

Valtiovarainministeriölle

Viite: lausuntopyyntö VM004:00/2024, VN/692/2024

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi liittyen arvonlisäverolain ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa (lausuntopyyntö VM004:00/2024, VN/692/2024) luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 7, 94 ja 209 b §:n ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain ("OVML") 36 ja 38 §:n muuttamisesta.

Suomen Veroasiantuntijat ry ("SVA") kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiasta seuraavaa:

Maatalouden interventiorahaston arvonlisäverovelvolliseksi muuttaminen liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta on esitetyn mukaisesti perusteltua, joten sen osalta SVA:lla ei ole lausuttavaa. Samoin arvonlisäverolain 94 ja 209 b §:n teknisluonteiset muutokset muiden lainsäädäntömuutosten perusteella ovat perusteltuja eikä niistä ole lausuttavaa.

Sen sijaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain ("OVML") myöhästymismaksujen osalta ehdotettu täsmäntävä säännösmuutos myöhästymismaksun automaattisesta määrittämisestä OVML 36 §:n 2 momentin mukaisen kahden prosentin laskentatavan perusteella silloin, kun verovelvollinen tulkinnanvaraisessa tilanteessa haluaa myöhemmin oikaista veroilmoitustaan vain palautettavan veron määrää lisäävästi (tai nimenomaisesti ehdotuksen mukaisesti pienentävästi), on monella tapaa ongelmallinen ja tarpeeton. Esitetty muutos on ongelmallinen erityisesti siksi, että se johtaa tällaisissa tilanteissa automaattisen kahden prosentin myöhästymismaksun määrittämiseen, vaikka verovelvollisella ei missään vaiheessa ole myöhästymismaksun perusteena olevaa maksettavaa veroa.

Myöhästymismaksun automaattisen määrittämisen tiukennus on perusteeton ja oikeusturvaa heikentävä

Hallituksen esitysluonnoksessa mainitaan OVML 36 §:n 2 momentti, jonka mukaan oikaisuilmoituksen perusteella määrättävän myöhästymismaksun määrä on kaksi prosenttia myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä silloin, jos veroilmoitus annetaan yli 45 päivää myöhässä. Loogisinta olisi noudattaa säännöstä edelleen siten, että jos mitään maksattavaa veroa ei ole (ts. verovelvollinen vain hakee palautettavaa veroa takaisin myöhässä), kahden prosentin myöhästymismaksua ei automaattisesti määrätä, ellei tilanteeseen liity jotakin poikkeuksellista. Hallituksen esityksessä s. 8

viitattu Verohallinnon nykyisin noudattama käytäntö¹ myöhästymismaksun määräämättä jättämisestä tällaisissa tilanteissa on looginen ja selkeä, koska näissä tilanteissa verovelvollinen ainoastaan hakee hänelle kuuluvaa veroa takaisin. Valtion ei pitäisi oikeusturvan kannalta hyötyä perusteettomasti siitä, että verovelvollinen epähuomiossa tai muusta syystä hakee myöhemmin hänelle kuuluvaa veroa takaisin. Tilanne rinnastuu lainan antamiseen. Jos lainanantaja myöhemmin hakee antamaansa lainaa takaisin, pitäisi olla täysin selvää, ettei tästä pitäisi aiheutua lainanantajalle ylimääräistä ja perusteetonta kustannusta, joka yksinomaan hyödyntää lainansaajaa.

OVML:n esitöiden (HE 29/2016 vp, s. 115) mukaan OVML:n säätämisen tavoitteena oli veronkorotuksen määräämiseen liittyvän viranomaisharkinnan vähentäminen yhtenäisemmän veronkorotuskäytännön noudattamiseksi vähemmillä resursseilla. Toisin sanoen harkintavaltaa vähennettiin hallinnollisen tehokkuuden parantamiseksi, kuten valtiovarainvaliokunnan automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevassa mietinnössä (VaVM 45/2022 vp, s. 13) suoraan todetaan. Pitäisi kuitenkin olla selvää, ettei verovelvollisten oikeusturvaa voida vaarantaa pelkästään hallinnolliseen tehokkuuteen vetoamalla, jos samalla tosiasiallisesti verovelvollisten asemaa heikennetään. Jos verovelvollinen hakee vain hänelle kuuluvaa palautettavaa veroa takaisin ja korjaa myöhässä palautettavan veron määrää, ei tällaisesta oikaisusta pitäisi määrätä automaattisia sanktioita, koska mitään veroja ei ole jäänyt maksamatta. SVA:n käsityksen mukaan nykyinen käytäntö, jossa myöhästymismaksua määrätään enintään 135 euroa myöhästymispäiviin perustuen, jos suoritettavien verojen määrä on pienempi kuin vähennettävien verojen määrä ja verovelvollinen ainoastaan oikaisee palautettavaa veroa pienemmäksi, on hyväksyttävä Tavoitteena olevaa automaattisaation lisääminen ja siten hallinnollisen tehokkuuden korostaminen eivät ole riittäviä syitä verovelvollista kohtuuttomasti rasittavan sääntelyn lisäämiseen ja verovelvollisten oikeusturvan heikentämiseen hallinnolliseen tehokkuuteen viittaamalla.

OVML 35 §:ssä mahdollistettu myöhästymismaksun määräämättä jättäminen muun erityisen syyn perusteella pitäisi olla pääsääntö niissä tilanteissa, joissa verovelvollisella on ainoastaan palautettavaa veroa. Muutoin menettely voi johtaa suhteettomiin ja perusteettomiin myöhästymismaksuihin erityisesti OVML 36 §:n 2 momentin mukaisen kahden prosentin myöhästymismaksun osalta, jos esimerkiksi verovelvollinen vasta jälkikäteen huomaa epäselvyyden tai tulkinnanvaraisuuden ja haluaa korjata jo antamaansa veroilmoitusta palautettavan veron määrän osalta. Tällaisessa tilanteessa ei pääsääntönä pitäisi olla automaattisen sanktion määrääminen, koska automaattisen sanktion uhka käytännössä estää verovelvolliselle harmonisoidussa verotuksessa sovellettavan EU:n perusoikeuskirjan 47 artiklassa määrätyn *access to justice* -periaatteen toteutumisen verovelvollisen perusoikeuksiin kuuluvaa muutoksenhakuoikeutta rajoittavalla tavalla. Menettely olisi myös Suomen perustuslain 21 §:n mukaisen hyvän hallinnon periaatteen vastainen, koska säännöksen mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivästystä.

Lakiehdotus lisää verojärjestelmän monimutkaisuutta. Muutoksen hyväksymisen takia Suomen valtion voidaan katsoa jopa saavan perusteetonta etua automaattisesti

¹ Verohallinnon ohje "Seuraamusmaksun oma-aloitteisessa verotuksessa (antopäivä 18.12.2023), k. 3.2.

määrättävän myöhästymismaksun muodossa. Ehdotettu muutos ei siten edistä verovelvollisten oikeusturvaa toisin kuin hallituksen esitysluonnoksen sivulla 9 esitetään. Kyse ei myöskään ole esitysluonnoksen sivulla 9 mainitusta kannustimesta toimia oikein, koska automaattisen myöhästymismaksun määräämisessä on enemmänkin kyse myöhemmän oikaisuilmoituksen tekemisen automaattisesta sanktioinnista. Oma-aloitteisessa verotuksessa verovelvolliset toimivat valtion puolesta veronkerääjinä. Suuren vastuun ja ylimääräisen työtaakan takia heidän toimintaansa ja mahdollisten virheiden ja tulkinnanvaraisuuksien oikaisemisesta ei pitäisi aiheutua perusteettomia ja kohtuuttomia lisävelvoitteita tai sanktioita.

Esityksen sivun 8 mukaan yli 45 päivää myöhässä annetuista oma-aloitteisten verojen veroilmoituksista, joissa palautettavan veron määrä on pienentynyt, on määrätty myöhästymismaksuja n. 700 000 euroa. Joukossa on n. 450 kappaletta tapauksia, joissa edellisen ilmoituksen käsittely oli kesken oikaisuilmoituksen saapuessa, ja jotka siten ovat nyt ehdotetun muutoksen piirissä. Näissä tapauksissa myöhästymismaksujen arvo oli n. 40 000 euroa. Vaikka summa ei ole merkittävä valtiontalouden näkökulmasta, se ei ole peruste muuttaa verolainsäädäntöä nyt ehdotetulla tavalla verovelvollisten oikeusturvaa vaarantavasti.

Muutoksen perusteluna mainittua korkeimman hallinto-oikeuden ("KHO") päätöstä KHO 2022:149 ei muutenkaan voida automaattisesti tulkita siten, että sen perusteella lainsäädäntöä pitäisi kiristää, koska KHO katsoi lainsäädännön olevan epäselvä ja siten myöhästymismaksua ei voitu määrätä. KHO:n päätöksen perustella pitäisi päinvastoin katsoa, että Verohallinnon nykyohjeistuksen² mukaisestikin myöhästymismaksua ei tällaisessa tilanteessa määrätä. Jos lainsäädäntöä halutaan muuttaa, myöhästymismaksua ja veronkorotusta ei pitäisi automaattisesti määrätä vain hallinnollisen tehokkuuden lisäämisen perusteella.

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 13 olevan esimerkin nro. 3 mukaan myöhästymismaksua ei määrätä tilanteessa, jossa palautettavan veron määrä kasvaa myöhässä annetun veroilmoituksen perusteella. Kyseinen esimerkki tulisi selkeämmin kirjoittaa hallituksen esityksessä auki, koska se on verovelvollisten kannalta oikeudenmukaisiin. Samalla logiikalla myöhästymismaksu pitäisi jättää määräämättä niissä tilanteissa (tai se voitaisiin enintään määrätä nykyisen verotuskäytännön ja OVML 36 §:n mukaisesti 135 euron suuruisena), joissa palautettavan veron määrä pienenee yli 45 päivää myöhässä annetun ilmoituksen perusteella, koska kummassakaan tilanteessa maksettavaa veroa ei ole.

Säätelyä pitäisi tarkentaa siten, että myöhästymismaksun määrää koskevaan OVML 36 §:n lisättäisiin kohta, jonka mukaan myöhästymismaksu määrätään OVML 36 §:n 2 momentissa määrätyn yli 45 päivää myöhässä annetusta ilmoituksesta kahden prosentin perusteella vain niissä tilanteissa, joissa verovelvollisella tosiasiaassa on maksettavaa veroa. Mallia voitaisiin ottaa tuloverotuksessa sovellettavan verotusmenettelylain (18.12.1995/1558) 33 §:n 2 momentista, jonka mukaan:

² Verohallinnon ohje "Seuraamusmaksun oma-aloitteisessa verotuksessa (antopäivä 18.12.2023), k. 3.2.

Myöhästymismaksua ei kuitenkaan määrätä sen johdosta, että verovelvollinen on jättänyt veroilmoituksella ilmoittamatta tiedon vähennyksestä tai **muun verotuksessa verovelvollisen hyväksi vaikuttavan tiedon**, ellei kyse ole 32 a §:n 2 momentissa tarkoitettusta tilanteesta. (korostus tässä)

Tuloverotus ja oma-aloitteinen verotus eroavat veroraportoinnin osalta, koska tuloverotuksessa annetaan vuosittain yksi veroilmoitus, kun taas välillisessä verotuksessa oma-aloitteisesti kerätyt verot ja vähennykset raportoidaan kuukausittain. Eroista huolimatta samanlainen verotuskohtelu myöhästymismaksujen määräämisen osalta olisi perusteltu verovelvollisten oikeusturvan, kohtuullisuuden ja ennustettavuuden kannalta.

Oma aloitteisten verojen raportointivelvollisuusjärjestelmän muut korjaustarpeet

Samassa yhteydessä OVML:n sisäänrakennettu sääntely, jossa tulokannanvaraisuuksia sisältävät raportointitilanteet on sanktioitu, pitäisi purkaa kokonaan myös OVML 37 §:n automaattisten veronkorotusten määräämisen osalta. Nykyisen lainsäädännön puitteissa verovelvollisella ei tulokannanvaraisessa tilanteessa ole muuta vaihtoehtoa arvonlisäveroraportoinnin korjaamiseen kuin oikaisuilmoituksen tekeminen. Oikaisuilmoituksen tekeminen ei pitäisi johtaa kaavamaisen veronkorotuksen määräämiseen tilanteessa, jossa oikaisuilmoitusta ei jostain syystä hyväksytä. Tämä on erityyppisen kohtuutonta tilanteessa, jossa verovelvollisella ei ole kuin palautettavaa veroa. Menettely on siten selkeästi EU:n perusoikeuskirjan 47 artiklassa määrätyn *access to justice* -periaatteeseen kuuluvan muutoksenhakuoikeuden ja sitä kautta myös verovelvollisen perusoikeuksien vastainen, koska sen perusteella verovelvolliset saattavat pidättäytyä hakemasta oikeudenmukaista oikaisua automaattisten sanktioiden takia. OVML:n esitöiden mukaan syynä automaattiseen sanktiointiin on oma-aloitteisten verojen massamenettely, jossa pääasiassa automaatioon perustuva menettely ei mahdollista erillisten päätösten tekemistä paitsi, jos veroviranomaiset nimenomaisesti selvittävät asiaa erikseen.

Nyt sovellettava verotusmenettelykäytäntö ja lausunnon kohteena oleva lakimuutosehdotus ovat myös perustuslakivaliokunnan lausunnon valossa ongelmallisia, koska perustuslakivaliokunnan lausunnon³ mukaan verotuksen kaltaisessa massaluonteisessa toiminnassa ei saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia ja verovelvollisen oikeusturvaa. Siten automaattinen sanktiointi ja sen uhka tulisi lainsäädännöllisesti poistaa siten, että veronkorotusta ei oikaisuilmoitusten osalta tulisi määrätä automaattisesti kuin aivan selkeissä väärinkäytöstilanteissa. Toinen vaihtoehto olisi selkeyttää sääntelyä siten, että veronkorotuksen ja myöhästymismaksun osalta lainsäädäntöön lisättäisiin selkeät kohtuullistamissäännökset.

Lopuksi

³ Perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 88/2022 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaiksi lainsäädännöksi. Perustuslakivaliokunnan lausunnon sivun 4 mukaan perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt perustuslain 21 ja 81 §:n 1 momentin näkökulmasta huomiota siihen, ettei verotuksen kaltaisessa massaluonteisessa toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai verovelvollisen oikeusturvaa (PeVL 49/2017 vp, s. 5, PeVL 35/2005 vp, s. 2).

Nyt ehdotettu myöhästymismaksun määräämisen muutos ei lisää verotuksen ennakoitavuutta tai edistä verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua. Päinvastoin voidaan katsoa, että ehdotettu muutos lisää epäoikeudenmukaisuutta ja kohtuuttomuutta, Myöskään KHO:n päätöksen KHO 2022:149 perusteella ei voida katsoa, että myöhästymismaksua voitaisiin automaattisesti määrätä, koska KHO:n päätöksessä käsiteltiin tilannetta, jossa mitään maksettavaa veroa ei ollut. KHO:n päätöksen perusteella ei siten voida loukata suhteellisuusperiaatetta tai heikentää verovelvollisten oikeusturvaa nyt ehdotetulla tavalla.

Ehdotettu uudistus myös monimutkaistaa verolainsäädäntöä entisestään, koska myöhästymismaksun käyttöalan laajennus kohdistuu sattumanvaraisesti. Lainsäädännön esitöiden perusteella ei voida esittää, että lainsäätäjän tarkoituksena olisi perusteettomien sanktioiden määrääminen tilanteissa, jossa mitään maksettavaa veroa ei ole. On myös syytä korostaa, että tuloverotuksessa verovelvollinen voi ilman perusteettoman sanktioinnin uhkaa tehdä oikaisuvaatimuksen. SVA viittaa tältä osin myös tuoreeseen tuloverotusta koskevaan KHO:n ennakkopäätökseen KHO 2024:93, jossa veronkorotus jätettiin määräämättä. KHO:n perustelujen kohdan 31 mukaan verovelvollisen virheellä ei ollut välittömiä verovaikutuksia, koska kommandiittiyhtiöllä oli huomattava määrä vahvistettuja tappioita aikaisemmilta verovuosilta, ja myös kyseinen verovuosi oli ollut tappiollinen. Siten veronkorotuksen määräämättä jättämistä voitiin perustella sillä, ettei verovelvollinen ollut hyötynyt virheestä mitenkään eikä sillä siten ollut välittömiä verovaikutuksia.

Nyt ehdotettu muutos heikentää *access to justice* -periaatetta ja loukkaa siten myös EU:n perusoikeuskirjaa, joka on suoraan välilliseen verotukseen sovellettavissa. On myös selvää, että verotuksessa pitäisi välttää pistemäisiä ja teknisiä verolainsäädännön muutoksia erityisesti, jos niiden voidaan katsoa heikentävän verovelvollisten oikeusturvaa.

SVA kannattaa automaation lisäämistä, kunhan se tapahtuu hyvän hallinnon periaatteiden ja toimijoiden oikeusturvan kannalta hyväksyttävästi. Tästä näkökulmasta ehdotettu muutos OVML 36 §:n lisättävästä uudesta 3 momentista on tarpeeton ja verovelvollisten oikeusturvaa heikentävä. Siten muutos tulisi jättää tekemättä. Oma aloitteisten verojen verotusmenettelyä tulisi sen sijaan selkeyttää siten, että automaattisesta sanktioinnista siirryttäisiin tuloverotuksessa käytössä olevan selkeämmän ja johdonmukaisemman menettelyn suuntaan, jossa toimijoille ei niiden eduksi tapahtuvasta oikaisusta aiheudu perusteetonta automaattisen sanktioinnin uhkaa kuin tilanteissa, joissa on kyse tahallisesta laiminlyönnistä tai muusta epärehellisestä toiminnasta.

Helsingissä 16. päivänä syyskuuta 2024

SUOMEN VEROASiantuntijat RY

Heikki Wahlroos
Puheenjohtaja

Eero Männistö
Jäsen