Matti Urpilainen, 3.10.2017

EDUSKUNNAN PERUSTUSLAKIVALIOKUNNALLE

Lausunto hallituksen esityksestä Eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi (HE 97/2017 vp).

Arvioinnin rajaukset

Lakiesityksen säätämisjärjestysperusteluissa tuodaan esiin verotuksen verovelvolliskohtainen päättyminen, täydentävä verotuspäätös, tarpeettomien tietojen poistaminen veronumerorekisteristä sekä esitykseen sisältyvät norminantovaltuutussäännökset. Katson, että lakiesitys ei edellä mainittujen muutosten osalta sisällä piirteitä, joiden suhdetta perustuslakiin olisi tässä yhteydessä tarpeellista arvioida yksityiskohtaisemmalla tasolla kuin mitä lakiesitykseen on kirjattu. Arvioin lakiesitystä vain hallinnollisia sanktioita koskevien muutosten näkökulmasta, joiden osalta säätämisjärjestysperusteluissa nimenomaisesti todetaan, että periaatteellisesti merkittävästä muutoksesta tulisi pyytää perustuslakivaliokunnan lausunto.

Veronkorotuksesta ja myöhästymismaksusta käytetään lakiesityksessä yhteistä ilmaisua ”seuraamusmaksu”. Terminologia on sama kuin vuoden 2017 alusta voimaan tulleessa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä koskevassa laissa (9.9.2016/768) ja sen esitöissä (HE 29/2016).

Lakiesityksellä on tarkoitus muuttaa ja yhdenmukaistaa hallinnollisia sanktioita tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa, perintö- ja lahjaverotuksessa sekä varainsiirtoverotuksessa. Ehdotettujen säännösten systematiikka on kaikkien verolajien osalta sama ja säännöksissä näyttää olevan eroja vain siltä osin kuin se on ollut välttämätöntä verolajikohtaisten erojen takia. Kuten lakiesityksen perusteluista ilmenee (s. 70), tavoitteena on muuttaa edellä mainituissa verolajeissa sovellettavat veronkorotussäännökset mahdollisimman samanlaisiksi, kuin oma-aloitteisten verojen (mm. arvonlisäverotuksen ja ennakkoperinnän) jo vuoden 2017 alusta lähtien voimaan astuneet veronkorotussäännökset.

Yksinkertaisuuden vuoksi selostan ja arvioin ehdotettujen säännösten sisältöä sekä niiden eroja voimassa oleviin säännöksiin pääasiassa tuloverotuksen näkökulmasta, mutta huomiot ja johtopäätökset koskevat yhtäläisesti kiinteistöverotusta, perintö- ja lahjaverotusta sekä varainsiirtoverotusta.

Voimassa olevien veronkorotussäännösten keskeinen sisältö

Voimassa olevassa lainsäädännössä tuloverotuksessa määrättävästä veronkorotuksesta säädetään verotusmenettelylain (18.12.1995/1558, VML) 32 §:ssä. VML 32 §:n ensimmäinen momentti koskee vähäisiä puutteita (veronkorotus enintään 150 euroa), toinen momentti veroilmoituksen olennaista vaillinaisuutta sekä veroilmoituksen antamista vasta todistettavasti annetun kehotuksen jälkeen (veronkorotus enintään 800 euroa) ja kolmas momentti tilannetta, jossa verovelvollinen antaa *tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta* olennaisesti väärän veroilmoituksen (veronkorotus enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta). Neljännessä momentissa on sanktioitu siirtohinnoitteludokumentaation esittämisvelvollisuuden laiminlyönti (veronkorotus enintään 25 000 euroa).

Verovelvollisten oikeussuojaa ja veronkorotusten sanktioluonnetta koskeva käytännöllinen ja teoreettinen mielenkiinto on kohdistunut lähes yksinomaan 3 momentin soveltamistilanteisiin. Prosenttiperusteisesti määrättävä veronkorotus saattaa johtaa aivan olennaisesti korkeampaan sanktiotasoon kuin 1 ja 2 momentin mukainen veronkorotus ja lisäksi kysymys vero-oikeudellisen ja rikosoikeudellisen sanktiojärjestelmän yhteensovittamisesta voinee käytännössä koskea vain 3 momentin soveltamistilanteita.

