

VEROHALLINTO
Esikunta- ja oikeusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

8.1.2018

Oikeusministeriölle

Viite / Diaarinumero
A94/00 00 01/2017

Oikeusministeriön lausuntopyyntö muistioluonnoksesta ”Rangaistuksen luonteisia hallinnollisia seuraamuksia koskevan sääntelyn kehittäminen”

Oikeusministeriö on pyytänyt Verohallinnolta lausuntoa työryhmän muistioluonnoksesta, jossa arvioidaan rangaistusluonteisen hallinnollisen seuraamuksen käsitteisisältöä ja erityispiirteitä sekä sanktioiden määräämiseen liittyviä erityisiä oikeusturvatarpeita. Lisäksi muistioluonnoksessa esitetään suuntaa-antavia näkemyksiä rangaistusluonteisia hallinnollisia seuraamuksia koskevan yleislainsäädännön tarpeesta ja sen mahdollisesta sisällöstä.

Verohallinnon lausunnossa noudatetaan samaa otsikointia kuin työryhmän muistioluonnoksessa. Lausunnossa vastataan työryhmän muistioluonnoksessaan esittämiin kysymyksiin.

1. Hallinnolliset seuraamukset ja hallinnolliset sanktiot

1.1. Yleistä

- Mahdollistaako toimialanne lainsäädäntö rangaistusluonteisten hallinnollisten seuraamusten määräämisen? Millaisista seuraamuksista on kyse?

Verohallinto voi määrätä verovelvolliselle veronkorotusta ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veronkorotus on rangaistusluonteinen hallinnollinen seuraamus.

Veronkorotus määrätään osana verotuspäätöstä verotusmenettelyssä. Veronkorotuksen määräämismenettelystä ei ole erityisiä säännöksiä. Veronkorotusta ei peritä erillisenä verosaatavana.¹ Myös muutoksenhaussa vero ja veronkorotus

¹ Veronkantolaissa (769/2016) on säädetty kahdesta erilaisesta veron suoritusjärjestyksestä (9 §:ssä ja 24 §:ssä). Veronkorotuksen asema suoritusjärjestyksessä on näissä säännöksissä erilainen: niiden verojen osalta, joihin sovelletaan 9 §:ä, suoritus kohdistetaan veronkorotukselle viimeisenä veron pääoman jälkeen; veroihin, joihin sovelletaan 24 §:ä, suoritus kohdistetaan veronkorotukselle ennen veron pääomaa Veronkantolain muutokset (HE 97/2017) on hyväksytty eduskunnassa, ja uusi veronkantolaki tulee voimaan 1.11.2019. Lain muutoksen jälkeen suoritusjärjestys tulee kaikkien verojen osalta olemaan nykyisen 9 §:n mukainen. Myös velkojen maksunsaantijärjestyksestä annetun lain (1578/1992) 6 § 1 momentin 2 kohdan mukaan veronkorotus on muiden rangaistusluonteisten saatavien tavoin viimesijainen saatava tietyissä velallisen maksukyvyttömyystilanteissa.

käsitellään toisiinsa liitännäisiä asioina samassa prosessissa. Veronkorotukseen on katsottu olevan oikeus hakea muutosta myös erikseen, jos verovelvollisella ei ole tarvetta hakea muutosta veron määrän osalta.

Veronkorotus voidaan määrätä erillisellä päätöksellä tilanteissa, joissa sovelletaan lakia erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) eli silloin kun verotuspäätöksen yhteydessä veronkorotusta ei tutkita mahdollisen rikossyytteen vuoksi (em. lain 2 §), mutta rikosasian käsittely päättyy viimeistään syytteen peruuttamiseen (em. lain 4 §).

Veronkorotusta ja muita verotuksen seuraamusmaksuja koskevaa sääntelyä on uudistettu vaiheittain verotusmenettelyä ja veronkantoa koskevan laajan lainmuutoshankkeen yhteydessä. Verotusmenettelyä koskevien lakien kokonaisuudistus on toteutettu säätämällä laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016) ja tekemällä muutoksia nykyiseen verotusmenettelylakiin (1558/1995), perintö- ja lahjaverolakiin (378/1940) ja varainsiirtoverolakiin (931/1996).

Verotusmenettelylain, perintö- ja lahjaverolain ja varainsiirtoverolain muutokset (HE 97/2017) on hyväksytty eduskunnassa 19.12.2017. Muutosten on suunniteltu tulevan voimaan 1.5.2018. Uusia verotusmenettelylain veronkorotuksia koskevia säännöksiä tullaan soveltamaan verovuoden 2018 verotuksesta alkaen.

Kokonaisuudistuksen tavoitteena on ollut yhtenäistää eri verolajeja koskevat hallinnolliset seuraamukset sekä poistaa tahallisuuteen ja törkeään tuottamukseen viittaavat sanamuodot veronkorotuksen perusteista ja korvata ne objektiivisilla seikoilla (ilmoituksen laiminlyönti, puutteellisuus tai virheellisyys). Veronkorotuksen perusteiden muutoksella ei kuitenkaan ole tarkoitettu häivyttää veronkorotuksen rangaistusluonteisuutta.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia (768/2016) sovelletaan mm. arvonlisäverolaissa ja ennakkoperintälaissa säädettyjen verojen verotusmenettelyssä. Lain 37 §:ssä ja 38 §:ssä säädetään veronkorotuksesta ja sen määrästä.² Veronkorotus määrätään veron määräämisen yhteydessä silloin, kun verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa jättämällä veroilmoituksen antamatta tai antamalla veroilmoituksen tai muun tiedon vaillinaisena tai virheellisenä. Veronkorotuksen määrä perustuu pääasiassa laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen. Veronkorotuksen perustaso on kymmenen prosenttia verovelvollisen maksettavaksi määrättävästä verosta. Tulokinnanvaraisissa ja epäselvissä asioissa tai jos veronkorotus olisi muusta erityisestä syystä kohtuuton, veronkorotus on 3 prosenttia veron määrästä. Jos ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, ja siitä johtuen veron määrä arvioidaan, veronkorotus on 25 prosenttia arvioidusta veron määrästä. Jos ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty toistuvasti tai verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista, veronkorotus on vähintään 15 prosenttia ja enintään 50 pro-

² Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 7 luvussa säädetään myös myöhästymismaksusta (35 §) ja laiminlyöntimaksusta (39 §), joita ei vakiintuneen käytännön mukaan ole pidetty rangaistusluonteisina.

senttia maksettavaksi määrättävästä verosta. Veronkorotus on edellä mainituissa tilanteissa perustasoa suurempi, koska laiminlyönti katsotaan normaalia moitittavammaksi. Moitittavuuden arviointi perustuu laiminlyönnistä ilmeneviin seikkoihin, jotka voidaan todeta ilman, että veronkorotusta määrättäessä varsinaisesti arvioidaan huolimattomuuden astetta tai teon tahallisuutta.

Verotusmenettelylakia sovelletaan mm. tuloveron ja kiinteistöveron verotusmenettelyssä (verot, joissa tehdään aina maksuunpanopäätös). Lain 32 §:ssä säädetään veronkorotuksista, joista lievimmät 1 momentin ja 2 momentin nojalla määrättävät veronkorotukset koskevat vähäisten puutteiden ja virheiden seuraamuksia. Tahallisten tai törkeästä huolimattomuudesta tehtyjen tekojen tai laiminlyöntien seuraamuksista säädetään 32 §:n 3 momentissa. Uudet, 1.5.2018 voimaan tulevat verotusmenettelylain säännökset veronkorotuksesta tulevat olemaan lain 32 §:ssä, 32a §:ssä ja 32b §:ssä.³ Eri verolajeja koskevan yhtenäistämistavoitteen mukaisesti veronkorotus tulee olemaan aikaisempaa selkeämmin seuraamus, joka määrätään moitittavimmista puutteista ja virheistä. Teon tahallisuusastetta ei arvioida.

Veronkorotus tullaan uuden 32 § 1 momentin 1 kohdan mukaan määräämään verovelvolliselle, jos veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta. Muissa saman momentin kohdissa viitataan laiminlyönteihin mm. siirtohinnoitteludokumentoinnissa ja maakohtaisessa raportoinnissa. Veronkorotuksen perustasoksi on uudessa 32 a §:ssä säädetty 2 prosenttia lisätyn tulon määrästä. Veronkorotusta määrätään 3–10 prosenttia tulon määrästä (korotettu taso), jos laiminlyönti on ollut toistuvaa tai verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Jos ilmoituksen laiminlyöminen johtaa tulon ja veron määrien arvioimiseen, veronkorotus on 5 prosenttia lisätyn tulon määrästä. Veronkorotus on 1 prosentti lisätyn tulon määrästä (alennettu taso), jos asia on ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä tai perustason mukainen veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton. Jos verovelvollinen vaatii oma-aloitteisesti virheen korjaamista ja täyttää selvittämismääränsä, veronkorotuksen määrä on 0,5 prosenttia lisätyn tulon määrästä.

Valmisteverotuslain 43 §:n mukaan valmisteveroa voidaan korottaa enintään 30 prosentilla, jos verovelvollinen on kehotuksen saatuaan ilman pätevää syytä jättänyt ilmoittamisvelvollisuutensa kokonaan tai osaksi täyttämättä. Veroa voidaan korottaa vähintään 50 ja enintään 100 prosentilla, jos verovelvollinen on tahallaan tai törkeästä tuottamuksesta antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan ja menettely on ollut omiaan aiheuttamaan sen, että verovelvolliselle olisi voinut jäädä veroa määräämättä. Samassa säännöksessä säädetään myös euromääräisistä veronkorotuksista, joita voidaan määrätä mm. ilmoitusvelvollisuuden täyttämisestä myöhässä tai lievästi puutteellisena (enintään 2 500 tai 3 500 euroa).

³ Myöhästymismaksusta tullaan säätämään verotusmenettelylain 33 §:ssä. Myöhästymismaksua tullaan määräämään tilanteissa, joissa aikaisemmin on määrätty myöhästymisen vuoksi kumottavassa 32 § 1 ja 2 momentissa säädetty veronkorotus

Autoverolain 59 §:n mukaan autoveroa voidaan korottaa 30 prosentilla jos verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun tiedon tai asiakirjan vaillinaisena tai virheellisenä, taikka jos verovelvollinen on jättänyt tiedonantovelvollisuutensa kokonaan tai osaksi täyttämättä, verovelvollinen on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta antanut vaillinaisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen tai muun tiedon taikka jättänyt antamatta tietoja verotusta varten tai muutoin jättänyt tiedonantovelvollisuutensa täyttämättä ja mainitunlainen menettely on ollut omiaan aiheuttamaan sen, että verovelvolliselle olisi voinut jäädä veroa määräämättä, enintään 50 prosentilla. Jos tätä menettelyä on pidettävä törkeänä ottaen huomioon sillä saavutettavissa olleen hyödyn määrän ja muut asiaan vaikuttavat olosuhteet, on veroa korotettava vähintään 50 prosentilla ja enintään kolminkertaiseksi.⁴

Valmisteverotuslaissa ja autoverolaissa säädettyjen seuraamusmaksujen ja muiden hallinnollisten seuraamusten ajanmukaistamista koskeva selvitys on vireillä Verohallinnossa. Tässä yhteydessä selvitetään muun muassa, onko mahdollista jatkaa eri verolajien verotusmenettelyjen yhtenäistämistä myös valmisteverotuksen ja autoverotuksen osalta. Yhtenäistäminen voisi koskea mm. veronkorotusten perusteita, määräämisessä sovellettavan harkinnan laatua (sanktiovelvoite, oikeusharkintaisuus) ja eräiden verolajirikkomusten dekriminalisointia.

- Onko toimialallanne käytössä hallinnollisia seuraamuksia, joiden rangaistusluonteisuus on mielestänne epäselvä? Millaisista seuraamuksista on kyse ja miksi?

Verohallinnon käsityksen mukaan muut verolakien nojalla määrättävät seuraamusmaksut, kuten myöhästymismaksut ja virhemaksut, eivät pääsääntöisesti ole rangaistusluonteisia hallinnollisia seuraamuksia. Rangaistusluonteisuus on toistaiseksi jossakin määrin epäselvä tiettyjen laiminlyöntimaksujen osalta. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 39 §:ssä tarkoitettu laiminlyöntimaksu on säädetty korvaamaan aikaisemmin verolaeissa säädettyä sakkorangaistusta verolajirikkomuksista (vrt. jäljempänä dekriminalisointitaustaa koskeva vastaus). Verotusmenettelylain 3 luvussa säädettyjen sivullisen tiedonantovelvollisuuksien tahallisesta tai törkeän huolimattomasta laiminlyönnistä määrättävä ankarin laiminlyöntimaksu on 15 000 euroa (verotusmenettelylaki 22a §). Sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä voi olla seuraamuksena myös sakkorangaistus (verotusmenettelylaki 87 §).

Verotusmenettelyjä koskevien lakimuutosten ja tulorekisterilainsäädännön eduskuntakäsittelyjen aikana on saatu satunnaisesti kannanottoja seuraamusmaksujen – muiden kuin veronkorotusten – rangaistusluonteesta perustuslain näkökulmasta. Perustuslakivaliokunta ei ole ottanut kantaa myöhästymismaksun luonteeseen verotusmenettelylain muutosta (HE 97/2017) koskevassa lausunnossa PeVL 39/2017. Tulotietojärjestelmää koskevasta laista (HE 134/2017) annetussa lausunnossa PeVL 49/2017 perustuslakivaliokunta

⁴ Auto- ja valmisteverotuksessa voidaan määrätä myös virhemaksuja (autoverolaki 59 a § ja valmisteverotuslaki 44 §)

on esittänyt Verohallinnon tulkinnasta jossain määrin poikkeavan näkemyksen tulorekisteri-ilmoituksen myöhästymismaksun osalta. Valiokunnan mukaan sanktion luonne edellyttää, että erityisesti ns. korotetun myöhästymismaksun määräämismenettelyn osalta kuulemisvelvoitteesta tulisi säätää lailla. Perustuslakivaliokunnan lausunnon mukaisesti tulorekisterilain 22 §:ssa säädetään, että suorituksen maksajalle on varattava tilaisuus tulla kuulluksi ennen yli 200 euron suuruisen myöhästymismaksun määräämistä.

Valmisteverotuksen ja autoverotuksen ankarimmat verokorotukset ovat rangaistusluonteisia. Niiden perusteena on edelleenkin valmiste- ja autoverotuslakien mukaan tahallisuus ja törkeä huolimattomuus tai törkeä tuottamus. Rangaistusluonteisuus ei ole täysin selvä niiden lievempien veronkorotusten osalta, joiden määrääminen ei edellytä tahallisuutta tai törkeää tuottamusta.

- Sovelletaanko hallinnonalallanne rangaistusluonteisia hallinnollisia seuraamuksia muiden hallinnollisten seuraamusten ohella? Onko hallinnonalallanne toisin sanoen mahdollista soveltaa erityyppisiä seuraamuksia rinnakkain samoissa hallintoasioissa (erillisissä ja/tai peräkkäisissä prosesseissa)? Onko erilaisten seuraamusten keskinäinen suhde mielestänne selkeä?

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain ja verotusmenettelystä annetun lain mukaan samasta laiminlyönnistä voidaan määrätä vain yksi seuraamusmaksu. Yhteen verokauteen tai verovuoteen voi tosin sisältyä erilaisia ilmoittamis- ja suoritusvelvollisuuksia, joiden laiminlyönneistä voi seurata erityyppisiä sanktioita. Samalle verokaudelle tai verovuodelle voi mahdollisesti kohdistua erityyppisiä seuraamuksia.

Pääsääntöisesti verotusmenettelyistä annetuissa säädöksissä on säädetty riittävän tarkkarajaisesti, missä tilanteissa määrätään veronkorotus ja missä tilanteissa muu seuraamusmaksu. Myös seuraamusten ensi- ja toissijaisuudesta on säädetty laissa; esimerkkinä myöhästymismaksun määräämättä jättäminen tapauksessa, jossa ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömisestä määrätään veronkorotus.⁵ Erityyppisten seuraamusten keskinäinen suhde on Verohallinnon käsityksen mukaan yleisesti ottaen riittävän selkeä.

Valmisteverotuksen ja autoverotuksen erityyppisten sanktioiden rinnakkaista soveltamista selvitetään parhaillaan. Pällekkäisyyksiä voi tällä hetkellä olla esimerkiksi em. laeissa rangaistavaksi säädettyjen rikkomusten ja veronkorotusten osalta. Tavoitteena on yhtenäistää em. verolajien sääntelyä muiden Verohallinnon toimivaltaan kuuluvien verojen ja maksujen määräämismenettelyiden kanssa.

Seuraamusmaksujen lisäksi verolaeissa on säädetty muista laiminlyönnin seuraamuksena tehtävistä päätöksistä. Ilmoitus- ja suorituspuutteiden vuoksi verovelvollinen voidaan poistaa tietyistä rekistereistä tai verovelvollinen voi me-

⁵ Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 35 §, valmisteverotuslaki 44 §, autoverolaki 59 a §; 1.5.2018 voimaantulevassa verotusmenettelylain 33 §:ssä säädetään myöhästymismaksun ja veronkorotuksen keskinäisestä suhteesta.

nettää tietyn verotuksellisen statuksen. Näistä esimerkkejä ovat mm. ennakkoperintärekisteristä poistaminen⁶, maahantuonnin erityismenettelyyn siirtäminen⁷, autoverolaissa tarkoitettun rekisteröidyn asiamiehen aseman menettäminen⁸ ja valmisteverotuslaissa säädetyn luvan peruuttaminen⁹, jotka Verohallinnon käsityksen mukaan eivät ole sanktioita sanan varsinaisessa merkityksessä, vaan veron kertymistä eli veron maksamista turvaavia toimenpiteitä. Esimerkiksi alkoholijuomien valmistus edellyttää sekä Verohallinnon valmisteverotuslaissa säädettyä lupaa että Valviran lupaa, eikä valmistus ole mahdollista ilman molempia. Tonnistoverolaissa säädettyyn menettelyyn hyväksyminen voidaan poistaa edellytysten puuttumisen lisäksi tonnistoverojärjestelmän väärinkäyttämisen estämiseksi.¹⁰

1.2. Hallinnollisten sanktioiden rangaistusluonteiset piirteet

- Onko toimialallanne käytössä olevia rangaistusluonteisia hallinnollisia seuraamuksia käyttöönotettaessa pohdittu rikosoikeudellisia seuraamuksia hallinnollisen sanktion vaihtoehtona? Onko rikosoikeudelliset seuraamukset ja hallinnolliset sanktiot toisin sanoen mielletty vaihtoehtoisiksi seuraamuksiksi?

Veronkorotus ja rikosoikeudellinen seuraamus ovat olleet rinnakkaisina seuraamuksina käytössä jo useita vuosikymmeniä. Aikaisemmin ne on mielletty toisistaan riippumattomiksi seuraamuksiksi. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ja korkeimman oikeuden oikeuskäytäntö muuttui 2000-luvun alkupuolella: veronkorotus rangaistusluonteisena seuraamuksena esti syytteen nostamisen tapauksissa, jossa kumpikin sanktio kohdistui samaan luonnolliseen henkilöön. Rikosoikeudellinen sanktio ja hallinnollinen sanktio muodostuivat tuolloin vaihtoehtoisiksi seuraamuksiksi tietyissä tilanteissa.

Voimassa olevan lainsäädännön – laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) – mukaan veronkorotus ja rikosoikeudellinen seuraamus ovat vaihtoehtoisia seuraamuksia silloin, kun samasta teosta voi tulla määrättäväksi veronkorotus ja rikosoikeudellinen rangaistus samalle luonnolliselle henkilölle. Vaihtoehtoisuus ei kuitenkaan ole harkinnanvaraista, koska Verohallinto voi luopua rikosilmoituksen tekemisestä vain rikoslain 29 luvun 11 §:ssä säädettyissä tapauksissa. Rikosoikeudellisella rangaistuksella voidaan nähdä olevan ensisijainen asema, jos on syytä epäillä verorikoksen tunnusmerkistön täyttävää tekoa. Muissa kuin luonnollista henkilöä koskevissa tilanteissa veronkorotus ja rikosoikeudellinen seuraamus voidaan edelleenkin määrätä myös samasta teosta: Veronkorotus voidaan kohdistaa verolainsäädännön mukaan vain verovelvolliseen yhteisöön, mutta ei siihen luonnolliseen henkilöön, joka toimii verovelvollisen yhteisön nimissä. Rikosoikeudellinen seuraamus voidaan rikoslain mukaan kohdistaa vain tekijänä olevaan luonnol-

⁶ Ennakkoperintälaki 26 § 2-3 momentit

⁷ Arvonlisäverolaki 100 a §

⁸ Autoverolaki 39 §

⁹ Valmisteverotuslaki 29 §

¹⁰ Tonnistoverolaki 29 §

liseen henkilöön, mutta ei verovelvolliseen yhteisöön. Seuraamuksilla on eri kohteet, eikä niitä tämän vuoksi mielletä vaihtoehtoisiksi seuraamuksiksi.

- Onko toimialallanne käytössä olevilla rangaistusluonteisilla hallinnollisilla seuraamuksilla dekriminialisointitausta? Jos näin on, miksi hallinnollisten sanktioiden käyttöönottoon on päädytty rikosoikeudellisten rangaistusten sijaan?

Veronkorotussäntelyllä ei ole dekriminialisointitaustaa. Veropetossäntelyn tunnusmerkistötekijät ja veronkorotuksen määräämisen perusteet voivat täyttyä samanaikaisestikin.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa on korvattu aikaisemmat sakolla rangaistavat verolajirikkomukset laiminlyöntimaksuilla (39 §). Laiminlyöntimaksusäntelyyn on päädytty, koska verolajirikkomussäntelyä ei ollut käytännössä sovellettu ja siksi, että kaavamainen laiminlyöntimaksu soveltuu nykyisiin menettelyihin paremmin. Rikkomussäntelyä pidettiin vanhentuneena eikä se vastannut enää verovalvonnan tarpeita (HE 29/2016). Sakon määrääminen olisi edellyttänyt rikosilmoituksen tekemistä ja vähintäänkin esitutkintaviranomaisen toimenpiteitä. Näiden resurssien sitomista em. rikkomusten käsittelyyn ei pidetty tarkoituksenmukaisena.

Valmiste- ja autoverotuksessa on edelleen verolajirikkomuksia koskevaa säntelyä (valmisteverolain 110 § ja autoverolain 89 §), mutta tavoitteena on korvata nämäkin säntelyt rikosoikeudelliset sakkorangaistukset hallinnollisilla seuraamuksilla.

- Onko rangaistusluonteisten hallinnollisten seuraamusten käyttöönottoa perusteltu hallinnonalallanne hallinnon tehokkuusvaatimuksilla? Jos näin on, millä tavoin?

Yksinomaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyssä veronkorotuksia määrätään vuosittain keskimäärin 155 000 kappaletta noin 37 000 verovelvolliselle¹¹. Tuloverotuksessa veronkorotuksia määrätään vuosittain noin 30 000 verovelvolliselle. Muu kuin hallinnollinen seuraamus olisi mahdotonta toteuttaa verotuksessa, joka on pääasiallisesti massamenettelyä. Hallinnon tehokkuusvaatimukset ovat luonnollisesti olleet taustalla veronkorotussäntelyn käyttöönotossa ja kehittämisessä.

Veronkorotus on tehokas tapa puuttua ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönteihin veron määräämisen yhteydessä. Samalla sen oletetaan edistävän tehokkaasti oikein toimimista. Veronkorotussäntelyn uudistuksissa on otettu hallinnon tehokkuustavoitteita huomioon lisäämällä sanktioiden ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta sekä kehittämällä menettelyjä mahdollisimman automaattisesti muotoon. Rangaistusluonteisuuden vuoksi täysin automaattista menettelyä ei voida tavoitella.

¹¹ HE 29/2016 s. 67. Samassa kappaleessa on kerrottu, että arvioidun oma-aloitteisen veron yhteydessä määrätään vuosittain 140 000 veronkorotusta.

Veronkorotussääntelyn käyttöönottoa ei aikanaan – eikä nykyisinkään – ole pääasiallisesti perusteltu tehokkaampana vaihtoehtona rikosprosessille. Lain-säädäntö velvoittaa joka tapauksessa ilmoittamaan rikoksen tunnusmerkistön täyttävät teot esitutkintaviranomaiselle, jos teosta olisi seuraamuksena sakko-rangaistusta ankarampi rikosoikeudellinen rangaistus.

- Missä määrin rangaistusluonteisten hallinnollisten seuraamusten käyttöönoton yhteydessä tai myöhemmin on pohdittu ihmisoikeustuomioistuimen käytännössä tarkoitettuja oikeusturvaa koskevia erityistarpeita?

Veronkorotussääntely on alun perin otettu käyttöön kauan ennen Suomen sitoutumista Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimukseen. Verotusmenettelyjä koskevassa uusimmassa lainvalmistelussa (mm. HE 29/2016 ja HE 97/2017) on otettu huomioon sellaiset ihmisoikeustuomioistuimen käytännössä tarkoitetut oikeusturvaa koskevat erityistarpeet, joiden vaikutuksesta verotusmenettelyyn ei ole oikeuskäytännössä epäselvyyttä.

Veronkorotuksen vaikutus rikossyytteen tutkimiseen (ne bis in idem -kielto) muodostui ongelmaksi vuodesta 2010 alkaen. Tilanteeseen saatiin ratkaisu 1.12.2013 voimaan tulleella lailla erillisellä päätöksellä määrättävästä veron-tai tullinkorotuksesta (781/2013). Lakia sovelletaan tilanteissa, jossa veronko-rotus voitaisiin määrätä luonnolliselle henkilölle tai yhtymälle, jonka verosta luonnollinen henkilö on vastuussa. Laki estää sen, että samasta asiasta mää-rätään sekä veronkorotus että rikosoikeudellinen rangaistus.

Ihmisoikeustuomioistuimen ja korkeimman oikeuden itsekriminointisuoja koskevat ratkaisut sekä lakivaliokunnan mietintö LaVM 19/2014 vp¹² on Verohal-linnossa tulkittu siten, että verotusmenettelyssä – johon veronkorotuksen mää-räminen sisältyy – ei sovelleta itsekriminointisuoja. Myös korkein hallinto-oikeus on todennut samoin ratkaisussaan KHO 2014:100. Itsekriminoin-tisuoja annetaan rikoksesta epäillylle henkilölle, ei hallintoasian asianosaisel-le. Verohallinto on antanut ohjeen ”Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itse-kriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä, 30.9.2016, dnro A93/200/2016 (julkaistu vero.fi -sivuilla), jossa edellä mainittu tulkinta on todet-tu. Ohjeen mukaan itsekriminointisuoja otetaan huomioon esimerkiksi verotar-kastusta toimitettaessa silloin, kun samasta asiasta on samaan aikaan vireillä esitutkinta. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 § 2 momentin mukaan itse-kriminointisuoja rikkomalla hankittu todistelu voi olla rikosprosessissa hyö-dyntämiskiellon alaista. Verohallinto on pyrkinyt ohjeellaan varmistamaan, että verotusmenettelyn käytännöt eivät vaaranna rikoksesta epäillyn oikeusturvaa taikka samasta asiasta mahdollisesti nostettavan rikossyytteen käsittelyä.

Ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että suullinen pää-käsittely verotusmenettelyssä ei ole välttämätön oikeusturvan tae silloinkaan, kun samassa asiassa määrätään rangaistuksenluonteinen veronkorotus.

¹² LaVM 19/2014 koskee oikeudenkäymiskaaren muutosta 732/2015 (HE 46/2014).

2. Seuraamusmaksuja koskeva lainsäädäntö

- Mahdollistaako toimialanne lainsäädäntö viranomaisen harkinnan sanktioiden määrittämisessä vai onko toimialallanne käytössä sanktiointivelvoite, eli onko toimivaltaisella viranomaisella velvollisuus määrätä hallinnollinen sanktio tälle säädettyjen edellytysten täytyessä? Jos on, liittyykö tähän mielestänne ongelmia? Millaisia?

Veronkorotuksen määräämistä koskevan verotusmenettelylain 32 § 3 momentin mukaan Verohallinnon on määrättävä veronkorotus. Viranomaisella on harkintavaltaa korotuksen tason osalta. Myös 1.5.2018 voimaan tulevassa verotusmenettelylain sanktiosäännöksessä on sanktiointivelvoite. Veronkorotuksen tason osalta harkintavalta on aikaisempaa rajatumpi ja kaavamaisempi. Myös oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 37 §:n mukaan "Verohallinto määrää" veronkorotuksen. Säännös asettaa sanktiointivelvoitteen. Auto- ja valmisteverotuslaeissa lain sanamuodon mukaan "veroa voidaan korottaa" (autoverolaki 59 § ja valmisteverotuslaki 43 §); autoverolain 59 §:ssä säädetään myös, että törkeänä pidetyn menettelyn perusteella "on korotettava veroa".

Sanktiointivelvoite ei ole nykytilanteessa ongelma. Laissa erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullikorotuksesta on säädetty, että veronkorotus voidaan jättää määräämättä, jos asiassa tehdään rikosilmoitus ja jos veronkorotus estäisi syytteen nostamisen asiassa.

- Voidaanko toimialallanne määrätä rangaistusluonteisia seuraamuksia oikeushenkilöille? Onko näiden seuraamussäännösten soveltamiseen liittynyt erityisiä ongelmia?

Veronkorotus määrätään verovelvolliselle eli myös oikeushenkilölle. Tähän ei liity ongelmia.

- Mahdollistaako toimialanne lainsäädäntö seuraamusmaksun määräämättä jättämisen tai sen määrän alentamisen kohtuusnäkökohtien perusteella? Onko kohtuullistamismahdollisuutta käytetty?

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 37 § 2 momentin mukaan veronkorotus voidaan jättää määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy. Verotusmenettelylain 1.5.2018 voimaan tulevan 32 § 3 momentin mukaan veronkorotus voidaan jättää määräämättä vähäisyyden tai pätevän syyn perusteella tai jos veronkorotus on alennettunakin verovelvollisen olosuhteisiin nähden kohtuuton. Verotusmenettelylain 1.5.2018 voimaan tulevassa 32 a §:ssä säädetään tietyistä muista veronkorotuksen määrään vaikuttavista kohtuullistamistilanteista. Kohtuullistaminen on säädetty hyvin tarkkarajaiseksi, eikä harkintavaltaa ole laajasti.

Seuraamusmaksun määräämättä jättäminen tai määrän alentaminen on perustunut Verohallinnon yhtenäistämisohteissa annettuihin suuntaviivoihin. Kohtuullistamissäännösten soveltamiskäytännöstä ja kohtuullistamisen yleisyydestä ei valitettavasti voi veronkorotustilaston perusteella tehdä johtopäätöksiä.

- Onko hallinnonalanne lainsäädäntöön sisältyvissä seuraamusmaksuissa käytössä subjektiivinen (tahallisuus- ja/tai huolimattomuusvaatimus) vai objektiivinen vastuu? Koskevatko samantyyppiset syyllisyysvaatimukset sekä luonnollisia henkilöitä että oikeushenkilöitä? Onko näiden syyllisyysvaatimusten soveltamisen osalta ilmennyt erityisiä ongelmia?

Kuten Verohallinnon lausunnon alussa on todettu, tahallisuus- ja huolimattomuusvaatimuksista on pyritty verotusmenettelyä koskevassa lainsäädännössä luopumaan. Tuoreimman sääntelyn mukaan veronkorotuksen perusteina ovat objektiiviset seikat. Subjektiivisiin seikkoihin liittyviä ongelmia on kuvattu veronkantolain ja verotusmenettelylain uudistusta koskevassa hallituksen esityksessä (HE 97/2017): subjektiivisen syyllisyyden tutkiminen soveltuu huonosti sellaiseen hallintomenettelyyn, jossa suuri määrä asioita käsitellään ja ratkaistaan kirjallisten selvitysten perusteella nopeassa aikataulussa. Sama perustelu on esitetty myös oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä koskevassa hallituksen esityksessä (HE 29/2016).

Laissa ei ole nimenomaisesti säädetty erilaisia ”syyllisyysvaatimuksia” oikeushenkilöille ja luonnollisille henkilöille.

- Millä tavoin sanktioluonteisen hallintoasian selvittäminen yleensä käynnistyy hallinnonalallanne?

Verotusta varten annettuja, eri verolajeja koskevia ilmoituksia annetaan vuosittain Verohallinnolle noin 8,3 miljoonaa kappaletta. Yleisesti ottaen voisi kuvata sanktioluonteisen hallintoasian käynnistymistä siten, että havaitaan ilmoituksen antamatta jättäminen tai että vertailutiedon perusteella havaitaan annetun ilmoituksen sisältö puutteelliseksi tai virheelliseksi. Verovalvonnan tarkoitus ei lähtökohtaisesti ole sanktion määrääminen vaan oikean veron määrän selvittäminen; näin ollen verovalvonnassa ei usein ole mahdollista erottaa ajankohtaa, jossa hallintoasian selvittäminen muuttuu sanktioluonteisen hallintoasian selvittämiseksi.

Valvonta, verotuspäätös ja sanktion määrääminen voivat olla lähes kokonaan automatisoituja toimintoja oma-aloitteisten verojen ilmoitusvalvonnassa. Jos ilmoitusvelvollinen laiminlyö kokonaan arvonlisäveron, työnantajasuoritusten tai muun em. laissa tarkoitetun veroilmoituksen, vero määrätään arvion perusteella ja sen lisäksi määrätään veronkorotus.

Veroilmoitusten sisällön oikeellisuutta voidaan selvittää ilmoitusvalvonnan lisäksi myös verotarkastuksen avulla. Verotarkastuksessa selvitetään ensisijaisesti oikeaa veron määrää, eikä verotarkastus aina johda hallinnollisen sanktion määräämiseen, vaikka verojen määriin tehtäisiin oikaisuja. Hallintoasian selvittämisen muuttuminen sanktioluonteiseksi hallintoasiaksi ei verotarkastustapauksissakaan ole aina täysin selvää.

3. Prosessuaalisia näkökohtia

- Onko toimialallanne mahdollista, että hallinnollisen sanktion kohteena oleva teko tai laiminlyönti saattaa täyttää myös rikoslaissa tai muussa laissa säädetyn rikoksen tunnusmerkistön?

On mahdollista.

- Onko toimialallanne ollut esillä tilanteita, joissa samassa asiakokonaisuudessa luonnollisten henkilöiden osalta asiaa käsitellään rikosprosessissa ja oikeushenkilön osalta hallinnollisessa sanktioprosessissa?

Tämä on tilanne suurimmassa osassa niistä tapauksista, joissa Verohallinto on tehnyt rikosilmoituksen.

- Onko toimialallanne mahdollista, että samasta teosta voi seurata lainsäädännön perusteella erilaisia hallinnollisia sanktioita?

On mahdollista, että erilaisia hallinnollisia seuraamuksia voi seurata samasta laiminlyönnistä. Useita seuraamusmaksuja ei määrätä, mutta kuten aiemmin on todettu, laiminlyönnistä voi aiheutua muita seuraamuksia (rekisteristä poistaminen ym.).

Tällä hetkellä ei liene tilannetta, jossa myös joku muu viranomaisen määrää hallinnollisen seuraamusmaksun saman ilmoituksen laiminlyönnin perusteella. Verohallinnon käsityksen mukaan ei ole vielä selvää, voiko näin tapahtua tulorekisteri-ilmoitusten osalta. Oletettavaa on, että eri viranomaiset määräävät hallinnollisia sanktioita, kuten tähänkin saakka. Ilmoittamisvelvollisuuksien sisältöihin ja seuraamuksiin ei ole tulorekisterilainsäädännön yhteydessä pidetty tarpeellisenä tehdä lain taseisia muutoksia.

- Onko kaksoisrangaistavuuden kieltö mielestänne ongelmallinen toimialanne tämänhetkisen sääntelyn kannalta?

Kaksoisrangaistavuuden kieltö ei ole verotuksessa merkittävä ongelma, koska laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta on poistanut vakavimmat ongelmat. Verohallinnon menettely lain tarkoittamissa tapauksissa on järjestetty siten, että veronkorotusta ei määrätä tapauksissa, jotka on syytä käsitellä rikosprosessissa.

3.1. Itsekriminointisuoja ja syyttömyysolettama

- Onko itsekriminointisuoja ollut ongelmallinen sanktioasioiden selvittämisen kannalta? Millä tavalla?

Verohallinnon linjauksesta ja ohjeistuksesta on kerrottu edellä. Ohje laadittiin, koska Verohallinnossa oli havaittu itsekriminointisuojaan liittyvää epä tietoisuutta ja ongelmia erityisesti tilanteissa, joissa samaan aikaan samasta asias-

ta on vireillä sekä verotarkastus että esitutkinta. Linjauksella on pyritty siihen, että itsekriminointisuoja kyetään ottamaan huomioon näissä tilanteissa.

- Onko syyttömyysolettaman tulkinta ja/tai todistustaakan jakautuminen ollut ongelmallista?

Verotus perustuu verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen. Syyttömyysolettaman ja todistustaakan sijaan verotusmenettelyjä koskevassa lainsäädännössä käytetään mm. selvittämismenettelyä käsitettä. Verotusmenettelylain 26 § 4 momentissa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 8 §:ssä on säädetty selvittämismenettelyä koskevan verotusasiassa. Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa sekä verovelvollinen että viranomaiset osallistuvat mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Verotuksen on perustuttava selvitettyihin seikkoihin, mutta selvittämismenettelyä koskevan verotuksen jakautuminen voi vaikuttaa verotuksen lopputulokseen, jos jokin seikka jää vaille selvitystä.

Hallinnollisen rangaistusluonteisen sanktion määrääminen tai määräämisen mahdollisuus ei vaikuta selvittämismenettelyä koskevan verotuksen jakautumiseen. Pääasiallisena selvittämisen kohteena on oikea veron määrä. Veronkorotus määrätään samassa verotusasiassa (verotuspäätöksessä) liitännäisenä, ja veronkorotuksen määrä on sidottu veron tai lisätyn tulon määrään. Verohallinnon käsityksen mukaan selvittämismenettelyä ei voi jakautua eri tavoin veronkorotuksen määräämisen osalta, vaikka veronkorotuksen määrääminen ja valittu korotuksen taso harkitaan erillisten edellytysten perusteella (laiminlyönnin moitittavuus, ilmeinen piittaamattomuus ynnä muut verotusmenettelylaissa säädetty perusteet). Myös korkein hallinto-oikeus on todennut ratkaisussaan KHO 2016:100, että verovelvolliselle asetettava selvittämismenettelyä koskeva riko Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukaista itsekriminointisuoja.

Vireillä olevan hallintolainkäyttölain uudistushankkeen yhteydessä on ehdotettu säännöstä itsekriminointisuojusta. Ehdotetun säännöksen mukaan jokainen saisi kieltäytyä kertomasta seikkaa, jonka paljastaminen saattaa hänet hallinnollisen seuraamuksen vaaraan. Verohallinto on työryhmän ehdotukseen antamassaan lausunnossa todennut, että ehdotettu itsekriminointisuoja koskeva sääntely on ongelmallinen verotusmenettelyssä.

4. Yleissääntelyn tarve

4.1. Yleissääntelyn mahdollisesta sisällöstä ja hallinnollisten sanktioiden sääntelyperiaatteista

- Onko hallinnollisia sanktioita koskevalle yleissääntelylle mielestänne tarvetta? Jos pidätte yleissääntelyä tarpeellisena, millaisista seikoista siinä voisi näkemyksenne mukaan säätää?

Työryhmän luettelo seikoista, joista hallinnollisten seuraamusten määräämistä koskevassa yleissääntelyssä voitaisiin säännellä, on sinänsä hyvin perusteltu ja todennäköisesti selkeyttäisi useimpia hallinnollisiin seuraamuksiin liittyviä ongelmia.

Verohallinnon näkemyksen mukaan yleissääntelyn soveltaminen veronkorotukseen voi osoittautua vaikeaksi, koska veronkorotuksen määrääminen ei ole erillinen menettely. Yleissääntelyä jouduttaisiin – ainakin osittain – soveltaamaan verotusmenettelyyn, jossa pääasia ei suinkaan ole hallinnollisen seuraamuksen määrääminen vaan veron määrän selvittäminen ja sen mukaisen maksuunpanopäätöksen tekeminen.

Veronkorotusten ja myös muiden verolaeissa säädettyjen hallinnollisten seuraamusten osalta kaikista työryhmän muistiossa esitetyistä säänneltävistä seikoista sääntely on jo nykyisin riittävän kattavaa. Erityisesti päätöksen täytäntöönpanokelpoisuuden¹³, vanhentumisajan¹⁴ ja julkisuuden osalta on huomattava, että veronkorotukseen sovelletaan ja olisi jatkossakin voitava soveltaa täysin samaa sääntelyä kuin veroon, johon veronkorotus on liitännäinen. Veron täytäntöönpanokelpoisuus jo ennen päätöksen lainvoimaisuutta on säädetty pitkän muutoksenhakuajan ja verosaatavan lyhyen erityisen vanhentumisajan vuoksi¹⁵. Veron perintä tulisi tarpeettoman monimutkaiseksi, jos verotuspäätökseen sisältyvä veronkorotus ei olisi perintäkelpoinen samassa laajuudessa ja samaan aikaan kuin vero. Verotuksessa määrätyn hallinnollisen seuraamuksen julkisuus edellyttäisi verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain uudelleen arviointia: verotustiedot ovat erityislain nojalla pääsääntöisesti salassa pidettäviä ja tietojen julkisuus on poikkeus pääsäännöstä.

Verohallinnon näkemyksen mukaan, jos päädytään yleiseen hallinnollisia seuraamuksia koskevaan sääntelyyn, sen soveltamisesta verotusmenettelyssä tulisi säätää mahdollisimman yksiselitteisesti. Lähtökohtaisesti yleissääntely tulisi sisällyttää verotuksen erityislakeihin ts. verotusmenettelyä koskevaan lainsäädäntöön, jolloin yleisten suuntaviivojen soveltaminen verotuksessa tulisi selvitettyä erityislakia säädettäessä riittävän perusteellisesti.

- Millaisista seikoista tulisi mielestänne säätää mieluummin erityislaeissa kuin yleislaissa?

Verohallinnon näkemyksen mukaan hallinnollisten seuraamusten perusteista olisi järkevää säätää erityislaeissa. Tämä olisi perusteltua siksi, että eri hallinnonalojen lainsäädäntövalmistelussa voidaan parhaiten ottaa kantaa siihen,

¹³ Laki verojen ja maksujen täytäntöönpanosta (706/2007) 2 §:n nojalla vero ja julkinen maksu sekä niille säädetty viivästyskorko ja korotus ovat suoraan ulosottokelpoisia. Sääntely koskee myös verotuksessa määrättäviä seuraamuksia kuten veronkorotusta ja myöhästymismaksua.

¹⁴ Verojen ja niiden liitännäiskustannusten vanhentumiseen sovelletaan verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain 20 ja 20 a §:ää sekä 21 §:n 1 ja 2 momenttia.

¹⁵ Laajan täytäntöönpanokelpoisuuden vastapainona veron ja veronkorotuksen täytäntöönpanon kiellon ja keskeyttämisen kynnys on toisaalta hyvin matala, kun niihin haetaan muutosta (laki verojen ja maksujen täytäntöönpanosta 12 – 19 §§).

mitkä intressit ja mitkä velvollisuudet vaativat ankarampaa suhtautumista ja minkä tyyppiset laiminlyönnit voidaan sanktioida lievemmin, kaavamaisemmin ja ehkä jopa automatisoiduilla prosesseilla. Myös sanktioiden taso on syytä säätää erityislaeissa, vaikka tiettyä yhteismitallisuutta olisi syytä pitää tavoitteena.

- Katsotteko hallinnollisia sanktioita koskeville sääntelyperiaatteille olevan käytännön tarpeita lainvalmistelun tukena?

Hallinnollisia sanktioita koskevat sääntelyperiaatteet yhdenmukaistaisivat sääntelyä ja menettelyjä. Verohallinnon näkemyksen mukaan tälle olisi tarvetta erityisesti, jos yleislain säätämistavoitteesta luovutaan.

Onko mielessäanne muita muistioon sisältyviä näkökohtia, joita haluaisitte kommentoida tai muita hankkeen jatkovalmisteluun liittyviä toiveita, jotka haluaisitte tässä yhteydessä esittää?

Verohallinto toivoo, että mahdollisen viranomaista velvoittavan yleissääntelyn toimeenpanolle varataan riittävästi aikaa. Verotusmenettelyssä viranomais-toimintaa velvoittava sääntely saattaisi aiheuttaa lainsäädäntömuutosten tarvetta myös verolakeihin.

Vt. Pääjohtaja



Arto Pirinen

Johtava perinnän asiantuntija



Seija Kareinen