Professori Raimo Lahti
20.10.2015

Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle

Asia: *Hallituksen esitys* (HE) *32/2015 vp* laiksi verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella 2016

Yleistä

Kysymyksessä on HE:n perustelujen mukaan määräajan (vuoden 2016) voimassa olevaksi tarkoitettu ns. budjettilaki, jonka mukaan luonnollinen henkilö tai kotimainen kuolinpesä voisi verotuksen oikaisemista varten oma-aloitteisesti verohallinnolle tietoja antamalla välttää veropetosta koskevat rikosoikeudelliset seuraamukset. Lain katsotaan sisältävän ns. tehokasta katumista verotuksessa koskevat säännökset.

Eduskunnassa tätä lakiehdotusta tulisi kriittisesti arvioida niin hyvin perustuslailliselta kuin kriminaali- ja oikeuspoliittiselta sekä yhteiskuntamoraalin kannalta. Perustuslakivaliokunnassa harkinta keskittyy lakiehdotuksen suhteeseen perustuslakiin ja säätämisjärjestykseen, joten painotan seuraavassa tätä näkökulmaa.

Yleistä HE:stä ja yhdenvertaisuudesta lain edessä

HE:n s. 29–30 käsitellään lakiehdotuksen suhdetta perustuslakiin ja säätämisjärjestystä. Tällöin viitataan perustuslain 2 luvun 6 §:ään, jonka 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Lakiehdotuksen katsotaan lisäävän (!) yhdenvertaisuutta verotuksessa, ”koska tulojaan ilmoittamatta jättäneet verovelvolliset saatettaisiin aikaisempien vuosien osalta verotuksellisesti samaan asemaan tulonsa oikein ilmoittaneiden verovelvollisten kanssa”. Lain määräaikaisuuskaan ei HE:n perustelujen mukaan olisi ongelmallinen yhdenvertaisuuden kannalta, koska ”[l]ain voimassaoloaikana verovelvollisia kohdeltaisiin yhdenvertaisesti, koska samanlaisiin oikaisuvaatimuksiin sovellettaisiin yhtenevää menettelyä”.

Selostetusta ilmenevä, HE:n perusteluissa oleva yhdenvertaisuusperiaatteen käsittely on erittäin puutteellista. Perustuslakivaliokunnan tulkintakäytäntöä ei niissä analysoida. Niissä ei myöskään arvioida lakiehdotusta ja sen vaikutuksia kokonaisvaltaisesti rikos- ja rikosprosessioikeuden ja muun oikeusjärjestelmän kannalta, mikä on olennaisesti kapeuttanut huomioon otettavia oikeudellisia näkökohtia. Lakiehdotuksen perustelut rakentuvat oletettujen hyödyllisten taloudellisten vaikutusten (verotulojen lisäyksen) varaan.

On huomattava, että yhdenvertaisuuden periaate ei ole vain Suomen valtiosäännössä kirjattu oikeusperiaate, vaan sillä on perusoikeuden asema kansainvälisissä ihmisoikeussopimuksissa (KP-sopimuksen 26 artiklassa, Euroopan ihmisoikeussopimuksen syrjintäkiellon sisältävässä 14 artiklassa) ja Euroopan unionin (EU) perusoikeuskirjan 20 artiklassa ja EU:n tuomioistuimen käytännössä EU-oikeuden periaatteena. Näihin perusoikeussäännöksiin HE:n perusteluissa ei viitata.

Nyt kysymyksessä olevaa sääntelyä yhdenvertaisuusproblematiikan kannalta pitkälle muistuttava lainsäädäntö (670/2014) koski syyteneuvottelun käyttöönottoa 1.1.2015 lukien. Tuon lainsäädännön mukaan rikoksen tunnustanut ja tunnustamisoikeudenkäyntiin suostunut tuomitaan lievempään rangaistukseen kuin tavanmukaisessa rikosoikeudenkäynnissä. Perustuslakivaliokunta totesi lausunnossaan (PeVL 7/2014 vp, s. 5/II) sen vakiintuneen käytännön lähtevän siitä, ettei yleisestä yhdenvertaisuusperiaatteesta johdu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn, ja jatkoi seuraavasti: ”Erottelut eivät kuitenkaan tällöinkään saa olla mielivaltaisia, eivätkä erot saa muodostua kohtuuttomiksi (vrt. esim. PeVL 11/2012 vp, s. 2/II, PeVL 37/2010 vp, s. 3/I). Valiokunta on toisaalta korostanut perustuslaissa turvatun yhdenvertaisuuden merkitystä rikosoikeudellisen seuraamusjärjestelmän yhteydessä (PeVL 59/2001 vp).” Valiokunta ehdotti säännöksiin eräitä muutoksia, joiden seurauksena syyteneuvottelun käyttöönotosta johtuvat erot rikosseuraamusten ankaruudessa eivät käytännössä muodostuisi epäasiallisen suuriksi ja esitys olisi muutoinkin helpommin hyväksyttävissä.

Perustuslakivaliokunta on myös pitänyt olennaisena, voidaanko erottelua perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävillä syillä (PeVL 18/2006 vp, s. 2/II; vastaavasti HE 309/1993 vp, s. 44/I).

Nuorisorangaistuksen alueellista kokeiluna koskevan lain jatkamisen perustuslainmukaisuutta käsitellessään perustuslakivaliokunta (PeVL 59/2001 vp, s. 2) totesi sellaiseen rikosoikeudellisen rangaistuksen kokeilemiseen liittyvän yhdenvertaisuuden arvioinnin kannalta muusta kokeilulainsäädännöstä poikkeavia piirteitä, koska rikoslailla kajotaan yksilön oikeusasemaan syvemmin kuin esimerkiksi taloudellisia etuuksia koskevalla lainsäädännöllä.

Rikoslainsäädännön ominaispiirteitä on – laillisuusperiaatteen keskeisyyden vuoksi – muita oikeudenaloja voimakkaammin korostaa rikosoikeuden ja sen yleisten oppien yhtenäistä ja johdonmukaista soveltamista niin lainsäätämisvaiheessa kuin lainkäytössä. Rikoslainsäädännöllä tavoiteltavan yleisestävän vaikutuksen kannalta on myös olennaista, että ihmiset luottavat sen toiminnan oikeellisuuteen ja kokevat rikosoikeusjärjestelmän hyväksyttäväksi (legitiimiksi).

HE:ssä ehdotetaan määräajaksi erilaistavaa, vain tietynlaisia veropetoksia koskevaa sellaista tehokkaan katumisen määräaikaista sääntelyä, jossa rikosoikeudellinen menettely estyisi rikoksen täyttymisen jälkeisen katumisen johdosta, kun rikosoikeuden yleisten oppien mukainen rangaistavuuden poistava tehokas katuminen on mahdollinen vain rikoksen täyttymiseen asti. Ks. RL 5:2.1: ”estänyt tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen”. Veropetoksessa tämä yleinen sääntö tarkoittaa, että veroilmoitusta voidaan vapaaehtoisesti täydentää ja rangaistusvastuulta välttyä aina siihen asti, kunnes verotuspäätös on tehty tai verottaja on ottanut verovelvolliseen yhteyttä (ks. esim. Ari-Matti Nuutila & Kaarlo Hakamies, Rikosoikeus – Oikeuden perusteokset, 2009, s. 792). Toisin kuin HE:n s. 4 esitetään, tehokkaan katumisen mahdollisuus on siis tämän rikoslain yleisen osan sään-

nöksen perusteella voimassa myös verotuksessa. HE:n sisältämä lakiehdotus merkitsee tämän tehokkaan katumisen laajentamista määräajaksi siinä tarkoitetunlaisiin veropetoksiin.

HE:n päätavoitteena on saada yksityishenkilöt ilmoittamaan ulkomaille sijoitettujen varojen tuotot (tulot) Suomen verotuksen piiriin vähäisin hallinnollisin kustannuksin (ks. s. 14, 29). Tätä tavoitetta toteuttavan lakiehdotuksen sisältämä syytesuoja verorikossyytteitä (ja perintökaaren 20 luvun 11 §:ssä tarkoitettua rikosta) vastaan kohdistuisi siten käytännön vaikutuksiltaan epätasa-arvoisesti rikoslain vastaisiin taloudellisiin väärinkäytöksiin syyllistyneisiin, mikä on vastoin rikoslain kokonaisuudistuksen (1990–2003) yleisiä tavoitteita, koska siinä julkista taloutta vastaan tehdyt rikokset ja taloudellisen toiminnan piirissä tapahtuneet väärinkäytökset – tyyppiesimerkkinä veropetokset – haluttiin saattaa rangaistavuudeltaan yhdenmukaiseen asemaan perinteisten varallisuusrikosten kanssa. ”Kysymys rangaistussäännösten sisällöstä on osa yhteiskunnallisen oikeudenmukaisuuden ongelmaa. Rikoslainsäädännössä on pyrittävä ottamaan huomioon eri yhteiskuntaryhmien edut sekä lisäämään oikeusvarmuutta.” (HE 66/1988 vp, s. 9). Erityisesti on huomattava, että HE:n sisältämä poikkeussääntely voisi ulottua myös törkeään veropetokseen (RL 29:2), josta on säädetty rangaistukseksi vain vankeutta, vähintään neljä kuukautta ja enintään neljä vuotta.

Yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta HE:tä arvioitaessa on kiinnitettävä huomiota myös sen merkitykseen, että lakiehdotus vaikuttaa yhden rikoksentekijäryhmän eli HE:ssä tarkoitettujen veropetosten tekijöiden sanktiointia lieventävästi. Onhan ensisilmäykseltä ajateltavissa, että epäsymmetria jonkin ryhmän eduksi on helpommin hyväksyttävissä kuin vastaavanlainen vaikutus tietyn tekijäryhmän vahingoksi. Tässä vaikutus ei kuitenkaan edistä yhteiskunnassa vallitsevaa tosiasiallista yhdenvertaisuutta esimerkiksi kohdistumalla heikompiosaisiin tai haavoittumassa asemassa oleviin, mitä voitaisiin perustella aineelliseen yhdenvertaisuusperiaatteeseen nojautumalla (PeVL 38/2006 vp, s. 2; samoin esim. Sakari Melander: Yhdenvertaisuus rikosoikeudessa. Oikeus 2/2011, s. 175–198, 178–179). HE päinvastoin heikentäisi tosiasiallista tai aineellista yhdenvertaisuutta rikosoikeudenhoidossa, koska se päätavoitteensa mukaisesti koskisi erityisesti ulkomaille varoja lainvastaisesti sijoittaneita ja siten pikemminkin yhteiskunnan hyväosaisia.

Onko HE:n edellyttämälle erilaiselle kohtelulle perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet?

Kokoavasti on kysymys siitä, onko 1) HE:n lakiehdotukseen sisäänrakennettu erilainen rikosoikeudellinen suhtautuminen veropetoksen tekijöihin ja muihin talousrikoksiin sovellettaessa tehokkaan katumisen periaatetta ja 2) erilainen suhtautuminen niihin veropetoksen tekijöihin, jotka tekevät lakiehdotuksen mukaisen verotuksen oikaisuvaatimuksen vuonna 2016, verrattuna niihin, jotka eivät tuona määräaikana sellaista tee, mielivaltaista tai kohtuuttomia (epäsuhtaisia) eroja sisältävää. Onko tällaiselle yhdenvertaisuuden toteutumista rikosoikeudenhoidossa kahdessa suhteessa heikentävälle lakiehdotukselle perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät ja riittävän painavat yhteiskunnalliset perusteet ja ovatko lakiehdotuksesta johtuvat suhtautumisen erot vaikutuksiltaan epäsuhtaisia?

Kuvatunlaista erilaista kohtelua ei ole HE:ssä mielestäni kyetty perustelemaan näiden vaatimusten mukaisesti. HE:tä perustellaan lähinnä lakiehdotuksen oletetuilla myönteisillä taloudellisilla vaiku-

tuksilla, minkä tueksi viitataan muista maista vastaavista järjestelyistä saataviin kokemuksiin (ks. s. 19–20). HE:n lakiehdotus ei kuitenkaan aseta ehdoksi, että verotuksen oikaisemista oma-aloitteisesti pyytävä verovelvollinen tosiasiassa maksaa ilmoituksen mukaisen oikeanmääräisen veron, sen koron ja veronkorotuksen, vaan riittävää olisi, kunhan vero ja sen muut seuraamukset voidaan oikaisun jälkeen määrätä oikeansuuruisina. Kun HE:ssä ehdotettu laki olisi voimassa vain vuoden, nämä taloudelliset vaikutukset olisivat joka tapauksessa lyhytaikaisia.

Selostetun tehokkuusargumentin painoarvoa vähentää merkittävästi se HE:n perusteluissa (s. 4, 8) esiin tuotu seikka, että OECD-maissa ollaan muutaman vuoden kuluessa siirtymässä automaattiseen tietojenvaihtoon, jolloin rajat ylittävässä verovalvonnassa ei olla niin riippuvaisia verovelvollisten itsensä antamista tiedoista kuin asianlaita on sitä ennen.

Lisäksi on huomattava, että jo nykyisen lainsäädännön vallitessa verohallinnolla on ollut huomattavasti harkintamarginaalia siinä, milloin epäilty veropetos ilmoitetaan syytteeseen pantavaksi. Kuten HE:n s. 4 todetaan, verohallinnon rikosilmoitusharkintaan ei ole juurikaan viety tapauksia, joissa verovelvollinen on itse vaatinut ilmoittamatta jättämänsä tulon verottamista. Vuonna 2013 annetulla lailla erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta (781/2013) on sovitettu yhteen veronkorotuksen ja veroasiaa koskevan rikosprosessin aloittamista kaksinkertaisen rankaisemisen estämiseksi. Siten lainsäädännössä on tuoreesti säännelty veronkorotuksia ja niiden suhdetta samaa veroasiaa käsittelevään rikosprosessiin.

HE:n s. lausutaan, että ”verovelvolliselle ei ole nykytilassa voitu taata suojaa rikosoikeudellisia seuraamuksia vastaan”. HE:n s. 7 esitetystä rikosilmoitustilastosta vuodelta 2014 ilmenee, että veropetosten osalta rikosilmoitukset on tehty lähinnä törkeistä veropetoksista.

Kun verohallinto on vastikään saanut eduskunnan apulaisoikeusasiamies Maija Sakslinilta moitteita yksityishenkilöiden liechtensteinilaisten pankin sijoituksia koskevassa tutkinnassa siitä, että verohallinto oli kohdellut sijoittajia eri tavoin kuin muita verovelvollisia eikä ollut siten täyttänyt velvollisuuttaan edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta (ks. EOA:n kertomus vuodelta 2014, s. 268), on sinänsä ymmärrettävää, että HE:llä verohallinnossa halutaan antaa lakisääteinen syytesuoja verotukseen oma-aloitteisesti oikaisua hakevalle, mutta tämä tavoite ei oikeuta syytesuojan laajentamista ainakaan törkeisiin veropetoksiin.

Törkeät veropetokset ovat juuri se rikostyyppi, jonka osalta HE:n lakiehdotus johtaa epäsuhtaisiin eroihin sanktioinnissa. Kun törkeän veropetoksen rangaistusuhkana on pelkästään vankeutta (4 kuukaudesta 4 vuoteen), rangaistuksen luonteinen veronkorotus määrättäisiin lieviä prosenttimääräisiä lisäyksiä soveltaen (lakiehdotuksen 4 §), joskin sama lievä käytäntö ilmeisesti vallitsee myös noudatettaessa verohallinnon yhtenäistämisohjetta veronkorotuksen määräämisessä. Havaitakseni HE tosin poikkeaa tältä osin edukseen HE:n luonnoksesta 22.6.2015, jossa nuo prosenttimäärät olivat tavanmukaisia käytäntöjä alemmat.

Muita perusoikeusjärjestelmään liittyviä näkökohtia

HE:n sisältämän lakiehdotuksen valmistelussa ja sisällössä ei ole riittävästi otettu huomioon tai pohdittu seuraavanlaisia perus- ja ihmisoikeuksiin liittyviä ongelmakohtia. Lakiehdotuksessa on

jäänyt sääntelemättä se tilanne, että oikaisua pyytävän ilmoitus osoittautuu jälkikäteen virheelliseksi. HE:n perusteluissa ei ole kattavasti arvioitu ns. itsekriminointisuojan vaikutusta ehdotetun lain soveltamiseen (vrt. s. 21). Oikeusministeriön lausunnossa 14.8.2015 ehdotettu sääntely olisi edellyttänyt oma-aloitteisesti annettavien tietojen luovutus- ja hyödyntämiskieltoa. Korkeimman oikeuden lausunnossa 1.9.2015 on nostettu esiin muitakin ehdotettuun menettelyyn liittyviä rikosprosessuaalisia kysymyksiä, joita olisi tullut harkita tarkemmin kuin HE:ssä on tehty.

HE:n s. 29 todetaan niukoin perusteluin, ettei rikosoikeudessa noudatettava lievemmän lain periaate (RL 3:2) sovellu, koska rikoslakiin ei ehdoteta muutoksia. Ehdotetulla lailla on kuitenkin rikosoikeudellisia vaikutuksia (eli vaikutusta siihen, miten tehokkaan katumisen oppia sovelletaan lain tarkoittamissa veropetoksissa), joten kanta vaatisi laajempia perusteluja.

Johtopäätöksiä

HE:n sisältämä lakiehdotus on perustuslain 2 luvun 6 §:ssä säädetyn yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta erittäin ongelmallinen. Vaikka edellä selostetuista perustuslakivaliokunnan lausunnoista ilmenevän mukaan lainsäätäjällä on sitä soveltaessaan runsaasti harkintamarginaalia, katson lakiehdotuksen sisältämän, rikoslain yleisestä tehokkaan katumisen sääntelystä poikkeavan sääntelyn ainakin *siltä osin kuin se ulottuisi myös törkeän veropetoksen tunnusmerkistön täyttäviin tekoihin* loukkaavan yhdenvertaisuusperiaatteen toteutumista rikosoikeudenhoidossa niin, ettei ehdotettu laki ole säädettävissä tavallisen lain säätämisjärjestyksessä ilman tämän rikostyypin poistamista koskevaa muutosta lakiehdotukseen.

Tällaista *määräaikaista, rikosoikeudelliseen seuraamusjärjestelmää koskevaa lakiehdotusta voidaan muutoinkin pitää arveluttavana* yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta. Lakiehdotukselle tulisi olla painavat yhteiskunnalliset perusteet, joita HE:n perusteluissa ei ole mielestäni kyetty esittämään.

Tulevassa lainvalmistelussa olisi yleisesti harkittava, miten rikosoikeudelliselle menettelylle vaihtoehtoisia rankaisullisten hallinnollisten seuraamusten järjestelmiä kehitetään sanktioiden tuntuvuuden epäsuhtaa vähentävästi silloin, kun tekotyyppien vahingollisuudessa ja haitallisuudessa ei ole sille perusteita. HE:n sisältämien tietojen perusteella veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen rankaisemisen kesken on nykyisin tällaista epäsuhtaa.

Niin ikään olisi aiheellista harkita, tulisiko rikoslaissa yleisesti säänneltävän tehokkaan katumisen (RL 5:2) ja nykyisin rangaistuksen lieventämiseen oikeuttavan perusteen pyrkimys poistaa rikoksensa vaikutuksia (RL 6:6:n 3 k.) soveltamisalaa laajentaa, jolloin näiltä osin tehtävät lainsäädäntöratkaisut perustuisivat yhdenmukaiseen ja sisäisesti johdonmukaiseen kriminaalipoliittiseen linjaukseen.