VML 32 §:n 3 momentin sanamuoto ”tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta” viittaa samankaltaiseen tuottamusarviointiin kuin rikosoikeudellisia normeja sovellettaessa. Vaikka veronkorotuksen määräämistä voi tietyissä tilanteissa olla välttämätöntä tarkastella kaksoisrangaistavuuden kiellon tai itsekriminointisuojan näkökulmasta, ei veronkorotuksen määrääminen kuitenkaan ole ns. normaalitilanteissa muusta verotuksen toimittamisesta erillinen menettely, vaan osa verotuksen pääsääntöisesti kirjallista massamenettelyä.

Käytännössä 3 momentin mukainen veronkorotus määrätään varsinkin kirjanpitovelvollisten yritysten osalta hyvin pitkälti objektiivisesti havaittavien tosiseikkojen nojalla ja ilman konkreettista tuottamusarviointia. Jos verovelvollinen on esimerkiksi jättänyt ilmoittamatta määrältään merkittävän tuloerän, veronkorotus on verotuskäytännössä määrätty 3 momentin nojalla, vaikka kysymys voi olla puhtaasta huolimattomuusvirheestä ja vaikka olosuhteiden valossa olisikin todennäköistä, että virhe ei olisi jäänyt Verohallinnolta havaitsematta.

Tällainen arviointitapa on nimenomaisesti vahvistettu ratkaisussa KHO 2016:15 (ään. 3-2), jossa veronkorotuksen määrääminen perustui pääasiassa osakeyhtiön pääverolomakkeen objektiivisesti havaittavaan virheellisyyteen sekä virheen mittaluokkaan, eikä varsinaisesti pohdintaan siitä, mitä verovelvollisyhtiön puolesta toimineet olivat asiassa mieltäneet. Ratkaisun perustelujen mukaan:

> *”Tuloverotusta on kehitetty koneellisemmaksi massamenettelyksi. Verovelvollisen suullinen kuuleminen rikosoikeudenkäynnin tapaan ei ole verotusta toimitettaessa mahdollista. Veronkorotussäännöksiä onkin vakiintuneesti tulkittu niin, että veronkorotus määrätään objektiivisten veroilmoituksesta havaittujen seikkojen ja oikeuskysymyksen luonteen perusteella. Subjektiiviset seikat vaikuttavat veronkorotukseen vain poikkeuksellisista inhimillisistä syistä. Ammattilaisten hoitamassa yritysverotuksessa subjektiivisilla seikoilla on perustellusti vielä vähemmän merkitystä kuin yksityishenkilöiden verotuksessa. Näistä syistä VML 32 §:n 3 momenttia on vakiintuneesti sovellettu myös sellaisiin suurempien yritysten ilmoituspuutteisiin, joiden osalta virhe on todennäköisesti johtunut inhimilliseen syyhyn perustuvasta huolimattomuudesta, mutta virheen suuruus on tehnyt huolimattomuudesta säännöksen tarkoittamalla tavalla törkeän. Ottaen huomioon säännöksen tulkintahistoria sitä on tulkittava yritysverotusmenettelyn erityispiirteet huomioon ottaen.”*

Laissa ei nykyisin ole määritelty perusteita, joiden nojalla veronkorotus voidaan jättää määräämättä. Julkaistussa oikeuskäytännössä asiaan on otettu kantaa siirtohinnoittelua koskevassa ratkaisussa KHO 2014:33, jonka mukaan ”Kun otetaan huomioon ne toimenpiteet, joilla A Oy on pyrkinyt selvittämään käypää hintaa, sekä se, että valituksenalaista kysymystä voidaan pitää tulkinnanvaraisena, jälkiverotuksen yhteydessä ei ole määrättävä veronkorotusta.” On epäselvää, millaisia ohjausvaikutuksia tällä ratkaisulla on ollut veronkorotusten määräämiseen edes siirtohinnoitteluasioissa saatikka muissa asioissa.

Lakiesityksen arviointia

Myöhästymismaksu

Vaikka myöhästymismaksua tuleekin arvioida valtiosääntöoikeudellisesti sanktiona, on se huomattavasti kevyempi ja kaavamaisempi kuin varsinainen veronkorotus. Myöhästymismaksu on kiinteämääräinen (luonnollinen henkilö ja kuolinpesä 50 euroa, muut verovelvolliset 100 euroa). Myöhästymismaksu määrättäisiin, jos veroilmoitus annetaan tai muu laiminlyönti korjataan oma-aloitteisesti tuloverotuksen osalta ennen verotuksen päättymistä ja muissa verolajeissa ennen kuin 60 päivää on kulunut veroilmoituksen antamiselle säädetystä määräpäivästä. Myöhästymismaksua koskeviin säännöksiin sisältyy perusteet, joiden nojalla myöhästymismaksu voidaan jättää määräämättä.

Koska myöhästymismaksu on kiinteämääräinen ja se määrätään objektiivisesti havaittavien olosuhteiden perusteella – onko veroilmoitus annettu myöhässä ja onko ilmoituspuute korjattu oma-aloitteisesti laissa määritellyn aikarajan sisällä – on nähdäkseni sääntelyn tarkoituksen ja oikeasuhtaisuuden kannalta hyväksyttävää, että lakiesityksen mukaan verovelvollista kuullaan ennen myöhästymismaksun määräämistä vain, jos se on erityisestä syystä tarpeen.

Nähdäkseni myöhästymismaksua koskevissa säännöksissä on riittävän täsmällisesti määritelty niillä sanktioitavan toiminnan sisältö. Säännökset ovat myös viranomaisen toimivaltarajojen näkökulmasta riittävän täsmälliset ja tarkkarajaiset. Myöhästymismaksuilla pyritään edesauttamaan verotukseen liittyvien velvollisuuksien oikea-aikaista täyttämistä. Myöhästymismaksua koskevia säännöksiä voidaan mielestäni pitää täysin oikeasuhtaisina tähän tavoitteeseen nähden.

Veronkorotus

Säännösten systematiikka, jossa veronkorotus on eroteltu 1) perusmäärään, 2) korkeampaan määrään toistuvuuden tai piittaamattomuuden johdosta, 3) arvioverotuksen yhteydessä määrättävään veronkorotukseen sekä 4) alhaisempaan veronkorotukseen, jolla kannustetaan laiminlyöntien oma-aloitteiseen korjaamiseen, on nähdäkseni tarkoitukseensa soveltuva ja oikeasuhtainen.

Pidän säännöksiä myös riittävän täsmällisinä ja tarkkarajaisina. Toistuvien laiminlyöntien tai ilmeisen piittaamattomuuden johdosta määrättävän veronkorotuksen vaihteluvälin soveltaminen (3-10 pro-

senttia lisätystä tulosta tuloverotuksessa tai 15-50 prosenttia lisääntyneen veron määrästä kiinteistöverotuksessa, perintö- ja lahjaverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa) perustuisi nykyistä lainsäädäntöä jäsentyneempään ja soveltamista paremmin ohjaavaan kriteeristöön.

Veronkorotussäännösten sisällön ja systematiikan muutokset eivät voi olla vaikuttamatta veronkorotusten tasoon. Lakiesityksen mukaan (s. 100–101) veronkorotus nousisi joissain tilanteissa ja laskisi toisissa. Lakiesityksen perusteluiden valossa veronkorotuksen tasoon esitettävät muutokset eivät mielestäni ole niin merkittäviä, että niitä voitaisiin pitää säännösten valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin kannalta ongelmallisina.

Yksittäisenä huomiona voidaan todeta, että tuloverotuksessa määrättävän veronkorotuksen maksimimäärä ei uusien säännösten johdosta käytännössä kuitenkaan alenisi. Yli 10 prosentin veronkorotusten määrääminen on käsitykseni mukaan erittäin harvinaista voimassa olevan VML 32 §:n nojalla, vaikka säännös sinänsä mahdollistaisikin jopa 30 prosentin veronkorotuksen. Mikäli verovelvollisen menettelyn arvioidaan sijoittuvan asteikon yläpäähän, se oletettavasti ohjautuu rikosoikeudellisen sanktiojärjestelmän piiriin.

Lakiesityksen mukaan veronkorotuksen määrääminen ei jatkossa perustuisi tuottamuksen ja tahallisuuden käsitteille. Veronkorotus määrättäisiin ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella ja prosenttiperusteisesti määrättävän veronkorotuksen suuruus heijastaisi laiminlyönnin taloudellista vakavuutta. Lakiesityksen mukaan seuraamuksen oikeasuhtaisuutta varmistavat veronkorotusta alentavat ja korottavat perusteet sekä perusteet, joiden nojalla veronkorotus voidaan jättää kokonaan määräämättä. Katson, että muutos ei ole valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallinen.

Kysymys on viime kädessä siitä, voisivatko tuottamuksen ja tahallisuuden käsitteille perustuvat, rikosoikeuden mallin mukaisesti muotoillut säännökset johtaa ennakoitavuuden, viranomaistoiminnan kontrolloitavuuden ja sanktioiden oikeasuhtaisuuden kannalta olennaisesti parempaan lopputulokseen kuin ehdotetut säännökset. Vastaus on mielestäni kielteinen. Lisäksi, kuten edellä selostettu ratkaisu KHO 2016:15 perusteluineen osoittaa, tuottamuksen ja tahallisuuden käsitteiden sisältyminen veronkorotussäännöksiin ei vielä sellaisenaan takaa, että ne myös tosiasiassa ohjaisivat veronkorotuksen määräämistä massamenettelyssä.

Nähdäkseni lakiesityksen merkittävin periaatteellinen ongelma sisältyy sääntelyyn, jonka mukaan veronkorotus määrätään perustasoa alhaisempana (1 prosentti lisätystä tulosta tai 5 prosenttia lisätyn veron määrästä), jos asia on luottamuksensuojasäännöksessä tarkoitetulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä.

On hyvä asia, että lakiesitys sisältää perusteet, joiden nojalla veronkorotus voidaan määrätä perustasoa alhaisempana tai jättää kokonaan määräämättä. Kyseessä on ainakin säännöstasolla selkeä parannus verrattuna nykyiseen oikeustilaan. Lakiesityksen perustelut eivät kuitenkaan vastaa kysymykseen, miksi tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä asioissa tulisi ylipäänsä määrätä veronkorotus. Vastaava säännös sisältyy jo voimassa olevan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 38 §:ään. Myöskään sitä koskevassa hallituksen esityksessä (HE 29/2016) ei selosteta säännöksen ratiota.

Asian tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys kuuluu sinänsä luottamuksensuojan lakiin kirjattuihin soveltamisedellytyksiin, mutta useimmissa käytännön tilanteissa luottamuksensuojan kynnyskysymykseksi on muodostunut se, onko asiassa ollut olemassa nimenomainen Verohallinnon käytäntö tai ohje.

Viittaus luottamuksensuojasäännökseen ei vielä kovin tarkasti yksilöi, miten asian tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys tulisi ehdotettuja veronkorotussäännöksiä sovellettaessa ymmärtää.

Todettakoon, että puheena oleva lakiesitys tai HE 29/2016 eivät sisällä asiaa koskevia esimerkkejä. Luottamuksensuojan kannalta asian tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys tarkoittaa kuitenkin yleisesti ottaen sitä, että tulkintakysymykseen ei ole saatavissa selkeää vastausta lainsäädännöstä tai esim. KHO:n prejudikaateista, ja että asiantuntijakin voi olla epätietoinen, mikä on oikea ratkaisu. Oikeustilan tulkinnanvaraisuus ja siitä johtuva oikeudellinen epävarmuus kuuluu verotuksen tunnusomaisiin piirteisiin, vaikka verovelvolliset voivatkin omien toimenpiteidensä avulla pyrkiä vähentämään tätä epävarmuutta, erityisesti ennakkoratkaisuja hakemalla.

