

Selvitys verotukseen liittyvien väärinkäytösten paljastamisen ja selvittämisen tehokkuudesta ja vaikuttavuudesta

Harmaan talouden torjunnan toimenpideohjelma 2016 – 2020, hanke 4.3.

TIIVISTELMÄ

Talousrikostorjunnan toimenpideohjelman 2016 - 2020 hanketta 4.3 varten asetettu työryhmä selvitti valvonnan menetelmien nykytilaa viranomaisten näkökulmasta. Työryhmän jäsenet nimettiin Verohallinnosta, Tullista, Poliisihallituksesta, Eläketurvakeskuksesta, Tapaturmavakuutuskeskuksesta ja Työttömyysvakuutusrahastosta.

Selvityksessä ei käytetty analyysimenetelmiä, joilla olisi arvioitu viranomaisten toimenpiteiden vaikutusta ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisten toimintaan. Näkemykset perustuvat julkisten velvoitteiden valvontatehtäviä hoitavien tahojen kokemaan tehokkuuteen ja vaikuttavuuteen.

Oikea-aikainen, oikean sisältöinen ja oikeassa muodossa annettu tieto on keskeinen edellytys julkisen talouden rahoituksen oikeudenmukaiselle toteuttamiselle. Ilmoittamisvelvollisuuden ja tietojen antamisvelvollisuuden yksinkertaistaminen edistää oikean tiedon saamista viranomaiskäyttöön. Julkista valtaa käyttävillä tahoilla on oltava tosiasialliset toimintamahdollisuudet selvittää ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisuuksien laiminlyönnejä. Lisäksi tarvitaan oikeasuhtaisia sanktioita tehostamaan velvollisuuksien täyttämistä.

Työryhmä rajasi tehtävänsä seuraaviin aiheisiin:

- Sivullisen tiedonantovelvollisuus verotusmenettelyssä: ongelmakohdat, valvonta, sanktiot;
- Verotusta, tullin määräämistä ja sosiaalivakuuttamista koskevat tarkastukset: viranomaisen toimivaltuudet sekä tarkastuskohteen ja muiden tiedonantovelvollisten oikeudet ja velvollisuudet;
- Hallinnollisen sanktion ja rikosoikeudellisen sanktion rajapinta ja tunnusmerkkistöihin liittyvät euromääräiset rajat.

Työryhmä on selvityksessä päätenyt seuraaviin ehdotuksiin:

Selvityksen kohdissa 3.1.1., 4.1. ja 4.2. on kerrottu tulorekisterin käyttöönoton 1.1.2019 vaikutuksista ilmoittamisen valvontaan. Työryhmä ehdottaa, että tulorekisteritietoja valvonnassaan käyttävät tahot selvittäisivät tietyn ajan kuluttua, miten menetelmät ovat muuttuneet ja onko tulorekisterille asetettuja valvonnan (ja ilmoittamisen) tavoitteita saavutettu.

Selvityksen kohdassa 5.3. on käsitelty hallinnollisen sanktion ja rikosoikeudellisen sanktion rajaa eli kriteereitä, joiden mukaan viranomainen voi todeta, että hallinnollinen sanktio on riittävä ja rikosepäilystä huolimatta ei ole syytä tehdä rikosilmoitusta. Rikosilmoituskynnys perustuu rangaistuskäytäntöön: jos teosta seuraisi vankeusrangaistus, asia on käsiteltävä rikosoikeudellisessa menettelyssä. Työryhmän käsityksen mukaan rikosilmoituskynnys ylittyy jo melko pienistä vältetyn veron määristä. Hallintoviranomaiset eivät voi vaikuttaa tuomioistuinten rangaistuskäytäntöön. Rikosilmoituskynnyksen arviointiin vaikuttaa myös se, että verotuksen hallinnollinen sanktio on salassa pidettävää verotustietoa ja rikosprosessi tuomioistuimessa on julkinen. Työryhmä ehdottaa, että hallinnollisen sanktion ja rikosoikeudellisen sanktion rajan nykyisen tason perusteita selvitetään ja arvioidaan.

Selvityksen kohdassa 3.2. (Sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin sanktiot) työryhmä on ehdottanut verotusmenettelylain 3 luvussa säädettyjen tiedonantovelvol-

lisuuksien laiminlyönnin sanktioinnin uudelleen arviointia ja kehittämistä. Laiminlyöntimaksuja koskevassa sääntelyssä voitaisiin ottaa esimerkkiä mm. kilpailulaissa säädettyistä, laiminlyöntimaksun suuruuden arvioinnissa huomioon otettavista tekijöistä. Nykyinen verotusmenettelylaissa säädetty laiminlyöntimaksu ei vastaa tiedonantovelvollisuuden keskeistä merkitystä verotuksessa. Nykyisin verotusmenettelylain 87 §:ssä säädettyä rangaistusvastuuta tulisi myös kehittää.

Selvityksen kohdassa 4.4.2. (Verotarkastuksen tarkastusoikeuden ja toimivaltuuksien kehittäminen) työryhmä on ehdottanut, että verotusmenettelylaissa säädettäisiin nimenomaisesti Verohallinnon tarkastusoikeudesta. Verovelvollisella on jo voimassa olevan lainsäädännön mukaan esittämisen- ja selvittämisen velvollisuus tarkastuksen aikana. Työryhmä on myös ehdottanut lain tasoisia säännöksiä verotarkastuksen toimivaltuuksista eli menetelmistä, joita voitaisiin käyttää, jos verovelvollinen ei noudata myötävaikutusvelvollisuuttaan (aineiston ottaminen haltuun, sähköisen materiaalin tarkastusoikeus). Työryhmä olettaa, että toimivaltuuksien kehittäminen tehostaisi verotarkastusten läpimenoaikoja ja aineiston perusteella saataisiin entistä laadukkaampia ja todistusvoimaisempia verotarkastuskertomuksia. Muut viranomaiset - mukaan lukien esitutkintaviranomaiset - saisivat omaa toimintaansa varten laadukkaampaa tietoa. Tietojen luovutus muille tahoille ei saisi kuitenkaan vaarantua sen vuoksi, että Verohallinnon tiedonsaantimahdollisuudet kehittyvät. Näin voisi käydä, jos esimerkiksi sähköisen materiaalin tarkastusoikeus toisi mukanaan yksityisyyden suojan piiriin kuuluvaa aineistoa. Valmistelu edellyttää huolellista arviointia jopa käytännön tarkastustoiminnan näkökulmasta.

Verotarkastusten toimintaedellytysten kehittämiseksi työryhmä on myös ehdottanut verotusmenettelylakeihin säännöksiä ehdollisen laiminlyöntimaksun määräämisestä niitä tilanteita silmällä pitäen, joissa verovelvollinen ei noudata verotarkastuksessa nimenomaisesti esitettyä esittämisen- ja ilmoittamisvelvollisuutta.

Selvityksen kohdassa 4.3. esitetään harkittavaksi, olisiko tarpeellista yhdenmukaistaa Tullin ja Verohallinnon verotarkastusten/verotusmenettelyn toimivaltuuksia (ks. kappale 4.4.2). Tullissa koetaan tarpeelliseksi säätää laiminlyöntimaksusta niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen ei noudata nimenomaisesti säädettyä esittämisen- tai ilmoittamisvelvollisuutta. Tullin verotarkastuksiin liittyen tulisi harkita tullilainsäädännössä olevien toimivaltuuksien täsmentämistä tapauksissa, joissa verovelvollinen ei täytä hänelle verotarkastukseen liittyvää myötävaikutusvelvollisuuttaan. Lisäksi tarkastusoikeuden tulisi sisältää ns. hallinnollisia pakkokeinomaisia piirteitä (vrt. Ruotsin verotusmenettelylaissa säännelty ”bevissäkring”).

1	TYÖRYHMÄ	6
2	HANKKEEN KUVAUS JA TAVOITTEET	7
2.1	Hankkeen kuvaus	7
2.2.	Selvityksen rajaaminen ja tehtävän tarkennus	8
3	SIVULLISEN TIEDONANTOVELVOLLISUUS VEROTUSMENETTELYSSÄ: VALVONTA JA SANKTIOT	9
3.1	Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus verotuksen toimittamista varten ja vertailutiedon keräämistä varten	9
3.1.1	Sivullisen tiedonantovelvollisuus ansiotuloista ja niiden saajista	9
3.1.2	Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus tietyistä pääomatuloista	12
3.1.3	Sivullisen tiedonantovelvollisuus tulliverotuksessa	13
3.2	Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus	14
3.3	Sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin sanktiot	14
3.3.1	Sanktiot vero- ja tullilainsäädännössä	14
3.3.2	Ehdotuksia yleisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntimaksujen kehittämiseksi	15
4	VALVONTATOIMENPITEET JA TARKASTUKSET	16
4.1	Työeläkevakuuttamisen, työtaturma- ja ammattitautivakuuttamisen ja työttömyysturvan rahoituksen valvonta	16
4.1.1	Työeläkevakuuttamisen valvonta ja tarkastukset	16
4.1.2	Työttömyysvakuuttamisen valvonta ja tarkastukset	18
4.1.3	Työtaturma- ja ammattitautivakuuttamisen valvonta ja tarkastukset	18
4.2	Työeläkevakuuttamisen, työttömyysvakuuttamisen ja työtaturma- ja ammattitautivakuuttamisen hallinnolliset sanktiot	19
4.3	Tullin tarkastukset	20
4.4	Verotarkastukset	22
4.4.1	Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus ja selvittämisvelvollisuus	22
4.4.2	Verovelvollisen selvittämis- ja esittämisvelvollisuuden laiminlyönteihin puuttuminen	22
4.4.3	Verohallinnon tarkastusoikeuden ja toimivaltuuksien kehittäminen	23
4.4.4	Vaikutusarvio	26
5	RIKOSOIKEUDELLISTEN KEINOJEN KÄYTTÖ	27
5.1	Viranomaisten rikosilmoituskynnykset	27
5.1.1	Veropetoksen rikosilmoituskynnys ja huomattava hyöty törkeän veropetoksen tunnusmerkistökijänä	27
5.1.2	Työeläkevakuutuspetoksen rikosilmoituskynnys ja huomattava hyöty törkeän työeläkevakuutuspetoksen tunnusmerkistökijänä	28
5.1.3	Rangaistus työttömyysvakuutusmaksun lainvastaisesta välttämisestä	29
5.1.4	Tapaturmavakuutusmaksupetoksen rikosilmoituskynnys	29
5.1	Nykytilan arviointia	29
5.2	Hallinnollisen sanktion käytön laajentamisen vaikutusten arviointia (rikosilmoituskynnyksen nostaminen)	31
5.3	Verovalvonnan vaikeuttamisrikos	31
5.1.5	Verovalvonnan vaikeuttamisrikos Ruotsin lainsäädännössä	31
5.1.6	Vaarantamisrikostyyppinen tulliselvitysrikos (rikoslaki 46 luku 7 §)	32
5.1.7	Verovalvonnan vaarantamista koskevan rangaistussäännöksen tarve ja mahdollinen soveltamisala Suomen lainsäädännössä	33

6	TYÖRYHMÄN EHDOTUKSET	34
6.1	Jatko- ja lisäselvitykset	34
6.2	Lainsäädäntöhankkeet	34
6.3	Keinot vaikutusten arvioimiseksi	35

1 TYÖRYHMÄ

Valtioneuvosto antoi 28.4.2016 periaatepäätöksen harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan strategiasta vuosille 2016 – 2020. Strategian perusteella on vahvistettu toimenpideohjelma, joka sisältää strategian osa-alueisiin liittyviä hankkeita (Sisäministeriön julkaisu Harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimenpideohjelma vuosille 2016 – 2020 SMDno-2015-2083).

Hankkeen 4.3 **Selvitys verotukseen liittyvien väärinkäytösten paljastamisen ja selvittämisen tehokkuudesta ja vaikuttavuudesta** toteuttaminen on toimenpideohjelman mukaan Verohallinnon ja Tullin vastuulla. Muita osallisia ovat Poliisihallitus sekä julkisten velvoitteiden valvontatehtävien perusteella Eläketurvakeskus, Työttömyysvakuutusrahasto ja Tapaturmavakuutuskeskus.

Verohallinnon pääjohtaja on 12.1.2017 nimittänyt työryhmään seuraavat henkilöt:

Johtava asianvalvoja Marja Autio, Verohallinto, Veronkantoyksikkö
 Tulliyli tarkastaja Heidi Björk, Tulli
 Poliisitarkastaja Arto Hankilanoja, Poliisihallitus
 Yli tarkastaja Kalle Hirvonen, Verohallinto, Yritysverotusyksikkö
 Yli tarkastaja Seija Kareinen, Verohallinto, Esikunta- ja oikeusyksikkö (puheenjohtaja)
 Yli tarkastaja Marja-Leena Karhula, Verohallinto, Henkilöverotusyksikkö
 Tulliyli tarkastaja Teemu Koskela, Tulli
 Valvonnan päällikkö Niina Laakso, Tapaturmavakuutuskeskus
 Yli tarkastaja Jarkko Mäki, Verohallinto, Harmaan talouden selvitys yksikkö
 Yli tarkastaja Teppo Paajanen, Verohallinto, Yritysverotusyksikkö
 Kehityspäällikkö Markus Palomurto, Eläketurvakeskus
 Valvontayksikön päällikkö Matti Romakkaniemi, Työttömyysvakuutusrahasto

Poliisitarkastaja Arto Hankilanojan sijaisena on toiminut poliisitarkastaja Minna Immonen 1.4. – 30.9.2017.

Yli tarkastaja Marja-Leena Karhulan tilalla työryhmässä on toiminut yli tarkastaja Kristiina Virmajoki alkaen 1.8.2017.

Tulliyli tarkastaja Heidi Björkin tilalla työryhmässä on toiminut tulliyli tarkastaja Petteri Nevalainen alkaen 1.9.2017.

Valvontayksikön päällikkö Matti Romakkaniemen tilalla työryhmässä on toiminut laki-asiantuntija Eero Ahti alkaen 1.4.2018.

Hankkeen toiminta-ajaksi määriteltiin vuodet 2016 – 2018. Hankkeen seurannasta vastaa talousrikostorjunnan johtoryhmä, joka raportoi vuosittain talouspoliittiselle ministerivaliokunnalle.

Työryhmä on kokoontunut toimikauden aikana yhteensä 12 kertaa. Työryhmän selvitys on valmistunut 15.10.2018.

2 HANKKEEN KUVAUS JA TAVOITTEET

2.1 Hankkeen kuvaus

Harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimenpideohjelmassa vuosille 2016 – 2020 on kuvattu hanketta seuraavasti:

"Verotusmenettely ja tietovirrat, joihin verotus perustuu, ovat muuttuneet viime vuosien aikana huomattavasti. Edelleenkin verovelvollisen ilmoittamis- ja selvittämisvelvollisuus ovat keskeisessä asemassa verotuksen oikeellisuuden turvaamiseksi. Tämän lisäksi verotukseen vaikuttavien vertailu- ja sivullisilmoittajien antamien tietojen merkitys on huomattavasti kasvanut. Ilmoittamis- ja selvittämisvelvollisuuden menettelyissä on pyrkimyksenä ollut keventää verovelvollisten hallinnollista taakkaa. Erilaiset sähköiset toimintatavat ja toiminnan kansainvälistyminen ovat muuttaneet verotuksen toimintaympäristöä.

Verolaeissa säädetään sanktioista, joiden tarkoituksena on tehostaa lainmukaisten velvollisuuksien täyttämistä. Eduskunnan käsiteltävänä olevaan verolainsäädännön kokonaisuudistuksen 1. osaan (HE 29/2016)¹ sisältyy myös Verohallinnon määräämien sanktioiden sääntelyn uudistaminen. Verolainsäädännön muutoksissa on otettu huomioon automaation ja sähköisten menettelyjen mahdollisuudet.

Verotukseen liittyviä väärinkäytöksiä selvitetään verovalvonnan, pääasiallisesti verotarkastuksen², keinoin. Verotarkastukseen sovelletaan yleisiä verotusmenettelyä koskevia säännöksiä. Tarkastuskohteessa havaittujen väärinkäytösten laatu – virheiden vähäisyys, tahattomuus tai tulkinnanvaraisuus ja toisaalta tahallinen rangaistavuuden tunnusmerkistön täyttävä menettely – ei vaikuta verotarkastajan toimivaltuuksiin tai verovelvollisen laissa säädettyihin oikeuksiin tai velvollisuuksiin. Nykyiset oikeusvarmuus- ja tehokkuusvaatimukset saattavat edellyttää verovalvonnan keinojen uudelleen arviointia.

Samantyyppisiä ongelmia liittyy myös muita julkisoikeudellisia velvoitteita valvovien viranomaisten ja muuta julkista tehtävää hoitavien menettelyihin.

Tehdään selvitys verotukseen liittyvien väärinkäytösten paljastamisen ja selvittämisen tehokkuudesta ja vaikuttavuudesta. Selvityksen lähtökohtana olisi nykyisen lainsäädännön mukaisten toimivaltuuksien käytön kehittäminen.

Selvityksessä tutkitaan, ovatko verotuksen oikeellisuuden kannalta ilmoittamiseen, selvittämiseen ja tietojen antamiseen liittyvät velvollisuudet niiden laiminlyömisestä aiheutuviin vahinkoihin nähden oikeasuhtaisesti hallinnollisesti sanktiouhkaisia (oma-aloitteiset ilmoitukset, sivullisilmoitukset, vertailutiedot, muut tietovirrat). Lisäksi selvitetään voidaanko verotarkastuksen toimintaohjeita muuttamalla tehostaa väärinkäytösten selvittämistä ja samalla parantaa verovelvollisen oikeusturvaa. Nykyiset oikeusturvavaa-

¹ Verolainsäädännön kokonaisuudistuksen 1. vaiheessa säädettiin mm. laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016), johon sisältyi sanktioiden sääntelyä. Lisäksi verotusmenettelylakiin tehtiin sanktioita koskevia muutoksia (15/2018) kokonaisuudistuksen 2. vaiheessa.

² Myös tullitarkastukseen sovelletaan samanlaista sääntelyä, joten hankkeen kuvaus koskee myös tullitarkastusta.

timukset edellyttäisivät lisäksi joissakin tapauksissa sitä, että verovelvollisella olisi oikeus olla myötävaikuttamatta asian selvittämiseen, jos häntä uhkaa rikosoikeudellinen rangaistus. Vastaavasti viranomaisella voisi olla valtuudet ottaa kirjanpitoaineisto haltuunsa ilman verovelvollisen myötävaikutusta.

