6.11.2017

Vero-osasto

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Lausunto hallituksen esityksestä veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi (HE 97/2017 vp) annettujen asiantuntijalausuntojen sekä perustuslakivaliokunnan lausunnon johdosta

Valtiovarainministeriön vero-osasto lausuu seuraavaa:

Hallituksen esitys on verotus- ja veronkantomenettelyä koskevan uudistamishankkeen kolmas ja viimeinen lakikokonaisuus. Hallituksen esityksen tavoitteena on yhtenäistää eri verolajien verotusmenettelyjä ja purkaa päällekkäistä sääntelyä. Esityksen tavoitteena on lisäksi parantaa verovelvollisten oikeusturvaa sekä edistää verotuksen reaaliaikaisuutta ja ennakoitavuutta. Esityksen tavoitteita on kannatettu laajasti myös esitystä koskevissa lausunnoissa.

Kaikki verolajit kattava verotusmenettelyjen uudistaminen esitetyssä laajuudessa on mahdollista käytännössä ilman merkittäviä lisäkustannuksia, kun uudistukset toteutetaan samanaikaisesti Verohallinnossa käynnissä olevan tietojärjestelmäuudistuksen (*Valmis-hanke*) yhteydessä. Valmis-hanke yhdessä verotusmenettelyuudistusten kanssa mahdollistaa Verohallinnosta 100 henkilötyövuoden säästön vuoteen 2022 mennessä. Ehdotetut menettelyuudistukset ja sääntelyn yhtenäistäminen ja selkeyttäminen ovat yhteiskunnallisesti merkittäviä uudistuksia, joilla turvataan myös Verohallinnon toiminnan tehokkuus ja verotulojen kertyminen.

Perustuslakivaliokunta on esitystä koskevassa lausunnossa (39/2017 vp) katsonut, että lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisjärjestyksessä.

Verotuksen seuraamusmaksut

Seuraamusmaksujen uudistaminen

Esityksessä ehdotetaan uudistettavaksi tuloverotuksen, kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen sekä varainsiirtoverotuksen seuraamusmaksut. Esityksen tavoitteena on yhtenäistää eri verolajien seuraamusmaksusäännöksiä. Seuraamusmaksusäännökset on uudistettu vastaamaan oma-aloitteisten verojen seuraamusmaksuja huomioiden kuitenkin verolajien väliset erot.

Ehdotus muuttaa merkittävästi nykyistä veronkorotussääntelyä. Nykyinen sääntely on mahdollistanut laajan harkintavallan veronkorotuksen määräämisessä, mikä on johtanut osin epäyhtenäiseen käytäntöön. Veronkorotusta voidaan voimassa olevan verotusmenettelystä annetun lain mukaan määrätä 0-30 prosenttia, jos verovelvollisen voidaan katsoa laiminlyöneen ilmoittamisvelvollisuuden tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta. Laajan harkintavallan lisäksi nykyisen sääntelyn ongelmana voidaan pitää myös verotuksen kaltaiseen hallinnolliseen menettelyyn huonosti soveltuvien rikoslainsäädännön tahallisuuden ja tuottamuksen käsitteiden soveltamista. Lisäksi nykyiset säännökset eroavat eri verolajeissa eivätkä laissa säädetyt veronkorotusten enimmäismäärät vastaa verotuskäytäntöä.

Ehdotetut seuraamusmaksut olisivat nykyistä kaavamaisempia ja velvoittavampia, mikä rajaisi viranomaisen harkintavaltaa veronkorotuksen määräämisessä ja yhtenäistäisi veronkorotuskäytäntöä. Näin pyritään parantamaan verotuksen ennakoitavuutta ja verovelvollisten oikeusturvaa.

Veronkorotuksia koskevat uudet säännökset on laadittu siten, että seuraamusmaksuja koskeva sääntely on riittävän tarkkaa, ja että laissa säädetään hallinnollisen sanktion maksuvelvollisuuden suuruuden perusteista selkeästi ja täsmällisesti. Laissa on säädetty seuraamusmaksun määräämisessä sekä määräämättä jättämisessä huomioon otettavista seikoista. Veronkorotus voidaan määrätä perustasoisena tai se voidaan laissa säädetyin edellytyksin määrätä korotettuna tai alennettuna.

Oma-aloitteisesta korjaamisesta määrättävä veronkorotus

Verovelvollisen toimiminen oma-aloitteisesti verotuksessa olevan virheen korjaamiseksi on otettu ehdotetussa sääntelyssä huomioon veronkorotusta alentava seikkana. Vastaavasti oma-aloitteinen toiminen on otettu huomioon veronkorotusta alentavasti myös nykyisessä veronkorotuskäytännössä. Sääntelyssä on kyse veronkorotuksen suuruutta määrättäessä huomioon otettavasta seikasta. Seuraamusmaksusääntelyn yhtenä tavoitteena on kannustaa verovelvollisia täyttämään ilmoittamisvelvollisuutensa oikein ja ajallaan. Seuraamusmaksujärjestelmää ei voida pitää hyvänä silloin, jos verovelvollisen ei virheen huomattuaan kannata tuoda sitä esille, vaan odottaa mahdollisia viranomaisen valvontatoimia.

Oma-aloitteiselle korjaamiselle ehdotettu veronkorotustaso (0,5 prosenttia lisätyn tulon määrästä) ei perustu hallituskauden alussa eduskunnan käsittelyssä olleeseen niin sanottua tehokasta katumista koskevaan esitykseen (HE 32/2015), kuten Valtakunnansyyttäjänviraston antamassa lausunnossa on arvioitu. Ehdotettu veronkorotuksen taso perustuu porrastettuun seuraamusmaksumalliin, jossa veronkorotusta määrättäisiin 1-10 prosenttia lisätyn tulon määrästä silloin, kun Verohallinto havaitsee laiminlyönnin ja oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi.

Alin veronkorotustaso liittyy kiinteästi myös myöhästymismaksusääntelyyn. Seuraamusmaksusäännöksiä on uudistettu vastaamaan oma-aloitteisiin veroihin sovellettua sanktiomallia. Oma-aloitteisten verojen prosenttiperusteista myöhästymismaksua koskevat säännökset vastaisivat nyt muihin verolajeihin ehdotettua oma-aloitteiselle korjaamiselle säädettyä alempaa veronkorotusta. Verotuksen päättymishetki on esimerkiksi tuloverotuksessa merkityksellinen verorikoksen täyttymisen kannalta, jolloin on katsottu, että verotuksen päättymisen jälkeen määrättäväksi voi tulla veronkorotus tai rikosseuraamus. Tämän vuoksi ehdotetun myöhästymismaksun soveltamisala rajautuu tuloverotukses-

sa säännönmukaisen verotuksen toimittamisen aikaan ja verotuksen päättymisen jälkeisissä oma-aloitteisista korjauksista määrätään veronkorotus. Kyse on siten myöhästymistä sanktioivan seuraamusmaksumallin osasta.

Alinta veronkorotustasoa sovellettaisiin verovelvollisen verotuksen päättymisen jälkeen tekemiin oma-aloitteisiin korjauksiin, joissa on kyse ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä, ja joiden johdosta verovelvolliselle lisätään tuloa tai veroa, ellei kyse ole verorikoksesta, jolloin veronkorotus jätettäisiin määräämättä. Säännöksen soveltamisala on valtiovarainministeriön vero-osaston näkemyksen mukaan selkeä ja rajattu. Sääntely myös selkeyttäisi ja yhtenäistäisi seuraamuskäytäntöä oma-aloitteisen korjaamisen tilanteissa. Myös täydentävää verotuspäätöstä koskeva uusi menettely verotuksen päättymisen jälkeisten uusien vaatimusten käsittelyssä selkeyttäisi oikeustilaa seuraamusmaksujen määräämisessä.

Perustuslakivaliokunnan lausunnossa on todettu, että lailla säätämisen edellytysten täyttämiseksi hallinnollisen sanktion maksuvelvollisuutta koskevan oma-aloitteisen korjaamisen käsitettä tulisi täsmentää. Oma-aloitteisella korjaamisella tarkoitettaisiin sitä, että verovelvollinen ilmoittaa oikeat tiedot tai korjaa verotuksessa olleen virheen ennen kuin verovelvollinen on tullut tietoiseksi veron määräämiseksi aloitetusta viranomaisen valvontatoimesta. Oma-aloitteisuudella tarkoitetaan siten muuta kuin viranomaisen pyynnöstä tai kehotuksesta tehtyä toimea taikka viranomaisaloitteisesti tehtyjä toimia. Esityksen perusteluissa on kuvattu, että korjaaminen ei olisi oma-aloitteista esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen oikaisee veroilmoituksessa olevan virheellisen tiedon vasta saatuaan virhettä koskevan selvityspyynnön tai tiedon tulevasta verotarkastuksesta. Käsitettä "oma-aloitteinen" käytetään verolainsäädännössä jo nykyisin (esimerkiksi laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 768/2016). Sääntelyn selkeyden säilyttämiseksi valtiovarainministeriön vero-osasto katsoo, että käsite oma-aloitteinen korjaaminen tulisi säilyttää säännöksissä ehdotetuissa muodossaan.

Veronkorotuksen ja rikosseuraamuksen suhteesta

Valtakunnansyyttäjänviraston valtiovarainvaliokunnalle antamassa lausunnossa on esitetty kriittisiä arvioita veronkorotusmenettelyn suhteesta rikosoikeudelliseen järjestelmään sekä epäilty ehdotetun verotuksen seuraamusjärjestelmän ennaltaestävyyttä. Valtiovarainministeriön vero-osasto toteaa, että veronkorotussäännösten uudistaminen ei millään tavalla vaikuta laiminlyönnin rikosoikeudelliseen arviointiin tai verorikosten käsittelyyn, eikä sääntely mahdollista rikosoikeudellisista seuraamuksista luopumista. Muutokset eivät myöskään vaikuta Verohallinnon tekemään rikosharkintaan.

Seuraamusmaksujen uudistamisessa veronkorotuksen luonne rangaistusluonteisena hallinnollisena seuraamusmaksuna säilyy ennallaan ja kaksoisrangaistuksen estävä laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta (781/2013) soveltuu nykyiseen tapaan. Jos asiassa on syytä epäillä verorikosta, siirtyy asia käsiteltäväksi rikosprosessiin, jolloin veronkorotus jätetään erillislain nojalla määräämättä. Kaksoisrangaistuksen estävä laki ja vakiintuneet verotusmenettelyt asiassa ovat toimivia ja välttämättömiä verotuksen kaltaisessa massaluonteisessa hallintomenettelyssä. Myöskään kaksoisrangaistavuuden kieltoa koskeva Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen uusin ratkaisukäytäntö ei anna aihetta arvioida voimassa olevaa sääntelyä tältä osin uudelleen. Voimassa olevalla lainsäädännöllä turvataan perustuslain ja ihmisoikeussopimusten edellyttämä verovelvollisten oikeusturvan taso.

Myös oma-aloitteisen korjaamisen tilanteissa verorikoksen edellytykset voivat täyttyä, jos kyse on ollut tahallisesta teosta tai laiminlyönnistä esimerkiksi tulojen ilmoittamatta jättämisessä. Verotuksen seuraamusmaksujen uudistaminen ei muuta rikoksen tunnusmerkit täyttävissä tilanteissa verovelvolliselle aiheutuvia seuraamuksia tai niiden julkisuutta nykyisestä. Verotuksessa määrättäviin seuraamuksiin sovellettaisiin verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1346/1999) sääntelyä, kuten nykyisinkin.

