

OSAKEYHTIÖN HALLITUKSEN VASTUU – TÖRKEÄ HUOLIMATTOMUUS VERONKOROTUKSEN¹ MÄÄRÄÄMISESSÄ

1 Johdanto

Asianajaja kohtaa työssään aika-ajoin kysymyksen osakeyhtiön hallituksen huolellisuusvastuun ulottuvuudesta. Jo vuonna 1996 *Hemmo* toi esille sen, että yritysjohdon vastuukysymykset olivat nousseet hyvin ajankohtaisiksi², mikä trendi on sittemmin jatkunut³. Tämä kehityskulku kytkeytyy tietenkin kiinteästi taloudellisessa toimintakentässä ja yritysten kansainvälistymisessä tapahtuneisiin muutoksiin. Toisin sanoen ne tilanteet, joissa hallituksen vastuu voi vähintäänkin potentiaalisesti tulla arviotavaksi, ovat moninkertaistuneet ja samalla sisällöllisesti monimutkaistuneet.

Valtaosin nämä hallituksen vastuuta koskevat kysymyksenasettelut aktualisoituvat erityisesti yhtiöoikeudellisiin ja vahingonkorvaus- tai jopa

rikosoikeudellista vastuuta tarkasteleviin tilanteisiin liittyen. Esimerkiksi korkeimman oikeuden (”**KKO**”) 9.9.2016 antamassa ennakkopäätöksessä KKO 2016:58 oli kyse siitä, olivatko osakeyhtiön hallituksen jäsenet vastuussa ympäristön pilaantumisesta eli *ympäristörikoksesta*, kun perunahiuta-leita valmistaneen osakeyhtiön tuotantolaitoksella oli päästetty ympäristöön perunamultalietettä.

Tämän vastuutarkastelun lähtökohtana on tietenkin se, että osakeyhtiölain (21.7.2006/624, ”**OYL**”) mukaan osakeyhtiöllä on oltava hallitus. Hallitus huolehtii yleistoimivaltansa mukaisesti yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesti järjestämisestä sekä vastaa siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. OYL:n 22 luvussa säädetään vielä erikseen johtohenkilön vahingonkorvausvelvolli-

¹ Tässä artikkelissa tarkastellaan nimenomaan verotusmenettelystä annetussa laissa (18.12.1995/1558, ”**VML**”) säädettyjä veronkorotuksen määräämistä koskevia säännöksiä ja vielä erityisemmin törkeän huolimattomuuden kvalifikaation sisältöä ja merkitystä veronkorotuksen määräämisessä. Erityistä veronkorotuksen määräämistä koskevaa sääntelyä on tämän lisäksi esimerkiksi varainsiirtoverolain (29.11.1996/931) 36 §:ssä, arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) 182 §:ssä, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (9.9.2016/768) 37 §:ssä ja perintö- ja lahjaverolain (12.7.1940/378) 36 §:ssä. On hyvä huomata, että veronkorotusta koskevaa sääntelyä on sinänsä varsin laajalti muutettu hallituksen eduskunnalle antaman veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevan lainsäädännön esityksen myötä (ks. HE 97/2017). Todettakoon, ettei tässä artikkelissa kuitenkaan tarkastella enemmälti veronkorotuksen *määrään* liittyviä moninaisia kysymyksenasetteluita, joiden osalta voidaan viitata esimerkiksi HE 97:2017:n luvussa 4.5 tarkasteltuun ja siinä käsiteltyyn oikeuskäytäntöön.

² *Hemmo, Mika*: Vahingonkorvauksen sovittelu ja moderni korvausoikeus. Helsinki 1996, s. 10.

³ *Salonen, Johanna*: Osakeyhtiön hallituksen jäsenen yhtiöoikeudellinen vastuu ja sen taloudellinen rajaaminen sekä kohdistaminen. Pro gradu tutkielma. Helsingin yliopisto 2013, s. 14.

suudesta. Osakeyhtiön hallituksen huolellisuuden mittapuuna on näin erityisesti OYL:sta ja yhtiöoikeudellisista perusteista johtuva vastuuasema, vaikka niin vahingonkorvauslain (31.5.1974/412, ”VahL”) kuin sopimusperusteisen vahingonkorvausvastuun arviointi voivat myös tapauskohtaisesti tulla käsille.⁴

Osakeyhtiön hallituksen toiminta, vastuu ja huolellisuuden mittaaminen ovat relevantteja myös *veronkorotuksen*⁵ määrittämisen kannalta. Tällöin tulee nimittäin arviotavaksi, onko yrityksen toiminnan lainmukaisuudesta ja esimerkiksi veroilmoituksen antamisesta vastaava johto toiminut *törkeän huolimattomasti* tai *ilmeistä piittaamattomuutta*⁶ osoittavalla tavalla lakisääteisiä velvoitteita täyttäessään. Nämä kvalifikaatio ratkaisevat muun muassa sen, ylittyykö kynnyksen veronkorotuksen määrittämiseksi vai ei.

Näitä erityisiä kvalifikaatioita ei ole kuitenkaan määritelty verotussääntelyssä, vaikka toisaalta ne ovat määritelmällisesti varsin vakiintuneet ja usein arvioinnin kohteena esimerkiksi vahingonkorvaus- ja rikosoikeudellisessa tarkastelussa.⁷ Havainnollistavana esimerkkinä voidaan tältä osin tukeutua edellä viitattuun varsin tuoreeseen ennakkopäätökseen KKO 2016:58. Kyseisessä ratkaisussa oli arvi-

oitavana nimenomaan se, oliko vastuuhenkilöiden toiminta ollut *tahallista tai törkeän huolimattomasti* tapahtuneen ympäristövahingon suhteen. Kuten ratkaisusta on hyvin havaittavissa, KKO arvioi ratkaisevassa asemassa olleen syyksiluettavuuden astetta varsin perusteellisesti.⁸

”Onko A:n ja B:n menettely ollut tahallista tai törkeän huolimattomasti?”

26. Ympäristön turmelemisen syyksi lukeminen edellyttää lisäksi, että tekijä on menetellyt tahallisesti tai törkeän huolimattomasti. Korkeimmassa oikeudessa on pidettävä riidattomana, etteivät A tai B olleet syytteessä tarkoitettuna tekoaikana tienneet multalietepäästöistä yhtiön tuotantolaitosta ympäröiviin ojiin ja metsään. Hovioikeus ei ole pitänyt heidän menettelyään tahallisena. Korkein oikeus toteaa, ettei sillä ole perusteita arvioida asiaa tältä osin toisin kuin hovioikeus on arvioinut.

27. Rikoslain 3 luvun 7 §:n 2 momentin mukaan se, pidetäänkö huolimattomuutta törkeänä (törkeä tuottamus), ratkaistaan kokonaisarvostelun perusteella. Arvostelussa otetaan huomioon rikatun huolellisuusvelvollisuuden merkittävyys, vaarannettujen etujen tärkeys ja loukkauksen todennäköisyys, riskinoton tietoisuus sekä muut tekoon ja tekijään liittyvät olosuhteet.

28. Arvioitaessa rikatun huolellisuusvelvollisuuden merkittävyyttä sekä vaarannettujen etujen tärkeyttä esillä olevassa asiassa huomiota on kiinnitettävä

⁴ Salonen (2013), s. 30 alaviitteineen. Ks. myös KKO 2003:131, jossa VahL:n sijaan päädyttiin soveltamaan sopimusoikeudellista vastuuta asunto-osakeyhtiön osakkeenomistajan korvausvastuuta koskevassa asiassa.

⁵ Veronkorotuksella tarkoitetaan tässä ja jäljempänä nimenomaan VML 32 §:ssä (26.10.2001/907) ja uusissa 32, 32a ja 32b §:issä (12.1.2018/15) säänneltyä velvoitetta. Kun kuitenkin ”alkuperäistä” VML 32 §:ää sovelletaan voimaantulosäännöksen 15/2018 mukaan edelleen verovuodelta 2017 ja sitä aikaisemmilta verovuosilta toimitettavassa verotuksessa ja näitä vuosiä koskevassa muutoksenhaussa, on tässä artikkelissa *painotettu* VML 32 §:n 3 momentin sisällöllistä tarkastelua.

⁶ *Ilmeisen piittaamattomuuden* kvalifikaatio on uuden sääntelyn mukanaan tuoma lisä (VML 32 a § 2 momentti): ”Veronkorotus on kuitenkin vähintään 3 prosenttia ja enintään 10 prosenttia lisätyn tulon määrästä, jos: 1) 32 §:ssä tarkoitettu laiminlyönti on toistuvaa; tai 2) verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.” Ilmeisen piittaamattomuuden kvalifikaatio on kytketty myös VML 32 b §:n 2 momentin 2 kohtaan. Vaikka hallituksen esityksessä HE 97/2017 lähdetään siitä, että moitittavuuden arviointi perustuisi tarkasteltavana olevasta laiminlyönnistä ikään kuin objektiivisesti havaittavissa oleviin seikkoihin ilman erillistä arviointia verovelvollisen huolimattomuuden asteesta (s. 75), on selvää, ettei laiminlyöntiin johtaneita subjektiivisia seikkoja voida kokonaan sivuuttaa tällaisessa arvioinnissa (ks. esimerkiksi *Merisalo, Matti*: ”Verotuksen uusista seuraamusmaksuista”. Verotus 1/2018, s. 69). Merisalon kanta on tietenkin varsin perusteltu jo siinäkin valossa, että kuten jäljempänä tarkemmin kuvataan, Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (”EIT”) ratkaisukäytännön myötä veronkorotuksen määrittäminen koskevassa asiassa on otettava huomioon Euroopan neuvoston ihmis-oikeussopimuksen (”EIS”) rikosprosessille asettamat oikeusturvavaatimukset.

⁷ Arviointitilanteiden määräästä saa hyvän kuvan esimerkiksi asettamalla KKO:n oikeuskäytäntöä listaavaan hakualustaan hakusanaksi termin ”tuottamus”.

⁸ Myös eri mieltä olleen KKO:n jäsenen lausunto on tässä valossa havainnollistavaa luettavaa.

ympäristön turmelemista koskevan rangaistussäännöksen tarkoitukseen suojata muun muassa maaperää pilaantumislta ja haitallisilta muutoksilta. Rangaistussäännöksen suojelukohteena on siten viime kädessä luonto ja ympäristö, joiden merkitystä oikeusjärjestyksessä osoittaa se, että niitä koskeva vastuu on perustuslain 20 §:n 1 momentissa säädetty kuuluvaksi kaikille. Rikottu huolellisuusvelvollisuus on siten ollut tässä asiassa merkittävä, ja vaarannetut edut ovat olleet tärkeitä.

29. A:n ja B:n edellä todettu tuottamus on osaltaan ilmennyt siten, etteivät he ole ottaneet selvää ympäristöluvan sisällöstä ja toimenpiteitä edellyttäen siitä ympäristöongelmista. Tällöin loukkauksen todennäköisyyttä ei ole mahdollista arvioida sen tiedon perusteella, joka heillä oli tekoaikana. Sen sijaan arvion lähtökohtana on, mikä tieto huolellisella hallituksen jäsenenä olisi ollut teon hetkellä (ks. HE 44/2002 vp s. 97–98).

30. Loukkauksen todennäköisyyttä arvioitaessa on erityisesti otettava huomioon, että yhtiön tuotannosta on jo ennen ympäristöluvan hakemista ja myöntämistä aiheutunut merkittävää haittaa ympäristölle, kuten edellä kohdista 6 ja 7 ilmenee. Näin ollen syytteessä ilmoitettuna tekoaikana saatavissa olleen tiedon perusteella on ollut todennäköistä, että maaperän pilaantuminen jatkuu, ellei yhtiön tuotannosta aiheutuvan jätteen käsittelystä huolehdita asianmukaisesti.

