



Lausunto

09.06.2022

H 00094/22

Asia: VN/486/2022

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Valtiovarainministeriölle

Viite: Lausuntopyyntö VN/486/2022 luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioita koskevaksi lainsäädännöksi

Itä-Suomen hallinto-oikeuden lausunto

Itä-Suomen hallinto-oikeus keskittyy lausunnossaan ehdotettuun muutokseen hallinnollisten rangaistusluonteisten seuraamusten osalta.

Esitysluonnoksen keskeinen sisältö

Ehdotetuilla muutoksilla poikettaisiin eräiltä osin hallintolakiin ehdotetusta automaattista päätöksentekoa julkisessa hallinnossa koskevasta yleissääntelystä. Automaattinen ratkaiseminen

olisi tällöinkin mahdollista vain silloin, kun hallintolaissa säädettäviksi ehdotetut yleiset edellytykset asian automaattiselle ratkaisemiselle täyttyvät.

Esityksen tavoitteena on muun muassa mahdollistaa Verohallinnon automaattinen päätöksenteko seuraamusten määräämisessä, oikaisuvaatimusten käsittelyssä ja eräissä muissa asioissa, joissa se ei olisi sallittua hallintolakiin ehdotetun sääntelyn mukaan. Tavoitteena on myös Tullin osalta mahdollistaa oikaisuvaatimuksia koskeva automaattinen päätöksenteko ja Liikenne- ja viestintäviraston osalta seuraamusten määräämistä koskeva automaattinen päätöksenteko.

Ehdotus koskien rangaistusluonteisia hallinnollisia seuraamuksia

Ehdotuksen mukaan verotusmenettelystä annettuun lakiin lisättäisiin uusi 26 f § Asian automaattinen ratkaiseminen. Säännösehdotuksen 1 momentin 1 kohdan mukaan asia voitaisiin ratkaista automaattisesti myös siltä osin kuin kyse on myöhästymismaksun, veronkorotuksen tai laiminlyöntimaksun määräämisestä.

Ehdotuksen mukaan seuraamuksen määrääminen automaattisesti edellyttäisi, että viranomaisen on tehnyt siitä toimintaprosessista, jossa seuraamus määrätään, tiedonhallintalakiin ehdotetun sääntelyn mukaisen käyttöönottopäätöksen, josta ilmenevät prosessin käyttöönoton edellytykset ja sovellettavat säännökset. Viranomaisen olisi siten ehdotuksen mukaan etukäteen harkittava missä tilanteissa seuraamuksen määrääminen voidaan automatisoida niin, että tuloksena on lain mukainen ratkaisu. Seuraamus voitaisiin määrätä automaattisesti, jos sen perusteena olevan laiminlyönnin toteaminen ja seuraamuksen suuruuden määrittäminen eivät edellytä virkailijan tapauskohtaista harkintaa. Seuraamus voitaisiin määrätä automaattisesti myös, jos virkailija on harkinnut seuraamuksen määräämiseen vaikuttavat tapauskohtaista harkintaa edellyttävät seikat.

Ehdotuksen perusteluissa todetaan, että käytännössä seuraamuksen määrääminen automaattisesti edellyttäisi, että seuraamuksen perusteena olevan laiminlyönnin tapahtuminen, kuten veroilmoituksen tai selvityksen antamatta jättäminen tai myöhästymisen, on mahdollista todeta ohjelmallisesti. Toiseksi seuraamusten määrä tulisi voida johtaa suoraan sovellettavasta säännöksestä tai viranomaisella tulisi olla seuraamusmaksun määräämisessä vakiintunut ratkaisukäytäntö ja säännöt, joiden mukaisesti seuraamusmaksun suuruus määrätään yhtenäisesti kaikissa samanlaisissa tapauksissa, jollei yksittäisissä asioissa ilmene tapauskohtaisia seikkoja, jotka on seuraamusta määrättäessä otettava huomioon.

Edelleen ehdotuksessa todetaan, että viranomaisen olisi suunniteltava seuraamusten määräämiseen liittyvät prosessinsa siten, että muun muassa asian selvittämistä, kuulemista sekä päätöksen sisältöä ja perustelemista koskevat lain vaatimukset toteutuvat asianmukaisesti. Jos verovelvolliselle tai muulle ilmoitusvelvolliselle on ehdotuksen mukaan varattava tilaisuus tulla kuulluksi ennen seuraamusmaksun määräämistä, kuulemisvelvoitteesta huolehtiminen voisi edellyttää, että seuraamusmaksun määrääminen ohjataan virkailijan käsiteltäväksi, jos verovelvollinen on esittänyt asiassa vapaamuotoista selvitystä. Virkailijan olisi tällöin tutkittava annettu selvitys, harkittava sen merkitys ja tehtävä ratkaisu seuraamuksen määräämisestä.

