VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE

Lausuntopyyntö VM008:00/2015

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntopyynnössään 3.7.2015 VM008:00/2015 mainituilta tahoilta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi. Suomen Veroasiantuntijat ry (jäljempänä ”SVA”) keskittyy lausunnossaan erityisesti verovelvollisten oikeusturvaan liittyviin kysymyksiin ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

Verovelvollisten muutoksenhakuaikojen lyhentäminen loukkaa oikeusturvaa

Muutoksenhakuaikojen osalta esitysluonnos heikentää olennaisesti verovelvollisten oikeusturvaa. Verovelvollisten muutoksenhakuajat lyhennettäisiin lähtökohtaisesti kolmeen vuoteen verovuoden lopusta, mikä on erityisesti tuloverotuksen osalta erittäin merkittävä muutos nykytilanteeseen verrattuna. Samalla verovelvollisten vahingoksi tehtävien oikaisujen aikaa pidennettäisiin jopa yli kaksinkertaiseksi ja käytännössä ajat olisivat useissa tilanteissa merkittävästi pidemmät kuin verovelvollisilla. Tässä yhteydessä lisäksi myös perustevalitusmahdollisuus ehdotetaan poistettavaksi.

Erityisesti tuloverotuksen muutoksenhaku- ja oikaisuaikojen muuttamista verovelvollisten vahingoksi ei tule voida perustella vain sillä, että näin kaikki verovelvollisten muutoksenhakuajat olisivat yhdenmukaisesti kolme vuotta verovuoden päättymisestä. Se, että suuri osa verovelvollisten oikaisuvaatimuksista normaalisti tehdään tämän ajan

kuluessa, ei voi oikeuttaa tuloverotuksen muutoksenhakuaikojen puolittamista. Verolainsäädäntö on Suomessa valitettavan usein varsin yleisluonteista ja sen oikeat tulkinnat selviävät usein vasta oikeuskäytännön myötä. Kaikista asioista ei käytännössä ole ainakaan kustannustehokasta hakea ennakkoratkaisua.

Lyhyet muutoksenhakuajat olisivat omiaan johtamaan myös siihen, että esimerkiksi EU-oikeudellisissa virhetilanteissa verovelvollisten ainoaksi mahdollisuudeksi muutoshakuaikojen umpeuduttua jäisi hakea valtiolta vahingonkorvausta käräjäoikeudessa. Näin on käynyt esimerkiksi autoverojen ja väylämaksujen suhteen, koska KHO on suhtautunut aiempien virheellisten päätösten purkamiseen kielteisesti (muutoksenhakuaikojen lyhentämistä ei ylipäänsä siten voida perustella purkumahdollisuudella), pl. menettelyvirhettä koskenut tapaus KHO 2011:38. KHO:n hallintoriitaa koskevan kielteisen päätöksen KHO 2013:148 johdosta näin on käymässä myös esimerkiksi EU-oikeuden vastaisesti perittyjen lähdeverojen suhteen.

Ottaen huomioon vahingonkorvausprosessin myös valtiolle aiheuttamat kustannukset (ml. oikeudenkäyntikulujen korvaukset), ei tämä suuntaus liene perusteltu. EU-oikeudellisella perusteella verovelvollisella tulisi olla oikeus hakea verotukseen muutosta vahingonkorvausta koskevien vanhentumisaikojen puitteissa (vrt. perustelut rikosperusteinen vahingonkorvaus ja luonnoksen perustelut rikosperusteiselle oikaisulle).

Perustevalitusmahdollisuutta ei tule poistaa

Perustevalitus on verovelvollisten näkökulmasta tarpeellinen muutoksenhakukeino silloin, kun muut muutoksenhakuajat ovat umpeutuneet, eikä siitä tule luopua. Esimerkiksi P Oy:n EU-tuomioistuimessakin käyneessä tapauksessa KHO 2013:167 tuli esille tilanne, jossa KHO:n myönteisen tappiolupapäätöksen nojalla vanhoja vuosia ei automaattisesti oikaista. Tilanne olisi ollut varsin ongelmallinen, mikäli perusteluvalitusta ei olisi ollut mahdollista käyttää. Verovelvollisten kannalta perustevalitus on hyödyllinen myös tilanteissa, joissa oikeuskäytännön linja myöhemmin muuttuu tai täsmentyy, kuten työsuhdeoptioiden aikajakoa koskevassa tapauksessa KHO 2013:93.

Verotuksen oikaisuedellytykset verovelvollisen vahingoksi

Verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi ehdotetaan nähtävästi kauttaaltaan (ml. pidennetyt oikaisuajat) muutettavaksi niin, että

merkitystä olisi vain sillä, onko Verohallinto selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian, eikä sillä onko verovelvollinen täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa. Myös nykyinen VML 56 §:n 2 momentin kohta, jonka mukaan verotusta ei voida kuitenkaan oikaista, jos asia on 26 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä, ehdotetaan poistettavaksi.

Edellä mainittuja muutoksia ei tule tehdä, sillä ne loukkaavat merkittävästi verovelvollisten oikeusturvaa. Mikäli verovelvollinen ilmoittaa asian riittävän selvästi veroilmoituksessaan, tulee verovelvollisen oikeusvaltiossa saada suojaa jälkikäteistä oikaisua vastaan riippumatta siitä, onko Verohallinto päättänyt tutkia asian vai ei. Tähänhän verovelvollinen ei voi vaikuttaa, eikä verovelvollisen tule kärsiä siitä, ettei Verohallinto ilmoituksen antamisen yhteydessä selvitä asiaa.

Pidennetyt oikaisuajat

Ehdotetun VML 56 a §:n oikaisuajan pidentämisen osalta SVA toteaa, että käytännössä ehdotetut edellytykset ovat erittäin laajat. Useinhan esimerkiksi PK-yrityksessä valvontatoimen kohteena on myös omistaja, jolloin edellytys useammasta verovelvollisesta aina täyttyisi. Tätäkin taustaa vasten on syytä pohtia onko verovelvollisten muutoksenhakuaikojen lyhentäminen perusteltua. Oma-aloitteisten verojen VML:n ja arvonlisäverotuksen osalta ks. lisäksi erikseen jäljempänä.

Ehdotettu VML 56 b § (oma-aloitteisten verojen VML 45 §) puolestaan pidentäisi verovelvollisen vahingoksi tehtävän oikaisun ajan kuuteen vuoteen verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien monissa tulkinnallisissa asioissa, joissa verovelvollisen olisi aiheellista saada lainvoimainen kanta paljon nopeammin myös ko. asioiden merkittävyydestä johtuen. Esimerkiksi VML 28 §:ää on viime aikoina sovellettu varsin yllättävästi (kuten KHO 2014:66). Pidennetyn oikaisuajan kytkeminen mm. VML 28 §:n tai 29 §:n soveltamiseen on myös omiaan johtamaan näiden soveltamiskynnyksen madaltumiseen ainakin ensiasteessa. Siten tällaista pidennystä ei tule tehdä, ainakaan niin, että samalla verovelvollisen muutoksenhakuajat lyhennetään kolmeen vuoteen.

Ehdotetun VML 56 c §:n (oma-aloitteisten verojen VML 46 §) mukaista rikosperusteista verotuksen oikaisua voidaan lähtökohtaisesti pitää perusteltuna luonnoksessa mainituilla mm. rikosperusteiseen vahingonkorvaukseen liittyvillä syillä. Huomiota tulee kuitenkin kiinnittää siihen, että ehdotuksen mukaan verotusta voitaisiin oikaista jo pelkän syytteen nojalla. Koska tämä voi johtaa maksuunpanon aikaistumiseen rikosperusteiseen vahingonkorvaukseen nähden, tulisi tällöin voida saada täytäntöönpanon kielto lainvoimaiseen tuomioon saakka, mikäli verojen perintä ei selvästi vaarannu.

Ns. jatkettu määräaika erityisesti arvonlisäverotuksen osalta

Ns. jatketun määräajan soveltaminen arvonlisäverotukseen on verovelvollisen oikeussuojan kannalta heikennys pidentäen nykyiseen verrattuna verovelvollisen vahingoksi tapahtuvaa arvonlisäveron maksuunpanoaikaa. Tämä on erityisen selvää niissä tilanteissa, joissa jatkettu määräaika aiheutuu yksinomaan Verohallinnosta johtuvista syistä eli jos Verohallinto ei esimerkiksi ole resursoinut toimintojaan siten, että olisi selvittänyt asian säännönmukaisessa määräajassa.

Nykyinen kolmen vuoden määräaika on arvonlisäverotuksessa ollut yleisesti ottaen täysin riittävä lukuun ottamatta niitä mahdollisia tilanteita, joissa asian selvittämisen pitkittyminen on mahdollisesti aiheutunut verovelvollisesta johtuvasta syystä. Erityisesti arvonlisäverotuksen kulutusveroluonteen vuoksi veronsaajan oikeus määrätä arvonlisäveroa maksettavaksi kolmen vuoden säännönmukaista määräaikaa myöhemmin tulisi olla erittäin rajoitettu - verovelvollisen mahdollisuus vyöryttää arvonlisävero jälkikäteen myymiensä hyödykkeiden hintoihin on sitä rajallisempi mitä kauemmin on kulunut niistä liiketapahtumista, joita mahdollinen veron määrääminen koskee.

Veroilmoituksessa olevan virheen korjaaminen (arvonlisäverotus)

Korjaamismenettely: Ehdotuksen mukaan nykyisestä menettelytavasta poiketen myös verovelvollisen omaksi vahingokseen tekemät virheet (esim. myynnin veroa suoritettu liikaa tai arvonlisäveroa jäänyt vähentämättä), vähäisiä virheitä lukuun ottamatta, pitäisi lähtökohtaisesti korjata aina oikealle kohdekaudelle eikä verovelvollisella olisi oikeutta korjata vahingokseen tapahtunutta virhettä enää edes saman tilikauden aikana seuraavassa kausiveroilmoituksessa (tai tilikauden viimeisessä kausiveroilmoituksessa). Ehdotus olisi verovelvollisille hallinnollisesti

erittäin työläs. Nykyinen menettely, jossa omaksi vahingoksi tehdyt virheet on voinut korjata tilikauden keskenollessa seuraavien kuukausien ilmoituksissa, on ollut erittäin toimiva.

Uudistuksessa toki ehdotetaan, että vähäiset virheet (siitä riippumatta kumpaan suuntaan) voidaan korjata niiden esiintulon jälkeen seuraavalla ilmoituksella ilman tarvetta antaa uutta ilmoitusta oikealle kohdekaudelle. Tällä erittäin kannatettavalla periaatteella on kuitenkin käytännössä merkitystä vain, mikäli Verohallinto asettaa vähäisen virheen rajan riittävän korkeaksi (myös suurten ja keskisuurten yritysten kannalta). Mikäli vähäisen virheen raja asetetaan alhaiseksi, kevennetty menettely menettäisi käytännössä merkityksensä.

Esitysluonnoksessa ehdotetaan arvonlisäverotusta koskien kokonaan luovuttavaksi mahdollisuudesta tehdä tilikauden jälkeen erillinen arvonlisäveron palautushakemus. Muutosta perustellaan yksinomaan hallinnollisella yksinkertaisuudella. Esitysluonnoksen mukaan uudessa korjausmenettelyssä verovelvollisen on oikaisuilmoituksen yhteydessä ilmoitettava määrämuotoisella yksinkertaisella menettelyllä korjaamisen syy.

Palautushakemusmenettelyn kategorinen poistaminen on heikennys nykyiseen verrattuna. Palautushakemusta käytetään nykyisin usein sellaisissa aidosti tulkinnallisissa tilanteissa, joissa verovelvollinen esittää Verohallinnolle palautushakemuksessa yksityiskohtaisen selvityksen tilanteesta, jossa verovelvollinen on suorittanut oman tulkintansa mukaan liikaa veroa tai jättänyt alun perin vähentämättä hankintaan sisältyneen veron. Palautushakemusta käsitellessään Verohallinto tekee nimenomaisen asiaratkaisun palautushakemuksessa yksilöityyn asiaan. Nykyinen toimintamalli on osoittautunut verovelvollisten oikeusturvan toteutumisen ja luottamuksen suojan periaatteen kannalta toimivaksi. Ei ole tarkoituksenmukaista, että tällainen muutos toteutetaan ainakaan siten, että muutosta perustellaan ainoastaan hallinnollisella yksinkertaisuudella.

Oikaisulautakuntamenettelyn laajentaminen

Oikaisulautakuntamenettelyä ehdotetaan laajennettavaksi mm. varainsiirtoverotukseen. Varainsiirtoveroon liittyy paljon tulkinnallisia kysymyksiä esim. pääomamarkkinatransaktioiden ja yrityskauppojen (ml. kiinteistöyhtiöt) suhteen. On epäselvää, minkälainen asiantuntemus

oikaisulautakunnassa voi näiden suhteen olla. Tärkeätä olisikin saada mahdollisuus hakea varainsiirtoveron osalta ennakkoratkaisua keskusverolautakunnasta, jota kautta asia saadaan tarvittaessa nopeasti myös korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tämä mahdollisuus tulisi olla myös ennakkoperinnän osalta.

Oikaisulautakuntamenettelyn laajentaminen arvonlisäverotukseen voi pidentää veroprosessin kestoa arvonlisäveroasioissa nykyiseen verrattuna ennakkoratkaisuasioita lukuun ottamatta. Tästä huolimatta oikaisulautakuntamenettely voi olla tarkoituksenmukainen ja osoittautua toimivaksi, kunhan arvonlisäveroasioihin keskittyvälle jaostolle varataan riittävät resurssit, jolla varmistetaan oikaisulautakuntamenettelyn ripeys ja arvonlisäverotusta koskeva erityisosaaminen.

Veronkorotuksesta

Oma-aloitteisesti maksettavien verojen osalta ehdotetaan lähtökohtaista 10 % veronkorotusta laskettuna veron määrästä. SVA pitää tärkeänä, ettei veronkorotusta määrätä tulkinnallisissa tilanteissa (esim. veronkiertämisenä pidetty tapaus voi olla varsin tulkinnallinen, ks. KHO 2014:66), eikä rajaa verovelvollisen vilpittömän mielen suojan osalta tule asettaa liian korkealle.

Veronkorotusten osalta myös tuloveropuolella olisi aiheellista palata käytäntöön, jonka mukaan veronkorotus lasketaan veron, eikä tulon määrästä. Jälkimmäinen on johtanut kohtuuttomiin tilanteisiin, kun veronkorotus on saatettu määrätä jopa puuttuvan bruttotulon perusteella (Helsingin hallinto-oikeus 21.10.2013 nro 13/1032/6, ei lainv.), vaikka nettolisäys on ollut negatiivinen.

Sivullisen tiedonantovelvollisuudesta sekä laiminlyöntimaksusta

Oma-aloitteisia veroja koskevan VML:n 28 ja 29 §:issä säädettäisiin sivullisen tiedonantovelvollisuudesta lähtökohtaisesti vastaavasti kuin VML:ssa, jonka säännöksiä ei tässä yhteydessä ehdoteta muutettavaksi. Sivullisen tiedonantovelvollisuuteen liittyen mainittakoon, että Helsingin hallinto-oikeus on 27.1.2014 antanut päätöksen nro 14/0038/6 (ei lainv.), jonka mukaan tilintarkastusyhteisö ei ollut velvollinen antamaan asiasta koskevaa verokonsultointimuistiota Verohallinnolle. Päätöstä vastaava periaate olisi aiheellista ottaa selvennyksenä myös lakiin. Taustalla on yleinen periaate, jonka mukaan juridisen neuvonnan luottamuksellisuutta tulee suojata samaan tapaan kuin papin tai lääkärin antamaa neuvontaa

tai hoitoa. Muutoinhan apua ei välttämättä uskallettaisi hakea tai sitä ei voitaisi kunnolla antaa, kun asiakas ei voisi luottamuksellisesti avoimesti kertoa tilannettaan.

Oma-aloitteisia veroja koskevan VML:n 29 §:n perusteluissa todetaan, että koronmaksajan olisi annettava Verohallinnon kehotuksesta tiedot niistä verovelvollisista, joiden saamista koroista ei ole peritty lähdeveroa. Käytännössä saajakohtaisten tietojen antaminen voi olla mahdotonta, jos joukkovelkakirjalaina on liikkeeseenlaskettu ulkomailla ja erityisesti EU:n ulkopuolella. Tällöin kun on epätodennäköistä, että koronsaajissa on suomalaisia yksityishenkilöitä, ei koronmaksajaan tulisi myöskään kohdistaa laiminlyöntimaksua. Mikäli laiminlyöntimaksua voitaisiin käyttää, tulisi vähintäänkin selventää, millä tavoin se voi kertautua.

Helsingissä, syyskuun 18. päivänä 2015

Timo Matikkala
yhdistyksen puheenjohtaja

Ossi Haapaniemi
hallituksen jäsen