31. Edellä kohdasta 21 ilmenevin tavoin A ja B ovat kuitenkin tietoisesti laiminlyöneet velvollisuutensa huolehtia siitä, että yhtiön toimintaan liittyvät ympäristökysymyksiä järjestäminen ja muun organisoiminen otetaan käsiteltäviksi yhtiön hallituksessa. Heidän riskinottonsa siitä, että ympäristön turmelemisen jatkuu, puoltaa siten heidän huolimattomuutensa katsomista törkeäksi.

32. Edellä mainituilla perusteilla Korkein oikeus katsoo, että A:n ja B:n huolimattomuutta on kokonaisuutena arvostellen pidettävä törkeänä.”

KHO:n ratkaisukäytännöstä ei ole vastaavankaltaista analyysiä syyksiluettavuuden asteesta juurikaan löydettävissä, vaikka myös veronkorotuksen määrääminen VML 32 §:n 3 momentin⁹ perusteel-

la edellyttää sanamuotonsa mukaan, että verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta laiminlyönyt veroilmoituksen antamiseen liittyviä velvoitteitaan.

Kuten edellä kerrotusta ja jäljempänä tarkemmin esitettävästä on luettavissa, osakeyhtiön kohdalla vastuu veroilmoituksen antamisen osalta allokoituu nimenomaan hallitukselle. Osakeyhtiön kohdalla tämä veronkorotuksen määräämiseen liittyvä syyksiluettavuuden arviointi tulisikin tehdä lähtien nimenomaan siitä, mitä hallitus on tehnyt tai mitä sen olisi pitänyt tietää tehdä veroilmoituksen antamiseen liittyen. Toisin sanoen, luontevana toiminnan kvalifioinnin mittarina vaikuttaisi olevan nimenomaan hallituksen toiminta eli mitä tosiasiallisesti tapahtunut tai mitä olisi pitänyt tapahtua, ja miten hallituksen olisi tullut tietää toimia.

Tämä ikään kuin johdonmukainen tarkastelulähtökohta ei ole kuitenkaan verotusta koskevan oikeuskäytännön valossa lainkaan itsestään selvää. Toisin sanoen, vaikka VML 32 §:n 3 momentti nimenomaisesti edellyttää subjektiivisen tuottamusasteen arviointia soveltamisedellytyksensä, ei tällaisen arvioinnin tekeminen ole ollut ollenkaan tyypillistä veronkorotusta koskeneissa ratkaisutilanteissa. Sen sijaan esimerkiksi veronkorotuksen määrää on laskettu varsin kaavamaisesti, eikä veronkorotusta alentavia tai korottavia seikkoja ole liiemmin perusteltu syyksiluettavuuden näkökulmasta.

Tässä valossa on hyvä huomata sekin, että VML 32 § 3 momentti on ollut samansisältöinen jo varsin pitkään, eli voisi olettaa, että vaadittavaa rajankäyntiä subjektiivisesta syyksiluettavuuden asteesta olisi tehty ja jonkinasteinen varmuus tulkintalottuvuuksista olisi jo saavutettu. Totuus kuitenkin on, että VML 32 §:n 3 momentin soveltamiseen liittyy edelleen kovin tulkinnanvaraisia elementtejä, mikä luonnollisesti heikentää erityisesti veronkorotusvaateiden ennakoitavuutta.¹⁰

⁹ VML 32 §:n 3 momentin mukaan, ”Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisätystä varoista.”

¹⁰ Lindgren, Juha: ”Veronkorotuksen ennustettavuus tuloverotuksessa”. Verotus 3/2016, s. 234.

Tältä osin on kuvaavaa sekin, että veronkorotussääntelyä uudistettaessa, lain esitöissä (HE 97/2017) todettiin vällinneeita olosuhteita koskien, ikään kuin arvioinnin lähtökohtana, että subjektiivisen syyllisyyden arviointi soveltuu huonosti hallintomenettelyyn, jossa suuri määrä asioita käsitellään ja ratkaistaan kirjallisten selvitysten perusteella nopeassa aikataulussa. Toisaalta esitöissä todetaan tässä yhteydessä, että käytännössä arvio verovollisen tuottamuksen asteesta tehdään objektiivisten veroilmoituksesta havaittavissa olevien seikkojen ja oikeuskysymyksen luonteen perusteella ja että subjektiiviset seikat vaikuttavat veronkorotukseen vain poikkeuksellisesti. Nämä ovat siis lainsäätäjän kannanottoja tilanteessa, jossa tarkasteltavana olevan lainkohdan sanamuoto edellyttää eksplisiittisesti juurikin subjektiivisuuden arviointia ja asettaa soveltamiskynnyksen nimenomaan tuon subjektiivisuuden varaan.

Tämän artikkelin taustaksi on hyvä havaita vielä se, ettei vero-oikeutta tarkastelevissa monografioissa taikka muussakaan verotusta koskevassa kirjoittelussa ole kovinkaan perusteellisesti tarkasteltu näiden erityisten kvalifikaatioiden sisältöä.¹¹ Tämä havainto on mielenkiintoinen esimerkiksi siksi, että VML 32 §:n 3 momentissa määritellyllä soveltamiskynnyksellä voi olla tapauskohtaisesti hyvinkin suuri taloudellinen merkitys erilaisissa

laiminlyöntien arviointitilanteissa. Myös KHO:n ratkaisukäytäntö on näiden kyseisten kvalifikaatioiden määrittelyn valossa varsin ohutta. Tarkastelu ei ole oikein kunnolla pureutunut nimenomaiseen vastuusubjektiin eikä kyseisiin kvalifikaatioihin, vaan on ennemminkin haettu erilaisia kevyempiä tarttumapintoja ilman varsinaista syyksiluettavuuden analyysiä. Tätä keskustelua on tarkoitus edistää tässä artikkelissa.¹²

2 VML 32 §:n 3 momentin soveltamiskynnyksen muodostumisesta

2.1 Aluksi

Kun veronkorotuksen määrääminen VML 32 §:n 3 momentin perusteella ja edellä johdatetulla tavalla edellyttää osakeyhtiön toimineen törkeän huolimattomalla tavalla, on aivan aluksi hyvä ymmärtää, mitä osakeyhtiön on sinänsä lain mukaan tehtävä eli mitä siltä edellytetään tai voidaan lakisääteisten velvollisuuksiensa osalta edellyttää. Tämä tarkastelu on tehtävä nimenomaan sen arvioimiseksi, onko osakeyhtiö täyttänyt lakisääteiset velvollisuutensa *riittävän* oikein, ja vieläpä riittävää huolellisuutta osoittavalla tavalla.

Tämän arvioinnin taustalle on puolestaan asetettava ensinnäkin se, että osakeyhtiö on kirjanpi-

¹¹ Esimerkiksi teoksessa *Myrsky, Matti – Rabinä, Timo*: Verotusmenettely ja muutoksenhaku (Helsinki 2015) on oma lukunsa veronkorotusta elinkeinoverotuksessa koskevalle tarkastelulle (s. 383–389). Kuitenkin, vaikka tuossa luvussa on erillinen alaosiensa, jossa tarkastellaan nimenomaan tahallisuutta ja törkeää huolimattomuutta veronkorotuksen määräämisen yhteydessä, ei siinä(kään) analysoida erityisesti sitä, mitä nämä eksplisiittiset subjektiivisuutta edellyttävät kvalifikaatiot viimekädessä tarkoittavat oikeudellisessa ratkaisutilanteessa, eli miten päätöksentekijän tulisi ne nimenomaan oikeudellisessa päätöksentekokontekstissa ymmärtää. Tällaiseksi perustavaa laatua olevaksi analyysiksi ei voitane lukea sitä, että viitataan oikeuskäytännössä tai Verohallinnon ohjeistuksessa esiintyneisiin mainintoihin siitä, miksi kulloinkin on päädytty kvalifioimaan teko törkeän huolimattomaksi. Esimerkkinä tällaisesta viittauksesta voidaan mainita seuraava: ”Veroilmoitus voidaan katsoa annetun tahallisesti tai törkeän huolimattomasti vääränä, jos verotettavaa tuloa on rasitettu toiminnan laatuun ja laajuuteen nähdn suurella ja selvästi vähennyskelvottomalla menolla tai selvästi veronalainen tulo on ilmoitettu verovapaana” (*Myrsky – Rabinä* s. 385). Tällaista argumentaatiota on sovellettu verotuskäytännössä varsin vakiintuneesti (jopa yksinomaisena) perusteluna veronkorotusta määrättäessä, mutta siitä toki puuttuu syyksiluettavuuden analyysi tosiasiaissa kaikkien. Toisin sanoen, tällaiset kirjallisuudessa, ohjeistuksessa ja käytännössä toistetut kategoriset premissit on otettu ikään kuin yksipuolisesti annettuina oikeutuksina VML 32 §:n 3 momentin soveltamiseksi.

¹² Oikeustieteellisen kiinnostuksen laajuudesta antavat enemmän osiittaa esimerkiksi seuraavat monografiat: *Matikkala, Jussi*: Tahallisuudesta rikosoikeudessa (Suomalainen Lakimiesyhdistys, 2005); *Nuutila, Ari-Matti*: Rikosoikeudellinen huolimattomuus (Lakimiesliiton Kustannus, 1996); *Hahto, Vilja*: Tuottamus vahingonkorvausoikeudessa (WSOY, 2008); ja *Vihriälä, Helena*: Tahallisuuden näyttäminen (Helsinki, väitöskirja, 2012). Vero-oikeuden puolella tämän mittaluokan kiinnostusta kyseisiin kvalifikaatioihin ei siis ole kuitenkaan ilmennyt.

tolain (30.12.1997/1336, jäljempänä ”KPL”) 1 §:n mukaan kirjanpitovelvollinen.¹³ Kirjanpitovelvollisuutensa lisäksi suomalainen osakeyhtiö on tuloverolain (30.12.1992/1535, jäljempänä ”TVL”) 9 §:n mukaan Suomessa verovelvollinen ja siten myös VML:ssa tarkoitettulla tavalla velvollinen antamaan verovuosi-kohtaisen veroilmoituksen.¹⁴ VML 9 §:n mukaan ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä on vastuussa puolestaan yhteisön, kuten osakeyhtiön hallitus. Nämä lainsäädännölliset lähtökohdat määrittävät osakeyhtiön toimimisvelvollisuuden laajuutta ja laatua eli sisältöä myös veronkorotusta määrättäessä.

Käytännössä on herännyt aika-ajoin kysymys siitäkin, tulisiko suomalaisen yhtiön *ulkomaalaisen* hallitusjäsenen tuntea vastuuasemastaan johtuen esimerkiksi Suomen verotussääntely samalla tarkkuustasolla kuin suomalaisen hallitusjäsenen, tunnistaakseen oma vastuu-ulottuvuutensa juuri verotuksen suhteen. Voidaan esimerkiksi ajatella, että ulkomaisen hallitusjäsenen vastuulle asetetaan vaatimus siitä, että tämä tunnistaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (24.6.1968/360, ”EVL”) 18 a §:ssä tarkoitetun etuyhteysvelan ja tästä velasta mahdollisesti johtuneen vähennyskelvottoman nettokoron määrän, tai *riskin* tällaisesta vähennyskelvottomuudesta. Tämä kysymyksenasettelu on varsin vaativa suomalaisellekin hallitusjäsenelle.

