VERONMAKSAJAIN KESKUSLIITTO RY
Kalevankatu 4
00100 HELSINKI

LAUSUNTO

12.4.2016

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

E-mail sara.kuitunen@eduskunta.fi

Viite Lausuntopyyntö 22.3.2016

LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ VEROTUSMENETTELYN JA VERONKANNON UUDISTAMISTA KOSKEVAKSI LAINSÄÄDÄNNÖKSI HE 29/2016 vp

Yleistä

Esityksen tavoitteena on yhdenmukaistaa eri verolajien verotusmenettelyä. Oma-aloitteiset verot ja verotusmenettelylain piiriin kuuluvat verot ovat kuitenkin rakenteeltaan ja merkitykseltään hyvin erilaisia eikä menettelyjä koskevia säännöksiä ole tarkoituksenmukaista väkisin muuttaa samanlaisiksi. Esimerkiksi perintö- ja lahjaverolakiin esitetyt muutokset yhdistettynä sellaisenaan säilyviin säännöksiin muodostavat sekavan ja teknisesti epäonnistuneen kokonaisuuden.

Muutosverotuksen määräajan lyhentäminen on luonnollisen henkilön kannalta yleensä negatiivinen asia mutta elinkeinoharjoittajan kannalta usein positiivinen asia.

Erittäin huolestuttavaa on, että ensimmäistä kertaa ehdotetaan verohallinnolle pidempää määräaikaan verotuksen muutokselle veronmaksajan vahingoksi, kuin verovelvollisella on mahdollisuus hakea muutosta edukseen. Mitään syytä tällaiseen veronmaksajan oikeusturvan heikentämiseen ei ole. Yleensä veronmaksajat pyrkivät saamaan vahingokseen virheellisen päätöksen oikaistavaksi mahdollisimman pikaisesti.

Hallinnolle esitetään mahdollisuutta muuttaa verotuspäätöstä lähes täysin vapaasti kolmen vuoden kuluessa. Erityisesti yritystoiminnassa on tärkeätä, että asioiden pysyvyys saadaan varmistettua mahdollisimman pian. Vaikka verotuspäätös on hallintopäätös, sitoisi se esityksen mukaan vain verovelvollista, ei hallintoa. Esitetyt muutokset eivät suojaa veronmaksajan oikeutettuja odotuksia sillä tavoin kuin hallintolain 6 §:ssä hyvältä hallinnolta edellytetään.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettely

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi uusi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaki. Laki koskisi nykyisin verotililain mukaisia veroja sekä uutta apteekkiveroa, rajoitetusti verovelvolliselle maksettavan tulon verotusta ja Pohjoismaiden Investointipankin, Pohjoismaiden projektivientirahaston, Pohjoismaiden kehitysrahaston ja Pohjoismaiden ympäristörahoitusyhtiön palveluksessa olevien henkilöiden verotusta. Oma-aloitteisesti maksettava varainsiirtovero ei ehdotuksen mukaan kuuluisi lain soveltamispiiriin.

Esityksen mukaan oma-aloitteisten verojen veroilmoitus tulisi aina antaa sähköisenä. Suurimmalle osalle ilmoitusvelvollisista sähköinen ilmoittaminen on etu. Vaikka Verohallinto voisi erityisestä syystä hyväksyä ilmoituksen antamisen paperisena, on vaatimus sähköisestä ilmoituksesta kohtuuton ajatellen alkutuottajia ja satunnaisia työnantajia. Yleisen edun kannalta on tärkeätä rohkaista myös satunnaisia maksajia antamaan ilmoitukset. Ilmoitusmenettelyn tekeminen liian vaikeaksi voi kannustaa satunnaista palkanmaksajaa jättämään ilmoituksen tekemättä ja julkiset maksut maksamatta.

Veronmaksajain Keskusliitto ehdottaa että pakollinen sähköinen ilmoittaminen ei koskisi niitä arvonlisäverovelvollisia, joiden verokausi on 1 vuosi eikä satunnaisesti palkkaa maksavia.

Verotuskohtelun varmistaminen oma-aloitteisissa veroissa

Esityksessä ehdotetaan ilmoituksen korjausmenettelyä yksinomaiseksi keinoksi muuttaa aikaisemmassa ilmoituksessa ollutta virhettä. AVL 191 b §:ssä tarkoitettua hakemusta liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamiseksi ei siten enää voisi tehdä.

Palautushakemuksen muuttaminen korjausilmoitukseksi jättää kaiken vastuun muutoksen oikeellisuudesta veronmaksajalle. Verohallinto voi kohdistaa valvontatoimia korjausilmoitukseen, mutta se ei tekisi korjausilmoituksen hyväksymisestä minkäänlaista päätöstä vaikka asia tutkittaisiin kuinka perusteellisesti. Koska asiassa ei ole tehty päätöstä, Verohallinto voisi puuttua korjaukseen yleisen oikaisuajan puitteissa oikaisemalla verotusta verovelvollisen vahingoksi.

Oma-aloitteisten verojen rytmi on niin tiheä, että ennakkoratkaisun tapainen jäykkä ennakollinen verokohtelun varmistaminen ei ole mahdollista. Monesti tilanteen tulkinnallisuus huomataan yrityksessä vasta muutama päivä ennen veron maksupäivää. Tähän saakka verovelvollinen on voinut varmuuden vuoksi suorittaa veron tai jättää vähennyksen tekemättä ja hakea liikaa maksetun veron palauttamista.

Veronmaksajain Keskusliitto edellyttää, että verovelvollisella on oltava jatkossakin joustava tapa saada ratkaisunsa Verohallinnon tutkittavaksi luottamuksensuojan toteuttavalla tavalla.

Yleinen verotuksen oikaisuaika

Esityksessä ehdotetaan kaikkien verolajien osalta yleistä kolmen vuoden muutoksenhakuaikaa. Yleinen kolmen vuoden määräaika koskisi niin viranomaisaloitteisia oikaisuja kuin veronmaksajan oikaisuvaatimuksen tekoaikaa.

Esityksen mukaan muutosaika laskettaisiin verovuoden päättymisestä. Esitys ei muuttaisi juurikaan arvonlisäverotuksen muutoksenhakuaikoja. Sellaisten yritysten, joiden tilikausi päättyy kesken kalenterivuoden, oikaisuaika pitenisi.

Tuloverotuksessa esitys merkitsisi huomattavaa muutoksenhakuajan lyhentämistä. Nykyinen muutoksenhakuaika on viisi vuotta verotusvuoden päättymisestä, kun se ehdotuksen mukaan olisi kolme vuotta verovuoden päättymisestä.

Tuloverotus valmistuu eli muutoksenhakuaika alkaa verovuotta seuraavan vuoden marraskuun alussa, yhteisöillä 10 kuukauden kuluttua tilinpäätöksestä. Jos verovelvollisen verovuosi on kalenterivuosi, on esityksen mukainen yleinen muutosaika vain kaksi vuotta kaksi kuukautta.

Palkansaajan ja eläkeläisen tuloverotuksessa yli kaksi vuotta vanhoja verotuksia muutetaan yleensä vain sen vuoksi, että verovelvollinen ei ole osannut vaatia jotakin vähennystä, johon hänellä olisi ollut oikeus vuosittain. Verohallinnon, oikaisulautakuntien tai hallinto-oikeuksien työmäärän kannalta on lähes yhdentekevää ratkaistaanko samanlainen aineellinen asia kahdelta vai viideltä vuodelta. Palkansaajien ja eläkeläisten osalta muutosajan lyhentäminen merkitsisi siten käytännössä vain virheellisestä verotuksesta johtuvien menetysten kasvamista.

Yritysten tuloverotuksessa tehdään oikaisuja sekä verovelvollisen vahingoksi että eduksi. Yritysten tuloverotuksessa on yksityishenkilöitä harvemmin kysymys siitä, että sama virhe verovelvollisen vahingoksi toistuisi vuodesta toiseen. Siten yritysten kannalta verotuksen muutosajan lyhentäminen on kokonaisuudessaan myönteinen muutos edellyttäen, että verotus jää ehdoitta lopulliseksi muutoksenhakuajan päättymisen jälkeen.

Veronmaksajain Keskusliitto ehdottaa, että luonnollisen henkilön oikaisuvaatimus voitaisiin jatkossakin tehdä 6 vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä.

Muutoksenhaku perintö- ja lahjaverotuksessa

Perintö- ja lahjaverolakiin esitetään otettavaksi verovuoden käsite. Verovuosi olisi se kalenterivuosi, jonka aikana verovelvollisuus on alkanut. Muutoksenhakuaika olisi verovuotta seuraavat vuodet. Lakiin esitetään myös otettavaksi määräaika verotuspäätöksen tekemiselle. Esityksen mukaan veropäätös pitäisi tehdä kolmen vuoden kuluessa verovuoden jälkeen. Käytännössä siis päätöksenteon määräaika ja muutoshakemuksen määräaika kuluvat yhtä aikaa. Verovelvollisen todellinen muutoksenhakuaika vaihtelisi siten sattumanvaraisesti ja olisi yksin riippuvainen viranomaisen ripeydestä.

Verotuspäätös viipyy tyypillisesti kun siihen liittyy vaikeita tulkintakysymyksiä tai kun pesä on suuri. On nurinkurista, että vaikeimmissa tapauksissa muutoksenhakuaika olisi lyhyimmillään.

Veronmaksajain keskusliitto ehdottaa, että muutoksenhakuaika lasketaan verotuspäätöksen tekovuotta seuraavan vuoden alusta.

Esityksessä ei ehdoteta muutettavaksi säännöksiä ns. perustemuutoksen tekemisestä.

PerVL 38 §:ssä velvoitetaan verovelvollinen toimittamaan Verohallinnolle täydennysperukirja, kun pesään on ilmennyt uusia varoja tai velkoja. PerVL 38 § 2 momentin mukaan, jos perintö- tai lahjaverotuksen perusteet ovat muuttuneet, on sen, jolle tulisi lisää veroa maksettavaksi, ilmoitettava siitä Verohallinnolle. PerVL 39 §:n mukaan perustemuutos on tehtävä 10 vuoden kuluessa perintö- ja lahjaverovelvollisuuden alkamisesta.

Vaikka PerVL 38 §:n sanamuoto velvoittaa vain verovelvollista, on verotuskäytännössä katsottu mahdolliseksi määrätä vero viranomaisen aloitteestakin. Kun nyt lakiin otetaan aikaisempaa yksiselitteisemmät määräykset viranomaisen mahdollisuudesta oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi ja määrätään kolmen vuoden määräaika verotuspäätöksen tekemiselle, tulisi oikeustilan selventämiseksi lakiin tai valiokunnan mietintöön ottaa yksiselitteinen kanta siitä, voiko viranomainen oikaista verotusta esitetyn 40 §:n mukaisen kolmen vuoden määräajan jälkeen PerVL 38 §:n nojalla.

Perintöriidat eivät ole harvinaisia eikä ole harvinaista, että perintöriitaan saadaan lopullinen päätös vasta yli kolme vuotta kuolinvuoden jälkeen. Perintöverolaissa tulisi olla selkeät säännökset mahdollisuudesta oikaista ja verottaa jäämistön oikeaa saajaa, vaikka kuolinvuodesta olisi kulunut enemmän kuin kolme vuotta. Verotuksen lykkääminen enintään 10 vuodella ei aina ratkaise tätä ongelmaa, koska lykkääminen edellyttää lahjansaajan tai kuolinpesän osakkaan hakemusta.

Veronmaksajain Keskusliitto ehdottaa, että perintö- ja lahjaverolakiin lisätään säädökset, jotka oikeuttavat muuttamaan verotusta kolmen vuoden määräajasta riippumatta verotusperusteiden muututtua.

Muutosverotus verovelvollisen vahingoksi

Esityksen mukaan verotusta voitaisiin muuttaa kolmen vuoden kuluessa verovuoden jälkeen verovelvollisen vahingoksi. Voimassa olevassa arvonlisäverolaissa on vastaava säännös (AVL 179 §). Verotusmenettelylain mukaan oikaisu verovelvollisen vahingoksi on mahdollista tehdä vuoden kuluessa verotusvuoden päättymisestä (VML 56.2 §). Kirjoitus- tai laskuvirheen perusteella oikaisu on tehtävä nykyisin kahden vuoden kuluessa verotusvuoden päättymisestä (VML 56.3 §). Jos virheellinen verotus johtuu verovelvollisen virheestä tai laiminlyönnistä, verotusta voidaan oikaista 5 vuotta verotusvuoden päättymisestä.

Esityksellä tavoitellaan verovelvollisen vahingoksi tehtävän oikaisun määräajan yhdenmukaistamista oma-aloitteisissa veroissa ja tuloverotuksessa. Tuloverotuksessa Verohallinto tekee erikseen verotuspäätöksen mutta ei oma-aloitteisissa veroissa. Viranomaisen hallintopäätökseen liittyy verovelvollisen oikeutettu odotus siitä, että päätös on lain mukainen ja pysyvä. Siten viranomaisella ei voi olla samanlaista vapaata mahdollisuutta muuttaa tekemäänsä verotuspäätöstä kuin sillä on mahdollisuus puuttua veronmaksajan tekemään ratkaisuun.

Veronmaksajain keskusliitto vaatii, että VML 56 § 2 momenttia ei muuteta esitetyllä tavalla.

Esityksen mukaan verotusta ei voitaisi oikaista verovelvollisen vahingoksi, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Oikaisu olisi kuitenkin mahdollinen, jos ratkaisu on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun.

Kyse on luottamuksen suojasta. On ongelmallista, että ehdotetun muutoksen jälkeen luottamuksen suojasta säädettäisiin verotusmenettelylain 26 ja 56 §:ssä hieman eri sanakäänteinn. Nykyisessä laissa oleva viittaus luottamuksensuojasäännökseen olisi lain tulkitsijan kannalta yksinkertaisempi ratkaisu, ellei tässä asiassa haluta rajata viranomaisen oikaisumahdollisuutta VML 26 §:ssä tarkoitettua enemmän.

Kansalaisen oikeusturvan keskeinen osa on luottamus viranomaisen ratkaisun lainmukaisuuteen. Kun veroasia tulee viranomaisen harkittavaksi, esimerkiksi verotarkastuksessa, siirtyy myös vastuu selvityksen riittävyyden arvioinnista viranomaiselle. Esimerkiksi henkilökuntaetujen verovapautta harkittaessa viranomaisen velvollisuutena on selvittää asiaa niin paljon, että viranomainen voi tehdä asiassa lainmukaisen ratkaisun. Vastuu viranomaistoimen oikeellisuudesta on viranomaisella, ellei verovelvollinen ole johdattanut viranomaista harhaan. Jättämällä verotarkastuskertomuksesta pois asiat, jotka verotarkastaja on hyväksynyt, tarkastaja varaa Verohallinnolle vapaat kädet muuttaa tehtyä ratkaisua myöhemmin.

Esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa nimenomaan todetaan, että selvittäminen ja nimenomainen ratkaiseminen tapahtuisi aina Verohallinnon aloitteesta. Verovelvollinen ei voisi vaatia, että Verohallinto selvittää ja nimenomaisesti ratkaisee tietyn asian.

On kyseenalaista, täyttääkö säännös hallintolaissa (7 § ja 8 §) hyvälle hallinnolle asetetut vaatimukset. Verovelvollisen täytettyä velvollisuuteensa, on myös hallinnon täytettävä velvollisuutensa ja kannettava vastuunsa.

Veronmaksajain Keskusliitto ehdottaa esitystä muutettavaksi niin, että verohallinnon tutkimassa asiassa vero voidaan määrätä ja päätöstä tai verotusta oikaista verovelvollisen vahingoksi vain, jos

ratkaisu asiassa on perustunut verovelvollisen antamaan olennaisesti virheelliseen tai puutteelliseen tietoon.

Verohallinnon jatkettu oikaisuaika

Esityksen mukaan veronmaksajan muutoksenhakuaika olisi aina ja ehdottomasti 3 vuotta verovuoden päättymisestä, kuitenkin vähintään 60 päivää päätöksestä.

Verohallinnolla olisi mahdollisuus jatkaa veron määräämisen tai veron oikaisun määräaikaa kolmella eri tavalla. Verohallinto voisi eräin edellytyksin jatkaa määräaikaa yhdellä vuodella, mutta se edellyttää että päätös jatkamisesta tehdään kolmen vuoden määräajan puitteissa.

Toinen mahdollisuus olisi pidennetty verotuksen oikaisuaika tai pidennetty veron määräämisen ja päätöksen oikaisun määräaika. Pidennetty oikaisuaika olisi kuusi vuotta verovuoden jälkeen. Se vastaisi tuloverotuksen nykyistä oikaisuaikaa verovelvollisesta johtuvan virheen perusteella mutta lisäisi arvonlisäverotuksessa verotuksen oikaisuaikaa huomattavasti.

Veronmaksajalle ei ehdoteta vastaavaa pidennettyä muutoksenhakuaikaa. Hallinnolla ei ole tähän mennessä ollut minkään verolain nojalla verovelvollisen muutoksenhakuaikaa pidempää aikaa määrätä vero. Esityksessä ehdotetaan luovuttavaksi tästä veronmaksajan oikeusturvan keskeisestä periaatteesta.

Esityksen mukaan pidennettyä 6 vuoden oikaisuaikaa voitaisiin soveltaa, kun verotus tai verotuksen oikaisu perustuisi kansainvälisen tietojenvaihdon kautta saatuun tietoon. Tuloverotuksessa pidennetty oikaisuaika verovelvollisen vahingoksi olisi lisäksi mahdollinen, kun oikaisun perusteena on siirtohinnoitteluoikaisu tai etuyhteydessä olevien osapuolten välinen yritys- tai rakenteita koskeva järjestely.

Tuloverotuksessa esimerkiksi siirtohinnoittelusäännökseen perustuvat maksuunpanoesitykset voivat olla suurille kansainvälisille yrityksille hyvin huomattavia. Viimeaikainen kehitys on osoittanut, että menettely, joka on ollut verovuonna täysin hyväksyttyä voi hallinnon tiukentuneen linjan vuoksi tulla hyvinkin verotettavaksi siirtohinnoitteluoikaisuna muutaman vuoden kuluttua.

Kansainvälisessä tietojenvaihdossa on varmasti viivästyksiä ja ongelmia mutta toisaalta niitä on myös kotimaan viranomaisten yhteydenpidossa. Veronmaksajan oikeusturvaa ei pidä mennä uhraamaan huonon viranomaistoiminnan alttarille. Tiukka määräaika on omiaan kannustamaan viranomaisia kehittämään toimivat yhteistyöverkostot myös kansainvälisesti.

Veronmaksajain Keskusliitto vastustaa lakiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 46 §:ään ja verotusmenettelylain 56 b §:ään esitetyn pidennetyn verotuksen oikaisuajan säätämistä.

Valitus hallinto-oikeuteen

Esityksen mukaan valitusaika hallinto-oikeuteen olisi 60 päivää oikaisulautakunnan päätöksen tiedoksisaamisesta. Ehdotettu valitusaika on liian lyhyt erityisesti tuloverotuksessa. Muutosvaatimuksen käsittely oikaisulautakunnassa on osa hallintomenettelyä. Jos hallinnollisen oikaisun hakeminen lyhentää varsinaista valitusaikaa hallintotuomioistuimelle, voi säännöksestä seurata, että oikaisuvaatimuksen jättämistä lykätään. Nykyinen järjestelmä, jossa valitus hallinto-oikeudelle voidaan tehdä saman ajan kuluessa kuin oikaisuvaatimus oikaisulautakunnalle kuitenkin aina 60 päivän kuluessa oikaisupäätöksen saamisesta.

Veronmaksajain Keskusliitto vaatii, että valitusaika hallinto-oikeudelle säädetään samaksi, kuin oikaisuaika oikaisulautakunnalle, kuitenkin vähintään 60 päiväksi oikaisulautakunnan päätöksen tiedoksisaannista.

Perustevalitus

Perustevalitus mahdollistaa sen, että verovelvollisella on mahdollisuus saattaa ulosotossa olevan veron lainmukaisuus hallinto-oikeuden tutkittavaksi. Tätä mahdollisuutta ei ole nykyisin arvonlisäverotuksessa.

Koska vero on ulosottokelpoinen ilman oikeuden erillistä päätöstä, on veronmaksajan oikeusturvan kannalta perusteltua, että ulosottoperusteen lainmukaisuus voidaan tutkia niin kauan, kuin pakkotäytäntöönpano jatkuu. Jotta perustevalitusmenettely ei muodostuisi keinoksi säännönmukaisen valitusajan jatkamiseen, perustevalitusmenettely voitaisiin rajata koskemaan vain veroja, joita peritään ulosottotoimin.

Veronmaksajain Keskusliitto esittää, että perustevalitusmahdollisuus säilytetään verotusmenettelylaissa tarkoitettujen verojen osalta ja ulotetaan koskemaan kaikkia oma-aloitteisia veroja.

Veronkanto ja perintä

Esityksessä ehdotetaan nykyinen veronkantolaki korvattavaksi uudella veronkatolailla. Se on tarkoitus sisältää säännökset kaikkien Verohallinnon kantamien verojen kantomenettelystä ja suorittamatta jääneiden verojen perinnästä.

Esityksen mukaan veronkantoa koskevassa muutoksenhaussa otettaisiin käyttöön oikaisumenettely. Muutoksenhakuaika olisi 60 päivää päätöksen tiedoksisaamisesta.

Palautus verosta vapauttamisen perusteella

Esityksen mukaan veronpalautus voitaisiin käyttää toisen veron suoritukseksi myös silloin, kun palautus johtuu verosta vapauttamisesta. Nykyisen veronkantolain mukaan se ei ole mahdollista.

Verosta voidaan vapauttaa sosiaalisin ja kohtuullisuusperustein. Verosta vapauttamisen tarkoitus mitätöityy, jos henkilö ensin vapautetaan jonkin veron suorittamisesta alentuneen veronmaksukyvyn perusteella mutta palautettava vero käytetään toisen veron suoritukseksi. Vastaavaa seuraamusta ei tule sille, joka ei ole maksanut veroa, jonka maksamisesta hänet vapautetaan.

Veronmaksajain keskusliitto ehdottaa, että verosta vapauttamisen vuoksi vapautettavaa veroa ei saisi jatkossakaan käyttää muun veron maksuksi vaan se olisi palautettava verovelvolliselle.

Vesa Korpela
lakiasiain johtaja