Eduskunnan lakivaliokunnalle

Asia: HE 32/2015 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016

ASIANTUNTIJALAUSUNTO LAKIVALIOKUNNALLE

Johdanto

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntopyynnössään VM062:00/2015 Suomen Asianajajaliitolta (jäljempänä "Asianajajaliitto") lausuntoa hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi väliaikaisesta menettelystä verotuksen oikaisemiseksi ja rikosprosessin estämiseksi oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella.

Asianajajaliitto on antanut lausunnon 12.8.2015 (**liite 1**).

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016 on annettu 28.9.2015. Tämä lausunto täydentää Asianajajaliiton 12.8.2015 antamaa lausuntoa.

Asianajajaliitto kannattaa lakiesitystä.

Verovelvollisten oikeusturvan kannalta on tarpeen, että verovelvollinen oma-aloitteisesti tietoja antaessaan voi arvioida tämän toimenpiteen seuraukset. Seuraavassa keskitytään muutamaan verovelvollisen oikeusturvan kannalta keskeiseen seikkaan.

Lievemmän lain periaate

Rikoslain 3 luvun 2 §:n mukaan rikokseen sovelletaan sitä lakia, joka oli voimassa, kun rikos tehtiin. Jos tuomittaessa on voimassa toinen laki kuin rikosta tehtäessä, sovelletaan kuitenkin uutta lakia, jos sen soveltaminen johtaa lievempään lopputulokseen.

Saman lainkohdan 3 momentissa todetaan edelleen, että jos laki on tarkoitettu olemaan voimassa vain määrättynä aikana, sovelletaan sinä aikana tehtyyn tekoon tekohetkellä voimassa ollutta lakia, jollei toisin ole säädetty.

Oikeuskirjallisuuden mukaan lievemmän lain periaatteen taustalla on ajatus, että uusi lievempi laki merkitsee yhteiskunnan aikaisempaa lievempää suhtautumista tiettyyn tekoon. Silloin on perusteltua soveltaa uutta arvostelua myös vanhan lain aikaiseen tekoon.[1]

Tässä tapauksessa voidaan katsoa, että hallituksen esittämä ja jo pitkään valmistelussa ja julkisuudessa ollut laki ilmentää yhteiskunnan lievempää suhtautumista tulojen tai varallisuuden ilmoittamatta jättämiseen ainakin vuoden 2016 aikana. Tämän johdosta lievemmän lain peri-

[1] Lappi-Seppälä - Hakamies ym: Rikosoikeus (Talentum Focus, jatkuvatäydenteinen)

#10100186v3

aatteen mukaisesti voidaan katsoa, että lievempi menettely koskee myös ennen vuotta 2016 tehtyjä oma-aloitteisia ilmoituksia. Muutoin verovelvollisia ei kohdella yhdenvertaisesti.

Edelleen oikeuskirjallisuudessa todetaan, että lievemmän lain periaate ei tule poikkeuksettomasti sovellettavaksi, koska joskus lain muuttuminen ei ilmennä tällaista muuttunutta suhtautumista tekoon sinänsä. Näin on esimerkiksi silloin, kun on kysymys alun perin määräaikaisiksi tarkoitettujen säännösten rikkomisesta. Ne ovat saattaneet liittyä vaikkapa poikkeusoloihin yhteiskunnassa, eikä se, että säännökset on voitu normaaliolojen palattua kumota, poista niiden voimassa ollessa tehtyjen rikosten rangaistavuutta, ellei niin erikseen säädetä.

Nyt esitetyn menettelyn määräaikaisuus ei ole este lievemmän lain periaatteen soveltamisen kannalta.

Hallituksen esityksessä on katsottu, että koska kyse nyt on pääasiassa menettelyyn liittyvästä säännöksestä, esitys ei olisi ongelmallinen lievemmän lain periaatteen kanssa. Tämä peruste ei Asianajajaliiton käsityksen mukaan ole kestävä.

Perusteluissa ja lakiesityksen eduskuntakäsittelyssä olisi syytä selvittää tarkasti lievemmän lain periaatteen soveltuminen näissä tapauksissa.

Oma-aloitteisen ilmoittamisen määritelmä

Lakia sovellettaisiin vain oma-aloitteisesti ilmoitettujen tietojen perusteella tehtävään oikaisuun. Ilmoittaminen ei olisi oma-aloitteista, jos Verohallinto on aloittanut toimet veron määräämiseksi ja verovelvollinen on tietoinen näistä toimista.

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisia perusteluita on lausuntokierroksen jälkeen täsmennetty siten, että oma-aloitteinen ilmoittaminen ei ole mahdollista jos Verohallinto on ottanut yhteyttä verovelvolliseen tämän lain soveltamisalaan kuuluvien ilmoittamattomia tuloja tai varoja koskevan asian selvittämiseksi.

Perusteluissa olisi syytä todeta selvästi, että mikä tahansa yleisluontoinen kysely verovelvolliselle (esimerkiksi ”pyydämme ilmoittamaan kaikki ulkomailta saadut osinkotulot”) ei tarkoita sitä, että verohallinto olisi aloittanut toimet veron määräämiseksi. Verohallinnon tulisi yksilöidä juuri kyseiset tulot tai varat, jotta ilmoittamista ei voitaisi enää pitää oma-aloitteisena.

Verovelvollisen tietoisuutta koskeva edellytys on lain soveltamisessa tärkeässä roolissa. Käytännössä näytön antaminen siitä, mitä verovelvollinen ei ole tiennyt, voi osoittautua verovelvolliselle ongelmalliseksi. Tämän vuoksi perusteluissa olisi syytä todeta, että näyttötaakka verovelvollisen riittävän yksityiskohtaisesta tietoisuudesta on viranomaisilla, jos ne vetoavat tähän.

Oikaisun sisältö ja oikaistavat verovuodet

10 vuoden vanhentumisaika koskee vain törkeätä veropetosta. Usein verovelvollisen on erittäin vaikea arvioida, pidetäänkö veropetosta törkeänä vai ei. Verovelvollinen saattaa arvioida, että kyseessä ei ole veropetoksen törkeä muoto, ja ilmoittaa tämän vuoksi Verohallinnolle veron määräämiseksi tarvittavat tiedot lyhyemmältä kuin 10 vuodelta.

Mikäli tällaisessa tilanteessa Verohallinto katsoo, että kyseessä on törkeä veropetos, verovelvollisella on oltava mahdollisuus täydentää oma-aloitteista ilmoitustaan aikaisempien vuosien osalta siten, että suojaa rikosoikeudellisia seuraamuksia vastaan voidaan myöntää myös näiden vuosien osalta. Veropetoksen ja törkeän veropetoksen määritelmien välinen rajanveto ei voi olla peruste sille, että verovelvollisen ei katsottaisi toimivan oma-aloitteisesti.

Perusteluissa tulisi nimenomaisesti todeta, että Verohallinnon on tällaisessa tilanteessa ohjattava verovelvollista toimittamaan tiedot myös aikaisemmilta vuosilta. Tietojen pyytäminen aikaisemmilta vuosilta ei kuitenkaan voi olla automaattista siten, että niitä vaadittaisiin kaikissa tapauksissa.

#10100186v3

Osallisten asema

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisia perusteluita on lausuntokierroksen jälkeen täsmennetty siten, että suoja rikosprosessia vastaan koskisi niitä luonnollisia henkilöitä, joiden verotusta oikaistaisiin tämän lain nojalla tai jotka ovat vastuussa oikaisun perusteella määrätystä verosta verotusmenettelylain 52 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Hallituksen esitykseen on myös lisätty maininta, jonka mukaan suoja ei ulottuisi niihin henkilöihin, jotka olisivat vastuussa verosta vasta rikosoikeudellisen vahingonkorvausvelvollisuuden nojalla, ja että suoja ei koskisi myöskään muita veropetokseen osallisia.

Hallituksen esityksen mukaan vapautus rikosvastuusta ei koskisi osallisia. Mikäli esitetyn lainsäädännön tarkoituksena on saada verovelvolliset tekemään oma-aloitteisia ilmoituksia sitä varten, että muita rikokseen osallisia (esimerkiksi verovelvollisen neuvonantajia) voitaisiin tämän jälkeen syyttää samasta teosta osallisena, olisi tämä syytä todeta perusteluissa selvästi yhtenä lain tavoitteista.

Peitelty osinko tai muu yhtiöstä saatu tulo

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisia perusteluita on lausuntokierroksen jälkeen täsmennetty siten, että sääntely ei koskisi yhteisöjen verotusta eikä rikosvastuuta, joka syntyy henkilön toimiessa yhteisön puolesta. Lisäksi esityksessä todetaan, että esimerkiksi peitellyn osingon tilanteessa osakas voisi katua ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä omassa verotuksessaan, mutta hänelle jäisi riski rikosoikeudellisista seuraamuksista yhtiön verotuksessa tapahtuneen laiminlyönnin johdosta.

Jos kyseessä on käytännössä sama teko, jossa yhtiön osakkaalle maksama suoritus on jätetty ilmoittamatta Verohallinnolle sekä osakkaan että yhtiön verotuksessa, suojan rikosoikeudellisia seuraamuksia vastaan tulisi kattaa molempien laiminlyöntien osalta.

Helsingissä lokakuun 15. päivänä 2015

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

LAATI

Heikki Wahlroos
asianajaja, Asianajotoimisto Borenius Oy
Suomen Asianajajaliiton vero-oikeuden asiantuntijaryhmän jäsen

LIITE Asianajajaliiton 12.8.2015 antama lausunto

#10100186v3

Asianajajaliiton tiedotteita ja lausuntoja
12.8.2015 12.54
Lausunto HE:stä laiksi väliaikaisesta menettelystä verotuksen oikaisemiseksi ja rikosprosessin estämiseksi oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella

Dnro 35/2015

Lausuntopyyntönne: VM062:00/2015, 22.6.2015
LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ LAIKSI VÄLIAIKAISESTA MENETTELYSTÄ VEROTUKSEN OIKAISEMISEKSI JA RIKOSPROSESSIN ESTÄMISEKSI OMA-ALOITTEISESTI ANNETTUJEN TIETOJEN PERUSTEELLA

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Suomen Asianajajaliitolta (jäljempänä "Asianajajaliitto") lausuntoa hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi väliaikaisesta menettelystä verotuksen oikaisemiseksi ja rikosprosessin estämiseksi oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella. Asianajajaliitto kiittää mahdollisuudesta lausua asiassa ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

Asianajajaliitto kannattaa lakiesitystä. Verovelvollisten oikeusturvan kannalta on tarpeen, että verovelvollinen oma-aloitteisesti tietoja antaessaan voi arvioida tämän toimenpiteen seuraukset.

Lain voimaantulo ja määräaikaisuus

Lain voimaantulon osalta olisi otettava huomioon rikosoikeudellinen ns. lievemmän lain periaate, jota olisi myös aiheellista käsitellä ainakin perusteluissa. Tähän liittyen olisi aiheellista säätää, että lakia sovelletaan myös taannehtivasti jo aiemmin annettuihin oma-aloitteisiin ilmoituksiin. Lain määräaikaisuuden osalta Asianajajaliitto esittää, että mikäli kokemukset laista osoittautuvat hyviksi, tulisi jatkoa niiden pohjalta harkita.

Oma-aloitteisuus

Lakia sovellettaisiin vain oma-aloitteisesti ilmoitettujen tietojen perusteella tehtävään oikaisuun. Perusteluista jää epäselväksi, millainen ilmoitus tai yhteydenotto Verohallinnon toimesta estää lain soveltamisen. Käytännössä on ollut tilanteita, joissa Verohallinnolla on saattanut olla jokin mahdollisesti jo vanhentunut ja mahdollisesti varsin ylimalkainen tieto verovelvolliseen liittyen, jonka pohjalta verovelvolliseen on sitten oltu yhteydessä. Muun muassa koska rikosprosessin estoa ilmeisesti arvioidaan normaalisti verovuosikohtaisesti, ei vanhentuneisiin verovuosiin liittyvän tiedon tai jonkin varsin epämääräisen rikosprosessin kannalta riittämättömän verovelvolliseen liittyvän tiedon vielä tulisi estää sitä, että verovelvollinen oma-aloitteisesti antaa (tai verovelvollisen katsotaan oma-aloitteisesti antavan) riittävät tiedot verotuksen toimittamiselle. Muutoinhan verovelvollisella ei olisi tällaisessa tilanteessa intressiä toimittaa tietoja ja toimia yhteistyössä Verohallinnon kanssa. Tämä on perusteltua myös ajatellen tavoitteita hallinnollisen työtaakan keventämisestä ja verotulojen kerryttämisestä.

Oikaisuaika ja verovuosikohtaisuus

Törkeän veropetoksen 10 vuoden vanhentumisajan johdosta on perusteltua, että laki soveltuu oikaisuun jo vuodesta 2004 lähtien. Näin siksi, että veropetosta mm. ne bis in idem -säännön näkökulmasta on oikeuskäytännössä arvioitu verovuosikohtaisesti. Tällöin on tärkeätä voida ulottaa oikaisu verotuksen normaaleja oikaisuaikoja pidemmälle, ellei normaalien verotuksen oikaisuaikojen mukaisen oma-aloitteisen oikaisun säädetä poistavan rikosvastuuta myös aiemmilta vuosilta. Luonnoksen sivulla 23 mainittua vain joidenkin vuosien salattujen tulojen ilmoittamista ja sen vaikutuksia olisi aiheellista käsitellä perusteluissa laajemmin.

Samalla tulisi selvyyden vuoksi todeta, että koska 10 vuoden vanhentumisaika koskee vain törkeätä veropetosta, ei verovelvollisen tarvitse ei-törkeän veropetoksen osalta oma-aloitteisesti vaatia oikaisua pidemmältä ajalta kuin rikosoikeudellisesti auki olevalta ajalta. Koska joissain tilanteissa verovelvollisen voi olla vaikeata

arvioida, pidetäänkö veropetosta törkeänä vai ei, tulisi verovelvollisella olla oikeus täydentää antamiaan tietoja myös aiempien vuosien osalta, mikäli rikosoikeudellisen vastuun muutoin katsottaisiin ulottuvan niihin.

Pitkästä oikaisuajasta johtuen on mahdollista, ettei verovelvollinen kykene toimittamaan puuttuvia tietoja siten, että vero voidaan määrätä varmasti oikean suuruisena (esimerkiksi, jos ulkomainen pankki ei ole säilyttänyt kattavia tietoja viittä vuotta pidempää). Siten riittävänä tulisi pitää sitä, että verovelvollinen on pyrkinyt toimittamaan riittävät tiedot, joiden perusteella verotus voidaan tarvittaessa toimittaa riittävän määräisenä arvioimalla, mikäli tiedot jäävät puutteellisiksi esimerkiksi siitä syystä, ettei tietoja ulkomaisesta pankista enää ole saatavilla, eikä verovelvollinen kykene niitä täydellisinä toimittamaan.

Osallisten asema

Hallituksen esityksessä ei ole otettu nimenomaisesti kantaa veropetokseen osallisten asemaan, muutoin kuin että muun muassa lain soveltamisalassa puhutaan vain verovelvollisesta. Saman veropetoksen osalta rikosprosessin eston tulisi kuitenkin todeta koskevan myös osallisia. Lakiluonnoksen 5 §:ssä puhutaan vastuussa olevista, mutta tällä ei ilmeisesti tarkoiteta mahdollisen rikosperusteisen vahingonkorvauksen kautta vastuussa olevia. Koska rikosperusteinen vahingonkorvaus voisi olla mahdollinen myös osallisten osalta, tulisi osallisten asemasta nimenomaisesti säätää.

Peitelty osinko tai muu yhtiöstä saatu tulo

Lain soveltamisalaan kuuluvana tulona voitaisiin ilmeisesti ilmoittaa myös esimerkiksi yhtiöstä saatu peitelty osinko. Tulojen on sinällään todettu voivan olla peräisin joko ulkomailta tai kotimaasta. Silloin kun peiteltyä osinkoa saadaan kotimaisesta yhtiöstä, on mahdollista, että saaja on Suomessa vastuussa myös mahdollisesta yhtiön pään veropetoksesta peiteltyyn osingonjakoon liittyen. Koska tällöin on kysymys lähtökohtaisesti samasta teosta, 5 §:n rikosprosessin eston tulisi todeta koskevan myös yhtiön pään samaan tekoon (esim. peiteltyyn osingonjakoon) liittyvää mahdollista veropetosta. Sinällään on selvää, ettei rikosprosessin esto koske mahdollisia kirjanpitorikoksia tai velallisen rikoksia.

Veronkorotuksen suuruus

Hallituksen esitysluonnosta on julkisuudessa arvosteltu veronkorotusten lievyyden takia. Koska lakiesitys sisällään on kannatettava, ei sen tulisi kaatua oikeudenmukaisuus- tai yhdenvertaisuusperusteella siihen, että sanktiot ovat merkittävästi lievempiä kuin esimerkiksi jälkiverotuksessa. Erityisesti tästä näkökulmasta voisi olla perusteltua, ettei veronkorotusten suuruutta olisi rajattu, vaan ne voisivat määräytyä normaalien säännösten mukaisesti.

Helsingissä elokuun 12. päivänä 2015

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Risto Sipilä
Suomen Asianajajaliiton puheenjohtaja, asianajaja

LAATIJAT
Asianajaja Ossi Haapaniemi, Hannes Snellman Asianajotoimisto Oy, Helsinki
Asianajaja Heikki Wahlroos, Asianajotoimisto Borenius Oy, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.