

## Perustuslakivaliokunta

**Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskeväksi lainsäädännöksi**

**Valtiovarainvaliokunnalle**

### JOHDANTO

#### *Vireilletulo*

Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskeväksi lainsäädännöksi (HE 97/2017 vp): Asia on saapunut perustuslakivaliokuntaan lausunnon antamista varten. Lausunto on annettava valtiovarainvaliokunnalle.

#### *Asiantuntijat*

Valiokunta on kuullut:

- ylitarkastaja Henna Ritari, valtiovarainministeriö
- professori Olli Mäenpää
- apulaisprofessori Sakari Melander
- professori Ida Koivisto

Valiokunta on saanut kirjallisen lausunnon:

- OTT, yliopistonlehtori Matti Urpilainen

### HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi uusi veronkantolaki sekä muutettaviksi useita verotusta koskevia lakeja. Lisäksi ehdotetaan tehtäväksi eräisiin lakeihin uuden veronkantolain säätämistä johtuvia sekä eräitä muita teknisluonteisia muutoksia.

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan 1 päivänä toukokuuta 2018. Uusi veronkantolaki sekä varainsiirtoverolain ja kiinteistöverolain muutokset tulisivat kuitenkin voimaan vasta 1 päivänä marraskuuta 2019.

Esitykseen sisältyvissä säätämisperusteluissa lakiehdotuksia tarkastellaan muun muassa oikeusturvaa koskevan perustuslain 21 §:n, lainsäädäntövallan siirtämistä koskevan 80 §:n ja valtion veroja koskevan 81 §:n kannalta.

## **Valiokunnan lausunto PeVL 39/2017 vp**

Hallituksen käsityksen mukaan lakiehdotukset voidaan hyväksyä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä. Koska ehdotettu seuraamusmaksujärjestelmän muutos on kuitenkin periaatteellisesti merkittävä, hallitus katsoo, että esityksestä tulisi tältä osin pyytää perustuslakivaliokunnan lausunto.

### **VALIOKUNNAN PERUSTELUT**

#### ***Täydentävä verotuspäätös***

Verotusmenettelystä annetun lain 51 a §:ään ehdotetaan otettavaksi säännökset täydentävästä verotuspäätöksestä. Verohallinto toimittaa verotuksen ja tekee pykälän 1 momentin mukaan täydentävän verotuspäätöksen, jos verovelvollinen ilmoittaa oikaisuvaatimuksella tulon, vähennyksen tai muun verotukseen vaikuttavan tiedon, jota hän ei ole aikaisemmin ilmoittanut tai johon verotuspäätös ei ole muutoin perustunut.

Valtion verosta säädetään perustuslain 81 §:n mukaan lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Jokaisella on perustuslain 21 §:n 1 momentin mukaan oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.

Täydentävää verotuspäätöstä koskevan säännöksen sanamuodon samoin kuin hallituksen esityksen perustelujen (s. 69) valossa muutoksenhaku 51 a §:n 1 momentissa tarkoitettua täydentävää verotuspäätöksestä järjestyy verotusmenettelystä annetun lain 63 §:n mukaan niin, että muutosta haetaan verotuksen oikaisulautakunnalta kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Kuitenkin ottaen huomioon, että täydentävä verotuspäätös tehdään verovelvollisen oikaisuvaatimuksella ilmoittaman tiedon perusteella, muutoksenhakuun sovellettavaksi näyttäisi voivan tulla myös verotusmenettelystä annetun lain 66 §:n 1 momentti. Sanotun säännöksen mukaan oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen saa hakea muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen.

Perustuslain 21 ja 81 §:stä johtuvista syistä sääntelyä on syytä täsmentää niin, että laista käy yksiselitteisesti ilmi, miten täydentävään verotuspäätökseen haetaan muutosta.

#### ***Seuraamusmaksut***

Verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n sääntelyä veronkorotuksesta ehdotetaan muutettavaksi. Lisäksi ehdotetaan lisättäväksi uudet 32 a ja 32 b § veronkorotuksen määrästä. Myöhästymismaksusta ehdotetaan säädettäväksi verotusmenettelylain uudessa 33 §:ssä.

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, PeVL 14/2013 vp, PeVL 17/2012 vp, PeVL 9/2012 vp, s. 2/I). Hallinnollisen seuraamuksen yleisistä perusteista on säädettävä perustuslain 2 §:n

## Valiokunnan lausunto PeVL 39/2017 vp

3 momentin edellyttämällä tavalla lailla, koska sen määrittämiseen sisältyy julkisen vallan käyttöä. Valiokunta 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 (ks. esim. PeVL 17/2012 vp, PeVL 9/2012 vp, s. 2/I, PeVL 57/2010 vp, s. 2/II). 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, PeVL 17/2012 vp, PeVL 9/2012 vp, s. 2/II, PeVL 57/2010 vp, s. 2/II). Lisäksi säännösten tulee täyttää sanktioiden oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset (ks. esim. PeVL 28/2014 vp, PeVL 15/2014 vp).

### *Veronkorotus*

Nykyisen verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin mukaan prosenttiperusteisen veronkorotuksen määrittämisen edellytyksenä on, että verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyt tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta. Nyt ehdotetussa sääntelyssä veronkorotuksen määrittäminen ei edellytä verovelvollisen menettelyn tuottamuksellisuutta tai tahallisuutta. Veronkorotuksen määrän kannalta on kuitenkin verotusmenettelystä annetun lain 32 a §:n mukaan merkityksellistä, osoittaako verovelvollisen toiminta ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Myös perintö- ja lahjaverolain 36 §:ssä ja varainsiirtoverolain 36 §:ssä ehdotetaan luovuttavaksi tuottamuksen tai tahallisuuden edellyttämisestä.

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 määrittämisessä 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 määrittämistä 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 asettamisessa 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 käsitel-

## Valiokunnan lausunto PeVL 39/2017 vp

lään ja ratkaistaan kirjallisten selvitysten perusteella nopeassa aikataulussa. Ehdotuksen perusteissa 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 tulkinnanvaraisessa 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. Tulkinnanvaraisessa 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.

## Valiokunnan lausunto PeVL 39/2017 vp

### *Myöhästymismaksu*

Verotusmenettelystä annetun lain 33 §:n 1 momentin mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen sijasta myöhästymismaksun, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai oma-aloitteisesti korjaa muun veronkorotusta koskevassa 32 §:ssä tarkoitetun laiminlyönnin ennen verotuksen päättymistä. Laiminlyönnin oma-aloitteisella korjaamisella tarkoitetaan ehdotuksen perustelujen (s. 72) mukaan sitä, että verovelvollinen ilmoittaa oikeat tiedot ennen kuin verovelvollinen on tullut tietoiseksi veron määräämiseksi aloitetusta viranomaisen valvontatoimesta. Laiminlyönnin korjaaminen ei hallituksen esityksen mukaan olisi oma-aloitteista esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen oikaisee veroilmoituksessa olevan virheellisen tiedon vasta saatuaan virhettä koskevan selvityspyynnön tai tiedon tulevasta verotarkastuksesta, vaan tällaisissa tapauksissa verovelvolliselle voitaisiin määrätä veronkorotus.

Hallinnollisen sanktion maksuvelvollisuuden perusteista on säädettävä lailla. Tämän vaatimuksen kannalta ei perustuslakivaliokunnan mielestä ole hyväksyttävää, että myöhästymismaksun kannalta merkittävän ja jossakin määrin yleiskielestä poikkeavan oma-aloitteisen korjaamisen käsitteen sisältö käy ilmi vain säännöksen perusteluista. Sääntelyä on syytä täsmentää tältä osin. Sama huomautus koskee myös perintö- ja lahjaverolain 36 b §:n ja varainsiirtoverolain 36 b §:n sääntelyä myöhästymismaksusta.

### **VALIOKUNNAN PÄÄTÖSESITYS**

Perustuslakivaliokunta esittää,

*että lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisjärjestyksessä.*

Helsingissä 18.10.2017

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

puheenjohtaja Annika Lapintie vas  
varapuheenjohtaja Tapani Tölli kesk  
jäsen Maria Guzenina sd  
jäsen Hannu Hoskonen kesk  
jäsen Ilkka Kantola sd  
jäsen Kimmo Kivelä si  
jäsen Antti Kurvinen kesk  
jäsen Markus Lohi kesk  
jäsen Leena Meri ps  
jäsen Outi Mäkelä kok  
jäsen Juha Rehula kesk  
jäsen Ville Skinnari sd  
jäsen Matti Torvinen si  
varajäsen Ben Zyskowicz kok

**Valiokunnan lausunto PeVL 39/2017 vp**

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Liisa Vanhala