Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Tero Honkavaara ja Pekka Hyttinen

5.4.2016

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi (HE 29/2016 vp)

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi uusi laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä sekä uusi veronkantolaki. Lisäksi esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki työnantajan sairausvakuutusmaksusta sekä apteekkiverolaki, joilla korvattaisiin nykyiset työnantajan sosiaaliturvamaksusta annettu laki sekä apteekkimaksusta annettu laki. Verotililaki ehdotetaan kumottavaksi ja tarpeellinen sääntely siirrettäväksi ehdotettuihin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin, veronkantolakiin sekä veronlisäyksestä ja viivekorosta annettuun lakiin.

Lausuntonamme esitämme seuraavaa:

Esityksen tavoitteet

Esityksen tavoitteena on oma-aloitteisia veroja koskevan lainsäädännön rakenteellinen yhtenäistäminen ja selkeyttäminen kokoamalla eri verolakien yleiset menettelysäännökset yhteen lakiin. Muutosten myötä Verohallinnon toiminnan olisi tarkoitus tehostua ja verovelvollisten oikeusturvan parantua. Säännösten selkeyttäminen, Verohallinnon toiminnan tehostaminen ja verovelvollisten oikeusturvan parantaminen ovat kaikki kannatettavia tavoitteita.

Verovelvollisten oikeusturvaa parantavat ja hallinnollista taakkaa keventävät mm. seuraavat muutokset:

- Oma-aloitteisten verojen uusi verotusmenettelylaki ja uusi veronkantolaki yhdenmukaistavat ja selkeyttävät menettelyä
- Oma-aloitteisten verojen seuraamusmaksujärjestelmän uudistaminen esimerkiksi mahdollistamalla vähäisten raportointivirheiden korjaus seuraavalla verokaudella ilman seuraamuksia
- Ennakkopäätösvalitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen tulee mahdolliseksi kaikissa verolajeissa
- Verovelvollisen veronpalautusta ei jatkossa käytettäisi sellaisten saatavien suoritukseksi, joita koskee täytäntöönpanon kielto tai - keskeytys
- Pienyritysten hallinnollista taakkaa kevennetään laajentamalla pidennettyjen verokausien soveltamisalaa.

Eräiltä osin esitettävät muutokset johtavat kuitenkin siihen, että Verohallinnon toiminnan tehostamistavoitteesta huolehtimisen yhteydessä on sivuutettu verovelvollisen oikeusturvan parantaminen.

Veronoikaisun määräajat

Esityksen mukaan veronoikaisun määräaikoja yhtenäistettäisiin eri verolajeissa. Yleinen määräaika olisi kolme vuotta. Määräaika vastaisi verovelvolliselle ehdotettua muutoksenhakuaikaa. Verohallinnon osalta määräaikaa olisi kuitenkin mahdollista jatkaa joko vuodella tai kolmella vuodella. Lisäksi rikosperusteisen veronoikaisun määräaika olisi kymmenen vuotta. Verovelvollisten muutoksenhakuaikoihin ei ehdoteta säädettäväksi minkäänlaisia poikkeuksia.

Verovelvolliselle esitetty kolmen vuoden muutoksenhakuaika on esim. tuloverotuksen osalta kuitenkin nykyistä valitusaikaa huomattavasti lyhyempi. Käytännössä näin lyhyt valitusaika saattaa johtaa siihen, että verovelvollinen ei pysty hakemaan muutosta ehdotetussa määräajassa.

Verotusmenettelyssä ja muissa veron määräämiseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti. Mainittua tasapuolisuutta tulisi noudattaa myös muutoksenhakutilanteissa. Verotusmenettelyä koskevassa lainsäädännössä tulisi pyrkiä huolehtimaan myös verovelvollisten oikeusturvasta eikä keskittyä vain veronsaajien intressien huomioon ottamiseen.

Hallituksen esitysluonnosta on muutettu lausuntopalautteen johdosta siten, että pidennettyjen määräaikojen soveltamisalaa on rajattu muutetussa VML 56 b §:ssä siirtohinnoittelu-, yritysjärjestelytilanteisiin ja kansainvälisen tietojenvaihdon kautta saatuihin tietoihin perustuviin muutoksiin.

Tämä ei kuitenkaan ole riittävä toimenpide, vaan myös verovelvollisen valitusajan tulisi näissä tapauksissa olla yhtä pitkä kuin viranomaisen veronoikaisuaika verovelvollisen vahingoksi. Erityisesti kansainvälisen verotuksen tilanteissa sekä siirtohintakysymyksissä voi verovelvollisellakin hyvin olla tarve pidempään valitusaikaan. Mitään tosiasiallista perustetta sille, miksi verovelvollisen valitusaika ei voisi olla yhtä pitkä kuin viranomaisen veronoikaisuaika verovelvollisen vahingoksi, ei ole.

Vaihtoehto 1.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyin 45 ja 46 §:iin sekä verotusmenettelylain uusiin 56 a ja 56 b §: iin sisältyvät poikkeukset Verohallinnon kolmen vuoden oikaisuajan jatkamiselle ovat niin tulkinnanvaraisia, että muutoksenhakuprosessit tulevat huomattavasti monimutkaistumaan. Esitetyt muutokset johtavat käytännössä siihen, että muutoksenhakuasteissa riidellään ensin siitä, onko veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi tehty säädetyssä määräajassa. Myös hallintotuomioistuimien työ tulee vaikeutumaan ja muutoksenhakuprosessit viivästyvät entisestään. Tämän seurauksena verovelvollisten oikeusturva heikkenee.

Yksinkertaisin menettely olisi se, että esityksestä poiketen sekä verovelvollisen oikaisuvaatimuksen määräaika että Verohallinnon oikaisuaika verovelvollisen vahingoksi pidennettäisiin neljään vuoteen. Verotusmenettelylakiin esitetyt uudet 56 a § ja 56 b § voitaisiin poistaa tarpeettomina. Vastaavat muutokset tulisi tehdä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 44, 45 ja 46 §:iin.

Vaihtoehto 2.

Mikäli Verohallinnon VML 56 b §:ssä tarkoitettu kuuden vuoden oikaisuaika verovelvollisen vahingoksi toteutetaan, tulee ehdotettuun VML 64 §:ään lisätä vastaavasti uusi 2 momentti seuraavasti:

> "Edellä 1 momentissa säädetyn oikaisuajan estämättä verovelvollisen oikaisuvaatimus on tehtävä kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä seuraavan vuoden alusta siltä osin kuin verotuksen oikaisun perusteena on 56 b §:n 1 momentissa tarkoitetut tilanteet".

Korostamme myös sitä, että viranomaisen määräajan pidentäminen esityksessä mainituissa tilanteissa kolmella vuodella olisi erittäin merkittävä muutos arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverotuksen transaktiokohtaisesta luonteesta ja usein hyvin tulkinnallisista rajanvedoista johtuen nykyisin sovellettu kolmen vuoden oikaisuaika on ollut perusteltu erityisesti verovelvollisen oikeusvarmuuden näkökulmasta. Arvonlisäverotuksen peruslogiikkaan kuuluu myös se, että myynti- ja ostotransaktiot ovat ikään kuin toistensa vastapareja, eli lähtökohtaisesti myynnistä tilitetään vero ja ostoon sisältyy vastaavan suuruinen vähennettävä vero. Riippuen kansallisista säännöistä, on selvänä riskinä, että pidennetty oikaisuaika johtaisi toisinaan arvonlisäverotuksen hengen vastaisiin tilanteisiin, joissa viranomaisaloitteisesti tehdyn oikaisun vastaparina olevaa ostoa/myyntiä ei voitaisi enää vastaavasti oikaista.

Lisäksi oikeusturvan kannalta myös verovelvollisella tulisi olla mahdollisuus oikaisuun vastaavan määräajan puitteissa, mikäli kuuden vuoden oikaisuaika arvonlisäverotuksenkin osalta toteutetaan.

Oikaisuajan jatkaminen vuodella

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 45 §:n ja Verotusmenettelylain uuden 56 a §:n mukaan Verohallinto voisi tietyin edellytyksin jatkaa kolmen vuoden oikaisuaikaa yhdellä vuodella. Esitetty pidennys koskisi eräitä oma-aloitteisia veroja. Pidennys olisi mahdollinen, vaikka verovelvollinen on täyttänyt oman ilmoittamisvelvollisuutensa asianmukaisesti ja Verohallinto on tällöin kaikkien käytettävissä olevien tietojen perusteella ratkaissut asian.

Pidennetyn oikaisuajan perusteet ovat erittäin tulkinnanvaraisia ja epäselviä. Verotuksen ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden sekä verovelvollisen oikeusturvan parantaminen edellyttävät, että esitettyä jatkettua yhden vuoden määräaikaa ei toteuteta.

Perustevalitus

Esitysluonnoksen mukaan välittömän verotuksen osalta verovelvollisten muutoksenhakuaika lyhenisi noin puoleen nykyisestä. Samalla mahdollisuus perustevalituksen tekemiseen poistettaisiin välittömän verotuksen osalta kokonaan.

Jos muutoksenhakuaika lyhenee näinkin merkittävästi ja samalla veronsaajille turvataan laveat viranomaisten harkintaan perustuvat oikeudet määräaikojen pidennyksiin, mahdollisuus perustevalituksen käyttöön tulisi säilyttää ainakin nykyisellään. Muussa tapauksessa verovelvolliset joutunevat turvautumaan ylimääräisiin muutoksenhakukeinoihin aiempaa useammin. Tällaista kehityssuuntaa ei voida pitää toivottavana.

Veronkorotus

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 37 ja 38 §:ssä säädettäisiin verovelvolliselle määrättävästä veronkorotuksesta ja sen määrästä. Veronkorotuksen taso määräytyisi kaavamaisesti eikä siihen pääsääntöisesti sisältyisi viranomaisharkintaa. Veronkorotus olisi 1 momentin mukaan 10 % verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta. Veronkorotus olisi lähtökohtaisesti määrältään 10 prosenttia ja tätä voitaisiin korottaa aina 50 %:iin asti riippuen verovelvollisen laiminlyönnin moitittavuudesta. Toisaalta tulkinnanvaraisissa tai epäselvissä asioissa, veronkorotus olisi 3 prosenttia verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta. Veronkorotus voitaisiin jättää myös määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai verovelvollinen osoittaa pätevän syyn laiminlyönnille.

Verovelvollisen vahingoksi määrättävän veron suuruus on vain yksi tekijä verovelvollisen toiminnan moitittavuutta arvioitaessa. Esimerkiksi arvonlisäverotuksessa konserniverokeskuksen asiakkaiden maksettavaksi määrättävä veronkorotus on käsityksemme mukaan ollut nykyisin yleensä noin 2 prosenttia. Lähtökohtaisen veronkorotuksen nostaminen 10 prosentin tasolle tarkoittaisi korotusten viisinkertaistumista. Tällaista muutosta ei voida pitää millään tavoin perusteltuna. Nämä yritykset hoitavat verovelvoitteensa niin hyvin kuin se käytännössä on mahdollista, mutta inhimillisiltä virheiltä ei voida täysin välttyä.

Vastuullisesti verovelvoitteet hoitavissa yhtiöissä inhimillisten virheiden johdosta tehdyt yksittäiset raportointipuutteet eivät saisi lähtökohtaisesti johtaa automaattiseen veronkorotukseen, ja joka tapauksessa tason ei näissä tilanteissa tulisi ylittää esitettyä 3 prosentin veronkorotusta.

Laiminlyöntimaksu

Verotusmenettelyä koskevan lain yleisperusteluissa on todettu, että arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen laiminlyönnistä määrättäväksi sanktioksi ehdotetaan verotusmenettelylaissa säädettyä laiminlyöntimaksua. Laiminlyöntimaksua voitaisiin esityksen mukaan määrätä enintään 15 000 euroa nykyisen 1 700 euron sijasta. Verotusmenettelylain 22 a §:ssä laiminlyöntimaksun suuruudeksi on kuitenkin mainittu

2 000 euroa, joka lienee oikea esitetty taso ja yleisperusteluissa oleva kirjoitusvirhe tulisi siten korjata.

Veroilmoituksessa olevan virheen korjaaminen

Esityksen mukaan veroilmoituksessa olevan virheen korjaaminen tulisi jatkossa tehdä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 25 §:ssä säädetyllä tavalla ja menettelyn yhtenäistämiseksi erillisestä arvonlisäverolain 191 b §:n 2 momentissa tarkoitetusta palautushakemuksesta luovuttaisiin. Jatkossa verovelvollisen olisi valvonnallisista syistä oikaisuilmoituksen yhteydessä ilmoitettava korjaamisen peruste. Esityksen mukaan palautushakemuksia on käytetty tarkoituksensa vastaisesti Verohallinnon kannanoton saamiseksi verotuskysymykseen. Oikea menettely Verohallinnon kannan saamiseksi on esityksen mukaan ennakkoratkaisun hakeminen tai kirjallisen ohjauksen pyytäminen.

Huomautamme, että palautushakemusmenettely on ollut arvonlisäverolain mukainen vakiintunut ja turvallinen menettelytapa hakea palautuksena aiempana tilikautena vähentämättä jääneitä arvonlisäveroja. Hakemukset ovat toisinaan kohdistuneet niihin tilanteisiin, joissa hankinnan vähennyskelpoisuuden luonne on ollut tulkinnallinen ja tällöin verovelvollisen oikeusturvan kannalta sovellettu hakemusmenettely on ollut turvallinen ja perusteltu. On myös huomattava, että ennakkoratkaisumenettelyä ei tällaisissa tilanteissa voida lainkaan hyödyntää, koska palautushakemus koskee luonteensa mukaisesti liiketapahtumia aiemmilta tilikausilta, jolloin ennakkoratkaisun pyytäminen Verohallinnon sitovan ja valituskelpoisen kannan saamiseksi ei ole enää näissä tilanteissa mahdollista.

Edellä mainituista syistä EK ei kannata lainmuutosta tältä osin. Mikäli lainmuutos kuitenkin toteutetaan esityksen mukaisesti, perusteluista jää epäselväksi se, saavutetaanko uudistetulla menettelyllä vastaava oikeusvarmuus ja valituskelpoinen päätös kuin nyt sovelletussa palautushakemusmenettelyssä on ollut mahdollista.