

Verohallinto Esikunta- ja oikeusyksikkö / Päivi Saarnivainio

Viite: lausuntopyyntö 8.11.2024, diaarinumero VH/4982/00.01.00/2024

Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi Seuraamusmaksut tuloverotuksessa

1. Johdanto

Verohallinto on pyytänyt Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä (jäljempänä "SVA") lausuntoa 8.11.2024 annetusta luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi "Seuraamusmaksut tuloverotuksessa" (jäljempänä "Ohjeluonnos"). Ohjeluonnos on päivitys nykyisin voimassa olevaan ohjeeseen.

SVA kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu Ohjeluonnoksesta seuraavaa.

2. Yleistä Ohjeluonnoksesta

Seuraamusmaksuja koskevassa sääntelyssä ei yleisesti ottaen ole tapahtunut merkittäviä muutoksia. Ohjeluonnosta on kuitenkin perustellusti päivitetty korkeimman hallinto-oikeuden veronkorotusta koskevien tapausten KHO 2024:94 ja KHO 2024:93 johdosta. Lisäksi Ohjeluonnokseen on lisätty muutama uusi esimerkki.

SVA katsoo, että yleisesti ottaen Ohjeluonnos on selkeä ja tarkoituksenmukainen.

3. Kommentit

Seuraavassa SVA esittää muutamia tarkempia havaintoja ja kommentteja Ohjeluonnoksen sisällöstä sekä siinä esitetyistä kannanotoista.

1. Ohjeeseen on tiivistetty korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut KHO 2024:94 ja KHO 2024:93.

KHO 2024:94

- Ratkaisun KHO 2024:94 osalta luonnokseen on lisätty seuraava lause "*Veronkorotus voidaan tietyin edellytyksin määrätä alennettuna myös, jos selvitetään, että verovelvollinen on pyrkinyt täyttämään ilmoittamisvelvollisuutensa oikein, mutta veroilmoitus on annettu inhimillisen virheen vuoksi virheellisenä.*"¹

- SVA ymmärtää, että muotoilulla on pyritty toteamaan, että veronkorotus voidaan määrätä alennettuna, "jos selvitetään, että verovelvollinen on pyrkinyt täyttämään ilmoittamisvelvollisuutensa oikein, mutta veroilmoitus on annettu inhimillisen virheen vuoksi virheellisenä," SVA:n näkemyksen mukaan muotoilusta tulisi poistaa sanat "tietyin edellytyksin".

KHO 2024:93

- Ratkaisun KHO 2024:93 yhteydessä olisi hyvä selvyuden vuoksi mainita, että alla oleva korostettu osa on Verohallinnon omaa tulkintaa. Lisäksi Verohallinnon oma tulkinta olisi hyvä esittää omana kappaleenaan, erillään korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun perusteluista.
 - *"Jatkossa veronkorotus voidaan jättää määräämättä myös silloin, kun verovelvollisen ei voida edellyttää tunnistavan asian tulkinnanvaraisuutta ja hänen oma tulkintansa asiassa on johdonmukainen ja perusteltu."*²
- SVA kiinnittää huomiota siihen, että korkein hallinto-oikeus on harkinnassaan katsonut riittäväksi asian huomattavan tulkinnanvaraisuuden ja ne toimenpiteet, joilla verovelvollinen on pyrkinyt selvittämään oikeaa verotuskohtelua ja täyttämään ilmoittamisvelvollisuutensa oikein. Korkein hallinto-oikeus on edelleen todennut, että yhtiön tulkinta osakkeiden vaihto-omaisuusluonteesta oli katsottava mahdolliseksi. Ratkaisun perustelujen mukaan verovelvollisen oman tulkinnan johdonmukaisuutta ei nimienomaisesti edellytetä. SVA:n näkemyksen mukaan "katsottava mahdolliseksi" ei tarkoita samaa kuin "johdonmukainen ja perusteltu". Tästä syystä ilmaisusta "johdonmukainen ja perusteltu" tulisi luopua tai sen merkitystä tässä yhteydessä tulisi esimerkein avata.
- Lisäksi ohjeluonnokseen on otettu korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua mukaillen alla oleva osuus (korostettuna):
 - *"Kuvatuissa oloissa verovelvollisella ei ole katsottava olleen velvollisuutta hakea ennakkoratkaisua tai ryhtyä muihinkaan lisätoimenpiteisiin veroilmoituksensa virheettömyyden varmistamiseksi."*³
Nämä kaikki seikat yhdessä vaikuttivat veronkorotuksen määräämisen syvällisempään kohtuuttomuuteen tässä tapauksessa."

SVA:n näkemyksen mukaan tämä kohta on sisällytetty ratkaisun perusteluihin, sillä veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on kannanotoissaan vedonnut siihen, että kyseisessä tapauksessa yhtymä ei ole täyttänyt selonottovelvollisuuttaan esimerkiksi hakemalla ennakkoratkaisua. SVA katsoo, että verovelvolliselle ei voida missään olosuhteissa asettaa velvollisuutta (maksullisen) ennakkoratkaisun hakemiseen. SVA ehdottaa, että kyseistä kohtaa yksinkertaistettaisiin yleisluontoista ohjetta varten seuraavasti: "Kuvatuissa oloissa verovelvollisella ei ole katsottava olevan

² Lausuntoluonnos, s. 31–32.

³ Lausuntoluonnos, s. 32.

velvollisuutta ryhtyä lisätoimenpiteisiin veroilmoituksensa virheettömyyden varmistamiseksi."

2. SVA kiinnittää huomiota siihen, että jotkut esimerkit sisältävät lähdeviittauksia (esimerkiksi esimerkit 24, 29 ja 38), mutta aina kaikkien asioiden kohdalla ei ole selvää, mihin esitetty esimerkki (esimerkiksi esimerkit 23, 43 ja 44) tai tehty linjaus perustuu. SVA:n näkemykseen ohje olisi selkeämpi, jos se sisältäisi viittaukset lainsäädäntöön ja/tai oikeuskäytäntöön silloin kun nämä ovat ohjelinjauksen perusteena, ja toisaalta, että ohjeesta ilmenisi, milloin kyse on Verohallinnon omasta tulkinnasta.

Helsingissä 29. päivänä marraskuuta 2024

Suomen Veroasiantuntijat ry

Heikki Wahlroos
hallituksen puheenjohtaja

Kai Holkeri
hallituksen jäsen