004-2008/pdf/fi.pdf)>. [27.6.2008]

Valtioneuvoston kanslia (2005). *Tieto- ja viestintäteknikalla aikaansaadut tehostamishyödyt julkisessa hallinnossa* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vnk.fi/julkaisukansio/2005/j09-tieto-ja-viestintateknikalla/pdf/TEHO-TIVI\\_net.pdf](http://www.vnk.fi/julkaisukansio/2005/j09-tieto-ja-viestintateknikalla/pdf/TEHO-TIVI_net.pdf)>. [4.9.2008]

Valtioneuvoston kanslia (2006a). *Uudistuva, ihmisläheinen ja kilpailukykyinen Suomi* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tietoyhteiskuntaohjelma.fi/esittely/fi\\_FI/1142405427272/\\_files/75972407877173318/default/strategia\\_taitettu\\_final.pdf](http://www.tietoyhteiskuntaohjelma.fi/esittely/fi_FI/1142405427272/_files/75972407877173318/default/strategia_taitettu_final.pdf)>. [27.6.2008]

Valtioneuvoston kanslia (2006b). *Tietoyhteiskunnan esteet ja haasteet. Selvitys tietoyhteiskuntaohjelman ministeriryhmälle ja tietoyhteiskuntaneuvostolle* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vnk.fi/julkaisukansio/2006/r02-tietoyhteiskunnan-esteet-ja-haasteet/pdf/fi.pdf](http://www.vnk.fi/julkaisukansio/2006/r02-tietoyhteiskunnan-esteet-ja-haasteet/pdf/fi.pdf)>. [27.6.2008]

Valtioneuvoston kanslia (2007). *Suomalaista tietoyhteiskuntaa rakentamassa – Hallituksen tietoyhteiskuntaohjelma 2003–2007, loppuraportti* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tietoyhteiskuntaohjelma.fi/esittely/fi\\_FI/raportit\\_ja\\_selvitykset/\\_files/77195829254029483/default/Tyon\\_loppuraportti\\_250407\\_versio2.pdf](http://www.tietoyhteiskuntaohjelma.fi/esittely/fi_FI/raportit_ja_selvitykset/_files/77195829254029483/default/Tyon_loppuraportti_250407_versio2.pdf)>. [27.6.2008]

Valtiontalouden tarkastusvirasto (2008a). *Tunnistuspalveluiden kehittäminen ja käyttö julkisessa hallinnossa* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vtv.fi/chapter\\_images/8463\\_161\\_2008\\_Tunnistuspalvelut\\_NETTI.pdf](http://www.vtv.fi/chapter_images/8463_161_2008_Tunnistuspalvelut_NETTI.pdf)>. [27.6.2008]

Valtiontalouden tarkastusvirasto (2008b). *Alueellisten tietoyhteiskuntahankkeiden toteutus* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vtv.fi/chapter\\_images/8362\\_1582008\\_Aluellisten\\_tietoyhteiskuntahankkeiden\\_toteutus\\_NETTI.pdf](http://www.vtv.fi/chapter_images/8362_1582008_Aluellisten_tietoyhteiskuntahankkeiden_toteutus_NETTI.pdf)>. [30.7.2008]

Valtiovarainministeriö (1986). *Tietoja valtiohallinnon atk-toiminnasta 1985*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

Valtiovarainministeriö (1999a). *Pääministeri Paavo Lipposen II hallituksen ohjelma 1999–2003* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.valtioneuvosto.fi/tietoa\\_valtioneuvostosta/hallitukset/hallitusohjelmat/vanhat/lipponenII/fi.jsp](http://www.valtioneuvosto.fi/tietoa_valtioneuvostosta/hallitukset/hallitusohjelmat/vanhat/lipponenII/fi.jsp)>. [1.6.2004]

Valtiovarainministeriö (1999b). *Valtioneuvoston periaatepäätös valtionhallinnon tietoturvallisuudesta, VM 0024:00/02/99/1998* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tietoyhteiskuntaohjelma.fi/esittely/fi\\_FI/raportit\\_ja\\_selvitykset/\\_files/77195829254029483/default/Tyon\\_loppuraportti\\_250407\\_versio2.pdf](http://www.tietoyhteiskuntaohjelma.fi/esittely/fi_FI/raportit_ja_selvitykset/_files/77195829254029483/default/Tyon_loppuraportti_250407_versio2.pdf)>. [27.6.2008]

Valtiovarainministeriö (1999c). *Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/075\\_verotus/7971\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/7971_fi.pdf)>. [1.6.2004]

Valtiovarainministeriö (2000a). *Valtioneuvoston periaatepäätös valtionhallinnon tietohallinnon kehittämisestä, VM0087:00/02/02/1999* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/03\\_muut\\_asiakirjat/3193/3194\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/3193/3194_fi.pdf)>. [27.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2000b). *Hyvän tiedonhallintatavan määrittäminen* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/04\\_hallinnon\\_kehittaminen/4127/4128\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/4127/4128_fi.pdf)>. [27.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2001a). *TYVI -tiedonsiirtomallin kehittäminen – TYVI2 kehittämistyöryhmän ehdotukset* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/04\\_hallinnon\\_kehittaminen/4082/4083\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/4082/4083_fi.pdf)>. [1.7.2004]