Tarkemmin sanottuna tällaisessa ulkomaisen johdon tilanteessa osakeyhtiöllä ei ole tosiasiallista mahdollisuutta hallita suomalaisen kirjanpito- tai verotussääntelyn asettamia velvoitteita ulkomaisten organihenkilöittensä kautta, jotka eivät siis tyypillisesti tunne lainkaan Suomessa voimassa olevaa lainsäädäntöä eivätkä siitä johdettavia kirjanpitoa ja verotusta koskevia velvoitteita. Tällaisen yhtiön

ainoa tosiasiaassa käytettävissä oleva mahdollisuus täyttää esimerkiksi sille laissa asetettu huolellisuusvelvoite, on suomalaisen kirjanpitäjän / veroilmoituksen tekijän valinta.

Ratkaistavana voi VML 32 §:n 3 momentin valossa olla kysymys erityisesti siis siitä, ovatko tällaiset ulkomaiset hallitusjäsenet täyttäneet huolellisuusveloitteensa valitessaan esimerkiksi suomalaisen kirjanpitäjän, jonka vastuulla on käytännössä myös veroilmoituksen täyttäminen ja sen toimittaminen Verohallinnolle. Kysymys on tässäkin valossa lopulta siis siitä, ovatko nämä hallitusjäsenet toimineet törkeän huolimattomasti, vai itse asiassa ”vain” huolimattomasti tai jopa huolellisesti, jolloin lainkohdan soveltamiskynnys ei ylitä.

On tietenkin hyvä muistaa, että VML 32 §:n 3 momentti kohdistuu korostuneesti *veroilmoituksen* osalta tapahtuneisiin laiminlyönteihin ja siksi on selvää, että oikeudellinen analyysi kiinnittyy kiinteästi verovelvollisen *ilmoittamisvelvollisuuden* oikeudelliseen sisältöön ja tuon velvollisuuden täyttämiseen. Näiltä osin on nimenomaan sääntelyn suhteen nojaututtava VML:n ilmoittamisvelvollisuutta koskevaan normistoon, joka otetaan tässä yhteydessä ikään kuin annettuna ja jota ei enemmälti tässä artikkelissa analysoida.

Toisekseen, jäljempänä kiinnitetään huomiota erityisesti siihen, että VML 32 §:n 3 momentin sanamuodon mukainen ilmaisu ”*törkeästä huolimattomuudesta*” kvalifioi tuon lainkohdan sovellettavuuden eli asettaa kyseisen lainkohdan soveltamiskynnyksen. Tämä on se määre, jonka varaan *lainkohdalle ajateltu ennaltaehkäisevyys*¹⁵ rakentuu, kun siis nimenomaan tämän määreen kautta verovelvollinen voi ennakoita oman ilmoittamisvelvollisuutensa täyttämistä suhteessa VML 32 §:n 3 momentin sovellettavuuteen omassa asiassa.

¹³ Ks. kirjanpitovelvollisuuden sisältämistä vastuu-ulottuvuuksista esimerkiksi *Torkkel, Timo*: ”Kirjanpitovelvollisen huolellisuusveloitteesta ja vastuusta kirjaustensa oikeellisuudesta verotusmenettelyssä”, *Verotus* 3/2016 ss. 249–264.

¹⁴ Itse ilmoittamisvelvollisuuden sisältö on varsin yksityiskohtaisesti säännelty VML:n 2 luvussa ja VML:n nojalla annetuissa ilmoittamisvelvollisuutta koskeissa säädöksissä ja sitä on laajalti selvitetty myös Verohallinnon ohjeistuksessa.

¹⁵ Ks. korkeimman hallinto oikeuden (jäljempänä ”KHO”) ratkaisun KHO:2016:15 perusteluista: ”Veronkorotusjärjestelmän tarkoituksena voidaan katsoa nimenomaan olevan ehkäistä tällaisia ilmoituspuutteita.”

Tämän mukaisesti seuraavassa kuvataan tarkemmin juuri *törkeän huolimattomuuden* kvalifikaation sisältöä ja merkitystä VML 32 §:n 3 momentin soveltamistilanteessa.¹⁶

2.2 ”Normaalin” huolellisuustason määrittäminen

Kun kvalifioidaan verovelvollisen toimintaa, erityisesti ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä sen suhteen, onko verovelvollinen toiminut huolellisesti vai huolimattomasti, vai jopa törkeän huolimattomasti, on ensiksi määriteltävä ikään kuin ”normaalin” toiminnan muoto ja sisältö. Verovelvollisen toteuttamaa toimintaa on peilattava siihen, miten tämän tulisi ”normaalisti” toimia. Normaalin toiminnan voitaneen ajatella vastaavan huolellista toimimista.

Normaalin toiminnan mittapuu on haettava verovelvollisesta itsestään. Tältä osin on hyväksytty ja tunnustettu eroavaisuuksia verovelvollisten välillä, esimerkiksi luonnollisten henkilöiden ja kirjanpitovelvollisten yritysten välillä.¹⁷ Kirjanpitovelvollisilta on näin muodoin edellytetty lähtökohtaisesti esimerkiksi parempaa asiantuntemusta ja huolellisuutta yritystoiminnasta johtuvien verotusta koskevien velvoitteiden suhteen. Tällainen normaalin toiminnan mittapuu voidaan määrittää esimerkiksi seuraavista lähtökohdista:

- i. Kun kyseessä on osakeyhtiömuotoinen toimija, tämä *toimintamuoto rajaa* OYL:n myötä sen hallituksen oikeudellista asemaa eli oikeuksia ja velvollisuuksia;
- ii. Kun osakeyhtiö on kirjanpitovelvollinen, se on *kirjanpitosääntelyn sitoma* ja tämä velvoite täytetään tyypillisesti ostamalla kirjan-

pitopalvelut tilitoimistolta tai vastaavalta – tämä kirjanpitovelvollisuus edellyttää kirjanpitolainsäädännön ja hyvän kirjanpitotavan noudattamista;

- iii. Osakeyhtiön on *laadittava ja toimitettava Verohallinnolle veroilmoitus* – tämä veroilmoitusvelvollisuutta koskeva velvoite täytetään tyypillisesti ostamalla asiaan liittyvät palvelut ulkopuoliselta palveluntuottajalta;
- iv. Osakeyhtiön veroilmoituksessa voi olla virheitä, jotka ovat syntyneet *inhimillisen toiminnan* myötä – tämä inhimillinen toiminta ei kuitenkaan itsessään ole automaattisesti törkeän huolimattomasta vaan se kiinnittyy nimenomaan osakeyhtiön hallituksen toimintaan ja siihen, miten tuota toimintaa on arvioitava suhteessa VML 32 §:n 3 momentin asettamaan kvalifikaatioon törkeän huolimattomasta toiminnasta. Toisin sanoen on arvioitava, mitä hallituksen (inhimilliseltä) käyttäytymiseltä voidaan edellyttää VML 32 §:n 3 momentin valossa; ja
- v. Osakeyhtiöllä on juuri sille *ominaiset resurssit* huolehtia kirjanpitovelvollisena ilmoitusvelvollisuudestaan – nämä resurssit muodostuvat yhtiökohtaisesti ja tyypillisesti osakeyhtiön on tukeuduttava ja luotettava, erityisesti ulkomaisen hallituksen kohdalla, ulkopuoliseen palvelun tuottajaan.

Edellä esitetyn valossa osakeyhtiön syyksiluetavuuden astetta tulisikin peilata kulloinkin sovellettavaksi tuleviin ”normaalin” määrittäviin tekijöihin. Tarkemmin sanottuna, määrittäessä verovelvolliselle veronkorotus VML 32 §:n 3 momentin perusteella, on asia aina arvioitava tapauskohtaisesti peilaten juuri kunkin verovelvollisen yksi-

¹⁶ On hyvä huomata, että Verohallinto on yhtenäistämisohejeessa tuonut ikään kuin lisäqualifikaation veronkorotuksen määräämistilanteisiin: ”Jos ohjeen mukainen veronkorotusprosentti johtaa hyvin suuriin euromääräisiin veronkorotuksiin tilanteissa, joissa tuloon lisättävä määrä on suuri, mutta verovelvollisen menettelyä ei voida pitää *erityisen* (kursivointi kirjoittajien) törkeänä, veronkorotusta voidaan yksittäistapauksessa alentaa.” (Verohallinnon yhtenäistämisohejeet vuodelta 2017 toimitettavaa verotusta varten (Dnro A233/200/2017). Tällaisten lisäqualifikaatioiden esittäminen ei ole tietenkään omiaan lisäämään verotuksen ennustettavuutta, etenkin kun tällaista kvalifikaatiota ei ole eksplikoitu lainsäädännössä.

¹⁷ Ks. esimerkiksi Verohallinnon yhtenäistämisohejeet vuodelta 2017 toimitettavaa verotusta varten ja niissä jo dispositioitasolla toteutettu erottelu. Ks. myös *Räbinä, Timo – Myrsky, Matti – Myllymäki, Janne*: Verotusmenettelyn perusteet. Helsinki 2017, s. 392.

öllisiä ominaisuuksia ja toimintaa sovellettavaksi esitetyn normin soveltamisalaan ja -kynnykseen.

Toki on niin, että oikeus- ja verotuskäytännössä osakeyhtiöltä odotettavaa huolellisuutta on pidetty lähtökohtaisesti varsin korkeana, johtuen kirjapito- ja yhtiöoikeudellisessa sääntelyssä asetetuista velvoitteista.¹⁸ Tästä johtuen esimerkiksi erehdys tai tietämättömyys eivät ole yleensä vakuuttaneet päätöksentekijää veronkorotuksen määräämisen vastaargumentteina.¹⁹ Vaikka sanotunkaltainen korostettu huolellisuusvelvoite on sinänsä ikään kuin normaalin mittapuun piiriin menevää, ei esimerkiksi erehdyistä tai tietämättömyyttä juuri subjektiivisuuteen kiinnittyvinä seikkoina tulisi kuitenkaan *kategorisesti* sulkea huolellisuusanalyysin ulkopuolelle, osakeyhtiönkään kohdalla.²⁰

Kun verolainsäädäntö asettaa veronkorotuksen määräämiselle erityisen soveltamiskynnyksen, mikä nauhlataan eksplisiittisesti verovelvollisen syyksiluettavuuden asteeseen, on tämä kvalifikaatio osattava tunnistaa, erotella ja arvioida omana itsenäisenä päätöksentekijää sitovana oikeudellisena kriteeristönään. Tässä valossa esimerkiksi edellä viitatus erehdys tai tietämättömyys on tapauskohtaisesti ja tarpeen mukaan asetettava verovelvolliselta vaadittavan huolellisuustason arviointikehikkoon subjektiivisena tosiseikkana, peilaten sitä objektiiviseen huolellisuusvelvoitteen asettavaan normistoon osana kokonaistarkastelua. Toisaalta ajatuksella siitä, että verotuksen toimittamisessa on kyse massamenettelystä, ei voida myöskään sivuuttaa subjektiivisen syyksiluettavuuden edellytystä. Tällaisessa arvioinnissa juuri ”normaalin” määrittäminen voi toimia havainnollistavana lähtökohtana.

2.3 Syyksiluettavuuden aste: mitä on törkeä huolimattomuus?

Seuraavassa tarkastellaan tarkemmin nimenomaan sitä, mitä törkeä huolimattomuus voisi tarkoittaa VML 32 §:n 3 momentin soveltamistilanteessa. Tämän tarkastelun taustaksi on hyvä ensiksi huomioida kuitenkin se, että

- verotuksella puututaan kansalaisten omaisuuden suojaan, joka on perusoikeutena turvattu Suomen perustuslaissa (11.6.1999/731, jäljempänä ”**PL**”),
- PL 81 §:ssä on asetettu lailla säätämisen vaatimus ja edellytys verovelvollisen oikeusturvan toteutumisesta lainsäädännössä,
- PL 2 §:ssä edellytetään lainalaisuutta ja oikeusvaltioperiaatteen toteutumista,
- veronkorotuksen määräämisessä on täytyttävä myös rikosprosessille asetetut oikeustur-

¹⁸ Ks. myös esimerkiksi HE 97/2017: ”Yksityishenkilöiden veroilmoituksissa olevia puutteellisuksia ei ole arvioitu yhtä ankarasti kuin kirjanpitovelvollisten laiminlyöntejä. Oikeuskäytännössä henkilöasiakkaan veroilmoitusta ei ole katsottu annetun törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti vääjänä, vaikka verovelvollinen ei ole kehotuksesta huolimatta ilmoittanut saamaansa huomattavaa luovutusvoittoa veroilmoituksella, kun tiedot omaisuuden luovutustapahtumista ja luovutushinnoista oli esitetyt veroilmoitukselle ja ne olivat siten veroviranomaisen tiedossa.”

¹⁹ Lindgren (2016), s. 235.

²⁰ On toki ei-juridista myös kategorisesti kiistää esimerkiksi kirjanpitovelvolliselle laista johdettavan vastuun merkitys kokonaisarvioinnissa. Ks. esimerkiksi Torkkel (2016), s.262, jossa hän lausuu seuraavaa: ”Vero-oikeudessa ei voida mielekkäästi puhua kirjanpitovelvollisen huolellisuusvelvoitteesta ja vastuusta kirjaustensa oikeellisuudesta, koska kirjanpitovelvollisen huolellisuuden ja vastuun sisältö määräytyy viimekädessä kirjanpitolainsäädännön perusteella. Tämä ei tarkoita, että huolellisuus ja kirjausten oikeellisuus olisi vero-oikeudellisesti merkityksetön seikka, vaan sitä, että huolellisuutta ja kirjausten itsenäisyyttä arvioidaan vero-oikeudessa itsenäisesti.” Tämä Torkkelin arviointi liittyy nimenomaan veronkorotusten määräämiseen VML 32 §:n 3 momentin perusteella ja erityiseen veronkorotuksen ankaroittamisperustetta koskevaan tarkasteluun. Tällaisia kannanottoja pitää kuitenkin täsmentää, eli veronkorotuksen määrääminen ja sovellettavaksi tulevien lainkohtien tulkinta ei missään nimessä tapahdu ikään kuin jossakin vero-oikeudellisessa tyhjiössä vaan erityiskvalifikaatioita, kuten törkeää tuottamusta VML 32 §:n 3 momentin soveltamisedellytyksenä, tulee tarkastella subjektiivisista ja tapauskohtaisista lähtökohdista edeten, joissa yhtenä merkittävänä tarttumapintana voi olla nimenomaan kirjanpitovelvollinen ja tämän toiminta soveltuvan kirjanpitosääntelyn valossa tarkasteltuna, osana kokonaisarviointia. Jonkin seikan kategorisoinnista yksiselitteisesti esimerkiksi tulkinnan ankaroittamisperusteeksi tulee kuitenkin veronkorotuksen arviointitilanteissa pidettyä.

vavaatimuksen ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin²¹ vaatimukset, ja

- verovelvollisen on voitava ennakoida verotussääntelyn myötä tälle osoitettavat oikeudet ja velvollisuudet.

Näistä lähtökohdista johtuen VML 32 §:n 3 momentin soveltamista ei tulisi ensiksikään perustaa ikään kuin mekaanisesti tai yksinomaan objektiivisesti havainnoitavissa oleville seikoille. Toisin sanoen näistäkin lähtökohdista arvioituna verovelvollisen syyksiluettavuutta tulisi tarkastella erikseen kulloinkin käsillä olevien subjektiivisten seikkojen valossa.

Itse syyksiluettavuuden astetta tarkemmin määritettäessä on hyvä lähteä siitä, että huolimattomuus on kaikessa yksinkertaisuudessaan vaadittavan huolellisuuden laiminlyöntiä. Huolellisuusvaatimus puolestaan asetetaan lähtökohtaisesti sen mukaan, ”mitä henkilö teon tai laiminlyönnin hetkellä tietää, tai mitä hänen pitäisi tietää, vallitsevista olosuhteista ja niistä luonnonlaeista sekä taloudellisista ja yhteiskunnallisista säännönmukaisuuksista, joiden mukaisesti tapahtumat seuraavat toisiaan”.²²

Tämä riittävän huolellisuuden mitta on siis se, mitä kulloinkin kyseessä oleva verovelvollinen omassa asemassaan ja tilanteessaan tietää, tai mitä tämän tulisi tietää verovelvollisuuteensa ja ilmoittamisvelvollisuuteensa liittyen. Kuten edellä on kuvattu, esimerkiksi kirjanpitovelvolliselle on vakiintuneesti asetettu varsin pitkälle menevä vaatimus lainmukaisen ilmoittamisvelvollisuuden suhteen – *oletus* on, että kirjanpitovelvollinen tuntee niin kirjanpitosääntelyn kuin verotussääntelyn.

Vaikuttaisi siis siltä, että kirjanpitovelvollisen huolimattomuuden mittapuut olisivat vahvasti ennakoitavissa: voimassa oleva verolainsäädäntö ja Verohallinnon antama tarkempi ohjeistus ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisestä. Mutta kun vir-

heellisyyskiä ilmoittamisvelvollisuuden täyttämässä kuitenkin tapahtuu, eikä kirjanpitovelvollisen huolellisuusolettamuksesta voitane kuitenkaan johtaa vaatimusta elinkeinonharjoittajan veroilmoitusten absoluuttisesta oikeellisuudesta, on välttämätöntä katsoa tarkemmin huolimattomuuden ja *törkeän* huolimattomuuden välistä rajanvetoa.

Huolimattomuuden ja törkeän huolimattomuuden välinen raja ei liene kuvattavissa ikään kuin yleispätevällä tavalla eli siten, että tällainen raja voitaisiin tunnistaa kaikkiin käsillemme tuleviin rajanvetotilanteisiin liittyen yhden määritelmän kautta. Tästä syytä, huolimattomuuden astetta on arvioitava usein juuri *objektiivisten tekijöiden* kautta. Tässä valossa on objektiiviseksi mittapuuksi otettava se, missä määrin kyseessä olevan verovelvollisen toiminta on poikennut siitä, mitä tältä olisi voitu normaalisti edellyttää.²³

Edellä kerrotun rajanvedon suhteen on esitetty muun muassa, että *täysin välinpitämätön suhtautuminen* toiminnassa annettuihin ohjeisiin tai teon seurauksiin voi olla törkeää huolimattomuutta. *Törkeän huolimattomuuden* on toisaalta todettu olevan lähellä tahallisuutta, jolloin merkittävään asemaan nousevat juuri teon kvalifioimiseksi edellytettävät *subjektiiviset tekijät*.²⁴ Tältä osin voidaan viitata myös rikoslain (19.12.1889/39, jäljempänä ”**RL**”) 3:7,2 §:ään, jonka mukaan ”*se, pidetäänkö huolimattomuutta törkeänä (törkeä tuottamus), ratkaistaan kokonaisarvostelun perusteella. Arvostelussa otetaan huomioon rikotun huolellisuusvelvollisuuden merkittävyys, vaarannettujen etujen tärkeys ja loukkauksen todennäköisyys, riskinoton tietoisuus sekä muut tekoon ja tekijään liittyvät olosuhteet*”.

Toki subjektiivisuuden *osoittaminen* edellyttää usein juuri objektiivisten elementtien kautta tapahtuvaa todentamista, mutta lienee selvää, ettei rikos-

²¹ Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimus on johdettavissa erityisesti jäljempänä enemmän tarkasteltavasta EIT:n EIS 6 artiklaa koskevasta tulkintakäytännöstä.

²² *Ståhlberg, Pauli – Karhu, Juha*: Suomen vahingonkorvusoikeus. Helsinki 2013, s. 84. Vaikka tämä huolellisuusvaatimuksen mittapuun on haettu erityisesti vahingonkorvusoikeudellisesta tarkastelusta käsin, voitaneen määritelmää pitää hyvinkin yleispätevänä ja siten myös VML 32 §:n 3 momentin arviointiin soveltuvana.

²³ *Ståhlberg – Karhu* (2013), s. 104–105.

²⁴ *Ståhlberg – Karhu* (2013), s. 105.

oikeudelliseksi rangaistukseksikin rinnastetun veronkorotuksen arviointitilanteessa ole mahdollista pitäytyä yksinomaan objektiivissa tekijöissä, vaan subjektiivinen elementti on löydettävä juurikin kokonaisuutensa myötä.

Tämän myötä huolimattomuusarviointi tulisi osakeyhtiön kohdalla tehdä erityisesti siinä valossa, miten *oikeushenkilön* huolellisuutta tai huolimattomuutta mitataan tai voidaan mitata. Oikeushenkilön vastuusta on lausuttu, että sitä voidaan pitää huolimattomuuteen perustuvana vain silloin, kun päätöksenteko-organisaatioon kuuluva henkilö syyllistyy *tahalliseen tai huolimattomaan* toimintaan, josta aiheutuu moitittava laiminlyönti tai vahinko.²⁵

Tältä osin voidaan viitata taas RL:iin ja tarkemmin oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevaan 9:2 §:ään, jonka mukaan ”*oikeushenkilö tuomitaan yhteisöosakkoon, jos sen lakisääteiseen toimielimeen tai muuhun johtoon kuuluva taikka oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävä on ollut osallinen rikokseen tai sallinut rikoksen tekemisen taikka jos sen toiminnassa ei ole noudatettu vaadittavaa huolellisuutta ja varovaisuutta rikoksen ehkäisemiseksi*”. Tässäkin siis huolimattomuusarviointi on tehtävä juuri organisaation osassa olevien henkilöiden aikaansaannosten valossa.

Oikeushenkilön huolellisuusvelvollisuuden laiminlyönnistä on kyse siis silloin, kun nimenomaan päätöksentekotasolla oleva henkilö syyllistyy tahalliseen tai tuottamukselliseen laiminlyöntiin eli vahingon aiheuttamiseen niiden tehtävien puitteissa, jotka kyseiselle henkilölle kuuluvat tuossa organisaatiossa.²⁶ Tätä tarkentaen, johtohenkilön toiminnan mittana on huolellisen henkilön toiminta vastaavissa olosuhteissa.²⁷ Oikeushenkilö vastaa näin vahingosta, joka aiheutuu sen organisaatioon kuuluvan luonnollisen henkilön teosta.²⁸

Selvää on tietenkin se, ettei esimerkiksi sopimussuhteessa voida vapautua vastuusta yksinomaan sillä, että velvoitteet on siirretty itsenäisen yrittäjän täytettäväksi. Toisaalta, tällaisen itsenäisen yrittäjän valinnassa, valvonnassa tai ohjeistamisessa voi olla puutteita, jotka osoittavat huolimattomuutta vastuunvelvoitteen kohteena olevan oikeushenkilön taholla.²⁹ Lisäksi, johtoon kuuluvan henkilön huolelliseen toimintaan kuuluu myös reagoida välittömästi, mikäli ilmenee syytä epäillä ulkopuolisen palveluntarjoajan taitoa ja kykyä hoitaa yhtiön asioita.³⁰

On näin muodoin selvää myös se, ettei osakeyhtiö voi ikään kuin vapautua esimerkiksi sillä olevista verotuksen perustaksi asetettävien tulojen ja menojen ilmoittamisvelvollisuuteen liittyvistä vastuista ostamalla kirjanpito- ja veroilmoituspalvelut ulkopuoliselta palveluntuottajalta. Mutta kuten edellä kerrotusta on hyvin havaittavissa, syyksiluttavuuden astetta on veronkorotuksen kohdalla arvioitava juuri hallituksen toimimis- ja huolellisuusvelvollisuuksien täyttymisen kautta. Toisin sanoen on arvioitava, mitä hallitus tiesi tai mitä sen olisi tullut tietää, onko hallitus laiminlyönyt siltä edellytetyn huolellisuuden ja miten hallitus olisi voinut tuon huolellisuuden käytännössä täyttää.

2.4 Huolellisuusarviointi erityisesti OYL:n kannalta

Osakeyhtiön ja hallituksen vastuuasemaa on syytä tarkastella vielä eritellymin yhtiöoikeudellisen sääntelyn kautta. OYL 1:8 §:n mukaan *yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua*. Tässä lainkohdassa määritellään yhtiön johdolta vaadittavan huolellisuuden taso. Johdolla tarkoitetaan muun muassa yhtiön hallituksen jäseniä. Täs-

²⁵ Ståhlberg – Karhu (2013), s. 110–111.

²⁶ Ståhlberg – Karhu (2013), s. 111.

²⁷ Nyström, Patrik: ”Toimitusjohtajan vastuu osakeyhtiön kirjanpidon lainmukaisuudesta ja varainhoidon luotettavasta järjestämisestä”, Oikeustieto 1/2012, s. 10.

²⁸ Ståhlberg – Karhu (2013), s. 199.

²⁹ Ståhlberg – Karhu (2013), s. 224–225.

³⁰ Savela, Ari: Vahingonkorvaus osakeyhtiössä. Helsinki 2015, s. 122.

sä tarkoitettu huolellisuusvelvoite *kohdistuu* nimenomaan yhtiöön ja sen osakkeenomistajiin.³¹

Johdon huolellisuutta tulee tämäkin lainkohdan valossa arvioida objektiivisen mittapuun mukaan: johdon toimintaa verrataan siihen, miten huolellinen henkilö toimisi vastaavissa olosuhteissa. Tässä huolellisuusarvioinnissa otetaan huomioon muun muassa se, että liiketoimintaa harjoitettaessa joudutaan tekemään päätöksiä usein epävarmuuden vallitessa, eikä kaikkea mahdollisesti olemassa olevaa tietoa ole edes tarkoituksenmukaista pyrkiä hankkimaan päätöksenteon taustaksi.³² Käytännössä tämä huolellisuusvelvoitteen noudattamisen arviointi on johdon toiminnassa noudatettujen tapojen subjektiivista arviointia eli viime kädessä toiminnan arviointisijan kokemusperäiseen tietoon nojautuvaa tarkastelua.³³

OYL:n esitöiden mukaan 1:8 §:ssä tarkoitettu riittävänä huolellisuutena voidaan pitää sitä, että (i) ratkaisun taustaksi on hankittu tilanteen edellyttämä asianmukainen tieto, (ii) näin hankitun tiedon perusteella on tehty yhtiön edun mukainen päätös tai muu toimi, (iii) eivätkä näin muotoutuneeseen päätöksen tekoon ole vaikuttaneet yhtiön johdon jäsenten väliset mahdolliset eturistiriidat.³⁴ Näin näyttäytyvän huolellisuusvelvoitteen noudattamisen reflektiopintana on viitattu muun muassa siihen, millä perusteilla ja miten luotettavaan taustaselvitykseen tukeutuen osakeyhtiön kannalta merkittävät päätökset on tehty.³⁵

Oikeuskirjallisuudessa on OYL 1:8 §:ssä tarkoitettua huolellisuusvelvoitetta arvioitu myös suhteessa itse päätösten täytäntöönpanoon. Tältä osin

mittapuuksi on esitetty *hyvää liiketapaa*. Lisäksi on todettu, että tällaisessa huolellisuusarvioinnissa on otettava huomioon liiketoiminnan (i) nopeutempoisuus, (ii) riskialttius ja (iii) siinä tarvittavan ajankäytön ja resurssien rajallisuus. Olennaisena on pidetty nimenomaan sitä, miten *teko hetken toimintaa arvioidaan teko hetken tietojen valossa*.³⁶

Tarkasteltaessa vielä tarkemmin juuri osakeyhtiön hallituksen asemaa, OYL 6:2 §:n mukaan hallitus vastaa yleisesti myös kirjapidon asianmukaisesta järjestämisestä. Hallitukselle näin asetetut tehtävät voidaan hoitaa monella tavalla, mihin vaikuttavat erityisesti yhtiön koko ja liiketoiminnan luonne. Oikeuskirjallisuudessa esitettyjen luonnehdintojen mukaan, ulkopuolisen ammattitaitoisen kirjanpitäjän käyttäminen on yleensä riittävää OYL 6:2 §:ssä asetetun kirjanpidon asianmukaisen järjestämisen täyttämiseksi.³⁷

Edellä kuvatun vastuuasattelun lisäksi OYL 22:1 §:ssä on säädetty osakeyhtiön johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuudesta.³⁸ OYL 22:1 §:ssä tarkoitettu huolellisuuden mittapuun on ikään kuin objektiivisesti johdettavissa: hallituksen on noudatettava sellaista huolellisuutta, mitä huolellinen henkilö noudattaisi vastaavissa olosuhteissa. Tässä tarkoitettu vastuu voi sinänsä perustua niin aktiiviseen tekoon kuin velvoitteen laiminlyöntiin. Itse huolellisuusvelvoitteen täyttämistä voidaan punnita esimerkiksi arvioimalla tekoa siinä valossa, (i) tavoitellaanko toimenpiteillä yhtiön etua, (ii) perustuvatko toimet asianmukaiseen valmisteluun ja harkintaan sekä (iii) onko yhtiön riskienhallinta järjestetty asianmukaisesti.³⁹

³¹ Airaksinen, Manne – Pulkkinen, Pekka – Rasinaho, Vesa: Osakeyhtiölaki I. Helsinki 2010, s. 46–47.

³² Airaksinen – Pulkkinen – Rasinaho (2010, I) s. 47.

³³ Tuokko, Yrjö: ”Yhtiön hallituksen vastuusta konkurssissa osakeyhtiölain valossa”, Defensor Legis N:o 5/2016, s. 821.

³⁴ Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi, HE 109/2005.

³⁵ Tuokko (2016) s. 821.

³⁶ Airaksinen – Pulkkinen – Rasinaho (2010, I) s. 48.

³⁷ Airaksinen – Pulkkinen – Rasinaho (2010, I) s. 419–420.

³⁸ Tämä lainkohta jakautuu johdon vastuuta yhtiötä kohtaan kohdistuvaan 1 momenttiin, johdon vastuuta muuta tahoa kuin yhtiötä kohtaan kohdistuvaan 2 momenttiin ja johdon tuottamusolettaman asettavaan 3 momenttiin. OYL 22:1, I §:n mukaan OYL 1:8 §:ssä tarkoitettua yleisen huolellisuusvelvollisuuden rikkominen aiheuttaa hallituksen jäsenelle korvausvastuun yhtiötä kohtaan eli minkä tahansa vahingon aiheuttaminen huolimattomalla toiminnalla johtaa vahingonkorvausvastuuseen.

³⁹ Airaksinen, Manne – Pulkkinen, Pekka – Rasinaho, Vesa: Osakeyhtiölaki II. Helsinki 2010, s. 758.

2.5 Kokoavasti

Kuten edellä on todettu, VML 32 § 3 momentti kohdistuu korostuneesti ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisesä tapahtuneisiin laiminlyönteihin. Tältä osin on tietenkin lähtökohdaksi otettava se, että VML 7 §:n mukaan verovelvollisen on verotusta varten *ilmoitettava* veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Tämän lisäksi sanotun lainkohdan mukaan jokaisen muunkin verovelvollisen, jolla on verovuonna ollut veronalaista tuloa, on verotusta varten *annettava* kehotuksesta veroilmoitus.

Verovelvollisella oleva *ankara* vastuu toimimisvelvollisuuksiensa täyttämisesä kiinnittyy nimenomaan tähän VML 7 §:stä johdettavaan ehdottomaan velvollisuuteen täyttää ilmoittamisvelvollisuus. On kuitenkin niin, että VML 32 § 3 momentin sanonnallinen sisältö ja lainsäätäjän asettama eksplisiittinen kvalifikaatio menettäisivät *täysin* merkityksensä, jos ankara vastuu vietäisiin tuon lainkohdan soveltamistilanteessa itse ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisvaihetta pidemmälle.

Ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisesä ei saa tapahtua sellaista virhettä, että se kaikkienensa laiminlyönteisiin, mutta itse ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisesä liittyvissä yksityiskohdissa voi hyvinkin tapahtua virheitä, joiden sanktiointi on VML 32 §:n perusteella mahdollista. Tällaiset virheet voivat olla esimerkiksi (i) tietoisesti aikaansaatuja, (ii) verovelvollisen virheelliseksi sittemmin osoitautuneiden tulkintaratkaisujen perusteella muodostuneita, tai (iii) täysin tahattomasti muodostuneita.

Edellisestä kappaleesta tunnistettavissa olevat virhekategorioiden on huomioitu VML 32 §:ssä siten, että (i) vähäinen puutteellisuus tai virhe taikka ilman pätevää syytä myöhässä annettu veroilmoitus (1 momentti), (ii) olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen annettu veroilmoitus (2 momentti) ja (iii) tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti vääränä annettu veroilmoitus tai veroilmoituksen kaikkienainen antamatta jättäminen (3 momentti), saattavat kukin johtaa eritasoiseen sank-

tiointiin. Kuten tunnettua, törkeän huolimattomuuden kvalifikaatio asettuu täysin itsenäisenä arviointiperusteena juuri 32 §:n 3 momentin sanamuotoon.

Erityisen tervetulleena poikkeamana tämän artikkelin alussa esitettyyn huoleen siitä, miten syyksiluettavuutta koskeva keskustelu on jäänyt kovin ohueksi, voidaan viitata hallintoneuvos *Leena Äärilän* ratkaisussa KHO:2016:15 esittämään eriävään mielipiteeseen ja äänestyslausuntoon. Äärilän mukaan,

”kun verrataan VML 32 §:n 2 ja 3 momentin soveltamisalaa, havaitaan, ettei 2 momentin soveltaminen edellytä verovelvollisen subjektiivista syyllisyyttä, vaan sen soveltamiseksi riittävät objektiivisesti havaittavat tosiseikat eli verovelvollisen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä antama veroilmoitus. Sen sijaan pykälän 3 momentin soveltaminen edellyttää verovelvollisen subjektiivisen syyllisyyden arviointia, eli tahallisuutta (”tietensä”) tai törkeää huolimattomuutta. Mikäli tätä subjektiivista syyllisyyttä arvioitaisiin pelkästään virheen euromääräisen suuruuden perusteella, seurauksena olisi, että objektiivisten seikkojen perustella arvioitaisiin myös subjektiivinen syyllisyys. Kuitenkin nämä on jo lain sanamuodon perusteella erotettava toisistaan.”

Äärilän selkeä kannanotto on siis se, ettei VML 32 § 3 momentin soveltamista voida perustaa esimerkiksi yksinomaan virheen euromäärään, koska lainkohta edellyttää nimenomaisesti subjektiivista ”syyllisyyttä” siinä tarkoitetun laiminlyönnin suhteen. Äärilän kannanottoa seuraten, mikäli VML 32 §:n 3 momentin soveltamisessa hyväksyttäisiin yksinomaan euromäärään sidottu syyllisyyssynnyys, olisi mahdollista, että veronkorotus määrättäisiin sanotun lainkohdan perusteella *täysin tahattomissakin* tilanteissa – tämä olisi selkeästi myös PL 2 §:ssä tarkoitetun lainalaisuusperiaatteen vastainen.

3 KHO:n veronkorotusta koskevasta ratkaisukäytännöstä

Seuraavassa on tiivistetysti kuvattuna viimeaikaisinta veronkorotuksen määräämistä ja erityisesti VML 32 §:n 3 momentin soveltamista tarkastellut, erityisesti tämän artikkelin valossa mielenkiintoista KHO:n oikeuskäytäntöä. Toisin kuin esimerkiksi verotusta koskevassa kirjoittelussa on todet-

tu⁴⁰, alla kuvattu oikeuskäytäntö sisältää varsin ristiriitaisia tulkintakannanottoja nimenomaan syyksiluettavuuden arvioinnin suhteen. Toisin sanoen, KHO:n ratkaisuja lukemalla ei muodostu ennakoitavissa olevaa käsitystä vallitsevasta oikeus-tilasta näiltä osin.

Ratkaisukäytäntöä on kuvattu tässä hyvin tiivistetysti ja kohdentaen kommentointi pääasiassa relevantimmiksi katsottuihin oikeudellisiin tulkintakysymyksiin ja niiden osalta esitettyihin väittämiin. Tarkastelu etenee ajallisesti uusimmasta ratkaisusta kohden vanhimpia, olkoonkin, että kaikki ratkaisut on annettu vuoden 2016 aikana.

3.1 KHO 2016:153, antopäivä 19.10.2016

KHO on määrittänyt ratkaisussa 2016:153 kyseessä olleen kysymyksenasettelun seuraavasti: (i) mikäli eri virheiden ja laiminlyöntien kokonaisarvioinnin perusteella on katsottava, että veroilmoitus on ollut olennaisesti väärä tai ilmoitusta ei ole lainkaan annettu, ja (ii) mikäli verovelvollisen on lisäksi katsottava menetelleen virheellisesti tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta, veronkorotus on määrättävä VML 32 §:n 3 momentin mukaan.

Mikä olennaista, tässä ratkaisussa KHO on edellyttänyt selvästi VML 32 §:n 3 momentin sanamuodosta johdettavaa kaksivaiheista tarkastelua eli myös subjektiivinen syyllisyysarviointi on tehty omana erillisenä arviointinaan. *Asiassa esitetyn selvityksen perusteella* on sitten katsottu, että kysymys ei ole ollut pelkästä huolimattomuudesta.

Erityisesti tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden kvalifikaation osalta KHO on esittänyt, että (i) veroilmoituksen antaminen säädetyllä tavalla on verovelvollisen vastuulla, (ii) eikä sillä seikalla, että verovelvollinen on antanut veroilmoituksensa laatimisen kirjanpitäjän tehtäväksi, ole asiassa merkitystä. Kysymystä siitä, onko menetyt tahallisesti tai törkeästä huolimattomuudesta,

on KHO:n mukaan kuitenkin *arvioitava ottaen huomioon verovelvollisen oma ja hänen kirjanpitäjänsä menettely yhdessä tarkasteltuina*.

KHO on siis tarkastellut nimenomaisesti asiaa relevanttien toimijoiden subjektiivista *menettelyä*, eikä yksinomaan tuon menettelyn myötä muodostuvia tai muodostumatta jääviä ilmoituksia, eli tarkastelu on kohdentunut vahvemmin subjektiivisen syyllisyyskysymyksen arviointiin.

3.2 KHO 2016:15, antopäivä 10.2.2016 (äänestys 3-2)

KHO ei ole tämän ratkaisun kysymyksenasettelussa soveltanut VML 32 §:n 3 momenttia sen sanamuodon mukaisesti, eikä se ole näin myöskään eritellyt tarkastelua yhtäältä olennaisesti virheellisen veroilmoituksen ja toisaalta tahallisen tai törkeän huolimattoman menettelyn suhteen.

KHO on ratkaisussaan eksplisiittisesti sivuuttanut VML 32 §:n 3 momentin sanamuodon ja lausunut perusteluinaan muun muassa, ettei tuloverotusmenettelyssä voida selvittää ilmoittajan subjektiiviseen syyllisyyteen vaikuttavia seikkoja ja että veronkorotussäännöksiä on vakiintuneesti tulkittu niin, että veronkorotus määrätään objektiivisten veroilmoituksesta havaittujen seikkojen ja oikeuskysymyksen luonteen perusteella.

KHO on perustellut VML 32 §:n 3 momentin sanamuodon kaikkinaista sivuuttamista myös esittämällä *suuren yrityksen* käsitteellä, eli että VML 32 §:n 2 momentissa mahdollistettu 800 euron veronkorotus olisi suuremmille yrityksille lähes merkityksetön, ja sillä, että sanotun lainkohdan tulkinta on perustettava säännöksen tulkintahistorialle sekä yritysverotusmenettelyn erityispiirteet huomioon ottaen. Sitä, missä tällaisen suuren yrityksen raja menee, tai mitä sillä ylipäättään tarkoitetaan, ei ole kuitenkaan täsmennetty.

⁴⁰ Lindgren (2016) toteaa sivulla 236, että erityisesti KHO:n 10.2.2016 antamat ratkaisut olisivat selkiyttäneet oikeustilaa ja lisänneet ennustettavuutta. Kirjoittajien näkemys on, että nämä ratkaisut ovat jääneet oikeudelliselta analyysiltään kovin ohuiksi, eivätkä ole lisänneet ennustettavuutta VML 32 §:n 3 momentin soveltamistilanteita ajatellen, kuten jäljempänä esitetystä tarkemmin ilmenee.

Vähintäänkin implisiittisesti KHO on vielä sivuuttanut *niin* lain sanamuotoon sidottavan tulkinnan *kuin* EIS:n merkityksen toteamalla, ettei veronkorotusta koskeva lainkäyttö kuulu EIT:n ratkaisukäytännön valossa rikosoikeuden ydinalueelle. Sitä, mitä viimeksi mainittu EIT:n ratkaisukäytäntöä koskeva toteamus sinänsä enemmän tarkoittaa, ei ole kuitenkaan avattu lainkaan.

3.3 KHO 10.2.2016 T 406 (äänestys 3-2)

Kuten edellisen ratkaisun 2016:15 kohdalla, KHO ei ole tänäkään ratkaisun kysymyksenasettelussa soveltanut VML 32 §:n 3 momenttia sen sanamuodon mukaisesti. Toisin sanoen, KHO ei ole eritellyt tarkastelua yhtäältä olennaisesti virheellisen veroilmoituksen ja toisaalta tahallisen tai törkeän huolimattoman menettelyn suhteen.

Tämän ratkaisun perustelut ovat noudattaneet pitkälti edellisessä ratkaisussa sovellettua kaavaa eli KHO on keskittynyt lähinnä lainsäädäntömuutosten eksplikointiin ja toistanut myös suuren yrityksen argumentin eli sivuuttanut lain sanamuodon ja tosiasiaa myös EIS:n merkityksen asiassa.

Mikä myös mielenkiintoista, KHO totesi sinänsä olleen ilmeistä, ettei kyseessä ollut virhe ole ollut tahallinen, vaan se on johtunut erehdyksestä tai (vain) *huolimattomuudesta*. Kun kuitenkin on otettu huomioon pääverolomakkeen ja lomakkeen 77 merkitys yritysverotuksen toimittamisen perustana, virheen selvyys ja verotettavaan tulokseen vaikuttava euromäärä, yhtiön toimenpiteet asian selvittämiseksi sekä yhtiön koko ja resurssit huolehtia kirjanpitovelvollisena ilmoittamisvelvollisuudes-

taan, KHO on katsonut yhtiön antaneen veroilmoituksen VML 32 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla törkeästä huolimattomuudesta olennaisesti vääränä.

KHO on siis lopulta ratkaissut kysymyksen subjektiivisesta syyllisyydestä puhtaasti objektiivisesti havainnoitavissa olevalla kriteeristöllä. KHO ei ole miltään osin kiinnittänyt huomiota siihen, miksi tai miten nämä objektiivisesti listattavissa olleet seikat olisivat osoittaneet *törkeää* huolimattomuutta verovelvollisessa.

3.4 Kokoavasti

Kuten viitatusta ratkaisukäytännöstä on havaittavissa, on niissä selvää tulkinnallista hajontaa sen suhteen, miten VML 32 §:n 3 momenttia ja ylipäätään veronkorotuksen määräämisen arviointitilannetta tulisi lain mukaan lähestyä. Tätä havaintoa korostaa se, että kyseessä ovat saman kalenterivuoden aikana annetut ratkaisut. Vallitsevan oikeustilan tulkinnallinen epäselvyys ja ennakoimattomuus tulevat hyvin esiin näiden ratkaisujen myötä.

Tässä yhteydessä voidaan viitata vielä esimerkiksi KHO:n siirtohinnoitteluoikaisua koskeneeseen ratkaisuun 2014:33, jossa KHO katsoi verovelvollisen vilpittömien ja kohtuullisten ponnisteluiden hinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittelyssä osoittaneen sen, ettei kyse voinut lähtökohtaisesti olla törkeästä huolimattomuudesta.⁴¹ Tässä arviossa kiinnitettiin huomiota toimenpiteisiin, joilla yhtiö oli pyrkinyt selvittämään markkinaehtoista hintaa, ja se, että asiaa oli sinänsä pidettävä tulkinnanvaraisena. Yhtiölle ei tullut näissä olosuhteissa KHO:n

⁴¹ KHO viittaa tässä yhteydessä hallituksen Eduskunnalle antamaan esitykseen koskien tuloverotuksen siirtohinnoittelulainsäädännön uudistamista (HE 107/2006): ”Jos verovelvollisen verotettavaa tuloa lisättäisiin siirtohinnoitteluuoikaisulla, verovelvolliselle voitaisiin määrätä veronkorotus 32 §:n 1–3 momentissa säädettyjen edellytysten täytyessä kuten nykyisinkin. Laiminlyönnin olennaisuutta arvioitaessa tulisi kiinnittää huomiota erityisesti siihen, onko verovelvollinen siirtohinnoitteludokumentoinnissaan tai muutoin osoittanut, että hän on pyrkinyt riittävän huolellisesti hinnoittelemaan etuyhteyssuhteissa tekemänsä liiketoimet markkinaehtoisesti. Jos verovelvollinen osoittaa, että hän on vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin pyrkinyt hinnoittelussaan markkinaehtoisuuteen, ei kyse pääsääntöisesti voine olla ainakaan 3 momentissa tarkoitettua törkeästä huolimattomuudesta.” Tässä yhteydessä voidaan toki kiinnittää huomiota näyttövelvollisuuden jakautumiseen osapuolten välillä: on tietenkin niin, että Verohallinnolla on verovelvollisen verotuksesta poiketessaan tai sen oikeellisuutta epäillessään velvoite ensivaiheessa perustella väitteensä, eli esittää näyttö tällaisesta virheellisyydestä ja vasta tämän jälkeen verovelvollisen tulisi ponnistella tilanteessa eteen. Ks. näyttövelvollisuuden jakautumisesta verotuksessa erityisesti *Ryynänen, Olli: Bevisning i inkomstbeskattningen* (Svenska handelshögskolan, 2000).

mukaan määrätä lainkaan veronkorotusta siirtohinnoitteluoikaisun yhteydessä. Ratkaisun KHO:2014:33 kriteeristöksi asetettujen seikkojen voitaneen hyvällä syyllä todeta vähintäänkin viittaavan juuri *subjektiivisten* tekijöiden huomioimiseen veronkorotusta VML 32 §:n 3 momentin perusteella määrättäessä.

Edellä kuvattujen ratkaisujen valossa vaikuttavat ongelmallisilta erityisesti (i) lainkohdan sanamuodon kunnioittaminen, (ii) subjektiivisen syyllisyyskysymyksen arvioiminen ja (iii) EIS:n ja sitä tulkinneen EIT:n ratkaisukäytännön tuntemus.

4 Veronkorotus rangaistusluonteisena seuraamuksena – vaikutus VML 32 §:n 3 momentin soveltamisessa

Veronkorotus on ollut arvioitavana myös EIT:n ratkaisukäytännössä, erityisesti *oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin* edellytysten valossa. EIS 6 artiklan 1 kappaleen mukaan jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin laillisesti perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa silloin, kun päätetään hänen oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan tai häntä vastaan nostetusta rikossyytteestä.

EIT on muun muassa tapauksessa *Jussila v. Suomi* (23.11.2006) katsonut, että suomalaisen arvonnäkökulman mukainen veronkorotus täytti EIS:n niin kutsutut Engel-edellytykset, jolloin sen 6 artiklan rikosprosessia koskevat takeet tulevat sovellettaviksi (tapauksen 38 kohta). *Veronkorotusta* on ratkaisun mukaan pidettävä EIS 6 artiklan 1 kappaleessa tarkoitettuna rangaistusluontoisena hallinnollisena seuraamuksena.⁴²

EIT:n kannanotosta seuraa, että veronkorotuksen määräämistä koskevassa asiassa on otettava hu-

mioon EIS:n rikosprosessille asettamia oikeusturvavaatimuksia. Veronkorotusta koskeva päätös on voitava saattaa 6 artiklassa tarkoitetun tuomioistuinten käsiteltäväksi kaikilta osiltaan eli arvioitavaksi sekä tosiseikoiltaan että oikeuskysymyksen osalta. Asia ei kuitenkaan EIS:n valossa tyhjene tähän, mistä seuraavassa tarkemmin.

KHO on lausunut ratkaisussaan 2016:15 seuraavaa:

”Veronkorotuksen luonteesta ihmisoikeussopimuksessa tarkoitettuna rangaistuksena johtuu, että sen soveltamiseen tulisi liittyä korostetun lainalaisuuden. VML 32 §:n 3 momentin sanamuodon sellaisenaan voidaan katsoa huonosti soveltuvan esillä olevaan tilanteeseen. Se viittaa rikosoikeustyyppiseen syyllisyyden arviointiin. Tällaisen arvioinnin voitaisiin perustellusti ajatella tapahtuvan samoin kuin varsinaisissa rikosasioissa. Voidaan myös ajatella, ettei muunlaisen sisällön antaminen säännökselle täytä lainalaisuuden vaatimuksia. Edellä kuvatusti ihmisoikeustuomioistuin on toisaalta todennut, ettei veronkorotusta koskeva lainkäyttö kuulu rikosoikeuden ydinalueelle katsoen kuitenkin, että tiettyjen prosessuaalisten takeiden tulee täytyä näiden asioiden tuomioistuinkäsittelyssä.”

KHO on ikään kuin tapaillut EIS:n soveltamisulottuvuutta viittaamalla muun muassa korostetun lainalaisuuden vaateeseen, mutta sitten kuitenkin lieventänyt sen relevanssia ratkaistavana olleessa tilanteessa. Tätä on perusteltu viimekädessä viittaamalla siihen, ettei EIT ole pitänyt veronkorotusta koskevaa lainkäyttöä rikosoikeuden ydinalueelle kuuluvana, vaikka tiettyjen prosessuaalisten takeiden sinänsä tulisikin täytyä. KHO:n argumentointi kuitenkin ikään kuin irtoaa lainatusta asiayhteydestään näiltä osin eikä vaikuttaisi siksi olevan täysin oikeaan osuua.

On nimittäin niin, että esimerkiksi tapauksessa *Jussila v. Suomi* on ollut kyse erityisesti ja nimenomaan *vaatimuksesta saada suullinen käsittely*

⁴² Kun veronkorotukset ovat kansallisesti luokiteltava hallinnollisiksi maksuseuraamuksiksi, on mahdollista, että samaa verovelvollista koskevassa asiassa tulee arvioitavaksi myös rikosoikeudellisen rangaistuksen määrääminen. Tällaiset tilanteet ovat kuitenkin *kaksoisrangaistavuuden kiellon* eli *ne bis in idem* -sääntelyn piirissä. Kaksoisrangaistavuuden kieltoa koskeva menettely on säännelty erillisessä *laissa erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta* (8.11.2013/781). Ks. myös Verohallinnon 2.12.2013 antama ohje *”Ne bis in idem -periaate ja verotus: samasta asiasta ei voi rangaista kahteen kertaan”*.

veronkorotusta koskevassa asiassa, mistä johtuen myös EIT:n perustelut ovat rakentuneet korostetusti tässä valossa. Kyse ei ole ollut esimerkiksi ihmis- tai rikosoikeudellisen korostetun lainalaisuuden vaateen tarkastelusta, eikä tällaisen vaateen soveltuvuutta muiden veronkorotusta koskevien kysymysten suhteen ole näin muodoin myöskään suljettu miltään osin EIT:n ratkaisussa pois. Tässä vaiheessa voidaan lainata ratkaisun *Jussila v. Suomi* Finlex-käännöstä⁴³ seuraavin osin:

”EIT ei sulkenut pois mahdollisuutta, että käsiteltävien kysymysten laatu ei välttämättä edellyttänyt suullista käsittelyä edes EIS 6 artiklan tarkoittamissa rikosasioissa. Oli olemassa rikosjuttuja, joihin ei liittynyt mitään merkittävää häpeällisyyden leimaa. Myös syytteillä oli erilaista painoa. Lisäksi rikossyytteen autonominen tulkinta Engel-kriteerien mukaisesti oli johtanut siihen, että EIS 6 artiklan rikoshaaraa sovellettiin jutuissa, jotka eivät tiukasti tarkastellen kuuluneet perinteisen rikosoikeuden alaan. Veronkorotukset eivät kuuluneet rikosoikeuden ydinalueeseen, joten rikoshaaran takeita ei välttämättä sovellettu ehdottoman tiukasti. Suullisen käsittelyn kannalta ei myöskään ollut ratkaisevaa merkitystä sillä, että asialla oli, esim. tietyissä sosiaaliturvajutuissa, huomattava henkilökohtainen merkitys henkilölle. Vielä EIT huomautti siitä, että EIS 6 artiklan 1 kohtaa ei sovellettu itse veroa koskevissa asioissa, vaikka sitä sovellettiin veronkorotukseen. Ei ollut kuitenkaan epätavallista, että menettely sisälsi erilaisia aineksia eikä ollut mahdollista erottaa, mikä osa menettelystä tarkoitti rikossyyttestä päättämistä sanotun artiklan mielessä. Niin ollen EIT:n täytyi tarkastella asianomaista menettelyä, vaikka tarkastelu välttämättä koskisikin tietyssä määrin puhtaita verokysymyksiä.”

Kuten muun muassa lainatusta käännöksestä on luettavissa, tapauksessa *Jussila v. Suomi* EIT tarkasteli annettavan ratkaisun taustaksi asetettavaa kysymyksenasettelua riittävän moniulotteisesti, jotta perusteltu ratkaisu asiaan oli ylipäättään annettavissa. Tämä laaja-alainen tarkastelu kohdentui nimenomaan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja erityisemmin suullisen käsittelyn kriteeristön analysointiin. Tätä ilmentää esimerkiksi tarkastelu

sikäli, että ”suullisen käsittelyn kannalta ei myöskään ollut ratkaisevaa merkitystä sillä, että asialla oli, esim. tietyissä sosiaaliturvajutuissa, huomattava henkilökohtainen merkitys henkilölle”.

Onkin erityisen tärkeää huomata, että asiassa *Jussila v. Suomi* EIT saattoi veronkorotusta koskevat asiat oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytyksen soveltamisalan piiriin, muttei esimerkiksi miltään osin samassa yhteydessä sulkenut pois esimerkiksi EIS 6 (2) artiklassa olevan *syyttömyysolettaman* eikä EIS 7 artiklassa olevan *ei rangaitusta ilman lakia* koskevan edellytyksen soveltuvuutta veronkorotusta koskevassa asiassa. Nämä ihmisoikeusluottavuudet on eroteltava ja tunnistettava myös veronkorotusta koskevaan tarkasteluun yhdistettävänä oikeudellisina elementteinä.

KHO jatkoi edellä kuvattua ajatteluaan sanotussa ratkaisussa 2016:15 seuraavasti:

”Tuloverotusmenettelyssä ei kuitenkaan voida selvittää ilmoittajan subjektiiviseen syyllisyyteen vaikuttavia seikkoja, kuten ilmoittajan toimintakykyä, tietämystä tai menettelyn johtaneita muita syitä tarkemmin kuin mitä mahdollisesta kuulemisesta annettusta kirjallisesta vastineesta ilmenee. Tuloverotusta on kehitetty koneellisemmaksi massamenettelyksi. Verovelvollisen suullinen kuuleminen rikosoikeudenkäynnin tapaan ei ole verotusta toimitettaessa mahdollista. Veronkorotussäännöksiä onkin vakiintuneesti tulkittu niin, että veronkorotus määrätään objektiivisten veroilmoituksesta havaittujen seikkojen ja oikeuskysymyksen luonteen perusteella. Subjektiiviset seikat vaikuttavat veronkorotukseen vain poikkeuksellisista inhimillisistä syistä. Ammatillaisen hoitamassa yritysverotuksessa subjektiivisilla seikoilla on perustellusti vielä vähemmän merkitystä kuin yksityishenkilöiden verotuksessa. Näistä syistä VML 32 §:n 3 momenttia on vakiintuneesti sovellettu myös sellaisiin suurempien yritysten ilmoituspuutteisiin, joiden osalta virhe on todennäköisesti johtunut inhimilliseen syyhyn perustuvasta huolimattomuudesta, mutta virheen suuruus on tehnyt huolimattomuudesta säännöksen tarkoittamalla tavalla törkeän. Ottaen huomioon säännöksen tulkintahistoria sitä on tulkittava yritysverotusmenettelyn erityispiirteet huomioon ottaen.”

⁴³ <https://www.finlex.fi/fi/oikeus/eurooppa/feit/2006/20062889>

Tältä osin KHO:n perustelut esimerkiksi siitä, ettei tuloverotusmenettelyssä voida selvittää ilmoittajan subjektiiviseen syyllisyyteen vaikuttavia seikkoja ja ettei suullinen kuuleminen rikosoikeudenkäynnin mukaisena ole verotusta toimittaessa mahdollista, ja ettei muun muassa näistä syistä VML 32 §:n 3 momentin soveltamistilanteessa ole olemassa edellytyksiä subjektiivisen syyllisyysarvioinnin tekemiselle, ovat jääneet keskeneräisiksi ja siksi ne vaikuttavat kokonaistarkastelun valossa virheellisiltä.

Kuten on tullut todetuksi, asiassa *Jussila v. Suomi* EIT saattoi veronkorotusta koskevat asiat oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytyksen soveltamisalan piiriin. Tarkemmin, veronkorotus on määritetty EIT:n toimesta rikosoikeudellisen rangaistuksen luontoiseksi hallinnolliseksi seuraamukseksi eli se on rinnastettu EIS:n kannalta rikosoikeudellisessa menettelyssä arvioitavaksi asiaksi. Tämä tarkoittaa vahvasti myös sitä, että EIS 6 (2) artikla ja EIS 7 artikla tulevat veronkorotuksen arviointitilanteessa sovellettaviksi.

EIS 6 (2) artiklan mukaan, *jokaista rikoksesta syytettyä on pidettävä syyttömänä, kunnes hänen syyllisyytensä on laillisesti näytetty toteen*. Syyttömyysolettamaa pidetään laajalti yhtenä rikosprosessioikeuden keskeisimmistä periaatteista ja sitä on pidetty jopa epäillyn oikeusturvan keskeisimpänä normina. Syyttömyysolettama on EIS:ssa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjassa (2016/C 202/02) määrätty perusoikeus.⁴⁴ jonka ulottuminen veronkorotuksen määräämiseen on sinänsä vahvistettu EIT:n oikeuskäytännössä jo aiemmin. Syyttömyysolettama yhdessä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksen kanssa suojaavat keskeisesti jäljempänä tarkasteltavaa laillisuusperiaatetta.⁴⁵

Syyttömyysolettamaan ja veronkorotuksen mää-

räämiseen liittyen EIT:n ratkaisukäytännöstä voidaan mainita esimerkkinä tapaukset *Janosevic v. Ruotsi* (23.7.2002) sekä *Västberga Taxi Aktiebolag & Vulic v. Ruotsi* (23.7.2002). Näissä tapauksissa on nimenomaisesti todettu veronkorotuksiin ja EIS 6 artiklaan liittyen, että 6(2) artiklassa tarkoitettu syyttömyysolettama on eräs tärkeimmistä EIS 6(1) artiklassa tarkoitettujen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin elementeistä ja näin ollen se ulottaa vaikutuksensa myös veronkorotuksen määräämiseen.⁴⁶ Ratkaisujen valossa on selvää, että veronkorotuksen määrääminen ei saa rikkoa syyttömyysolettamaa, vaikkakin sinänsä sen rajoissa on mahdollista, että eri valtioilla on erilaiset säännökset ja menettelyt veronkorotuksen määräämiseen ja täytäntöönpanoon liittyen.

Syyttömyysolettamasta on vakiintuneesti johdettu puolestaan niin sanottu *in dubio pro reo* -sääntö, jonka mukaan epäselvässä tilanteessa asia ratkaistaan syytetyn eduksi.⁴⁷ EIT on lisäksi omassa ratkaisukäytännössään esimerkiksi asiassa *Melich ja Beck v. Tšekki* (24.7.2008) vahventanut *in dubio pro reo* -säännön ihmisoikeusulottuvuutta ja lausunut, että todistustaakka on syyttäjällä ja epäselvyys näytössä on tulkittava syytetyn eduksi.

Olisi edellä kerrotun valossa kovin vaikea nähdä asiaa siten, että kansallisen sääntelyn arviointitilanteessa, jossa siis sovellettava lainkohta asettaa nimenomaisesti ja sanamuodoltaan erityisen kva- lifiikaation subjektiivisen syyllisyysarvioinnin tekemiseksi, tällainen subjektiivinen syyllisyysarviointi tehtäisiin yksinomaan objektiivisten seikkojen valossa, eli käytännössä sivuutettaisiin täysin tämä kvalifikaatio. Myöskään minkäänlaisilla verotuksen toimittamiseen liittyvillä käytännöllisillä seikoilla ei voida perustella syyttömyysolettaman täydellistä sivuuttamista etenkin, kun sen kriittinen merkitys osana oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä on

⁴⁴ *Launiala, Mika*: Syyttömyysolettamasta erityisesti esitutkinnan näkökulmasta. Edilex 2010/19 Referee-artikkeli, versio 1.0, Julkaistu 24.8.2010, s. 3 alaviitteineen.

⁴⁵ Ks. esim. *Salabiaku v. Ranska* 7.10.1988 kohta 28.

⁴⁶ Ks. *Janosevic*-tapauksen kohta 96 ja *Västberga*-tapauksen kohta 108. Ks. myös *Bernard v. Ranska* 23.4.1998.

⁴⁷ *Launiala* (2010) s. 9.

nimenomaan vahvistettu myös EIT:n oikeuskäytännössä.

Lisäksi on otettava huomioon, että VML 32 §:n 3 momentti edellyttää sanamuotonsa mukaisesti ikään kuin ennakkoehtonaan, että verovelvollinen on antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen, ja mikäli tämä ehto täyttyy, on nimenomaan Verohallinnon esitettävä näyttö siitä, miksi tällainen olennainen virheellisyys osoittaisi verovelvollisen toiminnassa törkeää huolimattomuutta.

EIS 7 (1) artiklan mukaan puolestaan *ketään ei ole pidettävä syypanä rikokseen sellaisen teon tai laiminlyönnin perusteella, joka ei ollut tekoihkellä kansallisen lainsäädännön tai kansainvälisen oikeuden mukaan rikos. Rikoksen tekoihkellä sovellettavissa ollutta rangaistusta ankarampaa rangaistusta ei saa määrätä*. Tämä artikla heijastaa laajemmin rikosoikeudellista laillisuusperiaatetta eli sitä, että rikos ja rangaistus tulee määritellä laissa ennustettavuuden takaavaa yksityiskohtaisuutta ja täsmällisyyttä ilmentävällä tavalla.⁴⁸

Laillisuusperiaatteen mukaisesti, sovellettavaksi tulevan sääntelyn on oltava ennakoitavaa siten, että yksistään lakia lukemalla on kyettävä arvioimaan riittävällä tarkkuudella, onko kyseessä oleva teko kielletty vai ei. Tämän mukaisesti myöskään tuomari ei saa määrätä rangaistusta sellaisesta teosta, jota lainsäätäjät ei ole sisällyttänyt rangaistussäännöksen piiriin.⁴⁹

EIS 7 (1) artiklan laillisuusperiaatetta täydentäen on kiinnitettävä huomiota myös PL 81 §:stä johdettavaan, verotuksessa noudatettavaan legaliteettiperiaatteeseen. Legaliteettiperiaatetta on pidetty vero-oikeuden tärkeimpänä laintulkintaohjeena ja sitä on sovellettava niin aineellisen verotussääntelyn kuin menettelynormiston tulkinnaissa. Myös vero-oikeuden legaliteettiperiaate pitää sisällään vaatimuksen lainsäädännön tarkkuudesta eli siitä,

että verolain säännökset on oltava riittävän tarkasti säänneltyjä. Tämän tarkan sääntelyn tavoitteena on, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta on veroa määrättäessä sidottua, ei mielivaltaa.⁵⁰ Toisin sanoen, legaliteettiperiaatteen mukaan verovelvollisuuden olennaisien elementtien tulee olla riittävän täsmällisesti laissa säänneltyinä, jotta verovelvolliset voivat ennakoida verotustaan.⁵¹

Myös edellä esitettyjen laillisuusperiaate-edellytysten valossa olisi ongelmallista, mikäli lainsäätäjän VML 32 §:n 3 momentissa eksplisiittisesti säätämä, nimenomainen subjektiivisen syyksiluettavuuden kvalifikaatio sivuutetaan ikään kuin sitä ei olisi olemassakaan. Sanotussa lainkohdassa säädetty edellytys tahallisuudesta tai törkeään huolimattomasti toimimisesta on nimenomaan se sanamuoto ja sisältö, minkä mukaan verovelvollinen voi ennakoida ilmoittamisvelvollisuutensa täyttämistä ja sen lainmukaisuutta.

5 Lopuksi

VML 32 §:n 3 momentin mukaan veronkorotusta määrättäessä on ratkaistava, milloin *törkeän huolimattomuuden* kynnys oikeudellisesti arvioiden ylittyy, vai onko se kuitenkin jäänyt ylittymättä. Kyseeseen tulee siis sen arviointi, onko verovelvollinen toiminut törkeään huolimattomasti, vai itse asiassa ”vain” huolimattomasti tai jopa huolellisesti, jolloin lainkohdan soveltamiskynnys ei ylity.

VML 32 §:n 3 momentin sanamuoto edellyttää, että sen soveltamisedellytysten täyttymistä tulee arvioida erikseen veroilmoituksen olennaisen vailinaisuuden tai virheellisuuden ja toisaalta lainkohdassa asetettujen tahallisuuden tai törkeään huolimattomuuden kvalifikaatioiden suhteen. Toisin sanoen, VML 32 §:n 3 momentin soveltamistilanteissa tulee arvioida verovelvollisen *subjektiivisen*

⁴⁸ Pellonpää, Matti – Gullans, Monica – Pölönen, Pasi – Tapanila, Antti: Euroopan ihmisoikeussopimus. Helsinki 2012, s. 643–644.

⁴⁹ Hakamies, Kaarlo: ”Maksukyvytön vai ei? Legaliteettiperiaate ja KKO 2004:46”. Oikeustiede – Jurisprudentia 2005:XXXVIII, s. 179 alaviitteineen.

⁵⁰ Malmgrén, Marianne: ”Legaliteettiperiaate verolain tulkinnaissa”. Verotus 3/2018, s. 282–283.

⁵¹ Knuutinen, Reijo: ”Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa”. Lakimies 6/2015, s. 814.

syyllisyyden täyttymistä lainkohdassa asetettujen kvalifikaatioiden eli tahallisuuden ja törkeän huolimattomuuden valossa. Tämän lisäksi, EIT:n ratkaisukäytännön myötä veronkorotusta VML 32 §:n 3 momentin mukaan määrättäessä tulevat sovellettavaksi myös EIS 6 (2) artiklassa säädetty syyttömyysolettama ja 7 artiklassa säädetty laillisuusperiaate.

Viitaten edellä esitettyyn, VML 32 §:n 3 momentin tarkoittaman tahallisuutta tai törkeää tuottamusta edellyttävän soveltamiskynnyksen mukainen subjektiivinen syyllisyyсарviointi tulisi tehdä oikeusjärjestyksessämme tuottamuserviointin perustaksi asetettujen normien kanssa yhtenevällä tavalla. Tämä ensinnäkin siksi, että tuntuisi varsin tarpeettomalta luoda yksinomaan verotuksellista arviointia varten näistä vakiintuneista traditioista (täysin) poikkeavaa arviointiperustaa ja toisaalta siksi, että mikäli tällaista yhdenmukaista perustaa ei noudatettaisi, on varsin vaikea hahmottaa, miten nämä käsitteet sitten sisällöllisesti ymmärrettäisiin päätöksentekotilanteessa.

Toisin sanoen, veronkorotusta määrättäessä Verohallinnon on selvitettävä, onko vaadittava huolellisuus ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisesä laiminlyöty vai onko käsillä peräti törkeää tuottamusta ilmentävä *täysin välinpitämätön suhtautuminen* verotuksessa edellytettäviin velvoitteisiin

nähdän. Tämä on tehtävä verovelvolliskohtaisesti ja arvioimalla esimerkiksi osakeyhtiön hallituksen toimintaa juuri tuota toimintaa sääntelevän normiston kautta.

Tarkasteltaessa törkeän huolimattomuuden kvalifikaatiota, on hyvä huomata vielä oikeuskirjallisuudessa asiaan otettu kanta, jonka mukaan ”VML 32 §:n 3 momentissa tarkoitetaan verorikostapauksia ja tapauksia, joissa veroilmoitus osoittaa törkeää huolimattomuutta. Olennaisesti väärä on veroilmoitus esimerkiksi silloin, kun huomattavia tuloja on jätetty pois, verovelvollisen kirjanpito on tehty epäluotettavaksi tai kun muita asiaan vaikuttavia tosiseikkoja on esitetty ilmeisen harhaanjohtavalla tavalla”⁵². Tämä on melkoisen pitkälle subjektiivisiin olosuhteisiin viittaavaa argumentointia.

Mitä tässä artikkelissa on lausuttu *törkeän huolimattomuuden* kvalifiointitilanteisiin liittyen, on hyvä ottaa huomioon myös nytemmin verotussääntelyyn tuodun *ilmeisen piittaamattomuuden* kvalifikaation kodalla, eli keskustelu toivottavasti jatkuu näiltä osin.⁵³ Tämä keskustelun jatkaminen on erityisen perusteltua nimenomaan EIS:n ja EIT:n ratkaisukäytännön myötä.

Jouni Weckström ja Niklas Thibblin

⁵² Andersson: Verotusmenettelylain kommentaari (1996), s. 59.

⁵³ On hyvä huomata sekin, että törkeän huolimattomuuden kvalifikaatio on indikoituna myös 24.8.2018 päivätysssä luonnoksessa hallituksen esitykseksi eduskunnalle koskien kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyitä.