

Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi tuloverolain sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta HE 17/2025 vp

Kiitän pyynnöstä lausua asiassa ja lausun kunnioittavasti seuraavan.

1. Hallituksen esitys sisältää muutoksia useisiin verolakeihin. Valtiosääntöoikeudellisessa tarkastelussa merkityksellisiä ehdotuksia ovat 1) vapaaehtoisen eläkevakuutuksen ja pitkäaikaissäästämissopimuksen (ps-sopimus) maksujen vähennyskelpoisuuden poistaminen, 2) vuokratyövoiman käyttöä verotuksen avustavissa tehtävissä koskevat muutokset ja 3) tulorekisteri-ilmoitusten antamisvelvollisuutta koskevat muutokset.

Vapaaehtoisten eläkevakuutusten ja pitkäaikaissäästämissopimusten maksujen vähennyskelpoisuus

2. Hallituksen esityksessä esitetään, että vapaaehtoisten yksilöllisten eläkevakuutusten ja pitkäaikaissäästämissopimusten maksujen vähennyskelpoisuus poistetaan.

Tavoitteena on verotulojen kasvu ja siitä seuraava julkisen talouden vahvistaminen.

Tämän lisäksi ehdotuksella tavoitellaan siirtymää kohti neutraalimpaa ja yhdenmukaisempaa verojärjestelmää, jossa vapaaehtoinen eläkesäästäminen ja ps-sopimukset rinnaistuisivat aiempaa paremmin muihin säästämismuotoihin.

3. Vähennyskelpoisuuden poistamisella olisi vaikutusta niihin verovelvollisiin, joilla on voimassa oleva eläkevakuutussopimus tai ps-sopimus ja jotka eivät ole vielä saavuttaneet eläkkeen tai ps-suorituksen maksamiselle edellytettyä ikää. Hallituksen esityksen mukaan kesällä 2024 eläkevakuutussopimuksia oli noin 420 000 vakuutetulla ja säästöpääoman yhteismääräksi arvioidaan noin 8,6 miljardia euroa. Ps-sopimuksia arvioitiin olevan noin 16 500 henkilöllä ja säästöpääomaksi arvioitiin yhteensä noin 208 miljoonaa euroa (HE 17/2025 vp, s. 13). Mainittujen säästömuotojen merkitys on hallituksen esityksessä kuvatulla tavalla vähentynyt merkittävästi. Vuoden 2022 verotuksessa maksuja vähentäneiden verovelvollisten määrä oli laskenut 198 000 verovelvolliseen ja vähennettyjen maksujen määrä noin 173 miljoonaan euroon. Verovelvollisten määrä on yhtä kaikki huomattava. Muutoksesta arvioitu fiskaalinen etu ei myöskään ole merkityksetön.

4. Vähennyskelpoisuuden poistamista on tarkasteltava perustuslain (731/1999, PL) 15 §:n 1 momentin valossa. Lainkohdan mukaan jokaisen omaisuus on turvattu. Tässä yhteydessä merkityksellinen on myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS) 1. lisäpöytäkirjan 1 artikla, jonka mukaan jokaisella luonnollisella tai oikeushenkilöllä on

oikeus nauttia rauhassa omaisuudestaan. Keneltäkään ei saa riistää hänen omaisuuttaan paitsi julkisen edun nimissä ja laissa määrättyjen ehtojen sekä kansainvälisen oikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti. EIS:n 1. lisäpöytäkirjan 1 artiklan 2 kohdan mukaan edellä mainittu ei kuitenkaan saa heikentää valtioiden oikeutta saattaa voimaan lakeja, jotka ne katsovat välttämättömiksi omaisuuden käytön valvomiseksi yleisen edun nimissä tai taatakseen verojen tai muiden maksujen tai sakkojen maksamisen.

5. Perustuslakivaliokunta on lausuntokäytännössään todennut, että omaisuuden perustuslainsuoja turvaa myös sopimussuhteiden pysyvyyttä. Olemassa olevien sopimusten sisältöön puuttumiseen on valiokunnan tulkintakäytännössä suhtauduttu lähtökohtaisesti kielteisesti. Perustuslakivaliokunta on kuitenkin lukuisissa lausunnoissaan todennut, että sopimussuhteen koskemattomuus ei ole täysin ehdotonta (ks. esim. PeVL 28/1994 vp, s. 2; PeVL 27/1996 vp, s. 1-2; PeVL 29/1998 vp, s. 2; PeVL 33/1998 vp, s. 1-2; PeVL 34/1998 vp, s. 1; PeVL 37/1998, s. 2; PeVL 63/2002 vp, s. 2; PeVL 13/2003 vp, s. 2; PeVL 21/2004 vp, s. 2; PeVL 56/2005 vp, s. 2 ja PeVL 42/2006 vp, s. 4.)

6. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (EIT) on samoin todennut, että Euroopan ihmisoikeussopimus tai sen pöytäkirjat eivät estä lainsäätäjää puuttumasta voimassa oleviin sopimuksiin (ks. esim. *Bäck v. Suomi*, EIT 20.10.2004, kappale 68 ja *Mellacher ym. v. Itävalta*, EIT 19.12.1989, kappale 51). EIT lähtee kuitenkin siitä, että tällaiselle puuttumiselle on oltava erityinen perustelu.

7. Varallisuus oikeudellisten suhteiden pysyvyyden taustalla on ajatus oikeussubjektien perusteltujen odotusten suojaamisesta taloudellisissa kysymyksissä (ks. esim. PeVL 48/1998 vp, s. 2; PeVL 33/2002 vp, s. 3; 21/2004 vp, s. 3 ja 42/2006 vp, s. 4).

8. Vapaaehtoinen eläkevakuutus ja ps-sopimukset ovat verolainsäädännöstä riippumattomia, mutta niitä on tuettu verolainsäädännön kautta. Perustuslakivaliokunta on käsitellyt eläkevakuutuksia koskevia kysymyksiä lausunnossaan PeVL 21/2004 vp. Tuolloin esitettyihin näkökohtiin on syytä paneutua myös tässä yhteydessä.

9. Vuonna 2004 käsillä oleva muutos koski yhtäältä eläkevakuutusten verotuksen siirtämistä ansiotuloverotuksesta pääomatuloverotuksen piiriin ja toisaalta eläkeiän korottamista. Muutoksia oli tarkoitus soveltaa myös ennen lain voimaantuloa tehtyihin eläkevakuutus sopimuksiin. Sääntelyn ei katsottu koskevan suoranaisesti vakuutus sopimusten sisältöä eikä sen katsottu vaikuttavan sopimuksen osapuolten oikeuksiin ja velvollisuuksiin. Sääntelyn vaikutukset sopijapuolten asemaan olivat välillisiä (PeVL 21/2004 vp, s. 2).

10. Perustuslakivaliokunta katsoi kuitenkin, että vakuutusmaksujen vähennysoikeuden edellytyksenä olevaa eläkeikää oli eläkevakuutus sopimuksen kohdalla pidettävä sellaisena sopimuksen tekemiseen vaikuttavana merkittävänä seikkana, jota koskeva sääntely oli olennaista omaisuudensuojan näkökulmasta (PeVL 21/2004 vp, s. 2).

Edelleen valiokunta katsoi, että ehdotuksen haitalliset vaikutukset kohdistuisivat erityisesti niihin lähellä sopimuksen mukaista eläkeikää oleviin henkilöihin, joiden vakuutussäästö on kertynyt pitkän ajan kuluessa maksettavista pienistä vakuutusmaksuista. Eläkkeen maksuajankohdan siirtyminen sovittua myöhemmäksi saattoi näissä tapauksissa muodostua vakuutussäästäjän kannalta kohtuuttomaksi (PeVL 21/2004 vp, s. 3-4). Valiokunta piti tuolloin välttämättömänä, että ”eläkeiän korottamisesta johtuvia vaikutuksia lähellä sopimuksen mukaista eläkeikää oleviin säästäjiin pehmennetään pidentämällä ehdotettua yhden vuoden siirtymäaikaa merkittävästi, esimerkiksi viiteen vuoteen.” (PeVL 21/2004 vp, s. 4)