Vaikutusarvio

Verohallinnon ja muiden julkisia velvoitteita valvovien valvontaprosessi tehostuu ja sen vaikuttavuus lisääntyy.

Keinot vaikutuksen arvioimiseksi

Keinot vaikutuksien arvioimiseksi määritellään selvityksen aikana.

Vastuutahot

Vastuutahot: Verohallinto ja Tulli

Muut osalliset: julkisia velvoitteita valvovat ja Poliisihallitus.

Aikataulu

Selvitys ehdotuksineen valmisteltaisiin vuosina 2016 – 2018.

Toimenpiteiden toteuttamisen edellyttämät resurssit

Selvitys toteutetaan nykyisten resurssien puitteissa.

Tiedottaminen

Selvityksestä tiedottavat Verohallinto ja Tulli."

2.2. Selvityksen rajaaminen ja tehtävän tarkennus

Oikea-aikainen, oikean sisältöinen ja oikeassa muodossa annettu tieto on keskeinen edellytys julkisen talouden rahoituksen oikeudenmukaiselle toteuttamiselle. Ilmoittamisvelvollisuuden ja tietojen antamisvelvollisuuden yksinkertaistaminen edistää oikean tiedon saamista viranomaiskäyttöön. Julkista valtaa käyttävillä tahoilla on oltava tosiasialliset toimintamahdollisuudet selvittää ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisuuksien laiminlyönnejä. Lisäksi tarvitaan oikeasuhtaisia sanktioita tehostamaan velvollisuuksien täyttämistä

Työryhmä on rajannut tehtävänsä seuraaviin aiheisiin:

- Sivullisen tiedonantovelvollisuus verotusmenettelyssä: ongelmakohtat, valvonta, sanktiot
- Verotusta, tullin määräämistä ja sosiaalivakuuttamista koskevat tarkastukset: viranomaisen toimivaltuudet sekä tarkastuskohteen ja muiden tiedonantovelvollisten oikeudet ja velvollisuudet
- Hallinnollisen sanktion ja rikosoikeudellisen sanktion rajapinta ja tunnusmerkistöihin liittyvät euromääräiset rajat

Aiheita käsitellään tässä selvityksessä samassa järjestyksessä kuin viranomaisvalvonnan toimenpiteet etenevät. Tiedon kerääminen – etenkin luonnollisten henkilöiden verotusmenettelyssä – alkaa sivullisten eli suoritusten maksajien ja muiden tiedonantovelvollisten ilmoituksista. Verotusmenettelylain 26 § 5 momentissa on kuvattu verotuksessa tarvittavan tiedon peruslähteet: "Verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen,

sivulliselta tiedonantovelvolliselta 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella." Tietojen oikeellisuutta valvotaan viranomaisten tarkastustoimenpiteillä. Tiedon hankinta on viranomaistoiminnassa merkittävä valvonnan väline, ja tämän vuoksi tarkastuksia tehdään myös vertailutietojen saamiseksi. Viime kädessä laiminlyöntien ja virheellisyyksien seuraamuksina ovat rikosoikeudelliset ja hallinnolliset sanktiot. Kaikkien edellä mainittujen selvityksessä käsiteltävien aiheiden osalta kuvataan ongelmakohtia, jotka viranomaisen näkökulmasta heikentävät valvonnan tehokkuutta.

Työeläkevakuuttamisen, työttömyysvakuuttamisen ja ammattitauti- ja tapaturmavakuuttamisen valvonnan rooli tässä selvityksessä tuo esiin sen, että nimenomaan verotustietojen ja verovalvonnan toimenpiteet heijastuvat sosiaalivakuuttamisen valvontaan. Merkittävä osa sosiaalivakuuttamisen valvonnassa käytettävistä tiedoista tulee erilaisina tietoluovutuksina Verohallinnolta. Selvityksessä havaittiin, että sosiaalivakuuttamisen valvonnan, tarkastusoikeuksien ja sanktioiden sääntelyssä on pieniä eroavaisuuksia, kun niitä vertaa toisiinsa ja verovalvontaa koskevaan vastaavaan sääntelyyn. Päähavainto on kuitenkin se, että mitä paremmat mahdollisuudet Verohallinnolla on oikeiden tietojen selvittämiseen, sitä paremmin sosiaalivakuuttamisen valvonta toteutuu.

Tämän selvityksen yhteydessä ei tehty erillisiä selvityksiä, joissa esimerkiksi verotustietoja analysoimalla olisi arvioitu viranomaisten toimenpiteiden vaikutusta ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisten toimintaan. Vaikuttavuutta on arvioitu viranomaisten kokemusten perusteella. Valvonnan vaikuttavuudesta on tehty vain vähän tutkimuksia, joihin tässä selvityksessä voitaisiin tukeutua. Yksi harvoista vaikuttavuus selvityksistä koskee rakennusalan tiedonantovelvollisuuden eli verotusmenettelylain 15 b § ja 15 c §:ssä säädetyn urakkatietojen antamisvelvollisuuden vaikutuksia urakoitsijoiden oman ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi (Rakentamisen tiedonantovelvollisuus urakka- ja työntekijätiedoista – lainsäädännön vaikuttavuudesta, Harmaan talouden selvitysryhmä 7 /2017). Selvityksessä havaittiin, että rakennuttajien Verohallinnolle antamat vertailutiedot rakennusurakoista ja työntekijöistä vaikuttavat urakoivien yritysten oman ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseen positiivisesti. Todennäköisesti vaikutus liittyy kiinnijäämisriskin kasvuun.

Viime vuosina (2016 - 2018) on valmisteltu merkittäviä viranomaisten tiedonsaantia kehittäviä lakihankkeita. Näistä merkittävin on tulorekisterilaki (53/2018), joka tuli voimaan 16.1.2018. Suuri muutos on se, että luonnollisten henkilöiden tulotiedot ovat lähes reaaliaikaisesti sekä tulonsaajan itsensä että usean tietoa tarvitsevan viranomaisen käytettävissä. Selvityksessä kuvataan kuitenkin laajasti aikaisempaa, vuosi-ilmoituksiin perustuvaa menettelyä. Vaikka tietoja saadaan lähitulevaisuudessa kuukausittain, voidaan olettaa, että tietojen oikeellisuuden valvonnassa on samoja piirteitä kuin vuosivalvontamenettelyssä.

3 SIVULLISEN TIEDONANTOVELVOLLISUUS VEROTUSMENETTELYSSÄ: VALVONTA JA SANKTIOT

3.1 Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus verotuksen toimittamista varten ja vertailutiedon keräämistä varten

3.1.1 Sivullisen tiedonantovelvollisuus ansiotuloista ja niiden saajista

Verotusmenettelylaissa käytetään sivullisen käsitettä silloin, kun kyse on jostakin toisesta tahosta kuin verovelvollinen itse: sivullinen on kuka tahansa, jolla on tietoa jonkun toisen luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön verotettavasta tulosta tai muusta

verotukseen vaikuttavasta seikasta. ”Sivullinen” voi olla toiselle valvontaviranomaiselle tai toisessa yhteydessä samoista tiedoista ”ilmoitusvelvollisen” asemassa. Tulorekisteri-ilmoittamisessa kahdessa roolissa toimiminen korostuu, koska samalla tulorekisteri-ilmoituksella ilmoittaja täyttää sekä verotusmenettelylain mukaisen sivullisen tiedonantovelvollisuuden että ennakoperintä-, eläke-, tapaturma- ja työttömyysvakuutuslainsäädännön mukaisen ilmoittamisvelvollisuuden.

Sivullisen tiedonantovelvollisuudesta säädetään verotusmenettelylain (VML) 3 luvussa ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain (OMVL) 5 luvussa. Verotusmenettelylain sivullisen yleistä tiedonantovelvollisuutta koskevan 15 §:n mukaan jokaisen on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot maksamistaan tai välittämistään rahanarvoisista suorituksista, niiden oikaisuista, saajista ja suoritusten perusteista. Tiedonantovelvollisuus tuloverotuksen alaisista suorituksista on siten lähtökohteisesti laaja ja kattava. Velvollisuutta on täsmennetty ja rajattu verohallinnon päätöksillä ja erityissäännöksillä

Suurin kappalemäärä sivullisen antamia tietoja saadaan niiltä suoritusten maksajilta, joilla on myös ennakonpidätysvelvollisuus maksamistaan suorituksista. Suorituksen maksaja on ennen vuosi-ilmoituksen antamista itse ilmoitusvelvollinen ennakonpidätysten määrästä jokaiselta palkan- tai muun suorituksen maksukuukaudelta. Suorituksen maksajilla on velvollisuus ilmoittaa vuosi-ilmoituksella suoritusten saajat, maksetut suoritukset ja toimittamansa ennakonpidätykset saajakohtaisesti eriteltynä³.

Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus tuottaa laajan massan tietoa, jonka on oltava luonnollisten henkilöiden verotuslaskelmia varten käytettävissä hyvin lyhyen ajan sisällä. Vuosi-ilmoitus annetaan suorituksen maksua seuraavan vuoden tammikuun loppuun mennessä. Luonnollisten henkilöiden esitetyt veroilmoitukset tulostetaan ja lähetetään huhtikuussa. Vuosi-ilmoitusten jättöajan ja esitetytön välisenä aikana valvonnan painopiste on ilmoitusten saapumisessa oikeaan aikaan ja teknisesti oikeassa muodossa. Vuosi-ilmoitustietoja voidaan verrata ennakonpidätysten euromääriin, jotka sama suorituksen maksaja on ollut velvollinen ilmoittamaan ja maksamaan joka palkanmaksukuukaudelta. Valvonta on pitkälle automatisoitua. Manuaalisesti voidaan tarkistaa ja korjata niin sanottuja ohjelmavirheitä eli esimerkiksi saman tiedon antamista useaan kertaan.

Vuosi-ilmoitusvalvonnassa ei sen sijaan ole juurikaan mahdollisuuksia paljastaa väärän sisältöistä tietoa ennen kuin sitä käytetään ensimmäisen kerran eli ennen kuin tiedot siirretään luonnollisten henkilöiden esitetyille veroilmoitukselle. Vuosi-ilmoituksella annettu yksittäistä työntekijää koskeva väärä tieto voi paljastua ennen verotuksen valmistumista, jos tulon saaja itse korjaa omalla esitetyllä veroilmoituksellaan havaitsemansa virheelliset ennakonpidätys- tai tulotiedot. Tulon saajan korjaamien tietojen perusteella suorituksen maksajalle voidaan määrätä esim. puuttuvan määräinen ennakonpidätysvelvoite, poistaa liian suurena ilmoitettu palkka ja ennakonpidätys tai määrätä sanktio. Jos virheet eivät tule esiin verotuksen aikana, ne jäävät verotarkastuksissa tehtävien havaintojen varaan tai paljastuvat vertaamalla eri viranomaisille annettuja tietoja.

Tätä selvitystä varten käytettyjen, vuodelta 2014 saatujen seurantatietojen mukaan suuri osa ansiotuloja ilmoittavien vuosi-ilmoittajien virheistä liittyy siihen, että kokonaismäärät maksetuista suorituksista ilmoitetaan, mutta saajakohtaiset erittelyt ovat puutteellisia tai puuttuvat kokonaan. Kehotuksilla, joiden tehosteena on laiminlyöntimaksun tai veronkorotuksen uhka, saadaan korjaavia ilmoituksia noin puolessa tapauksista. Määrätyistä laiminlyöntimaksuista poistetaan suuri osa, kun korjaavat ilmoitukset saadaan myöhemmin. Ilmoitusvalvonnan käsityksen mukaan suurimmissa tietovirroissa eli suurimpien yksittäisten vuosi-ilmoittajien tiedoissa virheet ovat usein tahattomia ja ne

³ Palkanmaksajien vuosi-ilmoituksia annetaan vuosittain noin 250.000 kappaletta. Yksi vuosi-ilmoitus sisältää kaikkien niiden henkilöiden tiedot, joille vuosi-ilmoituksen antaja on maksanut suorituksia.

saadaan korjattua ajoissa. Ankarampi sanktiointi ei todennäköisesti vähentäisi näiden henkilöverotuksen kannalta kriittisten virheiden määrää.

Pientä osaa suoritusten maksajien antamista tiedoista käsitellään vain informaatiotietona eli niitä ei esitetä verovelvollisen esitetyllä veroilmoituksella (esimerkiksi verotettavan määrän alittavat apurahat⁴). Verovelvollinen itse ei saa verotuslaskennan ulkopuolelle jäävää informaatiotietoa tarkistettavakseen eikä voi näin ollen reagoida virheellisinä pitämiinsä tietoihin. Tietojen puuttumisen ja tietojen oikeellisuuden valvonta on hankalampaa tai lähes mahdotonta pelkkänä informaatiotietona käytettävien sivulistietojen osalta. Tavoitteena on jatkossa esittää kaikki em. informaatiotieto esitetyllä veroilmoituksella, jolloin valvonta voisi tapahtua samoin kuin verotuslaskennassa käytettyjen vuosi-ilmoitustietojen osalta.

Vuosi-ilmoitusmenettelystä luovutaan, kun tulorekisterijärjestelmä otetaan käyttöön vuonna 2019. Tulorekisteriin ilmoitetaan tiedot 1.1.2019 alkaen maksetuista suorituksista. Tulorekisterilain (53/2018) mukaan suorituksen maksaja antaa kaikki vaadittavat tiedot – verotusta, eläkevakuuttamista, sosiaalivakuuttamista ym. koskevat – yhdellä tulorekisteri-ilmoituksella pääsääntöisesti viiden päivän kuluttua suorituksen maksamisesta. Suoritusten saajien nimet ja tulot ovat reaaliaikaisesti tulorekisteritietoja käyttävien viranomaisten tiedossa 5. päivänä suorituksen maksamisesta lukien ja viimeistään suorituksen maksamista seuraavan kuukauden 5. päivänä.

Tulorekisteri-ilmoittaminen on pääsääntöisesti sähköistä ilmoittamista. Ilmoitus annetaan joko ladattavana tiedostona tai antamalla käyttöliittymän kautta sähköinen ilmoitus. Nämä menetelmät eivät poikkea paljoakaan käytännöstä ennen tulorekisterin käyttöönottoa. Tulorekisterijärjestelmä voi olla myös integroituna palkanmaksujärjestelmään, josta tiedot siirtyvät automaattisesti tulorekisteriin. Tiedot välittyvät tulorekisteriin suoraan ja samanlaisina kuin ilmoitus- ja tiedonantovelvollisen omassa järjestelmässä. Ladattavana tiedostona tai käyttöliittymän kautta annettujen varsinaisten tulorekisteri-ilmoitusten oikeaa teknistä muotoa ja oikea-aikaisuutta on mahdollista valvoa samalla tavalla kuin niitä edeltävien vuosi-ilmoitusten antamista. Edellä kuvatut tietojen oikeellisuuden "kontrollikeinot" poistuvat eli verovuoden aikana annettujen euromääräisten ilmoitusten ja erikseen annettavien vuosi-ilmoitusten vertailu tai eri viranomaisille erillisillä ilmoituksilla annettujen tietojen johdonmukaisuuden vertailu ei ole enää mahdollista.

Luonnollinen henkilö (verovelvollinen itse) on merkittävässä asemassa suorituksen maksajan antamien tietojen oikeellisuuden tarkistajana. Tulonsaajalla on oikeus nähdä itseään koskevat tiedot tulorekisteristä sähköisen asiointipalvelun kautta. Tulonsaaja voisi siis puuttua virheellisiin tietoihin tai ilmoittaa tietojen puuttuvan jo huomattavasti aikaisemmin kuin esitetytty veroilmoitus tulostetaan. Tätä mahdollisuutta tulonsaajalla ei ole ollut ennen tulorekisterin käyttöönottoa. Velvollisuus tietojen tarkistamiseen syntyy edelleenkin vasta siinä vaiheessa, kun esitetytty veroilmoitus on verovelvollisen tarkastettavana ja korjattavana. Tulorekisterin käyttöönotto ei muuta verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden merkitystä oikeudellisesti.

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus ei ole muuttunut: jos tuloja jätetään ilmoittamatta, seuraa rangaistuksena veronkorotus tai rikosoikeudellinen sanktio. Verotusmenettelylain 7 § 4 momentin mukaan verovelvollisen katsotaan antaneen veroilmoituksen esitetytyn veroilmoituksen mukaisena, jos esitetyttyä veroilmoitusta ei palauteta tai korjata. Verotusmenettelylain säännöksen sanamuodon perusteella yleiset tuomioistuimet yleensä rinnastavat veropetosjutuissa esitetytyn veroilmoituksen korjaamatta jättämisen väärän tiedon antamiseksi veroilmoituksessa. Esitetytyn veroilmoituksen korjaamatta tai palauttamatta jättäminen voi olla vaihtoehdoisesti veropetosäännöksessä tarkoitettu laiminlyönti.

⁴ Verovuodesta 2019 alkaen myös apurahat esitetään asiakkaan esitetyllä veroilmoituksella.

Käytännössä luonnollisten henkilöiden ilmoittamisvelvollisuuden valvonta on vaikeaa ilman sivullisilta saatavia tietoja ja vertailutietoja. Sivullisen yleisen tiedonantovelvollisuuden avulla tavoitellaan sitä, että tietojen laaja kerääminen verovelvollisesta riippumattomista lähteistä vähentää tahatonta ja tahallista ilmoittamatta jättämistä.

Tulonmuodostuksen monipuolistuminen edellyttäisi sellaisen sivullistahon ”löytämistä”, jonka tiedonantovelvollisuuden sisältönä olisi verotuksen kannalta käyttökelpoinen tieto esimerkiksi alustatalouden toiminnasta: käyttäjistä, alustan avulla syntyneistä sopimuksista tai jopa rahaliikenteestä. Jos näille tahoille laissa säädetään tiedonantovelvollisuus, heihin sovellettaisiin samoja sanktiosäännöksiä kuin muihinkin tiedonantovelvollisiin. Tiedonantovelvollisuuden kannalta uudenlainen haaste on, että tietoja tarvittaisiin rajat ylittäviä palveluita tarjoavilta toimijoilta, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa. Ainakin Euroopan Unioniin ulkopuolelle sijoittautuneisiin toimijoihin ei voi tehokkaasti kohdistaa Suomen laissa säädettyjä velvoitteita ja suomalaisen viranomaisen määräämiä sanktioita.

