Perustuslakivaliokunnalle

Lausunto asiassa Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi (HE 97/2017 vp)

Yleistä

Arvioitavana olevassa hallituksen esityksessä esitetään säädettäväksi uusi veronkantolaki sekä muutettavaksi useita verotuksen erityslakeja (yhteensä 42:ta, myös voimassa olevaa veronkantolakia). Hanke on osa Sipilän hallituksen VALMIS-hanketta, jossa yhdenmukaistetaan ja yksinkertaistetaan verotus- ja veronkantomenettelyä sekä verotuksen muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää. Hankkeen keskeinen tavoite on verotuksen reaaliaikaistaminen, mikä tarkoittaisi sitä, että verotus voisi päättyä nykyistä aikaisemmin yksilökohtaisesti. HE:ssa ehdotetaan myös muutettavaksi veronkorotusta koskevaa sääntelyä sekä korvattavaksi osa sen soveltamisalasta toisella hallinnollisella seuraamuksella, myöhästymismaksulla.

Arvioin tässä lausunnossa hallituksen esitystä seuraavista, osittain päällekkäisistä näkökulmista: oikeusturva ja muutoksenhaku, hallinnolliset sanktiot ja kaksoisrangaistuksen kielto (*ne bis in idem* -kielto) sekä viranomaisharkinnan kaavamaisuus ja moitittavuusarvioinnista luopuminen. Esitystä voitaisiin arvioida myös mm. asetuksenantovaltuuksien ja yhdenvertaisuuden näkökulmista, mutta sitä ei tehdä tässä.

Muutoksenhaku

Oikeusturvasta säädetään PL 21 §:ssä. Sen mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Oikeusturvan soveltamisalaa ei ole rajoitettu lainkäyttö- ja hallintoasioissa; on haluttu korostaa kokonaisuuden merkitystä. Lisäksi perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt perustuslain 21 ja 81.1 §:n ("Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.") näkökulmasta huomiota siihen, ettei verotuksen kaltaisessa massaluonteisessakaan toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai verovelvollisen oikeusturvaa (PeVL 35/2005 vp). Äimän (Veroprosessioikeus, 2011) mukaan veroasioiden käsittelyssä on kuitenkin erityispiirteitä, joissa perustuslain 21.2 §:n mukaista lainsäätäjälle osoitettua toimeksiantoa säätää oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin perusteista ei ole täysin toteutettu. Tässä on siis arvioitava sitä, voidaanko oikeusturvan ja hyvän hallinnon toteutumisen tasoa pitää hyväksyttävänä lakiehdotusten kontekstissa.

Yleisenä huomiona todettakoon, että sääntely on nähdäkseni täsmällistä ja tarkkarajaista ja tässä mielessä palvelee verovelvollisen oikeusturvaa. Menettelyn yhdenmukaistaminen eri verolajeissa on perusteltu tavoite ja oletettavasti edesauttaa järjestelmän hahmottamista. Verotuksen reaaliaikaistamisessa en näe yleisiä ongelmia.

5. lakiehdotuksen (Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta) 51a § (täydentävä verotuspäätös) on kuitenkin jossain määrin tulkinnanvarainen sen suhteen, onko kyse ensi asteen päätöksenteosta vai muutoksenhausta. Ei myöskään ole selvää, voiko täydentävästä verotuspäätöksestä, joka on teknisesti katsottuna oikaisua, hakea oikaisua. Ehdotetun 51a.2 §:n perusteella käy kuitenkin ilmi, että oikaisumenettely on erillinen eikä tarkoita samaa kuin täydentävän verotuspäätöksen antaminen.

Säännösratkaisu on vaikeahahmotteinen. Verovelvollisen näkökulmasta muutoksenhakutie saattaa näyttää sekavalta eikä aina käy yksiselitteisesti ilmi, milloin kyse on muutoksenhausta ja milloin ensiasteen päätöksenteosta. Niinpä verovelvolliselle voi jäädä jossain määrin epäselväksi, milloin hänen verotuksensa on lopullinen.

Samalla tulee arvioida sitä, voidaanko oikaisuvaatimusmenettelyn ja ensiasteen päätöksenteon osittainen samastumista pitää hyväksyttävää muutoksenhakuoikeuden ulottuvuuden kannalta. Ratkaisua perustellaan prosessiekonomialla ja ristiriitaisuuksien välttämisellä (s. 161). Säätämisjärjestysperusteluissa oikeusturvan ei arvioida heikkenevän, vaikka täydentävä verotuspäätös otettaisiin käyttöön. Säätämisjärjestysperusteluissa on avattu kysymyksenasettelua ja todettu ensiasteen päätöksenteon poikkeusluonteisuus oikaisumenettelyssä. Vaikka menettelylle saattaa olla sinänsä hyväksyttävät perusteet, olisi nähdäkseni syytä täsmentää sääntelyä tältä osin. On tärkeää, että oikeusturvakeinot eivät jää käyttämättä järjestelmän vaikeahahmotteisuuden vuoksi.

Yksityiskohtana mainittakoon, että ehdotetussa verotusmenettelylain 33 §:ssä käytetään ilmaisua "ennen verotuksen päättymistä". Kun arvioitavana olevassa HE:ssa ehdotetaan verotuksen päättymiseen liittyvää sääntelyä samalla muutettavan, voisi olla paikallaan ottaa viittaus ehdotettuun 49 §:ään (verotuksen päättymisen ajankohta).

Hallinnolliset seuraamukset ja *ne bis in idem* -kielto

Uudistuksella muutettaisiin veronkorotuksen ja myöhästymismaksun määräämisen perusteita. HE:ssa esitetään muutettavaksi veronkorotusperusteita siten, että tahallisuus- ja tuottamusarvioinnista luovuttaisiin. Tämän lisäksi ehdotetaan otettavaksi käyttöön kevyempi hallinnollinen seuraamusmaksu, myöhästymismaksu. HE:n mukaan *"Myöhästymismaksu määrättäisiin tuloverotuksessa ja kiinteistöverotuksessa silloin, kun verovelvollinen ei ole täyttänyt ilmoittamisvelvollisuuttaan säädetyssä määräajassa, mutta korjaa laiminlyöntinsä oma-aloitteisesti ennen verotuksen päättymistä. Lisäksi myöhästymismaksu määrättäisiin, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen säädetyn määräajan jälkeen ennen verotuksen päättymistä. Myöhästymismaksu määrättäisiin silloinkin, kun veroilmoitus annetaan vasta Verohallinnon kehotuksen jälkeen."*

HE:n mukaan seuraamusten tulisi edistää verotulojen oikea-aikaista kertymistä siten, että seuraamusjärjestelmästä aiheutuu mahdollisimman vähän hallinnollisia kustannuksia. Seuraamukset eivät näin ollen olisi merkitykseltään suoraan veroa kerryttäviä, vaan niiden funktio olisi toimia negatiivisena kannustimena oikea-aikaiseen tietojen ilmoittamiseen ja verojen maksamiseen. Toisin sanoen seuraamukset ovat rangaistusluonteisia, ja hallinnollisen seuraamuksen määräämisessä kyse on käytännössä rangaistuksen määräämisestä. Vaikka rikosoikeudellinen sanktiointi on viimeinen keino eli *ultima ratio*, rikosoikeudellinen säätely sisältää oikeusturvaulottuvuuksia, joita hallinnollisten sanktioidenkin osalta täytyy ottaa huomioon (esim. rikosoikeudellinen laillisuusperiaate, syyttömyysolettama ja itsekriminointisuoja). Nämä on myös tarkoitettu sisältymään PL 21 §:ään (HE 93/1993 vp, s. 74), vaikka ne eivät sen sanamuodosta suoraan ilmenekään.

Uudistuksella ei siis poikettaisi tästä nyky-ymmärryksestä, mikä HE:ssa todetaankin (ks. HE s. 71). Problematiikkaa ei ole kuitenkaan käsitelty erityisen laajasti HE:n säätämisjärjestysperusteluissa. Niinpä on arvioitava sitä, miten se seikka, että veronkorotus (ja myöhästymismaksu) on a) hallinnollinen sanktio, joka on EIT:n tulkintakäytännössä rinnastettu rikosoikeudelliseen seuraamukseen; ja b) rikosoikeudellisiin seuraamuksiin liittyy omat periaatteensa, kuten syyttömyysolettama ja itsekriminointisuoja; c) soveltuu hallinnollisen sanktion määräämiseen ilman moitittavuuden eli subjektiivisen intention arviointia.

Hallinnollisiin sanktioihin liittyy edellä viitatusti Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIT) näkökulmasta oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin sekä *ne bis in idem* -kiellon kysymyksiä. Oikeuskäytäntö on laajaa, ja

vallitseva tulkinta on vaihtunut useasti. Lähtökohtana voidaan pitää EIT:n määrittämiä ns. Engel-kriteereitä (Engel ym. v. Alankomaat, EIT 1976, vrt. kuitenkin Mjelde v. Norja 2007 ja Storbråten v. Norja 2007). Kriteerit rinnastavat hallinnolliset seuraamukset rangaistukseen. Niiden mukaan lähtökohtana on normin luokittelu kansallisen oikeuden mukaan. Tämän ohella tulee ottaa huomioon normin luonne sekä seuraamuksen luonne ja ankaruus (vastaavasti myös EU:ssa, ks. Bonda EUT 2012, Franson EUT 2013). EIT on myös vahvistanut hallinnollisten sanktioiden yleensä sisältyvän EIS 6 ja 7 artiklassa ja 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa määriteltyyn "rangaistuksen" määritelmään. EIS:n 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa kaksoisrangaistuksen kielto sisältää myös kiellon tutkia asia kahdesti.

EIT:n hallinnollisia sanktioita koskevassa oikeuskäytännössä veronkorotusproblematiikka on ollut erityisesti esillä. Tapauksessa Väsberga Taxi ja Vulic v. Ruotsi 2002 EIT katsoi veronkorotukset rangaistusluonteisiksi (myös Janosevic v. Ruotsi 2002). Edelleen EIT on tulkinnut EIS 6 artiklan soveltuvan veronkorotusten rangaistusluonteisuuteen (ks. esim. Badenou v. Ranska 1986, Jussila v. Suomi 2006, vrt. KHO 2007:67 ja KHO 2007:68; Zolotukhin v. Venäjä 2009, Ruotsalainen v. Suomi 2009, vrt. KHO 2009:83, KKO 2010:45 ja KKO 2010:46, KKO 2013:59). Tapauksessa Rosenquist v. Ruotsi 2004 EIT katsoi, että hallinnollinen veronkorotus ei estänyt tuomitsemasta vastaajaa törkeästä veropetoksesta, koska veronkorotus määrättiin objektiivisilla perusteilla, kun taas veropetostuomioon vaadittiin tahallisuutta tai törkeää tuottamusta.

Veronkorotuksia koskeva ratkaisukäytäntö ei kuitenkin ollut häilyvää ja vallitsevan tulkinnan päälinja on muuttunut useasti etenkin, mitä tulee *res judicata*- ja *lis pendens* -vaikutusten tulkintaan (muutoksia kuvattu esim. tapauksessa KHO 2014:145). Tästä syystä myös Suomessa kaksoisrangaistuksen kielto on aiheuttanut tulkinnallisia pulmia ja ylimmät tuomioistuimet ja perustuslakivaliokunta ovat tulkinneet oikeuskäytäntöä toisinaan eri tavoilla (KKO 2010:82, vrt. PeVL 9/2012 vp, PeVL 17/2013 vp). EIT:n tuorein linjamuutos *ne bis in idem* -kysymyksenasettelussa perustuu tapaukseen A ja B v. Norja EIT 2016. Ratkaisun mukaan norjalainen käytäntö, jossa verorikoksesta seuraa sekä veronkorotus että veropetossyyte ei loukannut ihmisoikeussopimusta (7. lisäpöytäkirjan 4 art.). Ratkaisussa korostettiin tiedollista ulottuvuutta: valittajat olivat tietoisia sekä hallinnollisen sanktion että rikossyytteet mahdollisuudesta, ja kun faktat ja prosessit olivat riittävän samankaltaiset, niiden voitiin katsoa luovan riittävän systeemiyhteyden. Ratkaisu on aiheuttanut hämmennystä.

EIT:n lisäksi perustuslakivaliokunta on linjannut hallinnollisia sanktioita koskevia kriteereitä. Tuoreessa lausunnossaan (PeVL 2/2017 vp) perustuslakivaliokunta toteaa seuraavaa:

> *"[t]ällaiset maksut eivät ole perustuslain 81 §:n mielessä sen paremmin veroja kuin maksujakaan vaan lainvastaisesta teosta määrättäviä sanktioluonteisia hallinnollisia seuraamuksia. Valiokunta on asiallisesti rinnastanut rangaistusluonteisen taloudellisen seuraamuksen rikosoikeudelliseen seuraamukseen (PeVL 14/2013 vp, PeVL 17/2012 vp, PeVL 9/2012 vp, s. 2/I, PeVL 55/2005 vp, s. 2/I ja PeVL 32/2005 vp, s. 2/II). Hallinnollisen seuraamuksen yleisistä perusteista on säädettävä perustuslain 2 §:n 3 momentin edellyttämällä tavalla lailla, koska sen määräämiseen sisältyy julkisen vallan käyttöä. Valiokunta on myös katsonut, että kyse on merkittävästä julkisen vallan käytöstä. Laissa on täsmällisesti ja selkeästi säädettävä maksuvelvollisuuden ja maksun suuruuden perusteista sekä maksuvelvollisen oikeusturvasta samoin kuin lain täytäntöönpanon perusteista (PeVL 14/2013 vp, PeVL 17/2012 vp, PeVL 9/2012 vp, s. 2/I, PeVL 57/2010 vp, s. 2/II, PeVL 55/2005 vp, s. 2/I ja PeVL 32/2005 vp, s. 2—3). Vaikka perustuslain 8 §:n rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen täsmällisyysvaatimus ei sellaisenaan kohdistu hallinnollisten seuraamusten sääntelyyn, ei tarkkuuden yleistä vaatimusta kuitenkaan voida tällaisen sääntelyn yhteydessä sivuuttaa (PeVL 14/2013 vp, PeVL 17/2012 vp, PeVL 9/2012 vp, s. 2/II, PeVL 57/2010 vp, s. 2/II ja PeVL 74/2002 vp, s. 5/I). Lisäksi säännösten tulee täyttää sanktioiden oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset (ks. esim. PeVL 28/2014 vp, PeVL*

15/2014 vp). Valiokunta on myös pitänyt ns. ankaraan vastuuseen ja ns. käännetyn todistustaakan varaan perustuvaa seuraamuksen määräämistä perustuslain 21 §:ään sisältyvän syyttömyysolettaman vastaisena (PeVL 4/2004 vp, s. 7/I, PeVL 57/2010 vp, ks. myös PeVL 15/2016 vp)."

PeVL 57/2010 vp:n mukaan:

> *"hallinnolliset seuraamukset ovat vakiintuneet osaksi oikeusjärjestelmää. Perustuslakivaliokunnan myötävaikutuksella on säädetty tavallisen lain säätämisjärjestyksessä viranomaisen määrättävissä oleva joukkoliikenteen tarkastusmaksu (PeVL 3/1977 vp ja PeVL 55/2005 vp), ylikuormamaksu (PeVL 2/1981 vp), ilmoitusrikemaksu (PeVL 19/1993 vp), ulkomaalaislain mukainen seuraamusmaksu (PeVL 4/2004 vp), öljypäästömaksu (PeVL 32/2005 vp) ja rahoitustarkastuksesta annetun lain mukainen rikemaksu (PeVL 4/2005 vp)."*

Tässä on tarkasteltava sitä, onko Verohallinnon toimivallasta määrätä seuraamusmaksu säädetty riittävän täsmällisesti, selkeästi ja tarkkarajaisesti sekä yleensäkin perustuslakivaliokunnan käytännön mukaisesti. Edellä esitetyn EIT:n ja PeV:n tulkintakäytännön valossa nähdäkseni hallinnollisia seuraamusmaksuja koskeva sääntely ehdotetuissa säännöksissä täyttää pääosin niiltä edellytetyt kriteerit. Kuitenkaan oikeusturvaa ja täytäntöönpanon perusteita koskevat säännökset eivät ole erityisen selkeitä ja täsmällisiä (ks. edellä oikeusturvasta). Esimerkiksi vaikka perusteluissa ilmaistaankin, että myöhästymismaksusta saa hakea oikaisua (s. 73), tämä ei nimenomaisesti näy säännöstasolla. Säännöksiä olisi tässä suhteessa syytä terävöittää.

Viranomaisharkinnan kaavamaisuus ja tuottamusarvioinnista luopuminen

Osa tilanteista, joissa nykyisien oikeustilan perusteella ovat veronkorotussäänteIyn piirissä, siirtyisi kevyemmän myöhästymismaksusääntelyn soveltamisalaan. Samalla seuraamusmaksun määräämisperiaatteita muutettaisiin kaavamaisemmiksi. Uudistuksella vähennettäisiin viranomaisharkintaa ja siirryttäisiin entistä kaavamaisempaan menettelyyn. Seuraamusmaksujen määräämisessä siirryttäisiin objektiivisiin kriteereihin, mutta käännetystä todistustaakasta ei olisi kyse.

Säätämisjärjestysperustelut ovat hieman jännitteiset sen suhteen, missä määrin tuottamuksesta riippumaton hallinnollinen sanktio on hyväksyttävä. Perustuslakivaliokunta on ollut lähtökohtaisen kielteinen, mutta ei täysin torjuva (PeVL 4/2004 vp, PeVL 32/2005 vp, PeVL 57/2010 vp). Säätämisjärjestysperusteluissa (s. 193) mainitaan, että *"Perustuslakivaliokunta ei ole edellyttänyt perustuslain säätämisjärjestystä, jos objektiivisin perustein määrättävän seuraamusmaksun määräämismenettelyssä on lievennetty tahallisuudesta ja tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen ja käännettyyn todistustaakkaan liittyviä vaatimuksia."* Tärkeäksi muodostuu sen arvioiminen, ovatko uudistetulla systeemillä mahdollisesti saavutettavat ennustettavuuteen perustuvat oikeusturvahyödyt katsottava suuremmiksi kuin tuottamusarvioinnista luopuminen. Lisäksi tulee tarkastella sitä, onko tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen liittyviä vaatimuksia lievennetty riittävästi, jotta sääntely olisi perustuslakivaliokunnan linjan mukainen.

Kuten HE:ssa mainitaan, ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin seuraamusten on oltava oikeassa suhteessa laiminlyönnin vakavuuteen. Tässä mielessä voi olla paikallaan ottaa käyttöön myöhästymismaksun kaltainen kevyt ja kaavamainen menettely. Perustuslakivaliokunta on todennut (PeVL 57/2010 vp), että hallinnollisen seuraamusjärjestelmän toimivuuden kannalta on olennaista, että menettely on oikeusturvavaatimuksen asettamissa rajoissa mahdollisimman yksinkertaista. Tämän esitetään parantavan järjestelmän ennakoitavuutta ja edelleen verovelvollisen oikeusturvaa.

Kaavamaisempi seuraamusmaksun määräämismenettely saattaa johtaa ennakoitavuuteen suuressa osassa tapauksia. Kuitenkaan kaavamaisuus ei oikeuta poikkeamaan hyvän hallinnon vaatimuksista ja hallinto-oikeudellisesta suhteellisuusperiaatteesta, joka jo määritelmällisesti edellyttää tavoitteiden ja keinojen oikeasuhtaisuuden arviointia, toisin sanoen ei-kaavamaista harkintaa (ks. PeVL 35/2005 vp, PeVL 27/2012 vp, PeVL 16/2007 vp). Joissain tilanteissa yhdenvertaisuuden ja ennakoitavuuden sekä suhteellisuuden vaatimukset saattavat joutua jännitteiseen suhteeseen keskenään.

Koska verotus on mainitusti massamenettelyä, tietty kaavamaisuus lienee järjestelmän tehokkuuden ja toimivuuden näkökulmasta perusteltua. HE:ssa esitetään, että myöhästymismaksu määrättäisiin kaavamaisesti objektiivisilla perusteilla ja sen määräämiseen ei lähtökohtaisesti liittyisi viranomaisharkintaa. Hallinnollisen yksinkertaisuuden vuoksi myöhästymismaksu olisi kertaluonteinen ja kiinteämääräinen. Tässä mielessä se rinnastuisi esim. pysäköintivirhemaksuun. Ehdotetun myöhästymismaksun määrääminen perustuisi eräänlaiseen "tehokkaan katumisen" ajatukseen; verovelvollista "palkittaisiin" oma-aloitteisesta aktiivisuudesta puutteellisen tiedon täydentämiseksi tai virheellisen korjaamiseksi annetun määräajan sisällä.

Myöhästymismaksun määräämiseen ei sisältyisi lähtökohtaisesti asianosaisen kuulemista, missä mielessä menettely poikkeaisi hallintolain vaatimuksista. On huomattava, että oikeus tulla kuulluksi on osa perusoikeutta oikeusturvaan. Sillä on keskeinen EU-oikeudellinen merkitys ja siitä on säädetty myös Euroopan perusoikeuskirjan 41 artiklassa (ks. myös PeVM 2/2002 vp). Mäenpään (Hallinto-oikeus, 2013, s. 443) mukaan viranomaisen harkintavallan laajuus tai suppeus ei vaikuta kuulemisvelvollisuuteen. Toisaalta kuulemisesta voidaan poiketa, jos asian käsittely on kaavamaista tai teknistä (s. 450). Niinpä kysymystä on arvioitava myös siitä näkökulmasta, onko kuulematta jättämiselle perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet. VerotusmenettlyL ehdotetun 33.4 §:n mukaan kuitenkin "Verovelvolliselle on varattava tilaisuus selvityksen antamiseen ennen myöhästymismaksun määräämistä, jos se on erityisestä syystä tarpeen." Tämä tekee kuulemisesta pääsäännön asemesta poikkeuksellisen menettelyn.

Ehdotetun 33 §:n yksityiskohtaisten perustelujen (s. 150–151) mukaan *"Koska myöhästymismaksun määräytymisperusteeseen ei yleensä sisältyisi Verohallinnon tapauskohtaista harkintaa ja myöhästymismaksun laskentatapa on kaavamainen, kuulemiseen ei pääsääntöisesti olisi tarvetta. Verovelvollista kuultaisiin esimerkiksi silloin, kun ilmoituksen saapumisajankohdasta olisi epäselvyyttä."* Yleisestä kuulemisvelvollisuudesta poikkeamista täten perustellaan sen tarpeettomuudella.

Myöhästymismaksun määrääminen ei kuitenkaan olisi täysin kaavamaista, sillä se voitaisiin jättää myös tietyin laissa säädetyin perustein määräämättä (ehdotettu verotusmenettlyL 33.5 §) tai perimättä (ehdotettu veronkantoL 68 §). Näin ollen myös myöhästymismaksun määrääminen sisältäisi joissain tilanteissa viranomaisharkintaa. Näyttää siis siltä, että kuulemisesta poikkeusluonteisuuden perustelu on kaavamaisuuteen perustuva kuulemisen tarpeettomuus. Koska kaavamaisuus on sinänsä hyväksyttävä peruste – semminkin, kun kuuleminen on tietyin edellytyksin myös mahdollista – näyttää siltä, että sääntelyratkaisu on hyväksyttävä. Kiinnitän kuitenkin huomiota oikeuden tulla kuulluksi perusoikeusasemaan ja perusoikeusmyönteisen tulkinnan merkitykseen.

Veronkorotuksen edellytyksistä todetaan HE:ssa seuraavaa: *"Veronkorotus määrättäisiin nykyistä objektiivisemmilla ja kaavamaisemmilla perusteilla ja veronkorotuksen määräämiseen liittyvää viranomaisharkintaa vähennettäisiin. Tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa, perintö- ja lahjaverotuksessa sekä varainsiirtoverotuksessa sovellettaisiin kaavamaisia ja yhtenäisiä veronkorotussäännöksiä. Veronkorotukselle säädettäisiin perustaso, jota voitaisiin alentaa tai korottaa laissa säädetyin edellytyksin. Veronkorotuksen määrä ei perustuisi rikoslain mukaisen tahallisuuden ja tuottamuksen arviointiin vaan seuraamuksen taso määritettäisiin verotusmenettelyyn paremmin soveltuvilla kriteereillä. Veronkorotuksen määrä perustuisi pääasiassa laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen, mitä ilmentäisi se tulon tai veron*

määrä, jota laiminlyönti koskee (s. 73-74)." Edelleen: "*Moitittavuuden arviointi perustuisi laiminlyönnistä ilmeneviin seikkoihin, jotka voidaan todeta ilman, että veronkorotusta määrättäessä varsinaisesti arvioidaan huolimattomuuden astetta tai teon tahallisuutta* (s. 75).

Täten veronkorotuksen suuruuden arviointi – mikäli olisi tarpeen poiketa kaavamaisesti laskettavasta perustasosta – arvioitaisiin maksuun tulevan veron suuruuden eikä moitittavuuden perusteella. Kuten mainittua, arvioinnissa tulee ottaa rikosoikeudellinen syyttömyysolettama, etenkin, kun HE:n mukaan myöhästymismaksu tai veronkorotus saattaisi tulla maksettavaksi myös ei-verovelvolliselle. Samoin perustuslakivaliokunta on edellä kuvatusti suhtautunut kielteisesti ankaraan vastuuseen ja käännettyyn todistustaakkaan perustuvaan sääntelyä perustuslain vastaisena. Ehdotetun 5. lakiehdotuksen 32a.2 §:n 2)-kohdassa veronkorotuksen määrä voidaan määrätä suurempana jos "*verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.*" Näin ollen arviointi ei ole täysin vailla moitittavuuden aspektia. Lisäksi ehdotetun verotusmenettlyL 32.3 §:ssä säädettäisiin olosuhteista (ml. kohtuullisuusarviointi), jolloin veronkorotuksen määräämisestä voitaisiin luopua. Täten moitittavuuden arvioinnista ei luovuta aivan kokonaan, joten tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen liittyviä vaatimuksia voidaan katsoa hyväksyttävästi lievennetyn. Em. Rosenqvist-tuomion perusteella objektiiviset kriteerit sanktion määräämisessä saattavat vastaisuudessa vaikuttaa myös *ne bis in idem* -problematiikan lievenemiseen.

Nähdäkseni syyttömyysolettaman toteutumista arvioitaessa on perustuslakivaliokunnan tulkintakäytännön valossa kiinnitettävä huomiota erityisesti sääntelyn tarkkuuteen. Moitittavuusarvioinnin riittävyyden arvioinnille ei näy olevan muita, merkittävämpiä perusteita. Se, että moitittavuusarvioinnista pääsääntöisesti luovuttaisiin, vähentäisi syyttömyysolettaman relevanssia. Lisäksi sääntelyssä on huomioitu suhteellisuusperiaate siten, että veronkorotuksesta voidaan myös luopua tai sitä alentaa tiettyjen olosuhteiden ollessa käsillä. Nähdäkseni on ratkaisu täyttää hallinnollisille sanktioille asetetut kriteerit.

Lopuksi

Nähdäkseni lakiehdotuksissa ei ole vakavia perustuslakiongelmia ja se voidaan säätää tavallisessa lainsäätämisjärjestyksessä. Kuitenkin mitä tulee hallinnollisiin seuraamuksiin ja niihin liittyviin oikeusturvakeinoihin, sääntelyä olisi eräiltä osin paikallaan täsmentää.

Helsingissä 5.10.2017

Ida Koivisto

OTT, professori (ma.)