

Lausunto

03.01.2025

Asia: VN/13008/2024

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laeiksi tuloverolain sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Helsinki

31.12.2024

LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ EDUSKUNNALLE KOSKIEN LAEIKSI TULOVEROLAIN JA ERÄIDEN MUIDEN VEROLAKIEN MUUTTAMISESTA (Luonnos 15.11.2024)

VM:n lausuntopyyntö 15.11.2024; VN/13008/2024

Lausunto koskee OAVL 51 §:ää koskevaa lakiluonnoksen kohtaa

1. TAUSTAA

Lausunnon antajan edustaja toimi asiamiehenä ennakoperintää koskevassa veroasiassa korkeimmassa hallinto-oikeudessa (KHO), josta KHO antoi ennakkoratkaisun KHO 2024:36.

Asiassa oli kysymys siitä, voidaanko ennakonpidätys määrätä 40 prosentin suuruisena, vaikka lain sanamuodon mukaan laissa on käytetty ilmaisua enintään 40 prosenttia. Kyse oli mm. työmatkakuluista, joiden vero-oikeudellinen tulkinta osoittautui verotarkastuksessa kiistanalaiseksi. Asiassa käsiteltiin myös ennakoperintälain (EPL) 3 §:n vastaavuusvaatimusta, joka tarkoittaa sitä, että ennakonpidätyksen määrän on vastattava mahdollisimman tarkoin verovelvollisen

ennakonpidätyksen alaisesta tulosta verovuoden veroasteikkoa koskevan lain ja muiden verovuoden veroperusteiden mukaan maksettavaa verojen ja maksujen yhteismäärää.

Verohallinto oli noudattanut omassa toiminnassaan ja ohjeistuksessaan 40 prosentin ennakonpidätyskäytäntöä vetoamalla muun muassa hallinnolliseen yksinkertaisuuteen salaisessa ohjeessaan (Työmenettelyohjeen kohta ”25.3.3 Käytettävät prosentit; Ennakkoperintälain 38.2 §:n/ oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 51.1 §:n mukaan toimittamatta jäänyt ennakonpidätys voidaan maksuunpanna / määrätä enintään 40 prosentin suuruisena. Säännöksen tarkoituksena on, että tulonsaajan yksilöllisiä ennakonpidätysprosentteja ei tarvitse selvittää maksuunpanoa/ veron määräämistä varten.”

Verotus-lehdessä numerossa 04/2023 olleen TT Asko Lehtosen kirjoituksen mukaan ennakonpidätystä koskevan lain sanamuoto oli ollut vuodesta 1995 sama kuin mitä se on tänäkin päivänä. Lehtosen mukaan verohallinto ei ollut noudattanut ennakonpidätystä koskevaa normia.

KHO:n ratkaisu KHO 2024:36 palautti OVML:n 51 §:n tulkinnan sen alkuperäistä lain tarkoitusta vastaavaksi pitkään valinneen verotuskäytännössä toteutetun lain sanamuodon vastaisen käytännön sijaan.

KHO päätös oli prejudikaattipäätös, joka tarkoittaa käytännössä, että ratkaisulla on laajakantoisempi merkitys, sekä vero-oikeuskäytäntöä ohjaava vaikutus. KHO halusi antaa selkeän lain tulkinnan ohjeen.

KHO oli ottanut asiaan kantaa jo aiemminkin ratkaisussaan KHO 2020 T 3670. Erimielisyyden kohde oli sama: tulisiko ennakonpidätyksessä käyttää 40 prosentin pidätystä, vai tosiasiallista tasoa, joka vastaa vastaavuusperiaatetta eli täyttyy voimassa olevalla enintään 40 prosentin ehdolla. Tämän päätöksen jälkeen verohallinto ei muuttanut ohjeistustaan. Myös korkein oikeus (KKO) oli ottanut samaan asiaan kantaa päätöksessään KKO 2017:75.

Käytännön asiamiehillä ei ole tapana antaa lausuntoa lakimuutosta koskeviin hankkeisiin. Nyt käsillä oleva hallituksen esitysluonnos OAVML 51 §:n muuttamisesta voi muodostaa todellisen, ja hallitsemattoman, oikeusturvan heikentämistä koskevan uhan. Näennäisesti pienellä lakimuutoksella (enintään 40 prosenttia -> 40 prosenttia) luodaan tosiasiallisesti uusi hallinnollinen rangaistus. Lisäksi oman ongelmansa muodostaa se, että lakiin kirjattu hallinnollinen rangaistus veron korottamisesta (VerMenL 32 §, sekä VerMenL 32a §, VerMenL 32b §, että VerMenL 32c §) perustuisi tähän mainittuun tosiasiallisesti uuteen hallinnolliseen rangaistukseen.

2. LAKILUONNOKSEN LAAJUUS JA MERKITYS

OAVL 51 §:n muutosesitys on näennäisesti pieni ja vaikuttaa mitättömältä. Voimassa olevaan lakiin kirjattu ”enintään 40 prosenttia” halutaan muuttaa ilmaisuun ”40 prosenttia”.

Lakiluonnokseen ei ole kuitenkaan otettu mukaan ennakonpidätyksessä tunnettua ja tunnustettua periaatetta, jonka mukana ennakonpidätystä toimitettaessa tulee pyrkiä toteutuvan verotuksen vastaavuuteen mahdollisimman tarkoin. Asiasta on säädetty ennakkoperintälain (EPL) 3 §:ssä. Lakiesityksessä tätä asiaa ei ole tarkasteltu lainkaan, vaikka periaate on perustavanlaatuinen.

Mikäli lakiluonnos toteutuu esitetyllä tavalla, ennakonpidätysvelvollisia koskevat ennakonpidätykset saattavat tietyissä tapauksissa muodostua kohtuuttomiksi.

Tuloverotuksen 40 prosentin ansiotaso saavutetaan avoinomavero.fi/vero mukaan noin 120.000-130.000 euron vuotuisella palkkatulolla. Jos otetaan huomioon suomalaisen mediaanipalkka 3.160 euroa (Tilastokeskuksen kokeellisen tulorekisterin palkat ja palkkiot -tilaston mukaan tammikuussa 2024 palkka- ja palkkiotulojen mediaani 3.160 euroa.), ja joka vastaa siten vuositasolla (3.160 x 12,5) 39.500 euroa, on verotuksen taso noin 15 prosenttia.

Lakiluonnoksen ydin on siinä, että katsotaanko verohallinnon ilmoittaman työtaakan (VeroH salaisen työmenettelyohjeen, sekä lakiesityksessä esitetyn laskelman 10 minuuttia per verovelvollinen per verovuosi) olevan merkitykseltään tärkeämpi tai kannatettavampi arvo kuin hallinnollisen rangaistuksen lisääminen oma-aloitteisten verojen verotuslakiin?

3. RANGAISTUKSEN LUONNE, HALLINNOLLINEN RANGAISTUS JA VERONKOROTUS

Lakiluonnoksen sivulla 41 kappaleessa 1.10.2.2 käy ilmi lakiluonnoksen olemus.

Luonnokseen on kirjoitettu seuraavaa: ”Ehdotettua muutosta ei voida pitää kohtuuttomana suorituksen maksajien kannalta, koska ennakonpidätyksen määrääminen liittyy suorituksen maksajan velvollisuuksiin laiminlyöntiin.”

Samassa kohdassa jatketaan seuraavasti:

”Veron pääoman osalta muutoksen merkitystä lieventäisi se, että maksuvelvollisuus oikaistaisiin nykyisen tapaan vastaamaan suorituksen saajan suorituksesta maksettavan veron määrää sen jälkeen, kun suorituksen saajalle on tehty verotuspäätös kyseisestä suorituksesta.”

Tässä kohtaa VM ilmoittaa lakiluonnoksen olevan rangaistuksellinen. Kysymys on laiminlyöntimaksusta, juridiselta luonteeltaan rangaistuksesta, eli kielteisestä seuraamuksesta jonkin toimen tai laiminlyönnin seurauksena.

Lakiluonnoksen toteutuminen tarkoittaisi käytännössä uuden hallinnollisen rangaistuksen luomista oma-aloitteisten verojen verotuslakiin (OAVL).

Voimassa oleva hallinnollinen rangaistus perustuu VerMenL 32 §:ään. On yleisesti tunnustettua, että *ne bis in idem* -säännön mukaan hallinnollinen rangaistus estää rikosoikeudellisen rangaistuksen tutkimisen, syyttämisen ja rankaisemisen. Periaate (”ei kahdesti samassa asiassa”) on yksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteista. Ketään ei saa tutkia ja rangaista toiseen kertaan rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi

Samassa asiassa ei saa rangaista kahdesti.

4. EUROOPAN IHMISOIKEUSTUOMIOISTUIMEN OIKEUSKÄYTÄNTÖ

Rankaisuna pidetään rikosoikeudellisen rangaistuksen lisäksi myös hallinnollista rangaistusta EIT:n tuomioistuinkäytännön mukaan (mm. ZAJA vs. Kroatia, Hakemus nro 37462/09, Tuomio 4.10.2016).

Veronkorotus määrättäisiin lakiluonnoksen perusteella 40 prosentin mukaan määrätyn ”laiminlyönnin” perusteella. Tällöin veronkorotus perustuisi 40 prosentin pidätykseen, eikä todelliseen EPL 3 §:n mukaiseen vastaavuuteen siitä, mikä olisi kussakin tapauksessa oikean tasoinen ennakonpidätys.

5. SUOMEN PERUSTUSLAKI JA EUROOPAN UNIONI

Suomen perustuslain (PL) 22 § mukaan "...julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen." Suomi on sitoutunut EIS:n periaatteisiin. Näiden periaatteiden mukaan samassa asiassa ei saa rangaista kahdesti.

Ne bis in idem -kielto on ilmaistu Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artiklassa sekä Suomea sitovissa kansainvälisissä sopimuksissa, kuten Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 lisäpöytäkirjan 4. artiklassa ja kansalaisyhteiskunta- ja poliittisia oikeuksia koskevan sopimuksen 14 artiklassa. Julkisen vallan on myös turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen (PL 22 §).

Suomen perustuslaissa taataan oikeudenmukainen oikeudenkäynti (perustuslaki 21 §).

6. VEROHALLINNON OHJE

VeroH ohjeen Ne bis in idem -periaate ja verotus (Antopäivä 18.10.2021) mukaan

"...veronkorotus rinnastuu rikosoikeudelliseen rangaistukseen.

Hallinnollinen seuraamus voi olla tavoitteiltaan ja ankaruudeltaan saman kaltainen kuin rikosoikeudellinen rangaistus, ja silloin myös hallinnollinen seuraamus estää uuden rangaistuksen. Seuraamuksen ja teon luonnetta arvioidaan ns. Engel-kriteereillä (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisu 8.6.1976, Engel ym v. Alankomaat). Veronkorotus täyttää nämä kriteerit, joten verotukseen liittyvästä rangaistavasta teosta ei voida nostaa rikossyytettä, jos samasta teosta on jo määrätty veronkorotus."

Kuten aiemmin kappaleessa 3 on esitetty, on mahdollista, että nyt OAVL 51 §:ää koskeva lakiluonnos täyttää rangaistuksen tunnusmerkit. Lakiluonnoksen toteutuessa on mahdollista, että se määrä, josta veronkorotus lasketaan, nousee korkeammalle tasolle siitä tasosta, jota on tarkoitettu VerMenL 32 §:ssä.

Ne bis in idem -kielto koskee vain sellaisia veronkorotuksia, jotka on määrätty luonnolliselle henkilölle tai joista luonnollinen henkilö vastaa suoraan lain perusteella. Periaatetta ei siis sovelleta, jos veronkorotus on määrätty osakeyhtiölle ja samasta asiasta vaaditaan rangaistusta osakeyhtiössä määräysvaltaa käyttäneelle henkilölle.

Koska kaksoisrangaistavuuden kieltö ei koske mm. osakeyhtiöitä, voi 40 prosentin pidätyksestä muodostua tosiasiallisesti lisärangaistus mahdollisen kohtuuttomuuden perusteella.

7. PERUSTUSLAKIVALIOKUNNAN LAUSUNTO

Lausuntona esitetään, että pidetään suotavana asian viemistä perustuslakivaliokuntaan asian mahdollisesti liittyessä Suomea koskevan valtiosopimusten noudattamiseen ja mahdolliseen perustuslainkäsittely-järjestyksestä päättämiseen. Perustuslakivaliokunnan tehtävänä on perustuslain 74 §:n mukaan antaa lausuntonsa sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten ja muiden asioiden perustuslainmukaisuudesta sekä suhteesta kansainvälisiin ihmisoikeussopimuksiin.

Perustuslakivaliokunta valmistelee perustuslakia ja siihen läheisesti liittyvää lainsäädäntöä koskevat sekä ylimpiä valtioelimiä koskevat valtiosäännön kannalta merkitykselliset asiat, ja se valmistelee myös Ahvenanmaan itsehallintoa ja saamelaisia koskevat asiat.

Lakiluonnoksen perusteella lakiin kirjattavan tosiasiallisen hallinnollisen rangaistuksen lisääminen on asia, jota tulisi käsitellä perustuslakivaliokunnassa.

PAIKKA, AIKA JA ALLEKIRJOITUS

Kunnioittavasti

Helsingissä 31. päivänä joulukuuta 2024

Anssi Mäki

Varatuomari

Mäki Anssi

Aatsto Intressi Oy - Lausunnon antaja on Intressi Oy, mainittu organisaation nimi on vanha nimi