3.1.2 Sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus tietyistä pääomatuloista

Yleinen tiedonantovelvollisuus koskee myös tahoja, jotka eivät ole suoritusmaksajia ja siten ennakonpidätysvelvollisia. Verotusmenettelylain 15 § koskee arvopaperivälittäjiä ja vakuutusyhtiöitä, joiden on annettava tiedot välittämistään erilaisista arvopapereista ja niiden lunastuksista. Myös näitä tietoja – esimerkiksi arvopaperivälittäjän ilmoittamat arvopapereiden osto- ja myyntitiedot sekä rahastoyhtiön ilmoittamat rahastolunastustiedot – kerätään vuosittain Suomessa yleisesti verovelvollisten luonnollisten henkilöiden esitetyille veroilmoituksille.

Verotusmenettelylaissa on em. yleissäännön lisäksi säännöksiä, joissa säädetään muusta sivullisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta. Esimerkiksi lain 17 §:ssä sekä 17 a – c §:issä säädetään mm. finanssilaitosten, arvopapereiden säilyttäjien, arvopaperikeskuksen velvollisuudesta antaa tietoja verotusta varten. Nämä sivullisen vuosilmoitukset ovat henkilöverotuksessa luovutusvoittoverotuksen perusta. Esimerkiksi vuonna 2014 arvopaperiluovutuksina ilmoitettiin yhteensä yli 12,5 miljoonaa kauppatapahtumaa ja vuonna 2016 ilmoitettiin yli 15 miljoonaa kauppatapahtumaa.

Verotusmenettelylain 15 §, 17§:n ja 17 a – c §:n mukaisen tiedonantovelvollisuuden vuosivalvonta on periaatteessa samanlaista teknistä tarkistusta kuin ansio- ja osinkotulojen ilmoittajien valvonta. Ennen esitetyt veroilmoitusten tulostusta ja lähettämistä voidaan havaita ja korjata tiettyjä teknisiä puutteita. Käytännössä vuosivalvonassa voidaan valvoa, onko ilmoitus kokonaan laiminlyöty (vertaamalla esimerkiksi edellisen vuoden ilmoituksiin), onko ilmoitus teknisesti sisällöltään vaatimusten mukainen, onko ilmoituksen suuruusluokka oikein ja onko tietyt Verohallinnon tiedossa olevat tapahtumat, kuten osakelunastukset, ilmoitettu oikein.

Edellä tarkoitettuja pääomatuloja koskevaan tiedonantovelvollisuuteen ei liity ennakonpidätyksen toimittamisvelvollisuutta tai lähdeveron tilitysvelvollisuutta. Verovuoden aikana ei muodostu ilmoitettavia ennakonpidätyksiä tai lähdeveroja, joita voitaisiin verrata vuosilmoitustietoihin. Havaintojen mukaan – joita ei ole varsinaisesti todettu selvityksillä ja tilastoja tutkimalla – verovelvolliset itse jättävät melko usein korjaamatta esitetyt veroilmoituksen tietoja, jos myyntitulo tai kauppatapahtuma puuttuu esitetyltä veroilmoitukselta kokonaan⁵. Tähän voi olla syynä tiettyjen tulojen kertaluonteisuus ja unohtaminen tai toisena ääripäänä suoranainen ilmoittamatta jättämistilaisuuden hyväksikäyttö.

⁵ Verohallinnon lausunnossa työryhmämuistiosta VM033:00/2014 (Arvopaperien säilytysmallien laajentumisen ja yhdentyvien markkinarakenteiden toteutumisen arviointi sekä arvopaperikeskusasetuksen täytäntöönpanon valmistelu) on todettu, että sivullistiedon puuttuessa esitetyltä veroilmoitukselta, verovelvollisten ”muistamisaste” ilmoittaa puuttuva tulo on noin 40 - 60%.

Pääomatuloja koskevan sivullisen tiedonantovelvollisuuden valvontaan vaikuttavissa tekijöissä on muitakin eroja verrattuna ansiotuloja koskevan tiedonantovelvollisuuden valvontaan. Tiedonantovelvollisista ei ole samankaltaista rekisteriä, kuin esimerkiksi säännöllisiksi palkanmaksajiksi rekisteröityjen työnantajien rekisteri⁶. Ei voida varmuudella todeta, keitä tiedonantovelvollisia tulisi kehottaa ilmoituksen antamiseen laiminlyöntimaksun uhalla. Toisaalta nämä tiedonantovelvolliset ovat yhtenäisempi ryhmä kuin palkkojen ilmoittajat siinä suhteessa, että käytössä on yleensä hyvät tietojärjestelmät ja resurssit tiedonantovelvollisuuden tekniseen järjestämiseen.

Sivullisen antamien, luovutusvoittoverotusta ja muita vastaavia pääomatuloja koskevien vuosi-ilmoitusten kattavuuden ja muun oikeellisuuden valvonta on edellä mainituista syistä mahdollista pääsääntöisesti jälkikäteen tehtävissä tarkastuksissa. Sivullisen tiedonantovelvollisuutta valvotaan verotusmenettelylain 23 §:n tarkastusta koskevan erityissäännöksen nojalla. Säännös koskee kaikkea verotusmenettelylain 3 luvussa säädettyä tiedonantovelvollisuutta. Tarkastukseen sovelletaan verotarkastusta koskevia menettelysääntöjä. Tiedonantovelvollisilla on velvollisuus antaa Verohallinnon tarkastettavaksi ilmoitusvelvollisuuden täyttämisen valvontaa varten tarvittava aineistonsa. Tarkastuksen kohteena ovat silloin nimenomaan ne menettelyt, joilla tiedonantovelvollinen itse on varmistanut antamiensa sivullistietojen oikeellisuuden.

Finanssilaitosten huolellisuusvelvollisuuden merkitys on korostunut kansainvälistä automaattista tietojenvaihtoa koskevien menettelyjen vuoksi (FATCA, CRS ja Euroopan unionin direktiivillä säännelty tietojenvaihto). Uskottava järjestelmä kansainvälisessä automaattisessa tietojenvaihdossa edellyttää, että kaikilla lainkäyttöalueilla asetetaan korkeat vaatimukset ilmoittajien menettelyille asiakkaan tuntemiseksi ja asiakkaalta saatavien tietojen oikeellisuuden takaamiseksi. Yksityiskohtaisten ohjeiden lisäksi kansainväliset sitoumukset ja direktiivissä jäsenvaltiolle asetetut vaatimukset edellyttävät huolellisuusvelvollisuuden laiminlyönnin tehokasta sanktiointia ja tahallisten väärinkäytösten ennalta estämistä.

3.1.3 Sivullisen tiedonantovelvollisuus tulliverotuksessa

Tulliverotukseen liittyvät sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevat säännökset ovat tullilain 15 luvussa ja Tullikoodeksin (UCC) 2 luvussa.

Tullilain 102 §:ssä säädetään sekä tullitoimenpiteen kohteena olevan henkilön että sivullisen velvollisuudesta antaa tietoja. Mainitun pykälän mukaan henkilön, jota tullitoimenpide koskee suoraan tai välillisesti, on annettava Tullille sen pyynnöstä ja asetetussa määräajassa kaikki tullitoimenpiteen suorittamiseksi tarvittavat tuojaa, viejää, muuta asianosaista, tavaraa, kulkuneuvoa, matkustajaa ja kulkuneuvon henkilökuntaa koskevat asiakirjat ja tiedot. Edelleen henkilön, jolla on hallussaan toisen tulliverotusta tai siitä johtuvaa muutoksenhakua koskevaa asiaa varten tarpeellisia tietoja, on annettava ne Tullille sen kehotuksesta määräajassa. Tiedonantovelvollisuus ei koske tietoja, jotka koskevat asiaa, josta henkilöllä on lain mukaan oikeus kieltäytyä todistamasta. Taloudellista asemaa koskevia tietoja ei kuitenkaan saa kieltäytyä antamasta.

Sivullisilta (esim. tilitoimisto, pankit ja vakuutuslaitokset) pyydetään tietoa Tullilain 102 § 2 kohdan perusteella tullimenettelyn ja -verotuksen oikeellisuuden varmistamiseksi hallinnollisissa jälkitarkastuksissa. Tietojentantovelvollisuuden tehosteeksi Tulli voi asettaa tullilain 104 §:n perusteella uhkasakon. Kts kappale 4.3.

⁶ Valvontaa kehitetään lisäämällä viranomaisten yhteisten rekistereiden käyttöä.

3.2 Sivullisen erityinen tiedonantovelvollisuus

Harmaan talouden tarkastuksissa sivullisen tiedonantovelvollisuuden (lähinnä laki verotusmenettelystä 19 § ja laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 30 §) nojalla saatavat tiedot ovat usein keskeisessä asemassa. Sivullisen yleisen ja erityisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin perusteella voidaan määrätä laiminlyöntimaksu (verotusmenettelylaki 22 a §). Laiminlyöntimaksun määräämisen uhkaa käytetään tosin verotarkastuksen aikana sivulliselle esitettyjen tietopyyntöjen (osto- ja myyntitiedustelut) tehosteena, mutta laiminlyöntimaksujen määräämiskäytännön yhtenäistämisen ei ole vielä toteutunut. Laiminlyöntimaksua pidetään euromäärältään siinä määrin vähäisenä, ettei sillä koeta olevan tosiasiallista tehostevaikutusta. Verotusmenettelylain 87 § puolestaan mahdollistaa jopa sakkorangaistuksen sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntitilanteissa. Tämän säännöksen soveltaminen edellyttää esituskinnan suorittamista, koska sakkorangaistus ei ole Verohallinnon määrättävissä. Sakkorangaistuksia ei ole käytännössä määrätty. Verohallinto ei voi käyttää ehdollisia, uhkasakon luonteisia tehosteita tietopyynnöissään muissa kuin valmisteverotusta koskevissa tietopyynnöissä (valmisteverotuslaki 102 §). Valmisteverotuksen yhteydessä ei ole määrätty uhkasakkoja.⁷

Tiedonantovelvollisella on oikeus saada Verohallinnon tietopyynnöstä valituskelpoinen päätös, jos tiedonantovelvollinen katsoo, että hänellä ei ole velvollisuutta tai oikeutta antaa vaadittua tietoa. Tiedonantovelvollisuutta koskeva valitus käsitellään hallintolainkäyttölaissa säädetyllä tavalla hallintotuomioistuimissa. Verotarkastuksen kannalta lopputulos on joka tapauksessa tiedon saamatta jääminen ja muihin lähteisiin turvautuminen. Hallinto-oikeusprosessin ratkaisua ei voida jäädä odottamaan verotarkastuksen viivästymisen kustannuksella. Nämä tapaukset ovat käytännössä harvinaisempia kuin varsinaiset tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnit. Nopeutettua menettelyä tiedonantovelvollisuuden laajuutta koskevien riitojen ratkaisuun ei ole toistaiseksi säädetty muidenkaan viranomaisten hallinnollisten tarkastusten osalta.

3.3 Sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin sanktiot

3.3.1 Sanktiot vero- ja tullilainsäädännössä

Oikea-aikaista ja oikeassa muodossa annettavaa sivullisen tiedonantovelvollisuutta edistetään yksityiskohtaisilla ohjeilla ja neuvonnalla sekä kehittämällä helppokäyttöisiä sähköisiä tiedonantomenetelmiä. Oikein toimimisen ja vaadittavan huolellisuuden kannustimeksi tarvitaan lisäksi oikeasuhtaisia sanktioita ja riittävän tehokasta valvontaa (sivullisilmoittajien valvontaa koskevia huomioita on esitetty aikaisemmissa kappaleissa 3.1.1 ja 3.1.2).

Vuosi-ilmoituksen antaminen on tiedonantovelvollisuus, jonka laiminlyönnistä seuraa laiminlyöntimaksu. Suorituksen maksajalla on yleensä myös velvollisuus kuukausittain ilmoittaa ja maksaa toimittamansa ennakonpidätyksen määrä. Tämän velvollisuuden sanktiouhka rinnastuu lähes täysin verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden sanktiouhkaan: laiminlyönnin tai väärin tietojen antamisen seuraamuksena voi olla veronkorotus tai rangaistus veropetoksesta.

Tulorekisteri-ilmoittamisen laiminlyönnin sanktiona on myöhästymismaksu (laki tulotietojärjestelmästä 22 §). Muut ilmoittamisvelvollisuuden ja tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä ja vääristä tiedoista määrättävät sanktiot säilyvät pääosin entisenlaisina,

⁷ Valmisteverotuslainsäädännön muutoshanke on vireillä, ja hankkeessa on selvitetty uhkasakkoa koskevan säännöksen kumoamista. Valmisteverotuslain 110 §:n säännös valmisteverotusrikkomuksesta kattaa myös sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin. Myös tätä säännöstä ei ole käytännössä sovellettu, ja valmisteverotuslain muutoshankkeessa on selvitetty valmisteverotusrikkomussäännöksen kumoamista.

eri viranomaisten määrääminä maksuina ja korotuksina. Verotusmenettelylain nojalla ilmoitus- ja tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan määrätä aikaisempaan tapaan laiminlyöntimaksu (verotusmenettelylaki 22 a §). Väärästä tiedosta tai laiminlyönnistä voi seurata myös veronkorotus, muiden valvontaviranomaisten hallinnolliset sanktiot tai mahdollisesti syytteet verorikoksesta, työeläkevakuutusmaksupetoksesta tai tapaturmavakuutuspetoksesta. Ilmoitusvelvollisuuden tahalliset laiminlyönnit ja velvoitteiden välttäminen täyttävät veropetoksen ja vakuuttamisvelvollisuuksiin liittyvien rikosten tunnusmerkistön täysin samalla tavalla kuin ennen tulorekisterin käyttöön ottoa.

Sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin seuraamuksena voidaan määrätä verotusmenettelylain 22 a §:n nojalla laiminlyöntimaksu, jonka asteikko riippuu laiminlyönnin vakavuudesta ja tahallisuudesta sekä siitä, onko laiminlyönti korjattu. Ankarin laiminlyöntimaksu seuraa, jos tiedonantovelvollinen on antanut tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti väärän ilmoituksen tai ei ole antanut ilmoitusta lainkaan. Laiminlyöntimaksun suuruus on enintään 15.000 euroa. Enimmäismäärä säädettiin vuonna 2004 vastaavan suuruiseksi kuin ennakkoperintälain tuolloin voimassa ollut veronkorotuksen enimmäismäärä (HE 57/2004). Tämä enimmäismäärä puolestaan oli säädetty jo vuonna 1997 voimaan tullessa ennakkoperintälaisissa (100.000 markkaa). Sivullisen tiedonantovelvollisuuden merkitys on kahdessakymmenessä vuodessa kasvanut merkittävästi ilman, että siihen liittyvän sanktion euromääräistä tasoa olisi arvioitu muuttuneen tilanteen mukaan.

Tahallisen laiminlyönnin seuraamuksesta on säädetty myös verotusmenettelylain 87 §:ssä, jonka nojalla voidaan tuomita sakkorangaistus. Rikosprosessissa vastaajana on luonnollinen henkilö eli esimerkiksi tiedonantovelvollisen yrityksen vastuuhenkilö. Sivullisen tiedonantovelvollisuuteen tietyistä pääomatuloista ei liity sellaista sivullisen omaa "verovelvollisuutta" ja ilmoitusvelvollisuutta, joiden laiminlyönteihin puututtaisiin arviomaksuunpanoilla ja veronkorotuksilla, eikä rikoslain veropetossäännöksen tunnusmerkistö voi täytyä.

Tullilain 95 §:ssä säädetään tulli-ilmoituksen tai muun tulliverotusta varten annettavaksi säädetyn tai Tullin pyytämän tiedon antamisen laiminlyönnin, vaillinaisuuden, virheellisyiden taikka myöhästymisen seuraamukseksi tullinkorotus. Tapauksissa, joissa ei kanneta tullia tai jossa tullin määrä on vähäinen eikä tullinkorotusta ole määrätty, voidaan tullilain 96 §:n nojalla määrätä virhemaksu. Tullinkorotus voi olla euromääräinen 50 - 3 500 euroa tai maksettavaksi määrätystä tullista enintään 100 %:n suuruinen korotus. Virhemaksua voidaan määrätä 50 – 15 000 euroa. Tullilainsäädännössä säädetyn ilmoitus- taikka tiedonantovelvollisuuden täyttämättä jättäminen tai sellaista velvollisuutta täyttäessään väärän tai puutteellisen tiedon antaminen saattaa täyttää rikoslain 46 luvun 7, 8 tai 9 §:ssä säädetyn tulliselvitysrikoksen tunnusmerkistön (perustekomuotoinen, törkeä tai lievä tekemuoto), josta voidaan tuomita sakkorangaistus tai enintään kolmen vuoden vankeusrangaistus.

3.3.2 Ehdotuksia yleisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntimaksujen kehittämiseksi

Sivullisen yleisen tiedonantovelvollisuuden suuren merkityksen vuoksi – myös huomioon ottaen sen, että Suomen lainsäädäntö ei ehkä täytä kansainvälisen automaattisen tietojenvaihdon tehokkaan täytäntöönpanon vaatimuksia – sivullisen yleiseen tiedonantovelvollisuuteen kohdistuvat sanktiomenettelyt ja sanktioiden tasot edellyttäisivät työryhmän näkemyksen mukaan ajanmukaistamista ja uudelleen arviointia. Mahdollisessa lainvalmistelussa olisi perusteltua arvioida seuraavien seikkojen toteuttamista:

- myöhästymis- tai viivästysmaksun määrääminen myös muissa sivullisen tiedonantovelvollisuuksissa kuin tulorekisteri-ilmoittamisessa⁸
- nykyisten euromääräisten laiminlyöntimaksujen tason tarkistaminen ja vakavimmista laiminlyönneistä määrättävän laiminlyöntimaksun korottaminen
- sanktiotasoon vaikuttavina seikkoina voitaisiin ottaa huomioon muun muassa ilmoitusvelvollisen liikevaihto, tietojen merkittävyys, laiminlyönnin vakavuus, laiminlyönnin vaikutus harmaan talouden ilmiöiden ja torjunnan näkökulmasta, sivullisilmoittajien erilaiset valmiudet (institutionaaliset ilmoittajat, finanssilaitokset vs. pienet työnantajat)
- kansainvälisiin sopimuksiin liittyvien sivullisen tiedonantovelvollisuuksien sanktiomenettelyjen yhdenmukaisuus kotimaisten tiedonantovelvollisuuksien kanssa (kansalliseen lainsäädäntöön ja hallinnon periaatteisiin soveltuvat menettelyt); kansainvälisessä yhteistyössä Suomen valtion uskottavuus edellyttää, että viranomaiset pystyvät takaamaan muille valtiolle välitettyjen tietojen oikeellisuuden ja ilmoittajilta vaadittavan huolellisuuden
- tiedonanto- ja huolellisuusvelvollisuuksien nykyiset muut sanktiomenettelyt esim. finanssivalvontaa ja kilpailuviranomaisten valvontatoimenpiteitä koskevassa lainsäädännössä voitaisiin ottaa huomioon soveltuvin osin mallina uudelleenarvioinnissa.⁹

Verotusmenettelylain 87 §:ssä säädettyä sakkorangaistusta on sovellettu hyvin harvoin, ja viime vuosina ei lainkaan. Säännöksen soveltamattomuus ei liene merkki rikosoikeudellisen sanktion tarpeettomuudesta, vaan ehkä ennemminkin sääntelyn kohteena olevan tiedonantovelvollisuuden muuttumisesta. Säännös on ollut samanlaisena voimassa jo vuonna 1995 kumotussa verotuslaissa. Olisi suositeltavaa harkita tiedonantovelvollisuutta koskevan säännöksen siirtämistä rikoslakiin, kuten on ollut tavoitteena erityislakeihin sisältyvien rangaistussäännösten osalta. Samassa yhteydessä voitaisiin selvittää, onko syytä säätää tiedonantovelvollisuuden laiminlyöminen yhteisösakolla rangaistavaksi. Silloin laiminlyöntimaksu ja rikosoikeudellinen seuraamus olisivat todellisia vaihtoehtoisia menettelyjä laiminlyönnin vakavuuden ja tahallisuuden mukaan.

4 VALVONTATOIMENPITEET JA TARKASTUKSET

4.1 Työeläkevakuuttamisen, työtapaturma- ja ammattitautivakuuttamisen ja työttömyysturvan rahoituksen valvonta

4.1.1 Työeläkevakuuttamisen valvonta ja tarkastukset

Työnantaja on velvollinen järjestämään ja kustantamaan työntekijöilleen työntekijän eläkelain (TyEL) mukaisen eläketurvan (TyEL 1 §). Käytännössä vakuuttamisvelvollisuus on hyvin kattava ja sen ulkopuolelle jää vain työ, jossa kuukausiansio on pienempi kuin 58,27 €/kk (vuoden 2018 tasossa). Eläketurvan järjestäminen merkitsee sekä vakuutuksen ottamista (yleensä vakuutus sopimuksen solmimista työeläkevakuutusyhtiön kanssa, vakuutuksen voi hoitaa myös eläkesäätiössä tai kassassa tai pientyönan-

⁸ Vrt. TEM 23/2017 (Selvitys kaupparekisterin kehittämisestä), jossa todettiin, että tilinpäätöstietojen toimitusvelvollisuuden valvonnassa viivästymismaksu olisi todennäköisesti uhkasakkomenettelyä tehokkaampi kannustin.

⁹ Esimerkiksi kilpailulainsäädännön mukaan seuraamusmaksun euromäärä saa (voi) olla 10 % sen vuoden liikevaihdosta, jolloin rikkomus on tapahtunut (kilpailulaki 13 §)

taja ns. tilapäisenä työnantaja ilman vakuutus sopimusta) että vakuutuksen hoitamiseen liittyvien ilmoitusten (tiedot palkan työntekijöistä ja näille maksetuista ansioista) asianmukaista toimittamista työeläkevakuuttajalle.

TyEL:n 186 §:n mukaan Eläketurvakeskus (ETK) valvoo, että työnantaja on täyttänyt vakuuttamisvelvollisuutensa. Eläkelaitokset (työeläkevakuutusyhtiöt, eläkesäätiöt ja -kassat) valvovat, että ko. laitoksessa työntekijöidensä eläketurvan järjestänyt työnantaja täyttää ilmoitusvelvollisuutensa (TyEL 187 §). TyEL mahdollistaa sen, että eläkelaitokset ja ETK voivat sopia käytännön valvontatoimista ja niiden toteuttajasta sekä ylipäättään työeläkevakuuttamisen valvonnan työnjaosta. Käytännössä eläkelaitokset seuraavat omien asiakkaidensa ilmoituskäyttäytymistä ja tarvittaessa vaativat asiakkaalta lisäselvityksiä tai pyytävät ETK:ta selvittämään asian. ETK vastaa vakuuttamisen yleisvalvonnasta, massamuotoisesta valvonnasta ja viranomaisyhteistyöstä.

Nykyään merkittävien työeläkevakuuttamisen valvontamuotoja ovat ETK:n toteuttamat laajat vertailut sekä kausiverotietojen ja vakuutustietojen että Verohallinnolle toimitettujen vuosi-ilmoitustietojen ja vakuutustietojen välillä. Näiden vertailujen avulla tulee esille tilanteita, joissa palkkaa maksanut työnantaja ei ole lainkaan järjestänyt työeläketurvaa työntekijöilleen (työnantajalla ei ole vakuutusta) tai työnantaja on ilmoittanut ansiot tai työntekijäteidot vajavaisesti (ilmoituspuute). Työeläkevakuuttamisen laiminlyöntejä, varsinkin sellaisia, joissa on tietoisesti tavoiteltu taloudellista hyötyä, tulee esille myös viranomaisyhteistyön kautta, mm. Verohallinnosta saadut tiedot verotarkastuksista ja niissä lisätystä palkoista sekä poliisin talousrikostututkinassa esille nousseet laiminlyönnit. Työeläkevakuuttamisen valvonnan kannalta keskeisiä yhteistyökumppaneita ovat myös Tapaturmavakuutuskeskus, Työttömyysvakuutusrahasto ja Aluehallintovirastot (tilaajavastuutarkastajat).

Työeläkevakuuttamiseen liittyvä ilmoitusliikenne siirtyy tulorekisterin kautta tapahtuvaksi 1.1.2019 alkaen. Periaatteessa tulorekisteri ei mitenkään muuta työnantajan velvollisuutta järjestää ja kustantaa eläketurva työntekijöilleen, mutta käytännössä tulorekisterin aiheuttamat merkittävät ilmoitusliikenteen muutokset vaikuttavat myös työeläkevakuuttamiseen valvontaan. Tulorekisteri ei sinällään mitenkään estä tai poista vakuuttamisen laiminlyöntejä tai tee virheellistä ilmoittamista mahdottomaksi. Laajoihin vertailuihin perustuvat valvonnat kuitenkin jossain määrin muuttuvat tulorekisterin käyttöönoton myötä. Tulorekisterin aikana ETK:n rekisteritietoihin pohjautuva valvonta tulee olemaan nykyistä kohdennetumpaa painottuen toisaalta riskiasiakkaisiin ja toisaalta vakuuttamisen suhteen riskialttiisiin tuloeriin¹⁰.

Työeläkevakuuttamisen valvonnan kautta saadaan vuosittain selville noin 120 M€ vakuuttamattomia palkkoja. Puutteita on noin 2 200 työnantajalla ja noin 16 000 työntekijän eläketurva saatetaan kuntoon. Sellaiset eläkevakuuttamisen laiminlyönnit, joissa on tavoiteltu merkittävää taloudellista hyötyä tai jotka muuten ovat osa laajempaa talousrikosvyyhtiä, käsitellään rikosprosessissa (RL 29:4 a ja 4 b §).

ETK:lla ja eläkelaitoksella on TyEL:n 188 §:n nojalla oikeus tehdä tarkastus työnantajan tiloissa ja ryhtyä toimenpiteisiin sen selvittämiseksi, onko työnantaja täyttänyt tämän lain mukaiset velvoitteensa. Tarkastuksen toimittamiseksi on oikeus saada virkapapua poliisilta ja muilta viranomaisilta. Poikkeustapauksessa tarkastus voi kohdistua myös työnantajan asuntoon. Tarkastuksen työnantajan asunnossa saa suorittaa vain poliisi tai veroviranomainen. ETK:lla ja eläkelaitoksella on myös oikeus kuulusteluttaa todistajia käräjäoikeudessa käsillä olevan asian selvittämiseksi (TyEL 216 §). Virkapaputilanteet ja kuulusteluttaminen ovat käytännössä erittäin harvinaisia. Vähäisestä käytöstä huolimatta niillä on tietty periaatteellinen ja mahdollisesti ennalta ehkäisevä

¹⁰ Tulorekisteriin ilmoitettava tulotieto voi tiettyjen tuloerien tai tulonsaajan statuksen osalta olla joko vakuutettavaa tai ei-vakuutettavaa; tulorekisterissä tuloerä ilmoitetaan samalla koodilla riippumatta vakuutusvelvollisuudesta, mikä voi lisätä tahattomien ja tahallisten virheiden riskiä. Sama tilanne koskee myös tapaturmavakuuttamista ja työttömyysturvavakuuttamista.

merkitys. Sen sijaan tarkastuskäyntejä yksittäisten työnantajien luokse sekä isoihin rakennuskohteisiin tehdään, rakennustyömaille usein yhdessä muiden viranomaisten kanssa. Yksittäiset työnantajat ovat joskus passiivisia tarkastustilanteissa ja joskus jää aivoimeksi se eikä aineistoa ole vai eikä sitä esitetä.

4.1.2 Työttömyysvakuuttamisen valvonta ja tarkastukset

Työnantajalla on lakisääteinen velvollisuus maksaa työttömyysvakuutusmaksu, jos hän maksaa kalenterivuoden aikana työntekijöilleen palkkaa yhteensä yli 1 200 euroa. Työnantajan tulee pidättää palkansaajan työttömyysvakuutusmaksu jokaisen palkanmaksun yhteydessä. Työttömyysvakuutusrahasto määrää ja perii työnantajalta työnantajan ja palkansaajan työttömyysvakuutusmaksun työttömyysetuuksien rahoituksesta annetun lain 19 a §:n mukaisen palkkasumman perusteella. Voimassa olevan lainsäädännön mukaan työttömyysvakuutusmaksujen maksu- ja perintämenettely perustuu vakuutusvuoden aikaiseen ennakkolaskutukseen ja vakuutusvuoden jälkeiseen tassa-laskutukseen. Työttömyysvakuutusrahasto perii työnantajalta vakuutusvuoden aikana työttömyysvakuutusmaksun ennakkoa vakuutusvuoden arvioitujen ennakkopalkkasummien perusteella.

Työttömyysvakuutusrahaston tehtävänä on valvoa, että työnantajat täyttävät työttömyysvakuutusmaksuihin liittyvät velvollisuutensa. Työttömyysvakuutusrahasto on valvonut vuodesta 2009 alkaen työttömyysvakuutusmaksuja yhdessä tapaturmavakuutuslaitosten kanssa. Maksujen määrääminen, perintä ja valvonta siirtyivät Työttömyysvakuutusrahastolle 1.1.2013. Loppuvuodesta 2015 Työttömyysvakuutusrahasto aloitti itse perimiensä työttömyysvakuutusmaksujen valvonnan. Vuodesta 2016 alkaen valvonnassa on määrätty vuosittain maksuja hieman alle 500 työnantajalle. Edellä mainitut maksut ovat olleet vuosittain yhteensä noin 2,5 miljoonaa euroa.

Työttömyysvakuutusmaksujen valvonta perustuu pääosin työnantajan ilmoittamien työttömyysmaksutietojen ja Verohallinnolta saatujen palkkatietojen jälkikäteiseen vertailuun. Työttömyysvakuutusrahasto saa Verohallinnolta tiedon työnantajan vuosi-ilmoituksilla ilmoitetuista palkkaeristä riippumatta siitä, onko tuloista työttömyysvakuutusmaksuvelvollisuus. Verohallinnolta saatujen tietojen lisäksi Työttömyysvakuutusrahastolla on oikeus saada valvontaa varten tietoja väestörekisteriviranomaiselta, Eläketurvakeskukselta, työeläkelaitokselta, Tapaturmavakuutuskeskukselta sekä työnantajalta. Työttömyysvakuutusrahasto tekee valvonnan osalta yhteistyötä myös Eläketurvakeskuksen ja Tapaturmavakuutuskeskuksen kanssa.

Tulorekisteri tulee käyttöön työttömyysvakuutusmaksujen osalta 1.1.2019 alkaen. Tulorekisterin käyttöönoton jälkeen työttömyysvakuutusmaksujen maksaminen tulee pääasiassa perustumaan toteutuneeseen palkanmaksuun perustuvaan malliin, mutta työnantajilla olisi edelleen mahdollisuus valita ennakkollinen perintä. Työttömyysvakuutusmaksuvelvollisuuteen oikeellisuutta voidaan valvoa ajantasaisemmin jo vakuutusvuoden aikana, tai kuten nykyisin vakuutusvuoden jälkeen. Valvonta tulee perustumaan pääasiassa tulorekisteritietoihin

Työttömyysvakuutusrahastolla on oikeus perintään liittyen tarkastaa työnantajan asiakirjoista työnantajan tietojenantovelvollisuuteen kuuluvien tietojen oikeellisuus. Edellä mainitun tarkastusoikeuden toteuttamiseksi Työttömyysvakuutusrahastolla on oikeus saada poliisilta tai muilta viranomaisilta virka-apua. Työttömyysvakuutusrahasto ei ole toistaiseksi tehnyt virka-apupyntöjä.

4.1.3 Työtapaturma- ja ammattitautivakuuttamisen valvonta ja tarkastukset

Työtapaturma- ja ammattitautilain 3 §:n mukaan työnantajan, joka on maksanut tai sopinut maksavansa maksaa palkkaa työntekijöilleen yhteensä yli 1200 euroa kalenterivuodessa, on otettava työtapaturma- ja ammattitautivakuutus.

Tapaturmavakuutuskeskuksen tehtäväksi tuli lainmuutoksen myötä vakuuttamisen valvonta vuodesta 2016 alkaen. Tapaturmavakuutuskeskus valvoo, että työnantajat täyttävät vakuuttamisvelvollisuutensa sekä selvittää laiminlyöntiepäilyt. Jos työnantajalla on vakuutus, vakuutusyhtiön tehtävänä on valvoa, että työnantaja täyttää ilmoitusvelvollisuutensa oikein.

Tapaturmavakuutuskeskuksen valvonta perustuu pääosin jälkikäteiseen massavalvontaan, jossa TVK vertaa verottajalta saatuja vuosi-ilmoitustietoja ja oma-aloitteisia verotustietoja sekä vakuutusrekisterin vakuutustietoja keskenään. Silloin kun työnantaja on maksanut palkkaa työntekijöilleen vähintään vakuuttamisrajan eli 1200 euron yli eikä työnantajalle löydy työtapaturma- ja ammattitautivakuutusta, tapaus jää Tapaturmavakuutuskeskuksen valvonnan listalle.

Vakuuttamisen laiminlyönti voi tulla esille myös silloin, kun työntekijälle sattuu työtapaturma tai erilaisten ihmiantojen sekä aluehallintoviranomaisen valvonnan perusteella. TVK saa valvontaa varten myös mm. Verohallinnolta tiedot verotarkastuksista ja niissä lisätyistä palkoista Tapaturmavakuutuskeskus tekee valvonnan osalta yhteistyötä myös Eläketurvakeskuksen ja Työttömyysvakuutusrahaston kanssa.

Tapaturmavakuutuskeskus aloittaa tulorekisterin hyödyntämisen 1.1.2020, josta lukien TVK saa työnantajan ilmoittamat palkkatiedot suoraan tulorekisteristä. Tulorekisterin vaikutukset vakuuttamisen valvontaan tulevat olemaan samat kuin muilla sosiaalivakuuttajilla.

Tapaturmavakuutuskeskuksella ja vakuutusyhtiöllä on työtapaturma- ja ammattitautivakuutuslain 253 ja 254 §:n perusteella oikeus mm. tehdä tarkastus työnantajan toimitiloissa. Tarkastettavan työnantajan on esitettävä tarkastuksessa palkkakirjanpitoa, työaikakirjanpitoa sekä esitys- tai tallennusmuodosta riippumatta kaikki muu aineisto, jolla voi olla vaikutusta tarkastettavan vakuuttamisvelvollisuuteen. Tapaturmavakuutuskeskuksella on lisäksi oikeus tarkastaa työnantajan asiakirjoista tietojen oikeellisuus.

Edellä mainitun tarkastusoikeuksien toteuttamiseksi ja tietojen saamiseksi Tapaturmavakuutuskeskuksella on oikeus saada poliisilta tai muilta viranomaisilta virka-apua. Toistaiseksi Tapaturmavakuutuskeskus ei ole käyttänyt sille annettua tarkastusoikeutta.

4.2 Työeläkevakuuttamisen, työttömyysvakuuttamisen ja työtapaturma- ja ammattitautivakuuttamisen hallinnolliset sanktiot

Työeläkevakuuttamisen laiminlyöntien sanktioiden määrääminen muuttuu 1.1.2019 alkaen¹¹. Nykyinen laiminlyöntikorotus muuttuu laiminlyöntimaksuksi, jonka määrää Valtiokonttori. Hallituksen esityksen mukaan tilanteissa, joissa laiminlyöntimaksu näyttäisi jäävän hyvän pieneksi, ei eläkelaitoksen tarvitsisi siirtää tapausta Valtiokonttorille eikä työnantajalle määrättäisi laiminlyöntimaksua. Maksun määrään vaikuttavat seikat säilyvät hallituksen esityksen mukaan samoina 1.1.2019 lukien kuin nyt voimassa olevassa lainsäädännössä, samoina maksun enimmäismäärä (100 % vakuutusmaksusta). Laiminlyöntimaksun suuruuteen vaikuttavat laiminlyöntiajan pituus, laiminlyöntin toistuvuus ja muut näihin rinnastettavat laiminlyöntin moitittavuuteen liittyvät seikat. Kaksoisrangaistavuuden kannalta laiminlyöntimaksu rinnastuu veronkorotukseen.

Laiminlyöntimaksu tulee määrättäväksi vain silloin, kun työnantaja on laiminlyönyt vakuuttamisvelvollisuutensa (ei ole solminut vakuutus sopimusta tms.). Tulorekisterin ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntit sanktioi Verohallinto. Tältä osin siis eläkejärjestelmän sanktiot liittyen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönteihin heikkenevät tulorekisterin aikana verrattuna vuotta 2019 edeltäneeseen aikaan. Tulevaisuudessa selviää,

¹¹ 31.12.2018 saakka TyEL:n 163 §:n ja 186 §:n mukaan eläkelaitos voi määrätä työnantajalle laiminlyöntikorotuksen.

onko Verohallinnon toimesta tapahtuva sanktinoiti riittävä vai kasvavatko vakuuttamiseen liittyvät ilmoituslaiminlyönnit.

Työttömyysvakuuttamisen laiminlyönnistä ei voi määrätä sanktioita. Lainsäädännössä tehty ratkaisu perustuu siihen, että Työttömyysvakuutusrahasto ei ole viranomaislainen. Perustuslakivaliokunta on mietinnössään (PeVL 15/2012) koskien (HE 42/2012) katsonut, että julkinen hallintotehtävä voidaan perustuslain 124 §:n perusteella antaa muulle kuin viranomaiselle vain lailla tai lain nojalla, jos se on tarpeen tehtävän tarkoituksen mukaiseksi hoitamiseksi eikä vaaranna perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia. Perustuslakivaliokunta on katsonut, että hallinnolliseen seuraamukseen sisältyy merkittävää julkisen vallan käyttöä, eikä tehtävää siten voida antaa muulle kuin viranomaiselle.

Työtapaturma- ja ammattitautivakuutuslain 181 §:n perusteella työnantaja, joka on laiminlyönyt vakuuttamisvelvollisuutensa, on velvollinen maksamaan maksun, joka vastaa kohtuulliseksi katsottavaa vakuutusmaksua siltä ajalta, jota laiminlyönti koskee, ei kuitenkaan pitemmältä ajalta kuin kulumassa olevalta ja viideltä viimeksi kuluneelta kalenterivuodelta. Saman lain 182 §:n perusteella työnantaja, joka on laiminlyönyt vakuuttamisvelvollisuutensa, on velvollinen maksamaan laiminlyöntimaksun, joka on enintään kolme kertaa sen suuruinen kuin vakuutusmaksua vastaava maksu. Vakuutusmaksua vastaavan maksun ja laiminlyöntimaksun määrää Valtiokonttori.

Lain perusteluiden (HE 277/2014) mukaan laiminlyöntimaksussa on kyse sanktioluonteisesta seuraamusmaksusta. Sanktion suuruus on sidottu vakuutusmaksua vastaavan maksun tasoon. Enimmillään laiminlyöntimaksu ja vakuutusmaksua vastaava maksu on siis yhteensä nelinkertainen maksu (korotus 300 %). Laiminlyöntimaksulle ei ole säädetty vähimmäismäärää, mutta sanamuodon mukaan maksun tulisi olla aina suurempi kuin nolla euroa muutoin kuin erityistilanteissa luonnolliselle henkilölle.

Laiminlyöntimaksun suuruutta määrättäessä otetaan huomioon laiminlyöntiajan pituus, laiminlyönnin tahallisuus ja toistuvuus sekä vakuuttamatta jääneen työn määrä ja riski. Muut seikat kuten esimerkiksi laiminlyöjän taloudellinen asema, eivät ole harkinnassa huomioon otettavia. Lain perusteluiden mukaan myöskään tietämättömyyteen vetoaminen ei voisi olla säännönmukainen anteeksiantoperuste. Harkinta on aina tapauskohtaista.

4.3 Tullin tarkastukset

(Raportin julkisesta versiosta on poistettu Tullin tarkastustoimintaan liittyvä salassa pidettävä sisältö.)

Tullissa tehdään tavaran maahantuontiin, vientiin ja kauttakuljetukseen liittyvien tullimenettelyjen ja tullilmoitusten oikeellisuuden ja yhdenmukaisuuden varmistamiseen liittyviä erilaisia tarkastuksia. Tullin tarkastustoiminnan tehtävänä on varmistaa tulliverotusasioinnin fiskaalinen oikeellisuus, edistää ja turvata ulkomaankaupan sujuvuutta ja suojata yhteiskuntaa mm. harmaan talouden toimintaedellytyksiä heikentämällä.

Arvonlisäverolain 160 § sekä Valmisteverolain 4 § nojalla Tulli valvoo maahantuotavien tai maahantuotujen tavaroiden tulliselvitykseen liittyvän yritystarkastuksen ja muun tulliselvitystä koskevan valvonnan yhteydessä myös maahantuonnista suoritettavan valmisteveron sekä arvonlisäveron oikeellisuutta silloinkin, kun Verohallinto on kyseisen tuonnin osalta veroviranomaisena.

Tarkastustoimintaa toteutetaan reaaliaikaisesti, etupainotteisesti ja jälkikäteen erilaisia tarkastustapoja soveltamalla sekä valtakunnallisesti yhtenäisiä toimintamalleja ja ohjeita noudattamalla. Jäljempänä esiteltujen yritystarkastuksen, asiakirjatarkastuksen ja varastotarkastuksen lisäksi tehdään esimerkiksi menettely-, kirjanpidon- ja tavarantar-

kastuksia. Tarkastukset toteutetaan riskianalyysiin perustuen, erilaisiin lupahakemuksiin liittyen (esim. AEO-valtuutus tai varastoluvat) tai lakisääteisinä. Riskiperusteista kohdevalintaa täydentää satunnaisotanta.

Tullin yritystarkastuksen toimivaltuuksista ja tarkastusmenettelystä säädetään pääsääntöisesti EU:n tullikoodeksissa (UCC) (EU No 952/2013), tullilaisissa (304/2016) ja hallintolaisissa. Tullin yritystarkastus tekee ainoastaan hallinnollisia jälkitarkastuksia UCC 48 artiklan perusteella.

UCC 48 artiklan mukaan tulliviranomaiset voivat tavaroiden luovuttamisen jälkeen tullitarkastusta varten tarkistaa tullilainsäädännössä säädetyillä erilaisilla tulli-ilmoituksilla mm. annettujen tietojen oikeellisuuden ja täydellisyyden sekä mahdollisten täydentävien asiakirjojen olemassaolon. Lisäksi voidaan tarkastaa mm. ilmoituksen antajan kirjainpito ja muut asiakirjat, jotka koskevat tavariin liittyviä toimintoja taikka näihin tavariin aikaisemmin kohdistettuja tai myöhemmin kohdistettavia kaupallisia toimintoja. Tulli voi myös tarkastaa asiaan liittyvät tavarat ja/tai ottaa näytteitä, jos se on vielä mahdollista.

Tarkastukset voidaan suorittaa tavaroiden haltijan tai haltijan edustajan tiloissa, ammattitoiminnan harjoittajana suoraan tai välillisesti mainituissa toiminnoissa osallisena olevan henkilön tiloissa taikka muun mainittuja asiakirjoja ja tietoja ammattitoimintansa yhteydessä hallussaan pitävän henkilön tiloissa.

UCC 15 artiklan mukaan henkilön, jota tullimuodollisuudet tai tullitarkastukset koskevat suoraan tai välillisesti, on annettava tulliviranomaiselle näiden pyynnöstä ja mahdollisesti asetetussa määräajassa kaikki tarvittavat asiakirjat ja tiedot asianmukaisessa muodossa sekä kaikki tarvittava apu muodollisuuksien tai tarkastusten loppuun suorittamista varten.

Tullilain 102 §:ssä säädetään sekä tullitoimenpiteen kohteena olevan henkilön tietojen antamisvelvollisuudesta että sivullisen velvollisuudesta antaa tietoja. Mainitun pykälän mukaan henkilön, jota tullitoimenpide koskee suoraan tai välillisesti, on annettava Tullille sen pyynnöstä ja asetetussa määräajassa kaikki tullitoimenpiteen suorittamiseksi tarvittavat tuojaa, viejää, muuta asianosaista, tavaraa, kulkuneuvoa, matkustajaa ja kulkuneuvon henkilökuntaa koskevat asiakirjat ja tiedot. Edelleen henkilön, jolla on hallussaan toisen tulliverotusta tai siitä johtuvaa muutoksenhakua koskevaa asiaa varten tarpeellisia tietoja, on annettava ne Tullille sen kehotuksesta määräajassa. Tiedonantovelvollisuus ei koske tietoja, jotka koskevat asiaa, josta henkilöllä on lain mukaan oikeus kieltäytyä todistamasta. Taloudellista asemaa koskevia tietoja ei kuitenkaan saa kieltäytyä antamasta.

Näin ollen Tullin yritystarkastuksella on oikeudet saada tietoa tehtäviensä suorittamiseksi. Yhtenä tosiasiallisena haasteena yritystarkastuksen suorittamisessa on havaittu olevan henkilön kieltäytyminen tietojen antamisesta. Tullilain 104 § perusteella Tulli voi asettaa 102 §:n 2 momentissa säädetyn tietojenantovelvollisuuden (sivullisen tiedonantovelvollisuus) ja koodeksin 15 artiklassa säädetyn tietojenanto- ja myötävaikutusvelvollisuuden tehosteeksi uhkasakon.

Edelleen on huomioitava, että Tullin yritystarkastuksella on pääsääntöisesti oikeus suorittaa tarkastuksia UCC 48 artiklan 2 kohdassa määritellyissä paikoissa. Jos henkilö, jonka luona tarkastus suoritetaan, kieltää pääsyn tiloihin taikka kieltäytyy asiakirjojen luovuttamisesta tai esittämisestä, ei tullin yritystarkastus voi suorittaa tarkastusta. Henkilö, joka kieltäytyy antamasta tullimiehelle tullilain (304/2016) 17 §:n tai 102 §:n 1 momentin taikka rikostorjunnasta Tullissa annetun lain (623/2015) 2 luvun 14 §:n tai 15 §:n mukaisesti pyydettyjä tietoja, voidaan tuomita rikoslain 16 luvun 4 b §:n nojalla niskoittelusta tullimiestä vastaan sakkoon tai vankeuteen enintään kolmeksi kuukaudeksi.

Esitetään harkittavaksi, olisiko tarpeellista yhdenmukaistaa myös Tullin vastuulla oleviin tarkastuksiin liittyvää lainsäädäntöä (Tullilaki) ja uhkasakon lisäksi säätää laiminlyöntimaksu esittämiselvöllisyyksien laiminlyönnistä. Tosin maksun lisäksi pitäisi olla myös keinoja saada tiedot niissäkin tapauksissa, joissa yritys maksaa laiminlyöntimaksun, muttei siitä huolimatta luovuta aineistoa.

Yhtenä suurimmista haasteista nähdään tarkastussektorilla olevan digitalisaatiosta johtuva kirjanpidon siirtyminen sähköiseen muotoon ja siitä seuraavat ongelmat kirjanpitomateriaalin haltuun saamisessa viranomaistoimia varten. Tehokkaan tarkastustuloksen saavuttamiseksi tulisi lainsäädäntöön lisätä tullille toimivaltaa päästä tarkastuksilla yritystoimintaan liittyviin sähköisiin järjestelmiin (kirjanpitojärjestelmiin ym.) sekä oikeus ottaa mukaan/kopioida kyseisistä järjestelmistä tarpeellisia tietoja.

Tullilainsäädännössä määritettyä tarkastustoimivaltaa tulisi päivittää tapauksissa joissa verovelvollinen ei täytä hänelle verotarkastukseen liittyvää myötävaikutusvelvollisuuttaan eli tarkastusoikeuden tulisi sisältää ns. hallinnollisia pakkokeinomaisia piirteitä.

Asiassa on otettava huomioon, että Tullilla on hallintoviranomaisen tehtävän lisäksi myös lainvalvontaviranomaisen tehtävät. Tulli toimii esitutkintaviranomaisena tullirikoksiksi määriteltävien rikosten esitutkinnassa. Tullin tarkastustoiminnassa esille tulleet mahdolliset rikosepäilyt toimitetaan Tullin rikostutkintaan sen harkitsemiseksi, onko asiassa syytä epäillä rikosta ja mahdollisen esitutkinnan suorittamista varten. Tarkastusprosessi on täysin erillään mahdollisesti käynnissä olevasta rikosprosessista, eikä pakkokeinolaissa säädettyjä esitutkinnan toimivaltuuksia voida käyttää edellä mainittujen tarkastustoimivaltuuksien mahdollisten puutteiden korjaamiseksi.

4.4 Verotarkastukset

4.4.1 Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus ja selvittämiselvöllisyys

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään verotusmenettelylain (VML) 2 luvussa ja oma-aloitteisten verojen osalta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (OVML) 4 luvussa.¹² Selvittämiselvöllisuudesta ja sen jakautumisesta Verohallinnon ja verovelvollisen välillä säädetään VML 26 §:ssä ja OVML 8 §:ssä.

Harmaan talouden torjunnan näkökulmasta keskeisimpinä VML 2 luvun säännöksistä voidaan pitää 11 §:ssä¹³ säädettyä velvollisuutta esittää pyynnöstä lisätietoja ja/tai tositteita sekä 14 §:ssä¹⁴ säädettyä velvollisuutta esittää kirjanpito- ja muu aineisto verotarkastusta varten. Näiltä osin kyse on nimenomaan ”perusmuotoista” ilmoittamisvelvollisuutta täydentävästä asian selvittämisestä, joka kuuluu verovelvollisen vastuulle.

4.4.2 Verovelvollisen selvittämis- ja esittämiselvöllisuuden laiminlyönteihin puuttuminen

¹² Koska verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta koskeva sääntely on molemmissa laeissa käytännössä toisiaan vastaava, viitataan jatkossa tältä osin vain VML:n sääntelyyn.

¹³ VML 11 §: Verovelvollisen on Verohallinnon tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin velvoituksin ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä tositteet, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

¹⁴ VML 14 § 1 mom.: Verovelvollisen on Verohallinnon tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin velvoituksin ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä tositteet, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

Työryhmä ei pidä verotarkastukseen liittyvän esittämismahdollisuuden laiminlyönnin sanktiointia nykytilassa riittävänä. VML 32 §:ssä säännelty veronkorotus soveltuu sanamuodoiltaan sekä ennen kaikkea käytännön sovellettavuudeltaan huonosti tilanteisiin, joissa verovelvollinen ei anna pyydettyjä lisätietoja tai esitä aineistoa verotarkastusta varten. Käytännössä veronkorotusuhkaa ei käytetäkään ainakaan pyydettyä tietoa VML 14 §:n nojalla eikä siten myöskään veronkorotusta määrätä mahdollisissa laiminlyöntitilanteissa. Laiminlyöntitilanteissa ainoana reagoitikeinona / seurauksena onkin yleensä arvioverotus, mikä ei luonnollisestikaan toimi – eikä ole tarkoitukseen toimia – sanktiona. Jouduttaessa turvautumaan arvioverotukseen myös verotuksen oikeellisuus mahdollisesti vaarantuu.

Edellä mainituista seikoista johtuen verovelvollisen selvittämismahdollisuuden laiminlyöntien sanktiointia tulisikin kehittää. Yhtenä vaihtoehtona on veronkorotusta koskevan sääntelyn täsmäntäminen. Lähtökohtaisesti veronkorotus olisi kuitenkin tarkoituksenmukaista pitää puhtaasti veroilmoituksen antamiseen liittyvänä sanktiona, ja sen toimivuutta (mahdollisten täsmennysten jälkeenkään) selvittämismahdollisuuden tehosteena voidaan pitää kyseenalaisena.¹⁵ Käyttökelpoisempina tehosteena voitaisiin pitää joko uhkasakkoa tai ehdollista laiminlyöntimaksua, joista jälkimmäistä voidaan pitää VML:n nykyrakenteeseen paremmin yhteensopivana. Oli kyseessä sitten uhkasakko tai ehdollinen laiminlyöntimaksu, pitäisi se asettaa riittävän suureksi, että se myös tosiasiallisesti tehostaisi selvittämismahdollisuuden täyttämistä. Verovelvollisen ollessa oikeushenkilö tulisi tehoste olla asetettavissa myös oikeushenkilön edustajalle (luonnollinen henkilö), jotta tehoste kohdistuisi nimenomaisesti siihen tahoon, jonka hallussa pyydetty asiakirjat ja tiedot ovat tai joka pystyy niiden luovuttamisesta päättämään.

Huomattavaa on, että valmisteverotuslaissa (102 §) ja autoverolaissa (84 §) on mahdollisuus asettaa tiedonantovelvollisuuden ja aineiston esittämismahdollisuuden tehosteeksi uhkasakko. Verohallinnon toimivaltasääntely on siten sen kannettavina olevien verolajien osalta erilainen. Merkitsevä on myös se, että valmisteverotuslain uudistuksen (19.3.2010/182) yhteydessä uhkasakkoa koskevaan sääntelyyn lisättiin itsekriminointisuojaelementti¹⁶, mutta lain esitöissä tätä ei ole käsitelty mitenkään.

4.4.3 Verohallinnon tarkastusoikeuden ja toimivaltuuksien kehittäminen

4.4.3.1 Tehokkaat keinot tiedon hankkimiseen

Varsinkin harmaan talouden verovälitöiden selvittämisessä (VML 11 § / VML 14 §) edellä kuvattu ilmoittamismahdollisuuden tehostaminen ei yleensä toisi toivottuja tuloksia. Ns. raskaan harmaan toimijoille (esim. järjestäytynyt rikollisuus) asetettava uhkasakko, ehdollinen laiminlyöntimaksu tai vastaava taloudellinen tehostekeino ei takaisi riittävää tiedonsaantia – varsinkin jos maksu määrättäisiin yhtiömuotoiselle verovelvolliselle ilman yhtiön vastuuhenkilöiden henkilökohtaista vastuuta. Harmaan talouden tarkastuksissa ei oikea verovelvollinen ole myöskään välttämättä edes tiedossa valvontatoimenpiteen alkuvaiheessa, joten mainitun kaltaisen tehosteen käyttäminen voisi olla käytännössä jopa mahdotonta.

Verovelvolliselta saatavan tiedon osalta harmaan talouden torjunnan näkökulmasta suurimpana ongelmana onkin tiedonsaannin perustuminen verovelvollisen oman ilmoitus- ja selvittämismahdollisuuden varaan. Koska Verohallinnolla ei ole nimenomaisesti lain sanamuodon mukaan *oikeutta* suorittaa verotarkastusta tai muuta valvontatoimenpidettä, on tiedonsaanti käytännössä hyvin riippuvainen verovelvollisen myötävaiku-

¹⁵ Varsinkin kun ottaa huomioon, että veronkorotuksia koskevaa sääntelyä on juuri tarkennettu verotusmenettelylain uudistuksen yhteydessä (HE 97/2017).

¹⁶ Valmisteverotuslaki 102 §: *Uhkasakkoa ei kuitenkaan saa asettaa, jos asianosaista on aihetta epäillä rikoksesta ja pyydetty aineisto liittyy rikosepäilyn kohteena olevaan asiaan.*

tuksesta. On myös huomattava, ettei poliisin virka-apu (VML 93 §) lisää verotarkastajan toimivaltuuksia tältä osin. Useiden muiden viranomaisten valvontatoiminnassa sääntelyn lähtökohtana on viranomaisen oikeus tarkastukseen.¹⁷ Myös useiden Euroopan valtioiden veroviranomaisia koskevaan sääntelyyn verrattuna on Suomen veroviranomaisella selvästi rajoitetummat toimivaltuudet selvittää verotusasiaa verovelvollisen myötävaikutuksesta riippumatta.

Pelkkä tarkastusoikeudesta säätäminen ei kuitenkaan olisi riittävä verovalvonnan tehokkaan toteuttamisen näkökulmasta – ei edes siinä tapauksessa, että tarkastusoikeus olisi määritelty hyvin yksityiskohtaisesti kuten kilpailulaissa tai muissa edellä tässä selvityksessä mainituissa laeissa. Jotta tiedonsaanti tosiasiasa turvattaisiin kaikissa tapauksissa, tulisi tarkastusoikeuden sisältää ”pakkokeinomaisia” piirteitä. Tältä osin sääntelyratkaisu voi hakea suuntaviivoja toisaalta pakkokeinolain säännöksistä (erityisesti 7 ja 8 luvut) ja toisaalta Ruotsin verotusmenettelylain (*Skatteförfarandelag*) pakkokeinojen käytön mahdollistavista säännöksistä (erityisesti 45 kap. *Bevissåkring*).

4.4.3.2 Menettelystä Ruotsissa ja Norjan menettelyä koskeva lainmuutoshanke

Ruotsin lainsäädännön mukaan verovalvonnassa voidaan määrätä tiedonantovelvollisuuden ja aineiston esittämisvelvollisuuden tehoste, *vitesföreläggande*.¹⁸ Kyseistä tehostetta voidaan käyttää aina verotarkastukseen liittyvän esittämisvelvollisuuden sekä kassalaittevalvonnan yhteydessä. Lisäksi tehostetta voidaan käyttää muunkin tiedonantovelvollisuuden liittyvän määräyksen tehosteena, jos on syytä epäillä, että annettua määräystä ei muuten noudateta. Uhkasakkoa ei kuitenkaan saa käyttää, mikäli on syytä olettaa tiedonantovelvollisen syyllistyneen rikosoikeudellisella sanktiolla tai hallinnollisella sanktiolla rangaistavaan tekoon ja pyydetty tieto liittyy epäiltyyn tekoon. Asetetun uhkasakon määrää maksettavaksi hallinto-oikeus.

Ruotsin verotusmenettelylaissa säännelty *bevissåkring*¹⁹ sallii pakkokeinoja käyttämällä tarkastuksen verovelvollisen liiketiloissa, asiakirjojen etsinnän ja haltuun ottamisen sekä tiettyjen tilojen sinetöinnin. Edellytyksenä on että verovelvollinen ei täyty hänelle verotarkastukseen liittyvää myötävaikutusvelvollisuuttaan tai tiettyjä muita tiedonantovelvollisuuteen liittyviä määräyksiä, tai että on ilmeinen riski, että haluttu aineisto tuhoetaan tms. Tietty kyseisen pakkokeinon käyttöön liittyvät päätökset voi tehdä tarkastuksenjohtaja, mutta lähtökohtaisesti käytöstä päättää kuitenkin hallinto-oikeus. Ruotsin veroviranomaiselta saatujen tietojen mukaan menettelyä on käytetty vuosina 2014 - 2016 noin 150 kertaa vuodessa.

Norjan verotusmenettelyä koskevan lainsäädännön uudistushankkeessa on ehdotus tarkastusoikeuden tehostamisesta siten, että tuomioistuimien voisi antaa veroviranomaiselle tiettyjen laissa säädettyjen edellytysten täytyessä luvan ottaa pakkokeinoin haltuun tarkastuksessa tarvittavaa aineistoa (*bevissåkring*). Aineisto voi olla myös sähköisessä muodossa. Muutosehdotukseen on saatu mallia Norjan kilpailuviranomaisen tarkastusoikeutta koskevasta sääntelystä. Ehdotus vastaa suurelta osin Ruotsissa voimassa olevaa sääntelyä – nykytila, johon Norjan veroviranomaiset ovat havainneet muutoksen tarvetta, vastaa Suomen lainsäädäntöä.²⁰

¹⁷ Esim. kilpailulain 35 §:n mukaan ”...*virkamiehellä ...on oikeus toimittaa tarkastus elinkeinonharjoittajan hallinnassa olevissa liike- ja varastotiloissa, maa-alueilla ja kulkuneuvoissa.*” Kilpailulain 36 § mahdollistaa tarkastuksen myös muissa kuin edellä mainituissa tiloissa ”*jos voidaan perustellusti epäillä, että niissä säilytetään kirjanpitoa tai muita liiketoimintaan ja tarkastuksen kohteeseen liittyviä asiakirjoja, joilla voi olla merkitystä todistettaessa...*”

¹⁸ Lisätietoa: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/331206.html>

¹⁹ Lisätietoa: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/327491.html>

²⁰ Finansdepartement on julkaissut ehdotuksensa 23.3.2018 (Saksnr. 16/2005, Forslag til endringer i reglene om Skatteetatens informasjonsbehandling). Ehdotuksesta annettavien lausuntojen määräaika päättyy 25.6.2018.

4.4.3.3 Ehdotuksia tarkastusoikeuden tarkemmasta sääntelystä

Jotta ilman verovelvollisen myötävaikutusta tapahtuvan verotarkastuksen avulla saataisiin verovalvonnan kannalta kaikki tarvittava tieto, tulisi sen pitää sisällään seuraavat oikeudet:

- Oikeus päästä sisään liikeiloihin ja suorittaa tarkastus liikeiloissa, samoin kuin muissa tiloissa, joita käytetään liiketoiminnan harjoittamiseen tai joissa säilytetään liiketoiminnan harjoittamiseen liittyvää aineistoa.
- Oikeus tutkia tarkastuksella löytyvä materiaali, ml. erilaisten sähköisten laitteiden tutkiminen.
- Oikeus ottaa tilapäisesti haltuun tarkastuksella löytynyttä materiaalia kopiointia tai tietojen talteen ottamista varten. Materiaali tulisi palauttaa välittömästi, kun tiedot on kopioitu.
- Oikeus tarkastaa paikalla olevien henkilöiden henkilöllisyys.

Menettelylle haettaisiin lupa esim. hallinto-oikeudelta, ja tämän jälkeen tarkastuksella suoritettavista tarkastustoimenpiteistä tekisi tarkastuspäällikkö erillisen päätöksen. Tarkastuspäälliköllä olisi kiireellisissä tapauksissa oikeus tehdä päätös tarkastuksen suorittamisesta, jos tuomioistuimen päätöstä ei olisi mahdollista odottaa. Tällöin tarkastuspäällikön päätös saatettaisiin mahdollisimman pian tuomioistuimen arvioitavaksi.

Lähtökohta tiedonsaannin osalta tulisi toki edelleen olla yhteistyö verovelvollisen kanssa ja tämän myötävaikutusvelvollisuus. Kyseistä menettelyä käytettäisiin vain jos 1) verovelvollinen ei noudata lain mukaista selvittämisvelvollisuutta tai 2) on oletettavissa, että verovelvollinen (tai joku muu) kätkee, väärentää tai tuhoaa kirjanpito- tai muuta aineistoa. Vaihtoehdon 2 mukaisissa tilanteissa tarkastusoikeutta voitaisiin siis käyttää varaamatta verovelvolliselle ensin tilaisuutta itse toimittaa pyydyt tiedot tai materiaalin. Toisenlainen ratkaisu ei mahdollistaisi ennalta ilmoittamattomia valvontatoimia ja vaarantaisi siten aineiston saatavuuden. Jo nykyinen verotarkastusta koskeva sääntely mahdollistaa verotarkastuksen aloittamisen ennalta ilmoittamatta (VML 14.2 §).

Ilman verovelvollisen myötävaikutusta tapahtuvan verotarkastuksen ja siihen liittyvien toimivaltuuksien tulisi olla Verohallinnossa vain rajatun henkilöpiirin käytettävissä. Näin varmistettaisiin menettelyn johdonmukainen ja lain mukainen käyttö, ja sitä myötä erityisesti verovelvollisen oikeusturvan toteutuminen. Lähtökohtaisesti ao. oikeus olisi tarkoituksenmukaista kohdistaa ns. raskaan harmaan talouden verotarkastuksiin erikoistuneiden verotarkastajille ja heidän esimiehilleen. Joka tapauksessa lainsäädäntötasolla tulisi erikseen säätää menettelystä päättämiseen oikeutetuista virkamiehistä ja heidän toimivaltuuksistaan menettelyyn liittyen.

Lisäksi olisi tehtävä selkeä raja esitutinnan menettelyihin. Tarkoituksena ei olisi luoda uutta esitutkintamenettelyä vaan tehostaa veroviranomaisen mahdollisuuksia selvittää veron määräämiseen vaikuttavia seikkoja. Asiaa selvitettäisiin edelleenkin haastatteleamalla asianosaisia, ei kuulustelemalla, eikä verotarkastajalla olisi oikeutta estää henkilöä poistumasta tarkastuspaikalta.

Tarkastuksen menetelmien kehittämisessä olisi arvioitava myös verovelvollisen oikeusturvanäkökohdat perusteellisesti. Koska Verohallinnon tarkastusoikeus tietyiltä osin olisi hyvin lähellä esitutkintaviranomaisen toimivaltuuksia, tulee myös verovelvollisen asemaan valvontatoimenpiteen aikana kiinnittää huomiota. Erityisesti kyseeseen tulevat itsekriminointisuojaan liittyvät kysymykset: mikä on verovelvollisen ja muiden kuultujen henkilöiden asema tarkastuksen aikana, ja miten ja missä vaiheessa heitä informoidaan asiasta.²¹

²¹ Ks. esim. kilpailulaki 38 §

4.4.3.4 Sähköisen materiaalin tarkastaminen

Kirjanpitoa ja muuta verovelvollisen toimintaan liittyvää materiaalia ei nykypäivänä käsitellä ja arkistoida enää paperiversioina, vaan käytännössä kaikki materiaali on sähköisessä muodossa. Pilvipalveluista, palvelimista, tietokoneilta, sähköposteista ja älypuhelimista on saatavilla aineistoa tapausten tutkimiseksi ja verotukseen vaikuttavien seikkojen todentamiseksi ja ratkaisemiseksi. Tämän johdosta Verohallinnon tiedonsaantioikeuksia arvioitaessa tulee huomioida myös IT-forensiikkaan rinnastuvia kysymyksiä. IT-forensiikka on rikostutkintaa ja sen toteuttaminen on mahdollista vain esitutkintalainsäädännössä säädetyin toimivaltuuksin ja keinoin.

Verotusmenettelylain 14 §:n nykyinenkään sanamuoto ei sinänsä aseta esteitä sille, että verotarkastaja tutkii verovelvollisen teknisiä laitteita. Edellytyksenä kuitenkin on, että yritys esittää laitteet tarkastettavaksi. Mikäli verovelvollinen ei kuitenkaan täytä tätä esittämisvelvollisuuttaan, ei Verohallinnolla ole mahdollisuutta päästä käsiksi myöskään näihin sähköisessä muodossa oleviin tietoihin. Käytännössä tiedot ovat siten niin verovalvonnassa hyödynnettävissä nykyisellään vain niissä tapauksissa, joissa verotarkastus ja esitutkinta suoritetaan samanaikaisesti.

Edellä mainitut seikat huomioiden ilman verovelvollisen myötävaikutusta tapahtuvan tarkastusoikeuden tulisi ehdottomasti mahdollistaa myös erilaisten tietojenkäsittelyn tallenteiden ja datan (mm. sähköiset tallennusalusdat) tutkimisen. Muussa tapauksessa verovalvonnan tehokkaan toteuttamisen kannalta tarvittavat tiedot jäisivät saamatta. Tarve muutokselle on suuri, mutta sääntelyn toteutuksessa on suuria haasteita. On selvää, että pakkokeinolaissa säädetty korkea laite-etsinnän kynnyks vaikuttaa myös harkintaan siitä, mihin ja keneen sähköisessä muodossa olevien tietojen ”pakkokeinomainen” hallinnollinen haltuunotto voi kohdistua. Osa tietojärjestelmässä tai välineessä olevasta tiedosta voi olla yksityisyydensuojan piirissä²². Tähän liittyy myös kysymys hankitun tiedon käyttötarkoituksesta ja luovutuksesta: ei ole tarkoituksenmukaista luoda uutta verotustiedon lajia, jota varten säädettäisiin esimerkiksi erityisiä luovutusrajoituksia.

4.4.4 Vaikutusarvio

Verohallinnon tiedonsaannin kehittäminen – tapahtuu se sitten uhkasakkoa tai muuta vastaavaa tehostetta käyttämällä tai pakkokeinoin tapahtuvan verotarkastuksen myötä – lisäksi monelta osin verovalvonnan tehokkuutta ja laatua. Edellä mainittujen keinojen myötä verovelvollisten voidaan olettaa täyttävän aiempaa kattavammin ja nopeammin heille asetetun selvitysvelvollisuutensa. Näin ollen erilaisten tiedustelujen ja selvityspyyntöjen määrä ja niiden käsittelyyn käytetty aika vähentyisi ja verovalvontaprosessi tehostuisi.

Varsinkin harmaan talouden verovalvontakohteissa tietoa saataisiin entistä paremmin verovelvolliselta itseltään, mikä olisi huomattava parannus nykytilaan, jossa verotus saatetaan joutua perustamaan lähes yksinomaan kolmansilta osapuolilta²³ saatavan tiedon varaan. Näin saatavan näytön voidaan arvioida parantuvan mm. seuraavien asioiden selvittämisessä:

- liiketoimintaan liittyvien järjestelyiden todellinen luonne
- todellisten toimijoiden selvittäminen
- kiinteän toimipaikan määrittämiseen liittyvät seikat
- kuittikauppatapaukset

²² Kilpailulain muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä (HE 68/2018) ehdotetaan tarkastusoikeutta elinkeinonharjoittajan hallussa oleviin laitteisiin. Yksityisyydensuoja turvattaisiin lakiehdotuksen yksityiskohdusten perustelujen mukaan siten, että ehdotetaan, että ”tarkastajien virkavelvollisuuteen kuuluu olla pehmyttä yksityiseksi todettuun aineistoon tarkemmin”.

²³ VML 19 § ja VML 20 §

- käteisen rahan rahavirrat
- pimeät palkanmaksut ja pimeät työntekijät mahdollisine tuntikirjanpitoineen
- kassajärjestelmämanipulaatiotapaukset

Verohallinnon parempien toimivaltuuksien myötä saamat tiedot olisivat myös mahdollisessa myöhemmässä rikosprosessissa paremmin hyödynnettävissä. Yksinomaan Verohallinnon lähtökohdista johtuva tarve viranomaisyhteistyötarkastuksille myös vähenisi. Viranomaisyhteistyötarkastuksiin tarvittavat resurssit voitaisiin käyttää niihin kohteisiin, joihin useilla viranomaisilla olisi samaan aikaan tarve toimenpiteisiin. Kaiken kaikkiaan Verohallinnon tiedonsaantioikeuksia tehostamalla saataisiin paremmin tietoa harmaan talouden toiminnasta, sen laajuudesta ja toimijoista. Tästä hyötyisivät myös muut valvontaviranomaiset.

5 RIKOSOIKEUDELLISTEN KEINOJEN KÄYTTÖ

5.1 Viranomaisten rikosilmoituskynnykset

Harmaan talouden torjunnassa hallinnolliset ja rikosoikeudelliset seuraamukset muodostavat kokonaisuuden, jonka keinovalikoimaa tulisi käyttää suhteutettuna tekojen vahingollisuuteen mahdollisimman tarkoituksenmukaisella ja vaikuttavalla tavalla. Useilla viranomaisilla on oikeus tai jopa velvollisuus tehdä rikosilmoituksia havaitsemistaan väärinkäytöksistä. Yleensä kysymys on myös toisen sanktiomuodon poissulkevasta valinnasta (ne bis in idem). Rikosilmoituskynnyksellä tarkoitetaan edellytyksiä, joiden täytyessä viranomainen ilmoittaa epäilyllä rikoksesta esitutkintaviranomaiselle.

Työryhmä on selvittänyt, millaisia edellytyksiä lainsäädännössä ja lain esitöissä asetetaan eri valvontaviranomaisten rikosilmoituskynnyksille ja mitä periaatteita näiden edellytysten taustalla on. Rikosilmoituskynnystä voidaan arvostella liian korkeaksi eli väärinkäytöksiä jää salassa pidettävän hallinnollisen menettelyn piiriin ja liian lievinä pidettyjen seuraamusten varaan – tai kynnystä voidaan arvostella liian matalaksi ja rikosprosessia turhaan ”pikkujutuilla” kuormittavaksi. Kummallekin argumentille on olemassa hyvät perustelut.

Työryhmän katsauksessa arvioidaan rikosilmoituskynnysten nykyisiä tasoja. Työryhmässä on keskusteltu myös perusmuotoisten ja kvalifioitujen tekemuotojen (esimerkiksi veropetos / törkeä veropetos) rajapinnasta eli siitä, mikä merkitys teon kvalifioinnissa on teon kokonaisarvioinnilla ja mikä merkitys on teolla aiheutetun vahingon tai tavoitellun hyödyn euromäärällä.

5.1.1 Veropetoksen rikosilmoituskynnys ja huomattava hyöty törkeän veropetoksen tunnusmerkistötekijänä

Rikosilmoituskynnys verorikoksista perustuu lakiin ja lain esitöihin. Rikoslain 29 luvun 11 §:n mukaan veropetoksesta voidaan jättää rikosilmoitus tekemättä, jos veronkorotus on riittävä seuraamus. Säännöstä täydennetään lain esitöissä (HE 191/2012), jossa todetaan, että teot, joista todennäköinen seuraamus on vankeutta, tulisi käsitellä aina rikosprosessissa. Vankeusrangaistus on nykyisen ja jo pitkään sovelletun oikeuskäytännön mukaan ollut - verorikoksen tunnusmerkistön täytyessä muiltakin osin - todennäköinen seuraamus, jos vältetyn veron määrä on ollut noin 8.000 euroa. Verohallinnon rikosilmoitusharkintaa koskevan, 11.1.2016 vahvistetun ohjeen mukaan Verohallinnon on tehtävä rikosilmoitus havaitsemastaan epäilyllä rikoksesta, mutta rikosilmoituksen voi jättää tekemättä, jos vältetyn veron määrä on alle 8.000 euroa.

Huomattavan hyödyn tai huomattavan vahingon määrä eli törkeän veropetoksen raja on 17.000 – 20.000 euroa vältettyä veroa. Vältetyn veron määrä näyttää olleen ratkaisevin kriteeri sekä teon törkeyden arvioinnissa että rangaistuksen mittaamisessa

(lähde: *Helsingin hovioikeuspiirin laatuhanke 2015: Rangaistuksen mittaaminen talousrikoksissa*). Korkein oikeus on viimeisimmissä ennakkoratkaisuissaan korostanut kokonaisarvioinnin merkitystä (KKO 2013:92) etenkin rangaistuksen mittaamisessa.

Oikeuskäytännössä muodostuneet euromääräiset rajat (8.000 euroa / 17.000 – 20.000 euroa) ovat pysyneet samoina 1990-luvulta saakka. Rikoksen yksiköintiä koskevasta oikeuskäytännöstä seuraa, että edellä mainitut euromääräiset rajat ylittyvät helposti tapauksissa, joiden taustalla on yritystoimintaan kohdistunut verotarkastus. Rikosjutun taustalla olleessa verotarkastuksessa on voitu selvittää kirjanpitoa ja kaikkien verolajien veroilmoitusten oikeellisuutta 2 – 3 edeltävältä vuodelta. Saman verovelvollisen toiminnassa tehdyt verorikosteot yksiköidään pääsääntöisesti yhdeksi teoksi, joka käsittää useita verokausia ja useita verolajeja.

Esimerkki: Ravintolatoimintaa harjoittavan yhtiön toiminnasta on tehty verotarkastus, jossa on tarkastettu kaksi tilikautta ja arvonlisäveron osalta osa avoimesta tilikaudesta. Arvonlisäveroa määrätään tarkastushavaintojen perusteella yhteensä noin 10.000 euroa (veron pääoma) ja tuloverovaikutus on yhteensä noin 10.000 euroa. Näiden lisäksi ilmoittamattomia ennakonpidätyksiä määrätään 3.000 euroa. Rikosilmoitus tehdään törkeästä veropetoksesta, koska vältetyn veron määrä on noin 23.000 euroa.

5.1.2 Työeläkevakuutuspetoksen rikosilmoituskynnys ja huomattava hyöty törkeän työeläkevakuutuspetoksen tunnusmerkistötekijänä

Vuonna 2007 rikoslain 29 lukuun lisättiin työeläkevakuutusmaksupetos (4 a §) ja törkeä työeläkevakuutusmaksupetos (4 b §). Niillä sanktioitiin pitkälti veropetoksen rakennetta myötäillen kaikkein vakavimmat vakuuttamisen laiminlyönnit. Pykälän perusteella niin koko vakuuttamisen laiminlyönti kuin ilmoittamisen laiminlyönti tai tietojen antaminen vajavaisesti tai virheellisesti voi johtaa rikosoikeudelliseen vastuuseen, jos teolla on aiheutettu tai yritetty aiheuttaa vakuutusmaksun määrääminen väärän suuruisena.

Osa työeläkevakuutusmaksupetokseen liittyvistä haasteista on samoja kuin veropetoksen kohdalla, ne bis in idem, (suhteessa hallinnolliseen sanktioon), törkeän teon raja, milloin hallinnollinen sanktio on riittävä (kustannustehokkaampi, kohtuullisempi) menettely. Työeläkevakuutusmaksupetokseen liittyvään soveltamiskäytäntöön on soveltuvin osin haettu johtoa veropetosten kohdalla tehdyistä linjauksista.

Valtaosa työeläkevakuutusmaksupetostapauksista tulee esille joko Verohallinnon selvittellessä pimeitä palkkoja tai poliisin talousrikostutkinnan yhteydessä. Joskus myös työeläkevakuutusyhtiöt tekevät tutkintapyyntöjä, kun havaitsevat asiakkaansa selkeästi laiminlyöneen vakuuttamiseen liittyviä velvollisuuksia. Puhevaltaa rikosasioissa käyttää eläkeyhtiö siltä osin kuin vakuuttamisen laiminlyönnit on voitu yksilöidä työntekijätasolle. Jos vakuuttamisen laiminlyönti voidaan todentaa vain työnantajatason (palkkoja ei voida yksilöidä), niin tapauksessa ei ole asianomistajaa. ”Säästynyt” vakuutusmaksu tulee tällöin syyttäjän toimesta vaatia rikoshyötynä valtiolle. ETK antaa asiantuntija-apua poliisille ja syyttäjille tapauksien selvittämisessä, mutta lain mukaan ETK ei ole asianomistaja. Rikosilmoituskynnys asettuu tasolle 8 000 -10 000 €, mutta kaikki tätä isommat tapaukset eivät nykyään johda rikosprosessiin. Törkeän työeläkevakuutusmaksupetoksen raja on seurannut törkeän veropetoksen rajaa eli noin 20 000 €:a.

Poliisin tilaston mukaan työeläkevakuutusmaksupetoksista ja törkeistä työeläkevakuutusmaksupetoksista on kirjattu uusia juttuja vuonna 2015 yhteensä 33 kpl, vuonna 2016 yhteensä 21 kpl ja vuonna 2017 yhteensä 14 kpl.

RL 29:4 a §:n 2 momentin mukaan voidaan työeläkevakuutusmaksupetoksesta jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos teko on kokonaisuutena arvostellen vähäinen ja maksun korotus on riittävä seuraamus. Lain esitöissä (HE 45/2005 vp.) on todettu, että suurin osa työeläkevakuutusmaksupetoksista kuuluisi käytännössä 2 momentissa tarkoitettuihin tilanteisiin, joissa työeläkelaitoksella olisi mahdollisuus tyytyä maksun korotukseen. Käytännössä merkittävä osa erilaisista vakuuttamisen ja ilmoittamisen laiminlyönneistä käsitellään hallinnollisina asioina. Valtaosassa tapauksia jo rikosprosessin euromääräinen raja sulkee tapaukset pois sen piiristä, mutta on myös tilanteita, joissa kokonaisarvioinnin perusteella ei ole rikosprosessia nostettu, vaikka laiminlyönti olisi euromäärisesti ollut yli 10 000 €. On myös tilanteita, joissa työeläkevakuutusmaksupetosta ei ole rikosprosessin tehokkuuden kannalta tunnustettu tarpeeksi aikaisessa vaiheessa ja tämän takia laiminlyönti on jäänyt rikosprosessissa käsittelemättä. Tällä hetkellä näyttää siltä, että pimeän palkan maksua koskevien veropetostapausten määrän ja työeläkevakuutusmaksupetostapausten määrän välillä on tietty epäsuhta: on mahdollista, että nykyistä useammassa tapauksissa esitutkinnassa voitaisiin selvittää myös työeläkevakuutusmaksupetoksen tunnusmerkistön täyttyminen.

5.1.3 Rangaistus työttömyysvakuutusmaksun lainvastaisesta välttämisestä

Työttömyysvakuutusmaksu on rikoslain 29 luvun 9 § 1 momentin määritelmiä koskevan säännöksen nojalla veroon rinnastettava julkinen maksu. Sen välttämiseen sovelletaan veropetosta koskevia rikoslain säännöksiä ja siten myös samaa toimenpiteistä luopumista koskevaa säännöstä. Lain työttömyysvakuutusmaksun rahoituksesta (555/1998) 26 b §:n mukaan rangaistus työttömyysvakuutusmaksun lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1–3 §:ssä. Työttömyysvakuutusrahastoa koskevan lainsäädännön esitöissä (HE42/2012 vp.) ei ole nimenomaista rikosilmoituskynnystä tai -harkintaa koskevaa mainintaa. Toistaiseksi työttömyysvakuutusrahastoa koskevan lainsäädännön voimaantultua ei ole käytetty rikosilmoituskynnystä tai -harkintaa koskevia sanktioita.

5.1.4 Tapaturmavakuutusmaksupetoksen rikosilmoituskynnys

Rikoslain 29 luvun 4 c § :n mukaan työnantaja tai tämän edustaja syyllistyy tapaturmavakuutusmaksupetokseen, jos tämä laiminlyömällä vakuuttamis- tai ilmoitusvelvollisuuden tai antamalla virheellisen tiedon tai kieltäytymällä antamasta tietoja aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa tapaturmavakuutusmaksun määräämättä jättämisen, sen määräämisen liian alhaisena tai sen aiheuttoman palauttamisen.

Hallituksen esityksessä (HE 277/2014) todetaan, että työnantaja, joka syyllistyy tapaturmavakuutusmaksupetokseen, syyllistyy todennäköisesti myös työeläkevakuutusmaksupetokseen tai veropetokseen, josta jo seuraa todennäköisesti ankarampi rangaistus. Rikosilmoituskynnys viitataan lain esitöissä samalla tavoin kuin verorikoksen osalta: pääsääntöisesti tapaukset, joista odotettavissa on vankeusrangaistus, tulisi käsitellä aina tuomioistuimessa. Käytännössä tapaturmavakuutusmaksupetoksen esitutkinta alkaneekin esitutkintaviranomaisen aloitteesta, kun tutkinnan kohteena on esim. epäilty vero- ja/tai työeläkemaksupetos.

5.1 Nykytilan arviointia

Verohallinnon veropetoksista tekemien rikosilmoitusten määrä on viime vuosina ollut joka vuosi edellistä vuotta suurempi: 542 ilmoitusta vuonna 2015, 784 ilmoitusta vuonna 2016 ja 874 ilmoitusta vuonna 2017. Erityisesti törkeistä veropetoksista tehtyjen rikosilmoitusten määrän kasvu oli merkittävä (446 / 647 / 721). Poliisin tietojärjestelmään kirjattiin vuonna 2016 törkeitä veropetoksia 50 % enemmän kuin edellisellä vuonna. Perusmuotoisista veropetoksista tehtyjen rikosilmoitusten määrä on ollut viime vuosina: 97 ilmoitusta vuonna 2015, 137 ilmoitusta vuonna 2016 ja 153 ilmoitusta vuonna 2017.

vuonna 2017 (osuus noin 18 % veropetoksista tehdyistä rikosilmoituksista). Suurimmassa osassa (noin 70 %) verotarkastuskertomuksista, joiden osalta harkitaan rikosilmoituksen tekemistä, on määrätty veroja yli 20.000 euroa eli teko tutkitaan törkeänä veropetoksena.

Tapaturmavakuuttamisen ja eläkevakuuttamisen laiminlyöntien osalta rikosilmoitus-harkinnassa on lainsäädännön ja lain esitöiden nojalla jossain määrin enemmän harkintavaltaa kuin Verohallinnolla verorikosten osalta. Työeläkevakuuttamisen osalta rikosilmoituskynnys on todennäköisesti korkeampi kuin verorikoksissa, koska laissa ja lain esitöissä painotetaan hallinnollisia sanktioita. Työeläkeyhtiöt ovat yleensä asianomistajia työeläkevakuutusmaksurikoksissa. Tapaturmavakuutusmaksupetoksen osalta rikosilmoituskynnys on lain mukaan samalla tasolla kuin verorikoksessa (vankeus), mutta oikeuskäytäntöä rangaistusten tasosta ei toistaiseksi vielä ole. Tämän vuoksi rikosilmoituskynnystäkin on ollut vaikeaa arvioida. Tapaturmavakuutusyhtiöt ovat asianomistajia tapauksissa, joissa vakuutus on otettu ja muissa tapauksissa asianomistajana on joko Tapaturmavakuutuskeskus tai Valtiokonttori. Valvovien viranomaisten rikosilmoituskynnyksissä on eroavuuksia.

Huomattavan hyödyn tai huomattavan vahingon euromäärä on jo pitkään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ollut noin 17.000 – 20.000 euroa (100.000 markkaa). Kvalifioidun teon rajaa voidaan kritisoida sillä perusteella, että perusmuotoisen verorikoksen soveltamisala jää tosiasiallisesti hyvin suppeaksi ja toisaalta törkeän tekemuodon skaala on hyvin laaja: periaatteessa samaa törkeän veropetoksen rangaistusasteikkoa sovelletaan vakavuudeltaan hyvinkin eri laatuisiin tekoihin. Rikostilastot osoittavat, että verorikokset ovat lähes aina törkeitä. Tilaston perusteella voi näyttää siltä, että Verohallinto ei puuttuisi perusmuotoisiin tekoihin tai että verorikollisuus Suomessa olisi vakavampaa (törkeämpää) kuin muualla.

Korkeimman oikeuden uusimmassa oikeuskäytännössä korostetaan kokonaisarvion merkitystä, jolloin yksinomaan eurojen määrä ei voi olla ratkaiseva. Tästä pienestä ehkä ennemmin tuomioiden perusteluiden tasoon vaikuttavasta muutoksesta huolimatta pääsääntöisesti oikeuskäytännössä 'huomattava hyöty' on edelleenkin samoissa euromääräisissä rajoissa. Lainsäätäjän tarkoitus on ollut, että huomattavan hyödyn käsitettä ja arviointia tulisi soveltaa kaikkiin omaisuus- ja talousrikoksiin samalla tavalla (mm. KKO 2015:52). Uusimmassa hovioikeuskäytännössä huomattavaa hyötyä on käsitelty muutamissa, muita rikosnimikkeitä kuin verorikoksia koskevissa ratkaisuisissa.

Suomen oikeuskäytännössä vakiintuneet eurorajat sekä toimenpiteistä luopumisessa että törkeän tekemuodon tunnusmerkistön ylittävissä tapauksissa ovat kansainvälisesti katsoen matalat. Laissa säädetyt rahamääräiset kynnykset ovat tosin harvinaisia mm. EU-jäsenvaltioiden lainsäädännöissä. Tällaisia kynnyksiä on kuitenkin esimerkiksi Ruotsin ja Viron lainsäädännössä. Ruotsin verorikoslain (*skattebrottslag 13 §*) mukaan syytetty veropetoksesta ei ilman erityisiä syitä saa nostaa, jos teolla on vältetty vähemmän kuin kahden yksikön (*pennigbelopp*) määrä veroa. Yksikön määrästä säädetään erityisellä lailla, ja samoja yksiköitä käytetään myös mm. tukien myöntämisessä (*socialförsäkringsbalk*). Viron rikoslainsäädännössä on säädetty, mitkä euromäärät katsotaan vähäisiksi, merkittäviksi tai huomattaviksi. Veropetos on teko, jolla on aiheutettu merkittävää vahinkoa eli veroa on vältetty yli 40.000 euroa ja törkeän veropetoksena pidetään huomattavaa vahinkoa eli veroa on vältetty yli 400.000 euroa. Vertailu eri valtioiden lainsäädännön tasolla ja vain yhtä piirrettä tarkastelemalla ei anna riittävää kuvaa: sääntelytavan lisäksi sanktiojärjestelmän toimivuuden kannalta merkittäviä seikkoja ovat ainakin sanktiotaso, valvonnan taso ja veroviranomaisen toimivalta käyttää voimakkaasti verovelvollisten toimintaan puuttuvia keinoja.

5.2 Hallinnollisen sanktion käytön laajentamisen vaikutusten arvoitua (rikosilmoituskynnyksen nostaminen)

Hallinnollisten sanktioiden käyttö on nähty keinona suunnata tehokkaammin viranomaisresursseja vakavampaan rikollisuuteen (Oikeudenhoidon kehittämissuunnitelma 2015 – 2020). Työryhmässä on pohdittu, onko mahdollista tai tarpeellista edistää ns. rikosilmoituskynnyksen nostamista esimerkiksi verorikosten osalta. Tämä merkitsisi sitä, että jonkin verran useammassa tapauksessa väärinkäytöksen sanktiona olisi (vain) veronkorotus.

Silloin, kun veronkorotus ja rikosoikeudellinen sanktio kohdistuisivat samaan luonnolliseen henkilöön, valinta sanktiomuotojen välillä sulkee toisen pois. Osakeyhtiöille voidaan määrätä veronkorotus ja vastuuhenkilö voi saada rikosoikeudellisen rangaistuksen samassa asiassakin. Olennaista on huomata myös se, että osakeyhtiöille määrätty seuraamukset (veronkorotus ja jälkeensä määrätty vero) eivät kohdistu yhtiön toiminnasta vastaaviin luonnollisiin henkilöihin. ”Tekijälle” ei määrätä sanktiota siitä, että yhtiön toiminnassa on jäänyt veroa määräämättä. Hallinnollinen sanktio ja rikosoikeudellinen sanktio eivät tässä tapauksessa varsinaisesti ole toistensa vaihtoehtoja, koska niillä on eri kohde.

Näkökulmia rikosilmoituskynnykseen on ainakin kolme: 1) sanktiojärjestelmän uskottavuus erityis- ja yleisestäävyyden kannalta, 2) luottamus viranomaisten harkintavallan käyttöön, jossa yhtenä tekijänä voivat olla julkisuuskysymykset ja 3) viranomaisten resurssien riittävyys vakavampien rikosten tutkintaan, syyttämiseen ja oikeudenkäynteihin.

Rikosprosessin ensisijaisuutta on tukenut käsitys rikosoikeudellisen prosessin tehokkuudesta erityis- ja yleisestäävyyksivaikutuksista. Niiden mittaaminen on vaikeaa.

Verotuspäätös veronkorotuksineen on salassa pidettävää verotustietoa. Rikosasian käsittely tuomioistuimessa on julkista. Tämäkin vaikuttaa siihen, kuinka vakavia tapauksia on yleisesti hyväksyttävissä käsiteltävän vain verotusmenettelyssä tai hallinnollisessa menettelyssä, julkisuudelta piilossa. Yleisesti hyväksyttävissä oleva rikosilmoituskynnys ei todennäköisesti kuitenkaan voisi olla huomattavasti nykyistä korkeampi. Jos rikosoikeudellisen prosessin rajaa nostettaisiin, perusmuotoisen veropetoksen soveltamisala voisi jäädä nykyistäkin kapeammaksi, etenkin kun törkeän veropetoksen edellyttämän huomattavan hyödyn määrä on myös vakiintunut noin 17.000 – 20.000 euroon.

Yhteenvedon mukaan työryhmä toteaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön muuttaminen ei näytä mahdolliselta. Viranomaisilla on vain vähän vaikutusmahdollisuuksia oikeuskäytännön muuttamiseen. Kynnyksen huomattava nostaminen yksinomaan viranomaisten tulkintakäytäntöjä muuttamalla ei todennäköisesti olisi edes yleisesti hyväksyttävissä. Vaikka rikosilmoituskynnys olisi jonkin verran korkeammalla, vaikutus rikosilmoitusten määrään olisi todennäköisesti pieni. On myös arvioitu, että esitutkinta, syyteharkinta ja tuomioistuinkäsittely etenevät nopeasti rikosjutuissa, joissa vältetyn veron määrä on 8.000 – 10.000 euroa. Rikosilmoituskynnyksen ”alarajalle” sijoittuvat tapaukset eivät ole syy esitutkinnan ruuhkautumiseen. Rikosilmoitusten määrän kasvu johtuu pääasiassa epäillyistä törkeistä veropetoksista tehtyjen rikosilmoitusten määrän kasvusta.

5.3 Verovalvonnan vaikeuttamisrikos

5.1.5 Verovalvonnan vaikeuttamisrikos Ruotsin lainsäädännössä

Ruotsin verorikoslain mukaan verovalvonnan vaikeuttaminen (*försvårande av skattekontroll*) on rangaistava teko (*Skattebrottslag 10 §*). Verovelvollinen voi syyllistyä vaikeuttamisrikokseen esimerkiksi laiminlyömällä kirjanpitoon liittyviä velvollisuuksia toimilla, jotka vaarantavat viranomaisvalvonnan toteutumisen, mutta eivät aiheuta veron määräämättä jäämistä. Rikosoikeudellinen vastuu syntyy tahallisten tekojen lisäksi törkeään tuottamuksellisesta (*grov oaktsamhet*) toiminnasta. Säännöstä ei sovelleta sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntiin.

Harmaan talouden selvitysyksikkö on selvittänyt verovalvonnan vaikeuttamisrikossäännöksen sisältöä ja soveltamista Ruotsissa (Harmaan talouden selvitysyksikön selvitys 3/2015). Selvityksellä pyrittiin saamaan aikaan keskustelua vastaavan kaltaisen vaarantamisrikoksen tyyppisen sääntelyn tarpeellisuudesta Suomen lainsäädännössä.

5.1.6 Vaarantamisrikostyyppinen tulliselvitysrikos (rikoslaki 46 luku 7 §)

Rikoslain 46 luvun 7 §:ssä (425/2009) on säädetty tulliselvitysrikoksesta, jonka tunnusmerkistössä on valvonnan vaikeuttamista sanktioivan vaarantamisrikoksen piirteitä. Kysymyksessä on tulliviranomaiselle annettavia tietoja ja ilmoituksia koskeva kriminaalisointi. Tulliselvitysrikosten säätämiseksi pyrittiin ensisijaisesti valtion ja EU:n verotulojen suojaamiseen sekä estämään tavaroiden maahantuonti tai maastavienti kiellon tai ehdon vastaisesti. Lisäksi lain esitöiden mukaan oli tarve säätää riittävän ankaran enimmäisrangaistuksen sisältävä rangaistussäännös, joka olisi oikeassa suhteessa sen soveltamisalaan kuuluvien rikosten moitittavuuteen. Tulliselvitysrikoksesta (lievä, perustekomuotoinen tai törkeä tulliselvitysrikos) voidaan tuomita sakkorangaistukseen ja maksimissaan kolmen vuoden vankeusrangaistukseen. Lain valmisteluasiakirjoissa todettiin lisäksi erikseen, että hallinnollisten sanktioiden, tullinkorotuksen ja virhemaksumin, rikollista toimintaa hillitsevä vaikutus ei ole välttämättä merkittävä erityisesti silloin, kun toiminnalla tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä.

Tulliselvitysrikoksena tulevat rangaistaviksi tullilainsäädännön mukaisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöminen sekä väärän tai puutteellisen tiedon antaminen tulliviranomaiselle tällaista ilmoitusvelvollisuutta täytettäessä siten, että rikos on omiaan aiheuttamaan veron määräämättä jättämisen, sen määräämisen liian alhaisena tai veron aiheuttoman palauttamisen, tullivelkaa koskevan vakuuden määräämisen liian pieneksi tai laissa säädetyn tai sen nojalla annetun kiellon tai ehdon vastaisen tavarantoimituksen tai maastaviennin. Lain esitöiden mukaan tulliselvitysrikoksen täyttyminen edellyttää ainoastaan olosuhdetahallisuutta. Säännös on toissijainen veropetokseen nähden.

Käytännössä säännöksen soveltamisessa vaikeinta näyttäisi olevan näytön hankkiminen teon tai laiminlyönnin tahallisuudesta. Lisäksi on huomioitava tulliselvitysrikoksen ja verorikosten tietty samankaltaisuus, jolloin verorikoksen ensisijaisuus tulee ottaa huomioon jo esitutkintavaiheessa. On tulkittavissa, että tulliselvitysrikos ei ole puhdas verovalvonnan vaikeuttamista sanktioiva säännös vaikka siinä onkin havaittavissa selkeitä elementtejä verovalvonnan vaikeuttamiseen liittyen. Asiaan liittyen on huomiotava myös tullilain (304/2016) 14 luvun 99 §:ssä säädetty tullirikkomus, jossa säädetään rangaistavaksi mm. tulli-ilmoituksen tai muuta tulliverotusta varten annettavan tiedon tai asiakirjan esittämisvelvollisuuden rikkominen. Lisäksi mainitussa pykälässä säädetään rangaistavaksi eräiden Tullin valvonnallisiin toimenpiteisiin liittyvien velvoitteiden rikkominen, joilla on yhtymäkohtia verovalvonnan vaikeuttamiseen. On kuitenkin huomiotavaa, että kyseessä on sakkouhkainen rikkomustyyppinen teko, joka on toissijainen esimerkiksi veropetokseen nähden.

Tullin tilaston mukaan lain voimaantulon jälkeen tutkittujen tulliselvitysrikosten määrä on lain voimaantulon jälkeen ollut:

2012	12 kpl (törkeitä 7)
2013	6 kpl (törkeitä 5)

2014	1 kpl (törkeä)
2015	8 kpl (törkeitä 7)
2016	1 kpl (törkeitä 0)
2017	12 kpl (törkeitä 0, lieviä 9)

Tulli ei tilastoi rikoksista annettujen syyksi luettujen tuomioiden määrää.

5.1.7 Verovalvonnan vaarantamista koskevan rangaistussäännöksen tarve ja mahdollinen soveltamisala Suomen lainsäädännössä

Esitutkintaviranomaisilta on pyydetty työryhmän selvitystä varten kommentteja siitä, miten verovalvonnan vaikeuttamisrikos Suomen oloihin soveltuvalla tavalla säänneltynä vaikuttaisi esitutkintaan. Kommentteja pyydettiin viideltä poliisilaitokselta. Kyseystä on laadittu muistio (Poliisihallitus, Minna Immonen, 31.5.2017). Säännöksestä arvioitiin olevan joissakin tapauksissa hyötyä, mutta sitä ei pidetty erityisen tarpeellisena. Suurin osa vastauksen antaneista oli sitä mieltä, että uusi rikosnimike ei vaikuttaisi esitutkintaviranomaisen resurssien käyttöön: tehtävät eivät todennäköisesti lisääntyisi eivätkä vähentyisi.

- Argumentteja puolesta

- Verohallinnolle keino sanktioida selvittämiselvöllisyyden laiminlyönti (edellyttäisi kuitenkin esitutkintaa ja rangaistuksen määräämistä rikosprosessissa)
- estävyysvaikutus; signaali siitä, että viranomaiset haluavat torjua harmaata taloutta
- poliisi voi puuttua toimintaan, vaikka näyttää vero- ja kirjanpitorikoksista ei ole saatavissa

- Argumentteja vastaan

- Suomen lain mukaiset kirjanpito- ja verorikossäännökset ovat riittävän laajoja, kattavat enemmän kuin Ruotsin lain vastaavat säännökset; vaikeuttamisrikoksella hyvin suppea soveltamisala
- ei täytä rikoslainsäädännön täsmällisyysvaatimusta

Täysin Ruotsin sääntelyn kaltainen verovalvonnan vaikeuttamisrikoksen tunnusmerkistö ei vaikuta olevan Suomen olosuhteissa tarpeellinen, koska vero- ja kirjanpitorikossäännökset kattavat riittävän laajasti laiminlyöntejä ja väärän tiedon antamisen tapoja ilmoittamisvelvollisen ja kirjanpitovelvollisen toiminnassa. Sitä vastoin sivullisen tiedonantovelvollisuuksien laiminlyönnin seuraamusjärjestelmä ei tällä hetkellä vaikuta riittävän tehokkaalta. Verohallinnossa on kokemuksia tilanteista, joissa tiedonantovelvollisen kieltäytyminen pyydettyjen tietojen antamisesta on vaikeuttanut muiden verovelvollisten verotettavan tulon selvittämistä tai estänyt selvittämisen kokonaan. Voimassa olevan sääntelyn mukaan verotusmenettelylain 3 luvussa säädetyn tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan tehdä rikosilmoitus, joka voi johtaa sakon määräämiseen verotusmenettelylain 87 §:n nojalla. Sakkorangaistus voi kohdistua vain luonnolliseen henkilöön. Laiminlyöntimaksu verotusmenettelylain 22 a §:n nojalla voidaan määrätä tiedonantovelvolliselle yhteisölle. Kuten aikaisemmin on todettu, näitä keinoja ei ole pidetty riittävinä tai tarkoituksenmukaisina. Työryhmä on aikaisemmin tässä selvityksessä todennut, että edellä mainittujen rangaistussäännöksen ja laiminlyöntimaksun kehittäminen olisi suositettavaa. Myös verovalvonnan vaikeuttamisrikos saattaisi soveltua tällaisiin laiminlyönteihin.

Verovalvonnan vaikeuttaminen rangaistavana tekona saattaisi soveltua myös tilanteisiin, joissa kirjanpitolain ja verolainsäädännön vaatimukset poikkeavat toisistaan. Jos liiketapahtumien tai palkanmaksun dokumentoinnin tai muistiinpanovelvollisuuden ta-

sosta säädetään verolainsäädännössä mutta ei kirjanpitolainsäädännössä, kirjanpitorikoksen tunnusmerkistö ei voine täytyä. Jos laiminlyönti ei aiheuta veron määräämättä jättämistä, mutta vaikeuttaa verovalvontaa, seuraamuksena ei nykytilanteessa voi olla rikosoikeudellisia sanktioita. Tiedossa ei tosin ole, olisiko tällaisissa tapauksissa tarvetta rikosoikeudelliselle sanktiolle.

Tavat, joilla Verohallinto saa ilmoittamisvelvollisilta ja tiedonantovelvollisilta verotuksessa käytettävät tiedot, ovat vielä toistaiseksi selvästi ilmoituksen antamista. Veroilmoitukset ovat yleensä erillisiä sähköisiä lomakkeita tai muita ilmoittamistarkoituksessa lähetettyjä viestejä. Teknologia ja digitaalisuus muuttavat ilmoittamisen tapoja: tulorekisteriin ilmoitettavat tiedot siirtyvät järjestelmästä toiseen ilman erillistä ilmoituksen antamista, vaikka tulorekisterilain terminologian mukaan kyse on edelleenkin ilmoittamisesta. Jossakin vaiheessa verotuksessa tullaan hyödyntämään toisiinsa integroituneiden järjestelmien välistä tietojen vaihtoa siinä määrin, että "ilmoitukset" irtaantuvat reaali maailman ja yleiskielen mukaisesta ilmoituksen antamisesta. Tällä täytyy olla vaikutusta myös siihen, mitä tekoja sanktioidaan. Verohallinnon vaikeuttaminen voisi olla näihin tilanteisiin soveltuva rikosnimike.

Verohallinnon vaikeuttamisrikosta koskevan sääntelyehdotuksen laatiminen edellyttää nykysääntelystä johtuvien ongelmatilanteiden konkretisoimista. Ehdotuksessa tulisi arvioida, mihin tilanteisiin vaikeuttamisrikoksen tunnusmerkistöä sovellettaisiin ja miksi nykyinen sääntely ei ole riittävä. Sääntelyehdotuksessa tulisi ottaa huomioon esimerkiksi tulliselvitysrikoksen soveltamisessa havaitut näyttöongelmat ja välttää päällekkäisyyttä olemassa olevien rikoslainsäädännön kanssa.

6 TYÖRYHMÄN EHDOTUKSET

6.1 Jatko- ja lisäselvitykset

Selvityksen kohdassa 5.3. on käsitelty hallinnollisen sanktion ja rikosoikeudellisen sanktion rajaa eli kriteereitä, joiden mukaan vero- ja tulliviranomainen voi määrätä hallinnollisen sanktion todeta, että rikosepäilystä huolimatta ei ole syytä tehdä rikosilmoitusta. Rikosilmoituskynnys perustuu rangaistuskäytäntöön: jos teosta seuraisi vankeusrangaistus, asia on käsiteltävä rikosoikeudellisessa menettelyssä. Työryhmän käsityksen mukaan rikosilmoituskynnys ylittyy jo melko pienistä vältetyn veron määristä. Hallintoviranomaiset eivät voi vaikuttaa tuomioistuinten rangaistuskäytäntöön. Rikosilmoituskynnyksen arviointiin vaikuttaa myös se, että verotuksen hallinnollinen sanktio on salassa pidettävää verotustietoa ja rikosprosessi tuomioistuimessa on julkinen. Työryhmä ehdottaa, että hallinnollisen sanktion ja rikosoikeudellisen sanktion rajan nykyisen tason perusteita selvitetään ja arvioidaan.

Selvityksen kohdissa 3.1.1., 4.1. ja 4.2. on kerrottu tulorekisterin käyttöönoton 1.1.2019 vaikutuksista nykymuotoiseen ilmoittamisen valvontaan. Tulorekisteri saattaa selvityksessä kuvatulla tavalla vaikuttaa viranomaisten ja sosiaalivakuuttajien valvontatehtäviin. Työryhmä ehdottaa, että tulorekisteritietoja valvonnassaan käyttävät tahot selvittäisivät kokemustensa perusteella tulorekisterin käyttöön oton jälkeen, miten menetelmät ovat muuttuneet ja onko tulorekisterille asetettuja valvonnan (ja ilmoittamisen) tavoitteita saavutettu.

6.2 Lainsäädäntöhankkeet

Selvityksen kohdassa 3.2. (Sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin sanktiot) työryhmä on ehdottanut verotusmenettelylain 3 luvussa säädettyjen tiedonantovelvol-

lisuuksien laiminlyönnin sanktioinnin uudelleen arviointia ja kehittämistä. Laiminlyöntimaksuja koskevassa sääntelyssä voitaisiin ottaa esimerkiksi mm. kilpailulaissa säädettyistä, laiminlyöntimaksun suuruuden arvioinnissa huomioon otettavista tekijöistä. Nykyinen verotusmenettelylaissa säädetty laiminlyöntimaksu ei vastaa tiedonantovelvollisuuden keskeistä merkitystä verotuksessa. Nykyisin verotusmenettelylain 87 §:ssä säädettyä rangaistusvastuuta tulisi myös kehittää (sääntely rikoslaissa, ehkä myös oikeushenkilön rangaistusvastuu).

Selvityksen kohdassa 4.4.2. (Verotarkastuksen tarkastusoikeuden ja toimivaltuuksien kehittäminen) työryhmä on ehdottanut, että verotusmenettelylaissa säädettäisiin nimenomaisesti Verohallinnon tarkastusoikeudesta sen lisäksi, että verovelvollisella on tietty esittämis- ja selvittämisvelvollisuus tarkastuksen aikana. Työryhmä on ehdottanut myös lain tasoisia säännöksiä verotarkastuksen toimivaltuuksista eli menetelmistä, joita voitaisiin käyttää ilman verovelvollisen myötävaikutusta (aineiston ottaminen haltuun, sähköisen materiaalin tarkastusoikeus). Työryhmä olettaa, että toimivaltuuksien kehittäminen tehostaisi verotarkastusten läpimenoaikoja ja aineiston perusteella saataisiin entistä laadukkaampia ja todistusvoimaisempia verotarkastuskertomuksia. Muut viranomaiset - mukaan lukien esitutkintaviranomaiset - saisivat omaa toimintaansa varten laadukkaampaa tietoa. Tietojen luovutus muille tahoille ei saisi kuitenkaan vaarantua sen vuoksi, että Verohallinnon tiedonsaantimahdollisuudet kehittyvät. Näin voisi käydä, jos esimerkiksi sähköisen materiaalin tarkastusoikeus toisi mukanaan yksityisyyden suojan piiriin kuuluvaa aineistoa. Valmistelu edellyttää huolellista arviointia jopa käytännön tarkastustoiminnan näkökulmasta.

Selvityksen kohdassa 4.3. esitetään harkittavaksi, olisiko tarpeellista yhdenmukaistaa Tullin ja Verohallinnon verotarkastusten/verotusmenettelyn toimivaltuudet. (Kts kappale 4.4.2).

Edellä kappaleessa 4.3 on käsitelty lisäksi Tullin verotarkastuksissa olevaa tarvetta laiminlyöntimaksun säätämiseksi niiden tapausten varalle kun verovelvollinen ei noudata tarkastuksessa nimenomaisesti esitettyä esittämis- tai ilmoittamisvelvollisuutta.

Tullin verotarkastuksiin liittyen tulisi harkita tullilainsäädännössä olevien toimivaltuuksien täsmentämistä tapauksissa, joissa verovelvollinen ei täytä hänelle verotarkastukseen liittyvää myötävaikutusvelvollisuuttaan. Lisäksi tarkastusoikeuden tulisi sisältää ns. hallinnollisia pakkokeinomaisia piirteitä, vrt. Ruotsin verotusmenettelylaissa säännelty ”bevissäkring” (s.21).

Verotarkastusten toimintaedellytysten kehittämiseksi työryhmä on myös ehdottanut verotusmenettelylakeihin säännöksiä ehdollisen laiminlyöntimaksun määräämisestä niitä tilanteita silmällä pitäen, joissa verovelvollinen ei noudata verotarkastuksessa nimenomaisesti esitettyä esittämis- ja ilmoittamisvelvollisuutta.

Ehdotukset ovat luonteeltaan sellaisia, että niitä ei voi toteuttaa työmenettelyjä kehittämällä tai viranomaisten norminantovaltuuksien nojalla.

6.3 Keinot vaikutusten arvioimiseksi

Sivullisen tiedonantovelvollisuuden sanktioiden vaikutusta voidaan jossain määrin arvioida sekä tiedonantovelvollisten antamien ilmoitusten määrän perusteella että verovelvollisten oman ilmoitusvelvollisuuden määrällä. Määrään voivat vaikuttaa myös sivullisilmoittajien parantuneet tekniset valmiudet. Verotarkastuksen toimivaltuuksien kehittämisen vaikutuksia voidaan arvioida sekä verotarkastusten että esitutkintatapauksen läpimenoajan perusteella.