

Valtiovarainministeriö

Oikeusministeriön lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi ennakkoperintälain muuttamisesta

Yleistä

Valtiovarainministeriö on pyytänyt oikeusministeriöltä lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi ennakkoperintälain muuttamisesta. Esitysluonnoksessa ehdotetaan, että verovuoden verokortit ja ennakonpidätysprosentit tulisivat voimaan 1. tammi-kuuta alkaen. Lisäksi lakia muutettaisiin siten, että Verohallinto voisi ennakonpidätysprosenttien laskennassa ottaa huomioon myös yli 7 000 euron suuriset ennakonkannon alaiset tulot, mikäli ne olisi huomioitu verovelvollisen ennakonpidätysprosentin laskennassa myös edeltävänä verovuonna.

Oikeusministeriö on keskittynyt tarkastelemaan esitysluonnoksen 3 §:n 1 momenttia erityisesti säädöshierarkian kannalta sekä 10 §:n 1 momentin toiseen virkkeeseen ja 18 §:n 1 -momentin toiseen virkkeeseen sisältyvää ehdotusta pidätysprosentin voimaantulosta ja soveltamisesta jo ennen kuin suorituksen saaja on saanut sen tiedoksi. Oikeusministeriö esittää lausuntonaan seuraavaa.

Ehdotettu 3 §:n 1 momentin muutos erityisesti säädöshierarkian kannalta

Perustuslain 80 §:n 1 momentin mukaan tasavallan presidentti, valtioneuvosto ja ministeriö voivat antaa asetuksia perustuslaissa tai muussa laissa säädetyin valtuuden nojalla. Lailla on kuitenkin säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Perustuslain 80 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä säädetty lain alaa täsmentävä lauseke rajoittaa yhtäältä lainsäätäjän valtaa siirtää asioita asetuksen tasolla säänneltäviksi ja toisaalta asetuksenantajan valtaa antaa säännöksiä lausekkeessa tarkoitetuista asioista (PeVL 14/2003 vp, s. 2; HE 1/1998 vp, s. 131).

Postiosoite
Postadress
Postal Address
Oikeusministeriö

PL 25
00023 Valtioneuvosto

Käyntiosoite
Besöksadress
Office

Eteläesplanadi 10
Helsinki

Puhelin
Telefon
Telephone

0295 16001
+358 295 16001

Faksi
Fax
Fax

09 1606 7730
+358 9 1606 7730

s-posti, internet
e-post, internet
e-mail, internet

kirjaamo.om@gov.fi
oikeusministerio.fi

Esitysluonnoksen 3 §:n 1 momentin ensimmäiseen virkkeen mukaan, jollei 4 §:stä *tai tämän lain nojalla annetusta asetuksesta*¹ *muuta johdu*, ennakonpidätys toimitetaan suorituksen maksuvuodelle määrätyn ennakonpidätysprosentin mukaisesti ja ennakonpidätyksen määrän on vastattava mahdollisimman tarkoin verovelvollisen ennakonpidätyksen alaisesta tulosta verovuoden veroasteikkolain ja muiden verovuoden veroperusteiden mukaan maksettavaa verojen ja maksujen yhteismäärää (kursivointi tässä lausunnonantajan).

Hallituksen esitysluonnoksen perusteella ennakonpidätyksen toimittamisesta suorituksen maksuvuodelle määrätyn ennakonpidätysprosentin mukaisesti, ts. verovuoden peruserokorttien lähtökohtaisesta voimaantulosta jo kalenterivuoden alusta alkaen, on jatkossa tarkoitus säätää lain tasolla ennakoperintälain 4 §:n 1 momentin ja 6 §:n nojalla tehtävien Verohallinnon määräysten sijaan. Tavoitetta verokortin voimaantuloa koskevan sääntelyn selkeyttämisestä voidaan pitää paitsi verotuksen ennakoitavuuden myös erityisesti perustuslain 21 §:n 1 momentissa säädetyn oikeusturvaa koskevan perusoikeuden ja saman pykälän 2 momentissa lailla turvattavaksi edellytetyjen hyvän hallinnon takeiden kannalta kannatettavana.

Ehdotetun 3 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen viittausta lainkohdan säännöksistä poikkeamiseen ennakoperintälain nojalla annetulla asetuksella on pidettävä lähtökohtaisesti ongelmallisena lain ja asetuksen välisten hierarkkisten suhteiden näkökulmasta (ks. muun ohella PeVL 17/2010 vp, s. 2). Oikeusministeriö pitää välttämättömänä, että hallituksen esitystä edelleen valmisteltaessa varmistetaan, että ennakoperinnän vastaavuusvaatimuksesta poikkeamista koskeva sääntely täyttää perustuslain 80 §:n 1 momentista johtuvat asetuksenantovaltaa rajoittavat vaatimukset ja muodostaa säädöshierarkkisesti ongelmattoman kokonaisuuden. Mahdollinen viittaus asetukseen olisi syytä muotoilla tarkoittamaan 3 §:n 1 momentin ensimmäistä virkettä tarkentavia eikä siitä poikkeavia valtioneuvoston asetuksen säännöksiä. Jos kuitenkin on ehdottoman välttämättömiä syitä mahdollistaa lain säännöksestä poikkeaminen asetuksella mainituilta osin, on lakiin otettava tarvittavat tavoite- ja muut säännökset, joilla mahdollisimman tarkasti rajataan ja ohjataan asetuksenantovaltaa käyttämistä. Samalla on tarpeen varmistaa, etteivät ennakoperintälain säännökset ennakonpidätyksen toimittamisesta suorituksen maksuvuodelle määrätyn ennakonpidätysprosentin mukaisesti ja ennakoperinnän vastaavuusvaatimuksesta muodostu asetuksenanto- ja määräyksenantovaltuuksineen kokonaisuutena vaikeasti ymmärrettäviksi.

Lisäksi oikeusministeriö huomauttaa, ettei muutettavaksi ehdotetun 3 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen muotoilu ole säädösteknisesti suotuisin. Virkkeen aloittavassa sivulauseessa viitataan sitä seuraavassa päälauseessa ilmaistavan pääsäännön poikkeuksena paitsi saman säädöksen myöhempään lainkohtaan (vrt. lainkirjoittajan opas, jakso 19.1.3) myös ennakoperintälain nojalla annettuun valtioneuvoston asetukseen. Tällainen sääntelytekniikka paitsi hankaloittaa säännöksen luettavuutta ja ymmärrettävyyttä myös hämärtää ennakoperinnän vastaavuusvaatimusta koskevan pääsäännön ja siitä tehtävien poikkeusten välistä suhdetta.

¹ Ennakoperintälaisissa viitataan sen nojalla annettuun valtioneuvoston asetukseen paitsi lain 5 §:ssä myös 9 §:n 3 momentissa, 11 §:n 2 momentissa, 15 §:n 2 momentissa ja 34 §:ssä.

Pidätysprosentin voimaantulo ja soveltaminen ennen sen tiedoksiantamista suorituksen saajalle

Hallituksen esitysluonnoksen 10 §:n 1 momentin toisen virkkeen ja 18 §:n 1 momentin toisen virkkeen nojalla pidätysprosentti voi sekä siitä perusverokortilla määrättäessä että sitä viran puolesta tai verovelvollisen vaatimuksesta verokorttimuutoksella uudelleen määrättäessä tulla voimaan ja sitä voidaan soveltaa jo ennen kuin suorituksen saaja on saanut sen tiedoksi. Esitysluonnoksen perustelujen mukaan ennakonpidätyksen määräämisessä noudatetun massamenettelyn toimivuus edellyttää, että verokortin voimaantulon ja soveltamisen ehdottomana edellytyksenä ei voida pitää tiedoksiantoa verovelvolliselle. Verokorttimenettelyn ymmärrettävyyden ja sujuvuuden edistäminen edistäisi perustelujen mukaan myös yleisesti hyvän hallinnon takeita (s. 11). Edelleen 10 ja 18 §:n säännöskohtaisissa perusteluissa viitataan siihen, että muutos selventäisi sääntelyä ja kuvaisi paremmin nykyistä automaattista massamenettelyä, jossa Verohallinto siirtää ennakonpidätysprosenttietiedot suoraan suoritusten maksajille eikä verovelvollisten tarvitse itse toimittaa verokorttia ennakonpidätyksen toimittamista varten. Menettelyn massaluonteeseen ja toimivuuden vuoksi on 10 §:n säännöskohtaisten perustelujen mukaan välttämätöntä, että Verohallinto voi siirtää ennakonpidätyksen toimittamiseen tarvittavia tietoja suorituksen maksajille heti, kun ne on määrätty (s. 15).

Tavoitetta automaattisessa massamenettelyssä tapahtuvan ennakonpidätysprosenttien määräämisen ymmärrettävyyden ja sujuvuuden edistämisestä voidaan pitää hyvän hallinnon perusteiden kannalta lähtökohtaisesti kannatettavana. Perustuslakivaliokunnan vakiintuneen käytännön mukaan perustuslain 21 §:n ja julkisen vallan käytön lakiperustaisuuden näkökulmasta automaattisessa päätöksenteossa massaluonteisessa toiminnassa ei kuitenkaan saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai asianosaisen oikeusturvaa (PeVL 88/2022 vp, s. 4 ja 5; PeVL 62/2018 vp, s. 7; PeVL 49/2017 vp, s. 7; PeVL 35/2005 vp, s. 2). Perustuslakivaliokunta on massaluonteisen päätöksentekomenettelyn yhteydessä huomauttanut lisäksi, että hallintolain 1 §:n tarkoituussäännöksessä painotetaan hyvän hallinnon perusteiden ja oikeusturvan ensisijaisuutta suhteessa hallinnon tuoksellisuuteen (PeVL 7/2019 vp, s. 9).

Ennakonpidätyksen laskentaperusteiden ja verokorttien voimaantuloa koskevassa esitysluonnoksen jaksossa 4.1.1 todetaan, ettei verovelvollisen oikeusturva vaarannu sellaisessa epätavallisessa tilanteessa, että verovelvollinen ei olisi saanut postitse tiedoksi perusverokorttiaan ennen kuin suorituksen maksaja käyttää verokortin ennakonpidätysprosenttia suoritusta maksaessaan. Verovelvollisella on tällöin mahdollisuus vaivattomasti pyytää uutta verokorttia, jolloin aiemmin perityt ennakonpidätykset otetaan huomioon. Lisäksi esitysluonnoksessa on huomautettu, että ennakonpidätyksessä on kysymys verojen ennakokoperinnästä. Verovuonna maksettavien verojen määrä määräytyy toimitetun verotuksen perusteella ja verotuksen lopputulos käy ilmi verotuspäätöksestä, jonka verovelvollinen saa verotuksen valmistuttua verovuotta seuraavan vuoden lokakuun loppuun mennessä (s. 11).

Oikeusministeriö toteaa, että hallintopäätöksen tiedoksianto on edellytyksenä niin päätöksen täytäntöönpanokelpoisuudelle ja oikeusvaikutusten syntymiselle kuin sillekin, että asianosainen voi ryhtyä käyttämään oikeussuojakeinoja eli hakemaan muutosta päätökseen. Esitysluonnoksen 10 §:n 1 momentin toinen virke ja 18 §:n 1 momentin toinen virke merkitsevät poikkeamista oikeusturvaan ja hyvän hallinnon takeisiin kiinnittyvästä yleishallinto-oikeudellisesta lähtökohdasta, jonka mukaan hallintoasiassa tehdyn päätöksen toteuttaminen edellyttää sen tiedoksiantoa. Ennakkoperintälain nojalla tehdyn päätöksen tiedoksiannossa suorituksen saajalle sovelletaan verotusmenettelystä annetun lain 26 c §:ää. Kyse on verotusta koskevasta erityissääntelystä hallintopäätösten tiedoksiantoon yleislakeina sovellettavien hallintolain ja sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetun lain säännöksiin nähden. Kuitenkin myös verotusmenettelystä annetun lain 26 c §:n 1 momentissa

perustavanlaatuisena lähtökohtana on velvollisuus toimittaa verotuspäätös, oikaisuvaatimuksen johdosta tehty päätös ja muu asiakirja tiedoksi verovelvolliselle. Oikeusministeriö toteaa, että nyt lausuttavana olevassa hallituksen esitysluonnoksessa ei ole ehdotettu muutettavaksi sääntelyä ennakoperintää koskevien päätösten tiedoksiannosta.

Oikeusministeriö katsoo, ettei ehdotusta ennakonpidätysprosentin voimaantulosta ja soveltamisesta ennen sen tiedoksiantoa voida pitää suorituksen saajan oikeusturvan ja hyvän hallinnon takeiden kannalta ongelmattomana. Ennakonpidätysprosentin välitön voimaantulo ja soveltaminen voivat muodostua verovelvollisen kannalta pulmallisiksi paitsi perustuslain 21 §:n myös perustuslain 15 §:n 1 momentissa turvatuksi omaisuudensuojan kannalta. Pidätysprosentin välittömästä voimaantulosta ja soveltamisesta voi aiheutua verovelvolliselle arvaamattomia taloudellisia seurauksia erityisesti silloin, kun verovelvollisen ennakonpidätyksen alainen tulo on pienentynyt merkittävästi mutta pidätysprosentista määrätään aiempien tulojen perusteella viranomaisaloitteisesti joko perusverokortilla tai verovelvollista kuulematta tehtävällä verokorttimuutoksella. Näissä tilanteissa verovelvollisen saamasta suorituksesta voitaisiin 10 §:n 1 momenttiin ja 18 §:n 1 momenttiin ehdotettujen muutosten perusteella toimittaa ennakoperintälain 3 §:n 1 momentissa säädettyä ennakoperinnän vastaavuusvaatimusta selvästi suurempi ennakonpidätys ilman, että verovelvollinen sitä ennen saa tiedon liian suureksi ennakoidun tulon perusteella lasketusta pidätysprosentista, sen laskentaperusteista, 18 §:ssä tarkoitetusta mahdollisuudesta vaatia pidätysprosentin uudelleen määrittämistä sekä oikaisuvaatimusta ja valittamista koskevista oikeusturvatakeista. Kun otetaan lisäksi huomioon, että ennakoperintää koskevan muutoksenhaun sääntely on ennakoperintälain 48 §:n 2 momentin ja verotusmenettelystä annetun lain 65 a §:n 6 momentin 1 kohdan perusteella kokonaisuutena hankalasti hahmotettava, ehdotettujen pidätysprosentin välitöntä voimaantuloa ja soveltamista koskevien sääntösten ei voida katsoa takaavan riittävällä tavalla oikeusturvan toteutumista ennakonpidätysprosenttia koskevassa päätöksenteossa, joka tapahtuu viran puolesta verovelvollista kuulematta.

Vaikka verovelvollisella on esitysluonnoksessa todetusti mahdollisuus pyytää uutta verokorttia eli vaatia ennakoperintälain 18 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla ennakonpidätysprosentin uudelleen määrittämistä, uudelleen määrätty pidätysprosentti vaikuttaa vasta verokorttimuutoksen jälkeen saatavien tulojen ennakonpidätykseen. Se ei näin ollen vaikuta verovelvollisen aiemmin saman verovuoden aikana saamasta tulosta jo toimitettuun ennakonpidätykseen. Myös 2 §:ssä säädettäväksi ehdotettu mahdollisuus ottaa viran puolesta huomioon yhteensä yli 7 000 euron suuruiset ennakonkannon alaiset tulot verovelvollisen ennakonpidätysprosentin laskennassa korostaa tarvetta huolehtia sekä ennakonpidätysprosenttia koskevaan päätöstentekoon liittyvästä oikeusturvasta että suorituksen saajan omaisuudensuojasta siihen kuuluvine perusteltujen taloudellisten odotusten suojineen.

Oikeusministeriö pitää välttämättömänä, että hallituksen esitystä edelleen valmisteltaessa ehdotettua pidätysprosentin välitöntä voimaantuloa ja soveltamista koskevaa sääntelyä arvioidaan seikkaperäisesti erityisesti oikeusturvan, hyvän hallinnon takeiden ja omaisuudensuojan vaatimusten kannalta. Lisäksi jatkovalmistelussa on tarpeen arvioida ehdotettujen 10 §:n 1 momentin toisen virkkeen ja 18 §:n 1 momentin toisen virkkeen suhdetta muutoksenhausta ennakoperintälain 48 §:ssä säädettyyn nähden.

Esityksen suhdetta perustuslakiin ja säätämisyjärjestystä koskevat perustelut

Hallituksen esityksen perusteluihin on sisällytettävä jakso "Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys", jossa esitetään arvio ehdotettujen säännösten suhteesta perustuslakiin sekä arvion perusteella tehtävä kannanotto esityksen säätämisyjärjestyksestä (Lainkirjoittajan opas, jakso 3.4; Hallituksen esitysten laatimisohteet, jakso 12). Ennakkoperintälain muuttamista koskevaan hallituksen esitysluonnokseen ei sisälly suhdetta perustuslakiin ja säätämisyjärjestystä koskevaa jaksoa. Oikeusministeriö pitää välttämättömänä, että esitykseen lisätään säätämisyjärjestystä koskevat perustelut, joissa arvioidaan ehdotettujen säännösten suhdetta esityksen kannalta relevanteiksi tunnistettuihin perustuslain säännöksiin ja niitä koskevaan perustuslakivaliokunnan käytäntöön nähden. Arvion perusteella on myös esitettävä kannanotto esityksen säätämisyjärjestyksestä.

Muita huomioita

Hallituksen esitysluonnoksesta on 7.3.2024 päivytyllä läheteellä pyydetty lausuntoja 3.4.2024 mennessä. Lausuntoaika poikkeaa säädösvalmistelun kuulemisoppaan mukaisesta pääsäännöstä, jonka mukaan kirjallisten lausuntojen antamiseen varataan aikaa vähintään kuusi viikkoa. Lausuntoaajan lyhyydelle ei ole esitetty perusteluja lausuntopyyntöissä eikä esitysluonnoksessa.

Oikeusministeriö huomauttaa, että perustuslakivaliokunta on korostanut säädösvalmistelun kuulemisoppaan mukaisena pääsääntönä olevan, että kirjallisten lausuntojen antamiseen varataan aikaa vähintään kuusi viikkoa (PeVL 16/2023 vp). Perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt valtioneuvoston huomiota pääsäännöstä poikkeamisen asialliseen perusteleamiseen ja hyvän lainvalmistelutavan noudattamiseen. Myös valtioneuvoston oikeuskanslerinvirasto on 29.1.2024 tekemässään ratkaisussa OKV/1772/10/2023-OKV-6 kiinnittänyt valtioneuvoston ja ministeriöiden huomiota siihen, että lainvalmistelussa huolehditaan riittävästä kuulemisajasta perustuslain 14 §:stä säädösvalmistelulle johtuvat vähimmäisvaatimukset huomioon ottaen. Hyvän lainvalmistelutavan noudattamista painottava ratkaisu on lähetetty kaikille ministeriöille otettavaksi huomioon lainvalmistelun kehittämisessä. Oikeuskansleri on huomauttanut riittävästä lausuntoaajoista myös 15.2.2024 antamassaan lausunnossa OKV/286/21/2024-OKV-2.

Säädösteknisenä seikkana oikeusministeriö lisäksi huomauttaa, että ennakkoperintäasetuksen muuttamista koskevan asetusluonnoksen johtolauseessa tulisi 3 ja 4 §:n 2 momentin muuttamisen sijasta viitata 3 §:n ja 4 §:n 2 momentin muuttamiseen.

Osastopäällikkö, ylijohdaja

Johanna Suurpää

Erityisasiantuntija

Elina Immonen

Jakelu VM Valtiovarainministeriö

Tiedoksi Kansliapäällikkö Pekka Timonen
Lainsäädäntöjohtaja Susanna Siitonen
Ministerin erityisavustaja Timo Karhunen

VN/1179/2024-OM-4

Seuraavat henkilöt ovat allekirjoittaneet tämän asiakirjan sähköisesti /

Följande personer har undertecknat denna handling elektroniskt /

This document has been signed electronically by the following persons: