

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi uusi laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta. Lisäksi esityksessä ehdotetaan muutettavaksi rikoslakia, rikesakkorikkomuksista annettua lakia, verotusmenettelystä annettua lakia, arvonlisäverolakia, varainsiirtoverolakia, ennakkoperintälakia, työnantajan sosiaaliturvamaksusta annettua lakia ja polttoainemaksusta annettua lakia. Lainsäädäntöön ehdotetaan tehtäväksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen niin sanottu ne bis in idem -kiellon eli kahdesti samassa asiassa syyttämisen ja tuomitsemisen kiellon edellyttämät muutokset. Säännökset tulisivat sovellettaviksi luonnollisten henkilöiden, kotimaisten kuolinpesien ja yhtymien verotuksessa.

Esityksessä ehdotetaan, että Verohallinto voisi verotuspäätöstä tehdessään jättää veronkorotusta koskevan päätöksen tekemättä. Korotus määrättäisiin erillisellä päätöksellä varsinaisen päätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä, jos Verohallinto ei tee asiasta rikosilmoitusta.

Jos Verohallinto olisi määrännyt veronkorotuksen, Verohallinto ei voisi enää tehdä samasta asiasta rikosilmoitusta, jollei veronkorotuksen määräämisen jälkeen ole saatu näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista. Jos Verohallinto tekisi rikosilmoituksen, veronkorotusta ei pääsääntöisesti voitaisi enää määrätä.

Lisäksi esitykseen sisältyvät erillisellä päätöksellä määrätyn veronkorotuksen muutok-

senhakua koskevat säännökset sekä ehdotusten edellyttämät esitutkintaviranomaisen, syyttäjän ja tuomioistuimen tiedonantovelvollisuutta koskevat säännökset.

Rikoslaisissa säädettäisiin, ettei veron- tai tullinkorotuksen jälkeen syytettä voitaisi nostaa eikä tuomiota antaa, ellei veronkorotuksen määräämisen jälkeen ole saatu näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista. Rikoslaisissa säädettäisiin myös määräämättä jätetyn veronkorotuksen vaikutuksesta teki- jälle tuomittavaan rangaistukseen.

Esityksessä ehdotetaan täsmennettäväksi säännöksiä, jotka koskevat veropetoksen ja verorikkomuksen ilmoittamatta jättämistä, esitutkinnan toimittamatta jättämistä, syytteen jättämistä ajamatta sekä rangaistuksen jättämistä tuomitsematta silloin, kun veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.

Uusia säännöksiä sovellettaisiin myös tullilaitoksen kantamiin veroihin ja tulliin sekä näiden korotuksiin. Säännöksiä sovellettaisiin lisäksi Liikenteen turvallisuusviraston kantamien verojen korotuksiin.

Lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Lakeja sovellettaisiin lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen tapahtuneisiin tekoihin ja laiminlyönteihin. Rikesakkorikkomuksista annetun lain muutos tulisi voimaan kuitenkin samaan aikaan kuin rikesakkorikkomuksista annettu uusi laki.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ	1
SISÄLLYS	2
YLEISPERUSTELUT	4
1 NYKYTILA JA NYKYTILAN ARVIOINTI	4
1.1 Lainsäädäntö	4
Vero- ja tullilainsäädäntö	4
Rikoslainsäädäntö	6
Eräät ajoneuvorikkomukset	7
1.2 Suomen perustuslaki, Euroopan neuvoston sekä Euroopan unionin sopimukset ja säännöstö	8
1.3 Tarkastusvaliokunta ja perustuslakivaliokunta	8
1.4 Oikeuskäytäntö	9
Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö	9
Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö	10
Kansallinen oikeuskäytäntö	11
1.5 Kansallinen viranomaiskäytäntö	12
1.6 Kansainvälinen vertailu	14
Ruotsi	14
Norja	14
Tanska	16
Hollanti	16
Saksa	17
2 KESKEISET EHDOTUKSET	17
2.1 Lain tarkoitus	17
2.2 Erillisellä päätöksellä määrättävä veron- tai tullinkorotus	17
2.3 Asian uudelleen tutkiminen ja muutoksenhaku	19
2.4 Tiedonantovelvollisuus toimivaltaiselle viranomaiselle	19
2.5 Toimivaltaisen viranomaisen tekemä rikosilmoitus	20
2.6 Polttoainemaksu	20
2.7 Veropetoksen ankaroittamisperuste	21
2.8 Toimenpiteistä luopuminen	21
3 ESITYKSEN VAIKUTUKSET	21
3.1 Vaikutukset verovelvollisen asemaan	21
3.2 Hallinnolliset vaikutukset	21
3.3 Taloudelliset vaikutukset	22
4 ASIAN VALMISTELU	22
5 RIIPPUVUUS MUISTA ESITYKSISTÄ	23
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	24
1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT	24
1.1 Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta	24
1.2 Rikoslaki	30
29 luku Rikoksista julkista taloutta vastaan	30
46 luku Maahantuontiin ja maastavientiin liittyvät rikokset	31
50 a luku Alkoholirikoksista	32
1.3 Laki rikesakkorikkomuksista	32
1.4 Laki verotusmenettelystä	33
1.5 Arvonlisäverolaki	33

1.6	Varainsiirtoverolaki	33
1.7	Ennakkoperintälaki	33
1.8	Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta	33
1.9	Laki polttoainemaksusta	34
2	VOIMAANTULO	34
3	SÄÄTÄMISJÄRJESTYS	34
	LAKIEHDOTUKSET	35
	Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta.....	35
	Laki rikoslain muuttamisesta	37
	Laki rikesakkorikkomuksista annetun lain 10 §:n muuttamisesta	38
	Laki verotusmenettelystä annetun lain 86 ja 87 §:n muuttamisesta.....	39
	Laki arvonlisäverolain 218 §:n muuttamisesta	39
	Laki varainsiirtoverolain 54 ja 55 §:n muuttamisesta	40
	Laki ennakkoperintälain 55 §:n muuttamisesta	40
	Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 18 §:n muuttamisesta.....	41
	Laki polttoainemaksusta annetun lain 32 §:n muuttamisesta.....	41
	LIITE	42
	RINNAKKAISTEKSTIT	42
	Laki rikoslain muuttamisesta	42
	Laki rikesakkorikkomuksista annetun lain 10 §:n muuttamisesta	45
	Laki verotusmenettelystä annetun lain 86 ja 87 §:n muuttamisesta.....	46
	Laki arvonlisäverolain 218 §:n muuttamisesta	47
	Laki varainsiirtoverolain 54 ja 55 §:n muuttamisesta	47
	Laki ennakkoperintälain 55 §:n muuttamisesta	48
	Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 18 §:n muuttamisesta.....	49
	Laki polttoainemaksusta annetun lain 32 §:n muuttamisesta.....	49

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila ja nykytilan arviointi

1.1 Lainsäädäntö

Vero- ja tullilainsäädäntö

Verotus perustuu olennaisilta osin verovelvollisen omaan ilmoittamisvelvollisuuteen. Jos verovelvollinen ei täytä laissa säädettyä ilmoittamisvelvollisuuttaan, hänelle voidaan määrätä verotuksen toimittamisen yhteydessä veronkorotus. Veronkorotus voidaan määrätä esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen jättää ilmoittamatta veronalaisen tulon tuloveroilmoituksella tai maksettavan arvonlisäveron kausiveroilmoituksella. Veronkorotuksen määrittämisen perusteista ja suuruudesta on säädetty eri verolaeissa.

Tuloverotuksen veronkorotuksesta säädetään verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 32 §:ssä, ja veronkorotus on porrastettu teon moitittavuuden mukaan kolmeen eri asteeseen. Pykälän 1 momentissa säädetään veronkorotuksesta tilanteessa, jossa verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa lievistä huolimattomuudesta tai ilmoitus on annettu säädetyn määräajan jälkeen. Tällöin veronkorotus on enintään 150 euroa. Jos verovelvollinen on antanut ilmoituksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai antanut tiedot vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, verovelvolliselle voidaan määrätä 2 momentin mukaisesti enintään 800 euron suuruinen veronkorotus. Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän ilmoituksen taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään 3 momentin mukaisesti veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisäystä tulosta. Verohallinnon yhtenäistämisohjeissa on täsmällisempiä ohjeita veronkorotuksen määrästä eri tilanteissa. Yhtenäistämisohjeiden mukaan veronkorotus on sitä suurempi mitä suurempi ilmoittamatta jätetyn tulon määrä on.

Ennakkoperintälain (1118/1996) 44 §:ssä on säädetty *ennakonpidätyksen korottamisesta*. Korotus voidaan määrätä ennakonpidätyksvelvolliselle ennakonpidätykseen liittyvien velvollisuuksien laiminlyönnin johdosta. Korotus on porrastettu laiminlyödyn velvollisuuden ja laiminlyönnin moitittavuuden mukaan. Lievemmissä ennakonpidätyksen toimittamiseen ja ilmoittamiseen liittyvissä laiminlyönneissä ennakonpidätyksen korotus on enintään 10–30 prosenttia. Jos pidätyksvelvollinen on törkeästi huolimattomuudesta laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa tai antanut olennaisesti väärän ilmoituksen taikka muun tiedon tai asiakirjan, ennakonpidätys voidaan korottaa enintään kaksinkertaiseksi. Ennakonpidätys voidaan korottaa enintään kolminkertaiseksi, jos laiminlyönti tai väärän ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan antaminen on tapahtunut veron kavaltamisen tarkoituksessa.

Arvonlisäverotuksen osalta veronkorotuksesta säädetään arvonlisäverolain (1501/1993) 182 §:ssä, ja veronkorotus on porrastettu teon moitittavuuden mukaan. Jos veroilmoituksessa on vähäinen puutteellisuus eikä verovelvollinen ole korjannut sitä kehotuksen jälkeen, veroa voidaan korottaa enintään 10 prosentilla. Jos verovelvollinen on laiminlyönyt veroilmoituksen antamisen tai antanut sen olennaisesti liian myöhään tai olennaisesti vaillinaisena, veroa voidaan korottaa enintään 20 prosentilla. Jos ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti tai veroilmoituksen olennainen virhe johtuu verovelvollisen törkeästi huolimattomuudesta, veroa voidaan korottaa enintään kaksinkertaiseksi. Jos laiminlyönti tai väärän ilmoituksen antaminen on tapahtunut veron kavaltamisen tarkoituksessa, veroa on korotettava vähintään 50 prosentilla ja enintään kolminkertaiseksi.

Verotililain (604/2009) nojalla kannettavien verojen hallinnollisista sanktioista säädetään lain 9 ja 10 §:ssä. Verotilillä käsiteltäviä veroja ovat eräin poikkeuksin muun muassa arvonlisävero, ennakkoperintälain mukaiset maksut ja työnantajan sosiaaliturvamaksu.

Verohallinto määrää ilmoittamisvelvollisen maksettavaksi myöhästymismaksun siinä tapauksessa, että kohdekauden veroa ei ole ilmoitettu säädetyssä ajassa. Käytännössä myöhästymismaksu määrätään massamenettelyssä automaattista tietojärjestelmää käytäen. Jos verolle määrätään veronkorotusta, myöhästymismaksua ei määrätä.

Veronkorotuksesta on säädetty myös muiden verolajien yhteyksissä, kuten perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 36 §:ssä sekä varainsiirtoverolain (931/1996) 36 §:ssä.

Veronkorotus määrätään samassa menettelyssä ja samassa ajassa kuin verotuspäätös ja muutoksenhausta on voimassa se, mitä muutoksenhausta verotuspäätökseen säädetään. Näin esimerkiksi luonnollisen henkilön tuloverotukseen liittyvä veronkorotus on pääsääntöisesti määrättävä viimeistään verotuksen päättymisen ajankohtana. Verotus päättyy Verohallinnon määräämänä aikana, kuitenkin viimeistään verovuotta seuraavan kalenterivuoden lokakuun loppuun mennessä.

Tullaukseen liittyvästä tullinkorotuksesta ja virhemaksusta säädetään tullilain (1466/1994) 31—33 §:ssä. Maahantuotavan tavarantulliselvitys perustuu tullilaitokselle annettavaan tullilain ilmoitukseen. Tulliviranomainen voi erilaisissa tulliselvitykseen liittyvien ilmoittamis- ja muiden velvollisuuksien rikkomistapauksissa määrätä tullinkorotusta tai virhemaksua. Tullinkorotus- ja virhemaksusäännöksiä sovelletaan myös tavarantulliselvityksen arvonnäkökohtien verotuksessa.

Tullinkorotuksen suuruus on tullilain 31 §:ssä porrastettu teon laadun, tekijän syyllisyysasteen ja muiden asiaan vaikuttavien seikkojen mukaan. Tulliviranomaisella on myös mahdollisuus jättää tullinkorotus kokonaan määräämättä, jos se olisi esimerkiksi virheen vähäisyyden tai muiden seikkojen vuoksi kyseisessä tapauksessa perusteltua.

Tullilain 31 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan tullinkorotus on vähintään 10 euroa ja enintään 2 500 euroa, jos tullilain ilmoitus tai muu tulliverotusta varten tarvittava tieto tai asiakirja on annettu säädetyssä määräajan jälkeen. Jos tullilain ilmoitus, tieto tai asiakirja on kuitenkin annettu vasta kehoituksen jälkeen, korotus voi enimmillään olla 3 500 euroa. Jos ilmoittamisvelvollisuus täytetään vaillinaise-

na tai virheellisenä taikka jätetään osaksi tai kokonaan täyttämättä, tullia voidaan momentin 2 kohdan nojalla korottaa enintään 30 prosentilla. Siinä tapauksessa, että tavarantulliselvitys tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta antaa vaillinaisen tai väärän tullilain ilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan taikka jättää ilmoittamisvelvollisuutensa muutoin täyttämättä, ja kyseinen menettely on ollut omiaan aiheuttamaan sen, että tullia olisi voinut jäädä määräämättä, tullia voidaan momentin 3 kohdan nojalla korottaa enintään 50 prosentilla. Jos kuitenkin edellä mainittua menettelyä on sillä saavutettavissa olleen hyödyn määrä ja muut asiaan vaikuttavat olosuhteen huomioon ottaen pidettävä törkeänä, tullia on korotettava vähintään 50 ja enintään 100 prosentilla. Momentin 4 kohdassa säädetään tilanteesta, jossa maahan saapuva henkilö on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa tuomalla tai yrittämällä tuoda tavaraa tullitta maahan enemmän kuin mihin hänellä on lain mukaan oikeus. Tällöin tullia voidaan korottaa 100 prosentilla, jos asiaa ei ole käsiteltävä tullirikoksena.

Tullilain 32 §:ssä säädetty virhemaksu on tullinkorotusta täydentävä hallinnollinen seuraamus. Virhemaksua voidaan määrätä vähintään 10 ja enintään 2 500 euroa. Virhemaksua voidaan ensinnäkin määrätä kattavasti kaikkien tulliverotukseen ja -toimintaan liittyvien säännösten ja lainmukaisten viranomaismääräysten ja päätösten noudattamiseen liittyvien vaillinaisuuksien, viivästysten, virheellisyyksien ja muiden laiminlyöntien hallinnollisena seuraamuksena silloin, kun tavarasta ei kanneta tullia. Virhemaksua voidaan lisäksi määrätä tullinkorotuksen sijasta silloin, kun tullin määrä on vähäinen eikä tullinkorotusta sen vuoksi määrätä. Silloin, kun tullinkorotus jätetään määräämättä sen vuoksi, että laiminlyönti käsitellään tullirikoksena, ei tullinkorotuksen sijasta voida määrätä virhemaksuakaan.

Tullilain 33 §:ssä säädetään muun muassa määräajasta, jonka kuluessa tulliviranomaisella olisi oikeus määrätä tullinkorotus tai virhemaksu. Esimerkiksi tullinkorotus voidaan määrätä kolmen vuoden kuluessa tullivelan syntymisestä tai siitä ajankohdasta, jol-

lolin tullittomasta tavarasta annettu tullilmoitus on hyväksytty. Pykälässä säädetään lisäksi, että tullinkorotus tai virhemaksu jää voimaan tullivelan lakkaamisesta tai tullin palauttamisesta huolimatta, jos syyt, joiden nojalla korotus tai maksu on määrätty, ovat edelleen voimassa.

Tullilaitos huolehtii myös *valmisteverotuksen* toimittamisesta ja valvonnasta. Valmisteverotuksessa pääasiassa sovellettavasta veronkorotuksesta ja virhemaksusta säädetään valmisteverotuslain (182/2010) 43—45 §:ssä. EU:n ulkopuolelta saapuvan matkustajan maahantuomien valmisteveronalaisten tavaroiden verotuksen toimittamiseen ja mahdollisesti määrättävään veronkorotukseen ja virhemaksuun sovelletaan kuitenkin tullilainsäädännön määräyksiä.

Autoverolle määrättävästä veronkorotuksesta tai virhemaksusta säädetään autoverolain (1482/1994) 59 ja 59 a §:ssä. Veronkorotus on porrastettu teon laadun, tekijän syyllisyysasteen ja muiden asiaan vaikuttavien seikkojen perusteella. Virhemaksun suuruuteen vaikuttavat menettelyn moitittavuus, toistuvuus ja muut näihin rinnastettavat seikat. Autoverosta pääasiallisesti huolehtivan tullilaitoksen lisäksi mainitut säännökset voivat tulla sovellettaviksi myös Liikenteen turvallisuusvirastossa.

Ajoneuvoverolle määrättävästä veronkorotuksesta säädetään ajoneuvoverolain (1281/2003) 45 §:ssä. Ajoneuvoveroa korotetaan, jos verovelvollinen on laiminlyönyt omistusoikeuden siirtämistä koskevan rekisteri-ilmoituksen ja rekisteriin ei ole merkitty uutta omistajaa. Korotus määrätään kuitenkin vain, jos verovelvollinen ei ensimmäisen verokauden maksuunpanon yhteydessä annetun kehotuksen jälkeen täytä ilmoitusvelvollisuuttaan tai jos hän ei tämän jälkeenkään täytä ilmoitusvelvollisuuttaan. Lain 47 a §:ssä säädetään lisäverosta, joka on suoritettava, jos liikennekäytöstä poistettua ajoneuvoa käytetään liikenteessä.

Polttoainemaksu on luoteeltaan vero, joka kannetaan ajoneuvosta, jossa käytetään moottori-bensiiniä tai dieselöljyä lievemmin verotettua polttoainetta. Polttoainemaksun korottamisesta säädetään polttoainemaksusta annetun lain (1280/2003) 10 §:ssä. Korotuk-

sen suuruuteen vaikuttavat menettelyn moitittavuus ja toistuvuus. Ajoneuvoveron, ajoneuvoveron lisäveron ja polttoainemaksun kantaminen kuuluvat Liikenteen turvallisuusviraston tehtäviin.

Rikoslainsäädäntö

Verotukseen liittyvän ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti tai väärän tiedon antaminen voi tulla arvioitavaksi myös rikosoikeudellisena tekona. Rikoslain (39A/1889) 29 luvun mukaan veropetoksesta voidaan rangaista muun muassa silloin, kun verotusta varten annetussa ilmoituksessa on annettu vääriä tietoja tai salattu veron määräämiseen vaikuttava seikka. Veropetoksesta voidaan tuomita vain silloin, kun ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti on ollut tahallista. Veropetoksen rangaistus on sakkoa tai vankeutta enintään kaksi vuotta.

Jos veropetoksessa tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti ja veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, on kyse törkeästä veropetoksesta, josta tekijä on tuomittava vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi.

Jos veropetos, huomioon ottaen tavoitellun taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, rikoksentekijä on tuomittava lievistä veropetoksesta sakkoon. Lievästä veropetoksesta voidaan rikoslain 29 luvun 3 §:n 2 momentin mukaan jättää rikosilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Verorikkomuksesta on säädetty rikoslain 29 luvun 4 §:ssä.

Rikoslain 29 luvun 9 §:n mukaan veroilla tarkoitetaan kyseisessä luvussa veron ennakkoa ja veroon rinnastuvaa julkista maksua, joten rikosoikeudellinen sääntely kattaa veron lisäksi myös tullin.

Tulliselvitykseen liittyvä teko tai laiminlyönti, josta voidaan määrätä tullin- ja veronkorotusta, voi tulla myös tullirikoksena arvioitavaksi rikoslain 46 luvussa tarkoitettuna salakuljetus- tai tulliselvitysrikoksena taikka

rikoslain 50 a luvussa tarkoitettuna alkoholirikoksena.

Rikoslain 46 luvun 4 §:n mukaan salakuljetuksesta voidaan tuomita sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi, kun henkilö tuontia tai vientiä koskevien säännösten tai määräysten vastaisesti tuo tai yrittää tuoda maahan taikka vie tai yrittää viedä maasta tavaraa, jonka tuonti tai vienti on kielletty tai edellyttää viranomaisen lupaa tai tarkastusta.

Jos salakuljetus, ottaen huomioon tavaran arvo tai määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, rikoksentekijä on rikoslain 46 luvun 5 §:n mukaan tuomittava lievästä salakuljetuksesta sakkoon.

Rikoslain 46 luvun 7 §:n mukaan tulliselvitysrikoksesta voidaan rangaista muun muassa silloin, kun tullilainsäädännössä säädetty ilmoitus- tai tiedonantovelvollisuus jätetään täyttämättä tai sanottua velvollisuutta täytettäessä annetaan väärä tai puutteellinen tieto siten, että teko on omiaan aiheuttamaan veron määräämättä jättämisen, sen määräämisen liian alhaisena tai veron aiheuttoman palauttamisen. Tekijä on tuomittava tulliselvitysrikoksesta, jollei teko ole rangaistava veropetosrikoksena, säännöstely- tai salakuljetusrikoksena taikka käteisrahan ilmoittamisrikoksena. Tulliselvitysrikoksen rangaistus on sakkoa tai vankeutta enintään yksi vuosi ja kuusi kuukautta.

Jos tulliselvitysrikos on omiaan aiheuttamaan huomattavaa taloudellista hyötyä, rikos tehdään suunnitelmallisesti tai osana järjestäytyneen rikollisryhmän toimintaa tai ammattimaisesti ja rikos on kokonaisuutena arvostellen törkeä, kyse on törkeästä tulliselvitysrikoksesta, josta tekijä on rikoslain 46 luvun 8 §:n mukaan tuomittava vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään kolmeksi vuodeksi.

Jos tulliselvitysrikos, huomioon ottaen oikeudettoman taloudellisen hyödyn vaaran vähäisyys tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena vähäinen, tekijä on rikoslain 46 luvun 9 §:n mukaan tuomittava lievästä tulliselvitysrikoksesta sakkoon.

Rikoslain 50 a luvun 1 §:n mukaan alkoholirikoksesta voidaan rangaista silloin, kun henkilö alkoholilain tai sen nojalla annetun

säännöksen vastaisesti muun muassa tuo maahan alkoholijuomaa tai väkiviinaa (pirtua). Rangaistus alkoholirikoksesta on sakkoa tai vankeutta enintään kaksi vuotta.

Jos alkoholirikos on kokonaisuutena arvostellen törkeä, ottaen huomioon muun muassa rikoksen kohteena olevan alkoholijuoman tai väkiviinan huomattavan suuri määrä ja rikoksella tavoiteltu huomattava taloudellinen hyöty, tekijä on tuomittava rikoslain 50 a luvun 2 §:n mukaan törkeästä alkoholirikoksesta vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi vankeuteen.

Rikoslain 50 a luvun 3 §:n mukaan lievästä alkoholirikoksesta on tuomittava sakkoon, jos rikos, huomioon ottaen alkoholijuoman tai väkiviinan vähäinen määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen.

Eräät ajoneuvorikkomukset

Ajoneuvolain (1090/2002) 66 c §:n mukaan ajoneuvo, jota ei käytetä, voidaan poistaa liikennekäytöstä. Tätä koskevista rekisteritietojen ilmoituksista säädetään lain 64 §:n 1 momentissa. Ilmoitusten laiminlyöntiä koskevasta rangaistuksesta säädetään lain 96 §:n 4 momentissa, jonka mukaan rikesakosta eräiden ajoneuvorikkomusten ainoana rangaistuksena säädetään rikesakkorikkomuksista annetussa laissa (226/2009).

Rikesakkorikkomuksista annettu laki on uudistettu lailla 756/2010. Laki on vahvistettu, mutta se tulee voimaan lailla erikseen säädettävänä ajankohtana. Lain 10 §:n 2 momentin mukaan ajoneuvolain 64 §:n 1 momentissa tarkoitettujen rekisteritietoilmoituksen tahallista tai huolimattomuudesta tapahtuneesta tekemättä jättämisestä määrätään ajoneuvon omistajalle tai haltijalle 35 euron rikesakko. Kun laiminlyönti koskee tilannetta, jossa liikennekäytöstä poistettua ajoneuvoa käytetään liikenteessä, vaikka asianmukaista liikennekäyttöön ottamista koskevaa ilmoitusta ei ole tehty, samoilla edellytyksillä rikesakon määräämisen kanssa pannaan maksuun myös ajoneuvoverolain 47 a §:n mukainen lisävero.

1.2 Suomen perustuslaki, Euroopan neuvoston sekä Euroopan unionin sopimukset ja säännöstö

Suomen perustuslain (731/1999) 22 §:n mukaan julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen. Euroopan neuvoston ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamista koskevan yleissopimuksen (SopS 86/1998), jäljempänä *ihmisoikeussopimuksen*, 6 artiklan 1 kappaleen mukaan jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin laillisesti perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa silloin, kun päätetään hänen oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan tai häntä vastaan nostetusta rikossyytteestä.

Ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa säädetään valtiosisäisestä kahteen kertaan syyttämistä tai rankaisemista koskevasta kiellosta, eli *ne bis in idem*-kiellosta. Artiklan 1 kappaleen mukaan ketään ei saa saman valtion tuomiovallan nojalla tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti.

Saman artiklan 2 kappaleen mukaan ensimmäisen kappaleen määräykset eivät estä ottamasta asiaa uudelleen tutkittavaksi asianomaisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti, jos on näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista taikka jos aiemmassa prosessissa on tapahtunut sellainen perustavaa laatua oleva virhe, joka voisi vaikuttaa lopputulokseen.

Euroopan unionin perusoikeuskirjan (EUVL N:o C303) 50 artiklan mukaan ketään ei saa panna syytteeseen tai rangaista rikoksesta, josta hänet on jo unionissa lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi lain mukaisesti. Perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan mukaan perusoikeuskirjan määräykset koskevat unionin toimielimiä, elimiä ja laitoksia toissijaisuusperiaatteen mukaisesti sekä jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun viimeksi mainitut soveltavat unionin oikeutta. Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdan mukaan siltä osin kuin perusoikeuskirjan oi-

keudet vastaavat ihmisoikeussopimuksessa taattuja oikeuksia, niiden merkitys ja ulottuvuus ovat samat kuin ihmisoikeussopimuksessa. Tämä määräys ei estä unionia myöntämästä tätä laajempaa suojaa.

Sopimuksen Euroopan unionista (SEU) 6 artiklan 1 kohdan 3 alakohdan mukaan perusoikeuskirjassa esitetyjä oikeuksia, vapauksia ja periaatteita on tulkittava perusoikeuskirjan tulkintaa ja soveltamista koskevien perusoikeuskirjan VII osaston yleisten määräysten mukaisesti ja ottaen asianmukaisesti huomioon perusoikeuskirjassa tarkoitettut selitykset, joissa esitetään näiden määräysten lähteet.

1.3 Tarkastusvaliokunta ja perustuslakivaliokunta

Eduskunnan tarkastusvaliokunta on kiinnittänyt huomiota seuraamusjärjestelmän koordinoinnin tarpeeseen (TrVM 9/2010 vp.) Tarkastusvaliokunnan kuulemien asiantuntijoiden mukaan oikeustila eri seuraamusten yhteensovittamisen osalta on tällä hetkellä epäselvä. Samalla tarkastusvaliokunta korostaa, ettei epäselvä oikeustila välttämättä koske ainoastaan veronkorotusten ja rikosoikeudellisten seuraamusten yhteensovittamista, vaan mahdollisesti yleisemmin hallinnollisten seuraamusten ja rikosoikeudellisten seuraamusten sovittamista yhteen.

Tarkastusvaliokunta edellyttää, että *ne bis in idem* -periaatteen soveltuvuutta on syytä selkeyttää lainsäädäntötoimin ja ottaa samalla huomioon, ettei näin heikennetä talousrikkösten seuraamusjärjestelmän ennaltaehkäisevää vaikutusta.

Perustuslakivaliokunta on puolestaan todennut mietinnössään (PeVL 9/2012 vp — HE 3/2012 vp), että kaksoisrangaistavuuden kiellon ei voida katsoa koskevan vain puhtaasti peräkkäisiä menettelyjä, vaan myös samanaikaisesti vireillä olevia menettelyjä. Tämä tulkinta on johdettavissa jo ihmisoikeussopimuksen mainitun artiklan sanamuodosta, ja se näyttäisi vastaavan myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen viimeaikaisessa oikeuskäytännössä esitetyjä linjauksia (ks. Sergey Zolotukhin v. Venäjä 10.2.2009 ja erityisesti Tomasovic v. Kroatia

18.10.2011), joiden voidaan katsoa selkiyttäneen ja tiukentaneen ihmisoikeustuomioistuimen tulkintaa aikaisemmasta.

1.4 Oikeuskäytäntö

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on oikeuskäytännössään ottanut kantaa siihen, mitä tarkoitetaan rikosasialla ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa sekä ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa. Ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan rikosasialla on sopimuksen tulkinna itsenäinen merkityssisältö.

Kysymystä siitä, onko veronkorotuksen määräämisessä kysymys ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa tarkoitetusta rikossyytteenä, ihmisoikeustuomioistuin on arvioinut muun ohella seuraavissa ratkaisuisa: *Bendenoun v. Ranska* 24.2.1994, *J.B. v. Sveitsi* 3.5.2001, *Janosevic v. Ruotsi* 23.7.2002 ja *Morel v. Ranska* 3.6.2003. Näistä ratkaisuisa ilmenee, että ihmisoikeustuomioistuimen kriteerit arvioida veronkorotuksen luonnetta ovat vaihdelleet, joten käytäntö ei ole ollut näissä ratkaisuisa vakiintunutta.

Ensimmäinen veronkorotusta koskeva asia, jonka ihmisoikeustuomioistuin ratkaisi suuressa jaostossa, oli *Jussila v. Suomi* 23.11.2006. Kyseisellä tuomiolla on erityistä ennakkotapausarvoa arvioitaessa Suomen seuraamusjärjestelmän mukaisen veronkorotuksen luonnetta ihmisoikeussopimusta sovellettaessa. Ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan soveltumista koskevalta osalta ihmisoikeustuomioistuin totesi tässä tuomiossaan, että artiklan siviilihaaraa ("oikeuksista ja velvollisuuksista päättäminen") ei voitu soveltaa veron ja veronkorotuksen määräämiseen. Ratkaistavaksi jäi, oliko 6 artiklaa sovellettaessa kyse rikosasiasta. Ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että seuraamuksen vähäinen luonne ei voinut olla ratkaisevaa artiklan rikoshaaran soveltamisen kannalta. Artiklan soveltamista ei myöskään estänyt veronkorotusmenettelyn luonne sellaisenaan. Ihmisoikeustuomioistuin totesi, että Suomen oikeuden mukaan veronkorotus ei ollut rikos-

luonteinen seuraamus, vaan veronkorotus kuului yhtenä osana fiskaaliseen järjestelmään. Veronkorotuksesta oli myös määrätty nojautumalla lain yleisiin säännöksiin, joita sovellettiin kaikkiin veronmaksajiin. Ihmisoikeustuomioistuin totesi edelleen, että veronkorotus ei ollut korvausta vahingosta, vaan että sillä oli teon rangaistavaan luonteeseen tai vastaavien tekojen ehkäisemiseen liittyvä tarkoitus. Tuomioistuin katsoi jo tällä perusteella, että veronkorotus kuului ihmisoikeussopimuksen rikoshaaran soveltamisalaa.

Ratkaisussa *Ruotsalainen v. Suomi* 16.6.2009 oli kysymys siitä, estikö jo langettettu lainvoimainen sakkorangaistus sen, että henkilölle, joka oli tankannut dieselöljyä lievemmin verotettua kevyttä polttoainetta autoonsa, olisi voitu tuomioistuimen ratkaisun jälkeen lisäksi määrätä veronkorotuksena polttoainemaksu kolminkertaisena. Ihmisoikeustuomioistuin päätyi katsomaan tapauksessa, että 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla kieltää uuden oikeudenkäynnin asiassa, joka on jo ratkaistu lopullisesti.

Ihmisoikeustuomioistuimen suuren jaoston ratkaisussa *Zolotukhin v. Venäjä* 10.2.2009 on pidetty tarpeellisena yhtenäistää 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitetun sama rikos -käsitteen tulkintaa. Sama rikoskäsite liittyy ne bis in idem -kieltoon, jonka mukaan ketään ei saa saman valtion tuomiovallan nojalla tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi. Aikaisemmissa ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuisa oli toisinaan annettu ratkaiseva merkitys teon oikeudelliselle arvioinnille, kun taas toisinaan oli arvioitu tosiasialista tapahtumainkulkua. Tuomioistuin katsoi *Zolotukhin*-ratkaisussaan, että kysymys artiklan soveltamisen kannalta on samasta asiasta, jos menettelyjen kohteena olevat tosiseikat ovat samat tai olennaisilta osiltaan samat. Ratkaisun mukaan 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan tarkoituksena on kieltää lopulliseksi tulleella ratkaisulla päätetyn rikosprosessin toistaminen.

Lainvoimaisen tuomion ja samanaikaisesti vireillä olevan tai vireille tulevan oikeudenkäynnin suhteesta toisiinsa on myös olemas-

sa ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuja. Ihmisoikeustuomioistuin on oikeuskäytännössään katsonut, että 7. lisäpöytäkirjan 4 artikla ei ulotu koskemaan kaikkia samaa tekoa koskevia prosesseja. Oikeuskäytännön mukaan artiklaa loukataan tilanteissa, joissa uusi prosessi aloitetaan tietoisena siitä, että henkilö on lopullisesti vapautettu tai tuomittu aikaisemmassa prosessissa.

Ratkaisussa Nilsson v. Ruotsi 13.12.2005 ratkaistavana oli tapaus, jossa toinen viranomainen oli määrännyt hakijalle lisäseuraamuksen sen jälkeen, kun tuomioistuin oli jo tuominnut hänet rangaistukseen tuomiolla, joka oli tullut lainvoimaiseksi. Käräjäoikeus oli tuominnut hakijan lainvoimaiseen rangaistukseen törkeästä rattijuopumuksesta ja ajokorttia ajosta 24.7.1999. Lääninhallitus oli tätä ennen 5.5.1999 ilmoittanut hänelle harkitsevansa hänen ajokorttinsa peruuttamista toistaiseksi epäillyn törkeän rattijuopumuksen ja ajokorttia ajon vuoksi, mutta lääninhallitus ei ollut tehnyt tuolloin lopullista päätöstä asiasta, koska teoista ei ollut lainvoimaista tuomiota tai rangaistusmääräystä. Käräjäoikeuden tuomion tultua lainvoimaiseksi lääninhallitus oli 5.8.1999 peruuttanut ajokortin 18 kuukauden ajaksi, koska henkilö oli syyllistymällä tekoihin, joista hänet oli tuomittu, rikkonut liikenneturvallisuuden kannalta olennaisia sääntöjä.

Ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että ajokortin peruuttamista langetetun rikostuomion perusteella oli pidettävä Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 lisäpöytäkirjan 4 artiklan tarkoittamana rikosasiana ja määrättyä 18 kuukauden pituisia ajokortin peruuttamista jo seuraamuksen ankaruuden johdosta rikosseuraamuksena. Ihmisoikeustuomioistuin totesi, että asiassa langetettu tuomio oli sovellettujen säännösten mukaan riittävä peruste ajokortin peruuttamiselle. Ajokortin peruuttaminen ei ollut yleisesti automaattinen seuraamus rikostuomiosta, vaan muitakin seikkoja voitiin ottaa huomioon päätettäessä peruuttamisesta ja sen kestosta. Ajokortin peruuttaminen oli kuitenkin välitön ja ennakoitavissa ollut seuraamus hakijan törkeää rattijuopumusta ja ajokorttia ajoa koskevasta tuomiosta, kuten lääninhallituksen ilmoituksesta 5.5.1999 ja päätöksestä 5.8.1999 kävi

ilmi. Vaikka eri viranomaiset olivatkin määränneet seuraamukset eri menettelyissä, niiden välillä oli kuitenkin riittävän läheinen asiallinen ja ajallinen yhteys, jotta ajokortin peruuttamista voitiin pitää osana Ruotsin oikeuden mukaisia törkeän rattijuopumuksen ja ajokorttitta ajon seuraamuksia. Ihmisoikeustuomioistuimen mukaan ajokortin peruuttamispäätös ei merkinnyt sitä, että hakijaa olisi ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan vastaisesti tutkittu ja rangaistu uudelleen teosta, josta hänet oli jo lopullisesti tuomittu.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

Unionin tuomioistuin on asiassa C-279/09 DEB ottanut kantaa perusoikeuskirjan tulkintaa koskeviin periaatteisiin perusoikeuskirjan 47 artiklan osalta (oikeus tehokkaisiin oikeussuoja-keinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen). Tässä yhteydessä se on katsonut muun muassa, että SEU 6 artiklan mukaisesti perusoikeuskirjan selitykset on otettava huomioon perusoikeuskirjan tulkinnassa. Perusoikeuskirjassa taattujen oikeuksien merkitystä ja ulottuvuutta ei kyseisten selitysten mukaan määritellä ainoastaan ihmisoikeussopimuksen sanamuodossa, vaan myös muun muassa ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä. Tuomioistuin on todennut, että määräystä on tulkittava sen asiayhteyden sekä unionin oikeuden muiden säädösten, jäsenvaltioiden oikeuden ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön valossa.

Unionin tuomioistuin on arvioinut ne bis in idem -kiellon ulottuvuutta oikeuskäytännössään, joka on koskenut eurooppalaisen pidätysmääräyksen (neuvoston puitepäätös 2002/584/YOS) sekä Schengenin sopimuksen soveltamisesta tehdyn yleissopimuksen (EYVL n:o L239) 54 artiklan tulkintaa.

Eurooppalaista pidätysmääräystä koskeneessa asiassa C-261/09 Mantello on todettu ne bis in idem -kiellon käsitteestä, että käsitettä on tulkittava koko unionissa itsenäisesti ja yhdenmukaisesti. Tuomioistuin on edelleen katsonut, että saman teon -käsitettä on Schengenin sopimuksen soveltamisesta tehdyn yleissopimuksen 54 artiklan samoin kuin

pidätysmääräystä koskevan puitepäätöksen osalta tulkittava siten, että sillä viitataan ainoastaan tapahtuneisiin tekoihin sekä joukkoon konkreettisia ja toisiinsa erottamattomasti liittyviä seikkoja, riippumatta kyseisten tekojen oikeudellisesta luonnehdinnasta tai suojatusta oikeushyvästä.

Kansallinen oikeuskäytäntö

Korkeimman hallinto-oikeuden aikaisemmassa oikeuskäytännössä ei veronkorotusta ole pidetty rikosoikeudellisena seuraamuksena. Edellä mainitun ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisun Jussila v. Suomi jälkeen korkein hallinto-oikeus katsoi kuitenkin kahdessa julkaistussa ratkaisussaan (KHO 2007:67 ja KHO 2007:68) ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännöstä ilmenevän, että veronkorotusta koskeva asia on valtiosisäisessä tuomioistuimessa tapahtuvassa käsittelyssä rikosasian luonteinen tulkittaessa ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaa. Kyseiset ratkaisut liittyivät muun ohella suullisen käsittelyn järjestämisvelvollisuuteen.

Korkein oikeus on antamissaan ratkaisuisa (KKO 2010:45, KKO 2010:46, KKO 2010:82, 2011:35, 2011:111 ja 2012:55) käsitellyt *ne bis in idem* -kiellon ulottuvuutta törkeää veropetosta koskevissa asioissa. Ratkaisuisaan KKO 2010:45 ja KKO 2010:46 korkein oikeus on katsonut, että veronkorotusten määräämisessä oli kysymys Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan soveltamisen kannalta samasta asiasta kuin törkeää veropetosta koskevassa syytteessä. Korkein oikeus katsoi myös, että kielto syyttää tai tuomita kahdesti samassa asiassa koski tilannetta, jossa ensimmäinen ratkaisu oli lopullinen ennen jälkimmäisen menettelyn alkamista. Siten syytetylle määrätty lopullisiksi tulleet veronkorotukset estivät veropetosta koskevan syytteen tutkimisen ratkaisussa KKO 2010:45. Korkein oikeus katsoi lisäksi, että tuossa yhteydessä kansallisella lainkäyttöratkaisulla ei ollut syytä poiketa 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan sanamuodosta eikä ihmisoikeustuomioistuimen tulkintakäytännöstä sekä katsoa, että veronkorotuksesta annettuun lopulliseen ratkaisuun rinnastettaisiin vireillä oleva tai muuten lo-

pullista ratkaisua vaille oleva asia. Tämän mukaisesti ratkaisussa KKO 2010:46 katsottiin, että syyte voitiin tutkia, koska veronkorotukset eivät olleet tulleet lopullisiksi ennen syytteen vireille tuloa. Korkein oikeus päätyi ratkaisussaan KKO 2011:35 samaan lopputulokseen kuin ratkaisussa KKO 2010:45 niiden verotusten osalta, jossa veronkorotus oli tullut lainvoimaiseksi ennen syytteen vireille tuloa. Ratkaisussa KKO 2010:82 korkein oikeus katsoi, että sellaiset veronkorotuspäätökset, jotka eivät olleet lopullisia syytteen vireille tullessa, eivät olleet esteenä veropetosta koskevan syytteen tutkimiselle ja lopullisuutta arvioitaessa ratkaiseva merkitys oli säännönmukaisen muutoksenhakumenettelyn oikaisuvaatimusajan kulumisen eikä perusteluvalitukselle säädetyn määräajan kulumisen. Tuomioistuin katsoi perusteluissaan, ettei se, että veronkorotus tulee rikosoikeudenkäynnin edelleen jatkuessa lopulliseksi, estä veropetossyytteen tutkimista.

Korkein hallinto-oikeus on käsitellyt antamissaan ratkaisussa (KHO 2011:41) *ne bis in idem* -kiellon ulottuvuutta veronkorotusta koskevassa asiassa, kun verovelvollinen oli tuomittu rangaistukseen törkeästä veropetoksesta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että veronkorotusten määräämisessä oli kysymys Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitetusta rikosasista ja että veropetosasiassa ja veronkorotusten määräämisessä oli kysymys olennaisesti samasta asiasta. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan sanotun artiklan mukaista *ne bis in idem* -kieltoa sovelletaan silloin, kun ensimmäinen ratkaisu on lopullinen ennen jälkimmäisen menettelyn alkamista, mutta ei rinnakkain vireillä olevissa menettelyissä. Näin ollen tuomioistuin päätyi katsomaan, että edellä mainittu kielto ei ollut esteenä veronkorotusten määräämiselle kärjäoikeuden tuomion lainvoimaiseksi tulon jälkeen.

Korkein oikeus on arvioinut tapauksessa 2011:80 kahden verolajin välistä suhdetta ja näiden vaikutusta *ne bis in idem* -kieltoon. Korkein oikeus katsoi, että eri verolajien osalta veropetoksen tunnusmerkistön täyttyminen määräytyy osaltaan asianomaisten verolakien mukaisesti. Vaikka teon taustalla

onkin sekä arvonlisä- että tuloveron osalta myyntitulojen ilmoittamatta jättäminen, veropetoksen tunnusmerkistö täyttyy siten eri tavoin mainittujen verolajien osalta. Rikoksen täyttymistä on siten arvioitava erilaisten tosiseikkojen perusteella. Oikeus katsoi, että syytteen tutkimatta jättäminen ne bis in idem -periaatteen johdosta arvonlisäverojen osalta ei estä syytteen tutkimista siltä osin kuin kysymys on tuloveroja koskevasta veropetoksesta.

Korkein oikeus on tapauksessa 2012:71 arvioinut, milloin hallinnollisena seuraamuksena määrätty veronkorotus ja rikosprosessissa kohdistettu syyte perustuvat olennaisesti samoihin tosiseikkoihin ne bis in idem -kiellon kannalta arvioituna. Tapauksessa verovirasto oli avoimen yhtiön arvonlisäverotuksen jälkiverotuksessa, joka oli perustunut verollisen myynnin ilmoittamatta jättämiseen, määrännyt veronkorotuksen sekä arvonlisäverolain 188 §:n nojalla määrännyt verosta vastuussa oleviksi myös avoimen yhtiön yhtiömiehet. Sen jälkeen yhtiömiehelle vaadittiin rangaistusta veropetoksesta sillä perusteella, että hän oli veron välttämisen tarkoituksessa antanut verottajalle väärän tiedon jättämällä ilmoittamatta yhtiön sanottua arvonlisäverollista myyntiä. Korkein oikeus katsoi, että syytteen tutkimiselle oli Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan säännöksestä johtuva este.

Korkein oikeus on arvioinut tapauksessa 2012:79 veronkorotuspäätösten lopullisuutta. Oikeus katsoi kokonaisarviointina, että verovelvollisen menettely osoitti veronkorotusta koskevien ratkaisujen tulleen ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitettuihin tavoin lopullisiksi jo ennen häntä koskevan syytteen vireilletuloa. Verovelvollinen oli ryhtynyt lyhentämään verovelkojaan tilanteessa, jossa hän on ilmeisesti tiennyt X Oy:öön kohdistuneen verotarkastuksen lopputuloksen, mutta jossa häntä ei vielä ollut kuultu verorikoksesta epäiltynä. Viimeistään sen jälkeen, kun hän oli saanut tietää olevansa verorikoksesta epäilty, hän oli ryhtynyt maksamaan loppuosaa verovelasta ja maksanut sen loppuun ennen syytteen vireilletuloa. Korkein oikeus totesi, että näissä olosuhteissa on perusteltua katsoa, että vero-

jen ja veronkorotusten maksaminen on perustunut verovelvollisen haluun omalta osaltaan saattaa veronkorotuspäätökset lopullisiksi.

1.5 Kansallinen viranomaiskäytäntö

Valtakunnansyyttäjänvirasto on antanut 1 päivänä marraskuuta 2010 syyttäjävirstoille ohjeen ne bis in idem -kiellon merkityksestä veropetosasioissa. Ohje on ottanut huomioon viimeaikaisen oikeuskäytännön, ja ohje pyrkii varmistamaan, että voimassa olevan sääntely turvaisi Euroopan ihmisoikeussopimuksissa suojatut oikeudet ne bis in idem -kiellon mukaisesti. Ohjeessa tuodaan kuitenkin esille eri tilanteita, joiden osalta ei ole olemassa selkeää tulkintalinjaa.

Valtakunnansyyttäjänviraston ohjeistuksen mukaan syytettyä veropetoksesta ei saa nostaa luonnollisen henkilön antaessa väärää tietoa veron määräämiseen vaikuttavista seikoista, jos verovelvolliselle on määrätty tämän teon vuoksi veronkorotus ja jos veronkorotus on tullut lopulliseksi. Ohjeen mukaan veronkorotus on lopullinen, jos verovelvollisen määräaika hakea muutosta veronkorotukseen on kulunut umpeen, eikä hän ole hakenut muutosta veronkorotukseen muutoksenhakuajan kuluessa, taikka veronkorotuksesta on annettu hallinto-oikeuden päätös, johon on haettu muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta, tai kysymyksessä oleva tuomioistuin ei ole myöntänyt muutoksenhakulupaa.

Ohjeen mukaan kieltoa ei tule soveltaa, milloin veronkorotus on määrätty osakeyhtiölle ja veropetossyyte on nostettu yhtiön edustajaa vastaan, joka ei ole henkilökohtaisesti vastuussa yhtiön maksettavaksi määrätyistä veroista ja veronkorotuksista.

Osallisten osalta ohje toteaa, että päätekiijään soveltuva ne bis in idem -kielto ei estä syytteen nostamista ja tutkimista avunantajan tai yllyttäjän osalta. Viimeksi mainittuja osallisia voidaan siis syyttää ja rangaista, vaikka päätekiijään soveltuu syyttämisen ja rangaistuksen kielto.

Ohjeessa arvioidaan vähäisen veronkorotuksen vaikutusta suureen vältettyyn veron määrään, mutta ohjeessa ei oteta nimenomaisesti kantaa, aiheuttaako lievä veronkorotus estevaikutuksen tullessaan lopulliseksi.

Ohjeessa ei oteta myöskään nimenomaista kantaa siihen, voidaanko veropetoksesta tuomita rangaistus, jos samaa tekoa koskeva veronkorotus on tullut lopulliseksi syytteen nostamisen jälkeen, mutta ennen rikostuomion antamista. Ohjeessa tuodaan kuitenkin esille, että syyttäjän toiminnassa ei tässä vaiheessa ole perusteltua tulkita korkeimman oikeuden ratkaisuihin antamaa oikeusohjetta laventavasti.

Jos havaitaan, että veronkorotus koskee samaa tekoa ja että veronkorotus on jo lopullinen tai tulee lopulliseksi niin pian, ettei syyttäjä käytännössä ehdi tehdä syyteharkintapäätöstä asiassa ennen veronkorotuksen lopulliseksi tulemistä, ohjeen mukaan tulee harkittavaksi esitutkinnan rajoittaminen esitutkintalain (494/1987) 4 §:n 4 momentin nojalla.

Ohjeen mukaan korkeimman oikeuden tapauksen (KKO 2010:45) mukaisissa tilanteissa syytettä ei tule nostaa. Syy syytteen nostamatta jättämiseen perustuu näissä tilanteissa ohjeen mukaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaan, jossa säädetään valtiosisäisestä kahteen kertaan syyttämistä tai tuomitsemista koskevasta kiellosta. Kun esillä oleva tapaus on kiellon soveltamisalueen piirissä, tarkoittaa kiello ohjeen mukaan paitsi kieltoa tuomita rangaistus myös kieltoa syytteen nostamiselle. Tämän vuoksi ohjeessa on katsottu, että kiellon piiriin kuuluvissa tapauksissa syyte tulee jättää nostamatta sillä perusteella, että syyteoikeus puuttuu.

Ohjeen mukaan syyttäjä voi niin harkitessaan peruuttaa syytteen ne bis in idem -kiellon soveltumisen vuoksi myös muutoksenhakuvaiheessa, mutta syytteen peruuttaminen tulee aina perustua objektiivisesti hyväksyttäviin perusteisiin. Syytteen peruuttaminen on perusteltua ohjeen mukaan vain sellaisissa tapauksissa, joissa on selvää, että syytteen ajamiselle ei enää ole edellytyksiä ratkaisun KKO 2010:45 valossa.

Myös Verohallinto on antanut ohjeen ne bis in idem -kiellosta (Verohallinnon ohje 31.3.2011, dnro 259/56/2011). Ohjeen mukaan Verohallinto ei tee rikosilmoitusta veropetoksesta, jos syyttäjä ei voi nostaa syytettä ne bis in idem -kiellon johdosta. Vas-

taavissa tilanteissa Verohallinto peruuttaa jo esittämänsä rangaistusvaatimuksen.

Verohallinnon ohjeen mukaan veronkorotus on lopullinen jos: verovelvollisen määräaika hakea muutosta veronkorotukseen on jo kulunut umpeen, eikä hän ole hakenut muutosta veronkorotukseen muutoksenhakuajan kuluessa; tai veronkorotuksesta on annettu hallinto-oikeuden päätös, johon ei ole haettu muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta ja muutoksenhaku-aika on kulunut umpeen tai korkein hallinto-oikeus ei ole myöntänyt muutoksenhakulupaa. Veronkorotuksen lopullisuutta arvioitaessa merkitystä ei ole sillä, onko perustevalitus-aika vielä avoinna tai onko perustevalitus kenties vireillä syytteen tullessa vireille.

Ohjeen mukaan veropetos-syytteen tutkimiselle ei ole ihmisoikeussopimuksen mukaista estettä, vaikka samaan aikaan on jo vireillä samaa tekoa koskeva veronkorotusasia, eikä estevaikutusta muodosta myöskään se, että veronkorotus tulee rikosoikeudenkäynnin jatkuessa lopulliseksi.

Verohallinnon ohjeessa on käsitelty myös sitä, onko sillä merkitystä, että veronkorotus on vähäinen verrattuna suureen vältetyn veron määrään, sekä veronkorotuksen maksamisen merkitystä.

Ohjeen mukaan kieltoa ei tule soveltaa, kun veronkorotus on määrätty osakeyhtiölle ja veropetos-syyte on nostettu yhtiön edustajaa vastaan, joka ei ole henkilökohtaisesti oikeudellisessa vastuussa yhtiön maksettavaksi määrättyistä veroista ja veronkorotuksista.

Verohallinnon ohjeen mukaan päätekiijään soveltuva ne bis in idem -kiello ei estä syytteen nostamista ja tutkimista avunantajan tai yllyttäjän osalta. Lisäksi ohjeessa todetaan, että rikosperusteista vahingonkorvausta voidaan edelleen vaatia myös päätekiijältä, vaikka häneen rikosseuraamuksen määräämisen osalta soveltuisi ne bis in idem -kiello.

Ohjeessa on käsitelty myös menettelyä verotuksessa. Ohjeen mukaan nykyinen lainsäädäntö huomioon ottaen on lähdettävä siitä, että ne bis in idem -periaatteesta riippumatta veronkorotus määrätään jatkossakin entiseen tapaan riippumatta siitä, että rikosasia voi vakavuutensa vuoksi tulla myöhemmin käsiteltäväksi rikosasiانا.

Ohjeen mukaan veronkorotusta ei määrätä, jos teosta on määrätty rikosseuraamus ennen veronkorotusta ja rikosseuraamus on tullut lopulliseksi ennen veronkorotuksen määräämistä. Jos rikosseuraamus on jo määrätty, mutta se ei ole vielä lopullinen, veronkorotus voidaan ohjeen mukaan määrätä normaalisti.

1.6 Kansainvälinen vertailu

Ruotsi

Verotusta koskevan ilmoittamisvelvollisuuden rikkomisesta voidaan määrätä hallinnollinen veronkorotus ja rikosoikeudellinen rangaistus.

Veroviranomainen määrää veronkorotuksen, jos verotusta varten on annettu väärä tieto muuten kuin suullisesti tai jos säädettyä tietoa tai ilmoitusta ei ole annettu ja tästä on aiheutunut veron välttämisen tai virheellisen hyväksi lukemisen tai palauttamisen vaara. Tuloverotuksessa veronkorotus on lähtökohdaisesti 40 prosenttia vältetyn veron määrästä. Jaksotusvirhetapauksissa vero on lähtökohdaisesti 10 prosenttia. Arvonlisäverotuksessa veronkorotus on lähtökohdaisesti 20 tai 5 prosenttia.

Veronkorotuksen määrääminen ei edellytä, että rikkomus on tahallinen tai tuottamuksellinen. Veronkorotus jätetään kuitenkin osittain tai kokonaankin määräämättä, jos virhetä tai laiminlyöntiä voidaan pitää anteeksianttavana. Tämän arvioinnissa otetaan huomioon, onko virhe tai laiminlyönti ollut yhteydessä ilmoitusvelvollisen ikään, terveydentilaan tai vastaaviin seikkoihin taikka onko verovelvollinen erehtynyt verosäännöksistä tai tosiasiallisista olosuhteista. Veronkorotus voidaan myös jättää määräämättä, jos täyden veronkorotuksen määrääminen olisi muuten kohtuutonta virheeseen tai laiminlyöntiin nähden.

Väärän tiedon antaminen tai säädetyn ilmoituksen ja tiedon antamatta jättäminen veroviranomaiselle on rangaistava verorikoksesta, jos siitä on aiheutunut veron välttämisen tai virheellisen hyväksi lukemisen tai palauttamisen vaara. Enimmäisrangaistus verorikoksesta on kaksi vuotta vankeutta ja törke-

ästä verorikoksesta enintään kuusi vuotta vankeutta. Jos verorikos on vähäinen, tekijä tuomitaan verorikkomuksesta sakkoon. Myös törkeästä huolimattomuudesta tapahtunut väärän tiedon antaminen ja ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti on rangaistava. Rangaistus tuottamuksellisesta väärän verotustiedon antamisesta on sakkoa tai enintään yksi vuosi vankeutta.

Veronkorotuksen ja rikosseuraamuksen määrääminen samassa asiassa on ollut oikeuskäytännön ratkaistavana useaan otteeseen. Regeringsrättenin (korkein hallintotuomioistuimien) ratkaisussa 17.9.2009 (nr 8133-08) henkilö oli tuomittu verorikkomuksesta sakkoon sen vuoksi, että hän oli jättänyt ilmoittamatta työstä saamiaan korvauksia veroilmoituksessaan. Hovioikeuden tuomio oli annettu marraskuussa 2006. Verohallinto oli tämän jälkeen maaliskuussa 2007 määrännyt hänelle veronkorotuksen samasta tulojen ilmoittamatta jättämisestä. Regeringsrätten katsoi, että veronkorotuksen sekä rikosseuraamuksen määrääminen samassa asiassa ei ollut vastoin Euroopan ihmisoikeussopimusta ja ihmisoikeustuomioistuimen viimeaikaista oikeuskäytäntöä. Päätöstä perusteltiin Ruotsin oikeusjärjestelmän veronkorotus- ja rikosseuraamuksen erityispiirteillä ja sillä, että seuraamusta määrättäessä toisen seuraamus otettiin huomioon, jolloin lopputuloksena oli tekoon nähden kohtuulliset seuraamukset.

Högsta domstolenin (korkein oikeus) ratkaisuisissa 31.3.2010 (B 2509-09 ja B 5498-09) katsottiin, että lainvoimainkaan veronkorotus ei ollut este samaa asiaa koskevan verorikossyytteen tutkimiselle. Högsta domstolenin mukaan ihmisoikeustuomioistuimen käytännössä on tietystä laajuudessa hyväksytty, että erillisissä menettelyissä määrätään useampia seuraamuksia samasta teosta. Korkein oikeus katsoi, että ihmisoikeusoikeussopimuksesta ja sen soveltamiskäytännöstä ei löydy selvää tukea sille, että Ruotsin lainsäädännön mukainen veronkorotus- ja rangaistusjärjestelmä ei olisi hyväksyttävä.

Norja

Veroviranomainen voi määrätä veronkorotuksen, jos verotusta varten on annettu vir-

heellisiä tai puutteellisia tietoja tai ilmoitusta ei ole annettu ja tästä on johtunut tai voinut johtua etua verotuksessa. Veronkorotuksen määrääminen ei edellytä, että virhe tai laiminlyönti on tahallinen tai tuottamuksellinen.

Veronkorotus on 30 prosenttia veron määrästä, joka on vältetty tai olisi voitu välttää. Veronkorotus voidaan määrätä samalla päätöksellä kuin vero tai myöhemmin. Veronkorotus on määrättävä verotuksen muuttamiselle säädettyssä määräajassa. Määräaika on olosuhteista riippuen yhdestä kymmeneen vuotta verovuotta seuraavan vuoden alusta. Kymmenen vuoden määräaika sovelletaan, jos verovelvollinen on antanut vääriä tietoja.

Tavallisen veronkorotuksen lisäksi voidaan määrätä korotettu veronkorotus, jos teko tai laiminlyönti on ollut tahallista tai tapahtunut törkeästä huolimattomuudesta ja jos verovelvollinen on ymmärtänyt tai hänen olisi pitänyt ymmärtää, että tästä on voinut johtua etua verotuksessa. Korotettu lisävero on 30 tai 15 prosenttia veron määrästä, joka on vältetty tai olisi voitu välttää.

Ilmoittamisvelvollinen voidaan tuomita veropetoksesta, jos hän on antanut tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta veroviranomaiselle virheellisiä tai puutteellisia tietoja ja hän on ymmärtänyt tai hänen olisi pitänyt ymmärtää, että tästä voi johtua etua verotuksessa. Rangaistus veropetoksesta on sakkoa tai enintään kaksi vuotta vankeutta. Törkeästä veropetoksesta enimmäisrangaistus on kuusi vuotta vankeutta.

Höyesterettin (korkein oikeus) ratkaisukäytännössä on vuodesta 2002 alkaen katsottu, että lainvoimaiseksi tullut veronkorotus estää rikossyytteen nostamisen samassa asiassa. Veronkorotus ja rikosseuraamus samassa asiassa voidaan kuitenkin määrätä, jos niiden määrääminen on vireillä rinnakkaisissa menettelyissä, joilla on riittävä asiallinen ja ajallinen yhteys. Höysterettin ratkaisussa 27.10.2010 (asia nro 2010/884) henkilö oli jättänyt ilmoittamatta tuloveroilmoituksensa noin 3 miljoonan kruunun osakkeiden myyntivoiton. Syyttäjä oli ilmoittanut verovelvolliselle asiaa koskevasta esitutkinnasta joulukuussa 2007, ja häntä vastaan oli nostettu syyte veropetoksesta lokakuussa 2008. Käräjäoikeus antoi tuomion veropetoksesta

maaliskuussa 2009. Veroviranomainen oli puolestaan kuullut verovelvollista verotuksen muuttamisen johdosta elokuussa 2008 ja tehnyt päätöksen marraskuussa 2008. Päätöksellä verovelvolliselle määrättiin paitsi vero myyntivoitosta myös lisäveroa 30 prosenttia maksuunpannun jälkiveron määrästä. Veronkorotus oli tullut lainvoimaiseksi, koska siihen ei ollut haettu muutosta määräajassa. Höysterett pysytti veropetostuomion.

Syyttäviviranomainen on antanut vuonna 2009 yhteistyössä veroviranomaisten kanssa ohjeen verorikosasioiden käsittelystä (ohje 3.4.09 Ra 09-187). Ohjeen mukaan samasta teosta tai laiminlyönnistä määrätään joko veronkorotus tai rikosseuraamus, mutta ei molempia. Ohjeessa on todettu, että vaikka Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukaan rinnakkaiset menettelyt hallinnollisen ja rikosoikeudellisen sanktion määräämiseksi ovat sinänsä mahdollisia, tällainen menettely on liian monimutkainen verotuksen tapaisiin massa-asioihin. Yksittäisissä tapauksissa, joissa sekä veronkorotus- että rikosseuraamusmenettelyyn on erityistä aihetta, viranomaiset voivat kuitenkin sopia rinnakkaisien menettelyjen käyttämisestä.

Ohjeen mukaan veroviranomainen harkitsee itsenäisesti, onko rikkomus niin olennainen, että siitä on tehtävä rikosilmoitus. Jos veroviranomainen päätyy tekemään rikosilmoituksen, se ei määrää veronkorotusta. Jos veroviranomainen määrää veronkorotuksen, rikosilmoitusta ei tehdä.

Jos syyttäviviranomainen katsoo, että asiassa on perusteet sakkorangaistukselle, sakon suuruutta määrättäessä on otettava huomioon, että veronkorotusta ei ole määrätty.

Jos syyttäviviranomainen katsoo, että asiassa ei ole aihetta syytetoimiin, asia palautetaan veroviranomaiselle jatkotoimenpiteitä varten. Veroviranomainen voi tällöin määrätä veronkorotuksen, jos edellytykset sen määräämiseen ovat olemassa ottaen myös huomioon esitutkinnassa selvinneet seikat. Ohjeen mukaan tässä tilanteessa ei ole kysymys lopullisesta ratkaistun asian tutkimisesta uudelleen, vaan veroviranomaisen alkuperäisen tutkimisen jatkamisesta.

Tanska

Tanskassa ei määrätä hallinnollisia seuraamuksia sen johdosta, että verovelvollinen antaa vääriä tietoja tai rikkoo muulla tavoin verolainsäädäntöä. Sanktioidut rikkomukset ovat rangaistavia rikoksina.

Rangaistus voidaan määrätä vain, jos verovelvollinen on menetellyt tahallisesti tai törkeän huolimattomasti. Veroviranomaisen on näytettävä, että rangaistavuuden edellytykset täyttyvät. Järkevä epäily syyttömyydestä luetaan verovelvollisen hyväksi.

Henkilöä, joka veroa välttääkseen antaa tahallaan vääriä tai harhaanjohtavia tietoja, rangaistaan veropetoksesta sakolla tai enintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden vankeudella. Jos menettely on ollut törkeän huolimattomasta, rangaistus on sakkoa.

Verovelvollisen, joka ei ole antanut veroilmoitusta ja jonka verotettava tulo on vahvistettu liian pieneksi, on ilmoitettava tästä veroviranomaiselle neljän viikon kuluessa siitä, kun hän on saanut tiedot verotuspäätöksestä. Tämän velvollisuuden tahallisesta tai törkeän huolimattomasta rikkomisesta rangaistaan sakolla. Jos rikkomus on tahallinen ja tapahtunut tarkoituksena välttää veroa, rangaistus on vankeutta enintään yksi vuosi ja kuusi kuukautta.

Henkilöä, joka verotuksen välttämiseksi tahallaan jättää antamatta veroilmoituksen, rangaistaan samoin enintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden vankeudella.

Sitä, joka hankkiakseen itselleen tai toiselle oikeudetonta etua, rikkoo erityisen törkeällä tavalla verolainsäädäntöä, rangaistaan enintään kahdeksan vuoden vankeudella.

Tuomioistuimet ratkaisevat lähtökohtaisesti kaikki verolainsäädännön rikkomista koskevat rikosasiat. Jos seuraamus olisi sakkoa, asia voidaan kuitenkin ratkaista hallinnollisessa menettelyssä silloin, kun verovelvollinen myöntää syyllisyytensä ja suostuu maksamaaan hallinnollisessa menettelyssä vahvistetut sakot asetettavassa määräajassa. Jos sakkoa ei määrätä hallinnollisessa menettelyssä, asia siirretään poliisille tuomioistuinkäsittelyyn saattamista varten.

Sakon määrääminen hallinnollisessa menettelyssä ei ole julkista ja sakkoa ei merkitä sakko- tai rikosrekisteriin.

Tanskan veroviranomaiset ovat määränneet vuonna 2009 noin 2 000 sakkoa hallinnollisessa menettelyssä. Tuomioistuimet ratkaisivat vuonna 2009 noin 150 verolainsäädännön rikkomista koskevaa asiaa.

Hollanti

Suuri osa verolainsäädännössä rangaistaviksi teoksi säädetyistä rikoksista voidaan ratkaista hallinnollisella seuraamuksella, rikossyytteen nostamisella tai tarjoamalla rangaistusmaksua ja näin välttää rikosoikeudelliseen menettelyyn joutuminen. Kaksoisrangaistuksen estää niin sanottu Una-viaperiaate, jonka mukaan syytteen nostaminen rikosasiassa samasta teosta ei ole enää mahdollinen, jos hallinnollinen sanktio on määrätty. Periaate, jota sovelletaan myös yritysten osalta, estää päällekkäiset toimet myös päinvastaisessa tilanteessa, eli hallinnollista sanktiota ei voi enää määrätä, jos rikosoikeudenkäynti on pantu vireille ja oikeuskäsittely on aloitettu tai jos oikeus nostaa syyte on rauennut sen vuoksi, että asianomainen henkilö on täyttänyt hänen kanssaan tehdyn sopimuksen ehdot.

Rikosoikeudellinen ratkaisu on valittava, jos hallinnollista sakkoa ei voida pitää riittävänä rangaistuksena. Rangaistus veropetoksesta on sakkoa tai vankeutta enintään kuusi vuotta. Verolainsäädännön hallinnollinen sanktio voi olla veron korottaminen 100 prosentilla, jos teko on tehty tahallisesti.

Keskeinen toimija rikosasioissa on The Investigation Service of the Dutch Tax and Customs Administration (FIOD). FIOD on osa vero- ja tullihallintoa ja on erityinen taloudellisiin tutkimuksiin erikoistunut yksikö, jolla on vastaava toimivalta kuin poliisilla. Muiden yksiköiden on tehtävä ilmoitus FIOD:lle, jos erikseen säädetyt kriteerit täyttyvät. Ilmoitus on tehtävä muun muassa silloin kun luonnollinen henkilö on välttänyt veroa 10 000 euroa tai yritys 15 000 euroa.

Saksa

Saksan verotusmenettelylaki sisältää erikseen säännöksiä sekä verorikoksista että hallinnollisista verorikkomuksista ja niistä määrättävistä sanktiomaksuista.

Saksa on tehnyt nimenomaisen varauman 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklaan, joten ne bis in idem -kielto ei voi tulla arvioituksi Saksassa Euroopan ihmisoikeussopimuksen perusteella.

Saksassa on katsottu, että Saksan perustuslain 103 § ei ole lähtökohtaisesti esteenä rikosoikeudellisen seuraamuksen määräämiselle samoista teoista, joista on jo määrätty erilaisia virkamiesoikeudellisia kurinpitotoimenpiteitä tai poliisisanktioita. Hallinnollisista rikkomuksista annettu laki sisältää määräyksen, jonka mukaan rikostuomioistuimen langettama tai vapauttava rikostuomio estää asian käsittelemistä hallinnollisena rikkomuksena. Tilanne on sama, jos rikostuomioistuin on käsitellyt asian hallinnollisena rikkomuksena. Sitä vastoin hallintoviranomaisen määräämä rikesakko hallinnollisessa rikkomusasiassa ei estä rikosprosessia samassa asiassa. Hallinnollinen sakkosanktio voidaan kuitenkin ottaa huomioon myöhempää rikosseuraamusta määrättäessä.

2 Keskeiset ehdotukset

2.1 Lain tarkoitus

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta. Lain tarkoituksena on yhteensovittaa hallinnollisena seuraamuksena määrättävä veron- tai tullinkorotus ja rikosseuraamuksena määrättävä rangaistus siten, ettei luonnollinen henkilö, kotimainen kuolinpesä tai yhtymä tulisi tutkittavaksi ja rangaistavaksi uudelleen samasta teosta, josta tämä on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi. Sääntelyllä toteutettaisiin ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitettu ne bis in idem -kielto. Lain tarkoituksena on myös mahdollistaa se, että rikosasiat voidaan käsitellä asianmukaisesti

ja että rikoksista voidaan määrätä tekoon nähden oikeasuhtainen seuraamus.

Pääsääntöisesti veron- tai tullinkorotus määrättäisiin, kuten tällä hetkellä, verotus- tai tullauspäätöksen tekemisen yhteydessä. Esitys ei näin ollen muuttaisi verotus- ja tullauspäätösten tekoa ja vero- tai maksuvelvollisen laiminlyönteihin liittyvien hallinnollisten sanktioiden eli veron- tai tullinkorotusten määräämistä, kun asiaan ei liity epäilyä sellaisesta rikoksesta, joka tulisi ilmoittaa syyttäjälle tai esitutkintaviranomaiselle esitutkintaa varten.

Toimivaltaiselle viranomaiselle säädettäisiin kuitenkin mahdollisuus olla määräämättä veron- tai tullinkorotus verotus- tai tullauspäätöstä tehtäessä. Tarkoituksena on, että veron- tai tullinkorotus jätettäisiin määräämättä, jos veron- tai tullinkorotus mahdollisesti liittyy tekoon, josta toimivaltainen viranomaisomainen harkitsee ilmoituksen tekemistä syyttäjälle tai esitutkintaviranomaiselle esitutkintaa varten. Toimivaltaisen viranomaisen ilmoitusvelvollisuudesta säädetään muun muassa verotusmenettelystä annetun lain 86 §:ssä, Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 28 §:ssä ja rikoslain 29 luvun 3 §:ssä.

Veron- tai tullinkorotus jätettäisiin määräämättä myös silloin, kun toimivaltainen viranomaisomainen saa esitutkintaviranomaiselta tai syyttäjältä tiedon, että sen tutkittavaksi on saatettu asia, johon liittyen tutkitaan kyseistä verotusta koskevia seikkoja.

2.2 Erillisellä päätöksellä määrättävä veron- tai tullinkorotus

Ehdotettua lakia sovellettaisiin luonnolliselle henkilölle, kotimaiselle kuolinpesälle tai yhtymälle määrättävään veron- tai tullinkorotukseen. Laissa tarkoitettuina toimivaltaisina viranomaisina olisivat Verohallinto, tullilaitos ja Liikenteen turvallisuusvirasto, joten se, mitä ehdotetussa laissa säädetään verotuspäätöksen tekemisestä ja veronkorotuksesta, sovellettaisiin myös tullauspäätöksen ja tullinkorotukseen samoin kuin muihin tullilaitoksen tekemiin verotuspäätöksiin ja veronkorotuksiin sekä Liikenteen turvalli-

suusviraston tekemiin verotuspäätöksiin ja määräämiin veronkorotuksiin.

Myöhästymismaksu määrätään massamennettelyssä automaatiota käyttäen, ja maksu perustuu verovelvollisen omassa ilmoituksessa oleviin tietoihin. Myöhästymismaksun määräämisen jälkeen saatetaan usein saada näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista, jonka johdosta myöhästymismaksun määrääminen ei käytännössä johda ne bis in idem –kiellon rikkomiseen. Tämän vuoksi myöhästymismaksu ei kuuluisi lain soveltamisalaan.

Erillisellä päätöksellä määrättävä veronkorotus olisi tehtävä säädetyssä ajassa, jotta vero- tai maksuvelvollinen saisi kohtuullisen ja ennakoitavan ajan kuluessa tiedon teon seuraamuksista. Esityksessä ehdotetaan, että erillisellä päätöksellä määrättävä korotus tulisi pääsääntöisesti määrätä viimeistään asianomaisen verotus- tai tullauspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä. Vuoden määräaika olisi viranomaisten kannalta tarpeen sen selvittämiseksi, onko kyse sellaisesta asiasta, josta toimivaltainen viranomainen tulee tekemään ilmoituksen syyttäjälle tai esitutkintaviranomaiselle esitutkintaa varten. Itse verotus- ja tullauspäätös, jolla vero määrätään, tehtäisiin kuitenkin osapäätöksenä normaaliin tapaan laissa säädetyssä ajassa.

Jos viranomainen päätyy katsomaan, ettei asiassa ole rikosta, joka olisi ilmoitettava syyttäjälle tai esitutkintaviranomaiselle, veronkorotus määrättäisiin erillisellä päätöksellä hallinnollisena seuraamuksena vuoden määräajassa. Veronkorotuksen määräämisen jälkeen toimivaltainen viranomainen ei voisi enää tehdä samasta asiasta rikosilmoitusta, jollei viranomainen olisi saanut näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista.

Korotuksen määräämiseen sovellettaisiin samoja säännöksiä kuin verotus- tai tullauspäätöksen yhteydessä annettavan korotuksen määräämisessä. Verovelvollisen kuuleminen, asian selvittäminen ja korotuksen määrän arviointi tapahtuisi voimassa olevien säännösten mukaisesti hallinnollisessa menettelyssä lukuun ottamatta muun muassa määräaika koskevaa poikkeusta, josta säädettäisiin ehdotetussa laissa. Esimerkiksi erillisellä pää-

töksellä määrättävän tullinkorotuksen tekemisen määräaikaan sovellettaisiin tullilain 33 §:n 1 momentin sijasta ehdotetun lain 2 tai 4 §:n säännöksiä.

Jos viranomainen katsoisi, että asiaan liittyy sellainen teko, joka on ilmoitettava syyttäjälle tai esitutkintaviranomaiselle esitutkintaa varten, veronkorotusta ei määrättäisi, vaan asia siirrettäisiin tutkittavaksi esitutkinna ja rikosprosessissa. Itse verotus- ja tullauspäätös, jolla vero määrätään, tehtäisiin osapäätöksenä normaaliin tapaan laissa säädetyssä ajassa.

Erillisellä päätöksellä määrättävä veronkorotus tulisi kyseeseen rikosilmoituksen tekemisen jälkeen ainoastaan siinä tilanteessa, että esitutkintaviranomainen lopettaa esitutkinna tai jättää sen toimittamatta taikka syyttäjällä on tehnyt syyttämättäjäätämispäätöksen tai peruuttanut syytteen. Veronkorotusta koskeva päätös tulisi tehdä viimeistään verotuspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä tai tämän määräajan estämättä 90 päivän kuluessa siitä, kun viranomainen saa tiedon esitutkintaviranomaisen tai syyttäjän vapauttavasta päätöksestä.

Sääntelyn tarkoituksena on varmistua veronkorotuksen määräämisestä niissä tilanteissa, joissa asia ei tule tuomiolaitoksen ratkaisemaksi. Veronkorotuksen määrääminen olisi mahdollista, koska esitutkinna asia ei katsota tulevan sillä tavoin lainvoimaisiksi ja lopullisiksi, ettei asiaa enää ihmisoikeusoppimuksen vuoksi voitaisi käsitellä hallinnollisessa prosessissa. Näissä tilanteissa hallinnollinen seuraamus tulisi määrätä yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti siten, että Verohallinto, tullilaitos tai Liikenteen turvallisuusvirasto tutkii ja arvioi kaikkiin omaan toimivaltaansa kuuluviin vero- tai maksuvelvollisiin yhteneväisesti sovellettavien säännösten mukaan veronkorotuksen määräämisen edellytykset, jonka vuoksi ehdotettu 90 päivän määräaika olisi tarpeen.

Merkitystä ei olisi sillä, millä perusteella esitutkinta lopetetaan tai jätetään toimittamatta. Syyte saatettaisiin jättää nostamatta esimerkiksi sen johdosta, ettei ole todennäköisiä syitä rikoksesta epäillyn syyllisyyden tueksi tai muulla prosessuaalisella perusteella taikka oikeudenkäynnistä rikosasioissa anne-

tun lain (689/1997) 1 luvun 7 tai 8 §:n perusteella. Kaikissa tilanteissa toimivaltainen viranomainen arvioisi veronkorotuksen määräämisen perusteet hallinnollisessa prosessissa veronkorotusta koskevien säännösten perusteella. Esitutkinnassa ja syyteharkinnassa saatu selvitys esimerkiksi ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin johtaneista syistä voitaisiin luonnollisesti ottaa huomioon samalla tapaa kuin muukin veronkorotusasiaan liittyvä selvitys.

Veronkorotus voitaisiin määrätä erillisellä päätöksellä myös silloin, kun esitutkinta tai syyte-harkinta ei johda enempiin toimenpiteisiin sen johdosta, että esitutkintaviranomaisen tai syyttäjän katsoo hallinnollisessa prosessissa määrättävän sanktion riittäväksi seuraamukseksi rikoslain 29 lukuun ehdotetun uuden 11 §:n mukaisesti.

2.3 Asian uudelleen tutkiminen ja muutoksenhaku

Rikoslakiin otettaisiin säännökset siitä, että syytettyä ei voitaisi nostaa eikä tuomiota antaa rikoslain 29 luvun 1—4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:ssä tai 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa, jos samasta asiasta samalle henkilölle on jo määrätty veron- tai tullinkorotus. Esityksen mukaan syyte voitaisiin kuitenkin nostaa ja tuomio antaa, jos korotuksen määräämisen jälkeen olisi saatu näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista. Sääntely vastaisi ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa säädettyä *ne bis in idem* -kieltoa.

Jos vero- tai maksuvelvollinen ei anna veroilmoitusta, verotus voidaan toimittaa ja vero tai tulli määrätä arvioimalla. Tällöin verotai maksuvelvollisen suoritettavaksi määrätään myös veronkorotus, jonka suuruus yleensä määräytyy arvioidun tulon sekä veron tai tullin määrän perusteella.

On mahdollista, että viranomaisen arvioi tulon tai maksettavan veron ja tullin liian alhaiseksi, koska sillä ei ole oikeita ja riittäviä tietoja toiminnan todellisesta laajuudesta. Tällöin veronkorotus ei tule määrättyksi todellisen ilmoittamatta jätetyn määrän perusteella, vaan sitä pienemmän arvioidun määrän perusteella.

Oikea tulon, veron tai tullin määrä voi tulla ilmi esimerkiksi myöhemmin toimitetussa vero-tarkastuksessa, jossa saadaan tietoa toiminnan tosiasiallisesta laadusta ja laajuudesta ja muista verotukseen vaikuttavista tosiseikoista. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin seuraamuksia koskeva asia voitaisiin uusien tai vasta esiin tulleiden tosiseikkojen vuoksi käsitellä uudelleen sen estämättä, että aiemmin samalta verovuodelta tai verokaudelta määrätty veronkorotus olisi lainvoimainenkin. Kysymys olisi tällöin ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua tilanteesta, jossa asia voidaan ottaa uudelleen tutkittavaksi, jos on näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti voitaisiin käsitellä tässä tapauksessa rikosasiassa.

Esityksen mukaan erillisellä päätöksellä määrättyyn veronkorotukseen haettaisiin muutosta samassa ajassa ja samassa menettelyssä kuin muutosta olisi haettava siihen verotus- tai tullauspäätökseen, johon laiminlyönti tai teko liittyy. Muutosta voitaisiin aina hakea 60 päivän kuluessa siitä päivästä, kun muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. Näin muutoksenhaku tapahtuisi hallinnollisessa menettelyssä, ja viime kädessä valitukset käsitelisi hallinto-oikeus tai korkein hallinto-oikeus.

2.4 Tiedonantovelvollisuus toimivaltaiselle viranomaiselle

Erillisellä päätöksellä määrättävää veronkorotusta koskevan menettelyn vuoksi esityksessä säädettäisiin sekä esitutkintaviranomaisen, syyttäjän että tuomioistuimen tiedonantovelvollisuudesta Verohallinnolle, tullilaitokselle ja Liikenteen turvallisuusvirastolle.

Esitutkintaviranomaisen olisi annettava esitutkintaan tullut rikosasia tiedoksi toimivaltaiselle viranomaiselle ja toimitettava tälle esitutkintaa varten saadut ja laaditut asiakirjat, jos rikoslain 29 luvun 1—4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:ssä tai 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitettu rikosasia on tullut esitutkintaviranomaisen tutkittavaksi muusta syystä kuin toimivaltaisen viranomaisen te-

kemän rikosilmoituksen johdosta. Esitutkin-taviranomaisen olisi annettava toimivaltaiselle viranomaiselle tiedoksi myös mainitussa rikosasiassa tekemänsä esitutkinnan lopettamista koskeva päätös tai esitutkinnan toimittamatta jättämistä koskeva päätös veronkorotusta koskevan asian käsittelemistä varten.

Tietojen antaminen olisi tarpeen sen varmistamiseksi, että toimivaltainen viranomaisen olisi tietoinen esitutkinnan aloittamisesta. Menettely varmistaisi sen, ettei henkilö tule tutkituksi ja rangaistuksi samasta asiasta ne bis in idem -kiellon vastaisesti. Kun esitutkinnan lopettamista koskeva päätös tai esitutkinnan toimittamatta jättämistä koskeva päätös on annettu tiedoksi toimivaltaiselle viranomaiselle, tämä voisi ryhtyä toimenpiteisiin veronkorotuksen määräämiseen tilanteessa, jossa asia ei etene tuomioistuimen rikosprosessiin.

Esitutkinnan aloittamista koskevat tiedot olisi toimitettava viipymättä esitutkintaa kuitenkaan vaarantamatta, ja muut tiedot olisi annettava viipymättä päätöksen tekemisestä taikka rangaistuksen antamisesta. Tiedot olisi annettava toimivaltaiselle viranomaiselle sallassapitosäännösten ja muiden tietojen saantia koskevien rajoitusten estämättä. Tiedot voitaisiin antaa sähköistä tiedonsiirtomenetelmää käyttäen, kun tietojen suojaaminen henkilötietolain (523/1999) 32 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla on selvitetty.

