Olli Mäenpää

6.10.2017

Perustuslakivaliokunnalle

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

Verolain säätämisen yleiset perusteet

Valtion verosta säädetään lailla

Valtion verosta säädetään perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Ehdotettua sääntelyä voidaan lailla säätämisen vaatimuksen kannalta pitää riittävänä ja asianmukaisena.

Asetuksenantovaltuudet

Esityksen perustelujen mukaan valtiovarainministeriön asetuksessa veronkannosta säädettäisiin verojen kantoeristä, eräpäivistä, palautusten maksamisesta sekä verojen maksupaikoista. Lisäksi vuosittain annettaisiin eräpäiviä koskeva valtiovarainministeriön asetus, jossa säädettäisiin maksuajankohdista. Asetuksenantovallan voidaan katsoa pysyvän perustuslain 80 §:n 1 momentin määrittelemissä rajoissa.

Verohallinnon määräykset

Esitys sisältää useita ja laajahkoja norminantovaltuussäännöksiä, joiden nojalla Verohallinto antaisi tarkemmat määräykset veronkantomenettelyyn ja verotusmenettelyyn liittyvistä seikoista. Veronkantolain nojalla tällaiset määräykset koskisivat maksun yhteydessä ilmoitettavia tietoja, maksamisessa, palauttamisessa sekä maksun ja palautuksen käyttämisessä noudatettavaa menettelyä, palautuksen säilyttämistä, veron suoritusjärjestystä, maksujen ja palautusten käyttöjärjestystä, käyttöjärjestyksestä poikkeamista, verovarojen kirjanpitoa, kirjaamista ja siirtämistä, verovastuuseen määräämistä, maksujärjestelyä, veron perintään liittyvää menettelyä ja perintätoimenpiteiden täytäntöönpanoa sekä yhteenvedolle merkittäviä tietoja, yhteenvedon muodostamista ja yhteenvedon tiedoksiantoa sekä sähköistä menettelyä varmennusvaatimuksia.

Muiden lakiehdotusten mukaan Verohallinnon määräykset koskisivat verotuspäätöstä varten ilmoitettavien tietojen antamistapaa ja muuta menettelyä tietojen antamiseksi sekä kiinteistöverotuksen päättymistä.

Verohallinnolle ehdotettuja määräystenantovaltuuksia on paikallaan arvioida perustuslain 80 §:n 2 momentin kannalta. Sen mukaan muu kuin perustuslain 80 §:n 1 momentissa mainittu asetuksenantaja voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee lisäksi olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu. Asetuksenantovaltuuksiin verrattuna tällaisiin valtuuksiin kohdistuu yleistä tarkkarajaisuutta koskeva pidemmälle menevä vaatimus, jonka mukaan valtuuden kattamat asiat on määriteltävä tarkasti laissa (ks. esim. PeVL 34/2012 vp, s. 3).

Verohallinnolle ehdotettu määräystenantovalta kohdistuisi lähinnä erilaisiin menettelyvaatimuksiin, ja se olisi sisällöltään melko teknistä. On ilmeistä, että määräysten laatiminen edellyttää erityistä verotukseen ja verotusmenettelyyn kohdistuvaa asiantuntemusta. Lisäksi sääntelyn kohteena olevaan toimintaan liittyy runsaasti sellaisia verotuksen toimittamiseen liittyviä erityispiirteitä, joita perustuslakivaliokunnan käytännössä on vakiintuneesti pidetty perustuslain 80 §:n 2 momentissa tarkoitettuina erityisinä syinä, joiden vuoksi muu viranomainen voidaan valtuuttaa antamaan tarkempia oikeussääntöjä.

Myös perustuslain 80 §:n säännökset rajoittaisivat määräystenantovaltaa. Määräystenantovallan merkittävyyden ja ennakoitavuuden kannalta voidaan pitää tärkeänä, että määräykset ovat kaikilta osin julkisia ja ne julkistetaan riittävän tehokkaasti.

Verotuksen reaaliaikaisuus

Sääntelyn tarkoituksena on vahvistaa verotuksen reaaliaikaisuutta tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa ja tonnistoverotuksessa niin, että laissa säädettäisiin verotuksen päättymisestä verovelvolliskohtaisesti. Tämä käy ilmi 5. lakiehdotuksen 49 §:n 1 momentista, jonka mukaan: ”Verovelvollisen verotus päättyy verotuspäätökseen merkittynä päivänä.”

Perustuslain 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä. Reaaliaikaisuuden toteuttaminen ehdotetulla tavalla merkitsisi, että verovelvollisen verotus voisi päättyä nykyistä aiemmin, mikä lisäisi verotuksen viivytyksettömyyttä. Reaaliaikaisuus vahvistaisi myös verovelvollisuutta koskevan asian käsittelyn yksilökohtaisuutta, mitä voidaan pitää yhtenä asianmukaisen käsittelyn elementtinä.

Täydentävä verotuspäätös

Menettelysäännökset

Täydentävää verotuspäätöstä koskevalla menettelyllä täydennettäisiin verotusmenettelylaissa määriteltyä verotuksen oikaisuvaatimusmenettelyä. Täydentävällä verotuspäätöksellä tarkoitetaan 5. lakiehdotuksen 51 a §:n mukaan verotuksen päättymisen jälkeen tehtävää täydentävää verotuspäätös tilanteissa, joissa verovelvollinen oikaisuvaatimuksessa ilmoittaa sellaisen verotukseen vaikuttavan

uuden tiedon, jota hän ei ole aikaisemmin ilmoittanut tai johon verotus ei ole muutoin perustunut. Täydentävän verotuspäätöksen tekee Verohallinto.

Asia voidaan säädetyin edellytyksin ratkaista oikaisuvaatimusta koskevassa menettelyssä. Jos asiassa tehdään täydentävä verotuspäätös, oikaisuvaatimuksen tutkimatta jättämisestä ei tältä osin tehdä päätöstä.

Ehdotusta on paikallaan arvioida siltä kannalta, että perustuslain 21 §:n 1 momentti takaa jokaiselle oikeuden saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti toimivaltaisessa viranomaisessa. Ehdotettu sääntely merkitsisi, että verovelvollinen ei saisi päätöstä tekemäänsä oikaisuvaatimukseen, mikä voisi olisi ongelmallista siltä kannalta, että asianmukaiseen käsittelyyn liittyy myös oikeus saada päätös asiassa. Oikaisuvaatimukseen annettavan päätöksen sijasta oikaisuvaatimuksen tekijä saisi kuitenkin Verohallinnon tekemän täydentävän verotuspäätöksen, joka on asiasisältöinen hallintopäätös oikaisuvaatimuksen kohteena olevassa asiassa. Verohallinto voi jo voimassa olevan verotusmenettelylain 61 §:n 1 momentin nojalla ratkaista oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään. Ehdotettu muutos ei tältä kannalta arvioiden ole ongelmallinen.

Täydentävää verotuspäätöstä tehtäessä noudatettaisiin verotuksen oikaisua koskevia verotusmenettelylain 55-57 §:n säännöksiä. Tämä merkitsee, että täydentävässä verotuspäätöksessä verotusta voitaisiin sovellettavaksi tulevan verotusmenettelylain 56 §:n nojalla oikaista myös verovelvollisen vahingoksi. Myös viivästyskorko ja veronkorotus olisivat mahdollisia verotusmenettelylain 57 §:n nojalla, mihin myös perusteluissa (s. 158) viitataan. Perustelujen mukaan lisäksi tulo voitaisiin täydentävässä verotuspäätöksessä vahvistaa ilmoitettua suuremmaksi tai katsoa se muunlaiseksi tuloksi kuin verovelvollinen on sen ilmoittanut.

Voitaneen lähteä siitä, että verovelvollinen ei oikaisuvaatimuksen tehdessään pyri saamaan verotuspäätöstä oikaistuksi vahingokseen eikä myöskään vaadi itselleen viivästyskorkoa tai veronkorotusta taikka verotuksen korottamista muuten. Täydentävä päätös voisi johtaa tällaiseen tulokseen, koska myös verotusmenettelylain 56 ja 57 § tulisivat siinä sovellettaviksi.

Tältä osin täydentävä verotuspäätös laajentaisi nykyisestä Verohallinnon päätösvaltaa, sillä verotusmenettelylain 61 §:n 1 momentin mukaan Verohallinto voi ratkaista oikaisuvaatimuksen [vain] siltä osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään. Toisaalta jo voimassa olevan lain nojalla Verohallinto voi oikaista verotusta myös verovelvollisen vahingoksi siihen saakka, kun asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu (VerotusmenettelyL 56.5 §). Jo voimassa olevan lain nojalla verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi, kun oikaisuvaatimus on vireillä. Oikeustila ei siten verovelvollisen kannalta muuttuisi olennaisesti tässä suhteessa.

Kun ehdotusta arvioidaan perustuslain 21 §:n 1 momentissa turvatun asianmukaisen menettelyn kannalta, merkitystä on ensinnäkin verovelvollisen menettelyllisellä oikeusturvalla. Tältä kannalta on keskeinen asianmukaisen menettelyn ja hyvän hallinnon tae, että verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuul-

luksi, jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi (VerotusmenettelyL 26.3 §).

Asianmukaisen menettelyn ja oikeusturvan kannalta merkitystä on myös ehdotuksen tavoitteella selkeyttää ensiasteessa tapahtuvan verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun välistä suhdetta. Esityksen perustelujen mukaan tarkoituksena on, että Verohallinto tekisi lähtökohtaisesti aina verotuksessa ensiasteen asiaratkaisun, jolloin muutoksenhakumenettelyssä käsiteltäisiin pääasiassa vain jo ratkaistuja asioita koskevat muutosvaatimukset. Lähtökohtaa voidaan pitää perusteltuna hallinnollisen menettelyn ja muutoksenhakumenettelyn rajanvedon kannalta, kun muutoksenhaun johdosta arvioitaisiin ja ratkaistaisiin vain sellaisia vaatimuksia, joihin on jo annettu Verohallinnon ensiasteen ratkaisu. Muutoksenhaussa on paikallaan keskittyä sellaisiin oikeudellisesti tulkinnanvaraisiin tai muuten riidanalaisiin kysymyksiin, joihin veroviranomainen on ensi vaiheessa antanut ratkaisunsa.

Oikeusturva

Täydentävään verotuspäätökseen haettaisiin esityksen perustelujen mukaan muutosta samassa menettelyssä ja määräajassa kuin muihin Verohallinnon tekemiin verotuspäätöksiin. Tarkoituksena olisi siten, että verovelvollisella olisi perustuslain 21 §:n 1 momentissa edellytetty oikeus oikeusturvaan. Tätä voidaan epäilemättä pitää välttämättömänä myös täydentävän verotuspäätöksen osalta.

Tältä osin jää kuitenkin jossain määrin epäselväksi, miten ja mistä muutosta haetaan. Koska täydentävä verotuspäätös voitaisiin tehdä vain oikaisuvaatimuksen johdosta, sovellettavaksi voisi tulla verotusmenettelylain 66 §:n 1 momentin säännös, jonka mukaan oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen saa hakea muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen. Toisaalta esityksen perusteluissa (esim. s. 69) tuodaan esiin, että kysymyksessä on säännönmukaista verotusta täydentävä päätös, johon haettaisiin muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta oikaisuvaatimuksella verotusmenettelylain 63 §:n 1 momentin nojalla. Sääntelyä olisi tältä osin välttämätöntä täsmentää – lähinnä jälkimmäisen vaihtoehdon mukaisesti. Täsmennystä on edellytyksenä sille, että ehdotus mukautuu perustuslain 21 §:n 1 momentin edellyttämään toimivaltaisuutta koskevaan määrittelyyn.

Rangaistusluonteiset hallinnolliset seuraamukset

Rangaistusluonteiset hallinnolliset seuraamukset on valtiosäännön kannalta asiallisesti rinnastettu rikosoikeudellisiin seuraamuksiin. Tämä koskee myös erilaisia taloudellisluonteisia hallinnollisia sanktioita (ks. esim. tullinkorotuksen osalta PeVL 10/2016 vp; ks. myös PeVL 28/2014 vp, s. 2 ja siinä viitatut lausunnot). Oikeusturvan saatavuuden tai oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset (PL 21 §) eivät edellytä, että toimivalta päättää tällaisesta rangaistusluonteisesta seuraamuksesta voisi kuulua ainoastaan tuomioistuimelle. Tällaisen rangaistusseuraamuksen sisältävä hallintoviranomaisen päätös tulee kuitenkin voida myöhemmin saattaa

tutkittavaksi tuomiovaltaa käyttävässä elimessä, jolla on täysi harkintavalta (Menarini, EIT 2011). Seuraamusmaksuja koskeviin ehdotuksiin ei näiltä osin sisälly valtiosääntöoikeudellisia ongelmia.

Rangaistusluonteisen hallinnollisen seuraamuksen yleisistä perusteista on säädettävä perustuslain 2 §:n 3 momentin edellyttämällä tavalla lailla, koska sen määräämiseen sisältyy julkisen vallan käyttöä. Lisäksi laissa on täsmällisesti säädettävä seuraamuksen, kuten maksuvelvollisuuden ja maksun suuruuden perusteista sekä maksuvelvollisen oikeusturvasta samoin kuin lain täytäntöönpanon perusteista. Rangaistusluonteinen hallinnollinen seuraamus ei yleensä kuulu rikosoikeuden ydinalueelle, mistä johtuu, että siihen ei sovelleta täysimääräisesti rikosoikeudellisia rangaistuksia koskevia periaatteita (esim. Jussila, EIT 2006).

Perustuslain 8 §:ssä säädetyn rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen täsmällisyysvaatimus ei sellaisenaan kohdistu hallinnollisten sanktioiden sääntelyyn, mutta sääntelyn tarkkuuden yleistä vaatimusta ei kuitenkaan voida tällaisen sääntelyn yhteydessä sivuuttaa (ks. esim. PeVL 9/2012 vp, s. 2). Samoin esimerkiksi syyttömyysolettamaa ja kaksoisrangaistuksen kieltoa sovellettaessa on perusteltua ottaa huomioon hallinnollisen rangaistusseuraamuksen erityispiirteet.

Veronkorotus

Veronkorotus (5. lakiehdotus 32 -32 b §) määrättäisiin rangaistusluontoisena hallinnollisena seuraamusmaksuna ehdotuksen mukaan, jos verovelvollinen on laiminlyönyt laissa säädetyn ilmoittamisvelvollisuutensa. Veronkorotusta määrättäessä arvioitaisiin, onko ilmoittamisvelvollisuus laiminlyöty. Mikäli näin on, Verohallinto pääsääntöisesti määräisi veronkorotuksen. Ehdotuksessa siis luovuttaisiin tahallisuuden ja tuottamuksen arvioinnista.

Ehdotettua sääntelyä on aiheellista arvioida siltä kannalta, että hallinnollista rangaistusseuraamusta koskevat säännökset eivät perustuslakivaliokunnan käytännön mukaan saa menettelynsä puolesta muodostua perustuslain 21 §:ssä tarkoitetun syyttömyysolettaman vastaisiksi tai perustua puhtaasti käännettyyn todistustaakkaan taikka ankaraan objektiiviseen vastuuseen (ks. myös PeVL 32/2005 vp, s. 3 ja PeVL 4/2004 vp, s. 7—8). Säännösten tulee perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön mukaan täyttää myös sanktioiden oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset (esim. PeVL 28/2014 vp).

Ehdotetun sääntelyn ei kokonaisuutena arvioiden voida katsoa muodostuvan näiden vaatimusten vastaiseksi. Veronkorotuksen suuruus määräytyisi lähtökohtaisesti ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin taloudellisen vakavuuden perusteella, mitä ilmentäisi ilmoittamatta jätetyn tulon tai laiminlyöntiin liittyvän veron määrä. Kysymys on melko massaluonteiseen päätöksentekoon liittyvästä hallinnollisesta menettelystä. Tällaisessa joukkomittaisessa menettelyssä voidaan perustellusti lieventää tai luopua ydinrikosoikeudelle tyypillisestä tavasta arvioida tahallisuutta ja tuottamusta (ks. PeVL 4/2004 vp, PeVL 32/2005 vp, PeVL 57/2010 vp).

Tahallisuuteen ja tuottamukseen kohdistuvan arvion sijasta voidaan verotusmenettelyn ja verotusta koskevan päätöksenteon erityispiirteet huomioon ottaen käyttää myös keskimääräistä todennäköisyyttä osoittavia perusteita muun muassa siten, että veronkorotuksen ehdotettu perustaso vastaisi tuloverotuksen keskimääräistä veronkorotuskäytäntöä nykytilassa. Päätöksenteko ei toisaalta perustuisi käännettyyn todistustaakkaan, sillä veronkorotuksesta päätettäessä olisi hallintosanktion määräävän Verohallinnon velvollisuutena jokaisessa tapauksessa erikseen arvioida, onko ilmoittamisvelvollisuus laiminlyöty.

Ehdotukseen sisältyy nämä lähtökohdat huomioon ottaen myös suhteellisuusvaatimuksen kriteerit täyttävä elementti, sillä veronkorotus voitaisiin määrätä korotettuna, jos tekoa voitaisiin laissa säädetyin edellytyksin pitää tavallista moitittavampana. Veronkorotus voitaisiin myös erityisestä syystä määrätä perustasoa alempana, jos kyseessä on tulkinnanvarainen tai epäselvä asia tai jos veronkorotuksen perustasoa voidaan muusta erityisestä syystä pitää kohtuuttomana. Nämä mukautukset mahdollistaisivat seuraamuksen mitoituksen laiminlyönnin moitittavuuden mukaan.

Veronkorotukseen sovellettaisiin edelleen erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain mukaista menettelyä. Tämä merkitsee, että kaksoisrangaistuksen rajoitusta koskevat näkökohdat eivät muodostu ongelmallisiksi

Myöhästymismaksu

Esityksen 5. lakiehdotuksen 33.1 §:n mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen sijasta myöhästymismaksun, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai oma-aloitteisesti korjaa muun 32 §:ssä tarkoitetun laiminlyönnin ennen verotuksen päättymistä. Luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle määrättävä myöhästymismaksu olisi 50 euroa verovuodelta ja muille verovelvollisille 100 euroa verovuodelta. Myöhästymismaksu voitaisiin jättää määräämättä, jos laiminlyönti on tapahtunut verovelvollisesta riippumattomasta syystä, pätevästä syystä tai muusta erityisestä syystä taikka jos laiminlyönti on vähäinen. Myöhästymismaksun määräämistä koskevaan verotuspäätökseen saisi hakea muutosta.

Myöhästymismaksun tarkoituksena on kannustaa verovelvollista itse korjaamaan verotuksessa olevia virheitä, jotka ovat johtuneet puutteellisesta tai virheellisestä veroilmoituksesta. Laiminlyönnin oma-aloitteisella korjaamisella tarkoitettaisiin lakiesityksen perustelujen (s. 72) mukaan sitä, että verovelvollinen ilmoittaa oikeat tiedot ennen kuin verovelvollinen on tullut tietoiseksi veron määräämiseksi aloitetusta viranomaisen valvontatoimesta. Laiminlyönnin korjaaminen ei perustelujen mukaan olisi oma-aloitteista esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen oikaisee veroilmoituksessa olevan virheellisen tiedon vasta saatuaan virhettä koskevan selvityspyynnön tai tiedon tulevasta verotarkastuksesta. Näissä tapauksissa verovelvolliselle voitaisiin määrätä veronkorotus. Verovelvollinen ei siten voisi välttyä ankarammalta hallinnolliselta rangaistusseuraamukselta eli veronkorotukselta maksamalla myöhästymismaksun.

Myöhästymismaksun määräämisen edellytyksenä olevan oma-aloitteisuuden merkitys käy riittävällä selkeydellä ilmi vain perusteluista. Oma-aloitteisuudella on keskeinen merkitys tämän hallinnollisen rangaistusseuraamuksen määräämisessä. Sillä on myös periaatteellista merkitystä seuraamuksen valtiosääntöoikeudellisessa arvioinnissa. Näistä syistä vaatimuksen perussisältö olisi paikallaan määritellä lain tasolla.

Myöhästymismaksun perusteet on määritelty riittävän täsmällisesti. Kyseessä on kiinteämääräinen ja verraten matala maksu, johon ei muuten liity erityisiä ongelmia rangaistusluonteisten hallinnollisten maksuseuraamusten näkökulmasta.