

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Onko liikevaihtoveron oma-aloitteisen kuukausimaksun laiminlyönti säädettävä rikokseksi?

Maassamme on viime aikoina enenevässä määrin ryhdytty käymään julkista keskustelua valmisteilla olevasta lainsäädännöstä. Tätä kehitystä on tervehdittävä ilolla. Jokin muutosehdotus saattaa kuitenkin jäädä julkisuudessa huomiotta. Näin siitähän huolimatta, että kysymys olisi tärkeästä kansalaisia koskevasta periaatteellisesta muutoksesta. Yhteen sellaiseen kajoan tässä kirjoituksessa.

Verovelvollisen itsensä on kirjanpitonsa perusteella laskettava, paljonko hänen on kuluneelta kuukaudelta maksettava liikevaihtoveroa. Veron hän suorittaa maksulipulla, joka samalla on kuukausi-ilmoitus asianomaiselle lääninverovirastolle. Koko tilikaudeltaan hän tekee aikanaan tilikausi-ilmoituksen (eli veroilmoituksen) samalle viranomaiselle. Veron maksu tapahtuu siis kuukausittain oma-aloitteisesti ilman viranomaisen maksuunpanotointa. Ellei verovelvollinen suorita kuukausimaksuaan säädetyssä ajassa, jälkikäteen tapahtuvassa veron maksuunpanossa seurauksena ovat veronlisäys (= korko), veronkorotus ja jäämämaksu (= korkea korko). Vero peritään tarvittaessa pakkotoimin.

Nyt on tekeillä lainmuutos, jonka mukaan liikevaihtoveron kuukausimaksun laiminlyönti säädettäisiin rangaistavaksi. Muut edellä mainitut laiminlyönnin seuraukset säilyisivät entisellään. Lainmuutosesitys on jo eduskuntakäsittelyn kohteena.

Selvyyden vuoksi on tähdennettävä sitä, että lain suunniteltu muutos ei tietenkään koskisi veropetosta eli tahallista tekoa, jolla verovelvollinen vilpillä pidättää tai yrittää pidättää valtiolta veroa. Sehän on kriminalisoitu ja tietenkin pysyy sellaisena. Rangaistavaa olisi jo pelkkä unohtaminen tai erehdys, siis ilman mitään hyötymistarkoitusta.

Edellä mainittu tekeillä oleva lainmuutosehdotus sisältyy eduskunnan käsiteltävänä paraikaa olevaan hallituksen esitykseen n:o 66 (1988 vp.). Esityksessä ehdotetaan rikoslain 29 luvun 4 §:ään sisällytettäväk-

si säännös, joka kriminalisoisi liikevaihtoveron oma-aloitteisen kuukausimaksun laiminlyönnin vaikka verovelvollinen antaa oikean ilmoituksen. Perimmältään on kysymyksessä se, että velan maksun laiminlyönti ehdotetaan säädettäväksi rangaistavaksi. On siis kysymys erittäin tärkeästä periaatteellisesta »uudistuksesta». Voitaisiinpa puhua erään tyyppisen velkavankeuden palauttamisesta. Sehän poistettiin lainsäädännöstämme vuoden 1895 ulosottolain vuoden 1734 lain jäänteinä.

Hallituksen em. esityksessä ehdotetaan nyt kysymyksessä olevalta osalta seuraavaa:

»Joka — — — muun syyn kuin maksukyvyttömyyden takia jättää määrääjässä suorittamatta sellaisen veron, joka on maksettava oma-aloitteisesti ilman erityistä maksuunpanotoita, on tuomittava, jollei teko ole rangaistava veropetoksena, verorikkomuksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi. Verorikkomuksena ei kuitenkaan pidetä vähäistä laiminlyöntiä, joka on viivyttämättä korjattu. Verorikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi».

Ensikuulemalta tuntuu, että — ennen kaikkea — tämänsisältöinen laki pitäisi voida jättää säätämättä. Muuttaako asiaan paneutuminen tämän ennakkokäsityksen? Seuraavassa on tarkoitus ensin luoda katsaus niihin seurauksiin, joita maksun laiminlyönti eri liikevaihtoverolakiemme mukaan on aiheuttanut. Sen jälkeen kosketellaan nyt kysymyksessä olevan hallituksen esityksen syntymiseen vaikuttaneita tapahtumia ja esitöitä. Sitten käsitellään esitystä periaatteelliselta kannalta ja lopuksi arvioidaan eteentulevia käytännön ongelmia mahdollista lakia sovellettaessa.