Itä-Suomen hallinto-oikeuden näkemykset

Hallintolakiin ehdotettu uudistus

Hallintolakiin ehdotetun uuden 8 b luvun mukaan automaattisesti ei voitaisi ratkaista oikaisuvaatimusta tai sitä vastaavaa oikeussuojakeinoja, hallintokantelua tai rangaistusluonteisen hallinnollisen seuraamuksen määräämistä. Tämä merkitsee, että tällaisia päätöksiä ei ole mahdollista automatisoida edes osittain erottamalla käsittelyssä harkintaa edellyttävät seikat ihmisen arvioitavaksi. Itä-Suomen hallinto-oikeus katsoo, että ehdotus on perusteltu.

Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

Verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentissa (15/2018) säädetään veronkorotuksesta seuraavasti:

Veronkorotus jätetään määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi 32 a §:n 4 momentissa tarkoitetussa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta.

Verotusmenettelystä annetun lain 32 a §:ssä (15/2018) säädetään veronkorotuksen määrästä seuraavasti:

Veronkorotus on 2 prosenttia lisätyn tulon määrästä.

Veronkorotus on kuitenkin vähintään 3 prosenttia ja enintään 10 prosenttia lisätyn tulon määrästä, jos:

- 1) 32 §:ssä tarkoitettu laiminlyönti on toistuvaa; tai
- 2) verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.

Arvioverotuksessa veronkorotus on 5 prosenttia lisätyn tulon määrästä.

Jos asia on 26 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä tai 1 momentin mukainen veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton, veronkorotus on 1 prosentti lisätyn tulon määrästä.

Veronkorotus on 1 prosentti vieraasta valtiosta saadun lisätyn tulon määrästä, ellei kyse ole 2 momentissa tarkoitetusta tilanteesta, jos:

- 1) tulon kaksinkertainen verotus on poistettava Suomessa kansainvälisen sopimuksen määräyksen nojalla; tai

2) verovelvollinen on suorittanut tulosta veroa, joka hyvitetään Suomessa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) nojalla.

Veronkorotus on 0,5 prosenttia lisätyn tulon määrästä, jos verovelvollinen oma-aloitteisesti vaatii virheen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen ja on täyttänyt selvittämisvelvollisuutensa.

Lisättyä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempänä verovuonna lisäävällä tavalla.

Edellä 32 §:n 1 momentin 2–4 kohdassa tarkoitettua laiminlyönnistä veronkorotus on enintään 25 000 euroa.

Luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle määrättävä veronkorotus on kuitenkin vähintään 75 euroa ja muulle verovelvolliselle vähintään 150 euroa.

Verotusmenettelystä annetun lain 32 b §:ssä (15/2018) on säädettyä veronkorotuksen määrää koskevasta erityissäännöksestä seuraavasti:

Jos 32 §:ssä tarkoitettua veronkorotusta ei voida määrätä lisätyn tulon perusteella, veronkorotus määrätään lisääntyneen veron määrästä.

Veronkorotus on tällöin:

- 1) 10 prosenttia 32 a §:n 1 momentissa tarkoitettussa tilanteessa;
- 2) vähintään 15 ja enintään 50 prosenttia 32 a §:n 2 momentissa tarkoitettussa tilanteessa;
- 3) arvioverotuksessa 25 prosenttia lisääntyneen veron määrästä;
- 4) 5 prosenttia 32 a §:n 4 ja 5 momentissa tarkoitettussa tilanteessa;
- 5) 2 prosenttia 32 a §:n 6 momentissa tarkoitettussa tilanteessa.

Tämän pykälän mukainen veronkorotus määrätään myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tulon vääränä tulolajina.

Veronkorotus on kuitenkin vähintään 32 a §:n 9 momentissa säädetty määrä.

Verotusmenettelystä annetun lain 33 §:n 4 ja 5 momentissa (15/2018) säädetään myöhästymismaksusta seuraavasti:

Verovelvolliselle on varattava tilaisuus selvityksen antamiseen ennen myöhästymismaksun määräämistä, jos se on erityisestä syystä tarpeen.

Myöhästymismaksu jätetään määräämättä, jos veroilmoituksen antaminen on viivästynyt verovelvollisesta riippumattomasta syystä, laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai muu erityinen syy.

PeVL 39/2017 vp – HE 97/2017 Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi (s. 3–4)

”Ottaen huomioon veronkorotusten kaltaisten hallinnollisten seuraamusten asiallisen rinnastettavuuden rikosoikeudellisiin seuraamuksiin perustuslakivaliokunta ei pidä ongelmattomana tuottamusarviointiin perustuvasta vastuusta luopumista. Perustuslakivaliokunnan myötävaikutuksella on toisaalta säädetty myös sellaisista hallinnollisista sanktioista, joiden määräämisessä ei nimenomaisesti edellytetä tekijän tuottamusta tai tahallisuutta (PeVL 57/2010 vp, PeVL 32/2005 vp). Näissä arvioinnin kohteena ei kuitenkaan ole ollut nyt ehdotetun kaltainen tuottamusarvioinnista luopuminen. Valiokunta on vakiintuneesti todennut pitävänsä ns. ankaraan vastuuseen ja ns. käännetyn todistustaakan varaan perustuvaa seuraamuksen määräämistä perustuslain 21 §:ään sisältyvän syyttömyysolettaman vastaisena (PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 57/2010 vp, PeVL 4/2004 vp, s. 7/I, ks. myös PeVL 15/2016 vp).

Perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt perustuslain 21 ja 81 §:n 1 momentin näkökulmasta huomiota siihen, ettei verotuksen kaltaisessa massaluonteisessakaan toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai verovelvollisen oikeusturvaa (PeVL 35/2005 vp, s. 2/I). Valiokunta on toisaalta muussa sääntely-yhteydessä todennut hallinnollisen seuraamusjärjestelmän toimivuuden kannalta olevan olennaista, että menettely on oikeusturvavaatimuksen asettamissa rajoissa mahdollisimman yksinkertaista (PeVL 57/2010 vp). Perustuslakivaliokunta kiinnittää huomiota siihen, että nyt veronkorotussäännöksiin ehdotettujen muutosten arvioidaan edistävän verotuksen yhdenmukaisuutta ja ennakoitavuutta (HE, s. 194).

Hallituksen esityksen mukaan nykysäännösten sanamuodon mukainen subjektiivisen syyllisyyden arviointi soveltuu huonosti sellaiseen hallintomenettelyyn, jossa suuri määrä asioita käsitellään ja ratkaistaan kirjallisten selvitysten perusteella nopeassa aikataulussa. Ehdotuksen perusteluissa todetaan myös, että käytännössä arvio verovelvollisen tuottamuksen asteesta tehdään nykyisinkin objektiivisten veroilmoituksesta havaittavissa olevien seikkojen ja oikeuskysymyksen luonteen perusteella. Merkitystä arvioitaessa veronkorotuksen määräämistä on ollut veroilmoituksessa väärin ilmoitetun erän suuruudella ja myös verovelvollisen asemalla (HE, s. 50). Veronkorotuksen määrä perustuisi vastaisuudessakin ehdotuksen perustelujen mukaan pääasiassa laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen, mitä ilmentäisi se tulon tai veron määrä, jota laiminlyönti koskee (HE, s. 73).

Tuottamuksesta riippumatonta vastuuta kohtuullistavat ehdotetut säännökset veronkorotuksen määräämättä jättämisestä (ks. myös PeVL 32/2005 vp). Sanotuilla säännöksillä, samoin kuin veronkorotuksen määrän alentamista koskevalla sääntelyllä, on merkitystä myös seuraamuksen oikeasuhtaisuuden kannalta.

Veronkorotus voidaan verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momenttiin ehdotetun säännöksen mukaan jättää määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi tulkinvaraisessa tai epäselvässä tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta. Lainkohdan perustelujen (s. 143–144) mukaan laiminlyönnin vähäisyyttä arvioitaisiin ilmoittamatta jätetyn tulon tai laiminlyöntiin liittyvän veron määrän perusteella, jos laiminlyönti kohdistuu veronalaiseen tuloon tai veroon. Pätevänä syynä laiminlyönnille pidettäisiin muun muassa sairastumista tai ylivoimaista estettä. Tulkinvaraisessa

tai epäselvässä tilanteessa veronkorotuksen määräämättä jättäminen olisi perustelujen mukaan poikkeuksellista ja edellyttäisi, että perustasoa alemmankin veronkorotuksen määrääminen olisi tapauskohtaiset olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta.

Kynnys veronkorotuksen määräämättä jättämiselle muodostuu perustuslakivaliokunnan mielestä säännöksen sanamuodon ja sen perustelujen valossa korkeaksi ottaen erityisesti huomioon, että verotusta koskeva sääntely on osin varsin teknistä ja monimutkaista ja että nyt säänneltävät verolajit koskevat merkittävässä määrin myös yksityishenkilöitä. Valiokunta kiinnittää huomiota myös siihen, että veronkorotuksen määräämättä jättäminen on säännöksen mukaan harkinnanvaraista ("voidaan jättää määräämättä").

Veronkorotuksen määrääminen osana verotusmenettelyä ja verotusmenettelyn erityisluonne massaluonteisena toimintana sekä vastuuseen säännösperusteisesti tehdyt kohtuullistamiset, kuten sääntely veronkorotuksen määräämättä jättämisestä, huomioon ottaen veronkorotusta koskeva sääntely ei nyt käsillä olevassa yhteydessä kokonaisuutena arvioiden muodostu ongelmalliseksi perustuslain 21 §:n kannalta.

Sääntelyä verotusmenettelystä annetun lain 32 §:ssä tulisi perustuslakivaliokunnan mielestä kuitenkin muuttaa niin, että Verohallinnon harkinta päätettäessä veronkorotuksen määräämättä jättämisestä on sidottua harkintaa. Siten veronkorotus jätetään määräämättä säännöksessä tarkoitettujen edellytysten täytyessä. Sama huomautus koskee myös perintö- ja lahjaverolain 36 §:n ja varainsiirtoverolain 36 §:n säännöksiä veronkorotuksen määräämättä jättämisestä."

Itä-Suomen hallinto-oikeuden johtopäätöksiä

Veronkorotus ja myöhästymismaksu määrätään laissa säädettyjen velvollisuuksien rikkomisen tai laiminlyönnin johdosta. Perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkinnan mukaan tällaiset maksut eivät ole perustuslain 81 §:n mielessä sen paremmin veroja kuin maksujakaan vaan lainvastaisesta teosta määrättäviä sanktioluonteisia hallinnollisia seuraamuksia. Valiokunta on asiallisesti rinnastanut rangaistusluonteisen taloudellisen seuraamuksen rikosoikeudelliseen seuraamukseen (ks. esim. PeVL 2/2017 vp, s. 4—5). Hallinnollisen seuraamuksen yleisistä perusteista on säädettävä perustuslain 2 §:n 3 momentin edellyttämällä tavalla lailla, koska sen määräämiseen sisältyy julkisen vallan käyttöä.

Peruslakivaliokunta on myös katsonut, että kyse on merkittävästä julkisen vallan käytöstä. Laissa on täsmällisesti ja selkeästi säädettävä maksuvelvollisuuden ja maksun suuruuden perusteista sekä maksuvelvollisen oikeusturvasta samoin kuin lain täytäntöönpanon perusteista. Vaikka perustuslain 8 §:n rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen täsmällisyysvaatimus ei sellaisenaan kohdistu hallinnollisten seuraamusten sääntelyyn, ei tarkkuuden yleistä vaatimusta kuitenkaan voida tällaisen sääntelyn yhteydessä sivuuttaa (ks. esim. PeVL 14/2013 vp). Lisäksi säännösten tulee täyttää sanktioiden oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset.

Itä-Suomen hallinto-oikeus toteaa, että veronkorotusta ja myöhästymismaksua koskevissa säännöksissä on kysymys sanktioluonteisista hallinnollisista seuraamuksista, jotka ovat rinnastettavissa rikosoikeudelliseen seuraamukseen. Säännökset sisältävät runsaasti viranomaisen harkintaa ja vastaavasti edellyttävät viranomaisen harkintaa. Lisäksi seuraamusmaksut voivat olla huomattavia. Itä-Suomen hallinto-oikeus toteaa lisäksi, että nykyistä veronkorotussääntelyä

säädettäessä esiintyi tarve korostaa tapauskohtaista harkintaa. Tässä mielessä esitysluonnos automaation lisäämisestä on jo lähtökohtaisesti kysymyksiä herättävä ja toteutuessaan lainsäädäntöön edellyttäisi merkittävää sekä sääntelyn että perustelujen täsmällisyyden tasoa.

Ehdotuksen perusteluissa todetaan, että seuraamusten määrä tulisi voida johtaa suoraan sovellettavasta säännöksestä tai viranomaisella tulisi olla seuraamusmaksun määräämisessä vakiintunut ratkaisukäytäntö ja säännöt, joiden mukaisesti seuraamusmaksun suuruus määrätään yhtenäisesti kaikissa samanlaisissa tapauksissa, jollei yksittäisissä asioissa ilmene tapauskohtaisia seikkoja, jotka on seuraamusta määrättäessä otettava huomioon.

Itä-Suomen hallinto-oikeus toteaa esitysluonnoksessa jäävän aivan liian avoimeksi se, miten yksittäiset asiat käytännössä valikoituisivat ja mitä vakiintunut ratkaisukäytäntö tarkoittaisi, kun otetaan huomioon sääntelyyn liittyvä viranomaisen harkintavelvollisuus. Miten seuraamusten oikeasuhteisuus otettaisiin käytännössä huomioon ja miten tapauskohtainen harkinta toteutettaisiin käytännössä?

Edelleen ehdotuksessa todetaan, että viranomaisen olisi suunniteltava seuraamusten määräämiseen liittyvät prosessinsa siten, että muun muassa asian selvittämistä, kuulemista sekä päätöksen sisältöä ja perustelemista koskevat lain vaatimukset toteutuvat asianmukaisesti. Jos verovelvolliselle tai muulle ilmoitusvelvolliselle on ehdotuksen mukaan varattava tilaisuus tulla kuulluksi ennen seuraamusmaksun määräämistä, kuulemisvelvoitteesta huolehtiminen voisi edellyttää, että seuraamusmaksun määrääminen ohjataan virkailijan käsiteltäväksi, jos verovelvollinen on esittänyt asiassa vapaamuotoista selvitystä. Virkailijan olisi tällöin ehdotuksen mukaan tutkittava annettu selvitys, harkittava sen merkitys ja tehtävä ratkaisu seuraamuksen määräämisestä.

Itä-Suomen hallinto-oikeuden näkemyksen mukaan hallinnollisten rangaistusluonteisten seuraamusten ollessa kysymyksessä, ei ole perusteltua, että lainvalmistelussa jättäytyään automaatiota hyödynnettäessä yleiselle tasolle jääviin suunnitelmaedellytyksiin lain vaatimusten toteuttamisesta. Ei vaikuta myöskään perustellulta, että kuulemisvelvollisuudesta huolehtiminen ainoastaan voisi edellyttää seuraamusmaksun määräämisen ohjaamista virkailijan käsiteltäväksi tilanteissa, joissa vapaamuotoinen vastine annetaan. Kuulemisvelvollisuus on aina toteutettava niin, että virkailija ratkaisee asian kuulemisajan päätyttyä sellaisissa tilanteissa, jotka edellyttävät virkailijan harkintaa. Lisäksi lainsäädännössä ja -valmistelussa tulisi edellä kuvatun mukaisesti tarkemmin määritellä ne edellytykset, jolloin seuraamus voitaisiin määrätä ilman, että virkailija tekee asiassa lopullisen päätöksen kuulemiselle varatun ajan päättymisen jälkeen.

Päätöksentekoon sisältyvän harkinnan etukäteinen tunnistaminen, automatisoinnin käyttöalan noudattaminen ja menettelyllisten takeiden huomioon ottaminen ovat kaikki kriittisiä tekijöitä oikeusturvan toteuttamisen kannalta. Tähän nähden esitysluonnos on perusteluiltaan riittämätön ja jättää käytännön tilanteet hyvin epäselviksi.

Itä-Suomen hallinto-oikeus ymmärtää automaation tarpeet Verohallinnon työssä. Ehdotusluonnos ei kuitenkaan kaikilta osin sellaisenaan sisällä riittäviä ja tarkkarajaisia perusteita poiketa hallintolakiin ehdotetun 8 b luvun sääntelystä, jonka mukaan automaattisesti ei voitaisi ratkaista rangaistusluonteisen hallinnollisen seuraamuksen määräämistä.

Kuopiossa 9.6.2022

Petri Saukko
ylituomari

Leskinen Sinikka
Itä-Suomen hallinto-oikeus - Petri Saukko, ylituomari