Lakivaliokunnalle

Lausunto asiassa HE 32/2015 vp (HE eduskunnalle laiksi verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016)

Esitetty laki on periaatteellisesti kiinnostava, sillä siinä esitetään määräajaksi, ensi kalenterivuodeksi, järjestelyä, jossa oma-aloitteinen salattujen tulojen tai varojen ilmoittaminen verottajalle johtaisi siihen, ettei veropetoksesta, joka asiassa on sinänsä jo rikoksena täyttynyt, tuomittaisi rikosoikeudellista seuraamusta. Kyse on tietynlaisesta niin sanotun tehokkaan katumisen konstruktiosta, jossa tekijä vapautuu rikosvastuusta poistamalla rikoksensa vaikutukset, tässä tapauksessa ilmoittamalla tulonsa tai varansa verotuksen oikaisemista varten, jolloin verottaja voi määrätä asianmukaisen veron, minkä lisäksi laissa on säännökset veronkorotuksesta, joka aina määrättäisiin.

Lakiesityksen taustalla voi nähdä valtiontaloudelliset näkökohdat. Nykyinen järjestelmä, jossa verottaja on koettanut saada tietoja verovelvollisten ulkomailla olevista varoista ja niiden perusteella määrännyt hallinnollisia seuraamuksia tai käynnistänyt rikosprosesseja, on ollut työläs ja ilmeisen hankala tie verrattuna siihen vaihtoehtoon, että verovelvollisilla itsellään olisi kannustin korjata epäkohta aktiivisilla toimillaan, jolloin verottajan tehtäväksi jää verotuksen oikaisu ja veronkorotuksen määrääminen.

Toisena taustana on se, että rahaliikennettä ja varoja koskeva viranomaisten välinen tietojenvaihto on automatisoitumassa, kun kansainvälinen järjestelmä kehittyy. Verotuksen ja verovalvonnan suhteen ns. FATCA-järjestelmä on merkittävä, sillä se sisältää laajan raportointivelvollisuuden verovelvollisten varoista ja tuloista, minkä vuoksi järjestelmän tullessa käyttöön on entistä vaikeampi piilottaa varoja ulkomaisiin rahalaitoksiin. Tarkoitus on estää veropohjan rapautumista sekä lisätä verotuksen oikeudenmukaisuutta ja läpinäkyvyyttä. Samaan suuntaan vaikuttaa HE:ssa mainittu veroalan hallinnollisen yhteistyön direktiivi.

Hallituksen esityksestä käy ilmi, että vastaavantyyppisiä järjestelyitä on ollut varsin laajasti käytössä myös muissa maissa, joskin yksityiskohdat vaihtelevat. Meille esitetty malli näyttäisi varsin hyvin harkitulta. Kannustimena oma-aloitteiseen ilmoittamiseen toimisi se, että riski rikosoikeudellisista seuraamuksista poistuu. Veronkorotusseuraamus toimisi muistutuksena siitä, että ilmoittamatta jättäminen on ollut lainvastaista, joten hallinnollinen seuraamus määrättäisiin verojen lisäksi. Tietynlaisena kannustimena olisi myös se, että veronkorotuksen määräämisestä olisi laissa hyvin selkeät säännökset, jolloin tämän seuraamuksen vaikutus olisi ilmoittajan ennakoitavissa.

Tehokas katuminen on rikosoikeudellisen vastuun poistava peruste, josta säädetään rikoslaissa. Suomessa ei ole voimassa erityisesti verotusta tai verorikoksia koskevia erityissäännöksiä tehokkaasta katumisesta, jolloin on sovellettava rikoslain yleistä säännöstä.

Korkeimmassa oikeudessa rikoslain tehokasta katumista koskevan sääntelyn soveltuvuutta veropetokseen on arvioitu ratkaisussa KKO 2005:144, kappaleet 24-27. Ratkaisu koskee oikeustilaa ennen rikosoikeuden yleisen osan lainuudistusta. Uudistuksen jälkeen voimaan tullut RL 5:2 (2003/515) kuuluu kokonaisuudessaan seuraavasti:

> **2 § (13.6.2003/515)**
>
> **Yrityksestä luopuminen ja tehokas katuminen**
>
> Yrityksestä ei rangaista, jos tekijä on vapaaehtoisesti luopunut rikoksen täyttämisestä tai muuten estänyt tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen.

Jos rikoksessa on useita osallisia, yrityksestä luopuminen ja tehokas katuminen vapauttaa tekijän, yllyttäjän tai avunantajan vastuusta vain, jos hän on saanut myös muut osalliset luopumaan rikoksen täyttämisestä tai muuten kyennyt estämään tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen taikka muulla tavalla poistanut oman toimintansa merkityksen rikoksen toteuttamisessa.

Sen lisäksi, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, yrityksestä ei rangaista, jos rikos jää täyttymättä tai tunnusmerkistössä tarkoitettu seuraus syntymättä tekijästä, yllyttäjästä tai avunantajasta riippumattomasta syystä, mutta hän on vapaaehtoisesti ja vakavasti pyrkinyt estämään rikoksen täyttymisen tai seurauksen syntymisen.