Valtiovarainministeriö (2001b). *Sähköisten palveluiden ja asiointin tietoturvallisuuden yleisohje. Valtionhallinnon tietoturvallisuuden johtoryhmä (VAHTI) 4/2001* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/05\\_valtionhallinnon\\_tietoturvallisuus/3371/3372\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/05_valtionhallinnon_tietoturvallisuus/3371/3372_fi.pdf)>. [10.2.2004]

Valtiovarainministeriö (2002a). *Yhteistyöfoorumi vaativien sähköisten asiointipalvelujen kehittämiseksi* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/liston/page.jsp?r=6559&l=fi&menu=6606](http://www.vm.fi/vm/liston/page.jsp?r=6559&l=fi&menu=6606)>. [26.2.2004]

Valtiovarainministeriö (2002b). *Tunnistaminen sähköisiä asiointipalveluita käytettäessä. Valtiovarainministeriön suositus VM 27/01/2002, kumottu* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/liston/page.jsp?r=20109&l=fi](http://www.vm.fi/vm/liston/page.jsp?r=20109&l=fi)>. [26.2.2004]

Valtiovarainministeriö (2002c). *Valtiohallinnon tietoturvallisuuden johtoryhmä (VAHTI)* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/liston/page.jsp?r=3115&l=fi](http://www.vm.fi/vm/liston/page.jsp?r=3115&l=fi)>. [26.2.2004]

Valtiovarainministeriö (2003a). *Tunnistaminen valtionhallinnon verkkopalveluissa. Valtiovarainministeriön ohje VM 6/01/2003, kumottu* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/03\\_muut\\_asiakirjat/43441/43429\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/43441/43429_fi.pdf)>. [27.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2003b). *Valtiovarainministeriön hallinnonalan toiminta- ja taloussuunnitelma (TTS) 2004–2007. Hallinnonalan toiminta ja talous 1/2003* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/08\\_muut\\_julkaisut/34123\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/08_muut_julkaisut/34123_fi.pdf)>. [27.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2003c). *Tietoyhteiskuntakehityksestä Lipposen II hallituksen kaudella. Tietoyhteiskunta-asiain neuvottelukunnan raportti hallitukselle 11.12.2002* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/04\\_hallinnon\\_kehittaminen/20021211Tietoy/40626.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/20021211Tietoy/40626.pdf)>. [10.11.2006]

Valtiovarainministeriö (2003d). *Käyttäjän tietoturvaohje. Valtionhallinnon tietoturvallisuuden johtoryhmä (VAHTI) 5/2003*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

Valtiovarainministeriö (2003e). *Tuottavuuden hankesuunnitelma – Julkisen hallinnon ja palvelutuotannon tuottavuuden toimenpideohjelma* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.hare.vn.fi/mAsiakirjojenSelailu.asp?h\\_iId=8809&a\\_iId=52063](http://www.hare.vn.fi/mAsiakirjojenSelailu.asp?h_iId=8809&a_iId=52063)>. [4.9.2008]

Valtiovarainministeriö (2004a). *Tietojen ilmoittaminen viranomaisille sähköisesti* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tieke.fi/tyvi.nsf](http://www.tieke.fi/tyvi.nsf)>. [1.6.2004]

Valtiovarainministeriö (2004b). *Miten aloitan sähköisen ilmoittamisen viranomaisille?* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tyvi.org](http://www.tyvi.org)>. [1.7.2004]

Valtiovarainministeriö (2004c). *Tyvi:lle valtakunnallinen ohjausryhmä*. Saatavissa internetissä: <[www.tyvi.org/tyvi.nsf/0/F0140D15709FE81BC2256B48004A5690?OpenDocument](http://www.tyvi.org/tyvi.nsf/0/F0140D15709FE81BC2256B48004A5690?OpenDocument)>. [1.7.2004]

Valtiovarainministeriö (2004d). *Lomake.fi -palvelun esittely* [online]. Saatavissa internetissä: <[https://lomake.fi/lp/index.cgi/main\\_screen/?\\_new\\_action=main\\_screen](https://lomake.fi/lp/index.cgi/main_screen/?_new_action=main_screen)>. [2.7.2004]

Valtiovarainministeriö (2004e). *Lomake.fi -palvelun ohje* [online]. Saatavissa internetissä: <[https://lomake.fi/lp/index.cgi/manual/?\\_new\\_action=manual#security](https://lomake.fi/lp/index.cgi/manual/?_new_action=manual#security)>. [2.7.2004]

Valtiovarainministeriö (2004f). *Talousarvioesitys 2004 – 18. Verohallinto* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://budjetti.vm.fi/indox/indoxervlet?fullpathpointer=/2005/TAE/he/pl28/pl28ml18.xml%23/1&documentrole=tae2005&chunker=false&template=tae\\_2005\\_print.html](http://budjetti.vm.fi/indox/indoxervlet?fullpathpointer=/2005/TAE/he/pl28/pl28ml18.xml%23/1&documentrole=tae2005&chunker=false&template=tae_2005_print.html)>. [27.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2004g). *Julkisten verkkopalvelujen laatukriteeri. Hallinnon kehittämisosasto, työryhmämuistioita 8/2004*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

Valtiovarainministeriö (2004h). *Tulostavoiteasiakirja 2005*, Verohallitus [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3844;434855](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3844;434855)>. [22.2.2005]

Valtiovarainministeriö (2005a). *Asiointipalvelujen kehittäminen tieto- ja viestintätekniikan keinoin. Julkisen hallinnon sähköisen asiainnin strategia ja kehittämissuunnitelmia, työryhmämuistioita 11a/2005*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

Valtiovarainministeriö (2005b). *Asiointipalvelujen kehittäminen tieto- ja viestintätekniikan keinoin. Perustelumistio, työryhmämuistioita 11b/2005*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

Valtiovarainministeriö (2005c). *Ehdotus Euroopan parlamentin ja neuvoston päätökseksi sähköisestä tulli- ja kauppaympäristöstä (e-tullipäätös); sekä uudistettuun tullikoodeksiin ja e-tullipäätökseen yhteisesti liittyvä vaikutusarviointi – Lissabonin yhteisöohjelman täytäntöönpaneminen* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://217.71.145.20/TRIPviewer/temp/TUNNISTE\\_U\\_21\\_2006\\_fi.html](http://217.71.145.20/TRIPviewer/temp/TUNNISTE_U_21_2006_fi.html)>. [18.9.2008]

Valtiovarainministeriö (2006a). *Tulostavoiteasiakirja 2006, Verohallitus* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/08\\_muut\\_julkaisut/20060626VMnhal/Verohallituksen\\_tulostavoitteet\\_2006.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/08_muut_julkaisut/20060626VMnhal/Verohallituksen_tulostavoitteet_2006.pdf)>. [27.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2006b). *Valtiovarainhallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma vuosille 2007–2011* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/08\\_muut\\_julkaisut/100689.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/08_muut_julkaisut/100689.pdf)>. [27.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2006c). *Tunnistaminen julkishallinnon verkkopalveluissa* Helsinki: Valtiovarainministeriö.

Valtiovarainministeriö (2007a). *Valtiovarainhallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma vuosille 2008–2011* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/08\\_muut\\_julkaisut/Hallinnonalan\\_TTS\\_2008\\_-2011.doc](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/08_muut_julkaisut/Hallinnonalan_TTS_2008_-2011.doc)>. [27.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2007b). *Suomi.fi -palvelusivuston ohjeet asiointiin* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.suomi.fi/suomifi/suomi/yleiset/ohjepaketti/index.jsp?style=print](http://www.suomi.fi/suomifi/suomi/yleiset/ohjepaketti/index.jsp?style=print)>. [22.3.2007]

Valtiovarainministeriö (2007c). *TYVI-operaattorit* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.tieke.fi/tyvi/tyvin\\_esittely/tyvi-operaattorit/](http://www.tieke.fi/tyvi/tyvin_esittely/tyvi-operaattorit/)>. [27.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2007d). *Uusi Valtionhallinnon tietoturvallisuuden johtoryhmä asetettu* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/03\\_tiedotteet\\_ja\\_puheet/01\\_tiedotteet/20070606UusiVa/name.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/03_tiedotteet_ja_puheet/01_tiedotteet/20070606UusiVa/name.jsp)>. [5.8.2008]

Valtiovarainministeriö (2008a). *Verotus* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/10\\_verotus/index.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/index.jsp)>. [9.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2008b). *Valtiovarainhallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma vuosille 2009–2012* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/08\\_muut\\_julkaisut/HallinnonalanTTS2009\\_2012.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/08_muut_julkaisut/HallinnonalanTTS2009_2012.pdf)>. [30.6.2008]

Valtiovarainministeriö (2008c). *Tulostavoiteasiakirja vuodelle 2008 VM – VH* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=6021;186368](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=6021;186368)>. [4.8.2008]

Valtiovarainministeriö (2008d). *Aluehallintojen mosaiikki* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/04\\_hallinnon\\_kehittaminen/20080129Alueha/Aluehallintojen\\_mosaiikki.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/20080129Alueha/Aluehallintojen_mosaiikki.pdf)>. [5.8.2008]

Valtiovarainministeriö (2008e). *Tuottavuusohjelma* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/05\\_hankkeet/02\\_tuottavuusohjelma](http://www.vm.fi/vm/fi/05_hankkeet/02_tuottavuusohjelma)>. [4.9.2008]

Valtiovarainministeriö (2008f). *Suomi.fi -toimintakertomus vuodelta 2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.suomi.fi/suomifi/laatuaverkkoon/suomifi\\_tietoa/suomifi\\_kehittaa/strategiat\\_ja\\_toimintasuunnitelmat/suomifin\\_toimintakertomukset/suomifin\\_toimintakertomus\\_2007/Suomi.fi-toimintakertomus\\_2007.pdf](http://www.suomi.fi/suomifi/laatuaverkkoon/suomifi_tietoa/suomifi_kehittaa/strategiat_ja_toimintasuunnitelmat/suomifin_toimintakertomukset/suomifin_toimintakertomus_2007/Suomi.fi-toimintakertomus_2007.pdf)>. [9.9.2008]

Valtiovarainministeriö (2008g). *Julkisen hallinnon ja julkisten palvelujen sähköisen asioinnin kehittämislinjaukset ja käyttöönottosuunnitelma 2009–2012* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.hare.vn.fi/upload/Asiakirjat/14550/123478\\_julkhalls%C3%A4hkashanke\\_muistio\\_240608.pdf](http://www.hare.vn.fi/upload/Asiakirjat/14550/123478_julkhalls%C3%A4hkashanke_muistio_240608.pdf)>. [18.9.2009]

Valtiovarainministeriö (2008h). *Tietoja valtion tietohallinnosta ja tietotekniikasta 2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/04\\_hallinnon\\_kehittaminen/20080618Tietoj/Nettikirja.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/20080618Tietoj/Nettikirja.pdf)>. [25.10.2008]

*Valtiovarainvaliokunnan mietintö 16/2002*. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä laeiksi arvonlisäverolain sekä Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta, VaVM 16/2002 - HE 125/2002, tarkistettu versio 2.0 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm\\_16\\_2002\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm_16_2002_p.shtml)>. [27.6.2008]

*Valtiovarainvaliokunnan mietintö 4/2004*. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä eräiden verolakien muuttamiseksi, VaVM 4/2004 - HE 57/2004, tarkistettu versio 2.0 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm\\_4\\_2004\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm_4_2004_p.shtml)>. [31.1.2005]

*Valtiovarainvaliokunnan mietintö 22/2005*. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta, VaVM 22/2005 - HE 91/2005, tarkistettu versio 2.2 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm\\_22\\_2005\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/vavm_22_2005_p.shtml)>. [27.6.2008]

Vanamo, Erkki (2001). *Veronkuittaus* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.edilex.fi/lakikirjasto/34.pdf](http://www.edilex.fi/lakikirjasto/34.pdf)>. [9.9.2008]

Vapaavuori, Ahti (1996). *Arvonlisäverotus ja yritysverotus*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Vasara, Pekka (1997). *Harmaan talouden tarkastusiskut – Verotarkastuksen keinot harmaan talouden valvonnassa*. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos.

Verket för förvaltningsutveckling (2006). *Effektivisera genom att automatisera ärendehantering* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.esv.se/download/18.349a0e10dcf4f893a8000950/%C3%84rendehantering.pdf](http://www.esv.se/download/18.349a0e10dcf4f893a8000950/%C3%84rendehantering.pdf)>. [23.9.2008]

Verohallitus (2001). *Verohallituksen päätös pienimmästä ennakkopalautuksen maksettavasta määrästä*. [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/printarticle.asp?article=2058&language=FIN&domain=VERO\\_MAIN](http://www.vero.fi/nc/printarticle.asp?article=2058&language=FIN&domain=VERO_MAIN)>. [16.2.2005]

Verohallitus (2002a). *Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma vuosille 2004–2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3244;382731](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3244;382731)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2002b). *Yritys- ja yhteisötunnuksen ja henkilötunnuksen tarkistusmerkin tarkistuslaskenta, Verohallituksen päätös 1290/71/2002* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=1093;136424](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=1093;136424)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2003a). *Vuoden 2003 valtiovarainministeriön ja Verohallituksen välisen tulossopimuksen osavuosikatsaus ajalta 1.1.–31.3.2003* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3279;232368](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3279;232368)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2003b). *Palkka.fi, pientyönantajan maksupalvelu* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/printarticle.asp?article=2319&language=FIN&domain=VERO\\_MAIN](http://www.vero.fi/nc/printarticle.asp?article=2319&language=FIN&domain=VERO_MAIN)>. [30.11.2004]

Verohallitus (2003c). *Sähköisten palvelujen myynnin erityisjärjestelmä*. [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/printarticle.asp?article=2368&language=FIN&domain=VERO\\_MAIN](http://www.vero.fi/nc/printarticle.asp?article=2368&language=FIN&domain=VERO_MAIN)>. [21.1.2005]

Verohallitus (2004a). *Vuoden 2003 TYVI -ilmoitusvirtojen analyysi. Verokko 17.5.2004* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=5,733,426,642,595,677&domain=VERO\\_MAIN&language=FIN](http://www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=5,733,426,642,595,677&domain=VERO_MAIN&language=FIN)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2004b). *Verohallinnon sähköiset asiointipalvelut tulevat. Lehdistö-tiedote 1.4.2004* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/printarticle.asp?article=2950&language=FIN&domain=VERO\\_MAIN](http://www.vero.fi/nc/printarticle.asp?article=2950&language=FIN&domain=VERO_MAIN)>. [2.7.2004]

Verohallitus (2004c). *Tulossopimus 2004* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3283;364197](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3283;364197)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2004d). *Vuosikertomus 2003*. Helsinki: Verohallitus.