Vastaavasti syyttäjän olisi annettava toimivaltaiselle viranomaiselle tiedoksi rikoslain 29 luvun 1—4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:ssä tai 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa tekemänsä syyttämättäjättämistä koskeva päätös tai annettu rangaistus. Sama tiedonantovelvollisuus koskisi tuomioistuimia tuomion sisällöstä.

2.5 Toimivaltaisen viranomaisen tekemä rikosilmoitus

Rikoslain 29 luvun 3 §:n mukaan lievästä veropetoksesta voidaan jättää ilmoitus teke-mättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veronkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Rikoslain 29 luvun 4 §:ssä on vastaava säännös verorikkomuksesta. Verolainsäädännön puolella on puoles-

taan säädetty muun muassa verotusmenette-lystä annetun lain 86 §:ssä, että veroviranomaisen voi, ottaen huomioon mahdollisesti määrätyn veronkorotuksen, jättää ilmoitta-matta rikoslain 29 luvun 1—3 §:ssä mainitun rikoksen syyttäjälle, jos rikos on veron määrä ja muut olosuhteet huomioon ottaen vähäinen. Koska rikoslain 29 luvun 2 §:ssä sääde-tään törkeästä veropetoksesta, säännös periaatteessa kattaa ilmoittamatta jättämisen näissäkin tilanteissa, vaikka säännös koskee ainoastaan vähäisiä tilanteita. Tämän vuoksi soveltamiskäytäntöön on saattanut jossain määrin muodostua epäyhtenäisyyttä.

Esityksessä ehdotetaan, että rikoslakiin otettaisiin säännökset, milloin toimivaltainen viranomaisen voisi jättää rikosilmoituksen tekemättä rikoslain 29 luvun 1, 3 ja 4 §:ssä sekä 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:ssä ja 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitetuissa rikoksissa. Esityk-sen mukaan ilmoitus voitaisiin jättää teke-mättä, esitutkinta toimittamatta, syyte aja-matta tai rangaistus tuomitsematta, jos odo-tettavissa oleva tai määrätty veron- tai tullin-korotus harkittaisiin riittäväksi seuraamuk-seksi. Asiaa arvioitaessa otettaisiin huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odo-tettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa olevan tai määrätyn veron- tai tullinkorotuk-sen suuruus sekä verovelvolliselle laimin-lyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset.

Ehdotuksen tarkoituksena on se, että rikos-prosessia ei aloitettaisi niissä tapauksissa, joissa hallinnollinen seuraamus katsottaisiin kokonaisarvioinnissa riittäväksi seuraamuk-seksi. Törkeä veropetos, samoin kun muut edellä mainittujen rikosten törkeät tekemu-dot, tulisi kuitenkin aina ilmoittaa syyttäjälle.

2.6 Polttoainemaksu

Kahdesti syyttämisen ja tuomitsemisen kiellon edellyttämät muutokset polttoaine-maksusta annetun laissa tarkoitetun maksun lainvastaisesta välttämisestä tai sen yrittämi-sestä toteutettaisiin siten, ettei maksun lain-vastainen välttäminen tai sen yrittäminen oli-si rikoslaisissa sanktioitu rikos. Teosta määrät-

täisiin polttoainemaksusta annetun lain mukainen maksu ja sen korotus kuten nykyisin.

2.7 Veropetoksen ankaroittamisperuste

Esityksellä ei ole tarkoitus lieventää nykyistä rangaistustasoa tilanteessa, missä verovelvolliselle on määrätty hallinnollisena seuraamuksena veronkorotus ja tämän lisäksi hänet on tuomittu rikoslain 29 luvun mukaisesta rikoksesta. Uudella lailla yhteensovittaisiin hallinnollinen rangaistus ja rikosoikeudellinen seuraamus.

2.8 Toimenpiteistä luopuminen

Esityksellä yhdenmukaistettaisiin se, milloin toimivaltainen viranomainen voisi jättää ilmoituksen tekemättä, esitutkinnan toimittamatta, syytteen ajamatta sekä rangaistuksen määräämättä tai tuomitsematta. Asiasta säädettäisiin rikoslain 29 luvun 11 §:n 1 momentissa. Toimenpiteistä luopuminen ehdotettaisiin ulottumaan myös veropetoksen tavalliseen tekemuotoon nykyisen lievän veropetoksen ja verorikkomuksen lisäksi. Säännökseen viitattaisiin verotusmenettelystä annetussa laissa, arvonlisäverolaissa, varainsiirtoverolaissa, ennakkoperintälaissa, työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetussa laissa sekä polttoainemaksusta annetussa laissa.

3 Esityksen vaikutukset

3.1 Vaikutukset verovelvollisen asemaan

Esityksellä turvattaisiin se, ettei henkilö tule Euroopan ihmisoikeussopimuksen vastaisesti tutkituksi tai rangaistuksi uudelleen rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti. Näin ollen esitys parantaisi verovelvollisena olevan syytetyn oikeuksia. Esityksellä kuitenkin turvattaisiin se, että asia voidaan ottaa uudelleen tutkittavaksi, jos on näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista taikka jos aiemmassa prosessissa on tapahtunut sellainen perustavaa laatua oleva virhe, joka voisi vaikuttaa lopputulokseen. Tällai-

sssa tilanteissa virheellisin perustein määrätty veron- tai tullinkorotus ei näin ollen estä rikosoikeudellista arviointia, ja tältä osin esitys takaa verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun. Hallinnollisen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen sattumanvarainen määrääminen ei vaikuttaisi hallinnollisen ja rikosoikeudellisen sanktion lopulliseen määrään.

Esityksellä ei muutettaisi tavanomaisesti määrättävän veron- tai tullinkorotuksen määräämisen perusteita eikä korotuksen määriä.

3.2 Hallinnolliset vaikutukset

Esitys lisäisi jossain määrin viranomaisten työtä ja aiheuttaisi tietojärjestelmämuutoksista aiheutuvia kustannuksia. Lisätyötä aiheutuisi niissä tilanteissa, joissa veron- tai tullinkorotusta ei määrättäisi verotus- tai tullauspäätöksen yhteydessä, vaan erillisellä päätöksellä joko vuoden määräajassa tai 90 päivän määräajassa esitutkintaviranomaiselta saadun ilmoituksen jälkeen.

Vuonna 2011 Verohallinto teki noin 400 rikosilmoitusta, joista noin 200 koski luonnollisen henkilön omassa verotuksessa tapahtuneita tekoja tai laiminlyönnejä, joissa tulee huomioitavaksi ne bis in idem -kielto. Osakeyhtiön toimintaan liittyviä rikosilmoituksia tehtiin noin 200 kappaletta, mutta edellä kuvatun mukaisesti näissä tilanteissa kyse ei ole samasta asiasta, jolloin ne bis in idem -kielto ei tule sovellettavaksi.

Suurin osa Verohallinnon tekemistä rikosilmoituksista koskee veropetoksia. Ilmoitetuista veropetoksista noin 80 prosenttia oli tekemuodoltaan törkeitä. Törkeiden veropetosten osuus ilmoitetuista rikoksista on kasvanut jatkuvasti 2000-luvulla. Kirjanpitorikokset sekä velallisen epärehellisyyttä koskevat rikokset olivat seuraavaksi eniten ilmoitettuja rikoksia. Edellä mainittujen rikosten osuus kaikista ilmoitetuista rikoksista on noin 85 prosenttia. Verorikkomusten ja muiden rikkomusten osuus kaikista Verohallinnon ilmoittamista rikoksista on laskenut 2000-luvulla selvästi.

Vuonna 2011 lainvoimaisesti päätetyissä Verohallinnon ilmoittamissa rikosasioissa noin 450 johti tuomioon ja noin 50 tapauksessa syyte hylättiin. Vuoden 2011 osalta

vankeustuomio annettiin noin 200 tapauksessa, joista suuri osa eli noin 180 tuomittiin ehdollisena.

Tullilaitoksen rikostorjunnassa tuli vuonna 2010 ilmi noin 300 sellaista tullirikosta, joissa ne bis in idem -kielto olisi tullut huomioitavaksi.

Tuloverotuksessa veronkorotusta on määrätty noin 21 000 luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle vuodelta 2009. Muutosverotuksessa tehdään noin 5 000 veronkorotuspäätöstä vuosittain. Arviolta noin viidesosa tuloverotuksen veronkorotuksista oli enemmän kuin 800 euroa ja liittyi olennaisempiin puutteisiin veroilmoituksissa. Arvonlisäverolle ja muille verotililain soveltamisalaan kuuluville veroille tehtiin noin 89 000 kohdekausittaista veronkorotuspäätöstä vuonna 2010. Päätökset koskivat noin 15 000 luonnollista henkilöä, kuolinpesää ja yhtymää ja pääasiallisesti arvonlisäveroa. Veronkorotuksista yli 95 prosenttia määrättiin arvioverotuksen yhteydessä tilanteessa, jossa kausiveroilmoitusta ei ollut annettu. Määrätyistä veronkorotuksista noin 81 000 tapauksessa korotus oli enintään 500 euroa.

Liikenteen turvallisuusvirasto on vuonna 2011 määrännyt lisäveroa noin 1 500 tapauksessa ja polttoainemaksun ja sen korotuksen noin 50 tapauksessa.

Esitutkintaviranomaisen, syyttäjän ja tuomioistuimen työmäärä lisääntyisi jossain määrin, sillä näiden tulisi antaa toimivaltaiselle viranomaiselle tiedoksi rikoslain 29 luvun 1—4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:ssä tai 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa tekemänsä ratkaisu taikka tuomio. Vuonna 2009 täytäntöönpanokelpoisiksi tulleita tuomioita rikoslain 29 luvun 1—4 §:ssä tarkoitetuista rikosasioista annettiin noin 400 kappaletta. Vuonna 2010 tullilaitoksen tullirikostorjunta paljasti noin 120 rikoslain 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:ssä tai 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitettua salakuljetus-, tulliselvitys- tai alkoholirikosta.

Ehdotuksen mukaan rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos odotettavissa oleva tai määrätty veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi rikoslain 29 luvun 1, 3 ja 4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 ja

7—9 §:ssä tai 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitetussa rikoksissa. Sääntelyn arvioidaan vähentävän rikosprosessissa käsiteltäviä vähäisiä asioita. Koska asiaa arvioitaessa otetaan huomioon muun muassa laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tulin määrä sekä odotettavissa olevan tai määrätyn veron- tai tullinkorotuksen suuruus, sääntely ei vaikuttaisi verovelvolliselle määrättävään kokonaissanktioon. Sääntelyn arvioidaan yhtenäistävän viranomaisten käytäntöjä, mikä parantaa verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua.

3.3 Taloudelliset vaikutukset

Verohallinnon maksuunpanemista veronkorotuksista kertyy maksuina nykyisin noin 45 prosenttia ja loput jäävät kertymättä. Jos tapaukseen liittyy rikostuomio, kertymän määrä on tilanteesta riippuen enimmillään puolet edellä mainitusta määrästä. Omaisuuden hukkaamisen vuoksi on mahdollista, ettei veronkorotusta saada enää tässä vaiheessa perityksi yleensä yhtä hyvin kuin verotuspäätöksen tekemisen jälkeisinä vuosina. Näin ollen voidaan todeta, että esityksen taloudellinen vaikutus on kokonaisuutena vähäinen.

4 Asian valmistelu

Hallituksen esitys on laadittu valtiovarainministeriön asettamassa Veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen seuraamuksen yhteensovittaminen -työryhmässä (Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 2011:31). Työryhmässä oli valtiovarainministeriön lisäksi oikeusministeriön, sisäasianministeriön, Valtakunnansyyttäjävirston, Verohallinnon ja Tullihallituksen edustus.

Työryhmän esityksestä lausuntonsa ovat antaneet: oikeusministeriö, sisäasiainministeriö, Poliisihallitus, Tullihallitus, Verohallinto, Liikenteen turvallisuusvirasto, Rajavartiolaitos, Valtakunnansyyttäjänvirasto, korkein hallinto-oikeus, Helsingin hallinto-oikeus, Hämeenlinnan hallinto-oikeus, Rovaniemen hovioikeus, Helsingin käräjäoikeus, Lapin käräjäoikeus, Akava ry, Elinkei-

noelämän Keskusliitto EK ry, Keskuskaupakamari, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen asianajajaliitto ry, Suomen Kuntaliitto ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry, Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Edward Andersson, prosessioikeuden assistentti Mikko Vuorenpää ja rikos- ja prosessioikeuden assistentti Dan Helenius.

Lausuntojen johdosta esitystä muutettiin siten, ettei asia palaudun tuomioistuimessa tapahtuneen käsittelyn jälkeen toimivaltaiselle viranomaiselle oheisseuraamuksen määrittämistä varten, vaan määräämättä jätetty veronkorotus otettaisiin huomioon rikosprosessissa rangaistuksen määrittämisessä. Esitykseen on tehty muutoksia myös veronkorotuksen lainvoimaisuuden vaatimuksen osalta.

Esityksen jatkovalmistelu on tapahtunut yhteistyössä oikeusministeriön kanssa.

5 Riippuvuus muista esityksistä

Lakiesityksessä on otettu huomioon se, että oikeusministeriön hallinnonalaan kuuluvat sakon ja rikesakon määrittämisestä annettu laki (754/2010) sekä rikesakkorikkomuksista annettu laki (756/2010) tulevat voimaan myöhemmin lailla säädettävänä ajankohtana. Viimeksi mainitun lain johdosta esityksessä termi rangaistusvaatimus on korvattu ilmaisuilla, jotka kattavat myös lain voimaantulon jälkeen tarpeelliset tilanteet.

Eduskunnan käsiteltävänä on tullihallinnon uudistamista koskeva esitys (HE 145/2012 vp), mikä on otettu huomioon säännösehdotuksissa.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta

1 §. *Sovelletamisala.* Laki tulisi sovellettavaksi niissä tilanteissa, joissa Verohallinto, tullilaitos tai Liikenteen turvallisuusvirasto olisivat määräämässä veron- tai tullinkorotusta luonnolliselle henkilölle, kotimaiselle kuolinpesälle tai tuloverolain 4 §:ssä tarkoitettulle yhtymälle taikka muulle verovelvolliselle, jonka veronkorotuksesta luonnollinen henkilö on määrätty vastuuseen. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimessa, korkeimmassa oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa on ollut ratkaistavana tilanne, jossa verovelvollisena on sama luonnollinen henkilö ja jossa veronkorotus sekä rikosoikeudellinen rangaistus olisi tullut määrättäväksi hänelle henkilökohtaisesti.

Korkein oikeus on päätöksessään KKO 2012:71 todennut, että suomalaiselle henkilöyhtiölle ja sen yhtiömiehelle määrätyn yhteisvastuullisen hallinnollisen seuraamuksen arvioinnissa on noudatettava *ne bis in idem* -periaatetta. Erillisenä verovelvollisena verotettavan kuolinpesän osakas on vastaavalla tavalla verovastuussa kuolinpesälle määrätystä veronkorotuksesta. Korkeimman oikeuden päätöksen perusteiden mukaisesti ja koska kuolinpesän osakas on oikeudellisessa vastuussa veronkorotuksen suorittamisesta, esityksessä ehdotetaan, että nämä tilanteet samaistettaisiin tilanteeseen, jossa veronkorotus määrätään luonnolliselle henkilölle henkilökohtaisesti.

Lakia sovellettaisiin tekoon ja laiminlyöntiin, josta toimivaltainen viranomainen voi määrätä veron- tai tullinkorotuksen luonnolliselle henkilölle, kotimaiselle kuolinpesälle tai tuloverolain 4 §:ssä tarkoitettulle yhtymälle taikka muulle verovelvolliselle, jonka veronkorotuksesta luonnollinen henkilö on määrätty vastuuseen. Muut vero- ja maksuvelvolliset rajattaisiin lain soveltamisalan ulkopuolelle, koska ainoastaan mainittujen osalta veronkorotuksessa ja annettavassa ri-

kosoikeudellisessa rangaistuksessa voi olla kyse Euroopan ihmisoikeussopimuksen tarkoittamalla tavalla samasta asiasta.

Yhtymällä tarkoitettaisiin tuloverolain (1535/1992) 4 §:ssä määriteltyä yhtymää. Näin ollen yhtymällä tarkoitettaisiin laivanisännistöyhtiötä, avointa yhtiötä, kommandiittiyhtiötä ja sellaista kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustamaa muuta kuin yhteisönä pidettävää yhteenliittymää, joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun. Samoin yhtymällä tarkoitettaisiin sellaista kahden tai useamman henkilön muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. Yhtymänä ei sitä vastoin pidettäisi sellaista kahden tai useamman elinkeinotoimintaa harjoittavan verovelvollisen muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on ennalta sovitun rakennustyön tai muun siihen rinnastettavan työn suorittaminen.

Arvonlisäverotuksessa luonnollinen henkilö voi olla verovelvollisen verosta vastuussa arvonlisäverolain 188 §:n perusteella avoimen yhtiön osakkaana, kommandiittiyhtiön henkilökohtaisesti vastuunalaisena yhtiömiehenä tai arvonlisäverolain 13 §:ssä tarkoitettua yhtymän tai laivanisännistöyhtiön osakkaana.

Edellä mainittujen osalta olisi varmistettava se, ettei sama henkilö tule tutkittavaksi ja rangaistavaksi 2 §:n 6 momentissa tarkoitusta asiasta.

Pykälän 2 momentin mukaan laissa tarkoitettuja toimivaltaisia viranomaisia olisivat Verohallinto, tullilaitos ja Liikenteen turvallisuusvirasto. Verolainsäädännössä säädetään erikseen siitä, mikä taho kunkin veromuodon osalta on toimivaltainen viranomainen.

Pykälän 3 momentin mukaan se, mitä laissa säädetään veronkorotuksesta tai verotuspäätöksestä, sovelletaan vastaavasti tullinkorotukseen ja tullauspäätökseen. Myöhästymismaksun tavoin arvonlisäverolain 168 a §:ssä säädetyn laiminlyöntimaksun määräämisen jälkeen saatetaan usein saada näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista sei-

koista, minkä vuoksi myöhästymismaksu eikä laiminlyöntimaksu kuuluisi lain soveltamisalaan.

2 §. Veronkorotuksen määrääminen. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin siitä, että verotuspäätöstä tehtäessä siihen liittyvä veronkorotusratkaisu voitaisiin jättää siinä yhteydessä tekemättä. Veronkorotusta koskeva asia ratkaistaisiin säädetyssä määräajassa ja menettelyssä erillisellä päätöksellä. Viranomaisen voisi tällöin selvittää, onko teko tai laiminlyönti sen luonteinen, että se tulisi saattaa käsiteltäväksi rikosasian, vai onko seuraamukseksi määrättävä veronkorotus.

Tarkoitus on, että veronkorotus määrättäisiin pääsääntöisesti nykyiseen tapaan verotuspäätöksen yhteydessä.

Verotuspäätöksen tekemiseen ja veron määräämiseen samoin kuin viivästysseuraamusten laskemiseen sovellettaisiin verotuspäätöksen osalta nykyisiä säännöksiä. Erillisellä päätöksellä tehtävään veronkorotuspäätökseen sovellettaisiin tämän lain lisäksi nykyisiä veronkorotuksia koskevia verolajikohtaisia säännöksiä. Erillisellä päätöksellä määrätyn veronkorotuksen eräpäivä määräytyisi verotuksen oikaisu- ja maksuunpanopäätöksiä koskevien normaalien säännösten mukaan. Esimerkiksi tuloverotusta koskevaan erillisellä päätöksellä tehtävään veronkorotuspäätökseen tulisi sovellettavaksi veronkannosta annetun valtiovarainministeriön asetuksen (747/2005) 5 §:n 1 ja 3 momentti, ja tällä perusteella veronkorotus olisi suoritettava viimeistään viiden viikon kuluttua veronkorotuksen määräämisestä. Jos vero, johon erillisellä päätöksellä määrättävä veronkorotus liittyy, tulisi suorittaa kahdessa erässä, eräpäivä saisi olla 3 momentin mukaisesti aikaisintaan kuukauden kuluttua jälkimmäisen erän eräpäivästä. Erillisellä päätöksellä määrätty veronkorotus vanhentuisi verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain (706/2007) mukaisesti, eli pääsääntöisesti viiden vuoden kuluttua määräämistä seuraavan vuoden alusta.

Pykälän 2 momentin mukaan veronkorotusasian vireille jäämisestä tulisi ilmoittaa verovelvolliselle viimeistään verotuspäätöksen yhteydessä. Verovelvollinen olisi tällöin tietoinen siitä, että veronkorotusta koskevaa

asiaa ei ole vielä ratkaistu, vaan teon tai laiminlyönnin seuraamuksia koskevan asian tutkiminen jatkuu.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin määräajasta, jonka kuluessa erillistä veronkorotusta koskeva asia olisi päätettävä tai ilmoitettava esitutkintaviranomaiselle. Säännöksen mukaan päätös olisi tehtävä viimeistään asianomaisen verotuspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä, jollei toimivaltainen viranomaisen ole tehnyt asiasta mainitussa ajassa rikosilmoitusta tai saanut tietoa esitutkinnan aloittamisesta. Asianomaisella verotuspäätöksellä tarkoitetaan sitä päätöstä, jolla ilmoittamatta jätetty tulo verotetaan tai ilmoittamatta jätetty vero tai tulli määrätään ja jolla myös korotus normaalisti määrättäisiin ilman erillistä päätöstä koskevaa erityissäännöstä.

Esimerkki 1. Verovelvollinen jättää ilmoittamatta 50 000 euron osakkeiden myyntivoiton vuoden 2012 veroilmoituksessaan ja jää verottamatta siitä säännönmukaisessa verotuksessa. Asia tulee ilmi vuonna 2015, jolloin tehdään verotuksen oikaisupäätös verovelvollisen vahingoksi. Veronkorotus voitaisiin määrätä verotuksen oikaisupäätöksellä tai vuoden 2016 loppuun mennessä tehtävällä erillisellä päätöksellä, jos asiaa ei saateta tutkittavaksi rikosasian.

Esimerkki 2. Verovelvollinen jättää ilmoittamatta suoritettavaa arvonlisäveroa tilikaudelta 1.1.2012—31.12.2012 yhteensä 20 000 euroa. Asia tulee ilmi vuonna 2015, jolloin vero määrätään. Veronkorotus voitaisiin määrätä veron määräämispäätöksellä tai vuoden 2016 loppuun mennessä tehtävällä erillisellä päätöksellä, jos asiaa ei saateta tutkittavaksi rikosasian.

Jos toimivaltainen viranomaisen tekisi kuitenkin asiasta rikosilmoituksen tai saisi tiedon esitutkinnan aloittamisesta, veronkorotusta koskeva asia jäisi edelleen vireille samana asiana mainitun vuoden määräajan jälkeenkin. Veronkorotusta koskeva päätös voitaisiin tehdä 4 §:n nojalla siinä tapauksessa, että asiassa on tehty päätös esitutkinnan lopettamisesta tai toimittamatta jättämisestä taikka syyttämättäjättämispäätös tai jos syyttäjä on peruuttanut syytteen.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin erillisellä päätöksellä annetun veronkorotusasian tiedoksiantamisesta. Päätös voitaisiin antaa tiedoksi saantitodistusmenettelyä käyttämättä, jolloin se katsottaisiin saadun tiedoksi seitsemäntenä päivänä sen jälkeen, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näydetä. Tältä osin asiassa noudatettaisiin hallintolain 59 §:n säännöksiä. Lain 6 §:ssä säädetyn mukaisesti viranomaisten muutoksenhakuaika laskettaisiin kuitenkin päätöksen tekemisestä.

Tiedot olisi annettava toimivaltaiselle viranomaiselle salassapitosäännösten ja muiden tietojen saantia koskevien rajoitusten estämättä. Tiedot voitaisiin antaa sähköistä tiedonsiirtomenetelmää käyttäen, kun tietojen suojaaminen henkilötietolain 32 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla on selvitetty.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin toimivaltaisen viranomaisen oikeudesta määrätä veronkorotus tilanteessa, jossa toimivaltainen viranomainen on tehnyt asiassa rikosilmoituksen tai saanut tiedon esitutinnan aloittamisesta. Jos toimivaltainen viranomainen tekee asiasta rikosilmoituksen tai on saanut tiedon esitutinnan aloittamisesta, veronkorotus voidaan määrätä samasta asiasta ainoastaan, jos on saatu näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista. Lisäksi veronkorotus voitaisiin määrätä, jos esitutkintaviranomainen tai syyttäjä on tehnyt asiassa päätöksen esitutinnan lopettamisesta tai toimittamatta jättämisestä taikka syyttäjä on tehnyt syyttämättäjättämisspätöksen tai peruuttanut syytteen.

Pykälän 6 momentissa täsmennettäisiin sellaista asiaa pidettäisiin asiana, johon tätä lakia sovelletaan. Säännös vastaisi Euroopan neuvoston ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamista koskevan yleissopimuksen (SopS 86/1998) 6 artiklan 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 1 kappaleessa tarkoitettua asiaa. Siten kysymys olisi samasta asiasta, jos menettelyjen kohteena olevat tosiseikat ovat samat tai olennaisilta osiltaan samat. Edellytyksenä olisi ensinnäkin se, että rikosprosessissa syytettynä on sama verovelvollinen tai verosta vastuusta oleva kuin hallinnollisessa prosessissa. Lisäksi kyse tulisi olla samasta teosta tai samasta laiminlyönnistä esimerkik-

si silloin, jos verovelvollinen on jättänyt ilmoittamatta saamansa 50 000 euron veronalaisen palkkioerän tuloverotuksessa, ilmoittamisvelvollisuuden puutteen perusteella voidaan harkita verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 3 momentin mukaista veronkorotusta ja rikoslain 29 luvun mukaisen veropeitoksen rangaistusta. Tällaisessa tilanteessa hallinnollinen tai rikosoikeudellinen sanktio määrätään saman teon eli samaa tuloerää koskevan ilmoittamisvelvollisuuden täyttämättä jättämisen perusteella.

Jos verovelvollinen olisi laiminlyönyt kokonaan veroilmoituksen antamisen ja viranomainen on verotuksen toimittamisen yhteydessä arvioinut verovelvollisen salatun veronalaisen tulon ja määrännyt tämän arvioidun salatun tulon perusteella veronkorotuksen, mutta jällempäin ilmenee, että salattu tulo on arvioitu olennaisesti todellista salattua tuloa pienemmäksi, asiaa olisi pidettävä samana asiana, kun myöhemmin arvioidaan hallinnollista tai rikosoikeudellista seuraamusta tämän todellisen salatun tulon perusteella. Myöhemmin tapahtuva hallinnollinen tai rikosoikeudellinen arviointi olisi kuitenkin jällempänä kuvatun tavoin mahdollista, jos on näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista, joka voisi vaikuttaa lopputulokseen.

Kyse ei olisi tässä esityksessä tarkoitettua samasta asiasta, jos esimerkiksi kirjanpito-velvollinen on laiminlyönyt liiketapahtumien kirjaamisen ja siten vaikeuttanut oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpito-velvollisen toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta, ja tämän lisäksi kirjanpito-velvollisena ollut verovelvollinen jättää vastaavan tulon ilmoittamatta verotukseen.

Jos ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti on tehty eri tahojen toimesta, ei kyse ole samasta asiasta, sillä tapauksen tosiseikat eroavat tekijän osalta. Näin ollen kyse ei olisi tässä laissa tarkoitettua samasta asiasta, jos osakeyhtiö on jättänyt perimättä ja ilmoittamatta yhtiön omistaman ja osakkaan käytössä olleen huoneiston käyttöön perustuvan perimättä jätetyn vuokran, minkä myös osakas on jättänyt ilmoittamatta omassa verotuksessaan.

3 §. *Veronkorotuksen suhde rikosilmoitukseen ja esitutkimman aloittamiseen.* Laissa rajoitettaisiin toimivaltaisen viranomaisen mahdollisuutta tehdä rikosilmoitus samasta asiasta, josta on jo määrätty hallinnollisena sanktiona veronkorotus. Jos toimivaltainen viranomainen on määrännyt veronkorotuksen, se voisi tehdä rikosilmoituksen samasta asiasta vain siinä tapauksessa, että veronkorotuksen määräämisen jälkeen on saatu näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista. Veronkorotuksen määrääminen estäisi näin ollen syytteen nostamisen ja tuomion antamisen niissä tilanteissa, joissa laiminlyöntiin liittyvien tosiseikkojen voitaisiin katsoa jo olleen veronkorotusta määrättäessä tiedossa. Näin olisi esimerkiksi silloin, kun asiaan liittyvät tosiseikat ovat verotarkastuksen vuoksi veronkorotuspäätöstä tehtäessä tiedossa. Syytteen nostaminen ja tuomion antaminen estyisi myös silloin, kun toimivaltainen viranomainen on käsillä olleiden tosiseikkojen perusteella osannut arvioida veronkorotuksen määrän siinä määrin oikein, ettei veronkorotuksen määrä olisi merkittävästi suurempi uusien tosiseikkojen valossa. Säännöksellä ei olisi välitöntä vaikutusta esitutkintaviranomaisen toimintaan. Näin esitutkintaviranomainen suorittaisi esitutkimman normaaliin tapaan, jos esitutkintaviranomainen saisi tiedon rikoksesta muulla tavoin kuin toimivaltaisen viranomaisen ilmoituksesta.

Rikosilmoitus olisi säännöksen tarkoittamalla tavalla mahdollista tehdä esimerkiksi tilanteessa, jossa verovelvollinen on laiminlyönyt kokonaan veroilmoituksen antamisen ja toimivaltainen viranomainen on arvioinut verovelvollisen veronalaisen tulon sekä määrännyt tämän perusteella veronkorotuksen, mutta jälkepäin esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä ilmenee, että salatun tulon määrä poikkeaa olennaisesti viranomaisen arvioimasta tulosta. Toimivaltainen viranomainen on voinut arvioida verovelvollisen veronalaisen tulon esimerkiksi verovelvollisen aikaisempien ilmoitusten tai muiden samalla alalla toimivien verovelvollisten ilmoitusten perusteella 50 000 euron suuruiseksi ja määrännyt tällä perusteella veronkorotukseksi 2 500 euroa. Myöhemmin verotarkastuk-

sen perusteella ilmenee uusia tosiseikkoja, joiden mukaan verovelvollisen liiketoiminta on ollut olennaisesti laajempaa ja todellinen verotettava tulo olisi ollut 200 000 euroa. Samoin arvonlisäverotuksessa voi arvioverotuksen jälkeen ilmetä uusia tosiseikkoja. Tällaisissa tilanteissa aiemmin virheellisin tosiseikkoihin perustuva veronkorotus ei olisi esteenä rikosilmoituksen tekemiselle. Sääntely vastaisi ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 2 kohtaa.

4 §. *Veronkorotuksen määrääminen esitutkimman aloittamisen jälkeen.* Jos esitutkintaviranomainen lopettaa esitutkimman tai jättää sen toimittamatta taikka jos syyttäjä jättää syytteen nostamatta tai peruuttaa syytteen, toimivaltainen viranomainen voi ryhtyä toimiin veronkorotuksen määräämiseksi erillisellä päätöksellä.

Erillisellä päätöksellä määrättävästä veronkorotuksesta tulisi 2 §:n 3 momentin mukaan tehdä päätös viimeistään asianomaisen verotuspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä. Toimivaltaisella viranomaisella olisi kuitenkin aina mahdollisuus tehdä päätös 90 päivän kuluessa saatuaan tiedon esitutkintaviranomaisen tai syyttäjän päätöksestä jättää syyte nostamatta.

Pykälän 1 momentin säännös olisi tarpeen yhdenvertaisuuden turvaamiseksi tilanteessa, jossa teko olisi luonteeltaan sellainen, jonka perusteella tulisi määrätä hallinnollinen seuraamus, vaikka asiaa ei saatettaisi esitutkimman tai syyteharkinnan jälkeen rikosprosessina tuomioistuinkäsittelyyn. Koska esitutkintaviranomaisen esitutkimman lopettamista koskeva päätös ja syyttäjän syyttämättäjäntämispäätös eivät olisi ihmisoikeussopimuksen tarkoittamalla tavalla lopullisia, veronkorotusta koskeva asia voitaisiin tutkia toimivaltaisessa viranomaisessa. Edellä mainitut päätökset eivät kansallisen lainsäädännön perusteella tule lainvoimaisiksi. Lisäksi asianomistajana olevalla toimivaltaisella viranomaisella on edellä mainituista päätöksistä huolimatta oikeus viedä asia rikosprosessissa eteenpäin. Näin ollen mainitut päätökset eivät olisi luonteeltaan sellaisia, joiden perusteella henkilö olisi Euroopan ihmisoikeussopimuksen tarkoittamalla tavalla lopullisesti vapautettu tai tuomittu samasta asiasta.

Pykälän 2 momentin mukaan toimivaltainen viranomaisena ei saisi määrätä veronkorotusta, jos samasta asiasta nostetaan syyte tai se käsitellään muutoin rikosasioista säädettyssä järjestyksessä. Veronkorotus voitaisiin siten määrätä ainoastaan sen asian osalta, mikä ei etene syytteen nostamiseen. Jos esimerkiksi Verohallinto olisi tehnyt rikosilmoituksen verovuosien 2012—2014 osalta, mutta syyttäjä jättäisi nostamatta syytteen verovuoden 2012 osalta, Verohallinto määräisi verovuoden 2012 osalta veronkorotuksen.

Jos syyttäjä peruuttaisi syytteen sen nostamisen jälkeen eikä syytetty vaatisi asiassa ratkaisua, veronkorotus määrättäisiin näissä tilanteissa lain 4 §:n 1 momentissa säädettyssä määräajassa, sillä asiassa ei olisi syyksilukevaa tai vapauttavaa tuomiota.

5 §. Tuomioistuimen ratkaisema asia. Veronkorotusta ei määrättäisi, jos tuomioistuin antaa asiasta joko syyksilukevan tuomion tai jos syyte hylätään. Veronkorotusta ei myöskään määrättäisi, jos asiassa on tuomioistuimen ulkopuolisessa rikosoikeudellisessa menettelyssä määrätty sakko.

Rikoslakiin ehdotetun muutoksen johdosta rikoslain 29 luvun 1—4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:ssä tai 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa syytetty ei voida nostaa eikä tuomiota antaa, jos samasta asiasta samalle henkilölle on jo määrätty veron tai tullinkorotus. Sääntely turvaa ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa säädettyä *ne bis in idem* -kieltoa koskevan periaatteen toteutumisen. Esiityksen mukaan syyte voidaan kuitenkin nostaa ja tuomio antaa, jos veronkorotuksen määräämisen jälkeen on saatu näyttöä uusista tai vasta esiintulleista tosiseikoista. Tältä osin sääntely vastaisi puolestaan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua tilannetta.

6 §. Muutoksenhaku. Erillisellä päätöksellä määrättyyn veronkorotukseen olisi mahdollista hakea muutosta. Muutosta haettaisiin samassa ajassa ja menettelyssä kuin muutosta olisi haettava siihen verotuspäätökseen, johon laiminlyönti liittyy. Näin ollen jos veronkorotus esimerkiksi liittyy verotusmenettelystä annetussa laissa tarkoitettuun veroon, muutosta on haettava oikaisuvaatimuksella

verotuksen oikaisulautakunnalta. Oikaisuvaatimus on tehtävä verotusmenettelystä annetun lain 64 §:n mukaisesti viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisuvaatimuksen perusteella annettuun päätökseen haetaan valittamalla muutosta pääsääntöisesti siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai yhtymän kotikunta verotusmenettelystä annetun lain 5 §:n mukaan on. Valitus on tehtävä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Jatkovalituksen tekeminen määräytyisi niin ikään verotusmenettelystä annetun lain mukaan. Lain 70 §:n mukaisesti hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan laissa säädettyillä perusteilla.

Muutoksenhakuun oikeutetut tahot määräytyisi vastaavalla tavalla sen mukaan, kuka olisi oikeutettu hakemaan muutosta verotusta koskevaan päätökseen. Näin esimerkiksi verotusmenettelystä annetussa laissa tarkoitettujen verojen osalta muutoksenhakuoikeus olisi lain 61 §:n mukaan verovelvollisella itsellään sekä jokaisella muulla, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on veron suorittamisesta vastuussa. Myös yhtymä voi hakea muutosta yhtymän tulon ja varallisuuden vahvistamiseen sekä niiden jakoon osakkaille. Samoin Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä ja muilla veronsaajilla olisi oikeus hakea muutosta erillisellä päätöksellä määrättyyn veronkorotukseen.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin muutoksenhaun vähimmäismääräajasta tilanteessa, jossa asianomaiselle verotuspäätökselle säädetty muutoksenhaku-aika on kulunut umpeen. Säännöksen mukaan veronkorotusta koskevaan päätökseen saa hakea muutosta verotuspäätökselle säädetystä muutoksenhakuajasta riippumatta 60 päivän kuluessa päivästä, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut tiedon veronkorotusta koskevasta päätöksestä. Jos veronkorotusta koskevan verotuspäätöksen jäljellä oleva muutoksenhaku-aika on pidempi kuin 60 päivää, noudatettaisiin

siin kyseiselle verotuspäätökselle säädettyä ja jäljellä olevaa muutoksenhakuaikaa.

Pykälän 2 momentin nojalla viranomaisten muutoksenhakuaika laskettaisiin päätöksen tekemisestä.

Pykälän 3 momentin mukaan muutoin muutoksenhaussa noudatettaisiin samaa menettelyä kuin asianomaisen verotuspäätöksen muutoksenhaussa.

7 §. *Esitutkintaviranomaisen ja syyttäjän tiedonantovelvollisuus.* Pykälässä säädettäisiin esitutkintaviranomaisen ja syyttäjän tiedonantovelvollisuudesta toimivaltaiselle viranomaiselle 4 ja 5 §:ssä säädettyjä tilanteita varten.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin esitutkinnan aloittamista koskevan tiedon antamisesta. Jos rikoslain 29 luvun 1—4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:ssä tai 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitettu rikosasia on tullut esitutkintaviranomaisen tutkittavaksi muusta syystä kuin toimivaltaisen viranomaisen tekemän rikosilmoituksen johdosta, esitutkintaviranomaisen olisi annettava esitutkintaan tullut rikosasia veronkorotusta koskevan asian käsittelyä ajatellen tiedoksi toimivaltaiselle viranomaiselle. Esitutkintaviranomainen toimittaisi toimivaltaiselle viranomaiselle esitutkintaa varten saadut ja laaditut asiakirjat. Tiedon antaminen olisi tarpeen varmistamiseksi, että toimivaltainen viranomainen jättää hallinnollisen sanktion määräämättä verotuspäätöstä tehdessä ja mahdollisesti määrää sen vain 3 §:ssä säädettyssä tapauksessa.

Tiedot annettaisiin viipymättä esitutkintaa kuitenkaan vaarantamatta. Tietojen antamisajankohdan ratkaisisi esitutkintaviranomainen kyseisten säännösten perusteella.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tietojen antamisesta tilanteissa, joissa asia ei etene syytteen nostamiseen tuomioistuimessa, minkä johdosta veronkorotus tulisi määrättäväksi erillisellä päätöksellä. Esitutkintaviranomaisen ja syyttäjän olisi annettava toimivaltaiselle viranomaiselle tiedoksi rikoslain 29 luvun 1—4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:ssä tai 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitettussa rikosasiassa tekemänsä esitutkinnan lopettamista koskeva päätös tai esitutkinnan toimittamatta jättämistä koskeva päätös taikka

syyttämättäjättämistä koskeva päätös tai päätös määräyksestä, jossa asetetaan rangaistus.

Pykälän 3 momentin mukaan 2 momentissa tarkoitettut tiedot olisi annettava viipymättä päätöksen tekemisestä tai rangaistuksen antamisesta.

Pykälän 4 momentin mukaan edellä mainittuja säännöksiä sovellettaisiin myös arvonlisäverolain 218 §:ssä ja ennakkoperintälain 55 §:n 2 momentissa mainittuihin rikkomuksiin.

8 §. *Tuomioistuimen tiedonantovelvollisuus.* Pykälässä säädettäisiin 7 §:n tavoin tuomioistuimen tiedonantovelvollisuudesta toimivaltaiselle viranomaiselle. Pykälän 1 momentin mukaan tuomioistuimen olisi annettava viipymättä tarpeellinen tieto rikoslain 29 luvun 1—4 §:n, 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:n tai 50 a luvun 1—3 §:n nojalla annetusta tuomion sisällöstä toimivaltaiselle viranomaiselle.

Pykälän 2 momentin mukaan tuomioistuimen tiedonantovelvollisuutta sovellettaisiin myös arvonlisäverolain 218 §:ssä ja ennakkoperintälain 55 §:n 2 momentissa mainittuihin rikkomuksiin.

Tässä pykälässä tarkoitettut tiedot annettaisiin toimivaltaiselle viranomaiselle salassapitosäännösten ja muiden tietojen saantia koskevien rajoitusten estämättä. Tiedot voitaisiin antaa sähköistä tiedonsiirtomenetelmää käyttäen, kun tietojen suojaaminen henkilötietolain 32 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla on selvitetty.

9 §. *Voimaantulo.* Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan mahdollisimman pian. Lakia sovellettaisiin lain voimaantulopäivänä ja sen jälkeen tapahtuneisiin tekoihin ja laiminlyönteihin.

Väärän tiedon antaminen tapahtuisi ilmoituksen jättämisen hetkellä, ja laiminlyönti katsottaisiin tapahtuneen silloin, kun säädetty ilmoitus olisi tullut antaa. Jos esimerkiksi luonnollinen henkilö jättää ilmoittamatta veronalaisia tulojaan veroilmoituksella, joka olisi tullut antaa 10 päivänä toukokuuta, katsotaan laiminlyönti tapahtuneen tuona veroilmoituksen viimeisenä jättöpäivänä.

1.2 Rikoslaki

29 luku **Rikoksista julkista taloutta vastaan**

3 §. Lievä veropetos ja 4 §. Verorikkomus. Esityksessä ehdotetaan kumottavaksi 29 luvun 3 §:n 2 momentti ja 4 §:n 3 momentti, joiden mukaan lievistä veropetoksesta ja verorikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiasta säädettäisiin uudessa 11 §:ssä.

11 §. Veron- ja tullinkorotuksen suhde veropetokseen ja verorikkomukseen. Lukuun liittävä uuden 11 §:n 1 momentin mukaan 29 luvun 1, 3 ja 4 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta toimittamatta, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.

Säännöksen mukaan asiaa arvioitaessa otetaan huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa olevan veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset. Säännöstä sovellettaessa lähtökohdaksi tulisi olla, että tapaukset, joissa odotettavissa on vankeusrangaistus, käsitellään aina tuomioistuimessa. Lievemmissäkin tapauksissa asiassa tulisi saada tuomioistuimen ratkaisu, jos teko on toistuva, se liittyy laajempaan rikoskokonaisuuteen tai siihen liittyy liiketoimintakieltovaatimus.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin syytteen nostamisesta ja tuomion antamisesta niissä tilanteissa, joissa samasta asiasta on samalle henkilölle jo määrätty veron- tai tullinkorotus. Säännöksen mukaan syytettä ei voitaisi nostaa eikä tuomiota antaa, jos veron- tai tullinkorotus on määrätty. Säännöksen tarkoituksena on estää se, että verovelvollinen tulisi rikosprosessissa uudelleen tutkittavaksi tai tuomittavaksi, jos hänelle on jo samassa asiassa määrätty veron- tai tullinkorotus.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 2 kappaaleen mukaan 1 kappaaleessa tarkoitettu *ne bis in idem*-kielto ei estä ottamasta asiaa uudelleen tutkittavaksi asianomaisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti, jos on näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista tai jos aiemmassa prosessissa on tapahtunut sellainen perustavaa laatua oleva virhe, joka voisi vaikuttaa lopputulokseen. Artiklan 2 kappaletta vastaavasti pykälässä säädettäisiin, että syyte voidaan nostaa ja tuomio voidaan antaa, jos veron- tai tullinkorotuksen määräämisen jälkeen on saatu näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista.

Näissä tilanteissa olisi huomioitava, että veron- tai tullinkorotus olisi esiin tulleen uuden näytön ja tosiseikkojen perusteella alun alkaen jäänyt määräämättä ja asia olisi siirretty käsiteltäväksi rikosprosessissa. Ihmisoikeussopimuksen määräyksistä johtuen menettely olisi mahdollista jo nykyisin, joten säännöksellä ei ole tarkoitus muuttaa nykytilaa. Voimassa olevien hallintolain ja hallintolainkäyttölain säännösten perusteella voidaan virheellinen päätös poistaa tai purkaa, jos laissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Tällä esityksellä ei ole tarkoitus muuttaa säännösten soveltamisalaa. Jos virhettä ei ole korjattu tai hallintopäätöstä purettu, aiemmin samasta asiasta määrätty veronkorotus tai muu rangaistus otetaan huomioon asian uudelleen käsitelyssä. Kuten nykyisin aiempi seuraamus otetaan huomioon rangaistusta lieventävänä seikkana rikoslain 6 luvun 7 §:n mukaisesti. Esimerkiksi korkein oikeus on tapauksessa 1981 II 14 rangaistusta mitattaessa ottanut alentavana tekijänä huomioon syytetyille veronkorotuksina ja -lisäyksinä aiheutuneet ankarat taloudelliset seuraukset.

Tarkoituksena on, että veron- tai tullinkorotus määrättäisiin pääsääntöisesti nykyiseen tapaan verotus- tai tullauspäätöksen yhteydessä. Verohallinto, tullilaitos ja Liikenteen turvallisuusvirasto pyrkivät jatkossa tunnistamaan tapaukset, joista mahdollisesti käynnistetään myös rikosprosessi. Tässä tarkoituksessa ehdotetaan, että veron- tai tullinkorotus verotuspäätöstä tehtäessä voitaisiin jättää määräämättä.

Veron- tai tullinkorotuksen määrääminen estäisi syytteen nostamisen ja tuomion antamisen niissä tilanteissa, joissa laiminlyöntiin liittyvien tosiseikkojen voidaan katsoa olevan korotusta määrättäessä tiedossa. Näin olisi esimerkiksi silloin, kun asiaan liittyvät tosiseikat ovat verotarkastuksen vuoksi korotuspäätöstä tehtäessä tiedossa. Syytteen nostaminen ja tuomion antaminen estyisi myös silloin, kun esimerkiksi Verohallinto on käsillä olleiden tosiseikkojen perusteella pystynyt arvioverotuksen yhteydessä vahvistamaan veronkorotuksen määrän siinä määrin oikeaksi, ettei korotuksen määrä olisi merkittävästi suurempi uusien tosiseikkojen valossa.

Säännöksen nojalla syyte voitaisiin nostaa ja tuomio antaa esimerkiksi tapauksissa, joissa hallinnollisessa prosessissa käsillä olleiden tosiseikkojen valossa verovelvollisen laiminlyönti on arvioitu selvästi todellista lievemmäksi ja uusien tosiseikkojen valossa seuraamus olisi selvästi suhteettoman pieni tekoon nähden. Näin olisi esimerkiksi silloin, kun verovelvolliselle on määrätty ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi veronkorotus sellaisen laiminlyönnin perusteella, josta oikeuskäytännön mukaan olisi odotettavissa enintään sakkorangaistus, mutta myöhemmin käy ilmi verovelvollisen toiminnan olleen siinä määrin vakavaa, että rikosprosessissa olisi odotettavissa vankeusrangaistus.

46 luku **Maahantuontiin ja maastavientiin liittyvät rikokset**

16 §. *Veron- ja tullinkorotuksen suhde salakuljetukseen ja tulliselvitysrikokseen.* Uuden 16 §:n 1 momentin mukaan 46 luvun 4, 5, 7 ja 9 §:ssä tarkoitettussa rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta suorittamatta, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.

Perusteena rikoslain 29 lukua vastaavalle sääntelylle on rikoslain 46 luvun 7 ja 9 §:ssä tarkoitettujen tulliselvitysrikosten osalta se, että samoin kuin veropetosrikosten yhteydessä myös tulliselvitysrikosten yhteydessä voidaan määrätä tullin- ja veronkorotus. Rikos-

lain 46 luvun 7 §:n mukaan tulliselvitysrikoksesta tuomitaan sakkoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi kuudeksi kuukaudeksi se, joka jättää täyttämättä tullilainsäädännössä säädetyn ilmoitus- tai tiedonantovelvollisuuden taikka sellaista velvollisuutta täyttäessään antaa väärän tai puutteellisen tiedon siten, että teko on omiaan aiheuttamaan

1) veron määräämättä jättämisen, sen määräämisen liian alhaisena tai veron aiheettoman palauttamisen,

2) tullivelkaa koskevan vakuuden määräämisen liian pieneksi taikka

3) laissa säädetyn tai sen nojalla annetun kiellon tai ehdon vastaisen tavarahan maahantuonnin tai maastaviennin.

Edelleen rikoslain 46 luvun 9 § mukaan lievästä tulliselvitysrikoksesta sakkoon tuomitaan se, jos tulliselvitysrikos, huomioon ottaen oikeudettoman taloudellisen hyödyn vaaran vähäisyys tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen.

Ehdotuksen tarkoituksena on se, että rikosprosessia ei aloitettaisi niissä tapauksissa, joissa hallinnollinen seuraamus katsottaisiin kokonaisarvioinnissa riittäväksi seuraamukseksi.

Tulliselvityskriminalisointia laadittaessa todettiin tulliselvitysrikoksen olevan eräänlainen veropetosrikoksen esiaste eli valmistelukos. Tulliselvitysrikos täyttyy esimerkiksi maahantuonnin yhteydessä tilanteessa, jossa tullille on annettu vääriä tietoja maahantuodun tavarahan arvosta. Korkeimman oikeuden antaman ennakkoratkaisun (2004:56) mukaan verovelvollisella oli oikeus vähentää maahan tuomastaan tavarasta suoritettava vero kotimaan arvonlisäverotuksessa. Tämä edelleen merkitsi, ettei valtiolle kertynyt arvonlisäveroa maahantuonnista sinänsä, vaan se kertyi tosiasiallisesti vasta tavaraa jälleenmyytäessä. Kyseisen ratkaisun myötä korkeimman oikeuden on katsottu vahvistaneen niin sanotun arvonlisäveron läpivirtaustulkinnan. Tällöin veropetos ei täyty vaikka tullille annetaan vääriä tietoja maahantuonnin yhteydessä. Kuvattu menettely kuitenkin voi johtaa muun muassa tullinkorotuksen sekä veronkorotuksen määräämiseen. Lisäksi me-

nettely täyttää tulliselvitysrikoksen tunnusmerkistön. Tällaisessa tilanteessa on olennaista, että esitutkinta voidaan jättää suorittamatta, kun määrätyn veron- ja tullinkorotuksen voidaan katsoa olevan riittävä rangaistus.

Tulliselvitysrikosta koskevan hallituksen esityksen (HE 197/2008 vp) mukaan säännösten tavoitteena on suojata valtion ja EU:n fiskaalisia intressejä sekä estää tavaroiden maahantuonti ja maastavienti kiellon tai ehdon vastaisesti. Tavoitteena on myös tulliturvallisuuden parantaminen. Näin ollen tulliselvityskriminalisoinnin taustalla vaikuttavat pitkälti halu suojata samoja oikeushyviä kuin veropetoskriminalisoinneillakin. Tämä on omiaan korostamaan tarvetta huomioida tulliselvitysrikossääntely myös tässä yhteydessä.

Samoin kuin veropetosrikosten yhteydessä myös rikoslain 46 luvun 4 ja 5 §:ssä tarkoitettujen salakuljetusrikosten yhteydessä voidaan määrätä tullin- ja veronkorotus. Salakuljetuksesta voidaan rangaista muun muassa silloin, kun henkilö tuo nuuskaa tupakkalain (693/1976) 10 b §:ssä säädetyn tuontikiellon vastaisesti muuhun kuin henkilökohtaiseen käyttöön tai yli omaan käyttöön sallitun 30 rasian määrän. Jos nuuska on päässyt kulutukseen, tulliviranomainen kantaa siitä tullin ja verot. Nuuskan verotuksen yhteydessä tulee harkittavaksi myös tullin- ja veronkorotuksen määrääminen vastaavalla tavalla kuin siinä tapauksessa, että kysymyksessä olisi veropetosrikos.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, kuten ehdotetussa rikoslain 29 luvun uuden 11 §:n 2 momentissa, syytteen nostamisesta ja tuomion antamisesta niissä tilanteissa, joissa samasta asiasta on samalle henkilölle jo määrätty veron- tai tullinkorotus.

50 a luku Alkoholirikoksista

6 §. Veron- ja tullinkorotuksen suhde alkoholirikokseen. Uuden 6 §:n 1 momentin mukaan 50 a luvun 1 ja 3 §:ssä tarkoitettussa rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta suorittamatta, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron- tai tul-

linkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.

Perusteena rikoslain 29 lukua vastaavalle sääntelylle on rikoslain 50 a luvussa tarkoitettujen alkoholirikosten osalta se, että samoin kuin veropetosrikosten yhteydessä myös alkoholirikosten yhteydessä voidaan määrätä tullin- ja veronkorotus. Alkoholirikoksesta voidaan rangaista esimerkiksi silloin, kun maahan tuodaan alkoholilainsäädännön vastaisesti väkiviinaa (pirtua) muuhun kuin laissa sallittuun tarkoitukseen. Jos väkiviina on päässyt kulutukseen, tulliviranomainen kantaa siitä tullin ja verot. Väkiviinan verotuksen yhteydessä tulee harkittavaksi myös tullin- ja veronkorotuksen määrääminen vastaavalla tavalla kuin siinä tapauksessa, että kysymyksessä olisi veropetosrikos.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, kuten ehdotetussa rikoslain 29 luvun uuden 11 §:n 2 momentissa, syytteen nostamisesta ja tuomion antamisesta niissä tilanteissa, joissa samasta asiasta on samalle henkilölle jo määrätty veron- tai tullinkorotus.

1.3 Laki rikesakkorikkomuksista

10 §. Ajoneuvon katsastusta ja rekisteröinti-ilmoitusta koskevat rikkomukset. Rikesakkorikkomuksista annettu laki (756/2010) on vahvistettu 27 päivänä elokuuta 2010, ja sen voimaantulosta säädetään myöhemmin lailla. Vahvistetun lain 10 §:n 2 momenttia ehdotetaan muutettavaksi tässä esityksessä ehdotettujen muutosten mukaisesti siten, että momentista poistettaisiin liikennekäyttöä koskevien ilmoitusten laiminlyönnistä aiheutuvaa rikesakkoa koskevat säännökset. Ehdotettu muutos tarkoittaisi sitä, että rikesakko voitaisiin edelleen määrätä silloinkin, kun ajoneuvoverovelvollinen jättää ilmoittamatta auton omistuksensa. Ajoneuvoverolain 45 §:n mukaista veronkorotusta ei määrätä vielä tässä vaiheessa, vaan vasta sen perusteella, että hän laiminlyö erikseen veron maksuunpanon yhteydessä annetun ilmoittamiskehotuksen mukaisen velvollisuutensa.

1.4 Laki verotusmenettelystä

86 §. *Veropetos.* Pykälän 1 momentissa viitataan rikoslain 29 luvun 1—3 §:ään. Lakiviittaukseen lisättäisiin rikoslain säädöskokoelman numero.

87 §. *Verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti.* Pykälän mukaan verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä on tuomittava sakkoon. Jos laiminlyönti on olosuhteet huomioon ottaen vähäinen, veroviranomainen voi jättää asian ilmoittamatta syyttäjälle. Sääntelyn sijaan pykälässä ehdotetaan viitattavaksi rikoslain 29 luvun 11 §:ään. Siten ilmoitus verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti voitaisiin jättää tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta samoin edellytyksin kuin muistakin verorikoksista ja verorikkomuksista.

1.5 Arvonlisäverolaki

218 §. Arvonlisäverolain 218 §:n 3 momentissa on eräiden arvonlisäverolain mukaisten velvollisuuksien täyttämättä jättäminen säädetty rangaistavaksi arvonlisäverorikkomuksena. Rangaistus on sakkoa. Joidenkin velvollisuuksien laiminlyönnistä voidaan määrätä myös arvonlisäverolain 182 §:n mukainen veronkorotus. Tällaisia ovat esimerkiksi veroilmoituksen antamatta jättäminen (162 §) ja veroilmoituksen allekirjoittamatta jättäminen kehotuksesta huolimatta (165 §).

Arvonlisäverolain 218 §:n 5 momentin mukaan arvonlisäverorikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos rikkomus on ollut vähäinen ja se on viivyttelemättä korjattu. Säännöstä muutettaisiin siten, että siinä vain viitattaisiin rikoslain 29 luvun 11 §:ään. Tämän johdosta ilmoitus arvonlisäverorikkomuksesta voitaisiin jättää tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta samoin edellytyksin kuin muistakin verorikoksista ja verorikkomuksista.

1.6 Varainsiirtoverolaki

54 §. *Veropetos ja verorikkomus.* Pykälän 1 momentissa viitataan rikoslain 29 lu-

vun 1—3 §:ään. Lakiviittaukseen lisättäisiin rikoslain säädöskokoelman numero.

55 §. *Verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti.* Varainsiirtoverolain 55 §:n mukaan se, joka viranomaisen kehotuksesta huolimatta jättää asianmukaisesti täyttämättä varainsiirtoverolaissa mainitun ilmoittamis- tai tietojenantovelvollisuuden, on tuomittava verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä sakkoon. Veroviranomainen voi jättää ilmoittamatta asian syyttäjälle, jos laiminlyönti on olosuhteet huomioon ottaen vähäinen. Säännöstä muutettaisiin siten, että siinä sääntelyn sijaan vain viitattaisiin rikoslain 29 luvun 11 §:ään. Tämän johdosta ilmoitus verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti voitaisiin jättää tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta samoin edellytyksin kuin muistakin verorikoksista ja verorikkomuksista.

1.7 Ennakkoperintälaki

55 §. *Verorikkomus ja ennakkoperintärikkomus.* Ennakkoperintälain 55 §:n 2 momentissa säädetään eräiden ennakkoperintälaisissa säädettyjen velvoitteiden laiminlyönti rangaistavaksi ennakkoperintärikkomuksena. Rangaistus voi ennakkoperintälain mukaan olla sakkoa. Ennakkoperintärikkomuksena on sanktioitu muun muassa ennakkoperintälain 32 §:ssä tarkoitetun kausiveroilmoituksen antamatta jättäminen.

Edellä mainitusta rikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos rikkomus on ollut vähäinen ja se on viivyttelemättä korjattu. Säännöstä muutettaisiin siten, että siinä sääntelyn sijaan vain viitattaisiin rikoslain 29 luvun 11 §:ään. Tämän johdosta ilmoitus ennakkoperintärikkomuksesta voitaisiin jättää tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta samoin edellytyksin kuin muistakin verorikoksista ja verorikkomuksista.

1.8 Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta

18 §. Työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 18 §:n 3 momentissa säädetään

eräiden työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetussa laissa säädettyjen velvollisuuksien laiminlyönti rangaistavaksi sosiaaliturvamaksurikkomuksena. Rangaistus voi työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain mukaan olla sakkoa. Sosiaaliturvamaksurikkomuksena on sanktioitu muun muassa työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 12 §:ssä tarkoitettu suorituksen maksajan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti.

Edellä mainitusta rikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos rikkomus on ollut vähäinen ja se on viivyttelemättä korjattu. Säännöstä muutettaisiin siten, että siinä sääntelyn sijaan vain viitattaisiin rikoslain 29 luvun 11 §:ään. Tämän johdosta ilmoitus sosiaaliturvamaksurikkomuksesta voitaisiin jättää tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta samoin edellytyksin kuin muistakin verorikkoksista ja verorikkomuksista.

1.9 Laki polttoainemaksusta

32 §. Polttoainemaksusta annetun lain 32 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi 2 momentti. Sen mukaan polttoainemaksun laivastainen välttäminen tai sen yrittäminen ei olisi rikoslaisissa sanktioitu rikos. Näin ollen teko tulisi sanktioiduksi vain polttoainemaksusta annetun lain mukaisesti. Maksun ja sen korotuksen määräisi voimassa olevien säännösten mukaisesti Liikenteen turvallisuusvirasto. Muilta osin polttoainemaksua ja sen korottamista koskevia säännöksiä ei ehdoteta muutettaviksi.

2 Voimaantulo

Lait ehdotetaan tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Rikesakkorikkomuksista annetun lain 10 §:n 2 momentin muutos ehdotetaan kuitenkin tulevaksi voimaan samanaikaisesti kuin rikesakkorikkomuksista annettu uusi laki tulee voimaan.

Lakeja sovellettaisiin lain voimaantulopäivänä ja sen jälkeen tapahtuneisiin tekoihin ja laiminlyönteihin. Ennen uuden sääntelyn voimaantuloa viranomaiset eivät ole voineet riittävästi sovittaa yhteen hallinnollisia sank-

tioita ja rikosoikeudellisia seuraamuksia. Viranomaiset ovat määränneet sanktiot sen periaatteen mukaisesti, että vasta toisessa menettelyssä annettu lopullinen ratkaisu estää toisen tutkimisen, eikä viranomaisella ole tuolloin ollut mahdollisuutta jättää esimerkiksi hallinnollista seuraamusta ehdotetulla tavalla määräämättä rikosprosessin varmistamiseksi. Ehdotetun järjestelmän säännökset muodostavat nimenomaisen yhtenäisen kokonaisuuden. Tämän vuoksi on perusteltua, että lakia sovellettaisiin kokonaisuudessaan lain voimaantulon jälkeen tehtyihin tekoihin. Esitys koskee tekojen käsittelyä erillisissä menettelyissä, ei sen sijaan esimerkiksi niiden rikosoikeudellista rangaistavuutta. Ehdotettujen säännösten tarkoituksena on myös, että uuden järjestelmän mukaan määrättävät seuraamukset eivät ole aikaisempaa lievemmät kokonaisuutena tarkastellen, joten rikoslain 3 luvun 2 §:n 2 momentin mukainen lievemmän lain periaate ei edellyttäisi, että myös ennen lain voimaantuloa tapahtuneisiin tekoihin ja laiminlyönteihin sovellettaisiin uusia säännöksiä. Esitys on myös yhteneväinen Suomea sitovien ihmisoikeusvelvoitteiden kanssa.

3 Säättämisyjärjestys

Perustuslain 21 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsittelyksi 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. Ehdotettavat lait ovat perustuslain ja Suomea sitovien kansainvälisten ihmisoikeusvelvoitteiden kanssa sopusoinnussa. Lait voidaan hyväksyä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä. Koska asia on kuitenkin periaatteellisesti merkittävä, hallitus katsoo, että asiassa olisi syytä pyytää perustuslakivaliokunnan lausunto.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki**erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Sovellettamisala

Tätä lakia sovelletaan tekoon ja laiminlyöntiin, josta toimivaltainen viranomainen 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 säännökset nojalla.

Tässä laissa tarkoitettuja toimivaltaisia viranomaisia ovat Verohallinto, Tulli ja Liikenteen turvallisuusvirasto.

Mitä tässä laissa säädetään veronkorotuksesta ja verotuspäätöksestä, sovelletaan vastaavasti tullinkorotukseen ja tullauspäätökseen.

2 §

Veronkorotuksen määrääminen

Sen estämättä, mitä verotuspäätöksen tekemisestä muualla laissa säädetään, veronkorotusta koskeva päätös voidaan jättää tekemättä verotuspäätöstä tehtäessä ja tehdä se erillisellä päätöksellä siten kuin jäljempänä säädetään.

Veronkorotusta koskevan päätöksen tekemättä jättämisestä on ilmoitettava verovelvolliselle viimeistään verotuspäätöksen yhteydessä.

Erillistä veronkorotusta koskeva päätös on tehtävä viimeistään asianomaisen verotuspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä, jollei toimivaltainen viranomainen ole tehnyt asiasta mainitussa

ajassa rikosilmoitusta tai saanut tietoa esitutinnan aloittamisesta.

Edellä 3 momentissa tarkoitettu päätös annetaan tiedoksi siten kuin hallintolain (434/2003) 59 §:ssä säädetään.

Jos toimivaltainen viranomainen tekee asiasta rikosilmoituksen tai on saanut tiedon esitutinnan aloittamisesta, veronkorotus voidaan määrätä samasta asiasta ainoastaan 4 §:n 1 momentissa säädettyssä tapauksessa.

Tässä laissa samalla asialla tarkoitetaan tekoa tai laiminlyöntiä, jossa tapauksen tosiseikat ovat samat tai olennaisilta osin samat.

3 §

Veronkorotuksen suhde rikosilmoitukseen ja esitutinnan aloittamiseen

Toimivaltainen viranomainen voi tehdä veronkorotuksen määräämisen jälkeen samasta asiasta rikosilmoituksen vain, jos veronkorotuksen määräämisen jälkeen on saatu näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista.

4 §

Veronkorotuksen määrääminen esitutinnan aloittamisen jälkeen

Jos esitutkintaviranomainen tai syyttäjä on tehnyt asiassa päätöksen esitutinnan lopettamisesta tai toimittamatta jättämisestä taikka syyttäjä on tehnyt syyttämättäjättämispäätöksen tai peruuttanut syytteen, erillisellä päätöksellä määrättävä veronkorotus voidaan määrätä 2 §:n 3 momentissa säädetyn estämättä 90 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisannista.

Jos asiasta on nostettu syyte tai se käsitellään muutoin rikosasioista säädettyssä järjestyksessä, toimivaltainen viranomaislainen ei saa määrätä samasta asiasta veronkorotusta, jollei syytettyä tai säädettyssä järjestyksessä käsiteltävää rikosasiaa ole myöhemmin peruutettu.

5 §

Tuomioistuimen ratkaisema asia

Jos tuomioistuin on antanut syyksilukevan tuomion tai jos syyte on hylätty, toimivaltainen viranomaislainen ei saa määrätä samasta asiasta veronkorotusta.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vastaavasti, jos samasta asiasta on tuomioistuimen ulkopuolisessa rikosoikeudellisessa menettelyssä määrätty sakko.

6 §

Muutoksenhaku

Erillisellä päätöksellä määrättyyn veronkorotukseen saa hakea muutosta

1) 60 päivän kuluessa päivästä, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon tai

2) samassa ajassa kuin muutosta voi hakea asianomaiseen verotuspäätökseen, jos muutoksenhauulle on säädetty 1 kohdassa mainittua pidempi muutoksenhaku-aika.

Viranomaisen muutoksenhaku-aika laskeaan päätöksen tekemisestä.

Muutoksenhaussa noudatetaan samaa menettelyä kuin asianomaisen verotuspäätöksen muutoksenhaussa.

7 §

Esitutkintaviranomaisen ja syyttäjän tiedonantovelvollisuus

Jos rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 tai 7—9 §:ssä taikka 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitettu rikosasia on tullut esitutkintaviranomaisen tutkittavaksi muusta syystä kuin toimivaltaisen viranomaisen tekemän rikosilmoituksen johdosta, esi-

tutkintaviranomaisen on annettava asia tiedoksi ja toimitettava esitutkintaa varten saadut ja laaditut asiakirjat toimivaltaiselle viranomaiselle veronkorotusta koskevan asian käsittelyä varten. Tiedot on toimitettava viipymättä esitutkintaa kuitenkaan vaarantamatta.

Esitutkintaviranomaisen ja syyttäjän on annettava toimivaltaiselle viranomaiselle veronkorotusta koskevan asian ratkaisemista varten tiedoksi rikoslain 29 luvun 1—4 §:ssä, 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:ssä sekä 50 a luvun 1—3 §:ssä tarkoitettua rikosasiassa tekemänsä tai antamansa:

1) esitutkinnan lopettamista koskeva päätös;

2) esitutkinnan toimittamatta jättämistä koskeva päätös;

3) syyttämättäjättämistä koskeva päätös; ja

4) ilmoitus syytteen tai rangaistusta koskevan määräyksen peruuttamisesta.

Edellä 2 momentissa mainittu tieto on annettava viipymättä päätöksen tekemisestä taikka rangaistuksen antamisesta.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, sovelletaan vastaavasti arvonlisäverolain (1501/1993) 218 §:n 3 momentissa ja ennakkoperintälain (1118/1996) 55 §:n 2 momentissa tarkoitettuun rikkomukseen.

8 §

Tuomioistuimen tiedonantovelvollisuus

Tuomioistuimen on annettava toimivaltaiselle viranomaiselle viipymättä tarpeellinen tieto rikoslain 29 luvun 1—4 §:n, 46 luvun 4, 5 ja 7—9 §:n tai 50 a luvun 1—3 §:n nojalla annetun tuomion sisällöstä.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vastaavasti arvonlisäverolain 218 §:n 3 momentissa ja ennakkoperintälain 55 §:n 2 momentissa tarkoitettuun rikkomukseen.

9 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Ennen tämän lain voimaantuloa tapahtuneisiin tekoihin ja laiminlyönteihin sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

2.

Laki

rikoslain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti kumotaan rikoslain (39/1889) 29 luvun 3 §:n 2 momentti ja 4 §:n 3 momentti, sellaisina kuin ne ovat laissa 769/1990, sekä lisätään 29 lukuun uusi 11 §, 46 lukuun uusi 16 § ja 50 a lukuun uusi 6 § seuraavasti:

29 luku

Rikoksista julkista taloutta vastaan

11 §

Veron- ja tullinkorotuksen suhde veropetokseen ja verorikkomukseen

Edellä 1, 3 ja 4 §:ssä tarkoitettussa rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta toimittamatta, syyte ajamatta sekä rangaistus määräämättä tai tuomitsematta, jos odotettavissa oleva tai määrätty veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiaa arvioitaessa otetaan huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa olevan tai määrätyn veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset.

Edellä 1—4 §:ssä tarkoitettussa asiassa syytettyä 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 tosiseikoista.

Tuomittaessa tekijälle rangaistus 1 tai 2 §:ssä tarkoitettusta rikoksesta erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkoro-

tuksesta annetun lain (/) mukaisesti henkilölle määräämättä jätettyä veronkorotusta on pidettävä rangaistusta ankaroittavana seikkana siten, että tekijälle on määrättävä ehdollisen vankeusrangaistuksen oheis-seuraamuksena 6 luvun 10 §:n 1 momentissa mainittu sakko riippumatta viimeksi mainitussa lainkohdassa säädetyn edellytyksen täyttymisestä. Jos tekijälle määrätään sakko tai ehdoton vankeusrangaistus, on rangaistus-ta kovennettava.

46 luku

Maahantuontiin ja maastavientiin liittyvät rikokset

16 §

Veron- ja tullinkorotuksen suhde salakuljetukseen ja tulliselvitysrikokseen

Edellä 4, 5, 7 ja 9 §:ssä tarkoitettussa rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta toimittamatta, syyte ajamatta tai rangaistus määräämättä tai tuomitsematta, jos odotettavissa oleva tai määrätty veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiaa arvioitaessa otetaan huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa olevan tai määrätyn veron- tai tullinkorotuk-

sen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset.

Edellä 4 ja 5 sekä 7—9 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa syytettyä 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 tosiseikoista.

50 a luku

Alkoholirikoksista

6 §

Veron- ja tullinkorotuksen suhde alkoholirikokseen

Edellä 1 ja 3 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta toimittamatta, syyte ajamatta tai rangaistus määräämättä tai tuomitsematta, jos

odotettavissa oleva tai määrätty veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiaa arvioitaessa otetaan huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa olevan tai määrätyn veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset.

Edellä 1—3 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa syytettyä 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 tosiseikoista.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Ennen tämän lain voimaantuloa tapahtuneisiin tekoihin ja laiminlyönteihin sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

3.

Laki

rikesakkorikkomuksista annetun lain 10 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan rikesakkorikkomuksista annetun lain (756/2010) 10 §:n 2 momentti seuraavasti:

10 §

Ajoneuvon katsastusta ja rekisteröinti-ilmoitusta koskevat rikkomukset

koskevan rekisteritietoilmoituksen tahallisesti tai huolimattomuudesta tapahtuneesta tekemättä jättämisestä määrätään ajoneuvon omistajalle tai haltijalle 35 euron rikesakko.

Ajoneuvolain 64 §:n 1 momentissa tarkoitettua muun kuin ajoneuvon liikennekäyttöä

Tämä laki tulee voimaan samana päivänä kuin rikesakkorikkomuksista annettu laki (756/2010).

4.

Laki**verotusmenettelystä annetun lain 86 ja 87 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 86 §:n 1 momentti ja 87 §:n 2 momentti seuraavasti:

86 §

Veropetos

Rangaistus veron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—3 §:ssä.

87 §

Verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti

Edellä 1 momentissa tarkoitetun rikkomuksen ilmoittamatta jättämisestä, syytteen ajamatta jättämisestä ja rangaistuksen tuomitsematta jättämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 11 §:ssä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

5.

Laki**arvonlisäverolain 218 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 218 §:n 1 ja 5 momentti, sellaisena kuin niistä on 5 momentti laissa 250/2001, seuraavasti:

218 §

Rangaistus arvonlisäveron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—3 §:ssä.

matta jättämiseen ja rangaistuksen tuomitsematta jättämiseen sovelletaan, mitä rikoslain 29 luvun 11 §:ssä säädetään.

Edellä 3 momentissa tarkoitetun rikkomuksen ilmoittamatta jättämisestä, syytteen aja-

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

6.

Laki**varainsiirtoverolain 54 ja 55 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan varainsiirtoverolain (931/1996) 54 §:n 1 momentti ja 55 §:n 2 momentti seuraavasti:

54 §

Veropetos ja verorikkomus

Rangaistus veron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—3 §:ssä.

55 §

Verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen rikkomusten ilmoittamatta jättämisestä, syytteen ajamatta jättämisestä ja rangaistuksen tuomitsematta jättämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 11 §:ssä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta
 20 .

7.

Laki**ennakkoperintälain 55 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan ennakkoperintälain (1118/1996) 55 §:n 3 momentti seuraavasti:

55 §

Verorikkomus ja ennakkoperintärikkomus

ajamatta jättämisestä ja rangaistuksen tuomitsematta jättämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 11 §:ssä.

Edellä 2 momentissa tarkoitettujen rikkomusten ilmoittamatta jättämisestä, syytteen

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta
 20 .

8.

Laki**työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 18 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain (366/1963) 18 §:n 1 ja 4 momentti, sellaisina kuin ne ovat laissa 778/1990, seuraavasti:

18 § Rangaistus työnantajan sosiaaliturvamaksun lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—3 §:ssä.	ajamatta jättämisestä ja rangaistuksen tuomitsematta jättämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 11 §:ssä.
---	--

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Edellä 3 momentissa tarkoitettujen rikkomusten ilmoittamatta jättämisestä, syytteen

9.

Laki**polttoainemaksusta annetun lain 32 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään polttoainemaksusta annetun lain (1280/2003) 32 §:ään uusi 2 momentti seuraavasti:

32 § <i>Rangaistussäännökset</i>	Polttoainemaksun lainvastaiseen välttämiseen ja sen yrittämiseen ei sovelleta rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—3 §:ää.
-------------------------------------	--

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Helsingissä 20 päivänä joulukuuta 2012

Pääministeri

JYRKI KATAINEN

Valtiovarainministeri *Jutta Urpilainen*

2.

Laki**rikoslain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan rikoslain (39/1889) 29 luvun 3 §:n 2 momentti ja 4 §:n 3 momentti, sellaisina kuin ne ovat laissa 769/1990, sekä
lisätään 29 lukuun uusi 11 §, 46 lukuun uusi 16 § ja 50 a lukuun uusi 6 § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

29 luku

29 luku

Rikoksista julkista taloutta vastaan**Rikoksista julkista taloutta vastaan**

3 §

3 §

*Lievä veropetos**Lievä veropetos*

Lievästä veropetoksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.

(2 mom. kumotaan)

4 §

4 §

*Verorikkomus**Verorikkomus*

Verorikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi.

(3 mom. kumotaan)

11 §

Veron- ja tullinkorotuksen suhde veropetokseen ja verorikkomukseen

Edellä 1, 3 ja 4 §:ssä tarkoitettussa rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta toimittamatta, syyte ajamatta sekä rangaistus määräämättä tai tuomitsematta,

Voimassa oleva laki

Ehdotus

jos odotettavissa oleva tai määrätty veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiaa arvioitaessa otetaan huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa olevan tai määrätyn veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset.

Edellä 1—4 §:ssä tarkoitetussa 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 tosiseikoista.

Tuomittaessa tekijälle rangaistus 1 tai 2 §:ssä tarkoitetusta rikoksesta erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain (/) mukaisesti henkilölle määräämättä jätettyä veronkorotusta on pidettävä rangaistusta ankaroittavana seikkana siten, että tekijälle on määrättävä ehdollisen vankeusrangaistuksen oheisseuraamuksena 6 luvun 10 §:n 1 momentissa mainittu sakko riippumatta viimeksi mainitussa lainkohdassa säädetyn edellytyksen täyttymisestä. Jos tekijälle määrätään sakko tai ehdoton vankeusrangaistus, on rangaistusta kovennettava.

46 luku

Maahantuontiin ja maastavientiin liittyvät rikokset

16 §

Veron- ja tullinkorotuksen suhde salakuljetukseen ja tulliselvitysrikokseen

Edellä 4, 5, 7 ja 9 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta toimittamatta, syyte ajamatta tai rangaistus määräämättä tai tuomitsematta, jos odotettavissa oleva tai määrätty veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiaa arvioitaessa otetaan

huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa olevan tai määrätyn veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset.

Edellä 4 ja 5 sekä 7—9 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa 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 tosiseikoista.

50 a luku

Alkoholirikoksista

6 §

Veron- ja tullinkorotuksen suhde alkoholirikokseen

Edellä 1 ja 3 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa voidaan jättää ilmoitus tekemättä, esitutkinta toimittamatta, syyte ajamatta tai rangaistus määräämättä tai tuomitsematta, jos odotettavissa oleva tai määrätty veron- tai tullinkorotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi. Asiaa arvioitaessa otetaan huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa olevan tai määrätyn veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset.

Edellä 1—3 §:ssä tarkoitetussa rikosasiassa 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 tosiseikoista.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

Ennen tämän lain voimaantuloa tapahtuneisiin tekoihin ja laiminlyönteihin sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

3.**Laki****rikesakkorikkomuksista annetun lain 10 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan rikesakkorikkomuksista annetun lain (756/2010) 10 §:n 2 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

10 §

10 §

Ajoneuvon katsastusta ja rekisteröinti-ilmoitusta koskevat rikkomukset

Ajoneuvon katsastusta ja rekisteröinti-ilmoitusta koskevat rikkomukset

Ajoneuvolain 64 §:n 1 momentissa tarkoitettun rekisteritietoilmoituksen tahallisuudesta tai huolimattomuudesta tapahtuneesta tekemättä jättämisestä määrätään ajoneuvon omistajalle tai haltijalle 35 euron rikesakko.

Ajoneuvolain 64 §:n 1 momentissa tarkoitettun *muun kuin ajoneuvon liikennekäyttöä koskevan* rekisteritietoilmoituksen tahallisuudesta tai huolimattomuudesta tapahtuneesta tekemättä jättämisestä määrätään ajoneuvon omistajalle tai haltijalle 35 euron rikesakko.

Tämä laki tulee voimaan samana päivänä kuin rikesakkorikkomuksista annettu laki (756/2010).

4.

Laki**verotusmenettelystä annetun lain 86 ja 87 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 86 §:n 1 momentti ja 87 §:n 2 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

86 §

86 §

Veropetos

Veropetos

Rangaistus veron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 1—3 §:ssä.

Rangaistus veron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—3 §:ssä.

87 §

87 §

Verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti

Verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti

Jos 1 momentissa mainittu laiminlyönti on olosuhteet huomioon ottaen vähäinen, voi veroviranomainen jättää ilmoittamatta asian syyttäjälle.

Edellä 1 momentissa tarkoitetun rikkomuksen ilmoittamatta jättämisestä, syytteen ajamatta jättämisestä ja rangaistuksen tuomitsematta jättämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 11 §:ssä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

5.

Laki**arvonlisäverolain 218 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 218 §:n 1 ja 5 momentti, sellaisena kuin niistä on 5 momentti laissa 250/2001, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

218 §

Rangaistus arvonlisäveron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 1—3 §:ssä.

Edellä 3 momentissa tarkoitettua rikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos rikkomus on ollut vähäinen ja se on viivyttämättä korjattu.

218 §

Rangaistus arvonlisäveron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—3 §:ssä.

Edellä 3 momentissa *tarkoitettua rikkomuksen ilmoittamatta jättämisestä, syyteen ajamatta jättämiseen ja rangaistuksen tuomitsematta jättämiseen sovelletaan, mitä rikoslain 29 luvun 11 §:ssä säädetään.*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

6.

Laki**varainsiirtoverolain 54 ja 55 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan varainsiirtoverolain (931/1996) 54 §:n 1 momentti ja 55 §:n 2 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

54 §

Veropetos ja verorikkomus

Rangaistus veron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 1—3 §:ssä.

54 §

Veropetos ja verorikkomus

Rangaistus veron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—3 §:ssä.

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

55 §

Verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti

Jos 1 momentissa mainittu laiminlyönti on olosuhteet huomioon ottaen vähäinen, voi veroviranomainen jättää ilmoittamatta asian syyttäjälle.

55 §

Verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen rikkomusten ilmoittamatta jättämisestä, syytteen ajamatta jättämisestä ja rangaistuksen tuomitsematta jättämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 11 §:ssä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

7.

Laki**ennakkoperintälain 55 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan ennakkoperintälain (1118/1996) 55 §:n 3 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

55 §

Verorikkomus ja ennakkoperintärikkomus

55 §

Verorikkomus ja ennakkoperintärikkomus

Edellä 2 momentissa tarkoitettua rikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos rikkomus on ollut vähäinen ja se on viivyttelemättä korjattu.

Edellä 2 momentissa tarkoitettujen rikkomusten ilmoittamatta jättämisestä, syytteen ajamatta jättämisestä ja rangaistuksen tuomitsematta jättämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 11 §:ssä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

8.

Laki**työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 18 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain (366/1963) 18 §:n 1 ja 4 momentti, sellaisina kuin ne ovat laissa 778/1990, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

18 §

Rangaistus työnantajan sosiaaliturvamaksun lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä on säädetty rikoslain 29 luvun 1—3 §:ssä.

Edellä 3 momentissa tarkoitettusta rikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos rikkomus on ollut vähäinen ja se on viivyttämättä korjattu.

18 §

Rangaistus työntajan sosiaaliturvamaksun lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—3 §:ssä.

Edellä 3 momentissa *tarkoitettujen rikkomusten ilmoittamatta jättämisestä, syyteen ajamatta jättämisestä ja rangaistuksen tuomitsematta jättämisestä säädetään rikoslain 29 luvun 11 §:ssä.*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

9.

Laki**polttoainemaksusta annetun lain 32 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään polttoainemaksusta annetun lain (1280/2003) 32 §:ään uusi 2 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

32 §

Rangaistussäännökset

32 §

Rangaistussäännökset

Polttoainemaksun lainvastaiseen välttämiseen ja sen yrittämiseen ei sovelleta rikoslain (39/1889) 29 luvun 1—3 §:ää.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .