

VERONMAKSAJAIN KESKUSLIITTO RY  
Kalevankatu 4  
00100 HELSINKI

LAUSUNTO  
7.1.2018

Oikeusministeriö  
Eteläesplanadi 10  
HELSINKI

E-mail [oikeusministerio@om.fi](mailto:oikeusministerio@om.fi) ja [marietta.keravuori-rusanen@om.fi](mailto:marietta.keravuori-rusanen@om.fi)

Viite Lausuntopyyntö 10.11.2017 OM 7/41/2017 OM038:00/2017

## **LAUSUNTO MUISTIOLUONNOKSESTA ”RANGAISTUSLUONTEISIA HALLINNOLLISIA SEURAAMUKSIA KOSKEVAN SÄÄNTELYN KEHITTÄMINEN”**

Veronmaksajain Keskusliitto pitääytyy lausunnossaan tarkastelemaan hallinnollisia seuraamuksia ainoastaan verotuksen kannalta. Lausunnon väliotsikot vastaavat muistioluonnoksen otsikoita.

### **1.1. Yleistä**

Verotuksessa on perinteisesti sovellettu hallinnollisia sanktiota. Niistä on aikaisemmin säädetty kussakin verolaissa erikseen ja eri tavalla. Verotusmenettelyjä yhdenmukaistavan ns. Valmis-hankkeen yhteydessä seuraamusjärjestelmiä on yhdenmukaistettu (HE 97/2017).

Sanktioiksi tarkoitettuja seuraamuksia verotuksessa ovat veronkorotus, myöhästymismaksu ja laiminlyöntimaksu. Sen lisäksi varainsiirtoverotuksessa määrätään viivästyskorotus lainhuutohakemuksen viivästyksen perusteella.

Rangaistusten yksi tarkoitus on ennaltaehkäistä lainsäätäjän tavoittelemasta käyttäytymisestä poikkeavaa käyttäytymistä. Tällaista vaikutusta on tavoiteltu myös säädettäessä verotuksen koroista. Veronsaajien verovelvollisille maksamat korot on säädetty merkittävästi pienemmiksi, kuin verovelvollisen veronsaajille maksamat korot. Korojen määrään ei mitenkään vaikuta se, kenen viaksi suorituksen viivästyminen on katsottava. Verotuksen korot on määrätty erittäin epäsymmetrisesti silloinkin, kun kyseessä ei ole lainvastainen menettely. Esimerkiksi jäännösveron korko voi olla suurimmillaan yhdeksänkertainen palautuskorkoon verrattuna (VML 43 §).

Rangaistusluonteinen seuraamus voi olla myös yrityksen poistaminen ennakkoperintärekisteristä. Muun lainsäädännön ja liiketapojen vuoksi ennakkoperintärekisterimerkinnän epääminen estää tosiasiallisesti perustuslaissa turvatun yrittämisen oikeuden eräillä toimialoilla. Esimerkiksi

rakennusalan aliurakointi on lähes mahdotonta, jos yritys ei ole ennakkoperintärekisterissä.

## 1.2 Hallinnollisten sanktioiden rangaistusluonteiset piirteet

Veronkorotusten ja rikosoikeudellisten seuraamusten yhteensovittamiseksi on erikseen säädetty menettelytavat lailla erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013). Lain säätämisen taustalla ovat EIT:n ja KKO:n kaksoisrangaistavuuden kieltoon liittyvät kannanotot.

Verotuksen seuraamusjärjestelmää kehitettäessä on hallinnollinen tehokkuus ollut selkeästi tavoitteena viimeisimmässä muutoksessa (HE 97/2017). Tavoitteena on, että suurin osa vähäisistä virheistä määrättävistä sanktioista tapahtuisi koneellisesti, ilman erillistä viranomaisen harkintaa.

Aikaisemmin veronkorotus on voitu määrätä vain, jos veroa on tullut maksettavaksi. 1990-luvulta lähtien on sanktioiden määrääminen ollut mahdollista ilmoituslaiminlyöntien perusteella myös silloin, kun varsinaista veroa ei ole määrätty. Hallinnon tehostamisena voitaneen pitää myös sivullisille tiedonantovelvollisille määrättävän laiminlyöntimaksun säätäminen (VML 22a §).

## 2 Seuraamusmaksuja koskeva lainsäädäntö

Pääosa veronkorotusta koskevista säännöistä jättää viranomaiselle harkintavaltaa jopa niin paljon, että sitä on pidetty ongelmana yhdenmukaisen päätöksenteon kannalta. Toisaalta viranomaisen mahdollisuus luopua korotuksen määräämisestä on varsin rajoitettu.

Prosentuaaliset korotukset voivat muodostua kohtuuttomiksi tilanteissa, joissa kyse on inhimillisestä virheestä eikä tahallisesta veron välttämisestä. Oikeus- ja verotuskäytäntö sekä lainsäädäntö on kehittynyt viime vuosina yhä enemmän kohden objektiivista vastuuta (KHO 2016:15).

Veronkorotus voidaan määrätä kaikille verovelvollisille, myös oikeushenkilöille. Veronkorotus voidaan määrätä sekä käsiteltävässä veroilmoitusta että verotarkastuksen yhteydessä. Veronkorotuksen määräämisen edellytyksenä on aina verovelvollisen kuuleminen.

## 3.2 Kahden rangaistusluonteisen seuraamuksen välisestä suhteesta

Veroilmoituksen laiminlyönti tai virheellisen veroilmoituksen antaminen saattavat täyttää veropetoksen tunnusmerkit. Käsittääksemme Verohallinto, poliisi ja syyttäjälaitos ovat tiiviissä yhteistyössä sen määrittämiseksi, minkälaiset virheet annetaan poliisille tiedoksi esitutkintaa varten ja mitkä hoidetaan hallinnollisin sanktioin.

Tätä rajaa ei ole määritelty missään säädöksessä tai päätöksessä, joten verovelvollinen ei voi tietää minkälainen lainvastainen teko voi johtaa rikosprosessiin ja minkälainen teko hallintoprosessiin.

Käytännössä sama asia on voinut olla saman luonnollisen henkilön osalta esillä hallintoasiana ja rikosasiana. Tapauksessa 16.8.2016/3399 samalle henkilölle pantiin maksuun veroja ja veronkorotus peiteltyyn osin vuoksi ja hänet tuomittiin rangaistukseen veropetoksesta ja kirjanpitorikoksesta, jotka hän oli tehnyt osakeyhtiön hallituksen jäsenenä.

Aikaisemmassa ratkaisussa KHO:2015:53 veronkorotukset poistettiin siltä osin, kuin niissä oli kyse samasta tulosta, josta henkilölle oli määrätty rangaistus rikosprosessissa.

Verohallinnon ohjeen mukaan peittelystä osingosta voidaan määrätä veronkorotus sekä yhtiölle että osakkaalle mutta niin, että normaali veronkorotus jaetaan puoliksi yhtiölle ja osakkaalle.

Kaksoisrangaistuksen kieltä on käsityksemme mukaan toteutettu verotuksessa tyydyttävällä tavalla lainsäädännöllä (781/2013).

### 3.3 Itsekriminointisuoja ja syyttömyysolettama

Verovelvollisen ja sivullisen laaja ilmoitusvelvollisuus vaikeuttaa sen hahmottamista, mikä on itsekriminointisuojan merkitys veroprosessissa. Ratkaisu KHO 2016:127 osoittaa, että paitsi verotuskäytännössä, niin myös verotusmenettelyä koskevassa lainsäädännössä on huonosti otettu huomioon yleiset oikeusperiaatteet.

Todistustaakan jakautumista on käsitelty mm ratkaisussa KHO 7.9.2016 taltio 3753.

## 4 Yleissääntelyn tarve

Yleissääntelyn tarve on ilmeinen ottaen huomioon, että KHO on joutunut yleisten oikeusperiaatteiden vuoksi poikkeamaan verotusmenettelyä koskevan lain sanamukaisesta tulkinnasta (KHO 2016:127).

Yleislain olisi tarkoituksenmukaista olla puitelaki, jolloin verotuksen erityisluonteesta johtuvat poikkeukset pitäisi säätää aina erikseen. Poikkeussäännöksiä säädettäessä tulisi poikkeukselle löytyä aina painavat periaatteet ja poikkeukset tulisi aina harkita huolellisesti perustuslain, SEUT:n, ihmisoikeussopimuksen ja yleisten oikeusperiaatteiden kannalta.

Hallinnollisten sanktioiden määräämistä, mitoitusta ja oikeusturvaa koskevan yleislailla olisi todennäköisesti vahva tulkinnallinen vaikutus, kun verolakien hyvinkin väljiä veronkorotussäännöksiä sovelletaan.

Teemu Lehtinen  
toimitusjohtaja

Vesa Korpela  
lakiasian johtaja