Kuukausimaksun laiminlyönnin seuraukset eri liikevaihtoverolakiemme mukaan

Ensimmäisen eli 3. 1. 1941 annetun liikevaihtoverolakimme (6/41) mukaan veroa ei vielä maksettu kuukausittain vaan vuosineljänneksittäin sitä seuraavan kalenterikuukauden kuluessa. Ellei näin tapahtunut, verovelvollisen oli maksettava veronlisäystä, mikä vastasi 12 prosentin vuotuista korkoa. Joulukuun 30 päivänä 1941 annetun liikevaihtoverolain (921/41) vastaavat säännökset olivat samansisältöiset kuin edellä mainitussa laissa, kunnes 30. 6. 1950 tapahtuneella lain muutoksella (300/50) siirryttiin joka kuukausi suoritettaviin veronmaksuihin. Muutosta perusteltiin sillä, että veron maksuaika oli liian pitkä. Lakia muu-

tettiin samalla myös siten, että verokaudelta vahvistettua veroa voitiin korottaa enintään 10 prosentilla, jos verovelvollisen havaittiin säädettyssä ajassa verokauden ensimmäiseltä tai toiselta kuukaudelta suorittaneen veroa liian vähän. Korotus oli mahdollinen siinäkin tapauksessa, että verokaudelta menevä vero oli kokonaisuudessaan tullut suoritetuksi myöhemmän kuukauden verona. Verokauden kolmannen kalenterikuukauden veron maksu oli asetettu laissa korotuksen suhteen eri asemaan kuin ensimmäisen ja toisen kuukauden veron maksu. Tämä saa selityksensä siitä, että veronkorotuksen ensisijainen tarkoitus oli korotuksen muodossa periä valtiolle se korkotappio, joka syntyi ensimmäiseltä ja toiselta kalenterikuukaudelta, kun veronlisäystä voitiin ryhtyä kantamaan vasta verokauden päättymisestä lukien. Kolmannen kalenterikuukauden osalta ei korkotappiota syntynyt, koska sen osalta voitiin heti ryhtyä kantamaan veronlisäystä.

Joulukuun 30 päivänä 1950 annetun liikevaihtoverolain (605/50) mukaan verokautena oli edelleen vuosineljännes. Kultakin verokauteen sisältyvältä kalenterikuukaudelta vero oli suoritettava kahden seuraavan kalenterikuukauden kuluessa, kunnes 2. 9. 1957 tapahtuneella lain muutoksella maksuaika lyhennettiin siten, että vero oli maksettava jo ensiksi seuraavan kalenterikuukauden kuluessa. Veron maksamisen lainminlyönnin varalta aikaisempaan lakiin sisältynyt 10 prosentin korotussäännös pysytettiin.

Joulukuun 5 päivänä 1963 annetun liikevaihtoverolain (532/63) 24 §:n mukaan vero oli edelleen maksettava kuukausittain edelliseltä kalenterikuukaudelta verokauden pituuksien vaihdellessa. Veronlisäystä voitiin periä verokauden päättymisestä lukien. Veroa voitiin korottaa enintään 10 prosentilla, jos verovelvollinen oli jättänyt veron verokauden joltakin kalenterikuukaudelta, siis vaikkapa verokauden viimeiseltä, suorittamatta.

Verohallitus ehdotti 27. 5. 1982 valtiovarainministeriölle lähettämässään kirjeessä, että edellä mainittu liikevaihtoverolain 49 §:n 3 momentissa säädetty maksimiltaan 10 prosentin veronkorotus nostettaisiin maksimiltaan 30 prosentiksi. Perusteluina verohallitus mainitsi, että lainminlyötyjä kuukausimaksuja jouduttiin verolipuilla perimään n. 5—6 prosenttia laskettuna oma-aloitteisesti suoritetuista kuukausimaksuista. Korotusmahdollisuus 10 prosenttia oli verohallituksen mielestä liian vähäinen ja se olisi korotettava vastaamaan ennakkopidätysvarojen lainminlyönnin kohdalta korotukseksi vahvistettua 30 prosenttia. Veronkorotus oli voitava määrätä myös vain maksamatta jätetylle veron osalle eikä aina koko verokauden verolle. Verohallituksen ehdotus johtikin lain muuttamiseen 28. 12. 1984 (970/84). Lain 49 §:n 3 momentti tuli kuulu-

maan seuraavasti: »Jos verovelvollinen on jättänyt verokauden joltakin kalenterikuukaudelta menevän veron säädetyssä ajassa kokonaan suorittamatta tai suorittanut sitä ilmeisesti liian vähän, voidaan veroa tai sen osaa korottaa enintään 30 prosentilla». Sopinee mainita, että eduskunnan valtiovarainvaliokunnassa esitettiin mielipide, että tämä 30 prosentin korotus yhdessä veronlisäyksen kanssa voi muodostaa jopa 11 160 prosentin vuotuista korkoa vastaavan määrän. Itse olen todennut tapauksen, jossa eräälle verovelvolliselle määrättiin yhden päivän tahattoman viivästymisen vuoksi neljän prosentin korotus. Tämä merkitsi yhdessä veronlisäyksen kanssa 1814 prosentin vuotuista korkoa.

