Rikosoikeuden apulaisprofessori Sakari Melander
Helsingin yliopisto
Oikeustieteellinen tiedekunta
6.10.2017

Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle

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

Yleistä

Käsiteltävänä olevassa hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi uusi veronkantolaki sekä muutettavaksi useita verolainsäädäntöön liittyviä lakeja. Tuloverotuksen, kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen sekä varainsiirtoverotuksen seuraamusjärjestelmää ehdotetaan uudistettavaksi samalla, kun seuraamusten vaikuttavuutta pyritään parantamaan.

Esityksessä ehdotettu verotuksen seuraamusjärjestelmän uudistaminen sisältää valtiosääntöoikeudellisesti merkityksellisiä näkökohtia ja keskityn lausunnossani pääasiassa näihin kysymyksiin ja nimenomaan esityksessä ehdotettuun verotuksen seuraamusjärjestelmän uudistamiseen.

Lausuntonani esitän kunnioittavasti seuraavan.

Yleistä verotuksen seuraamusjärjestelmän uudistamisesta ja uudistamisen tavoitteista

Esityksen tavoitteena verotuksen seuraamusjärjestelmää koskevin osin on yhtenäistää ja kaavamaistaa tuloverotuksen, kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen ja varainsiirtoverotuksen seuraamusjärjestelmää. Ehdotettujen muutosten tavoitteena (s. 70) on parantaa seuraamusmaksukäytännön yhtenäisyyttä ja ennustettavuutta ja näin edistää verovelvollisen oikeusturvaa. Eri verolajien seuraamusten uudistamisella pyritään myös parantamaan seuraamusten yhdenmukaisuutta (s. 99). Lisäksi veronkorotukseen liittyvää viranomaisharkintaa pyritään vähentämään (esim. s. 70 ja 73). Edelleen tavoitteena on mahdollistaa seuraamusmaksujen sanktiotason suh-

teuttaminen seuraamusmaksun perusteena olevan ilmoittamatta ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin moitittavuuteen (esim. s. 194).

Esityksen tavoitteita verotuksen seuraamusjärjestelmän uudistamista koskevin osin voidaan sinänsä pitää hyväksyttävinä. Veronkorotuksesta säädettäisiin jatkossa entistä yksityiskohtaisemmin ja ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä tietyissä tilanteissa koskisi jatkossa oma seuraamuksensa, myöhästymismaksu. Nyt käsillä oleva ehdotettu sääntely vastaa rakenteeltaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (768/2016, HE 29/2016 vp) omaksuttua melko hiljattain säädettyä ratkaisua. On kuitenkin huomattava, että mainittua lakia ei säädetty eduskunnan perustuslakivaliokunnan myötävaikutuksella ja että mainitussa laissa on kysymys oma-aloitteisista veroista, jotka pääsääntöisesti kohdistuvat muihin kuin luonnollisiin henkilöihin. Edellä mainitun lain voimaantulolla ei siten ole vaikutusta nyt käsillä olevan esityksen sisältämien ehdotusten valtiosääntöoikeudelliseen arviointiin.

Hallinnollisia sanktioita koskevan valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin lähtökohdat

Esityksessä ehdotetaan uudistettavaksi tuloverotuksen, kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen ja varainsiirtoverotuksen seuraamusjärjestelmää. Tuloverotuksen, kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen sekä varainsiirtoverotuksen osalta otettaisiin käyttöön kiinteämääräinen myöhästymismaksu, minkä lisäksi veronkorotusta koskevaa sääntelyä uudistettaisiin ja täsmennettäisiin verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995, jäljempänä verotusmenettelylaki), perintö- ja lahjaverolaissa (378/1940), varainsiirtoverolaissa (931/1996) sekä kiinteistöverolaissa (654/1992).

Kuten esityksen säätämisjärjestystä koskevissa perusteluissa todetaan (s. 193), eduskunnan perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti katsonut, että lainvastaisesta teosta määrättävä maksu ei ole perustuslain 81 §:ssä tarkoitettu vero tai maksu vaan rangaistusluonteinen taloudellinen seuraamus (esim. PeVL 2/2017 vp, s. 4–5, PeVL 15/2016 vp, s. 4, PeVL 28/2014 vp, s. 2/II, PeVL 57/2010 vp, s. 2/II, PeVL 17/2012 vp, s. 5–6, PeVL 55/2005 vp, s. 2/I ja PeVL 32/2005 vp, s. 2/II). Perustuslakivaliokunta on käytännössään rinnastanut rangaistusluonteiset taloudelliset seuraamukset rikosoikeudelliseen seuraamukseen (esim. PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 15/2016 vp, s. 4, PeVL 10/2016 vp, s. 7–8 ja PeVL 28/2014 vp, s. 2/II). Hallinnollisen seuraamuksen perusteista on säädettävä perustuslain 2 §:n 3 momentin edellyttämällä tavalla lailla, koska seuraamuksen määräämiseen sisältyy julkisen vallan käyttöä. Valiokunta on myös katsonut, että kysymys on merkittävästä julkisen vallan käytöstä. Laissa on täsmällisesti ja selkeästi säädettävä maksuvelvollisuuden ja maksun suuruuden perusteista sekä maksuvelvollisen oikeusturvasta samoin kuin lain täytäntöönpanon perusteista (esim, PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 15/2016 vp, s. 4–5, PeVL 10/2016 vp, s. 7 ja PeVL 28/2014 vp, s. 2/II).

Valiokunnan käytännössä on katsottu, että vaikka perustuslain 8 §:ssä tarkoitetun rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen asettamat sääntelyn täsmällisyyttä koskevat vaatimukset eivät sellaisenaan kohdistu hallinnollisten seuraamusten sääntelyyn, tarkkuuden yleistä vaatimusta ei voida tällaisen sääntelyn yhteydessä sivuuttaa (esim. PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 15/2016 vp, s. 5, PeVL 10/2016 vp, s. 7 ja PeVL 57/2010 vp, s. 2/II). Tähän liittyen on huomattava, että valiokunta on käytännössään ulottanut blankorangaistussääntelyä koskevan käytäntönsä (PeVM 25/1994 vp, s. 8/I) koskemaan myös hallinnollisia seuraamuksia koskevaa sääntelyä (PeVL 10/2016 vp, s. 8).

Valiokunnan käytännössä on myös katsottu, että rangaistusluonteisia taloudellisia seuraamuksia koskevan sääntelyn on täytettävä sanktioiden oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset (esim.

PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 15/2016 vp, s. 5 ja PeVL 28/2014 vp, s. 2/II). Edelleen valiokunnan käytännössä on vakiintuneesti katsottu, että sanktiot eivät saa menettelyn puolesta muodostua perustuslain 21 §:ssä tarkoitetun syyttömyysolettaman vastaisiksi eivätkä ne voi perustua puhtaasti käännettyyn todistustaakkaan taikka ankaraan objektiiviseen vastuuseen (PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 15/2016 vp, s. 5, PeVL 57/2010 vp, s. 3–4 ja PeVL 4/2004 vp, s. 7/II).

Kuten edellä on todettu, myöhästymismaksussa ja veronkorotuksessa on kysymys sanktioluonteisista taloudellisista seuraamuksista (ks. myös PeVL 17/2013 vp, s. 3/I), joita koskevan sääntelyn valtiosääntöoikeudellista hyväksyttävyyttä on arvioitava edellä selostetun perustuslakivaliokunnan vakiintuneen käytännön asettamien edellytysten valossa. Lisäksi nyt käsillä olevaa ehdotusta koskevassa valtiosääntöoikeudellisessa arvioinnissa on otettava huomioon ehdotetun sääntelyn kohde. Nyt käsillä olevat verolajit, kuten tulovero, perintö- ja lahjavero, kiinteistövero ja varainsiirtovero, kohdistuvat merkittävässä määrin myös yksityishenkilöihin. Tälle lähtökohdalle on annettava merkitystä etenkin sääntelyn tarkkarajaisuutta ja täsmällisyyttä samoin kuin sanktioiden oikeasuhtaisuutta arvioitaessa.

Ehdotetun seuraamussääntelyn valtiosääntöoikeudellinen arviointi

Esityksessä ehdotetaan uudistettavaksi tuloverotuksen, kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen ja varainsiirtoverotuksen seuraamusjärjestelmää. Tuloverotuksen, kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen sekä varainsiirtoverotuksen osalta otettaisiin käyttöön kiinteämääräinen myöhästymismaksu, minkä lisäksi veronkorotusta koskevaa sääntelyä uudistettaisiin ja täsmennettäisiin verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995), perintö- ja lahjaverolaissa (378/1940), varainsiirtoverolaissa (931/1996) sekä kiinteistöverolaissa (654/1992).

Seuraamusjärjestelmää koskeva sääntely olisi käytännössä edellä mainituissa laeissa melko yhdenmukaiselle sääntelymallille perustuvaa. Seuraamusjärjestelmä olisi jatkossa kaksiportainen, lievemmän seuraamuksen ollessa myöhästymismaksu ja ankaramman veronkorotus. Myöhästymismaksu määrättäisiin tilanteissa, joissa verovelvollinen oma-aloitteisesti tietyssä määräajassa korjaa laiminlyöntinsä. Myöhästymismaksun soveltamisalaan kuuluisi jatkossa osa niistä tilanteista, joista voimassa olevan lainsäädännön mukaan on voitu määrätä veronkorotus. Veronkorotusta koskeva ehdotettu sääntely taas perustuisi voimassa olevaan lainsäädäntöön verrattuna kaavamaisempaan sääntelyyn, jossa olisi luovuttu subjektiivista syyksiluettavuutta koskevista vaatimuksista, minkä lisäksi veronkorotuksen määräämiseen liittyvää viranomaisharkintaa vähennettäisiin.

Ehdotetun sääntelyn tarkkarajaisuus ja täsmällisyys. – Edellä esitetyn mukaisesti, vaikka perustuslain 8 §:ssä tarkoitetun rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen asettamat sääntelyn täsmällisyyttä koskevat vaatimukset eivät sellaisenaan kohdistu hallinnollisten seuraamusten sääntelyyn, tarkkuuden yleistä vaatimusta ei voida tällaisen sääntelyn yhteydessä sivuuttaa (esim. PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 15/2016 vp, s. 5, PeVL 10/2016 vp, s. 7 ja PeVL 57/2010 vp, s. 2/II).

Kokonaisuutena arvioiden ehdotettu seuraamussääntely muodostaa melko monimutkaisen ja vaikeasti hallittavan kokonaisuuden. Esimerkiksi ehdotettu verotusmenettelylain veronkorotuksen määrää koskeva 32 a § sisältää yhdeksän momenttia, joista kolmessa viitataan muuhun verotusmenettelylain säännökseen. Samoin ehdotetussa verotusmenettelylain veronkotuksen määrä koskevassa 32 b §:n erityissäännöksessä viitataan neljässä kohtaa lain 32 a §:n eri momentteihin. Lisäksi on huomattava, että kiinteistöverolain myöhästymismaksua ja veronkorotusta koskeva sääntely perustuisi viittaukselle verotusmenettelystä annettuun lakiin (ehdotettu kiinteistöverolain 25 §). Vaikka voimassa oleva kiinteistöverolaki tältä osin pohjautuu samanlaiseen viittaus-

tekniikkaan, sääntely ei parhaalla mahdollisella tavalla toteuta täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden vaatimusta tai sanktiosääntelylle asetettua sääntelyn yleistä selkeyden vaatimusta. Valtiosääntöoikeudellisesta näkökulmasta ehdotetun seuraamussääntelyn täsmentäminen saattaisi näin olla paikallaan. Jos ja kun veronkorotus on valtiosääntöoikeudellisesti rinnastettu rikosoikeudelliseen seuraamukseen, tämän seuraamuksen määräämistä koskevan lainsäädännön samoin kuin veronkorotuksen perusteena olevan verovelvollisuuden määräytymistä koskevan aineellisen lainsäädännön tulisi olla laadittu mahdollisimman suuressa määrin rikosoikeudelliselta sääntelyltä edellytetyn täsmällisyyden vaatimuksia silmällä pitäen.

Ehdotetun seuraamussääntelyn perustuminen objektiiviseen vastuuseen ja ehdotetun sääntelyn oikeasuhtaisuus. – Esityksessä ehdotetaan, että veronkorotusta koskeva sääntely samoin kuin myöhästymismaksua koskeva sääntely perustuisi objektiiviseen vastuuseen eli tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen. On huomattava, että tällä hetkellä voimassa olevan verotusmenettelylain 32 §:n mukaan veronkorotuksen määrääminen edellyttää tietyissä moitittavimmiksi arvioiduissa tilanteissa verovelvollisen tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta (voimassa olevan verotusmenettelylain 32 §:n 3 momentti).

Lisäksi on huomattava, että veronkorotusta koskeva sääntely ehdotetaan muutettavaksi kaavamaisesti sovellettavaksi (esim. ehdotettu veronkorotusta koskeva verotusmenettelylain 32.1 §: ”Veronhallinto *määrää* verovelvolliselle veronkorotuksen – –”; vrt. voimassa olevan verotusmenettelylain 32 §:n sanamuoto, jonka mukaan verovelvolliselle *voidaan määrätä* veronkorotus).

Esityksessä todetaan (s. 50), että subjektiivisen syyllisyyden arviointi soveltuu huonosti sellaiseen hallintomenettelyyn, jossa suuri määrä asioita käsitellään ja ratkaistaan kirjallisten selvitysten perusteella nopeassa aikataulussa. Esityksessä todetaan (s. 50), että käytännössä arvio verovelvollisen tuottamuksen asteesta tehdään objektiivisten veroilmoituksesta havaittavissa olevien seikkojen ja oikeuskysymyksen luonteen perusteella ja että subjektiiviset seikat vaikuttavat veronkorotukseen vain poikkeuksellisesti. Laiminlyönnin moitittavuuden arviointi tapahtuisi esityksen mukaan (s. 194) jatkossa pääosin ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin taloudellisen vakavuuden perusteella, mitä ilmentäisi ilmoittamatta jätetyn tai laiminlyöntiin liittyvän veron määrä. Tarkoituksena on määrittää veroseuraamuksen taso verotusmenettelyyn ”paremmin sopivilla kriteereillä” (s. 73) kuin kiinnittämällä huomiota tahallisuuden ja tuottamuksen arviointiin.

Kuten edellä on todettu, eduskunnan perustuslakivaliokunta on käytännössään vakiintuneesti katsonut, että rangaistusluonteisia taloudellisia seuraamuksia koskevan sääntelyn on täytettävä sanktioiden oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset (esim. PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 15/2016 vp, s. 5 ja PeVL 28/2014 vp, s. 2/II). Edelleen valiokunnan käytännössä on vakiintuneesti katsottu, että sanktiot eivät saa menettelyn puolesta muodostua perustuslain 21 §:ssä tarkoitetun syyttömyysolettaman vastaisiksi eivätkä ne voi perustua puhtaasti käännettyyn todistustaakkaan taikka ankaraan objektiiviseen vastuuseen (PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 15/2016 vp, s. 5, PeVL 57/2010 vp, s. 3–4 ja PeVL 4/2004 vp, s. 7/II).

Valiokunta on aiemmassa käytännössään esimerkiksi pitänyt ankaraan vastuuseen ja käännettyyn todistustaakkaan perustunutta hallinnollista seuraamusta (liikenteenharjoittajalle määrättävä seuraamusmaksu) perustuslain 21 §:n sisältämän syyttömyysolettaman vastaisena (PeVL 4/2004 vp, s. 7/I). Öljypäästömaksu ei taas muodostunut valtiosääntöoikeudellisesti ongelmalliseksi, koska sitä koskeva päätöksenteko ei perustunut käännettyyn todistustaakkaan ja seuraamusta määrättäessä noudatettiin syyttömyysolettamaa (PeVL 32/2005 vp, s. 3/II). Pysäköintivirhemaksun osalta valiokunta taas on katsonut, että virhemaksua koskeva todistustaakka voidaan asettaa ajoneuvon omistajalle tai haltijalle, mutta edellytyksenä ehdotuksen käsittelylle tavallisen lain säätämisjär-

jestyksessä oli sääntelyn muuttaminen siten, että omistaja tai haltija on vastuusta vapaa saattaessaan todennäköiseksi, ettei ole itse pysäköinyt ajoneuvoa väärin (PeVL 57/2010 vp, s. 3–4).

Nyt käsillä oleva sääntely ei ole sinänsä suoraan verrannollista perustuslakivaliokunnan aiemmin käsittelemiin edellä mainittuihin tilanteisiin. Selvää sinänsä on, että ehdotettu veronkorotusta koskeva sääntely perustuisi jatkossa yksinomaan niin sanottuun ankaraan eli objektiiviseen tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen. Nähdäkseni jo tätä voidaan sellaisenaan pitää ongelmallisena, koska Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen käytännössä veronkorotus on rangaistusluonteisena hallinnollisena maksuseuraamuksena rinnastettu rikosoikeudelliseen seuraamukseen (ks. esim. PeVL 17/2013 vp, s. 3). Jo yksin tämä perustelisi subjektiivisen syyksiluettavuutta koskevan vaatimuksen sisällyttämistä veronkorotusta koskevaan ehdotettuun sääntelyyn, koska tällöin rikosoikeudelliseen rangaistukseen rinnastettava seuraamus voitaisiin aidosti kohdistaa tilanteisiin, joihin liittyy moitearvostelun kohdentamisen tarve. Jos tietty hallinnollinen seuraamus on katsottu rikosoikeudelliseen seuraamukseen rinnastettavaksi, ei ole lainkaan ongelmatonta lainsäädännöllisesti etäännyttää mainittua seuraamusta keskeisesti rikosoikeudelliseen järjestelmään liittyvistä oikeusturvankin kannalta merkityksellisistä edellytyksistä, kuten vaadittavan syyksiluettavuuden arvioinnista.

On kuitenkin huomattava, että ehdotettu veronkorotusta koskeva sääntely ei kuitenkaan suoraan perustu käännettyyn todistustaakkaan. Esityksen säätämisjärjestysperusteluissa (s. 194) todetaan, että veronkorotuksen määrääminen ei perustu käännettyyn todistustaakkaan, vaan veronkorotusta määrättäessä arvioitaisiin aina, onko ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti tapahtunut. Selvää sinänsä on, että voimassa olevan ja ehdotetun lain mukainen veronkorotus perustuu ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin ja että verotus pitkälti perustuu verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuteen. Tätä arvioitaessa on kuitenkin otettava huomioon, että verotuksessa voidaan asettaa verovelvolliselle selvittämisvelvollisuus (ks. esim. verotusmenettelylain 26 §:n 4 momentti). Lisäksi oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että verotusmenettelyssä todistustaakka ei käsitteenä ole identtinen verotuksessa noudatetun selvittämisvelvollisuuden ja sen jakautumisen kanssa (ks. *Myrsky – Räbinä*, Verotusmenettely ja muutoksenhaku (6. uud. p., Alma Talent Oy 2011,), s. 166). Selvää kuitenkin on, että ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti on voinut toteutua eri syistä, minkä vuoksi subjektiiviseen syyksiluettavuuteen liittyville näkökohdilla tulisi voida antaa merkitystä.

Ehdotetun veronkorotusta koskevan sääntelyn perustumista ankaraan vastuuseen on tarkasteltava vielä siitä edellä mainitusta lähtökohdasta, että nyt käsillä olevat verolajit ovat tyypillisesti sellaisia, jotka kohdistuvat merkittävässä määrin myös yksityishenkilöihin. Tästä näkökulmasta on otettava huomioon, että verolainsäädäntö on yleisesti ottaen varsin teknistä ja monimutkaista sekä vaikeasti hallittavaa lainsäädäntöä. Jos sanktiosääntely tällaisessa tilanteessa perustuu ankaraan vastuuseen, yksilön vastuu ja velvollisuus olla selvillä monimutkaisesta ja vaikeasti hallittavasta samoin kuin mahdollisesti tulkinnanvaraisesta sääntelystä korostuu. Jos sanktiosääntely perustuu tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen, on mahdollista ja jopa todennäköistä, että sanktioita langetetaan henkilöille, jotka ovat olleet epävarmoja verovelvollisuutensa sisällöstä tai joilla ei ole ollut kykyä ja tilaisuutta selvittää tulkinnanvaraisen ja monimutkaisen aineellisen verolainsäädännön sisältöä. On tosin huomattava, että esimerkiksi ehdotetun verotusmenettelylain 32 §:n 2 momentin mukaan veronkorotus voidaan tietyissä tilanteissa jättää määräämättä, jos sen määrääminen olisi kohtuutonta. Esityksen perustelujen mukaan (s. 75) lähtökohta kuitenkin on, että ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrättäisiin veronkorotus myös silloin, kun asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä tai kun perustason mukainen veronkorotus olisi muusta erityisestä syystä kohtuuton. Vaikuttaa näin siltä, että myös kohtuuttomissa tilanteissa veronkorotuksen määrääminen olisi vahva pääsääntö, mitä ei voida pitää ongelmattomana perusoikeuksiin puuttuvan sääntelyn oikeasuhtaisuudelle asetetut vaatimukset huomioon ottaen.

Ehdotetun ankaraan vastuuseen perustuvan sääntelyn oikeasuhtaisuutta arvioitaessa on otettava myös laajemmin huomioon ehdotetun sääntelyn sisältämät mahdollisuudet jättää veronkorotus määräämättä. Ehdotetun verotusmenettelylain 32 §:n 2 momentin mukaan veronkorotus voidaan jättää määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy taikka jos veronkorotuksen määrääminen olisi tulkinnanvaraisen tai epäselvän tilanteen taikka muusta erityisestä syytä kohtuuton.

Esityksen perustelujen mukaan näyttää siltä, että määräämättä jättämistä koskeva säännös on tarkoitettu varsin poikkeuksellisesti sovellettavaksi. Laiminlyönnin vähäisyyttä on tarkoitus esityksen perustelujen mukaan (s. 75) arvioida ilmoittamatta jätetyn tulon tai laiminlyöntiin liittyvän veron määrän perusteella. Pätevänä syynä taas pidettäisiin (s. 75) sairastumista tai ylivoimaista estettä, jonka perusteella ilmoittamisvelvollisuutta ei ole kyetty täyttämään. Kohtuuttomuutta ilmentävissä tilanteissa taas voitaisiin esityksen perustelujen mukaan (s. 75) ottaa huomioon asian huomattava tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys ja verovelvollisen omat asiaa koskevat selvitystoimenpiteet ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi. Ehdotetun sääntelyn sanamuoto sekä esityksen perusteluissa esitetyt kannanotot huomioon ottaen vaikuttaakin siltä, että veronkorotus voidaan vain hyvin poikkeuksellisesti jättää määräämättä. Tämä ei ole sääntelyn oikeasuhtaisuuden kannalta perusteltua, ottaen huomioon, että sääntely perustuisi ankaraan vastuuseen ja veronkorotus kohdistuisi myös menettelyyn, jonka subjektiivinen moitittavuus on vähäinen.

Kokonaisuutena arvioiden sääntely muodostuu ongelmalliseksi perusoikeuksiin puuttuvalta sääntelyltä edellytettävän oikeasuhtaisuuden näkökulmasta. Kysymys on siitä, että ehdotetun veronkorotusta koskevan sääntelyn perustuessa ankaraan vastuuseen ja veronkorotuksen asiallisesti rinnastuessa rikosoikeudelliseen seuraamukseen, sääntely kokonaisuudessaan muodostuu suhteettoman ankaraksi ottaen huomioon, että sääntelyn soveltamisalan piiriin tulee tapauksia, joissa teon ilmentämä subjektiivinen moitittavuus saattaa olla hyvin vähäinen ja sääntely on tarkoitettu käytännössä lähes poikkeuksetta kaavamaisesti sovellettavaksi. Sääntely voitaisiin saattaa paremmin vastaamaan oikeasuhtaisuuden asettamia vaatimuksia, jos etenkin moitittavimmissa veronkorotustilanteissa veronkorotuksen määrääminen olisi sidottu verovelvollisen tahalliseen tai törkeän huolimattomaan toimintaan. Vähintään sääntelyn oikeasuhtaisuuden sekä tarkkarajaisuuden ja täsmällisyyden lisäämiseksi veronkorotuksen määräämättä jättämistä koskevaa sääntelyä olisi syytä täsmentää siten, että siitä ehdotettua täsmällisemmin kävisi ilmi, milloin veronkorotus voitaisiin jättää määräämättä. Esityksen perustelujen mukaan (s. 75) veronkorotuksen määrääminen olisi kohtuutonta esimerkiksi silloin, jos verovelvollisen voitaisiin katsoa erehtyneen verosäännösten sisällöstä tai verotusta koskevista velvollisuuksistaan ja erehtymistä voitaisiin verovelvollisuuden olosuhteet huomioon ottaen pitää anteeksiannettavana. Nämä edellytykset olisi syytä nimenomaisesti mainita ehdotetussa verotusmenettelylain 32 §:n 3 momentissa (sama koskee vastaavasti ehdotettuja perintö- ja lahjaverolain 36 §:n 4 momenttia sekä varainsiirtoverolain 36 §:n 3 momenttia).

Lisäksi voidaan huomauttaa, että sääntelyn oikeasuhtaisuuden näkökulmasta ei ole asianmukaista, että veronkorotusta koskevassa sääntelyssä laiminlyönnin moitittavuutta arvioitaisiin käytännössä yksinomaan ilmoittamatta jätetyn tulon tai laiminlyöntiin liittyvän veron määrän (näin mm. s. 74 ja 143) perusteella. Esityksessä on katsottu (esim. s. 50 ja 73), että tämä soveltuu paremmin verotusmenettelyyn kuin rikosoikeudellista syyksiluettavuuden (tahallisuus ja tuottamus) huomioon ottava moitittavuuden arviointi. On kuitenkin huomattava, että veronkorotuksen taustalla olevat laiminlyöntitilanteet ovat erilaisia ja että esityksen kohteena olevien verolajien kohdalla laiminlyönnit ovat usein yksilöiden tekemiä. Koska kysymys ei välttämättä ole organisaatiomuotoisessa toiminnassa tehdyistä laiminlyönneistä, yksilöllisten subjektiivista syyksiluet-

tavuutta ilmentävien tekijöiden huomioon ottaminen laiminlyönnin moitittavuuden arvioinnissa olisi ehdotetun sääntelyn oikeasuhtaisuuden näkökulmasta perusteltua.

Ehdotettu veronkorotuksen määrä ja sääntelyn oikeasuhtaisuus

Esityksessä ehdotetaan aikaisempaa yksityiskohtaisempaa sääntelyä veronkorotuksen määrästä (ehdotetut verotusmenettelylain 32 a § ja 32 b §, perintö- ja lahjaverolain 36 a §, varainsiirtoverolain 36 a § sekä kiinteistöverolain 25 §). Ehdotettu sääntely perustuisi ensinnäkin siihen, että veronkorotuksen määrä laskettaisiin lisätyn tulon määrästä tiettyinä prosenttiosuuksina, jotka vaihtelevat säännöksissä tarkemmin säädetyn mukaisesti. Jos veronkorotusta ei voitaisi määrätä lisätyn tulon perusteella, se määrättäisiin lisääntyneen veron määrästä (ehdotettu verotusmenettelylain 32 b §).

Edellä todetun mukaisesti eduskunnan perustuslakivaliokunnan käytännössä on vakiintuneesti katsottu, että rangaistusluonteisia taloudellisia seuraamuksia koskevan sääntelyn on täytettävä sanktioiden oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset (esim. PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 15/2016 vp, s. 5 ja PeVL 28/2014 vp, s. 2/II). Esityksen perustelujen mukaan (s. 99–100) seuraamusmaksut kohdentuisivat osaksi nykyisestä poiketen erilaisiin laiminlyönteihin siten, että sanktiotaso lievenisi eräiden aiemmin ankarammin sanktioitujen laiminlyöntien osalta ja kiristyisi eräiden lievemmin sanktioitujen laiminlyöntien osalta. Arvioverotustapauksissa keskimääräinen veronkorotus nousisi kaikilla verovelvollisryhmillä (s. 100), kun taas muissa kuin arvioverotustilanteissa keskimääräinen veronkorotusprosentti olisi yhteisöillä jonkin verran tämänhetkistä suurempi ja muilla kuin yhteisöillä jonkin verran pienempi (s. 101).

Esityksen perusteella ehdotetun sääntelyn oikeasuhtaisuutta on hieman vaikea arvioida ehdotetun veronkorotuksen määrää koskevan sääntelyn perustuessa lisätyn tulon määrää tai lisääntyneen veron määrää koskeviin erisuuruisiin prosenttiosuuksiin. Ehdotetun sääntelyn oikeasuhtaisuuden kannalta merkityksellistä on, että sääntely sisältää veronkorotuksen enimmäis- ja vähimmäismäärää koskevaa sääntelyä (esim. ehdotettu verotusmenettelylain 32 a §:n 8 ja 9 momentti). Lisäksi on huomattava, että veronkorotuksen prosenttimääriä on pyritty suhteuttamaan laiminlyönnin moitittavuuden mukaan. Lähtökohtaisesti näin vaikuttaa siltä, että sääntely tältä osin täyttää sanktiosääntelylle asetetut oikeasuhtaisuuden vaatimukset.

On kuitenkin huomattava, että tietyiltä osin ehdotettu sääntely jättää melko paljon harkintavaltaa määrättävän veronkorotuksen määrän suhteen. Esimerkiksi ehdotetun verotusmenettelylain 32 a §:n 2 momentin mukaan veronkorotus on vähintään 3 prosenttia ja enintään 10 prosenttia lisätyn tulon määrästä, jos laiminlyönti on toistuvaa tai verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Samoin ehdotetun verotusmenettelylain 32 b §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan veronkorotus on vähintään 15 ja enintään 50 prosenttia lisääntyneen veron määrästä, kun kysymys on toistuvasta laiminlyönnistä tai jos verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Esityksen perustelujen mukaan (s. 145) ehdotetun 32 a §:n 2 momentin tarkoittamissa tilanteissa veronkorotuksen määrä harkittaisiin tapauskohtaisten olosuhteiden perusteella. Ehdotetun 32 b :n 2 momentin 2 kohdan osalta tarkempia tulkintaohjeita ei esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa esitetä. Ehdotetun sääntelyn oikeasuhtaisuuden ja sääntelyn soveltamisen yhdenvertaisuuden sekä ennakoitavuuden turvaamiseksi sääntelyä saattaisi olla tältä osin syytä täsmentää esimerkiksi siten, että ehdotettua väljähkön prosenttiosuutta koskevan asteikon sisältävää sääntelyä täsmennettäisiin lisäämällä sääntelyyn esimerkiksi rikoslain 6 luvun yleisten rangaistuksen mittaamisperiaatteiden kaltaisia (ks. esim. rikoslain 6 luvun 4 §) yleisiä edellytyksiä, joiden asettamissa puitteissa tapauskohtainen arviointi olisi mahdollista tehdä.

Eräitä erityiskysymyksiä

Myöhästymismaksu. – Ehdotettu myöhästymismaksua koskeva sääntely (ehdotetut verotusmenettelylain 33 §, perintö- ja lahjaverolain 36 b §, varainsiirtoverolain 36 b § sekä kiinteistöverolain 25 §) perustuu veronkorotusta koskevan ehdotetun sääntelyn tavoin objektiiviselle vastuulle. Ehdotetun sääntelyn mukaan verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen sijaan myöhästymismaksun, jos hän oma-aloitteisesti korjaa veronkorotuksen perusteena olevan laiminlyönnin ennen verotuksen päättymistä tai tietyn määräajan kuluessa perukirjan tai veroilmoituksen antamiselle säädetystä määräpäivästä.

Myöhästymismaksun määrääminen olisi ehdotuksen mukaan kaavamaista ja perustuisi käytännössä yksinomaan veroilmoituksen myöhästymiseen. Aiemmassa veronkorotuskäytännössä veroilmoituksen myöhästymisestä on sen sijaan määrätty veronkorotus suhteellisen harvoin verrattuna myöhässä annettujen ilmoitusten kokonaismäärään (s. 54). Ottaen huomioon, että ehdotetussa myöhästymismaksua koskevassa sääntelyssä myöhästymismaksun määrääminen olisi pääsääntö ja maksun määräämättä jättämistä koskevat perusteet on muotoiltu suppeasti (esim. ehdotettu verotusmenettelylain 33 §:n 5 momentti), myöhästymismaksua koskeva ehdotettu sääntely merkittävällä tavalla lisää sanktiomahdollisuutta veroilmoituksen myöhästymistilanteissa. Ehdotetun myöhästymismaksua koskevan sääntelyn oikeasuhtaisuutta koskevassa arvioinnissa on syytä kiinnittää huomiota siihen, että maksun määräämättä jättämistä koskeva sääntely ei sisällä mahdollisuutta myöhästymismaksun määräämättä jättämiseen tilanteessa, jossa maksu olisi verovelvollisen olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta.

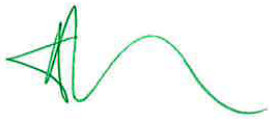
Ne bis in idem -kielto. – Veronkorotus ymmärretään rangaistusluonteiseksi hallinnolliseksi seuraamukseksi, joka voidaan määrätä samasta teosta, josta voi seurata myös rikosoikeudellinen rangaistus. Koska tilanne on merkityksellinen Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa, KP-sopimuksen 14 artiklan 7 kohdassa, EU:n perusoikeuskirjan 50 artiklassa tarkoitetun ja perustuslain 21 §:n 2 momentin sisältämän ne bis in idem -kiellon kannalta, asiaa koskien on perustuslakivaliokunnan myötävaikutuksella hyväksytty laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013, ks. HE 191/2002 vp ja PeVL 17/2013 vp).

Nyt käsillä olevan esityksen perusteluissa verotuksen seuraamusjärjestelmään ehdotettuja muutoksia ei tarkastella ne bis in idem -kiellon näkökulmasta, mitä on pidettävä selvänä puutteena. Tästä näkökulmasta erityisen merkittävää on, että veronkorotus määrättäisiin jatkossa kaavamaisesti kiinnittämättä huomiota ilmoitusvelvollisen subjektiiviseen syyksiluettavuuteen (tahallisuuteen tai tuottamukseen). Myös ehdotettu myöhästymismaksu määrättäisiin kaavamaisesti kiinnittämällä huomiota objektiivisesti myöhästymisen tapahtumiseen. On kuitenkin huomattava, että arvioitaessa sitä, onko veronkorotus riittävä seuraamus ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä, on asiaa koskevan rikoslain 29 luvun 11 §:n mukaan kiinnitettävä huomiota muun muassa teon tai laiminlyönnin vakavuuteen. Teon tai laiminlyönnin vakavuuteen vaikuttaa merkittävällä tavalla tekijän subjektiivisen syyllisyyden aste, ottaen huomioon myös, että rikoslain 29 luvun 1 §:ssä tarkoitettu veropetos on vain tahallisena rangaistava. Tilanteessa, jossa joudutaan pohtimaan, onko veronkorotus riittävä seuraamus tietystä teosta tai laiminlyönnistä, joudutaan näin väistämättä alustavasti tarkastelemaan myös tekijän syyksiluettavuuden astetta. Edellä sanottu puoltaisi myös sitä, että subjektiivisiin seikkoihin kiinnitettäisiin huomiota myös verooikeudellisia maksuseuraamuksia koskevassa sääntelyssä.

Esityksessä ei myöskään ole tarkasteltu, miten ehdotetut veronkorotusta koskevat muutokset vaikuttavat yleisemmin ne bis in idem -kiellon kannalta. Onko esimerkiksi mahdollista, että jat-

kossa herkemmin joudutaan tilanteeseen, jossa samasta teosta määrätään sekä vero-oikeudellinen seuraamus että rikosoikeudellinen seuraamus, koska veronkorotus ei edellytä syyksiluettavuuden arviointia. Toisaalta myös toisensuuntainen tilanne voinee olla ajateltavissa. Kun veronkorotus ja muistutusmaksu määrättäisiin jatkossa kaavamaisesti, sisältääkö tämä vaaran siitä, että ehdotetun lainsäädännön perusteella jatkossa kaavamaisesti määrätty vähäinen veronkorotus tai myöhästymismaksu estää myöhemmän asiaa koskevan rikosprosessin, vaikka subjektiivisen syyllisyyden aste osoittautuukin myöhemmin sellaiseksi, että asian käsittely rikosoikeudellisesti olisi ollut perusteltua. Asiasta on sinänsä erityissääntelyä laissa erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta, mutta lienee mahdollista, että ehdotetuilla veronkorotusta ja myöhästymismaksua koskevilla muutoksilla on vaikutusta mainitun lain soveltamiseen.

Helsingissä 6.10.2017



Sakari Melander
Rikosoikeuden apulaisprofessori
Oikeustieteellinen tiedekunta
Helsingin yliopisto
puh.: 02941 21781, 050 5644229
sähköposti: sakari.melander@helsinki.fi