

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi veropetosta koskevaa rikoslain 29 luvun 1 §:ää. Ehdotuksen mukaan pykälässä olevaa tekotaluetteloä täydenntetään lisäämällä siihen sellaisen veron määrätymistä koskevan velvollisuuden laiminlyöminen, jolla on merkitystä määrättäessä veroa joko tekijälle itselleen tai toiselle. Tällainen velvollisuuden laiminlyöminen tarkoittaisi paitsi muuta myös nykyisen pykälän 2 momentissa tarkoitettua menettelyä, jonka rangaistavuuden edellytyksenä ei enää olisi se, että laimin-

lyönti tapahtuu viranomaisen kehotuksesta huolimatta. Tulkintavaikeuksien vähentämiseksi ehdotetaan nykyisessä pykälässä kuvattu tekotapa "muulla petollisella toimella" muutettavaksi muotoon "muuten petollisesti". Teon seurauksissa ehdotetaan nimenomaisesti mainittavaksi veron virheellisen määräämisen ohella myös veron aiheeton palauttaminen.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun se on hyväksytty ja vahvistettu.

PERUSTELUT

1. Nykytila ja ehdotetut muutokset

Veropetosta koskevan rikoslain (39/1889) 29 luvun 1 §:n mukaan veropetokseen syylistyy se, joka antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta tai salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa sellaisen seikan taikka muulla petollisella toimella välttää tai yrittää välttää veroa.

Vaikka kysymyksessä on jokseenkin uusi pykälä, se on osoittautunut ainakin eräiltä osin vaikeasti sovellettavaksi eräisiin viime vuosina yleistyneisiin menettelyihin, joiden seurauksena veronsaajat vuosittain joutuvat kärsimään huomattavia taloudellisia tappioita, koska veroja jää saamatta. Tällaisen niin sanotun harmaan talouden piiriin kuuluvat esimerkiksi tapaukset, joissa arvonlisäverovelvollinen jättää tekemättä ilmoituksen toi-

minnan aloittamisesta lääninverovirastolle ja jää näin viranomaisvalvonnan ulkopuolelle, sekä ne tilanteet, joissa työnantajan tulisi työntekijöilleen maksamistaan suorituksista toimittaa ennakoperintälain (1118/1996) mukainen ennakonpidätys, mutta työnantaja laiminlyö tämän velvollisuutensa ja maksaa suoritukset niin kutsuttuna "pimeänä" tai "mustana" palkkana. Kun palkansaaja ei tällaisessa tilanteessa yleensä ilmoita ansioitaan verottajalle, lopputulos on se, että verotulo jää sekä ennakonpidätyksen että työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta kertymättä veronsaajille.

Oikeuskäytännössä, joka tosin on ollut epäyhtenäistä, on joskus katsottu, että ennakonpidätyksen toimittamatta jättäminen ei ole sellainen petollinen toimi, jota rikoslain 29 luvun 1 §:ssä tarkoitetaan, eikä palkanmaksajaa siis ole voitu tuomita tekijänä ran-

gaistukseen veropetoksesta. Toisinaan palkanmaksaja on tosin voitu katsoa avunantajaksi palkansaajan veropetokseen, mutta tämä on mahdollista vain silloin, kun tiedetään, kuka on palkansaaja. Avunantajakonstruktio ei tietenkään sovellu niissä usein esiintyvissä tilanteissa, joissa ei ole tietoa päärikoksen tekijästä. Koska laiminlyönnit työntekijöille maksettavien suoritusten yhteydessä ovat yhteiskunnalliselta merkitykseltään erityisen tärkeitä, on tarpeellista selvittää veropetosrikoksen tunnusmerkistöä siten, että myös palkanmaksajan menettelyä sinänsä voidaan näissä tilanteissa yksiselitteisesti arvioida veropetoksen tunnusmerkistön pohjalta.

Samoin on katsottu, että esimerkiksi arvonlisäverolain (1501/1993) mukaan vaadittavan toiminnan aloittamisilmoituksen laiminlyöminen ei ole rikoslain 29 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettu petollinen toimi. Laiminlyönnistä seuraa, että arvonlisäverovelvollisen toiminta jää viranomaisvalvonnan ulkopuolelle ja sen paljastuminen jää lähinnä muihin verovelvollisiin kohdistuvassa tarkastustoiminnassa tehtyjen havaintojen varaan. Koska arvonlisäveron määrääminen tapahtuu lähtökohtaisesti verovelvollisen veroviranomaisille tekemien ilmoitusten perusteella, ilmoituksen laiminlyöminen aiheuttaa sen, että viranomaiset eivät tiedä toimintaa edes harjoitettavan eivätkä siis kykene kehottamaan verovelvollista ilmoitusten antamiseen, mistä puolestaan aiheutuu arvonlisäverolta vältyminen.

Verotusmenettely on sitten voimassa olevan lain säätämisen osittain jo muuttunut ja osittain muuttumassa. Henkilöverotuksessa tullaan lähivuosina siirtymään niin sanottuun veroehdotusmenettelyyn, jossa luonnollisen henkilön ei enää tarvitse ilmoittaa verottajalle tulojaan ja vähennyksiään yksityiskohtaisesti vaan ainoastaan siltä osin, kuin ne poikkeavat verottajan laatimasta ehdotuksesta. Tiedot kunkin palkansaajan työnantajiltaan saamista suorituksista tulisivat lähes yksinomaan työnantajan lääninverovirastoille antamasta vuosi-ilmoituksesta. Vuosi-ilmoituksen merkitys palkansaajien verotuksen perusteena korostuu näin merkittävästi. Mahdollista on, että veroehdotusmenettelyssä verovelvollisen ei enää tarvitse tehdä ilmoituksia verottajalle kirjallisesti, vaan sähköisen tiedonsiirron ohella puhelimitsekin tehty ilmoitus voidaan katsoa riittäväksi.

Ehdotuksen mukaan rangaistavuus ei enää

edellyttäisi, että ilmoitusvelvollisuus olisi laiminlyöty viranomaisen kehotuksesta huolimatta. Koska rangaistavuuden edellytyksenä joka tapauksessa on nimenomainen veron välttämistarkoitus, jäisivät esimerkiksi unohtuksesta tai epäsosiaalisesta elämäntavasta johtuneet laiminlyönnit edelleen rangaistavuuden ulkopuolelle. Esimerkiksi verollisen toiminnan aloittamisesta tehtävän ilmoituksen osalta olisi mahdotonta edellyttääkään viranomaisen kehotusta, koska vasta ilmoituksen perusteella viranomainen ylipäänsä saa tiedon aloitetusta toiminnasta. Nimenomaa niin sanotussa harmaassa taloudessa toimii lukuisia yrittäjiä, joiden koko toiminnan perusta on rakennettu sille, ettei viranomaisille tehdä mitään toimintaan liittyviä ilmoituksia, jolloin laissa säädettyjen velvollisuuksien laiminlyöminenkin on helppoa. Viranomaisen kehotuksen toimittaminen tällaisille yrittäjille on käytännössä lisäksi usein mahdotonta, koska he pakoilevat esimerkiksi postilokero-osoitteissa. Viranomaisvalvonnan ulkopuolelle jäävällä yritystoiminnalla on vaikutusta veronsaajien intressien lisäksi velvollisuutensa täyttävien muiden yrittäjien toimintaan ja yleiseen yhteiskuntamoraaliin.

Rikoslain 29 luvun 1 §:ään ei ehdoteta asiallisia muutoksia kahteen ensimmäiseen tekemuotoon eli väärän tiedon antamiseen tai veron määräämiseen vaikuttavan seikan salaamiseen. Esimerkiksi arvonlisäverotuksessa verovelvollinen tosin toimittaa Suomen Posti Oy:lle ilmoituksen arvonlisäverovelvollisesta toiminnastaan, ja tiedot tästä toiminnasta siirtyvät konekielisinä yhtiöltä verottajalle. Tästä huolimatta kysymyksessä voidaan katsoa olevan viranomaiselle annettava tieto, joten voimassa olevan lain sisältämästä vaatimuksesta väärän tiedon antamisesta viranomaiselle ei ehdoteta luovuttavaksi.

Ehdotetulla kolmannella tekemuudolla eli veron määräämistä varten säädetyn velvollisuuden laiminlyömisellä tarkoitetaan esimerkiksi juuri ennakkoperintälain 9 §:ssä säädetyn ennakonpidätyksen toimittamisvelvollisuuden samoin kuin arvonlisäverolain 161 §:ssä tarkoitetun verollisen toiminnan aloittamisesta tehtävän ilmoituksen, saman lain 17 luvun mukaisen arvonlisäverovelvollisen valvontailmoituksen sekä ennakkoperintälain 33 §:ssä tarkoitetun työnantajan vuosi-ilmoituksen tekemisvelvollisuuden laiminlyömistä.

Ennakkoperintälain 9 §:n mukaan työnantaja on velvollinen toimittamaan suorittamastaan palkasta ennakonpidätyksen. Pidätetyt määrät samoin kuin maksettujen palkkojen perusteella määräytyvät työnantajan sosiaaliturvamaksut on kuukausittain suoritettava lääninverovirastolle. Ehdotetulla muutoksella selvennetään veropetoksen tunnusmerkistöä siten, että ennakonpidätyksen toimittamisen ja ennakkoperintälain 32 §:ssä tarkoitetun valvontailmoituksen tekemisen laiminlyöminen, joka tapahtuu veron välttämistarkoituksessa, olisi yksiselitteisesti rangaistavaa. Teko olisi rangaistava riippumatta siitä, onko työnantaja kirjannut maksamansa palkat kirjanpitoonsa vai ei. Jos työntekijä ilmoittaa saamansa suoritukset omassa veroilmoituksessaan tulonaan, jäisi työnantajan menettely arvioitavaksi veron välttämisen yrityksenä.

Työnantaja ja työntekijä voisivat myös kumpikin syyllistyä itsenäisesti veropetokseen, työnantaja laiminlyömällä velvollisuutensa toimittaa ennakonpidätys ja maksaa sosiaaliturvamaksu työntekijälle maksetusta suorituksesta ja työntekijä laiminlyömällä kokonaan antaa veroilmoituksen, salaamalla antamassaan ilmoituksessa saamansa suoritusten tai uudessa veroehdotusmenettelyssä laiminlyömällä ilmoittaa tarkkailutiedoista poikkeavat tiedot.

Näiden tekumuotojen lisäksi sanamuoto kattaa myös muiden verotuksen perusteena olevien ilmoitusten tekemisen laiminlyöminen. Tällaisia ilmoituksia ovat muiden ohella niin luonnollisten henkilöiden kuin oikeushenkilöidenkin veroilmoitukset, joiden antamisen laiminlyöminen tällä hetkellä on kriminalisoitu rikoslain 29 luvun 1 §:n 2 momentissa.

Laiminlyönnin on kohdistuttava velvollisuuteen, jolla on merkitystä määrättäessä veroa joko tekijälle itselleen tai toiselle. Useimmissa tapauksissa velvollisuudella on merkitystä juuri tekijän omaan verotukseen, mutta muun muassa ennakonpidätyksen toimittamisvelvollisuudella on merkitystä myös palkansaajan verotukseen.

Eri verolaeissa on säädetty lukuisia sellaisia velvollisuuksia, joilla ei ole välitöntä vaikutusta veron määräämiseen ja joiden laiminlyöminen on tällä hetkellä kriminalisoitu asianomaisten lakien sakkouhkaisissa rikkomussäännöksissä. Ehdotetussa pykälässä ei tarkoiteta tällaisten velvollisuuksien laiminlyömistä tapauksissa, joissa velvollisuuden laiminlyöminen ei ole johtu-

nut veron välttämistarkoituksesta eikä sillä ole ollut ehdotetussa pykälässä edellytetyjä seurauksia. Jos esimerkiksi arvonlisäverolain 161 §:n mukaisen toiminnan aloittamis- tai lopettamisilmoituksen tekeminen laiminlyödään, tulee teko arvioitavaksi nyt muutettavaksi ehdotetun rikoslain 29 luvun 1 §:n mukaan, jos laiminlyönnillä on ollut tarkoitus välttää veroa ja teon seurauksena esimerkiksi vero jää määräämättä verovelvolliselle kokonaan. Jos lopettamisilmoituksen laiminlyömisestä ei ole aiheutunut edellä mainittua seurausta ja laiminlyönti on tapahtunut vaikkapa huolimattomuudesta, laiminlyönti tulisi arvioitavaksi arvonlisäverolain 218 §:n 2 momentin mukaan arvonlisäverorikkomukseksi ja tuolloin teon rangaistavuuden edellytyksenä olisi viranomaisen kehoitus.

Voimassa olevan veropetospykälän kolmas tekemuoto "muulla petollisella toimella" ehdotetaan muutettavaksi muotoon "muuten petollisesti". Niin kuin voimassa olevan pykälän perusteluissa (HE 66/1988 vp, s. 62) todetaan, käytäntö on osoittanut, että verojen välttämiseksi keksitään jatkuvasti uusia petollisia keinoja. Toisaalta oikeuskäytäntö on osoittanut, että pitäytyminen sanamuotoon, joka on tulkittavissa aktiivista toimintaa edellyttäväksi, saattaa johtaa siihen, että siinänsä veropetokseksi mielletävissä oleva menettely ei olekaan ainakaan vaikeuksista sovitettavissa pykälän sanamuotoon. Muutoksen tarkoituksena olisi tulkintaongelmien vähentäminen eikä rangaistavan menettelyn alan laajentaminen.

Ehdotuksen mukaan rangaistavuuden edellytyksenä olisi se, että tekijän menettelyn seurauksena vero joko määrätään virheellisesti tai jätetään kokonaan määräämättä taikka suoritetaan joko kokonaan tai osaksi aiheuttomasti veron palauttaminen. Vaikka sanamuoto poikkeaa voimassa olevan lain sanamuodosta, ei ehdotuksella ole tarkoitettu tehdä asiallista muutosta. Veron aiheettoman palauttamisen nimenomaisella mainitsemisella halutaan estää mahdollisia tulkinnanvaraisuuksia.

Ehdotetussa pykälässä tarkoitetuin tavoin aiheutettuun veron virheelliseen määräämiseen ja kokonaan määräämättä jättämiseen sekä veron aiheettomaan palauttamiseen rinnastettaisiin ehdotuksen mukaan myös näiden yrittäminen. Pykälä vastaisi tässä suhteessa voimassa olevaa pykälää, jossa veron välttäminen ja sen yrittäminen on säädetty yhtäläisesti rangaistavaksi.

Tulliveropetosten osalta pykälä ei ehdotetussa muodossaan aiheuta muutoksia.

Rangaistus veropetoksesta olisi edelleen sakkoa tai vankeutta enintään kaksi vuotta.

2. Esityksen vaikutukset

Esitys ei laajenna rangaistavan menettelyn alaa. Kuitenkin ehdotetut muutokset edesauttavat niin sanotun harmaan talouden piirissä toimivien saamista paitsi rikosoikeudelliseen vastuuseen myös vahingonkorvausvastuuseen ja siten ainakin osaksi mahdollistavat saamatta jääneiden verotulojen palautumisen valtiolle ja muille veronsaajille. Esityksellä ei ole organisatorisia vaikutuksia eikä siitä

aiheudu valtiolle kustannuksia.

3. Esityksen valmistelu

Esitys on valmisteltu oikeusministeriössä yhteistyössä verohallituksen kanssa.

4. Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun se on hyväksytty ja vahvistettu.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki**rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 19 päivänä joulukuuta 1889 annetun rikoslain (39/1889) 29 luvun 1 §, sellaisena kuin se on laissa 769/90, seuraavasti:

29 luku

Rikoksista julkista taloutta vastaan

1 §

Veropetos

Joka

1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta,

2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan,

3) laiminlyömällä veron välttämistarkoituksessa sellaisen veron määräämistä varten säädetyn velvollisuutensa, jolla on merkitystä määrättäessä veroa joko tekijälle itselleen tai toiselle, tai

4) muuten petollisesti aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron virheellisen määräämisen tai kokonaan määräämättä jättämisen taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava *veropetoksesta* sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 199 .

Helsingissä 14 päivänä maaliskuuta 1997

Tasavallan Presidentti

MARTTI AHTISAARI

Oikeusministeri *Kari Häkämies*

Laki

rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan 19 päivänä joulukuuta 1889 annetun rikoslain (39/1889) 29 luvun 1 §, sellaisena kuin se on laissa 769/1990, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

29 luku

Rikoksista julkista taloutta vastaan

1 §

Veropetos

Joka antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta tai salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa sellaisen seikan taikka muulla petollisella toimella välttää tai yrittää välttää veroa, on tuomittava *veropetoksesta* sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.

Veropetoksesta tuomitaan myös se, joka veroa välttääkseen viranomaisen kehotuksesta huolimatta jättää antamatta veroilmoituksen tai muun verotusta varten säädetyn tai vaaditun ilmoituksen ja siten aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi.

1 §

Veropetos

Joka

1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta,

2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan,

3) *laiminlyömällä veron välttämistarkoituksessa sellaisen veron määräämistä varten säädetyn velvollisuutensa, jolla on merkitystä määrättäessä veroa joko tekijälle itselleen tai toiselle, tai*

4) *muuten petollisesti aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron virheellisen määräämisen tai kokonaan määräämättä jättämisen taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.*

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 199 _____