Jos 1–3 momentin perusteella rankaisematta jäävä yritys samalla toteuttaa muun, täytetyn rikoksen, se rikos on rangaistava.

Veropetosta koskeva säännös puolestaan kuuluu seuraavasti:

1 § (19.12.1997/1228)

Veropetos

Joka

1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta,

2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan,

3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai

4) muuten petollisesti,

aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava *veropetoksesta* sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.

Tehokkaan katumisen opin soveltaminen veropetokseen on jonkin verran hankalaa sen vuoksi, että veropetos rikoksena täyttyy jo esimerkiksi tietyn seikan salaamisella, jos näin yritetään aiheuttaa veron määräämättä jättäminen. Nouseekin kysymys siitä, mikä veropetoksessa on "tunnusmerkistössä tarkoitettu seuraus". Jos verottajalle jälkikäteen ilmoitetaan uusia, aiemmin ilmoittamatta jääneitä tuloja tai varoja, tämä voi tapahtua joko ennen verotuspäätöstä tai sen jälkeen. Verotus tulee lopulliseksi vasta sen myötä, että verotuspäätöstä ei voida enää oikaista veronoikaisumenettelyssä.

Esitetty uusi laki merkitsee, että verotuksessa luodaan uusi malli tehokkaalle katumiselle. Kyse on siten erityisjärjestelystä rikoslain yleiseen säännökseen nähden.

Esitettyyn lakiin liittyy yhtäältä tiettyjä teknisiä pulmakysymyksiä, toisaalta tiettyjä periaatteellisia kysymyksiä. Näkisin, että teknisessä suhteessa isoimmat karikot on vältetty. Lakia ei sovelleta rikollisesta toiminnasta peräisin oleviin tuloihin tai varoihin. Lakia sovelletaan luonnollisiin henkilöihin, ei yhteisöihin. Erilaisista tällaisista rajankäynneistä on hallituksen esityksessä esimerkkejä, joiden nojalla arvioisin, että erilaisiin käytännön tilanteisiin löytyy varsin selväpiirteinen ratkaisu.

Periaatteelliset kysymykset liittyvät siihen, merkitseekö laki sitä, että verovelvollisten kohtelussa ja laiminlyöntien rikosoikeudellisessa arvioinnissa loukataan yhdenvertaisuutta.

Asiaa tulee tarkastella kokonaisuutena. Tehokas katuminen on perinteisesti tunnustettu oppi, jolla rikosvastuuta rajataan pois. Nyt luodaan erillisellä lailla määräajan voimassa oleva järjestely, jossa veropetoksiin sovellettavaa tehokkaan katumisen oppia laajennetaan siitä, mikä rikoslain normaalien säännösten mukaan olisi mahdollista. Loukkaako lain tarkoittama rikosoikeudelliselta seuraamukselta välttyminen niitä henkilöitä, jotka ovat ennen tämän lain nojalla tulleet rangaistuiksi veropetoksesta, vaikka ovat oma-aloitteisesti ilmoittaneet tulojaan ja varojaan verottajalle? Entä loukkaako sama asia niitä verovelvollisia, jotka tämän lain voimassaolon päättymisen jälkeen joutuvat vastuuseen veropetoksesta, vaikka olisivat rikosoikeudelliselta seuraamukselta välttyneet, jos olisivat ajallaan ilmoittaneet tulonsa ja varansa?

En näe suurta ongelmaa kummassakaan edellä mainitussa suhteessa. Sillä, että ollaan, kuten tällä hetkellä, varsin lähellä normaalinkin tehokkaan katumisen tuottamaa rikosvastuun välttämistä, jos verovelvollinen oma-aloitteisesti tuo asiansa verottajalle, olisi jokin merkitys asiassa jo ilman uuden lain säätämistä. Ja vastaavasti, senkin jälkeen, kun määräaika on päättynyt, omaehtoisiin ilmoituksiin voidaan rikoksina suhtautua suopeammin kuin silloin, jos ne ovat tulleet esille normaalin viranomaisvalvonnan kautta. Tässä mielessä tilanne ei ole niin mustavalkoinen kuin miltä se nopeasti katsottuna voisi näyttää.

Olennaista asiassa on, että laki selkeyttää tilannetta ja antaa verovelvolliselle takeet siitä, ettei rikosoikeudellisia seuraamuksia tule. Nähdäkseni järjestely ei rapauta veromoraalia, etenkään nyt toteutettuna, kun automatisoitu tietojenvaihto tulee käytännössä jatkossa poistamaan mahdollisuuden salata tuloja ja varoja ja viedä ne tällä tavalla verottajan ulottumattomiin.

Sanotun perusteella katson, että esitetty laki voidaan hyväksyä sellaisenaan.

Helsingissä, 20.10.2015

Kimmo Nuotio

rikosoikeuden professori

Helsingin yliopisto