11. Käsiteltävänä olevassa hallituksen esityksessä lähdetään siitä, että vähennyskelpoisuuden poistamista koskevalla ehdotuksella ei puututa taannehtivasti sopimussuhteisiin. Perusteluna esitetään, että säädösmuutoksella ei puututa jo suoritettujen maksujen verotukseen tai niiden perusteella maksettavien suoritusten alkamisajankohtaan tai keston. Tarkoituksena olisi ainoastaan poistaa tulevien maksujen vähennyskelpoisuus (HE 17/2025 vp, s. 71). Toisaalta hallituksen esityksessä tuodaan esiin, että maksujen poistamisella voi olla välillisiä vaikutuksia vakuutetun ja ps-säästäjän säästämiskäyttäytymiseen sekä PL 15 §:ään palautuvaan perusteltujen odotusten suojaan (HE 17/2025 vp, s. 71).

12. Nähdäkseni tilannetta on tulkittava siten, että vähennyskelpoisuuden lakkauttamisessa ei ole kyse varsinaisesta taannehtivasta puuttumisesta sopimussuhteisiin. Sopimusosapuolten oikeudet ja velvollisuudet pysyvät ennallaan. Vähennyskelpoisuuden poistamisella ei olisi myöskään vaikutusta eläkevakuutuksen tai ps-sopimuksen maksujen perusteella jo kertyneiden säästövarojen verotukseen, niiden perusteella maksettavan suorituksen alkamisajankohtaan tai keston.

13. Vähennysoikeus on kuitenkin tulkittava sellaiseksi sopimuksen tekemiseen vaikuttavaksi seikaksi, jonka pysyvyyteen kohdistuu perusteltuja odotuksia, kuten hallituksen esityksessäkin on todettu. Perustuslakivaliokunnan käytännössä perusteltujen odotusten suojaan on katsottu kuuluvan oikeus luottaa sopimussuhteen kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyteen siten, että tällaisia seikkoja ei voida säännellä tavalla, joka kohtuuttomasti heikentäisi sopimusosapuolten oikeusasemaa (PeVL 21/2004 vp, s. 3; PeVL 42/2006 vp, s. 4). Näin ollen vähennysoikeuden poistamista on tarkasteltava perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten, eritoten sääntelyn tarkoituksen hyväksyttävyyden ja sääntelyn oikeasuhtaisuuden, kannalta.

14. Esitystä perustellaan, kuten edellä kohdassa 2 on jo tuotu esiin, julkisen talouden vahvistamisen tavoitteella ja verojärjestelmän yhdenmukaistamistarpeella. Julkisen talouden vahvistaminen on lähtökohtaisesti hyväksyttävä syy puuttua vähennysoikeuteen. Kyseessä on sellainen painava yleinen etu, jonka osalta lainsäädännön ei voi perustellusti odottaa säilyvän kaikissa oloissa muuttumattomana.

15. Tässä yhteydessä on myös syytä ottaa huomioon, että eduskunnalla on PL 3 §:n 1 momentin mukaan valta päättää valtiontaloudesta. Verotukselle on ominaista sen muuttuva luonne, mikä näkyy muun muassa vähennysoikeuksien sääntelyssä. Esimerkiksi tästä voidaan ottaa hallituksen esityksessäkin mainittu oman asunnon hankkimiseen kohdistuneen velan korkojen vähennysoikeus, joka on poistettu muutama vuosi sitten (HE 24/2019 vp).

16. Perustuslakivaliokunta on kuitenkin tulkintakäytännössään katsonut, että silloinkin kun käsillä on painava yleinen etu, on tärkeää pitää huoli siitä, että lainsäädännön taannehtivilla muutoksilla ei heikennetä sääntelyn kohteiden asemaa kohtuuttomasti (PeVL 56/2005 vp, s. 2; PeVL 31/2006 vp, s. 4).

17. Kohtuuttomuuden ja oikeasuhtaisuuden arviointi on tässä yhteydessä sikäli vaikeaa, että eläkevakuutettujen ja ps-säästäjien joukko lienee heterogeeninen. Joukossa voi olla hyvin toimeentulevia henkilöitä, joiden tavanomainen eläke on jo itsessään korkea ja joille eläkesäästämässä on kyse lähinnä ylimääräisestä investoinnista. Toisaalta joukkoon voi kuulua henkilöitä, joiden eläkesäästämisen motiivina on ollut heikon eläkekertymän vahvistaminen. Joka tapauksessa muutokset kohdistuvat sellaisiin ihmisiin, joilla on ollut mahdollisuuksia irrottaa resursseja vapaaehtoisin maksuihin. Tällaisilla ihmisillä voidaan olettaa olevan mahdollisuudet myös sopeutua muutoksen negatiiviisiin vaikutuksiin, kuten hallituksen esityksessäkin todetaan.

18. Yleisesti tarkastellen kohtuullisuuden arvioinnissa merkityksellisiä ovat ne keinot, joilla muutoksen vaikutuksia pyritään liudentamaan. Tämänkaltaisissa tilanteissa hyödynnetään usein siirtymäaikoja, jotta sääntelyn kohteet voivat orientoitua uuteen tilanteeseen. Hallituksen esityksessä esitetään, että lakimuutos tulisi voimaan vasta vuoden 2027 alusta lukien. Maksuja voisi siten vähentää nykyiseen tapaan vielä vuoden 2026 loppuun asti. Niiden henkilöiden kohdalla, jotka saavuttaisivat eläkkeen tai ps-suorituksen nostoiän ennen vuotta 2027, lakimuutoksella ei olisi minkäänlaista vaikutusta.

19. Hallituksen esityksessä ehdotetaan lisäksi, että vapaaehtoiseen eläkevakuutukseen tai ps-sopimukseen kertyneet alle 5 000 euron suuruiset säästömäärät voisi nostaa kahden vuoden ajan lain voimaantulon jälkeen ilman, että suorituksia verotettaisiin korotettuina. Kolmanneksi ehdotetaan, että niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen vähennyskelpoisuuden poistamisesta huolimatta jatkaa suoritusten tekemistä vakuutukseen tai ps-sopimukseen, tällaisista suorituksista ja niille kertyneistä varoista verotettaisiin pääomatulona ainoastaan tuotto.

20. Kohdissa 18-20 esitetyt toimenpiteet pehmentävät verovelvollisille ehdotetuista muutoksista aiheutuvia haittoja nähdäkseni siten, että toimenpiteitä voi pitää oikeasuhtaisina. En näe valtiosääntöistä estettä lakimuutokselle.

Vuokratyövoiman käyttöä koskevat muutosehdotukset

21. Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että Verohallinnosta annettuun lakiin lisättäisiin säännös, joka mahdollistaisi vuokratyövoiman käytön verotuksen avustavissa tehtävissä ja Verohallinnon avustavissa puhelinpalvelutehtävissä. Tarkoituksena on tasata ruuhkahuippuja ja siten varmistaa hyvän hallinnon mukainen asiakaspalvelu niissäkin tilanteissa, kun palvelujen kysyntä on suurta.

22. Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. PL 124 §:ssä säädetään puolestaan, että julkinen hallintotehtävä voidaan antaa muulle kuin viranomaiselle vain lailla tai lain nojalla, jos se on tarpeen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi eikä vaaranna perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia. Merkittävää julkisen vallan käyttöä sisältäviä tehtäviä voidaan kuitenkin antaa vain viranomaiselle.

23. Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 2 §:ssä luetellaan verohallinnon tehtävät. Näitä ovat verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallvonta. Näiden lisäksi verohallinnolle kuuluu erilaisia selvitys-, kokeilu-, suunnittelu- ja seurantatehtäviä sekä yleinen velvollisuus edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehittää Verohallinnon palvelukykyä. Verohallinnon ydintehtävät ovat luonteeltaan merkittävää julkisen vallan käyttöä.

24. Verohallinnolla on hallintolain (434/2003) 8 §:n nojalla myös velvollisuus antaa asiakkaalleen toimivaltansa rajoissa hallintoasian hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Perustuslakivaliokunnan näkemyksen mukaan tällaista viranomaisen vastuulla olevaa ja hyvään hallintoon perustuvaa neuvontaa on pidetty julkisena hallintotehtävänä, joka ei sisällä julkisen vallan käyttöä (PeVL 11/2006 vp, s. 2).

25. Verohallinnosta annetun lain 2 b §:ssä säädetään erikseen ns. avustavien tehtävien siirtäminen yksityiselle taholle. Lainkohdan mukaan Verohallinto voi siirtää tällaisen tehtävän sellaiselle yksityiselle taholle, jolla on riittävät tekniset edellytykset sekä riittävä osaaminen tällaisen tehtävän hoitamiseksi. Laissa luetellaan avustavat tehtävät, näitä ovat:

1) Verohallinnolle annettavien ilmoitusten ja muiden asiakirjojen vastaanotto, lajittelu sekä asiakirjojen ja niihin sisältyvien tietojen tallentaminen;

2) Verohallinnon lähettämien asiakirjojen tulostaminen ja laittaminen kuoriin;

3) sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetun lain (13/2003) 18 ja 19 §:n mukainen sähköinen tiedoksianto ja siihen liittyvän suostumuksen hallinta.

Avustavia tehtäviä hoitava henkilö toimii tehtäviä suorittaessaan rikosoikeudellisella virkavastuulla. Vahingonkorvauksesta säädetään puolestaan vahingonkorvauslaissa (412/1974).

26. Kuten edellinen listaus osoittaa, Verohallinnosta annetun lain 2 b §:ssä mainitut avustavat tehtävät ovat teknisluonteisia kuten vastaanotettujen ja lähetettävien asiakirjojen käsittely. Verohallinto ei voi siirtää sille laissa kuuluvaa neuvontapalvelua yksityisen hoidettavaksi mainitun lainkohdan nojalla (ks. myös EOAK/7302/2019, 29.12.2020, s. 4). Tästä on säädettävä erikseen, kuten hallituksen esityksessä on ehdotettu.

27. Perustuslakivaliokunta on ajoneuvoverolain muuttamista koskevassa lausunnossaan katsonut, että puhelinneuvonnan siirtämiselle yksityisen hoidettavaksi ei ole PL 124 §:stä johtuvia esteitä, ”kunhan puhelinneuvonta pysyy esityksen perusteluissa tarkoitetulla tavalla julkisten ja yksiselitteisten tietojen väl[i]tyspalveluna.” (PeVL 11/2016, s. 2; ks. myös PeVL 47/2005 vp, s. 6)

28. Puhelinneuvonnan osalta voidaan siis todeta, että perustuslakivaliokunta on tulkintakäytännössään lähtenyt siitä, että viranomaisia avustavia tehtäviä voidaan siirtää sopimuksella muiden kuin viranomaisten hoidettavaksi (PeVL 47/2005 vp, s. 2). Hallituksen esityksessä esitetään nähdäkseni vakuuttavat perustelut sille, että puhelinneuvonta on tarkoituksenmukaista antaa tietyissä tilanteissa muun kuin viranomaisen hoidettavaksi. Sääntelyllä on näin ollen, kuten kohdassa 21 on tuotu esiin, myös hyvän hallinnon turvaamiseen liittyviä tarkoituksia.

29. Käsillä olevan tilanteen tekee erityislaatuiseksi se, että puhelinpalvelut on tarkoitus hoitaa vuokratyövoimalla. Vuokratyössä jokin taho, tässä yhteydessä Verohallinto, joka tarvitsee työntekijöitä, tekee vuokrayrityksen kanssa sopimuksen työntekijöiden vuokraamisesta. Vuokrayritys vuokraa työntekijänsä tälle ns. käyttäjäyritykselle tai käyttäjätaholle, mutta työntekijä pysyy työsuhteessa vuokrayritykseen, joka on hänen työnantajansa. Tehtävä työ tehdään kuitenkin käyttäjätaholle. Vuokrayritys hoitaa työnantajan velvoitteet, kuten palkanmaksun.

30. Olennaista tässä yhteydessä on, että työsopimuslain (55/2001) 7 §:n 3 momentin mukaan työnantajan siirtäessä työntekijän tämän suostumuksella toisen yrityksen (käyttäjäyritys) käyttöön, käyttäjäyritykselle siirtyvät oikeus johtaa ja valvoa työntekoa sekä ne työnantajalle säädetyt velvollisuudet, jotka liittyvät välittömästi työn tekemiseen ja sen järjestelyihin. Vuokratyöntekijä on velvollinen noudattamaan käyttäjätahon työn tekemiseen liittyviä määräyksiä.

31. Vuokratyön käytössä työnantajan direktio-oikeus on näin ollen pääosin käyttäjätaholla eli käyttäjätaho johtaa ja valvoo työntekoa. Tästä syystä vuokratyövoiman käyttö ei nähdäkseni merkitse varsinaista julkisen hallintotehtävän *siirtoa* muulle kuin viranomaiselle. Lähtisin kuitenkin siitä, että vuokratyövoiman käytössä on valtiosääntöoikeudellisessa tarkastelussa siinä määrin *samankaltaisia piirteitä* kuin hallintotehtävien ulkoistamisella yksityiselle, että niitä tulee lähestyä samalla tavalla.

32. Hallinnon lainalaisuuden vaatimuksesta ja virkavastuuseen liittyvistä näkökohdista käsin voidaan johtaa ns. valtiosääntöoikeudellinen virkamieshallintoperiaate, jonka mukaan julkista valtaa voivat Suomessa käyttää vain viranomaiset ja viranomaisten nimissä vain laillisesti virkoihinsa nimitetyt virkamiehet (ks. PeVL 19/1985, s. 3; PeVL 4/1989 vp, s. 1-2; 37/1992 vp, s. 5; 15/1994 vp, s. 2-3 ja HE 1/1998 vp, s. 178). Kaikki muut tavat hoitaa hallintotehtäviä, olipa kyseessä niiden ulkoistaminen yksityiselle tai niiden hoitaminen vuokratyövoimalla, muodostavat poikkeuksen tästä pääsäännöstä. Se seikka, että vuokratyö tehdään käyttäjätahon – tässä Verohallinnon – ohjauksessa ja valvonnassa, ei muuta tätä peruslähtökohtaa.

33. Vuokratyövoimaan tulee näin ollen soveltaa niitä tulkintaohjeita, jotka PL 124 §:stä ja sen tulkintakäytännöstä on johdettavissa. Vuokratyön käyttämisestä on säädettävä lailla, sen on oltava tarpeen jonkin tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi eikä vuokratyön käyttö saa vaarantaa perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia.

34. Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että Verohallinnosta annettuun lakiin lisätään uusi 2 c § vuokratyövoiman käytöstä. Tämä on perusteltu ratkaisu. Perusoikeuksien, oikeusturvan ja hyvän hallinnon turvaaminen edellyttää vielä, että asioita käsittelevät henkilöt noudattavat hallinnon yleislakeja, kuten esim. hallintolakia sekä kielilakia ja että henkilöt toimivat virkavastuulla (ks. esim. PeVL 33/2004 vp, s. 7; PeVL 46/2002 vp, s. 10; PeVL 26/2017 vp, s. 49-51). Lakiehdotuksen 2 c §:n 3 momentti on näin ollen myös perusteltu.

35. Perusoikeuksien, oikeusturvan ja hyvän hallinnon turvaaminen korostaa myös julkisia hallintotehtäviä hoitavien henkilöiden koulutuksen ja asiantuntemuksen merkitystä sekä toiminnan riittävää valvontaa (HE 1/1998 vp, s. 179). Tätä taustaa vasten on asianmukaista, että Verohallinnosta annettuun lakiin lisätyn 2 c §:n 4 momentissa mainitaan erityisesti, että Verohallinnon on huolehdittava vuokrattujen työntekijöiden riittävästä osaamisesta.

36. Kuten edellä kohdassa 34 on mainittu, vuokratyövoimaan on tarkoitus soveltaa rikosoikeudellista virkavastuuta koskevia säännöksiä hänen hoitaessaan yllä mainitussa 2 c §:ssä tarkoitettuja tehtäviä. Vahingonkorvausvastuusta säädetään puolestaan vahingonkorvauslaissa.

37. Rikoslain (39-00/1889) virkarikoksia koskevan 40 luvun 12 §:ssä säädetään virkarikosten soveltamisalasäännöksistä. Lainkohdan mukaan 40 luvun säännöksiä sovelletaan myös julkista luottamustehtävää hoitavaan henkilöön ja julkista valtaa käyttävään henkilöön. Luvun 1-3 (lahjusrikokset), 5 (virkasalaisuuden rikkominen) ja 14 §:ää (menettämisseuraamus) sovelletaan myös julkisyhteisön työntekijään.

38. Kuten edellä on todettu, vuokratyöntekijä ei ole mikään näistä. Vuokratyöntekijän rikosoikeudellisen virkavastuun sisältö ei näin ollen ole täysin selvä. Rikoslain 40 luvun 12 §:n 5 momentissa on maininta, jonka mukaan rikosoikeudellista virkavastuuta koskevien säännösten soveltamisesta eräissä tapauksissa säädetään erikseen lailla. Tässä jossain määrin epämääräisessä lainkohdassa viitataan lain esitöiden mukaan sellaisiin rikoslain ulkopuolella oleviin säännöksiin, joissa rikosoikeudellinen virkavastuu ulotetaan säännöksissä tarkoitettuja tehtäviä suorittaviin henkilöihin. Esitöissä myös todetaan, että rikoslaissa ei ole mahdollista säätää virkarikossäännösten soveltamisalasta tyhjentävästi (HE 77/2001 vp, s. 55).

39. Voidaan ajatella, että vuokratyöntekijän rangaistusvastuuta koskeva maininta Verohallinnosta annetusta laissa olisi nimenomaan tämänkaltaisen rikoslain ulkopuolella oleva säännös. Tämä ei kuitenkaan selvitä sitä, mitä vuokratyöntekijän rikosoikeudellinen virkavastuu tarkkaan ottaen pitää sisällään. Koska kyseessä ei ole virkamies, julkista luottamustehtävää tai julkista valtaa käyttävä henkilö eikä julkisyhteisön työntekijä, rikoslaista ei saa apua asian selvittämiseksi. Vuokratyöntekijän asema on rikosoikeudellisessa mielessä melko lähellä julkisyhteisön työntekijän asemaa, mutta rikosoikeudellinen laillisuusperiaate ei hevin taivu analogiseen tulkintaan, joten sekään ei tulkinnassa auta. Tilanne on PL 8 §:ssä säädetyn rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen näkökulmasta ongelmallinen. Asian voisi ratkaista joko täsmentämällä Verohallinnosta annettuun lakiin ehdotettua 2 c §:ää tai lisäämällä rikoslain 40 luvun 11 §:n määritelmiin ja 12 §:n soveltamisalasäännöksiin maininnan vuokratyöntekijöistä.

Tulorekisteri-ilmoitusten antamisvelvollisuutta koskevat muutokset

40. Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) tiedonantovelvollisuutta ja tulotietojärjestelmästä annetun lain (53/2018) mukaista tulorekisteri-ilmoitusten antamisvelvollisuutta laajennetaan koskemaan suomalaisella aluksella toimessa olevan vuokratun henkilön saamaa tuloa ja muita työskentelyyn liittyviä tietoja. Kyseessä on henkilötietojen käsittely, joten sääntely on merkityksellistä PL 10 §:ssä turvatus yksityiselämän ja henkilötietojen suojan kannalta sekä Euroopan unionin (EU) perusoikeuskirjan 7 ja 8 artiklan kannalta. Ensinnä

mainitussa artiklassa turvataan yksityisyyden suoja ja artiklassa 8 puolestaan turvataan jokaisen oikeus henkilötietojensa suojaan.

41. Perustuslakivaliokunnan lähtökohtana on ollut, että yleisen tietosuoja-asetuksen¹ yksityiskohtainen sääntely, jota tulkitaan ja sovelletaan EU:n perusoikeuskirjassa turvattujen oikeuksien mukaisesti, muodostaa yleensä riittävän säännöspohjan myös perustuslain 10 §:ssä turvattun yksityiselämän ja henkilötietojen suojan kannalta. Perustuslakivaliokunta on myös katsonut, että henkilötietojen suoja tulee turvata ensisijaisesti EU:n yleisen tietosuoja-asetuksen ja kansallisen yleislainsäädännön nojalla. Kansallisen erityislainsäädännön säätämiseen tulee näin ollen suhtautua pidättyvästi ja rajata se vain välttämättömään tietosuoja-asetuksen salliman kansallisen liikkumavaran puitteissa (ks. PeVL 14/2018 vp, s. 4-5 ja PeVL 34/2024 vp, kappale 4).

42. Yleisen tietosuoja-asetuksen 6 artiklassa säädetään henkilötietojen käsittelyn lainmukaisuudesta. Henkilötietojen käsittely on lainmukaista vain, jos jokin artiklassa mainittu edellytys täyttyy. Tässä yhteydessä kyse on 6 artikla 1 kohdan c ja e alakohdista:

c) käsittely on tarpeen rekisterinpitäjän lakisääteisen veloitteen noudattamiseksi;

e) käsittely on tarpeen yleistä etua koskevan tehtävän suorittamiseksi tai rekisterinpitäjälle kuuluvan julkisen vallan käyttämiseksi;

Tietosuoja-asetuksen 6 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää voimassa tai ottaa käyttöön yksityiskohtaisempia säännöksiä tietosuoja-asetuksessa vahvistettujen sääntöjen soveltamisen mukauttamiseksi sellaisessa käsittelyssä, joka tehdään yllä mainitun 6 artiklan 1 kohdan c ja e alakohdan noudattamiseksi määrittämällä täsmällisemmin tietojenkäsittely- ja muita toimenpiteitä koskevat erityiset vaatimukset, joilla varmistetaan laillinen ja asianmukainen tietojenkäsittely.

43. Tietosuoja-asetuksen 6 artiklan 1 kohdan c ja e alakohdassa tarkoitetun käsittelyn perustasta on 6 artiklan 3 kohdan mukaan säädettävä joko unionin oikeudessa tai rekisterinpitäjään sovellettavassa jäsenvaltion lainsäädännössä. Käsittelyn oikeusperuste voi sisältää erityisiä tarkentavia säännöksiä, joilla mukautetaan tietosuoja-asetuksen soveltamista. Tällaisia ovat muun muassa: yleiset edellytykset, jotka koskevat rekisterinpitäjän suorittaman tietojenkäsittelyn lainmukaisuutta; käsiteltävien tietojen tyyppiä; asianomaisia rekisteröityjä, yhteisöjä joille ja tarkoituksia joihin henkilötietoja voidaan luovuttaa; käyttötarkoitussidonnaisuutta; säilytysaikoja; sekä käsittelytoimia ja -menettelyjä, mukaan lukien laillisen ja asianmukaisen tietojenkäsittelyn

¹ Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2016/679, annettu 27 päivänä huhtikuuta 2016, luonnollisten henkilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä sekä näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta ja direktiivin 95/46/EY kumoamisesta (yleinen tietosuoja-asetus).

)

Elina Pirjatanniemi

Professori, Åbo Akademi

29.4.2025

varmistamiseen tarkoitetut toimenpiteet. Unionin oikeuden tai jäsenvaltion lainsäädännön on kuitenkin täytettävä yleisen edun mukainen tavoite ja lainsäädännön on oltava oikeasuhteinen sillä tavoiteltuun oikeutettuun päämäärään.

44. Nähdäkseni hallituksen esityksessä selvitetään asianmukaisesti kansallisen liikkumavaran ala ja ne syyt, miksi erilliset säännökset ovat välttämättömiä Verohallinnon lakisääteisten velvoitteiden ja yleistä etua koskevan tehtävän suorittamiseksi.

Turku, 29.4.2025



Elina Pirjatanniemi