Joulukuun 23 päivänä 1987 annetussa laissa liikevaihtoverolain muuttamisesta (1119/87), joka tuli voimaan 1. 1. 1989, säilytettiin edellä mainittu 30 prosentin maksimääräinen veronkorotusmahdollisuus sellaisenaan. Vero maksetaan edelleen oma-aloitteisesti kalenterikuukausittain seuraavan kuukauden kuluessa. Verovelvollisen on annettava lääninverotoimistolle samanaikaisesti kuukausimaksun kanssa kuukausi-ilmoitus samalla tilillepanokortilla, jolla maksu suoritetaan. Pidempänä tarkkailukautena on tilikausi, jolta verovelvolliset antavat lääninverotoimistolle tilikausi-ilmoituksen kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Myöhästymistapauksissa veroviranomaiset voivat panna maksamatta jääneen veron maksuun yhdeltä tai samalla kertaa useammalta kuukaudelta tai koko tilikaudelta veronlisäyksineen ja veronkorotuksineen.

Hallituksen esityksen syntymiseen vaikuttaneet tapahtumat ja esityöt

Alkuna näille tapahtumille on pidettävä oikeusministeriön 24. 1. 1979 asettaman verorikostyöryhmän muistiota 23. 3. 1979. Siinä muun ohessa ehdotettiin, että liikevaihtoverolain 81 §:n 2 momentin rangaistussäännöksiä olisi tulkittava siten, että liikevaihtoveron kuukausimaksun laiminlyönti on rikos. Tuossa momentissa ei mainita rangaistavana tekona kuukausimaksun maksuvelvollisuuden laiminlyöntiä. Ko. momentin mukaan voidaan rangaista sitä, joka »... taikka muutoin rikkoo tämän lain tai sen nojalla annettuja säännöksiä...». Kyseessä on siis niin sanottu blanco-rangaistussäännös. Oikeuskansleri hyväksyi 12. 4. 1979 Syyttäjäsanomissa (N:o 2/79) työryhmän ehdottaman menettelytavan, samoin 2. 5. 1979 sisäasiainministeriön poliisiosasto (ohje n:o 1921/402/79). Valtiovarainministeriö puolestaan 4. 5. 1979 verohallitukselle lähetetyssä kirjeessä (N:o VM 541/10—99/79) lausui ilmenneen tarvetta mm. seuraavan kysymyksen selvittelyyn: »Liikevaihtoveron kuu-

kausimaksun suorittamisen kriminalisointi, jollei lain nykyisen 81 §:n rangaistussäännöksen katsota ulottuvan näihin laiminlyönteihin». Verohallitus taas kirjelmässään liikevaihtoverotoimistoille 24. 5. 1979 (N:o 4804/64/79) ilmoitti hyväksyneensä em. työryhmän ehdottaman menettelytavan.

Vaikkakaan liikevaihtoverotoimistot eivät yleensä liene hyväksyneet lain 81 §:n uutta tulkintaa, joka poikkesi vuosikymmeniä vallinneesta, niiden oli kuitenkin ilmoitettava viralliselle syyttäjälle kuukausimaksujen laiminlyöjät. Kaikkia tapauksia ei kuitenkaan liene ilmoitettu. Alioikeuksista ja jopa hovioikeustasolta tuli laiminlyöjille tuomioita. Uudesta menettelytavasta oli luovuttava kun korkein oikeus antoi 27. 6. 1983 laajasti perustellun ratkaisunsa R 82/738 N:o 1036. Korkein oikeus katsoi, ettei liikevaihtoveron maksamisen laiminlyöntiä lain 24 §:ssä säädettyssä ajassa voitu katsoa rikokseksi. Verovelvollinen ei siten ollut laiminlyödessään maksuvelvollisuutensa syylistynyt rangaistavaan tekoon. Syyte ja korvausvaatimukset hylättiin sekä verovelvollinen vapautettiin alempien oikeuksien hänelle tuomitsemasta rangaistuksesta ja korvausvelvollisuudesta.

Päätös aiheutti lehdistössä kirjoituksia ja polemiikkia. Kävi selville, etteivät puhevuoron käyttäjät aina oikein ymmärtäneet, mitä tämä päätös tosiasiallisesti merkitsi.

Tämä KKO:n päätös oli aiheena kansanedustaja Ahosen ym. kirjalliseen 11. 10. 1983 tehtyyn kysymykseen n:o 160, joka kuului näin: »Onko Hallitus tietoinen, että korkeimman oikeuden 27. 6. 1983 tekemä päätös vapauttaa liikevaihtoveron maksamisen laiminlyömiseen syyllistynyt verovelvollinen rangaistuksesta ja korvausvastuusta on ollut omiaan rohkaisemaan veronmaksuvelvollisuuden laiminlyömiseen ynnä sillä uhkaamisen käyttämiseen mm. työmarkkinapoliittisena painostuskeinona, ja mihin toimenpiteisiin Hallitus aikoo ryhtyä tämän valtiontaloutakin uhkaavan vaaran torjumiseksi?»

Ministeri Pekka Vennamo vastasi hallituksen puolesta tähän eduskuntakyselyyn 16. 11. 1983. Hän mainitsi muun ohessa, että verohallituksessa tutkittiin mahdollisuutta verontilitysrikkomuksen kriminalisointiin. Hänen mukaansa lainmuutosta harkittaessa jouduttiin tarkastelemaan mm. seuraavia kysymyksiä: Olisiko maksulaiminlyönti kriminalisoitava kaikissa tapauksissa tai vain liittyessään tahalliseen ja järjestelmälliseen toimintaan. Voitiinko, ja missä määrin, käytännössä erottaa tahallinen hyötymistarkoituksessa tehty teko yleisistä maksuvaikeuksista tai suorastaan laintulkintaan liittyvistä vajaamaksuista. Missä määrin kriminalisointiin oli syytä mennä, jos päämääränä oli lähinnä veron perinnän tehostaminen. Mikä merkitys perinnän tehosta-

misnäkökohtaa ajatellen oli osakeyhtiölain rajoitettua velkavastuuta koskevalla yleisperiaatteella. Missä määrin valtio voitiin osakeyhtiön velkojana saattaa muita edullisempaan asemaan. Ministerin vastauksessa lausuttiin myös, että jos kriminalisointi katsottiin tarpeelliseksi, periaatteena tuli ilmeisesti olla, että ainakin tahallinen hyötymistarkoituksessa tapahtunut oma-aloitteisesti maksettavan veron laiminlyöminen, joka ei johtunut maksukyvyttömyydestä, olisi rangaistavaa. Vastaukseen sisältyi myös maininta siitä, että oikeusministeriössä oli viireillä rikoslain kokonaisuudistukseen tähtäävä valmistelu, johon liittyen paraikaa laadittiin varallisuusrikoksia koskevaa uudistusehdotusta verorikokset mukaan lukien. Harkittavaksi tuli myös, pitäisikö maksuvelvollisuuden laiminlyönti sisällyttää tähän uudistukseen.

Ministerin vastauksesta kävi selville, että kuukausimaksujen suorittamisessa tapahtuvat poikkeamiset eivät läheskään aina merkinneet maksujen tahallista laiminlyöntiä. Esimerkiksi vuonna 1982 verovelvollisilta perittiin verolipuilla noin 780 milj.mk, mutta samanaikaisesti heille palautettiin liikaa suoritettuja kuukausimaksuja n. 630 milj.mk. Mainittu suhde oli pysynyt suuruusluokaltaan samana vuodesta toiseen. Vastauksessa lausuttiin, että virheet kuukausimaksujen tilityksissä johtunevat paljolti liikevaihtoverotuksen monimutkaisuudesta ja siitä seuraavista vaikeuksista kuukausilaskelmien teossa.

Verohallitus lähetti valtiovarainministeriölle 20. 6. 1984 kirjelmän, jossa ehdotettiin, että liikevaihtoverolain 81 §:ään lisättäisiin säännös, jossa määrätään liikevaihtoveron kuukausimaksun määräajassa maksamisen laiminlyönti rangaistavaksi. Ministeriö sai ehdotuksesta oikeusministeriöltä pyytämänsä lausunnon 7. 9. 1984.

Valtiovarainministeriössä valmisteltiin luonnos Hallituksen esitykseksi Eduskunnalle laiksi liikevaihtoverolain 81 §:n muuttamisesta (22. 10. 1984/EA). Tässä esityksessä oli tarkoitus ehdottaa veron oikea-aikaisen maksun tehostamiseksi ja verojäämien kasvun hidastamiseksi, että tällainen laiminlyönti olisi rangaistavaa, jos se oli tehty taloudellisen hyödyn hankkimiseksi. Luonnokseen sisältyvä ehdotus liikevaihtoverolain 81 §:n ao. momentiksi oli seuraava: »Joka hankkiakseen itselleen tai toiselle taloudellista hyötyä jättää määräajassa suorittamatta liikevaihtoveron, joka on maksettava ilman erityistä maksuunpanotointa, on, jollei teko ole rangaistava veropetoksena, tuomittava sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi. Edellä 2 ja 3 momentissa tarkoitettu laiminlyönti voidaan jättää syytteesen ilmoittamatta, syyte nostamatta ja rangaistus tuomitsematta, jos laiminlyönti on ollut väheinen ja se on viivyttämättä korjattu».

Luonnoksen perusteluissa mainittiin, että ehdotettua säännöstä voi-

taisiin soveltaa vain siinä tapauksessa, että laiminlyönti oli tehty hyötymistarkoituksessa. Tämä merkitsi samalla, ettei tuottamuksellinen laiminlyönti olisi rangaistavaa. Laiminlyönnin rangaistavuuden edellytyksenä olevan tahallisuuden tutkimiseksi olisi luonnoksen perustelujen mukaan yleensä tarpeen selvittää, miten velallinen oli hoitanut muita taloudellisia velvoitteitaan. Maksukyvyttömyys ei saisi johtaa rangaistukseen.

Valtiovarainministeriön vero-osasto lähetti verohallituksen edellä mainitun kirjelmän oikeusministeriön lausuntoineen ja niihin liittyvät selvitykset lokakuun lopulla 1984 liikevaihtoverotusmenettelyn kehittämistoimikunnalle tiedoksi ja toimikunnan työssä huomioon otettavaksi. Perusteluna mainittiin se, että liikevaihtoverolain 81 §:n muuttaminen vaati vielä lisäselvittelyä. Tämä lainkohta jäi kuitenkin muuttamatta. Tämä johtui siitä, että rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen toteuttamista koskevaan rikoslakiprojektin ehdotukseen (oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 5/1984) sisältyi myös suunniteltu rikoslain 29 luku käsittäen rikokset julkista taloutta vastaan. Tämä luku sisälsi muiden verorikosten ohella myös tässä kirjoituksessa tarkasteltavan verontilitysrikkomukseksi kutsutun teon. Tästä rikoslakiprojektin ehdotuksesta valtiovarainministeriön vero-osasto antoi lausuntonsa 7. 11. 1984. Kriminalisointia ei vastustettu, mutta vero-osaston mukaan hallinnollisista seuraamuksista, lähinnä riittävän tehokkaasta veronkorotuksesta, pitäisi tulla myös verontilityksen laiminlyönnin perusseuraamus.

Hallituksen esitykseen sisältyvä ehdotus rikoslain 29 luvun 4 §:n sanamuodoksi, joka koskee liikevaihtoveron kuukausimaksun laiminlyönnin kriminalisointia, on otettu jo tämän kirjoituksen alkuosaan. Ohimennen mainittakoon, ettei ehdotettu sanamuoto ehkä ole täysin onnistunut koska lainkohdassa tarkoitettaneen sekä veroa että sen osaa. Muutenhan markankin suoritus riittäisi estämään lainkohdan soveltamisen.

Hallituksen esityksen periaatteellista arviointia

Olen suorittanut yksityistä gallup-kyselyä ja tiedustellut, olisiko velan määräpäivänä maksamisen laiminlyönti kriminalisoitava. Saamani vastaukset ovat kaikki olleet kielteisiä. Kysymykseen, olisiko veroihin tai muihin julkisyhteisölle suoritettaviin maksuihin suhtauduttava toisin kuin velkaan yksityiselle, vastaukset ovat samoin olleet kielteiset. Tällaisen gallup-kyselyn yleistäminen kansalaismielipiteeksi on uskallettua, mutta uskallan sen tehdä. Olen täysin vakuuttunut, ettei yle-

nen kansalaismielipide hyväksy valtionveron, kunnallisveron eikä rikollisveron määräaikaisen maksun laiminlyöntiä rikolliseksi teoksi.

Saattaisiko liikevaihtovero olla eri asemassa kuin muut verot? Hallitukseen ei ehdottanut kriminalisoitavaksi liikevaihtoveron maksun laiminlyöntiä sellaisissa tapauksissa, joissa veron suorittamiselle on maksuunpanossa asetettu määräpäivä. Sen sijaan kriminalisoitavaksi ehdotettiin verovelvollisen oma-aloitteisen kuukausimaksun laiminlyönti. Minkä vuoksi viimeksi mainittu laiminlyönti on rikos, mutta ensiksi mainittu ei ole? Tosiasiallinen perusta ei voi ollakaan itse teon olemus, vaan veronsaajan pyrkimys varmuuden tavoitteluun veron saamisessa.

Hallituksen esityksessä käytetään (esim. sivulla 55) ilmausta »Liikevaihtoveron kuukausimaksun tilittäminen». Tämä ilmaus ei käsitykseni mukaan vastaa teon tosiasiallista luonnetta, vaan on tarkoitushakuinen. Nykysuomen sanakirjan mukaan »tilittäminen» on seuraavaa: »Antaa toimeksiantajalle tai muulle sellaiselle selvitys tälle hankkimistaan varoista ja suorittaa kertynyt nettomäärä». Verovelvollinen, niin myös liikevaihtoverovelvollinen, maksaa veron omista varoistaan eikä tilitä toisen varoja.

Liikevaihtovero on ns. välillinen vero, joka on tarkoitettu vyörytetäväksi asiakkaan kannettavaksi. Onnistuuko se täysimääräisenä tai osaksi vai epäonnistuuko se, riippuu muun ohessa kilpailutilanteesta. Verovelvollisen omat suoranaiset ja välilliset kustannukset jo yksinään saattavat nousta yli kilpailijan myyntihinnan. Siitä huolimatta, ettei hintaa käy nostaminen yli kilpailijan veloittaman hinnan, vero on kuitenkin maksettava. On virheellistä pitää liikevaihtoveroa sellaisena vieraana rahaeränä, joka on liikkeenharjoittajan haltuun uskottu siihen saakka, kunnes se »tilitetään» valtiolle. Usein tilanne on sellainen, että verovelvollinen joutuu maksamaan liikevaihtoveron aikaisemmin kuin hän itse saa laskustaan suorituksen.

Välittömät verot on taas tarkoitettu jäämään verovelvollisen rasiutukseksi. Haluan aivan lyhyesti kritisoida tätä vanhaa näkemystä. Voidaan näet kysyä, miten kauan kestäisi esim. tavallisen palkansaajan veronmaksukyky, ellei hänen suoritteestaan maksettavaa korvausta eli palkkaa olisi siten hinnoiteltu, että siihen sisältyvät myös palkansaajan maksettavat tuloverot. Palkansaaja vyöryttää siis veron työnantajansa kustannuksiin ja tämä taas tuotteittensa ja palvelustensa hintoihin jne. Tosiasiallinen ero on vain vyörytystavassa, välillinen vero vyörytetään avoimesti, kun taas tulovero vyörytetään näkymättömästi.

Ennakkoperintälaissa on säännös, joka säätää rangaistavaksi sen, että työnantaja laiminlyö pidättämänsä määrän suorittamisen valtiolle määräajassa. Hallituksen esityksessä on haettu liikevaihtoveron kuu-

kausimaksun kriminalisoinnille tukea tästä säännöksestä. Rinnastusta ei kuitenkaan voida tehdä. Ennakkoperinnässä työnantaja maksaa palkasta osan työntekijälle ja samalla pidättää palkasta osan tilitettäväksi työnantajan toimesta veronsaajille käytettäväksi työntekijän veron suorituksiksi. Tällaisen palkasta pidätetyn osan tilittämättä jättäminen on varsin lähellä kavallusta, joten ko. tapauksessa kriminalisointi on perusteltu. — Samaa ei kuitenkaan voida sanoa työnantajan sosiaaliturvamaksun määräaikana suorittamisen laiminlyönnin kriminalisoinnista. Tämä maksu on näet tosiasialliselta luonteeltaan vero, jonka työnantaja maksaa omista varoistaan ja tietenkin sisällyttää kustannuksiinsa. Se, että tämäkin laiminlyönti on aikanaan tullut lailla kriminalisoiduksi, johtunee siitä, että ennakkoperintä ja työnantajan sosiaaliturvamaksun kantaminen ovat lainsäädäntötyössä yleensä kulkeneet samassa »nipussa», jolloin ko. maksun suorittamisen ja ennakkoperittyjen palkanosien tilittämisen väliseen eroavaisuuteen ei ehkä ole kiinnitetty tarpeeksi huomiota.

Periaatteelliselta kannalta katsottuna ei vaikuta oikeudenmukaiselta, jos verovelvollisen velkojista, joita ovat mm. verovelvollisen työntekijät ja tavarantoimittajat, yksi eli valtio voi liikevaihtoveron saamisen varmistamiseksi tukeutua ankaran veronkorotusmahdollisuuden ohella vielä sakko- ja vankeuspelotteeseen. Onko veronperintätilanne liikevaihtoverojen osalta todella niin vakava, että on tarpeen ryhtyä tämänkaltaisiin kriminalisointitoimiin? Hallituksen puolesta eduskuntaryhmiin annettua vastauksesta kävi ilmi, että verovelvollisilta perittävien ja heille takaisin maksettavien kuukausimaksujen suuruussuhteet olivat vuodesta toiseen olleet lähimain 780/630 miljoonaa markkaa vuodessa. Vastauksessa lisäksi arveltiin, että virheet kuukausimaksuissa johtuivat paljolti liikevaihtoverotuksen monimutkaisuudesta ja sen aiheuttamista vaikeuksista kuukausilaskelmien teossa.

Hallituksen esityksen mukaan rangaistus voidaan jättää tuomitsematta, »jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi». Vaikuttaa periaatteessa oudolta, jos yleiset tuomioistuimet ryhtyisivät pohtimaan veronkorotusten suuruuksia edes päätöstensä perusteluina.

Suomen liittyttyä Euroopan Neuvostoon maamme joutuu noudattamaan sen jäsenmaita sitovia sopimuksia, kuten Euroopan ihmisoikeussopimusta, ja yleensäkin tutkimaan, onko Suomen lainsäädäntöä joiltakin osin muutettava. Sen vuoksi olisi ollut toivottavaa, että ennen hallituksen esityksen antamista olisi tarkoin tutkittu, onko missään EN:n jäsenmaassa vastaavanlaista veron maksun laiminlyönnin kriminalisointia. Tätä ei kuitenkaan näytä tapahtuneen. Jos hallituksen esitys hyväksytään laiksi, kriminalisointisäännös saattaa joutua joskus tulevai-

suudessa Euroopan ihmisoikeuskomission ja tuomioistuimen käsiteltäväksi tutkittaessa onko normi Neuvoston jäsenmaita sitovien sopimusten mukainen.

Käytännössä esiintulevien vaikeuksien arviointia

Näistä voitaneen ensiksi mainita kysymys näytöstä. Kuukausimaksun laiminlyönnin rankaisemisen edellytyksenä ei ole tahallinen hyötymistarkoitus. Riittää pelkästään se, että verovelvollinen on »muun syyn kuin maksukyvyttömyyden takia» jättänyt veron maksamatta. Ymmärrän näyttövelvollisuuden niin, että virallisen syyttäjän tulee esittää näyttö siitä, että verovelvollinen on veron maksamiselle säädettyinä viimeisenä päivänä ollut maksukykyinen. Maksukykyiseksi katsottaneen henkilö, joka tarkasteluhetkellä pystyy maksamaan kaikki erääntyneet velkansa. Tämän toteennäyttäminen on syyttäjälle varmaankin työläs tehtävä. Miten hän selvittää verovelvollisen kaikki velkojat ja velat. Syyttäjän esittämäksi näytöksi ei sentään riittäne olettamus, että verovelvollinen on viimeisenä maksupäivänä ollut maksukykyinen, ellei häntä ole sitä ennen asetettu konkurssiin tai todettu ulosottoyhteyksessä varattomaksi. Käytännössähän esiintyy tilapäisiä maksuvalmiushäiriöitä.

Seuraavassa voitaneen siirtyä tarkastelemaan niitä vaikeuksia, jotka liittyvät siihen, onko todellisuudessa lainkaan tapahtunut veron maksun laiminlyöntiä. Rikosoikeudelliset normit määräävät rangaistavaksi tietyn yksilöidyn teon tai laiminlyönnin. Tapahtuman jälkeen yleensä voidaan aina välittömästi todeta, että teko tai laiminlyönti on tapahtunut, vaikka syyllistä ei ehkä heti saadakaan selville. Nyt kysymyksessä olevissa tapauksissa taas ao. henkilö eli verovelvollinen kyllä heti tiedetään. Saattaa kuitenkin kulua kauan, ääritapauksissa jopa vuosia ennenkuin varmuudella selviää, onko verovelvollinen jättänyt määräajassa suorittamatta veron, joka hänen lain oikean tulkinnan mukaan olisi ollut suoritettava.

Veron kuukausimaksun ainakin näennäinen laiminlyönti selviää välittömästi kun lääninverovirasto vertaa tapahtunutta maksua kuukausi-ilmoitukseen. Vuotuisen tilikausi-ilmoituksen käsittelyssä taas voidaan havaita, etteivät kuukausimaksut ja kuukausi-ilmoitukset täsmää tilikausi-ilmoituksen kanssa. Milloin tilikausi-ilmoituksen mukaan on suoritettava veroa jo maksettua enemmän, joudutaan selvittämään vajamaksukuukaudet, ellei sitten rankaisutoimenpiteitä voida kohdistaa tilikauden pituiseen »maksu aikaan».

Varsin usein kuukausimaksun osan laiminlyönti selviää vasta jälki-

käteen suoritetuissa tarkastuksissa. Tarkastuksen kohteena saattaa olla esim. kolmen tilikauden aika, siis yleensä 36 kuukautta. Vajaamaksun syynä saattaa olla vaikkapa virheellinen lain tulkinta. Näissä tapauksissa verovelvollinen on siis jokaisella kuukaudella syyllistynyt »veron-tilitysrikkomukseen». Vai onko? Verovelvollisen tekemän valituksen johdosta saatetaan näet oikeusasteissa todeta, että verovelvollisen noudattama lain tulkinta onkin ollut oikea eikä veroviranomaisen. Valitus-aika on kolme vuotta tilikauden tai, usean tilikauden ollessa kysymyksessä, niistä viimeisen päättymisestä. Niinpä saattaa kulua vuosia ennenkuin korkein hallinto-oikeus toteaa veroviranomaisen noudattaman verotuskäytännön virheelliseksi. Verovelvollinen on vuosien ajan ennen valituksen tekoa ja ehkä vielä sen jälkeenkin saatettu tuomita rangaistukseen kuukausimaksujen laiminlyönnistä. Korkeimman hallinto-oikeuden päätös saattaa merkitä sitä, että se veromäärä, minkä verovelvollinen on aikanaan kuukausittain suorittanut, onkin lain oikean tulkinnan mukaan ollut riittävä. Häntä ei siis olisi pitänyt tuomita. Tuomionpurku auttane sakkoon, mutta ääritapauksena voi olla kysymyksessä tuomittu ja jo kärsitty vapausrangaistus.

Liikevaihtoverolain 55 b §:n mukaan verovelvolliselle maksetaan liikevaihtovero takaisin, nimittäin koko vero, jos sen määrä on vuodessa enintään 6 000 markkaa ja osa verosta, jos veron määrä on yli 6 000 markkaa, mutta enintään 9 940 markkaa. Hänen on kuitenkin tilikauden aikana maksettava vero kuukausittain. Jos hän myöhästyy maksussa, ehdotetun lain mukaan hänet olisi tuomittava. Näin nähtävästi myös siinä tapauksessa, että hänelle joudutaan maksamaan koko vero takaisin jälkikäteen. Vai olisiko syytetoimia lykättävä odottamaan koko tilikauden selvittelyä?

Veron kohdistamisessa tietyille kuukaudelle noudatetaan nykyisin laskutusperustetta ja eräiden verovelvollisryhmien kohdalla maksuperustetta. Liikevaihtoverotoimikunnan mietinnössä 1989: 22 ehdotetaan, että liikevaihtoverotuksessa otettaisiin käyttöön suoriteperuste. Myynti tulisi kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Verovelvollisella olisi kuitenkin oikeus noudattaa laskutusperustetta tilikauden aikana. Tämän oikeuden käyttö merkitsisi sitä, että oikea veromäärä tulisi lasketuksi ja suoritetuksi vasta tilikausi-ilmoituksen yhteydessä. Käytännössä se merkitsisi, että tilikauden viimeisellä kuukaudella vasta tasattaisiin virheelliset kuukausimaksut. Eräiden yritysryhmien kohdalla toimikunta ehdottaa, että yritysten oikeus suorittaa vero maksuperusteen mukaan säilytettäisiin.

Mikäli toimikunnan ehdotus suoriteperusteisesta maksutavasta otetaan käyttöön, joudutaan kysymään, merkitseekö se samalla sitä, että

kuukausimaksujen kohdalla on hyväksyttävä vajaamaksut. Syytteet eivät silloin nähtävästi olisi kuukausittain nostettavissa.

Edellä on mainittu lukuisia esimerkkejä käytännön vaikeuksista. Onko syyte yleensä nostettava? Milloin se on nostettava? Vanhentumista koskevat säännökset asettavat tietysti takarajan. Aiheuttaako tietyn kuukauden oikeaa veromäärää koskeva valitus tai muu epävarmuus sen, ettei syytettä voida nostaa ennenkuin verovalitus on lainvoimaisesti ratkaistu tai epävarmuus muuten poistunut. Siihen saattaa kuitenkin kulu — kuten sanottu — jopa vuosia. Vai pannaanko asia oikeudessa vireille ja asiaa lykätään kerta toisensa jälkeen ratkaisua tai muuta varmuutta odotettaessa?

Onko lakia muutettava?

Edellä esitetyt periaatteelliset näkökohdat puhuvat käsitykseni mukaan voimakkaasti sen mielipiteen puolesta, ettei kuukausimaksun laiminlyöntiä ole kriminalisoitava.

Lain sovellutuksessa esille tulevat vaikeudet eivät liioin ole omiaan tukemaan lain muuttamista ehdotetulla tavalla.

Viranomaisilla on käytössään erittäin voimakas keino kuukausimaksujen laiminlyöntien torjumisessa, nimittäin veronkorotusmenettely. Liikervaihtoveroluoton hankkiminen muodostuu sen tähden liian kalliiksi rahaksi. Kuukausittain tapahtuvat vajaamaksut ja liikamaksut eivät radikaalisesti poikkea toisistaan. Todellista tarvetta kuukausimaksujen laiminlyönnin kriminalisoimiseen ei ole esitetty.

Lopuksi on syytä vielä viitata Euroopan Neuvoston jäsenvaltioita sitovaan Ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojelemista koskevaan 4. 11. 1950 Roomassa allekirjoitettuun yleissopimukseen. Sen 5 artiklan 1 kohdan mukaan yksilöllä on oikeus vapauteen ja henkilökohtaiseen turvallisuuteen. Ei ole täysin poissuljettu se mahdollisuus, että asia, joka koskee henkilökohtaisen vapauden riistoa maksamattomien verojen johdosta tapauksissa, joissa kysymyksessä ei ole veropetos, saattaa — jos ehdotettu kriminalisointi toteutuu — joskus tulla Euroopan ihmisoikeuskomission ja jopa Euroopan ihmisoikeustuomioistuinten käsiteltäväksi.

Kaikki edellä esitetyt seikat ovat näkemykseni mukaan omiaan hylitsemään pyrkimystä säätää liikervaihtoveron kuukausimaksujen laiminlyönti rikoslaissa rangaistavaksi teoksi. Mahtaako vastaavaa säännöstä sisältyä minkään valtion voimassa olevaan lainsäädäntöön. Oikeusvaltion on tuskin syytä ryhtyä edelläkävijäksi ehdotetun sisältöisessä lainsäädäntöhankkeessa.