

5.12.2017

EOAK/5786/2016

**Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin**

**Esittelijä: Esittelijäneuvos Ulla-Maija Lindström**

## **SALATTUJA ULKOMAAN TULOJA KOSKEVIEN OMAKSI VAHINGOKSI TEHTYJEN OIKAISUVAATIMUSTEN KÄSITTELY VEROHALLINNOSSA**

### **1 KANTELU**

Arvostelitte tiedotusvälineissä julkaistujen tietojen perusteella Verohallinnon menettelyä seuraavilla perusteilla.

#### 1. Yhdenvertaisuus

Pyysitte eduskunnan oikeusasiamiestä selvittämään Verohallinnon menettelyn laillisuuden koskien veronkorotusten ja niiden suuruuden määrittämistä niin sanotuissa verokatumuspäätöksissä, joissa Verohallinto oli määrännyt pimeitä ulkomaisia tuloja Suomeen ilmoittaneille ja veronoikaisuvaatimuksen tehneille joko veronkorotuksen tai tehnyt oikaisuvaatimuksen tehneestä rikosilmoituksen poliisille. Samalla pyysitte oikeusasiamiestä selvittämään, kuka Verohallinnossa oli ohjeistanut eli todellisuudessa päättänyt veronoikaisuvaatimusten hyväksymisestä ja lisäveron määrittämisestä näiden verokatumusten vero-oikaisuvaatimusten perusteella tai rikosilmoituksen tekemisestä verovelvollisista.

Kantelunne mukaan keskeistä oli selvittää perusteet, joilla oikaisuvaatimusten tehneet olivat tai eivät olleet saaneet veronkorotusta ja missä menivät ne rajat, joilla Verohallinto oli määrännyt joillekin veronkorotuksia (tai maksanut joillekin jopa veronpalautuksia) tai joistakin oli tehty rikosilmoitus esimerkiksi törkeästä veropetoksesta. Koska Verohallinnon verotuspäätökset olivat salaisia, eikä ulkopuolinen voi päästä tarkastamaan verotuspäätöksiä, mielestänne eduskunnan oikeusasiamiehen tuli tutkia sekä yleisten perusteiden että yksittäispäätösten lainmukaisuus ja yhdenvertaisuus.

Edelleen pyysitte, että oikeusasiamies selvittää, oliko valtiovarainministeriö mahdollisesti "ohjannut" Verohallintoa kysymyksessä olevassa asiassa eli käytännössä määrännyt veronoikaisuvaatimusten hyväksymisestä ja veronkorotusten suuruudesta tai rikosilmoitusten tekemisestä. Mielestänne lisäksi tuli selvittää, antoiko valtiovarainministeriö Verohallinnolle ohjeita jo ennen kuin laki tehokkaasta verokatumuksesta oli tarkoitus tulla voimaan, ja mitä nuo ohjeet pitivät ja pitivät tällä hetkellä sisällään.

Koska niin sanotussa verokatumusasiassa veronoikaisuun kautta veronkorotusta vaatineet verovelvolliset olivat monissa tapauksissa kääntyneet avustajien – eli asianajotoimistojen ja muiden juristipalveluja tarjoavien tahojen – puoleen oli kantelunne mukaan oikeusasiamiehen syytä selvittää myös se, miten Verohallinto oli mahdollisesti ohjeistanut suoraan asianajajia ja muita juristeja, jotka olivat laatineet oikaisuvaatimuksia Verohallinnolle. Mielestänne Verohallinnon tuli antaa selvitys käymistään keskusteluista tai suorista neuvoista.

#### 1.2 Verohallinto ja avoimuus

Rikos- ja prosessioikeuden professori Matti Tolvanen oli Ylen haastattelussa 16.11.2016 todennut, että Verohallinnon menettelyyn ulkomaisten tulojen pimitämisratkaisuihin liittyy yhdenvertaisuuden ohella toinen merkittävä ongelma. Kun ulkomaisten tulojen pimitäjät olivat

tehneet hakemuksensa veronkorotuksista ja saaneet sen, heidän tietonsa eivät olleet enää julkisia, koska veropäätökset kuuluvat verosalaisuuden piiriin. Näin päätösten perusteita ei voida enää tutkia ja vertailla niiden lainmukaisuutta ja suhdetta muihin päätöksiin. Kantelunne mukaan Verohallinto oli näin ottanut osan vallasta, joka saattaisi kuulua poliisille, jonka päätökset esitutkinnan aloittamisesta ja aloittamatta jättämisestä ovat julkisia. Katsoitte, että Verohallinto takaa näin itse, että kukaan ei pääse tutkimaan sen omien päätösten yhdenvertaisuutta ja lainmukaisuutta.

Vaaditte, että eduskunnan oikeusasiamies tutkii Verohallinnon toimien lainmukaisuuden tältä osin. Kantelunne mukaan keskeisenä tutkimuskohteena oli pidettävä sitä, oliko Verohallinnon toiminta lainmukaista johtaessaan lisääntyvään salailuun ja käytännössä mahdottomiin tilanteisiin valvoa Verohallinnon toimien ja päätösten laillisuutta.

### 1.3 Verohallinnon pääjohtaja Pekka Ruuhonen tutkinnan kohteeksi

Kantelunne mukaan Verohallinnon nykyisen pääjohtajan Pekka Ruuhosen nimi oli noussut esiin harmaan talouden ja verorikollisuuden väheksynnän yhteydessä. Jo 1990 luvun lopulla hän toi aktiivisesti esille kantansa, että Verohallinto ei osallistuisi rikostutkintaan eikä harmaan talouden torjuntaan (Harmaan talouden projektiryhmän loppuraportti 1999, Uudenmaan verovirasto):

"Pääjohtaja Jukka Tammi ja väliaikaisena pääjohtajana toiminut Pekka Ruuhonen ovat selkeän vastustavan kantansa ilmaisseet paitsi julkisuudessa niin myös hallinnon sisällä verotarkastustoimintaa suuntaavaa strategiaa valmisteltaessa seuraavasti: Tammi "Rikostarkastuksista tulisi pysyä erossa. Esille nousevat kohteet pitäisi siirtää muille. Harmaa talous ja verorikokset saavat liiaksi painoa. Toimintaa harrastetaan keinoja kaihtamatta". Ruuhonen: " Rikostarkastuksissa ei verohallinnolla pitäisi olla kovin aktiivista roolia. Projektiryhmän saama julkisuus on kohtuuton siihen verrattuna, kuinka suuren rahamäärän heidän toimintansa on tuonut. Ryhmän ammattitaito ei ole ollut kovin hyvä."

Ruuhosen rooli nyt käsillä olevassa asiassa nousi erityisen merkittäväksi, koska eduskunnan apulaisoikeusasiamies oli vuonna 2014 antamassaan ratkaisussa eaok 4103/2/13 todennut Verohallinnosta seuraavaa:

"Tässä omana aloitteena tutkittavaksi ottamassani asiassa on käytettävissä olevan asiakirjaselvityksen perusteella ilmennyt aiheutonta viivyttelyä valvontatoimenpiteisiin ryhtymisessä. Verohallinnon määräämät veronkorotukset järjestelyihin osallistuneille verovelvollisille olivat lähes poikkeuksetta olleet tavanomaista lievempiä. Lisäksi huolimatta siitä, että Verohallinto oli tehnyt vuosittain enenevässä määrin rikosilmoituksia, näiden verovelvollisten toimia ei saatettu kuin yhdessä tapauksessa poliisin arvioitavaksi. Mielestäni Verohallinto ei selvityksissään ole esittänyt hyväksyttäviä syitä tapahtuneelle verovelvollisten erilaiselle kohtelulle. Tästä syystä totean, että Verohallinto ei ole täyttänyt velvollisuutensa edistää oikeata ja yhdenmukaista verotusta. Saatan tämän käsitykseni Verohallinnon lainvastaisesta menettelystä sen tietoon lähettämällä sille jäljennöksen tästä päätöksestäni."

Mielestänne oli selvää, että Verohallinnon pääjohtaja Pekka Ruuhonen oli saanut kyseisen päätöksen tietonsa ja voi hyvin kysyä, miksi Verohallinnon päätöksissä koskien ns. verokatujia, apulaisoikeusmiehen ratkaisun sisältö ei näy millään tavoin.

Totesitte, että pääjohtaja Ruuhosen linjaa havainnollistaa myös hänen oma blogikirjoituksensa (30.9. 2015) ennen kuin laki tehokkaasta katumisesta vedettiin pois eduskunnan käsittelystä:

"Verohallinto on jo lain valmistelun aikana varautunut uuden lain toteuttamiseen. Menettelyohje asian hoitamiseksi tulee olemaan valmiina hyvissä ajoin ennen vuoden vaihdetta. Tulemme myös aikanaan viestittämään yleisellä tasolla siitä, kuinka suuri joukko henkilöitä tarttui tehokkaan katumisen mahdollisuuteen ja miten paljon verotuottoa maallemme kertyi."

Vaaditte, että oikeusasiamiehen tulee tutkia pääjohtaja Pekka Ruuhosen tekemiset asiassa.

## 2 SELVITYS

Kantelunne johdosta hankittiin valtiovarainministeriön, Verohallinnon oikeusyksikön ja Veronkantoyksikön lausunnot sekä Henkilöveroyksikön selvitys.

*Henkilöveroyksikön selvityksessä 23.1.2017 todetaan seuraava:*

### 1. Yleistä

Eduskunnan oikeusasiamiehelle tehty kantelu kohdistuu Verohallinnon toimenpiteisiin, jotka koskevat oikaisumenettelyä, verorikosharkintaa ja veronkorotusten määräämistä tarkemmin yksilöimättömissä tapauksissa, joissa luonnolliset henkilöt olivat itse tehneet oikaisuvaatimuksen ja ilmoittaneet veroilmoituksillaan ilmoittamatta jääneitä ulkomailta saatuja tulojaan verotettavaksi ja samassa yhteydessä vaatineet veronkorotuksen määräämistä.

Eduskunnan oikeusasiamiehelle tehdyssä kantelussa on pyydetty selvitystä seuraavista Henkilöverotusyksikön toimialaan liittyvistä menettelyistä:

- 1) kuka Verohallinnossa oli päättänyt ja ohjeistanut oikaisuvaatimusten hyväksymisestä,
- 2) millä perusteilla veronkorotukset tai mahdolliset veronpalautukset oli oikaisuvaatimusten käsittelyn yhteydessä määrätty,
- 3) oliko valtiovarainministeriö ohjannut Verohallintoa oikaisuvaatimusten hyväksymisessä tai veronkorotusten määräämisessä ja
- 4) miten Verohallinto oli mahdollisesti ohjeistanut asianajajia ja muita juristeja, jotka olivat laatineet oikaisuvaatimuksia.

### 2. Oikaisuvaatimusten käsittelystä yleisesti

Verotusta koskevasta muutoksenhausta on säädetty verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995, VML) 5 luvussa. Luvun oikaisuvaatimuksia koskevat säännökset ovat VML 61 - 65 §:issä.

Oikaisuvaatimusmenettelystä säädetään yleisesti hallintolain (434/2003) 7 a luvussa. Hallintolain 49 a §:n 2 momentin mukaan, jollei tässä luvussa tai muualla erikseen toisin säädetä, oikaisuvaatimuksen käsittelyssä sovelletaan tätä lakia. Edellä esitetyn säännöksen mukaisesti verotuksessa sovelletaan ensi sijassa verolainsäädännön oikaisuvaatimusmenettelyä koskevia säännöksiä, joita hallintolain säännökset voivat täydentää.

VML 61 §:n 1 momentin mukaan verotuksen oikaisulautakunta ratkaisee tässä laissa tarkoitetut oikaisuvaatimukset Verohallinto voi kuitenkin ratkaista oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään, jos muutoksenhakijana on muu kuin 62 §:n 2 momentissa tarkoitettu viranomainen. Erityisen tulkinnanvaraisissa asioissa asia voidaan viedä oikaisulautakunnan ratkaistavaksi, vaikka päätösesitys olisi hyväksyvä.

Vakiintuneen verotuskäytännön mukaisesti verotusta ei voida verovelvollisen oikaisuvaatimuksen perusteella muuttaa hänen vahingokseen, jos hän ei ole nimenomaisesti tätä vaatinut. Jos verovelvollinen on vaatinut verotuksensa muuttamista vahingokseen, verotusta ei kuitenkaan voida vakiintuneiden verotus- ja oikeusperiaatteiden mukaan muuttaa hänen vahingokseen enempää kuin mitä hän on oikaisuvaatimuksellaan vaatinut. Oikaisuvaatimusmenettelyssä verovelvolliselle ei siten esimerkiksi hyväksytä verotettavaksi suurempia tuloja, kuin mitä hän on vaatinut eikä veronkorotusta voida hyväksyä määrättäväksi suurempana kuin hän on vaatinut.

### 3. Verovelvollisen oikaisuvaatimuksella verotettavaksi vaatimien ulkomaantulojen käsittely Henkilöverotusyksikössä

Kantelussa esitetyn tyyppisten oikaisuvaatimusten käsittely oli Henkilöverotusyksikössä keskitetty käsittelyn yhdenmukaisuuden varmistamiseksi Lounais-Suomen verotoimistoon. Oikaisuvaatimusten käsittelyyn verotoimistossa olivat osallistuneet siihen määrätty virkamiehet.

Verovelvollisten oikaisuvaatimukset, joita ei ohjattu Veronkantoyksikköön rikosharkintaan, oli tullut käsitellä normaalin oikaisuvaatimusten käsittelyä koskevan ohjeistuksen mukaisesti. Tällöin oikaisuvaatimukset oli voitu hyväksyä Verohallinnon päätösinä VML 61 §:n nojalla. Verovelvollisille oli voitu määrätä veronkorotukset, ilmoittamatta jätettyjen tulojen perusteella. Veronkorotukset voitiin tällaisissa tapauksissa kuitenkin hyväksyä

määrättäväksi enintään verovelvollisen vaatimuksen suuruisena, sillä verovelvollisen vaatimusta ei voitu oikaisuvaatimuksen käsittelyssä laajentaa.

Oikaisuvaatimuksista ne, joissa kynnys rikosharkintaan ohjaamiseen oli ylittynyt, oli viety oikaisulautakunnan käsiteltäväksi, koska Verohallinto ei voinut hylätä verovelvollisen oikaisuvaatimusta milteään osin. Näissä tapauksissa oikaisulautakunta oli voinut joko kumota ja palauttaa verotuksen Verohallinnolle uudelleen toimitettavaksi tai jättää veronkorotusvaatimuksen tutkimatta.

Jos oikaisulautakunta oli kumonnut ja palauttanut verotuksen uudelleen toimitettavaksi, Verohallinto oli jättänyt veronkorotuksen osalta asian tutkimatta, koska rikosharkintaan ohjaamisen kynnys oli ylittynyt. Jos oikaisulautakunta on jättänyt päätöksessään veronkorotusvaatimuksen tutkimatta, verovelvollinen oli voinut valittaa päätöksestä hallinto-oikeuteen.

Tapaukset, joissa Veronkantoyksikössä ei tehty rikosilmoitusta, oli käsitelty Henkilöverotusyksikössä oikaisuvaatimuksina. Niissä ei tehty oikaisuvaatimusten käsittelyn yhteydessä erillisiä veronkorotuspäätöksiä, koska niissä oli ollut kyse verovuosista, joilta verotettavaa tuloa ei muodostunut. Joissakin tapauksissa verovelvolliset olivat voineet saada veronpalautusta ilmoitetusta tulosta vähennyskelpoisten menojen ja tappioiden huomioon ottamisen seurauksena.

#### 4. Verohallinnon ja sidosryhmien keskustelutilaisuus

Verohallinto järjesti asianajotoimistojen ja verokonsultointiyhtiöiden edustajille 8.9.2015 keskustelutilaisuuden, jossa aiheena oli tuossa vaiheessa hallituksen esitysluonnoksena ollut laki tehokkaasta katumisesta. Tilaisuudessa olivat edustettuina Verohallinnon eri yksiköt.

Tilaisuudessa keskusteltiin yleisesti lakiluonnoksesta ja kerrottiin suunnitellusta Verohallinnon lain soveltamista koskevasta julkisesta ohjeistuksesta, joka oli tarkoitus julkaista vero.fi-sivuilla lain voimaan tulon yhteydessä. Kuten selvityspyynnössä ja kantelussa todetaan, hallitus veti lakiesityksen pois kesken eduskuntakäsittelyn marraskuussa 2015. Tästä syystä myös tarve Verohallinnon ohjeistukselle lakkasi, eikä sitä koskaan laadittu.

Verohallinto ei ohjeistanut läsnä olevia asianajotoimistojen ja verokonsultointiyhtiöiden edustajia millään tavoin ulkomaantulojen ilmoittamista koskevien oikaisuvaatimusten tekemisestä tai veronkorotus- ja rikosharkintamenettelystä. Tilaisuudessa ei myöskään millään tavoin keskusteltu verovelvollisten Verohallintoon jo aikaisemmin jättämien oikaisuvaatimusten käsittelystä.

*Veronkantoyksikön lausunnossa 4.1.2017 todetaan seuraava:*

##### 1. Yleistä

Rikoslain 29 luvussa säädellyt verorikokset ovat lähtökohtaisesti virallisen syytteen alaisia rikoksia. Verorikokset, jotka liittyvät Verohallinnossa valvottaviin veroihin, tulevat kuitenkin pääosin vireille Verohallinnon asianomistajana tekemien rikosilmoitusten perusteella. Verohallintolain 28 §:ssä säädetään menettelystä rikosasioissa. Sen nojalla Verohallinnolla on oikeus ilmoittaa verorikosta tai muuta verotukseen liittyvää rikosta koskeva asia esitutkintaviranomaiselle tutkintaa varten ja määräämänsä asiamiehen edustamana käyttää puhevaltaa rikosasiassa sekä rikoksesta johtuvaa vahingonkorvausta koskevassa asiassa.

Verohallinto saa jättää rikosilmoituksen tekemättä rikoslain 29 luvun 11 §:ssä (782/2013) tarkoitetuissa tapauksissa, kun kyse on verorikkomuksesta, lievästä veropetoksesta tai veropetoksesta ja veronkorotusta voidaan pitää riittävänä seuraamuksena. Säännöksen perusteluissa on todettu, että tapaukset, joissa odotettavissa on vankeusrangaistus, käsitellään aina tuomioistuimessa (HE 191/2012 s. 30).

Sääntelystä voidaan tehdä johtopäätös, että Verohallinnolla on velvollisuus tehdä rikosilmoitus tietyistä verovalvonnassa havaitsemistaan rikoksista, jos toimenpiteistä luopumisen edellytykset eivät täyty. Sääntely jättää avoimeksi sen, millä perusteilla Verohallinto toteaa, että kyseessä on "sen luonteinen teko, että se tulisi saattaa käsiteltäväksi rikosasiانا".

Verohallinnon rikosilmoitusharkinnassa tekemät ratkaisut ja linjaukset eivät ole aiheuttaneet rikosprosessin mukaisessa viranomaisyhteistyössä ongelmia, sillä erityisesti merkittävässä asioissa toimintaperiaatteista on yleensä keskusteltu etukäteen sekä esitutkinta- että syyttäväviranomaisten kanssa sen varmistamiseksi, että esimerkiksi lainsäädännön tulkinnat olisivat yhdensuuntaisia. Viranomaisyhteistyössä (Verohallinto, poliisihallinto, Valtakunnansyyttäjänvirasto) on myös tarkemmin sovittu käytännön menettelytavoista muun muassa sen varmistamiseksi, että rikosvastuu saadaan tarkoituksenmukaisella tavalla kohdistettua talousrikollisuudessa.

## 2. Asiakkaan oikaisuvaatimuksellaan verotettavaksi vaatimat ulkomaantulot - käsittely Verohallinnossa

Keväällä 2014 Verohallinto sai oikaisuvaatimuksia, jotka olivat sisällöltään poikkeuksellisia. Niissä vaadittiin verotettavaksi aikaisemmin verottamatta jääneitä ulkomaan tuloja sekä veronkorotuksen määräämistä. Verohallinnossa pidettiin 18.6.2014 kokous, jossa oli mukana Verohallinnon eri yksiköiden edustajia. Kokous oli tarpeellinen muun muassa sen vuoksi, että jos päätösvaltaa veronkorotuksen määräämisessä käytettäisiin, niin asian mahdollinen käsittely rikosprosessissa estyisi *ne bis in idem* -periaatteen vuoksi.

Kokouksessa sovittiin menettelystä, jota noudatetaan edellä mainittujen oikaisuvaatimusten käsittelyssä ja niihin liittyvien tapauksen rikosilmoitusharkinnassa.

Kokouksessa sovittiin, että verotus ohjaa Veronkantoyksikköön rikosilmoitusharkintaan ne tapaukset, joissa väitetyn veron määrä ylittää 5.000 €.

## 3. Rikosilmoitusharkinta

Ensimmäiset arviot väitetyn veron määrästä saatiin rikosilmoitusharkintaan syyskuussa 2014 ja kaikki rikosilmoitusharkintaan lähetetyt tapaukset saatiin Veronkantoyksikön Oikeudelliseen perintäyksikköön 25.11.2015. Tämän jälkeen Henkilöverotusyksikkö teki viimeiset verotuspäätökset tammikuussa 2016. Rikosilmoitusharkinta keskitettiin Uudellemaalle ja nimetyille asianvalvojille sen varmistamiseksi, että rikosilmoitusharkinta tehtäisiin noudattaen samoja periaatteita ja samalla tavalla kaikissa tapauksissa.

Rikosilmoitusharkintaan tuli 56 tapausta, joista 28:sta oli tehty rikosilmoitus syyskuussa 2016 Keskusrikospoliisille. Niissä tapauksissa, joissa rikosilmoitus oli tehty, väitetyn veron määrä oli ylittänyt 10.000 €. Epäiltyinä tekoina oli ollut 7 veropetosta ja 21 törkeää veropetosta. Kaikki näihin ilmoituksiin liittyvät verot on maksettu, eikä Verohallinnolla ollut mahdollisissa oikeudenkäynneissä enää vahingonkorvausvaatimuksia.

Rikosilmoitusharkinnassa odotettiin maksuunpanopäätökset kaikista harkinnassa olevista tapauksista sen selvittämiseksi, mikä oli lopullinen veron määrä.

## 4. Rikosilmoitusharkintaa koskeva ohjeistus

Veronkantoyksikön ohjeessa A46/200/2014 *Ne bis in idem* käsitellään *ne bis in idem* -periaatteen eli kahdenkertaisen rankaisemisen kieltoa koskevan lainsäädännön soveltamista verorikosasioissa. Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullikorotuksesta (781/2013) oli tullut voimaan 1.12.2013. Hallituksen esityksen (191/2012) lisäksi ohjeessa otettiin huomioon perustuslakivaliokunnan ja lakivaliokunnan lausunnoissa sekä valtiovainvaliokunnan mietinnössä tehtyjen muutosesitysten perustelut. Ohjeessa ei määritelty rikosilmoituskynnystä, vaan se käsitteli vain sitä, milloin veronkorotus on este rikosilmoituksen tekemiselle ja miten käytännössä voidaan toimia niin, ettei rikosilmoitusharkinta esty.

Rikosilmoitusharkintaa koskeva Verohallinnon yleinen ohje on annettu 11.1.2016. Ohjeeseen on koottu rikosilmoitusharkintaa jo aikaisemmin ohjannut lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö.

## 5. Yhteenveto

Verohallinnon yksiköiden välillä oli sovittu, millä perusteella asiat lähetetään rikosilmoitusharkintaan. Veronkantoyksikössä asia oli käsitelty samalla tavalla kuin muissakin vastaavissa asioissa ottaen huomioon sisäinen ohjeistus. Rikosilmoitusharkinta oli ollut normaalia menettelyä eivätkä siihen osallistuneet muut kuin asiassa työjärjestyksen mukaan toimivaltaiset virkamiehet. Ainoa poikkeus menettelyssä oli se, että tapaukset käsiteltiin rikosasianvalvonnassa yhtenä kokonaisuutena ja rikosilmoitukset myös toimitettiin esitutkintaviranomaiselle keskitetysti.

Tietojen julkisuuteen liittyvät erot riippuen siitä, käsitelläänkö asiaa verotusmenettelyssä vai rikosprosessissa, perustuvat voimassa olevaan lainsäädäntöön. Asiantilaan ei voida vaikuttaa viranomaistoiminnassa, vaan muutos olisi aikaansaataavissa ainoastaan lakeja muuttamalla.

**Verohallinnon oikeusyksión lausunnossa 24.1.2017 todetaan seuraava:**

Lainsäädäntö

Hyvän hallinnon perusteet

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin.

Perustuslain 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Käsitteilyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Hallintolain 6 §:n mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisten toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.

#### Verotuksen toimittamisen yleiset periaatteet

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:ssä säädetään verotuksen toimittamisessa noudatettavista yleisistä periaatteista, joita ovat tasapuolisuus, luottamuksensuoja, kuuleminen, ohjaus tarvittavan selvityksen antamiseen, selvitysvelvollisuus, perustelevuus sekä asioiden tutkiminen niiden laadun, laajuuden, verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun ja verovalvonnan tarpeiden edellyttämällä tavalla.

Verohallinto on antanut Verotuksen toimittamisen periaatteita koskevan ohjeen (A28/200/2015), jossa on käsitelty verotusmenettelystä annetussa laissa sekä hallintolaissa säädettyjen periaatteiden tulkintaa.

#### Oikaisuvaatimusten käsitteleminen ja ratkaiseminen

Verotusta koskevien oikaisuvaatimusten käsittelemisestä on säädetty muun muassa verotusmenettelystä annetun lain 5 luvussa. Hallintolain säännökset täydentävät verolainsäädännön oikaisuvaatimusmenettelyä koskevia säännöksiä.

Kantelukirjoituksessa tarkoitettuna aikana voimassa olleen verotusmenettelystä annetun lain 61 §:n mukaan verotuksen oikaisulautakunta ratkaisi verotusta koskevat oikaisuvaatimukset Verohallinto voi kuitenkin ratkaista mm. verovelvollisen itse tekemän oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään. Lain 63 §:n 3 momentin mukaan oikaisuvaatimus on käsiteltävä ilman aiheetonta viivytystä.

Verohallinto on antanut 28.1.2013 oikaisulautakuntamenettelyä koskevan ohjeen (A 16/200/2013), jonka mukaan erityisen tulkinnanvaraisissa asioissa oikaisuvaatimus on syytä viedä oikaisulautakunnan ratkaistavaksi, vaikka verovelvollisen vaatimus hyväksytään.

#### Veronkorotusten määrääminen

Verotusmenettelystä annetun lain 32 §:ssä säädetään veronkorotuksesta. Pykälän 3 momentin mukaan, jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisätystä varoista.

Verohallinto antaa vuosittain yhtenäistämisohjeen oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi verohallinnosta annetun lain 2 §:n 2 momentin nojalla. Yhtenäistämisohjeissa on ohjeistettu tarkemmin mm. veronkorotusten määräämistä. Ohjeissa on esitetty kaavamaisia veronkorotusmääriä niitä tilanteita varten, joissa ei ole erityisiä veronkorotusta alentavia tai korottavia seikkoja. Tarkoituksena on turvata verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu veronkorotusta määrättäessä. Verohallinnon antamat yhtenäistämisohjeet ovat luettavissa Verohallinnon internet-sivustolta [www.vero.fi](http://www.vero.fi).

#### Rikosilmoitusharkinta ja rikosilmoitusten laatiminen

Verohallinnosta annetun lain 28 §:n mukaan Verohallinnolla on oikeus kaikkien veronsaajien puolesta Verohallinnon kannettavaksi säädettyjen verojen ja maksujen osalta ilmoittaa verorikosta tai muuta verotukseen liittyvää rikosta koskeva asia esitutkintaviranomaiselle tutkintaa varten ja määräämänsä asiamiehen edustamana käyttää puhevaltaa rikosasiassa sekä rikoksesta johtuvaa vahingonkorvausta koskevassa asiassa. Verohallinnon 1.1.2017 voimaan tulleen työjärjestyksen 30 §:n ja aiemman työjärjestyksen 31 §:n mukaan Veronkantoyksikkö käsittelee verohallinnosta annetun lain 28 §:ssä tarkoitetut rikosasiat Veronkantoyksikön työjärjestyksen mukaan puhevallan käyttöön oikeutettuja virkamiehiä ovat verojohtaja, johtava asianvalvoja, asianvalvoja tai muu verojohtajan määräämä virkamies.

Verohallinto saa jättää rikosilmoituksen tekemättä rikoslain 29 luvun 11 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa, kun kyse on verorikkomuksesta, lievistä veropetoksesta tai veropetoksesta ja veronkorotusta voidaan pitää riittävänä seuraamuksena. Hallituksen esityksen perusteluissa (HE 191/2012 s. 30) on todettu, että tapaukset, joissa odotettavissa on vankeusrangaistus, käsitellään aina tuomioistuimessa.

Verohallinto on antanut 11.1.2016 rikosilmoitusharkintaa koskevan ohjeen (dnro A8/200/2016). Ohjeen mukaan Verohallinnolla on velvollisuus tehdä rikosilmoitus tietyistä verovalvonnasta havaitsemistaan rikoksista, jos toimenpiteistä luopumisen edellytykset eivät täyty.

#### Menettely rikosilmoitusharkinnassa

Kantelukirjoituksessa esitetään, että mediatietojen mukaan Verohallinnossa oli parin viime vuoden aikana tehty useita satoja sellaisia veroparatiisituloihin ulottuvia veronkorotuspäätöksiä, joissa verovelvollinen itse oli ilmoittanut ulkomaisista tuloista Verohallinnolle. Kantelukirjoituksen liitteenä olevan yleisradion uutisen mukaan Verohallinto oli tehnyt 28 tutkintapyyntöä oma-aloitteisesti puuttuneita tulojaan ilmoittaneista.

Veronkantoyksikön selvityksen mukaan Verohallinto sai keväällä 2014 useita oikaisuvaatimuksia, joissa vaadittiin aikaisemmin ilmoittamatta ja verottamatta jääneitä ulkomaantuloja verotettavaksi ja veronkorotusta määrättäväksi. Tapaukset olivat poikkeuksellisia, joten Verohallinnossa pidettiin 18.6.2014 kokous, jossa oli mukana Verohallinnon eri yksiköiden edustajia. Kokouksessa sovittiin menettelystä, jota noudatetaan kyseisten oikaisuvaatimusten käsittelyssä ja niihin liittyvässä rikosilmoitusharkinnassa. Sovitun menettelyn mukaan verotusyksiköstä siirrettiin Veronkantoyksikköön rikosilmoitusharkintaan ne tapaukset, joissa väitetyn veron määrä ylitti 5.000 euroa.

Rikosilmoitusharkinnassa käsiteltiin 56 tapausta, joista rikosilmoituksia tehtiin 28 tapauksessa. Rikosilmoitusharkinta tehtiin sen jälkeen, kun verotusyksikössä oli tehty verotuksen oikaisua koskevat päätökset. Niissä tapauksissa, joissa rikosilmoitukset tehtiin, väitetyn veron määrä ylitti 10.000 euroa. Rikosilmoitusharkinta tehtiin Verohallinnon normaalin käytännön mukaisesti eivätkä siihen osallistuneet muut kuin asiassa työjärjestyksen mukaan toimivaltaiset virkamiehet.

Veronkantoyksikkö käsiteli rikosilmoitusharkinnassa 5.000 euron väitetyn veron määrän ylittävät tapaukset ja teki niitä koskevia rikosilmoituksia. Rikosilmoitus lievän veropetoksen ja veropetoksen osalta voidaan rikoslain 29 luvun 11 §:n perusteella jättää tekemättä, jos veronkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Hallituksen esityksen perusteluiden mukaan tapaukset, joista odotettavissa oleva seuraamus on vankeutta, käsitellään aina tuomioistuimessa. Oikeuskäytännön mukaan veropetoksesta voi seurata vankeusrangaistus, jos väitetyn veron määrä on noin 8.000 euroa. Väitetyn veron euromäärä ei ole ainoa seuraamuksen suuruuteen ja rangaistuslajin valintaan liittyvä seikka. Tuomioistuin voi ottaa rikoslain 6 luvun 6 §:n mukaan rangaistuksen lieventämisperusteena huomioon mm. tekijän pyrkimyksen estää tai poistaa rikoksensa vaikutuksia taikka pyrkimyksen edistää rikoksensa selvittämistä. Kantelua koskevissa tapauksissa verovelvolliset ilmoittivat itse aiemmin ilmoittamatta ja verottamatta jääneitä tulojaan ja myös maksoivat heille määrättyjä veroseuraamuksia, joten nämä seikat voivat tulla tuomioistuimessa arvioitavaksi rangaistusta lieventävinä seikkoina. Rikosilmoitusharkintaan siirrettäville tapauksille sovittu 5.000 euron väitetyn veron määrän raja-arvo oli rikoslain 29 luvun 11 §:n mukainen.

Verohallinnon rikosilmoitusharkintaa koskeva ohje on annettu 11.1.2016. Ohjeeseen on koottu rikosilmoitusharkintaa jo aikaisemmin ohjannut lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö. Ohjeen mukaisesti rikosilmoitusharkinnassa arvioidaan mm. rikoksen objektiivisen tunnusmerkistön täyttymistä, tahallisuutta, määräämättä jääneen veron määrää ja näyttöön liittyviä seikkoja. Jos verotarkastusta ei tehdä yhteistyössä esitutkintaviranomaisen kanssa, rikosilmoitus tehdään pääsääntöisesti verotuspäätöksen valmistumisen jälkeen. Jos rikosilmoitusharkinnassa todetaan, että rikoksen tunnusmerkistö riittävällä todennäköisyydellä täyttyy, voidaan rikosilmoitus jättää tekemättä, jos rikoslain 29 luvun 11 §:n toimenpiteistä luopumisen edellytykset täyttyvät.

Verohallinnon menettely kantelun kohteena olevien tapausten rikosilmoitusharkinnassa ei ole poikennut muita verovelvollisia koskevien tapausten käsittelystä. Rikosilmoitusharkinta keskitettiin tietyille asianvalvojille sen varmistamiseksi, että nämä poikkeukselliset tapaukset käsitellään yhdenmukaisella tavalla. Rikosilmoitusharkintaan ei ole osallistunut virkamiehiä, joiden tehtäviin asia ei työjärjestyksen mukaan kuulu. Rikosilmoitusharkinta tehtiin vakiintuneen käytännön mukaisesti verotuspäätösten tekemisen jälkeen ja ilman aiheutonta viivytystä. Tapauksissa, joista rikosilmoituksia tehtiin, väitetyn veron määrä ylitti 10.000 euroa. Rikosilmoitusharkinnassa arvioidaan muitakin seikkoja kuin väitetyn veron määrä. Rikosilmoitusharkinnassa on kyse aina yksittäistapauksen arvioinnista sitä koskevan aineiston perusteella.

## Menettely veronkorotusten määräämisessä

Erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain nojalla Verohallinnolla on oikeus tehdä verotuspäätös ilman veronkorotuksen tutkimista ja määräämistä, jos asia saatetaan rikosoikeudelliseen arviointiin. Tietyissä tilanteissa veronkorotus voidaan myöhemmin määrätä erillisellä päätöksellä. Lain voimaan tulon 1.12.2013 jälkeen verovalvonnassa esiin tulleet väärinkäytökset tutkitaan joko hallinnollisen tai rikosoikeudellisen seuraamuksen määräämismenettelyssä.

Henkilöverotusyksikön ohjeistuksen mukaan ne verovelvollisten aiemmin ilmoittamatta ja verottamatta jääneitä ulkomaantuloja koskevat oikaisuvaatimukset, jotka ohjattiin rikosilmoitusharkintaan, käsiteltiin verotusmenettelyssä ilman veronkorotusten tutkimista ja määräämistä Veronkantoyksikön selvityksen mukaan kantelukirjoituksessa tarkoitettuna aikana näille rikosilmoitusharkintaan siirrettäville tapauksille oli sovittu 5.000 euron väitetyn veron määrän raja-arvo. Rikosilmoitusharkintaan lähetetyistä tapauksista veronkorotus voidaan määrätä erillisellä päätöksellä, jos rikosilmoitusharkinnassa päädytään ratkaisuun, ettei rikosilmoitusta ole aiheellista tehdä. Erillisellä päätöksellä määrättävä veronkorotus tulee tehdä säännösten mukaan viimeistään asianomaisen verotuspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä.

Hallituksen esityksessä laiksi verotuksen oikaisemiseksi oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016 (HE 32/2015 vp s. 4) todettiin nykytilan kuvauksessa, että jos verovelvollinen on tehnyt oikaisuvaatimuksen omaksi vahingokseen, ei verotuskäytännössä ole yleensä määrätty veronkorotusta ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Käytännön taustalla on muutoksenhaussa sovellettu yleinen oikeusperiaate, jonka mukaan päätös voidaan antaa ainoastaan siihen, mitä on vaadittu. Vakiintuneen oikeusperiaatteen ja verotuskäytännön mukaan verotusta ei voida verovelvollisen oikaisuvaatimuksen perusteella muuttaa hänen vahingokseen, jos hän ei ole tätä nimenomaisesti vaatinut. Verohallinto ei voi siten oikaisuvaatimuksen perusteella hyväksyä verotettavaksi suurempia tuloja, kuin mitä verovelvollinen on oikaisuvaatimuksenaan vaatinut. Verohallinnossa on tulkittu edellä mainitun oikeusperiaatteen edellyttävän myös sitä, että verovelvollisen oikaisuvaatimuksenaan esittämää veronkorotusta koskevaa vaatimusta ei voida hyväksyä vaadittua määrää suurempana. Kantelukirjoituksessa viitatussa eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen ratkaisussa (dnro 41 03/2/13) ei ollut kyse oma-aloitteisesti puuttuneita tuloja ilmoittaneiden henkilöiden verotuksesta vaan siinä oli kyse viranomaisaloitteisista verotuksen oikaisuista.

Henkilöverotusyksikön selvityksen mukaan kantelussa mainitun tyyppisten oikaisuvaatimusten käsittely oli keskitetty käsittelyn yhdenmukaisuuden varmistamiseksi Lounais-Suomen verotoimistoon. Oikaisuvaatimusten käsittelyyn olivat osallistuneet siihen määrätty virkamiehet. Verovelvollisten oikaisuvaatimukset, joita ei ohjattu rikosilmoitusharkintaan Veronkantoyksikköön, oli tullut käsitellä normaalin oikaisuvaatimusten käsittelyä koskevan ohjeistuksen mukaisesti. Tällöin oikaisuvaatimukset oli voitu hyväksyä Verohallinnon päätöksinä verotusmenettelystä annetun lain 61 §:n nojalla ja verovelvollisille oli voitu hyväksyä määrättäväksi veronkorotukset ilmoittamatta jätettyjen tulojen perusteella enintään oikaisuvaatimuksessa vaaditun suuruusina. Joissakin tapauksissa verovelvolliset olivat voineet saada veronpalautusta ilmoitetusta tulosta vähennyskelpoisten menojen ja tappioiden huomioon ottamisen seurauksena.

Ne verovelvollisten oikaisuvaatimukset, joissa vaadittiin veronkorotuksen määräämistä ja jotka ohjattiin rikosilmoitusharkintaan, vietiin verotuksen oikaisulautakunnan käsiteltäväksi, koska Verohallinto ei voi hylätä verovelvollisen oikaisuvaatimusta miltään osin verotusmenettelystä annetun lain 61 §:n perusteella. Verotuksen oikaisulautakunta oli voinut joko kumota ja palauttaa verotuksen Verohallinnolle uudelleen toimitettavaksi tai jättää veronkorotusta koskevan vaatimuksen tutkimatta. Verotuksen oikaisulautakunnan Verohallintoon palauttamissa tapauksissa veronkorotusta koskevat vaatimukset jätettiin tutkimatta, koska tapaukset oli siirretty rikosilmoitusharkintaan. Veronkantoyksikkö päätyi joissakin rikosilmoitusharkintaan siirretyissä tapauksissa siihen ratkaisun, että rikosilmoitusta ei ollut aiheellista tehdä. Henkilöverotusyksikkö ei määrännyt näissä tapauksissa veronkorotuksia erillisillä päätöksillä, sillä tapauksissa oli kyse verovuosista, joilta verotettavaa tuloa ei muodostunut.

Verohallinnon ohjeistuksen mukainen toimintamalli mahdollisti sen, että verovelvollisten oikaisuvaatimuksillaan ilmoittamia aiemmin ilmoittamatta ja verottamatta jääneitä ulkomaantuloja koskevat rangaistusluontoiset seuraamukset voitiin käsitellä joko verotusmenettelyssä tai rikosoikeudellisessa menettelyssä. Veronkorotusta koskevia vaatimuksia ei tutkittu niissä tapauksissa, joissa asia ohjattiin Veronkantoyksikköön rikosilmoitusharkintaa varten. *Ne bis in idem* -kielto ei siten muodostunut esteeksi tapausten mahdollisille rikosoikeudellisille seuraamuksille. Niiden verovelvollisten oikaisuvaatimusten veronkorotusta koskevien vaatimusten käsittelyssä, joita ei siirretty rikosilmoitusharkintaan, oli otettu huomioon edellä selostettu yleinen muutoksenhakua koskeva oikeusperiaate. Verohallinto oli tulkinnut tätä oikeusperiaatetta siten, että verovelvollisen vaatiessa oikaisuvaatimuksellaan veronkorotuksia määrättäväksi, voitiin veronkorotukset hyväksyä määrättäväksi enintään oikaisuvaatimuksella vaaditun suuruusina.



Muuta kantelukirjoituksesta ilmenevää

Henkilöverotusyksikön selvityksen mukaan Verohallinto järjesti 8.9.2015 asianajotoimistojen ja verokonsultointiyhtiöiden edustajille keskustelutilaisuuden, jonka aiheena oli hallituksen esitysluonnoksena vireillä ollut ns. tehokasta katumista verotuksessa koskevat säännökset (lakiluonnos verotuksen oikaisemisesta omaaloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016). Tilaisuudessa olivat edustettuina Verohallinnon eri yksiköiden virkamiehiä. Tilaisuudessa keskusteltiin yleisesti lakiluonnoksesta ja Verohallinnon lain soveltamista koskevasta, yleisestä ohjeistuksesta, joka oli tarkoitus julkaista Verohallinnon internet-sivuilla edellä kuvatun lain voimaan tulon yhteydessä. Hallitus peruutti kuitenkin antamansa hallituksen esityksen, joten Verohallinnon ohjeistusta ei myöskään annettu. Verohallinto ei ohjeistanut tilaisuudessa läsnä olleita asianajotoimistojen ja verokonsultointiyhtiöiden edustajia millään tavalla ulkomaantulojen ilmoittamista koskevien oikaisuvaatimusten tekemisessä tai veronkorotus- ja rikosharkintamenettelystä. Tilaisuudessa ei myöskään keskusteltu Verohallinnossa vireillä olevista oikaisuvaatimuksista tai niiden käsittelystä.

Verotusasiakirjojen ja -tietojen julkisuudesta säädetään mm. verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa ja viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa. Verohallinnon rikosilmoitusharkinnan perusteella tekemät ratkaisut eivät ole viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain ja verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain mukaan julkisia asiakirjoja. Asianosaisella on asianosaisen tiedonsaantioikeuden perusteella oikeus saada tieto häntä koskevasta rikosilmoitusharkinnassa tehdystä ratkaisusta.

Lopuksi

Edellä esitettyyn sekä Veronkantoyksikön ja Henkilöverotusyksikön selvityksiin viitaten Verohallinto oli saattanut niiden oikaisuvaatimuksia tehneiden verovelvollisten menettelyn, joiden osalta rikosilmoituksen tekemisen kynnyksen oli katsottu Verohallinnon rikosilmoitusharkinnassa ylittyneen, toimivaltaisten viranomaisten arvioitavaksi. Veronkorotusta koskevien oikaisuvaatimusten käsittelyssä oli otettu huomioon kaksoisrangaistavuutta koskeva ns. *ne bis in idem* -kielto.

### *Valtiovarainministeriön lausunnossa 15.2.2017 todettiin seuraava:*

Niin sanotun tehokkaan katumisen lainsäädännön valmistelun taustaa

Kantelukirjelmässä viitataan niin sanotun tehokkaan katumisen lainsäädännön valmisteluun. Eduskunnan valtiovarainvaliokunta antoi laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotusta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi käsittelevässä mietinnössä lausuman (EV 114/2013 vp; VaVM 15/2013 vp; HE 191/2012 VP), jossa se edellytti, että valtiovarainministeriö selvittää yhdessä oikeusministeriön kanssa mahdollisuuden ottaa käyttöön nimenomaisesti verotuksessa sovellettava tehokasta katumista koskeva erityissäännös. Valiokunnan mukaan kansainvälisesti käytetyn tehokkaan katumisen järjestelmän käyttöönoton edellytyksiä tulisi selvittää myös Suomessa. Valiokunnan lausunnon mukaan paine veroparatiisisijoituksia kohtaan on kasvanut, jolloin ajankohta tehokkaan katumisen määräaikaiselle järjestelmälle saattaisi olla sopiva. Valiokunta edellytti, että selvittelyn yhteydessä arvioidaan sitä, voitaisiinko tehokkaan katumisen tapauksissa luopua vastavuoroisesti rikosoikeudellisista toimista, myös törkeän veropetoksen tunnusmerkistön täyttävissä tapauksissa.

Eduskunnan pönten pohjalta valtiovarainministeriö laati yhdessä oikeusministeriön kanssa selvityksen tehokkaan katumisen säännöstön käyttöönotosta verotuksessa (VM148:00/2014), joka annettiin eduskunnalle joulukuussa 2014. Selvityksessä esiteltiin veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen nykytilaa sekä arvioitiin tarvetta tehokkaan katumisen sääntelylle kansainvälisen vertailun pohjalta. Selvityksen liitteenä oli kuvaus yhdeksän valtion tehokkaan katumisen sääntelystä. Selvityksen pohjalta arvioitiin, että tehokkaan katumisen sääntely voitaisiin ottaa käyttöön määräaikaisena. Parhaana sääntelyvaihtoehtona pidettiin sellaista tehokkaan katumisen sääntelyä, jossa verovelvollinen välttyisi rikosoikeudelliselta seuraamukselta, mutta jossa veronkorotus toimisi rangaistuksena ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä.

Eduskunnan 11.2.2015 julkaiseman tiedotteen mukaan valtiovarainvaliokunnan verojaosto kiirehti tehokkaan katumisen säännöstön käyttöönottoa. Asian kiireellisyyteen vaikutti verojaoston mukaan erityisesti se, että kysymys ilmoittamatta jääneiden tulojen ja niiden taustalla olevien varojen uudelleensijoituksesta on juuri nyt ajankohtainen. Pankkisalaisuus ei enää takaa perinteistä suojaa, kun korkean pankkisalaisuuden maat ovat joutuneet luovuttamaan asiakastietojaan verottajalle. Lisäksi kansainvälinen automaattinen verotietojen vaihto on kehittyvässä kovaa vauhtia. Verojaoston mukaan ilman toimivaa katumisen ohjelmaa on olemassa riski, että ulkomailta olevia varoja siirretään entistä tiukemmin salattuihin kohteisiin.

Tehokkaan katumisen sääntelyn käyttöönotto sisältyi pääministeri Sipilän hallituksen ohjelmaan. Tämän pohjalta valmisteltiin yhteistyössä oikeusministeriön kanssa hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016 (HE 32/2015 VP.). Esitys annettiin eduskunnalle budjettilakina 28.9.2015. Hallitus peruutti esityksen 5.11.2015 perustuslaillisten näkökohtien johdosta.

Valtiovarainministeriön rooli vero-oikaisuvaatimusten käsittelyssä

Kantelukirjelmässä pyydetään oikeusasiamiestä selvittämään, oliko valtiovarainministeriö mahdollisesti "ohjannut" Verohallintoa kantelussa mainittujen oikaisuvaatimusten käsittelyssä eli käytännössä määrännyt oikaisuvaatimusten hyväksymisestä ja veronkorotusten suuruudesta tai rikosilmoitusten tekemisestä. Kantelukirjelmän mukaan tuli myös selvittää, antoiko valtiovarainministeriö Verohallinnolle ohjeita jo ennen kuin lain tehokkaasta verokatumisesta piti tulla voimaan, ja mitä nuo ohjeet pitivät ja pitivät tällä hetkellä sisällään.

Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 2 §:n mukaan muun muassa verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys kuuluvat Verohallinnon tehtäviin. Oikaisuvaatimusten käsittelyssä on siten kyse Verohallinnon toimivaltaan kuuluvasta asiasta. Valtiovarainministeriö ei määrännyt kantelussa mainittujen oikaisuvaatimusten hyväksymisestä, veronkorotusten suuruudesta tai rikosilmoitusten tekemisestä. Valtiovarainministeriö ei myöskään muuten ohjeistanut Verohallintoa kantelussa mainittujen oikaisuvaatimusten käsittelyssä.

Hallituksen esityksen 32/2015 mukaan laki verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016 olisi tullut voimaan vuoden 2016 alusta ja se olisi ollut voimassa saman vuoden loppuun. Lakia olisi sovellettu lain voimassaoloaikana vireille tulleisiin verotuksen oikaisua koskeviin vaatimuksiin. Lakia ei siis olisi sovellettu ennen lain voimaan tuloa tehtyihin oikaisuvaatimuksiin.

Esityksen perusteluissa tuodaan esille, että Verohallinto oli viime aikoina käsitellyt oikaisuvaatimuksia, joita voidaan sisällöltään pitää sellaisina esimerkkitapauksina, joihin ehdotettu tehokkaan katumisen sääntely olisi nimenomaisesti suunnattu. Näiden tapausten käsittelyn osalta esityksessä todetaan, että Verohallinto käsittelee vireillä olevat oikaisuvaatimukset voimassa olevan lain mukaisesti ja päättää rikosharkinnasta normaalin menettelyn mukaisesti.

Verohallinnon toiminta

Valtiovarainministeriö pyysi Verohallinnolta selvitystä viitekohdassa mainitun kantelukirjoituksen johdosta. Valtiovarainministeriö toimitti eduskunnan apulaisoikeusasiamiehelle Verohallinnon asiassa antaman lausunnon liitteineen.

Lausunnoissaan Verohallinto on kuvannut tarkemmin kantelussa mainittujen oikaisuvaatimusten käsittelyä ja rikosharkintaan liittyvää menettelyä sekä vastannut eräisiin muihin kantelukirjoituksessa ilmenneisiin seikkoihin.

Oikaisuvaatimukset, joihin kantelussa viitataan, olivat poikkeuksellisia verrattuna tavallisiin oikaisuvaatimuksiin. Kyseisissä oikaisuvaatimuksissa verovelvolliset olivat vaatineet verotustaan oikaistavaksi ilmoittamalla aikaisemmin verotuksesta puuttuneita tuloja ja samalla vaatineet määrättäväksi veronkorotuksen. Veronkorotuksen määrääminen estäisi mahdollisen rikosoikeudellisen seuraamuksen samasta asiasta *ne bis in idem* —periaatteen mukaisesti.

Menettelyllisesti näissäkin oikaisuvaatimuksissa oli kuitenkin kyse verotusmenettelystä annetun lain 5 luvun mukaisesta verovelvollisen tekemästä oikaisuvaatimuksesta jo toimitettuun verotukseen ja niihin oli sovellettu oikaisuvaatimusten käsittelyä koskevia yleisiä periaatteita. Verohallinto oli voinut verotusmenettelystä annetun lain 61 §:n nojalla käsitellä oikaisuvaatimuksen, jos se oli hyväksytty kokonaan. Tällöin myös vaadittu veronkorotus oli hyväksytty. Rikosharkintaan siirrettyissä tapauksissa veronkorotusta ei voitu määrätä. Tällöin oikaisuvaatimukset oli käsitelty oikaisulautakunnassa, jolloin veronkorotusta koskeva vaatimus on voitu jättää tutkimatta. Näin oli varmistettu, ettei *ne bis in idem* -kielto muodostu esteeksi rikosoikeudelliselle seuraamukselle. Kantelussa tarkoitettujen oikaisuvaatimusten poikkeuksellisuuden vuoksi Verohallinnon eri toimintayksiköt olivat tehneet linjauksen yhtenäisestä toimintatavasta kyseisten oikaisuvaatimusten käsittelylle. Vaatimusten käsittely oli ollut keskitettyä sekä verotusyksiköissä että Veronkantoyksiköissä.

Verohallinto on lausunnossaan kuvannut tarkemmin muun muassa rikosharkintaan liittyvää menettelyä ja raja-arvoja. Verohallinnon oikeus rikosilmoituksen tekemiseen perustuu Verohallinnosta annetun lain 28 §:ään. Verohallinnossa rikosasiat käsittelee ja puhevaltaa käyttää Verohallinnon työjärjestyksen mukaisesti Veronkantoyksikkö. Verohallinto voi rikoslain 29 luvun 11 §:n nojalla jättää rikosilmoituksen tekemättä, jos veron- tai tullikorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiaa arvioitaessa otetaan huomioon teon tai laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, tekoon tai laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä,

veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle teosta tai laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset. Lain nojalla Verohallinto voi siten arvioida veronkorotuksen riittävyttä. Hallituksen esityksen 191/2012 perusteluissa on todettu, että tapaukset, joissa odotettavissa on vankeusrangaistus, käsitellään aina tuomioistuimessa.

Kantelukirjoituksessa on nostettu esiin tietojen julkisuuteen liittyvät erot riippuen siitä, käsitelläänkö asiaa verotusmenettelyssä vai rikosprosessissa. Tietojen julkisuuteen liittyvät erot perustuvat voimassa olevaan lainsäädäntöön. Verotusasiakirjojen ja -tietojen julkisuudesta säädetään verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa (1346/1999) ja viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999). Verohallinnon rikosilmoitusharkinnan perusteella tekemät ratkaisut eivät ole viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain ja verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain mukaan julkisia asiakirjoja. Asianosaisella on asianosaisen tiedonsaantioikeuden perusteella oikeus saada tieto häntä koskevasta rikosilmoitusharkinnassa tehdystä ratkaisusta.

Yhteenveto

Oikaisuvaatimusten käsittelyssä oli kyse Verohallinnon toimivaltaan kuuluvasta asiasta eikä valtiovarainministeriö osallistunut oikaisuvaatimusten käsittelyyn.

Verohallinnon antaman selvityksen perusteella valtiovarainministeriö katsoo, että Verohallinto oli pyrkinyt järjestämään oikaisuvaatimusten käsittelyn siten, että menettelyissä varmistettiin yhtenäinen ratkaisukäytäntö ja verovelvollisten tasapuolinen kohtelu. Oikaisuvaatimukset ja veronkorotusta koskevat vaatimukset oli Verohallinnon selvityksen mukaan käsitelty oikaisuvaatimusta koskevien säännösten ja yleisten periaatteiden mukaisesti. Asioiden käsittely yhtenä kokonaisuutena myös rikosasianvalvonnassa oli edistänyt yhtenäistä ratkaisukäytäntöä. Jos rikosilmoituksen tekemisen kynnys on Verohallinnon rikosilmoitusharkinnassa ylittynyt, Verohallinto oli saattanut niiden oikaisuvaatimuksia tehneiden verovelvollisten menettelyn toimivaltaisen viranomaisen arvioitavaksi. Veronkorotusta koskevien oikaisuvaatimusten käsittelyssä oli otettu huomioon kaksoisrangaistavuutta koskeva niin sanottu *ne bis in idem* -kielto.

### 3 VASTAUS

#### 3.1 Oikeusohjeita

Selvityksissä ja lausunnoissa selostettujen oikeusohjeiden lisäksi ja ohella mainitsen seuraavat.

*Verohallinnosta annetun lain* 1 §:n mukaan verotusta varten on valtiovarainministeriön alainen Verohallinto, jonka virka-alueena on koko maa.

Lain 2 §:n 1 momentin mukaan Verohallinnon tehtävänä on verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallvonta sen mukaan kuin erikseen säädetään. Pykälän 2 momentin mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä.

Verohallinnosta annetun lain 28 §:ssä säädetään menettelyistä rikosasioissa. Tapatuma-aikana voimassa olleen pykälän 1 momentin mukaan Verohallinnolla on oikeus kaikkien veronsaajien puolesta Verohallinnon kannettavaksi säädettyjen verojen ja maksujen osalta ilmoittaa verorikosta tai muuta verotukseen liittyvää rikosta koskeva asia esitutkintaviranomaiselle tutkintaa varten ja määräämänsä asiamiehen edustamana käyttää puhevaltaa rikosasiassa sekä rikoksesta johtuvaa vahingonkorvausta koskevassa asiassa.

*Rikoslain* 29 luvussa säädetään rikoksista julkista taloutta vastaan. Luvun 1 §:ssä säädetään veropetoksesta, 2 §:ssä törkeästä veropetoksesta ja 3 §:ssä lievistä veropetoksesta sekä 4 §:ssä verorikkomuksesta.

Rikoslain 29 luvun 11 §:ssä säädetään veron- ja tullinkorotuksen suhteesta veropetokseen ja verorikkomukseen. Pykälän 1 momentin mukaan edellä 1, 3 ja 4 §:ssä tarkoitettussa rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta toimittamatta, syyte ajamatta sekä

rangaistus määräämättä, jos veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiaa arvioitaessa otetaan huomioon teon tai laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, tekoon tai laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle teosta tai laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset. Pykälän 2 momentin mukaan edellä 1–4 §:ssä tarkoitettussa asiassa syytettä ei voida nostaa eikä tuomiota antaa, jos samasta asiasta samalle henkilölle on jo määrätty veron- tai tullinkorotus. Syyte voidaan kuitenkin nostaa ja tuomio antaa, jos veron- tai tullinkorotuksen määräämisen jälkeen on saatu näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista olennaisista tosiseikoista ja samassa asiassa aikaisemmin määrätty veronkorotus on erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain (781/2013) 3 §:n mukaisesti poistettu.

*Verotusmenettelystä annetussa laissa* säädetään verotusmenettelystä ja muutoksenhausta verotukseen. Lain 5 luvussa säädetään muutoksenhausta.

Lain 61 §:ssä säädetään oikaisuviranomaisesta. Tapahtuma-aikana voimassa olleen pykälän 1 momentin mukaan verotuksen oikaisulautakunta ratkaisee verotusta koskevat oikaisuvaatimukset. Verohallinto voi kuitenkin ratkaista 62 §:n 1 momentissa tarkoitettun henkilön tekemän oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään.

Lain 62 §:ssä säädetään oikeudesta hakea muutosta. Tapahtuma-aikana voimassa olleen pykälän 1 momentin mukaan verotukseen voi hakea muutosta verovelvollinen itse sekä jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on veron suorittamisesta vastuussa.

*Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain* 1 §:ssä säädetään soveltamisalasta. Pykälän 1 momentin mukaan lakia sovelletaan verotusta varten Verohallinnolle annettuihin ja Verohallinnossa laadittuihin yksittäistä verovelvollista koskeviin asiakirjoihin (verotusasiakirjat) ja niihin sisältyviin tietoihin (verotustiedot).

Lain 4 §:n mukaan 1 momentin mukaan verotusasiakirjat, jotka koskevat verovelvollisen taloudellista asemaa, sekä muut sellaiset verotusasiakirjat, joista ilmenee tunnistettavissa olevaa verovelvollista koskevia tietoja, on 5–9, 20 d ja 21 §:ssä säädetyin poikkeuksin pidettävä salassa. Lain 5 §:ssä säädetään tuloverotuksen julkisista tiedoista.

*Lakia erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta* sovelletaan tekoon ja laiminlyöntiin, josta toimivaltainen viranomaisinen voi määrätä veron- tai tullinkorotuksen luonnolliselle henkilölle, kotimaiselle kuolinpesälle tai tuloverolain (1535/1992) 4 §:ssä tarkoitettulle yhtymälle taikka muulle verovelvolliselle, jonka veronkorotuksesta luonnollinen henkilö on vastuussa verovastuuta koskevien säännösten nojalla.

Lain 3 §:ssä säädetään veronkorotuksen suhteesta rikosilmoitukseen ja esitutkinnan aloittamiseen. Pykälän 1 momentin mukaan toimivaltainen viranomaisinen voi tehdä veronkorotuksen määräämisen jälkeen samasta asiasta rikosilmoituksen vain, jos se on saanut näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista olennaisista tosiseikoista niin, että veronkorotusta ei olisi määrätty alun perinkään sen perusteella, vaan asia olisi siirretty rikosprosessissa käsiteltäväksi. Lisäksi edellytetään, ettei uusi näyttö ole jäänyt huomiotta viranomaisesta johtuvasta syystä. Pykälän 2 momentin mukaan asian käsittely rikosprosessissa edellyttää, että toimivaltainen viranomaisinen poistaa aiemmin määrätyn veronkorotuksen viimeistään ennen syytteen vireillepanoa. Pykälän 3 momentin mukaan veronkorotus poistetaan noudattaen soveltuvin osin, mitä asianomaisessa laissa on säädetty viranomaisen aloitteesta tapahtuvasta verotuksen tai veron oikaisusta verovelvollisen hyväksi. Veronkorotus voidaan poistaa, vaikka oikaisun edellytykset puuttuvat. Pykälän 3 momentin

mukaan toimivaltaisen viranomaisen 2 momentin nojalla tekemään päätökseen ei saa hakea muutosta.

*Eduskunnan valtiovarainvaliokunta mietinnössään (VaVM 15/2013 vp) hallituksen esitykseen laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta sekä siihen liittyviksi laiksi (HE 191/2012 vp) totesi kannanotossaan muun ohella seuraavan:*

Valiokunta kiinnittää lopuksi huomiota ns. tehokkaan katumisen mahdollisuuteen verotuksessa, vaikka esitys ei sisälläkään sitä koskevia ehdotuksia. Kysymys on järjestelmästä, jota on käytetty ja käytetään yhä yleisesti veroparatiisijärjestelyistä aiheutuvien verovuotojen torjunnassa.

Ajatuksena on kannustaa verovelvollisia ilmoittamaan salassa pidetyt ulkomaiset sijoitukset verottajalle ja palauttamaan niistä saadut tulot verotuksen piiriin. Samalla ulkomaille kätetty varallisuus voidaan palauttaa osaksi Suomen kansantaloutta. Vastikkeeksi tarjotaan yleensä tavallista lievempiä sanktioita, esimerkiksi vapautusta veronkorotuksesta ja/tai mahdollisuutta välttyä rikossyytteiltä. Edellytyksenä on kuitenkin se, että ilmoitus tapahtuu oma-aloitteisesti ja ennen kuin verottaja on ruvennut selvittämään asiaa. Kysymys ei saa olla myöskään rikollisella toiminnalla hankituista varoista. Itse tulo verotetaan tavanomaiseen tapaan ja verot maksuunpannaan viivästysseuraamuksineen ja mahdollisine veronkorotuksineen.

Järjestelmä voi olla pysyvä, kuten Ruotsissa ja Norjassa, tai määräaikainen, kuten Tanskassa, Saksassa, Ranskassa tai Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Määräaikaisia ohjelmia on ollut käytössä Euroopan ulkopuolella mm. Yhdysvalloissa ja Australiassa.

Tehokkaan katumisen ohjelmat ovat tuoneet merkittäviä verotuloja niitä käyttäneille maille. Esimerkiksi Ruotsissa tätä kautta on kertynyt vuosina 2010—2013 (kesäkuun loppuun) noin 150 milj. euroa 4 200 verovelvolliselta [Tiedot on kerätty ylitarkastaja Hannu Kuortin artikkelista Tehokas katuminen verotuksessa — verotulojen lisääjä vai veromoraalin murentaja? Verotus 4/2013, s. 385—400.] . Lisäksi ohjelmilla on voitu varmistaa ilmoitettujen tulojen oikeamääräinen verotus myös jatkossa. Itse menettely on tarjonnut nopean ja ylivoimaisen kustannustehokkaan tavan jäljittää varoja, jotka olisivat muutoin jääneet mitä todennäköisimmin edelleen piiloon.

Tehokasta katumista koskeva säännös sisältyy sinänsä jo nykyiseen rikoslakiin (RL 5:2 §). Sen soveltamisala verotuksessa jää kuitenkin käytännössä olemattomaksi, koska yritys rinnastetaan veropetoksen tunnusmerkistössä täytettyyn tekoon. Edellä kuvattu, verotuksessa sovellettava tehokkaan katumisen malli edellyttäisi siis muutoksia niin rikoslain kuin verotusmenettelylain puolella.

Valiokunta pitää perusteltuna selvittää järjestelmän käyttöönoton edellytyksiä myös Suomessa. Ajankohta esimerkiksi määräaikaiselle kokeilulle voisi olla juuri nyt suotuisa, koska paine veroparatiisijoukoista kohtaan on kasvanut mm. uusien tietojenvaihtosopimusten myötä. Selvittelyn yhteydessä tulisi myös arvioida, voitaisiinko tehokkaan katumisen tapauksissa luopua vastavuoroisesti rikosoikeudellisista toimita. Se edellyttäisi käytännössä mahdollisuutta luopua toimenpiteistä myös silloin, kun salattu tulo täyttää määrällisesti törkeän veropetoksen tunnusmerkistön. Valiokunta ehdottaa lausumaa asian selvittämisestä (Valiokunnan lausumaehdotus).

**Eduskunta päättäessään laista 22.10.2013 hyväksyi seuraavat lausumat:**

1. Eduskunta edellyttää, että valtiovarainministeriö arvioi veron- ja tullinkorotusta koskevan sääntelyn kehittämistarpeita yleisesti ja suhteessa *ne bis in idem* -kiellon asettamiin rajoituksiin.

Samassa yhteydessä ministeriön tulee selvittää yhdessä oikeusministeriön kanssa myös se vaihtoehto, että veronkorotus määrättäisiin rikosprosessissa silloin, kun asia käsitellään yleisessä tuomioistuimessa.

2. Eduskunta edellyttää, että valtiovarainministeriö selvittää yhdessä oikeusministeriön kanssa mahdollisuuden ottaa käyttöön nimenomaisesti verotuksessa sovellettava tehokasta katumista koskeva erityissäännös myös Suomessa.

Asiaa koskevat selvitykset tulee esittää valtiovarainvaliokunnalle vuoden 2014 loppuun mennessä.

*Hallituksen esityksessä (HE 32/2015 vp) laiksi verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016 todetaan muun ohella seuraavaa:*

---

## 2 Nykytila ja nykytilan arviointi

### 2.1 Lainsäädäntö ja verotuskäytäntö

#### 2.1.1 Tuloverotus

---

Verovelvollinen voi hakea myös itse oikaisua omaan verotukseensa tekemällä oikaisuvaatimuksen verotuksen oikaisulautakunnalle. Verovelvollinen voi tehdä oikaisuvaatimuksen myös omaksi vahingokseen.

Oikaisuvaatimuksia, joissa verovelvollinen itse vaatii esimerkiksi verotetun tulonsa korottamista, on kuitenkin ollut vähän verrattuna oikaisuvaatimusten kokonaismäärään.

Jos verovelvollinen on tehnyt oikaisuvaatimuksen omaksi vahingokseen, ei verotuskäytännössä ole yleensä määrätty veronkorotusta ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Käytännön taustalla on muutoksenhaussa sovellettu yleinen oikeusperiaate, jonka mukaan päätös voidaan antaa ainoastaan siihen, mitä on vaadittu. Itselle vahingoksi tehdyissä vaatimuksissa maksettavaksi tulevan veron määrä on myös yleensä ollut pieni tai tapauksen olosuhteet ovat olleet sellaiset, ettei tapauksia ole Verohallinnossa katsottu aiheelliseksi myöskään siirtää rikosilmoitusharkintaan. Verotuskäytännössä oikaisuvaatimuksen perusteella määrätylle verolle on määrätty lisäksi verotusmenettelylain mukainen jäännösveron korko.

---

### 3.4 Hallinnolliset seuraamukset

Esityksessä ehdotetaan, että sekä tuloverotuksessa että perintö- ja lahjaverotuksessa määrättäisiin oikaisun yhteydessä hallinnollisena sanktiona veronkorotus. Lakiin ehdotetaan otettavaksi kaavamaiset ja selkeät veronkorotussäännökset. Tuloverotuksessa veronkorotuksena määrättäisiin progressiivinen prosenttiosuus lisätyn tulon määrästä. Veronkorotuksen määräksi ehdotetaan 3 prosenttia lisätyn tulon määrästä, kuitenkin minimissään 300 euroa. 60 000 euroa ylittävästä lisäystä tulon osasta veronkorotuksen määrä olisi kuitenkin 5 prosenttia ja 100 000 euroa ylittävästä osasta veronkorotus olisi 7 prosenttia. Veronkorotuksen taso vastaisi Verohallinnon yhtenäistämishojjeiden perusteella määrättyjä veronkorotuksia tilanteissa, joissa verovelvollinen on jäänyt kiinni ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä ja Verohallinto on oikaissut verotusta verovelvollisen vahingoksi. Nykyisessä verotuskäytännössä veronkorotusta ei ole käytännössä määrätty lainkaan tilanteissa, joissa verovelvollinen on itse vaatinut verotusta oikaistavaksi ilmoittamalla verotuksesta aiemmin puuttuneita tuloja.

---

Ehdotettujen kaavamaisten ja selkeiden veronkorotussäännösten voidaan arvioida säilyttävän menettelyn houkuttelevana ja siten vastaavan lain tavoitteita. Lisäksi tuloverotuksessa määrättäisiin samat viivästysseuraamukset kuin nykyisinkin oikaistaessa verotusta verovelvollisen oma-aloitteisen oikaisuvaatimuksen perusteella.

Jos kyseessä olisi vähäinen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti, voitaisiin veronkorotus jättää määräämättä. Tällöin verovelvollisen maksettavaksi määrättäisiin veron määrä ja viivästysseuraamukset. Säännöksen tarkoituksena olisi varmistaa, ettei tehokkaan katumisen sääntely kiristäisi nykytilaa vähäisissä verovelvollisen oikaisuvaatimukseen perustuvissa virheiden korjaamisissa. Veronkorotusta ei jatkossakaan määrättäisi niissä perintöverotusta koskevissa tilanteissa, joissa pesään ilmestyy aidosti uusia varoja.

Viivästysseuraamuksena tuloverotuksessa määrättäisiin verotusmenettelylaissa tarkoitettu jäännösveron korko. Jäännösveron korko on kutakin kalenterivuotta edeltävän puolivuotiskauden korkolaissa (633/1982) tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä, kuitenkin vähintään 0,5 prosenttia. Jäännösveron korko lasketaan verotuksen muutoksesta johtuvalle verolle verovuotta seuraavan vuoden helmikuun 1 päivästä verolle määrättävään eräpäivään. Siltä osin kuin jäännösvero ylittää 10 000 euroa, jäännösveron korko on kuitenkin viitekorko lisätyn kahdella prosenttiyksiköllä verotuksen päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun. Sen jälkeiseltä ajalta korko on viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä, kuitenkin vähintään 0,5 prosenttia. Lasketusta jäännösveronkorosta vähennetään 20 euroa, kuitenkin enintään koron määrä. Koron määrä ja laskentatapa vastaisi nykytilaa omaksi vahingoksi tehtyjen oikaisujen kohdalla. Koska kyse ei olisi viranomaisaloitteisesta oikaisusta, veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain mukaista veronlisäystä ei määrättäisi.

---

## 5 Asian valmistelu

Eduskunnan valtiovarainvaliokunta antoi laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotusta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi käsittelevässä mietinnössä lausuman (EV 114/2013 vp; VaVM 15/2013 vp; HE 191/2012 vp), jossa se edellytti, että valtiovarainministeriö selvittää yhdessä oikeusministeriön kanssa mahdollisuuden ottaa käyttöön nimenomaisesti verotuksessa sovellettava tehokasta katumista koskeva erityissäännös. Valiokunnan mukaan kansainvälisesti käytetyn tehokkaan katumisen järjestelmän käyttöönoton edellytyksiä tulisi selvittää myös Suomessa. Valiokunnan lausunnon mukaan paine veroparatiisijoitoksia kohtaan on kasvanut, jolloin ajankohta tehokkaan katumisen määräaikaiselle järjestelmälle saattaisi olla sopiva. Valiokunta edellytti, että selvittelyn yhteydessä arvioidaan sitä, voitaisiinko tehokkaan katumisen tapauksissa luopua vastavuoroisesti rikosoikeudellisista toimista, myös törkeän veropetoksen tunnusmerkistön täyttävissä tapauksissa.

Eduskunnan pöytäkirjan pohjalta valtiovarainministeriö laati yhdessä oikeusministeriön kanssa selvityksen tehokkaan katumisen säännösten käyttöönotosta verotuksessa (VM148:00/2014), joka annettiin eduskunnalle joulukuussa 2014. Selvityksessä esiteltiin veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen nykytilaa sekä arvioitiin tarvetta tehokkaan katumisen sääntelylle kansainvälisen vertailun pohjalta. Selvityksen liitteenä oli kuvaus yhdeksän valtion tehokkaan katumisen sääntelystä. Selvityksen pohjalta arvioitiin, että tehokkaan katumisen sääntely voitaisiin ottaa käyttöön määräaikaisena. Parhaana sääntelyvaihtoehtona pidettiin sellaista tehokkaan katumisen sääntelyä, jossa verovelvollinen välttyisi rikosoikeudelliselta seuraamukselta, mutta jossa veronkorotus toimisi rangaistuksena ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä.

---

Hallitus perui esityksen 5.11.2015 perustuslaillisten näkökohtien johdosta.

*Oikeuskirjallisuudessa (Matti Myrsky – Timo Råbinä: Verotusmenettely ja muutoksenhaku, Helsinki 2015, s. 550) todetaan, että reformatio in peius -kielto tarkoittaa sitä, että muutoksenhakuviranomainen ei saa ratkaista asiaa valittajalle alkuperäistä päätöstä epäedullisemmalla tavalla, jos muutoksenhakijan vastapuoli ei ole hakenut muutosta samasta päätöksestä. Esimerkiksi sille, joka on hakenut muutosta verotuspäätökseen joko oikaisuvaatimuksella tai valituksella, ei voida määrätä ankarampaa veroa kuin alkuperäisessä päätöksessä oli määrätty. Kiellosta voidaan käyttää myös nimitystä huonontamiskielto.*

*Reformatio-opeilla on yhteys muutoksenhakuasteen tutkimisvallan rajoihin. Muutoksenhakuviranomainen ei voi tutkia verotusta laajemmin kuin muutoksenhakija on vaatinut: muutoksenhakija määrittää prosessin kohteen ja muutoksenhakuviranomainen antaa asiaratkaisun vain muutoksenhakijan esittämiin vaatimuksiin.*

Sinänsä verovelvollinen voi hakea verotukseensa muutosta myös omaksi vahingokseen samoin kuin oikeudenvallontayksikkö voi hakea muutosta verovelvollisen eduksi. Tällainen valitus käsitellään aivan normaalisti; tietysti tällaisessakaan tapauksessa veroa ei saa korottaa tai alentaa enempää kuin muutoksenhakija on vaatinut.

### 3.2 Verohallinnon menettelyn arviointi

Verohallinnon selvitysten mukaan keväällä 2014 Verohallintoon saapui verovelvollisten oikaisuvaatimuksia, joissa vaadittiin verotettavaksi aikaisemmin verottamatta jääneitä tuloja sekä veronkorotusten määräämistä. Verohallinnossa pidettiin 18.6.2014 kokous, jossa sovittiin menettelytavoista oikaisuvaatimusten käsittelyssä. Verohallinnon yksiköiden välillä sovittiin, millä perusteella oikaisuvaatimukset lähetetään Veronkantoyksikköön rikosilmoitusharkintaan ja milloin ne käsitellään normaalien oikaisuvaatimusten käsittelyä koskevien ohjeiden mukaan Henkilöverotusyksikössä. Kokouksessa sovittiin, että Henkilöverotusyksikkö ohjaa Veronkantoyksikköön rikosilmoitusharkintaan ne oikaisuvaatimukset, joissa vältetyn veron määrä ylittää 5 000 euroa.

Henkilöverotusyksikössä oikaisuvaatimusten käsittely keskitettiin Lounais-Suomen verotoimistoon ratkaisujen yhdenmukaisuuden varmistamiseksi. Oikaisuvaatimuksia käsittelevät siihen määrättyt virkamiehet. Veronkantoyksikössä rikosilmoitusharkinta määrättiin Uudellemaalle ja siellä nimetyille asianvalvojalle. Tarkoituksena oli varmistaa, että rikosilmoitusharkinta tehdään noudattaen samoja periaatteita ja samalla tavalla kaikissa tapauksissa.

Henkilöverotusyksikön selvityksen mukaan ne oikaisuvaatimukset, joita ei lähetetty rikosharkintaan, käsiteltiin verotusmenettelystä annetun lain 61 §:n nojalla. Verovelvollisille oli voitu määrätä veronkorotukset ilmoittamatta jätettyjen tulojen perusteella, mutta korotukset voitiin hyväksyä enintään verovelvollisen vaatimuksen suuruisena. Oikaisuvaatimukset, joissa kynnys rikosharkintaan oli ylittynyt, lähetettiin verotuksen oikaisulautakunnan käsiteltäväksi. Näissä tapauksissa oikaisulautakunta oli voinut joko kumota ja palauttaa verotuksen Verohallinnolle uudelleen toimitettavaksi tai jättää veronkorotusvaatimuksen tutkimatta. Oikaisulautakunnan palauttamissa uudelleen toimitetuissa verotuksissa Verohallinto oli jättänyt veronkorotuksen osalta asian tutkimatta, koska rikosharkintaan ohjaamisen kynnys oli ylittynyt. Siltä osin kuin oikaisulautakunta oli jättänyt veronkorotusvaatimuksen tutkimatta, verovelvollinen oli voinut valittaa päätöksestä hallinto-oikeuteen.

Veronkantoyksikön mukaan ensimmäiset arviot vältetyn tulon määräistä saatiin rikosilmoitusharkintaan syyskuussa 2014 ja kaikki tapaukset saatiin yksikköön 25.11.2015. Rikosilmoitusharkintaan tuli 56 tapausta, joista 28 tehtiin rikosilmoitus syyskuussa 2016 Keskusrikospoliisille. Näissä tapauksissa vältetyn tulon määrä ylitti 10 000 euroa. Epäiltynä tekoina oli 7 veropetosta ja 28 törkeää veropetosta. Kaikkiin ilmoituksiin liittyneet verot oli maksettu. Verohallinnon selvityksen mukaan rikosilmoitusharkinta tehtiin normaalin käytännön mukaan eivätkä siihen osallistuneen muut kuin asiassa työjärjestyksen mukaan toimivaltaiset virkamiehet.

Käytettävissä olevan asiakirjaselvityksen ja sovellettavien oikeusohjeiden perusteella totean, ettei asiassa ole ilmennyt syytä epäillä, että Verohallinto näistä, sinänsä poikkeuksellisista, verovelvollisten vahingokseen tekemistä oikaisuvaatimuksista päättäessään olisi ylittänyt sille lain mukaan kuuluvan harkintavallan tai käyttänyt sitä väärin. Asiassa ei myöskään ole ilmennyt syytä epäillä, että valtiovarainministeriö tai jokin muu taho olisi ohjannut Verohallinnon Henkilöverotusyksikön tai Veronkantoyksikön oikaisuvaatimusten käsittelyyn määrättyjä virkamiehiä.

Siltä osin kuin epäilitte, että Verohallinto olisi ohjeistanut asianajajia tai muita juristeja oikaisuvaatimusten laadinnassa, totean, että käytettävissä olevan asiakirjaselvityksen perusteella tällaista menettelyä ei ole ilmennyt.

Epäilitte kantelukirjoituksessanne, ettei Verohallinnon menettely oikaisuvaatimusten käsittelemisessä täyttänyt avoimuuden vaatimusta, vaan johti salailuun ja mahdollisiin tilanteisiin valvoa Verohallinnon toimien lainmukaisuutta. Tämän käsityksenne osalta totean, että Verohallinnon menettely perustuu eduskunnan säätämään lakiin verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta sekä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettuun lakiin. Eduskunnan oikeusasiamies ei hänelle kuuluvan laillisuusvalvonnan puitteissa voi puuttua eduskunnan lainsäädäntötoimintaan eikä sen taustalla olevaan yhteiskuntapoliittiseen harkintaan.

Verohallinnon pääjohtaja Pekka Ruuhosen lausumia koskevan arvostelun osalta totean seuraavan.

Sananvapaus on perustuslain 12 §:n turvaama perusoikeus. Sananvapauteen sisältyy oikeus ilmaista, julkistaa ja vastaanottaa tietoja, mielipiteitä ja muita viestejä kenenkään ennakolta estämättä. Myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen 10 artiklassa ja YK:n kansalaisyhteiskunnan ja poliittisia oikeuksia koskevan sopimuksen 19 artiklassa on turvattu sananvapaus ja siihen sisältyvä mielipiteenvapaus.



Sananvapaus perus- ja ihmisoikeutena kuuluu myös virkamiehille. Virkamiehen asemasta ja virkatehtävien luonteesta voi kuitenkin johtua, että hänen sananvapautensa on rajoitetumpi kuin muilla kansalaisilla. Kun virkamies julkisesti esittää mielipiteitään virkatehtäviinsä tai julkiseen toimintaan kuuluvista asioista, esitykseltä voidaan edellyttää asianmukaisuutta, asiallisuutta ja tiettyjen sopivaisuussäännösten täyttämistä.

Viittamanne ensimmäinen pääjohtaja Ruuhosen lausuma annettiin 1990 luvun lopulla. Eduskunnan oikeusasiamiehestä annetun lain mukaan oikeusasiamies ei tutki tapahtumia, joista on kulunut yli kaksi vuotta, ellei siihen ole erityistä syytä. Toinen pääjohtaja Ruuhosen lausuma oli esitetty hänen blogikirjoituksessaan 30.9.2015 ja se liittyi Verohallinnon varautumiseen tuolloin eduskunnan käsittelyssä olleessa hallituksen esityksessä (HE 32/2015 vp) ehdotetun lain voimaan tuloon. Totean, että käsitykseni mukaan kumpikaan näistä lausumista ei sisältänyt sellaista, minkä perusteella ne eivät olisi täyttäneet edellä selostettuja virkamiehen sananvapaudelle asetettuja vaatimuksia. Tämän vuoksi niiden enempään tutkimiseen ei ole ilmennyt aiheutta.

Edellä todetuilla perusteilla kantelunne ei ole johtanut toimenpiteisiin laillisuusvalvontani puitteissa.