Prof. Sakari Melander
8.6.2020

Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle

Asia: **Hallituksen esitys (HE) 54/2020 vp** eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

Yleistä

Käsiteltävänä olevassa hallituksen esityksessä ehdotetaan muutettavaksi valmisteverotuslakia, verolajikohtaisia valmisteverolakeja ja eräitä sellaisia maksuja koskevia lakeja, joihin sovelletaan valmisteverotuksen menettelytapasäännöksiä. Lisäksi esityksessä ehdotetaan säädettäväksi uusi autoverolaki. Myös eräitä muita lakeja muutettaisiin.

Esityksen tavoitteena on yhdenmukaistaa valmiste- ja autoverotuksen verotus- ja veronkantomenettelyjä sekä muutoksenhaku ja seuraamusjärjestelmiä muita Verohallinnon kantamia veroja koskevien menettelyjen kanssa.

Valtiosääntöoikeudellisesti merkityksellisiä esityksen sisältämiä muutosehdotuksia ovat muun ohessa seuraamussääntelyyn ehdotetut muutokset. Keskityn lausunnossani ehdotettuun seuraamussääntelyyn.

Lausuntonani esitän kunnioittavasti seuraavan.

Seuraamusmaksuja koskeva eduskunnan perustuslakivaliokunnan vakiintunut käytäntö

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on vakiintuneessa käytännössään rinnastanut rangaistusluonteisen taloudellisen seuraamuksen rikosoikeudelliseen seuraamukseen (esim. PeVL 17/2012 vp, s. 6/I, PeVL 14/2013 vp, s. 2/I, PeVL 2/2017 vp, s. 4–5 ja PeVL 9/2018 vp, s. 2). 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 9/2018 vp, s. 2, PeVL 39/2017 vp, s. 3, 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 9/2018 vp, s. 3, PeVL 39/2017 vp, s. 3, 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 39/2017 vp, s. 3, 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 9/2018 vp, s. 3, PeVL 39/2017 vp, s. 3, 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).

Lisäksi eduskunnan perustuslakivaliokunta on käytännössään edellyttänyt, että seuraamusmaksujen määräämistä koskevien asioiden käsittelyjärjestyksen tulee toteuttaa perustuslain 21 §:ssä edellytettyjen asianmukaisen käsittelyn sekä oikeusturvan ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet. Käytännössä tämä merkitsee, että seuraamusmaksuasiat ovat hallintoasioita, joiden käsittelyssä tulee soveltaa hallintolakia (434/2003) ja oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annettua lakia (808/2019). (PeVL 12/2019 vp, s. 10–11.)

Nyt ehdotettu seuraamusmaksuja koskeva sääntely vaikuttaa pääosin täyttävän eduskunnan perustuslakivaliokunnan tällaiselle sääntelylle asettamat yllä tiivistetyt edellytykset. Seuraavassa kiinnitetään kuitenkin huomiota tiettyihin ehdotetun seuraamusmaksusääntelyn sisältämiin valtiosääntöisiin ongelmiin.

Ehdotetun seuraamusmaksusääntelyn muodostama kokonaisuus

Käsiteltävänä olevassa hallituksen esityksessä ehdotetaan lukuisia muutoksia valmisteverotusta ja autoverotusta koskevaan seuraamusjärjestelmään. Kysymys on pitkälti näiden verolajien seuraamusjärjestelmän yhtenäistämisestä muihin verolajeihin sovellettavan seuraamusjärjestelmän kanssa (ks. esityksen s. 42 ja 48). Tavoitteena on myös ollut muotoilla seuraamusjärjestelmää koskeva sääntely tavalla, joka täyttää eduskunnan perustuslakivaliokunnan tällaiselle sääntelylle asettamat edellytykset. Tavoitteita voidaan sinänsä pitää kannatettavina.

On kuitenkin huomattava, että ehdotettu seuraamussääntely muodostaa etenkin valmisteverotuksen suhteen varsin monimutkaisen ja vaikeasti hahmotettavan kokonaisuuden. Valmisteverotukseen liittyen varsinaisista seuraamusmaksuista (myöhästymismaksu, veronkorotus, laiminlyöntimaksu) säädettäisiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (768/2016). Seuraamusmaksuja koskevassa sääntelyssä pitkälti viitattaisiin aineelliseen valmisteverotusta koskevaan verolainsäädäntöön, jossa taas määritellään ne laiminlyönnit ja muut teot, joiden perusteella seuraamusmaksu määrätään. Sääntelyn logiikka sinänsä vastaa pitkälti voimassa olevaa sääntelyä. Autoverotuksen suhteen seuraamusmaksusääntely koottaisiin ehdotetun autoverolain (12. lakiehdotus) 12 lukuun ja myös ne velvoitteet, joiden laiminlyönnistä esimerkiksi autoverolain 95 §:ssä tarkoitettu laiminlyöntimaksu voitaisiin määrätä, määriteltäisiin autoverolaissa.

Etenkin valmisteverotusta koskeva aineellinen lainsäädäntö muodostaa seuraamusmaksusääntelyn ennakoitavuuden näkökulmasta varsin haasteellisen ja monimutkaisen kokonaisuuden, koska valmisteverotusta koskevaa aineellista lainsäädäntöä on paljon ja valmisteverotusta koskevat aineelliset lait muodostavat rakenteeltaan ja muotoilultaan heterogeenisen kokonaisuuden. Sääntelyn ennakoitavuutta on ensisijaisesti ajateltava nimenomaan verovelvollisen näkökulmasta ja tällöin aivan ongelmatonta ei ole, että seuraamusmaksuilla sanktioidun käyttäytymisen aineellisen alan selvittäminen muodostuu etenkin valmisteverotusta koskevin osin varsin haasteelliseksi. Vaikka seuraamussääntelyn edellä kuvattu rakenne sinänsä pitkälti vastaa voimassa olevaa valmisteverotusta koskevaa lainsäädäntöä, seuraamussääntely olisi saattanut olla perusteltua rakentaa tavalla, joka paremmin toteuttaa sääntelyn ennakoitavuutta ja selkeyttä.

Seuraamusmaksusääntelyssä omaksuttu syyksiluettavuus

Esityksessä ehdotettu seuraamusmaksusääntely perustuisi tuottamuksesta riippumattomaan niin sanottuun objektiiviseen vastuuseen, koska ehdotetuissa seuraamusmaksuja koskevissa säännöksissä ei asetettaisi subjektiivista syyksiluettavuutta koskevia vaatimuksia.

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on melko hiljattain tarkastellut samankaltaista sääntelyä nimenomaan verotukseen liittyvien tiettyjen seuraamusmaksujen ja niitä koskevan sääntelyn uudistamisen yhteydessä (HE 97/2017 vp ja PeVL 39/2017 vp). Tuolloin perustuslakivaliokunta katsoi, että tuottamusarviointiin perustuvasta vastuusta luopuminen ei ollut ongelmatonta ottaen huomioon, että valiokunnan käytännössä hallinnolliset maksuseuraamukset on asiallisesti rinnastettu rikosoikeudellisiin seuraamuksiin, joskin valiokunnan myötävaikutuksella on säädetty myös objektiiviselle vastuulle perustuvista maksuseuraamuksista (PeVL 39/2017 vp, s. 3; ks. myös PeVL 57/2010 vp, s. 3–4 ja PeVL 32/2005 vp, s. 3). Edellä todetun mukaisesti 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 9/2018 vp, s. 3, PeVL 39/2017 vp, s. 3, 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).

Veronkorotussääntelyn suhteen valiokunta on todennut, että vaikka ehdotettu sääntely perustui tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen, ehdotettu sääntely oli kokonaisuutena arvioiden hyväksyttävää, ottaen huomioon veronkorotuksen määrääminen osana verotusmenettelyä, verotusmenettelyn erityisluonne massamuotoisena toimintana sekä vastuuseen

säännösperusteisesti tehdyt kohtuullistamiset, kuten tuolloin ehdotettu sääntely veronkorotuksen määräämättä jättämisestä (PeVL 39/2017 vp, s. 4). Valiokunta kuitenkin edellytti, että veronkorotuksen määräämättä jättämistä koskeva sääntely muotoillaan niin, että kysymys on sidotusta harkinnasta (PeVL 39/2017 vp, s. 4).

Nyt ehdotettua seuraamusmaksuja koskevaa sääntelyä voidaan syyksiluettavuusvaatimuksen suhteen arvioida samoin perustein kuin HE:ssä 97/2017 vp ehdotettua sääntelyä PeVL:ssa 39/2017 vp arvioitiin, olkoonkin että omaksuttua ratkaisua, jossa seuraamusmaksujen määräämisen perustumista tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen pidetään hyväksyttävänä ennen muuta verotusmenettelyn erityisluonteisuuteen massamuotoisena menettelynä liittyvistä syistä, voidaan myös pitää ongelmallisena. Verotukseen liittyviä seuraamusmaksuja ei välttämättä tässä suhteessa tulisi asettaa eri asemaan muihin aloihin liittyviin seuraamusmaksuihin nähden.

Ehdotetun objektiiviselle vastuulle perustuvan seuraamusmaksusääntelyn edellä tarkoitetussa kokonaisarvioinnissa voidaan todeta, että ehdotettu sääntely sisältää seuraamusmaksun määräämättä jättämistä koskevaa sääntelyä, joka ilmentää perustuslakivaliokunnan edellyttämin tavoin niin sanottua sidottua harkintaa (esim. 18. lakiehdotuksen 37 §:n 2 momentti ja 39 §:n 3 momentti). Tältä osin on kuitenkin kiinnitettävä huomiota siihen, että esimerkiksi 18. lakiehdotuksen 37 §:n 2 momentti ja 39 §:n 3 momentti on suppeammin muotoiltu kuin eduskunnan perustuslakivaliokunnan myötävaikutuksella säädetty vastaavaa sääntelyä sisältävä verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 32 §:n 3 momentti (15/2018), jonka mukaan veronkorotus jätetään määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi mainitun lain 32 a §:n 4 momentissa tarkoitetussa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta.

Nyt käsillä olevan esityksen sisältämän 18. lakiehdotuksen 37 §:n 2 momentin ja 39 §:n 3 momentin mukaan laiminlyöntimaksu jätetään määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy. Toisin sanoen 18. lakiehdotuksen mainitut säännökset eivät sisältäisi mahdollisuutta seuraamusmaksun määräämättä jättämiseen kohtuusperusteella. Ehdotettu sääntely on tältä osin suppeampaa ja antaisi suppeammat mahdollisuudet seuraamusmaksun määräämättä jättämiseen. Jäljempänä tarkemmin käsiteltävän mukaisesti sääntelyä tulisi laajemminkin täydentää mahdollisuudella kohtuusperusteisesti jättää seuraamus määräämättä.

Ehdotetun seuraamussääntelyn täsmällisyys

Edellä todetun mukaisesti eduskunnan perustuslakivaliokunta on hallinnollisia seuraamusmaksuja koskevan sääntelyn suhteen vakiintuneesti edellyttänyt, että sääntelyn tarkkuuden yleistä vaatimusta on seuraamussääntelyä säädettäessä noudatettava, vaikka perustuslain 8 §:ssä tarkoitetun rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen asettamat sääntelyn täsmällisyyttä koskevat vaatimukset eivät sellaisenaan kohdistu hallinnollisten seuraamusten sääntelyyn (esim. PeVL 9/2018 vp, s. 3, PeVL 39/2017 vp, s. 3, 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). Tässä suhteessa ehdotettu sääntely muodostuu osin ongelmalliseksi.

Valmisteverotukseen liittyen seuraamussääntely on pitkälti muotoiltu blankoseuraamussääntelytekniikkaa noudattaen. 18. lakiehdotuksen laiminlyöntimaksua koskevassa 39 §:ssä viitataan niihin valmisteverotusta koskevien säädösten aineellisiin säännöksiin, jossa säädetyn velvollisuuden vastainen toiminta on seuraamusmaksulla sanktioitua. Säännöksen viittauksia sisältävät kohdat sisältävät myös tietynlaisen, joskin suppean, aineellisen luonnehdinnan sanktioidusta teosta. Ehdotetun seuraamussääntelyn sisältämät viittausketjut eivät kuitenkaan nähdäkseni kaikilta osin ole riittävän täsmällisiä, koska kaikissa aineellisen velvoitteen sisältämissä säännöksissä ei ole takaisinkytkentää sanktiouhkan sisältämään 18. lakiehdotuksen 39 §:ään. Ehdotetun sääntelyn perusteella ei näin voida kaikilta osin ennakoida, mikä toiminta on seuraamusmaksulla sanktioitua.

Sääntelyn täsmällisyyden ja sanktioidun käyttäytymisen alan selvittämisen kannalta ongelmallinen on valmisteverotuslain 27 § (1. lakiehdotus), joka on mainittu 18. lakiehdotuksen 39 §:n 1 momentin 6 kohdassa, mutta johon ei ehdoteta sisällytettäväksi takaisinviittausta 18. lakiehdotuksen 39 §:ään. Valmisteverotuslain 27 §:ään tulisi näin sisällyttää samanlainen viittaus 18. lakiehdotuksen 39 §:ään, joka ehdotetaan lisättäväksi valmisteverotuslain 22 §:n 4 momenttiin.

18. lakiehdotuksen 39 §:n 1 momentin 6 kohta muodostuu muutenkin ongelmalliseksi seuraamusmaksusääntelyn täsmällisyydelle asetetun vaatimuksen näkökulmasta. Kohdan mukaan laiminlyöntimaksu määrätään valmisteverotuslain 22 tai 27 §:ssä säädetyn valmisteverolupaan liittyvän velvollisuuden täyttämättä jättämisestä. Ehdotetun säännöksen perustelujen (s. 170) laiminlyöntimaksu voitaisiin määrätä lupapäätöksessä vahvistettujen ehtojen laiminlyönnin perusteella. Ehdotetun 6 kohdan sanamuoto kuitenkin viittaa nimenomaisesti valmisteluverotuslain 22 ja 27 §:ssä säädetyn valmisteverolupaan liittyvän velvollisuuden täyttämättä jättämiseen eikä näiden säännösten nojalla annetussa lupapäätöksessä vahvistettujen ehtojen laiminlyöntiin. Jos esityksen perusteluissa tarkoitettu lupapäätöksessä vahvistettujen lupaehtojen vastainen toiminta on tarkoitettu seuraamusmaksulla sanktioiduksi, kohtaa tulisi muuttaa perusteluja vastaavaksi, jotta se täyttäisi seuraamusmaksusääntelylle asetetun täsmällisyyden vaatimukset.

Ongelmallisiksi seuraamusmaksusääntelyn täsmällisyydelle asetettavien vaatimusten kannalta muodostuvat myös 18. lakiehdotuksen 39 §:n 1 momentin 11 kohta ja 2 momentin 2 kohta, joissa säädetään tupakkaverosta annetun lain tiettyjen velvollisuuksien laiminlyönnistä. Mainittujen kohtien perusteella epäselväksi jää, mikä on laiminlyöntimaksulla sanktioidun käyttäytymisen tosiasiallinen ala. Säännöksen 11 kohdassa viitataan tupakkaverosta annetun lain 13 §:n 1 momenttiin, jossa säädetään verovelvollisen velvollisuudesta toimittaa Verohallinnolle tarpeelliset tiedot kulutukseen luovutettujen tupakkatuotteiden määristä ja hintaluokista. Mainitun momentin viimeisen virkkeen mukaan Verohallinto antaa tarkemmat määräykset tietojen sisällöstä sekä toimittamistavasta ja -ajankohdasta. 18. lakiehdotuksen 39 §:n 1 momentin 11 kohdan mukaan sanktioitua on tupakkaverosta annetun lain 13 §:n 1 momentissa säädetyn tupakkatuotteiden määriä, hintaluokkaa ja tilastotietoja koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti. Kohdassa ei viitata tupakkaverosta annetun lain 13 §:n 1 momentin nojalla annetun määräyksen rikkomiseen. Koska mainitun momentin mukaan Verohallinto kuitenkin antaa tarkempia määräyksiä tietojen sisällöstä sekä toimittamistavasta ja -ajankohdasta, selvää nähdäkseni on, että sanktioidun käyttäytymisen sisältö tosiasiassa on riippuvainen Verohallinnon antamista määräyksistä. Jos näin on tarkoitettu, tämä tulee mainita 18. lakiehdotuksen 39 §:n 1 momentin 11 kohdassa, jotta ehdotettu sääntely täyttää seuraamusmaksusääntelylle asetetun riittävän täsmällisyyden vaatimukset.

Vastaavalla tavalla ongelmallinen on myös 18. lakiehdotuksen 39 §:n 2 momentin 2 kohta, jonka mukaan laiminlyöntimaksu määrätään tupakkaverosta annetun lain 11 §:ssä säädetyn hintalipukkeita tai painettua vähittäismyyntihintaa koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä. Tupakkaverosta annetun lain 11 §:n 3 momentin mukaan valtiovarainministeriön asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä hintalipukkeiden ja vähittäismyyntipakkauksiin painettavan tekstin sisältämistä tiedoista, koosta ja sijainnista pakkauksissa. Jos tällaisten asetuksella tarkemmin säädettävien seikkojen laiminlyönti on tarkoitettu sanktioida, tämä tulisi ottaa asianmukaisesti huomioon 18. lakiehdotuksen 39 §:n 2 momentin 2 kohdassa.

Seuraamusmaksun määräämättä jättäminen kohtuusperusteella

Eduskunnan perustuslakivaliokunnan käytännössä on edellä esitetyn mukaisesti edellytetty, että tuottamuksesta riippumatta määrättäviä seuraamusmaksuja koskevaan sääntelyyn on sisällytettävä riittävää maksun määräämättä jättämistä koskevaa sääntelyä ja määräämättä jättämistä koskevan sääntelyn on oltava oikeusperustaista (PeVL 39/2017 vp, s. 4 ja 49/2017 vp, s. 6). Käsitellessään tulotietojärjestelmää ja eräitä siihen liittyviä lakeja koskevaa muutosesitystä (HE 134/2017 vp) valiokunta totesi esitykseen sisältyneeseen myöhästymismaksua koskevaan sääntelyyn liittyen, että ehdotettua sääntelyä tuli täsmentää oikeusharkintaiseksi samoin kuin sitä tuli täydentää myöhästymismaksun määräämättä jättämistä koskevalla säännöksellä, jonka perusteella maksu jätetään määräämättä myöhästymisen vähäisyyden tai myöhästymiselle osoitetun pätevän syyn perusteella tai muutenkin, jos maksun määrääminen olisi erityisestä syystä kohtuutonta (PeVL 49/2017 vp, s. 6).

Nyt ehdotettuun seuraamusmaksusääntelyyn ei ehdoteta sisällytettäväksi mahdollisuutta jättää seuraamusmaksu määräämättä tilanteessa, jossa maksun määrääminen olisi erityisestä syystä kohtuutonta – 12. lakiehdotuksen 92 §:n 3 momenttia lukuun ottamatta. Pääsääntöisesti seuraamusmaksun määräämättä jättämistä koskeva säännös on esityksen sisältämissä lakiehdotuksissa muotoiltu niin, että seuraamusmaksu jätetään määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy (esim. 18. lakiehdotuksen 37 §:n 2 momentti ja 39 §:n 3 momentti sekä 12. lakiehdotuksen 95 §:n 3 momentti). Kuten edellä on todettu, perustuslakivaliokunta on käytännössään katsonut, että tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen perustuvaa seuraamusmaksusääntelyä on välttämättä täydennettävä riittävällä seuraamusmaksun määräämättä jättämistä koskevalla sääntelyllä, joka sisältää myös mahdollisuuden maksun määräämättä jättämisestä tilanteessa, jossa maksun määrääminen olisi erityisestä syystä kohtuutonta (PeVL 49/2017 vp, s. 6). Edellä todetun vuoksi esityksen sisältämien lakiehdotusten maksuseuraamussääntelyn sisältämiä seuraamuksen määräämättä jättämistä koskevia säännöksiä olisi muutettava siten, että ne sisältäisivät mahdollisuuden seuraamusmaksun määräämättä jättämiseen kohtuusperusteella. Tämänlainen kohtuusperustainen mahdollisuus seuraamusmaksun määräämättä jättämiseen olisi merkityksellinen perustuslain 21 §:n oikeusturvan näkökulmasta samoin kuin ehdotetun sääntelyn oikeasuhtaisuuden kannalta.

Myöhästymismaksu

Esityksen sisältämän 12. lakiehdotuksen 94 § sisältäisi myöhästymismaksua koskevan säännöksen, jonka mukaan veroviranomainen määräisi verovelvolliselle veronkorotuksen sijasta

myöhästymismaksun, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai oma-aloitteisesti korjaa muun 92 §:ssä tarkoitetun laiminlyönnin ennen verotuspäätöksen tekemistä.

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on arvioinut vastaavaa verotusmenettelylakiin ehdotettua säännöstä lausunnossaan 39/2017 vp. Valiokunta kiinnitti mainitussa lausunnossaan huomiota siihen, mitä tuolloin käsiteltävänä olleen esityksen perusteluissa (HE 97/2017 vp, s. 72) tarkoitettiin veroilmoituksen oma-aloitteisella korjaamisella. Tuolloin käsiteltävänä olleen esityksen perustelujen mukaan korjaaminen ei olisi oma-aloitteista esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen oikaisee veroilmoituksessa olevan virheellisen tiedon vasta saatuaan virhettä koskevan selvityspyynnön tai tiedon tulevasta verotarkastuksesta, vaan tällaisissa tapauksissa verovelvolliselle voitaisiin määrätä veronkorotus. Valiokunta katsoi, että maksuvelvollisuuden perusteista on säädettävä lailla eikä tämän vaatimuksen kannalta ollut hyväksyttävää, että myöhästymismaksun kannalta merkittävän ja jossain määrin yleiskielestä poikkeavan oma-aloitteisen korjaamisen käsitteen sisältö käy ilmi vain säännöksen perusteluista. Valiokunta katsoi, että sääntelyä oli syytä täsmentää tältä osin (PeVL 39/2017 vp, s. 5; ks. kuitenkin VaVM 26/2017 vp, s. 10, jossa oma-aloitteisen korjaamisen käsitettä arvioitiin toisin eikä perustuslakivaliokunnan edellyttämää muutosta pidetty verovelvollisen oikeusturvan kannalta tarpeellisena).

Nyt käsiteltävänä olevan esityksen perusteluissa (s. 152) oma-aloitteisen korjaamisen käsite määritellään samalla tavoin kuin HE:ssä 97/2017 vp. Selvää nähdäkseni on, että oma-aloitteisen korjaamisen käsitettä käytetään esityksen perusteluissa jossain määrin yleiskielestä poikkeavassa merkityksessä eikä maksuvelvollisuuden perusteita kaikilta osin näin määriteisi laissa riittävän täsmällisesti. Ehdotettua sääntelyä olisi tältä osin välttämättä muutettava eduskunnan perustuslakivaliokunnan aiemman kannan mukaisesti siten, että oma-aloitteisen korjaamisen käsitettä täsmennettäisiin laissa.

Esityksen sisältämän 18. lakiehdotuksen 35 §:n 2 momentin mukaan valmisteverotukseen liittyvä myöhästymismaksu jätettäisiin määräämättä, jos veroilmoituksen myöhässä antaminen johtuu yleisessä tietoverkossa tai Verohallinnon sähköisessä asiointipalvelussa olevasta toimintahäiriöstä. Eduskunnan perustuslakivaliokunta on arvioinut vastaavansisältöistä myöhästymismaksun määräämättä jättämistä koskevaa sääntelyä lausunnossaan 49/2017 vp. Tuossa yhteydessä perustuslakivaliokunta katsoi, että säännöstä oli välttämättä täydennettävä nimenomaisella säännöksellä myöhästymismaksun määräämättä jättämisestä kokonaan tai osittain esimerkiksi myöhästymisen vähäisyyden tai myöhästymiselle osoitetun pätevän syyn perusteella tai muutenkin, jos maksun määrääminen olisi erityisestä syystä kohtuutonta (PeVL 49/2017 vp, s. 6). Edellä esitetyn perusteella 18. lakiehdotuksen 35 §:n 2 momenttia olisi välttämättä täsmennettävä perustuslakivaliokunnan aiemmin esittämän kannan mukaiseksi. Sama koskee osin esityksen 12. lakiehdotuksen 94 §:n 3 momenttia, joka tosin sisältää sanamuodoltaan erilaisen säännöksen myöhästymismaksun määräämättä jättämisestä.

Ehdotetun seuraamusmaksusääntelyn suhde rikoslain veropetosta koskevaan sääntelyyn

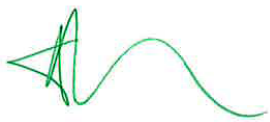
Esityksessä ei juuri tarkastella ehdotetun seuraamussääntelyn suhdetta rikosoikeudelliseen sääntelyyn. Kaksoisrangaistavuuden kieltoa koskevaa niin sanottua ne bis in idem -kieltoa ei tarkastella esityksen säätämisjärjestysperusteluissa. Kaksoisrangaistavuutta sivutaan lyhyesti esityksen nykytilaa koskevissa jaksoissa 2.1.7 ja 2.2.9, mutta esitys ei sisällä laajempaa arviointia

ehdotettujen sanktioiden ja rikosoikeudellisten seuraamusten välisestä suhteesta. Tätä on pidettävä esityksen selkeänä puutteena.

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). Myös ehdotettu laiminlyöntimaksua ja myöhästymismaksua koskeva sääntely on merkityksellistä kaksoisrangaistavuuden kiellon näkökulmasta. Puutteena voidaan pitää myös sitä, että esityksessä ei tehdä selkoa ehdotetun seuraamussääntelyn suhteesta erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annettuun lakiin.

Lisäksi on huomattava, että ehdotetun seuraamusmaksusääntelyn suhde rikosoikeudelliseen sääntelyyn muodostuu hieman ongelmalliseksi, koska ehdotettu seuraamussääntely perustuisi tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen, mutta rikosoikeudellinen vastuu verorikoksesta rikoslain (39/1889) 29 luvun 1–4 §:n mukaan edellyttää tahallisuutta. 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 vero-oikeudellisia maksuseuraamuksia koskevassa sääntelyssä.

Espoossa 8.6.2020



Sakari Melander
OTT, VT, rikosoikeuden professori