Verohallitus (2004e). *Vuoden 2004 valtiovarainministeriön ja Verohallituksen välisen tulossopimuksen osavuositarkastus ajalta 1.1–31.3.2004* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3300;364792](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3300;364792)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2004f). *Pientyönantajan maksupalvelu* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.palkka.fi/](http://www.palkka.fi/)>. [30.11.2004]

Verohallitus (2004g). *Verohallituksen päätös yleisestä tiedonantovelvollisuudesta 1115/2004* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2004/20041115](http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2004/20041115)>. [1.2.2005]

Verohallitus (2004h). *Arvonlisäverovelvollisen opas* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=596;442784](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=596;442784)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2005a). *Arvonlisäveron ja työnantajasuoritusten valvontailmoitus – tietuekuvaus* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4463;135159](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4463;135159)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2005b). *Täsmennys Verohallituksen 27.2.2004 hallintolaista ja verolainsäädännön muutoksista antaman ohjeen (Dnro 458/38/2004) asiakirjan täydentämisestä koskevaan kohtaan 6* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?article=4066&language=FIN](http://www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?article=4066&language=FIN)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2006a). *Katso-organisaatiotunnistus* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=5,426,699&domain=VERO\\_MAIN&language=FIN](http://vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=5,426,699&domain=VERO_MAIN&language=FIN)>. [10.11.2006]

Verohallitus (2006b). *Verokorttitietojen suorasiirto 2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4381;115712](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4381;115712)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2006c). *Sähköinen tuloveroilmoitus 2006* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4608;39056](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4608;39056)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2006d). *Arvonlisäverovelvollisuuden alarajaan liittyvä huojennus* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3082;27551](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3082;27551)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2006e). *Valvontailmoituksen täyttöohjeet* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5037;312000](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5037;312000)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2006f). *Vuosi-ilmoitus verohallinnolle sähköisesti* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=44,685&article=4462&domain=VERO\\_MAIN&language=FIN&index=#](http://www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=44,685&article=4462&domain=VERO_MAIN&language=FIN&index=#)>. [21.3.2007]

Verohallitus (2006g). *Verohallinnon toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat 1.1.–31.12.2005* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4782;707584](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4782;707584)>. [27.6.2008]



Verohallitus (2007a). *Sähköinen tuloveroilmoitus 2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5300;47151](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5300;47151)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2007b). *Tyvi-ilmoittajien on aika hakea Katso-tunniste*. [online]. Saatavissa internetissä: <[http://vero.fi/nc/viewarticle.asp?domain=VERO\\_MAIN&path=5,39,482&language=FIN&article=5779&index=>](http://vero.fi/nc/viewarticle.asp?domain=VERO_MAIN&path=5,39,482&language=FIN&article=5779&index=>)>. [8.22.2007]

Verohallitus (2007c). *Vuosikertomus 2006* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5507;3934>>. [27.6.2008]

Verohallitus (2007d). *Tilastotietoa Tyvi-ilmoitusten määristä 22.10.2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://66.102.9.104/search?q=cache:ohUnW4m\\_iHMJ:www.vero.fi/nc/viewarticle.asp%3Fpath%3D5,733,426%26article%3D1971%26domain%3DVERO\\_MAIN%26language%3Dfin%26index%3D+tilastotietoa+tyvi-ilmoitusten+m%C3%A4%26rist%C3%A4+2007&hl=en&ct=clnk&cd=1&gl=fi](http://66.102.9.104/search?q=cache:ohUnW4m_iHMJ:www.vero.fi/nc/viewarticle.asp%3Fpath%3D5,733,426%26article%3D1971%26domain%3DVERO_MAIN%26language%3Dfin%26index%3D+tilastotietoa+tyvi-ilmoitusten+m%C3%A4%26rist%C3%A4+2007&hl=en&ct=clnk&cd=1&gl=fi)>. [4.4.2008]

Verohallitus (2007e). *Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus – tietuekuvaus* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3798;173156](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3798;173156)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2007f). *Verohallinnon strategia* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3690;253730](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3690;253730)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2007g). *Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2009–2012* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5747;1595318](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5747;1595318)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2007h). *Valvontailmoituksen täyttöohjeet* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3752;288785](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3752;288785)>. [27.6.2008]

Verohallitus (2007i). *Verohallinnon talousarvioehdotus 2008* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=6160;78673](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=6160;78673)>. [4.8.2008]

Verohallitus (2007j). *Verohallituksen yhtenäistämisohteet vuodelta 2007 toimitettavaa verotusta varten, Dnro 1809/32/2007, 21.12.2007* [online]. Saatavissa internetissä: <[http://vero.fi/nc/mainframes.asp?path=5,40,437&article=5987&domain=VERO\\_MAIN](http://vero.fi/nc/mainframes.asp?path=5,40,437&article=5987&domain=VERO_MAIN)>. [1.11.2008]

Verohallitus (2008a). *Rakennusala verovalvonnan erityiskohteena vuosina 2008–2011, lehdistötiedote 14.1.2008* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/default.asp?article=6042&language=FIN](http://www.vero.fi/default.asp?article=6042&language=FIN)>. [11.2.2008]

Verohallitus (2008b). *Tilastotietoa Tyvi-ilmoitusten määristä 2.4.2008* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://vero.fi/artikkeli/1971>>. [4.4.2008]

Verohallitus (2008c.) *Ilmoita matkakulusi verkon kautta veroilmoitukseen*. [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/artikkeli/6205](http://www.vero.fi/artikkeli/6205)>. [10.6.2008]

Verohallitus (2008d). *Vuosikertomus 2007* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://vero.fi/nc/doc/download.asp?id=6166;1844510>>. [4.8.2008]

Verohallitus (2008e). *Sähköinen tuloveroilmoitus 20XX* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=6120;31715](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=6120;31715)>. [9.9.2008]

Verohallitus (2008f). *Perustietoa Vero.fi -palvelusta* [online]. Saatavissa internetissä: <<http://vero.fi/artikkeli/2105>>. [9.9.2008]

*Verotiedote 1/2005*. Verohallituksen julkaisu 38.05.1 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3875;94904](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=3875;94904)>. [27.6.2008]

*Verotiedote 2/2006*. Verohallituksen julkaisu 38.06.2 [online]. Saatavissa internetissä: <[www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5096;257869](http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5096;257869)>. [27.6.2008]

*Verouutiset 6/2007*. Verouutiset: Kaupparekisteristä uusia palveluja. Helsinki: Verotieto Oy.

Viljanen, Veli-Pekka (2001). *Perusoikeuksien rajoitusedellytykset*. Helsinki: WSOY lakitieto.

Virolainen, Jyrki (1995). *Lainkäyttö – oikeudenkäynnin perusteet ja lainkäyttöelimet siviili- ja rikosprosessissa*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Virta, Erja (1999). Veronsaajan kohdistuvasta talousrikollisuudesta. Teoksessa: *Kirjoituksia talousrikollisuudesta II*, 203–230. Toim. Anne Alvesalo & Raimo Lahti. Tampere: Poliisiammattikorkeakoulu.

Virtanen, Reijo (1994). Tullikoodeksi terminologia. *Tulliviesti* 4:3, 19–20.

Virtanen, Turo (2008). *Mitä on 'governance'?* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.valt.helsinki.fi/vol/laitos/intersektiportaali/aineistot.htm](http://www.valt.helsinki.fi/vol/laitos/intersektiportaali/aineistot.htm)>. [21.8.2008]

Voutilainen, Tomi (2006). *Hyvä sähköinen hallinto*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Voutilainen, Tomi (2007). Sähköpostiasioinnin sääntely ja ongelmat viranomais-toiminnassa. *Lakimies* 105:1, 77–85.

Voutilainen, Tomi (2008a). *Automatisoitu hallintoasian käsittelyprosessi* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.edilex.fi/lakikirjasto/5307.pdf](http://www.edilex.fi/lakikirjasto/5307.pdf)>. [8.9.2008]

Voutilainen, Tomi (2008b). *Sähköisen identiteetin käytöstä julkisessa hallinnossa*. Saatavissa internetissä: <[www.edilex.fi/lakikirjasto/5227.pdf](http://www.edilex.fi/lakikirjasto/5227.pdf)>. [8.9.2008]

Vuorensyrjä, Matti (2001). Johdanto. Teoksessa: *Tieto ja tietoyhteiskunta*, 11–17. Toim. Matti Vuorensyrjä & Reijo Savolainen. Helsinki: Gaudeamus.

- Väestörekisterikeskus (2008). *Mikä on kansalaisvarmenne?* [online]. Saatavana internetissä: <[www.fineid.fi/vrk/fineid/home.nsf/pages/4DC96862A6BFA292C2256FFF00379DE9](http://www.fineid.fi/vrk/fineid/home.nsf/pages/4DC96862A6BFA292C2256FFF00379DE9)>. [9.9.2008]
- Välimäki, Mikko & Juha Laine (2004). Vastuunrajoituksista kolmannen osapuolen immateriaalioikeusväitteille ohjelmistotoimituksissa. *Defensor Legis* 87:5, 901–911.
- Wahlgren, Peter (1992). *Automation of Legal Reasoning*. Deventer: Kluwer Law.
- Wahlgren, Peter (2004). IT and Legislative Development. Teoksessa: *IT Law, Scandinavian Studies in Law Volume 47*, 601–618. Toim. Peter Wahlgren. Stockholm: Stockholm Institute for Scandinavian Law.
- Wallin, Anna-Riitta ja Timo Konstari (2000). *Julkisuus- ja salassapitolainsäädäntö – Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta ja siihen liittyvät lait*. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino oy.
- Wallin, Anna-Riitta (2002). Yritystoiminnan ja julkishallinnon avoimuus informaatio- ja viestintäoikeudellisesta näkökulmasta. Teoksessa: *Viestintäoikeus*, 123–146. Toim. Heikki Kulla ym. Helsinki: WSOY.
- Westberg, Björn (1994). *Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*. Stockholm: Juristförlaget.
- Westberg, Björn (2001). Taxation Issues on Electronic Commerce – A Special Tax Treatment of Electronic Commerce? Teoksessa: *Legal Aspects of Electronic Commerce*, 131–167. Toim. Jens Fejø, Ruth Nielsen & Thomas Riis. Copenhagen: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Westberg, Björn (2002). *Cross-Border Taxation of E-Commerce*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Westin, Richard A. (2007). *International taxation of electronic commerce*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Wiberg, Mikael & Åke Grönlund (2002). E-Government in Sweden: Centralization, Self-Service and Competition. Teoksessa: *Electronic Government: Design, Applications & Management*, 320–339. Toim. Åke Grönlund. Hershey: Idea Group Publishing.
- Wiio, Antti (2004). *Käyttäjystävällisen sovelluksen suunnittelu*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Wikström, Kauko (2003). Beskattningen och konstitutionen. Teoksessa: *Festskrift till Edward Andersson 1933 31/12 2003*, 411–452. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Wikström, Kauko (2006). Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

Wikström, Kauko (2007). Kuka tarvitsee oikeuslähdeoppia? Teoksessa: Oikeus – kultturi ja teoriaa, Juhlakirja Hannu Tolonen 2005, 271–286. Turku: Turun yliopisto.