Sääntelyyn sisältyvä periaatteellinen ongelma voidaan muotoilla kahdella tavalla. Ensinnäkin voidaan kysyä, voiko sääntelyn soveltaminen johtaa siihen, että veronkorotus määrätään verovelvollisen vaikutusmahdollisuuksien ulkopuolella olevien seikkojen nojalla: verovelvollinen ei voi vaikuttaa siihen perusasetelmaan, että oikeustila on monien kysymysten osalta tulkinnanvarainen. Toisaalta voidaan kysyä, tarkoittaako sääntely sitä, että periaatteessa verovelvolliselle asetettaisiin sanktiouhkainen velvollisuus ratkaista tulkinnanvaraiset tai epäselvät asiat omaksi vahingokseen.

Kuten lakiesityksestä ilmenee (s. 104), valmisteluvaiheessa esitetyn kritiikin johdosta hallituksen esitykseen otettiin säännökset, joiden mukaan veronkorotus voidaan tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä asioissa jättää kokonaan määräämättä, jos se olisi olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta. Perustelujen mukaan:

> *”Veronkorotus voitaisiin poikkeuksellisesti jättää määräämättä myös silloin, jos veronkorotuksen määrääminen olisi olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta ottaen huomioon asian huomattava tulkinnanvaraisuus ja epäselvyys sekä verovelvollisen toimet asian selvittämiseksi. Veronkorotuksen määräämättä jättämistä koskevan laajemman säännöksen ottaminen verotusmenettelylakiin, perintö- ja lahjaverolakiin sekä varainsiirtoverolakiin perustuu näiden lakien soveltamiseen luonnollisten henkilöiden verotuksessa.”*

Perusteluissa siis korostetaan sanktiosta vapauttamisen poikkeuksellisuutta ja sitä, että asian tulisi tällöin olla ”huomattavan tulkinnanvarainen”. Perusteltujen valossa ei mielestäni voida sulkea pois mahdollisuutta, että verovelvollisille määrättäisiin ehdotettujen säännösten nojalla veronkorotuksia myös aidosti tulkinnanvaraisissa asioissa.

Perustelujen viittaus luonnollisten henkilöiden verotukseen liittyy siihen, että jo voimassa olevia oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain veronkorotussäännöksiä ei esitetä muutettavaksi vastaavalla tavalla. Nähdäkseni on kuitenkin selvää, että veronkorotuksen määrääminen aidosti tulkinnanvaraisissa tilanteissa voi olla periaatteellisesti ongelmallista myös silloin, kun veronkorotus määrätään yritykselle tai muulle oikeushenkilölle. Hyvän lainsäädäntökäytännön mukaista olisi mielestäni muuttaa myös oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa olevia veronkorotussäännöksiä.

Edellä selostetuilta osin lakiesitys ei nähdäkseni ole sanktioitavan toiminnan alan ja sääntelyn oikeasuhtaisuuden näkökulmasta moitteeton. Yhtäältä veronkorotussäännöksiä ei voida perustella fiskaalisilla näkökohdilla eikä lakiesityksen perusteluista käy ilmi, että tämänkaltainen sääntely olisi välttämätön veronkorotuksen tavoitteiden kannalta, ts. ilmoittamisvelvollisuuden virheettömän täyttämisen kannustimena. Toisaalta veronkorotuksen määrääminen edellyttää kaikissa tilanteissa sitä, että

ilmoittamisvelvollisuus on objektiivisesti arvioiden laiminlyöty, jonka lisäksi verovelvollinen voi saattaa kysymyksen veronkorotuksen määräämisen edellytyksistä viime kädessä tuomioistuimen arvioitavaksi.

Koska voimassaolevaan lainsäädäntöön ei ylipäänsä ole kirjattu täsmällisiä perusteita, joiden nojalla veronkorotus voidaan jättää määräämättä, nyt arvioitava sääntely voi periaatteellisista ongelmistaan huolimatta johtaa siihen, että veronkorotuksesta luovutaan kokonaan entistä useammissa tulkinnanvaraisissa asioissa. Kokonaisarvioni kääntyy siihen, että lakiesitys ei tältäkään osin ole ristiriidassa perustuslain kanssa.

Turussa 3.10.2017

Matti Urpilainen

OTT, yliopistonlehtori
Tampereen yliopisto