Wilhelmsson (1985). Den nordiska rättsgemenskapen och rättskälleläran. *Tidskrift for Rettsvitenskap* 98:2, 181–197.

Wilhelmsson, Thomas (1987). Nordic Legal Unification as a Means of Economic Unification. Teoksessa: *Papers from the International Symposium on Legal Approaches Towards Creating an Orderly World market and Economy*, 33–42. Toim. B. Dahl and K. Yamada. Vedbæk: Tokai University European Center.

Wimmer, Maria A. (2006). *eGovernment research & implementation* [online]. Saatavissa internetissä: <[www.imu.iccs.gr/sweg/presentations/Maria%20A.%20Wimmer.ppt](http://www.imu.iccs.gr/sweg/presentations/Maria%20A.%20Wimmer.ppt)>. [29.8.2008]

Wolfgang, Ebbers, Willem Pieterse & Hubert Noordman (2007). Rethinking service and channel strategies after the hype. Teoksessa: *E-Taxation: State & Perspectives – E-Government in the Field of Taxation: Scientific Basis, Implementation Strategies, Good Practice Examples*, 94–109. Toim. Josef Makolm & Gerti Orthofer. Kern: Johannes-Kepler-Universität.

Äärilä, Leena (2005). Lainmuutoksia arvonlisäverotuksessa 2005. Teoksessa: *Yrityksen verosuunnittelu 2005*, 215–222. Toim. Ernst & Young. Helsinki: Talentum Media Oy.

Äärilä, Leena (2008). Verohallintolaki [online]. Teoksessa: *WSOYpro Yritysonline – Verotus*, päivitetty 30.5.2008. Saatavissa maksullisena internetissä: <[www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&menu=Teokset|Verotus](http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&menu=Teokset|Verotus)>. [27.6.2008]

Äärilä, Leena & Ritva Nyrhinen (2008). *Arvonlisäverotus käytännössä*. Helsinki: WSOY.

## Sähköpostihaastattelut

Asplund, Jaakko (10.8.2004). kehityspäällikkö, Atkos Oy (nyk. Itella Information Oy).

Ingólfssdóttir, Elina (18.2.2005). Ríkisskattstjóri (Islannin Verohallitus).

Persson, Elna (4.9.2006). Verksamhetsutvecklare, Produktionsavdelningen, Huvudkontoret/Skatteverket, Sverige.

Vauhkonen, Sami (8.10.2008). Solution Manager, Itella Information Oy (ent. Atkos Oy).

## Oikeustapausluettelo

### **Euroopan yhteisöjen tuomioistuin**

18.10.2007 Asia C-464/06 Avena Nordic Grain Oy s. 70–71

### **Euroopan ihmisoikeustuomioistuin**

14.2.2006 Asia 53434/99 Paulow v. Suomi s. 160

### **Korkein oikeus**

12.1.2005 taltio 7 KKO 2005:3 s. 85

9.9.2002 taltio 2204 KKO 2002:67 s. 85–86

9.6.1997 taltio 1903 KKO 1997:78 s. 85–86

20.5.1992 taltio 1778 KKO 1992:64 s. 33, 85–87

### **Korkein hallinto-oikeus**

31.12.2007 taltio 338 KHO 2007:94 s. 70–71

29.8.2007 taltio 2160 KHO 2007:58 s. 82–83

4.5.2006 taltio 1037 KHO 2006:21 s. 149–150

6.9.2005 taltio 2223 s. 78

4.3.2005 taltio 464 s. 82

18.11.2004 taltio 2960 s. 121

7.6.2004 taltio 1367 s. 120–121

29.8.2003 taltio 1997 KHO 2003:56 s. 82

4.6.2003 taltio 1376 s. 121

26.6.2002 taltio 1647 s. 145

28.9.2001 taltio 2333 s. 82

12.9.2000 taltio 2275 KHO 2000:52 s. 82

31.12.1999 taltio 4352 KHO 1999:72 s. 131

31.12.1999 taltio 4351 KHO 1999:71	s. 130–131
27.2.1992 taltio 690 KHO 1992 A 20	s. 33
4.2.1992 taltio 356 KHO 1992 A 19	s. 33
25.11.1986 taltio 4710	s. 146
10.9.1974 taltio 3328	s. 146
20.3.1973 taltio 1150 KHO 1973 II 600	s. 132
4.10.1967 taltio 5179	s. 146
17.5.1963 taltio 2015 KHO 1963 II 182	s. 146

### **Hovioikeus**

Vaasa 17.10.1997 taltio 1525	s. 86–87
Helsinki 15.2.1996 taltio 834	s. 85

### **Hallinto-oikeus**

Oulu 16.2.2007 taltio 07/0079/1	s. 82
---------------------------------	-------

### **Läänioikeus**

Uusimaa 18.2.1992 taltio 161/1	s. 84
Uusimaa 10.1.1992 taltio 28/2	s. 33

### **Markkinaoikeus**

22.12.2005	288	s. 70
3.12.2004	248	s. 84
27.8.2004	161–163	s. 77–79

### **Vakuutusosikeus**

25.8.2008	6887/2007	s. 82
13.3.2008	2651:2007	s. 82
6.9.2007	9301:2006	s. 81–82
19.10.2006	1486:2006	s. 78

**Oikeusasiamies**

29.8.2006 (25.8.2005)	3498/2/04	s. 87, 148
2.11.2004	1409/4/03 ja 332/4/04	s. 78–79
29.8.2003	3022/4/01	s. 79, 83
21.10.1980	3332 (1773/79 ja 148–150/80)	s. 151–152

**Apulaisoikeusasiamies**

12.6.2008	1197/4/06	s. 153–154
30.11.2006	2051/4/05	s. 78, 81
27.6.2006	383/4/06	s. 83
24.3.2005	1459/4/04	s. 78
14.12.2004	1125/4/03	s. 83

**Oikeuskansleri**

6.9.2006	669/1/05	s. 72
13.2.2006	170/1/05	s. 81, 127
9.8.2005	221/1/05	s. 72
10.3.2003	416/1/01	s. 83
7.5.2001	845/1/99	s. 83
31.8.2000	326/1/99	s. 87

**Apulaisoikeuskansleri**

22.5.2007	812/1/05	s. 72
7.8.2006	1168/1/04	s. 83
21.12.2004	1101/1/03	s. 22
13.4.1993	435/1/92	s. 87–88
25.2.1982	907 (315/a 1981)	s. 152



## Liitteet

## Liite 1 Valvonta- eli kuukausi-ilmoituslomake

VALVONTAILMOITUSTEN  
OPTINEN LUKUPALVELU  
PL. 5016  
00053 VERO

VALVONTAILMOITUS

Ilmoittajan nimi ja osoite

W

Mallinumerot:

W 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9

010 Y-tunnus

Lomakkeen tiedot luetaan optisesti  
Käsin täytettäessä käytetään mallien mukaisia merkkejä  
Tiedot ilmoitetaan euroina ja sentteinä  
Pisteitä, pilkkuja tai muita ylimääräisiä merkkejä ei saa käyttää

ARVONLISÄVERON TIEDOT			TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT		
Rahayksikkö	052 Kohdekuukausi kkvvvv		Rahayksikkö	052 Palkanmaksukuukausi kkvvvv	
euro			euro		
<b>Vero kotimaan myynnistä verokannoittain</b>	euro	sent	<b>St-maksun alaiset:</b>	euro	sent
201 22 %:n vero			501 palkat		
202 17 (12) %:n vero			502 lähdeveron alaiset palkat		
203 8 %:n vero			Suoritukset joista ei makseta st-maksua:		
205 Vero tavaraostolsta muista EU-maista			503 ennakonpidätyksen alaiset		
206 Kohdekuukauden vähennettävä vero			504 lähdeveron alaiset		
207 Edellisen kuukauden negatiivinen vero			505 Toimitettu ennakonpidätys		
208 Maksettava vero (+)/ Seuraavalle kuukaudelle siirrettävä negatiivinen vero (-)			506 Liikaa suoritettun ennakonpidätyksen vähennys		
209 Veroton liikevaihto (ks. täyttöohje)			515 Matalapalkkatukena vähennetty ennakonpidätys		
210 Tavarain myynti muihin EU-maihin			507 Työnantajan st-maksu		
211 Tavaratostot muista EU-maista			508 Liikaa suoritettun st-maksun vähennys		
			509 Lähdevero palkoista yms		
			510 Liikaa suoritettun lähdeveron vähennys		
			516 Matalapalkkatukena vähennetty lähdevero		
056 Ei ALV-toimintaa kkvvvv - kkvvvv			056 Ei palkanmaksua kkvvvv - kkvvvv		
041 Yhteishenkilö			042 Puhelinnumero		

VEROH 7680-at/x 9 2008

W

W



## Liite 3 Arvonlisäveron palautushakemus tilikauden päätyttyä

<b>Tyhjennä lomake</b>		<b>ARVONLISÄVERON PALAUTUSHAKEMUS TILIKAUDEN PÄÄTTYTTYÄ</b> (hakemus on vapaamuotoinen)
Hakija	Y-tunnus	
Postiosoite		
Muuttunut pankkiyhteys		
Lisätietoja antavan henkilön nimi ja puhelinnumero		
Tilikausi	Palautettava määrä tilikaudeita	
Selostus asiasta ja perustelut - mistä ostoennemmyys johtuu tai - mihin virhe kohdistuu (myynnin/ostojen vero) - liitteeksi korjattu/korvaava valvontailmoitus, ellei sitä ole aikaisemmin annettu		
Päiväys	Allekirjoitus ja nimenselvennys ( allekirjoittajalla tulee olla nimenkirjoitusoikeus)	

VEROH 9567 12.2002

Lomake täytetty

Tulosta