Seuraamusmaksujen preventiivinen tarkoitus

Veronkorotuksia koskevan uudistuksen arvioidaan parantavan seuraamusten ennakoitavuutta ja yhtenäistävän veronkorotuskäytäntöä. Veronkorotuksen tasot on pyritty säätämään mahdollisimman hyvin vastaamaan nykyistä veronkorotuskäytäntöä. Ehdotettu seuraamusmaksujärjestelmä ei siten yleisesti kiristäisi tai keventäisi verotuksen seuraamusmaksuja. Nykyistä kaavamaisempi seuraamus tulisi todennäköisesti määrätyksi nykyistä useammin, kun otetaan huomioon kaikki verolajit. Esimerkiksi törkeissä laiminlyöntitilanteissa sääntely mahdollistaisi nykyisen tasoisten seuraamusten määräämisen ja ehdotettua sanktioasteikkoa olisi tarkoitus soveltaa koko laajuudessaan. Ehdotuksen ei siten arvioida heikentävän verotuksen sanktiojärjestelmän ennaltaehkäisevää luonnetta.

Veronkorotuksen lisäksi yleisestävyyteen vaikuttavat myös muiden maksuseuraamusten, kuten korkojen, suuruus. Esityksen tavoitteena on nykyistä kaavamaisemman, velvoittavamman, ennakoitavamman sekä yhtenäisemmän sanktiosääntelyn kautta tehostaa hallinnollisten seuraamusmaksujen määräämistä, edistää ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä ja siten myös parantaa verotuksen seuraamusmaksujen vaikuttavuutta. On myös selvää, ettei muutos laajan harkintavallan sisältävästä sääntelystä nykyistä kaavamaisempaan sääntelyyn voi olla yksittäistilanteissa vaikuttamatta veronkorotusten suuruuteen nykytilaan verrattuna. Seuraamusmaksumallin uudistaminen johtaa uuden soveltamiskäytännön syntymiseen ja seuraamusten vaikuttavuutta tulee arvioida jatkossakin.

Veronkorotuksen määräämättä jättäminen

Asiantuntijalausunnoissa on korostettu veronkorotuksen määräämättä jättämistä koskevan säännöksen riittävän laajaa soveltamisalaa. Nykyistä kaavamaisemmasta ja velvoittavammasta sääntelystä huolimatta seuraamusmaksusääntelyssä on riittävällä tavalla turvattu seuraamusten oikeasuhtaisuus ja hallinnollisen sanktion määräämiseen liittyvä riittävä harkintamahdollisuus myös veronkorotuksen määräämättä jättämisen osalta.

Jos verovelvollinen osoittaisi pätevän syyn ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnille, veronkorotus voitaisiin jättää kokonaan määräämättä. Myös vähäiset laiminlyönnit sekä verovelvollisen vahingoksi olleet laiminlyönnit on pääosin säädetty veronkorotuksen ulkopuolelle.

Veronkorotus voitaisiin jättää poikkeuksellisesti kokonaan määräämättä myös silloin, jos alennetun veronkorotuksen määrääminen olisi tapauskohtaiset olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta. Veronkorotuksen määräämättä jättämistä harkittaessa voitaisiin ottaa huomioon asian huomattava tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys ja ne toimenpiteet, joilla verovelvollinen on pyrkinyt selvittämään oikeaa verotuskohtelua ja täyttämään ilmoittamisvelvollisuutensa oikein. Veronkorotus voitaisiin jättää määräämättä myös esimerkiksi silloin, kun

verovelvollisen voitaisiin katsoa erehtyneen verosäännösten sisällöstä tai verotusta koskevista velvollisuuksistaan ja erehtymistä voitaisiin verovelvollisen olosuhteet huomioon ottaen pitää anteeksi annettavana. Sääntelyn tavoitteena on turvata muun muassa henkilöasiakkaille määrättävien seuraamusten riittävä soveltamiskynnys.

Perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt huomiota siihen, että veronkorotuksen määräämättä jättämisen tulee olla sidottua harkintaa siten, että veronkorotus jätetään määräämättä säännöksessä tarkoitettujen edellytysten täyttyessä. Veronkorotuksen määräämättä jättämistä koskevat säännökset voidaan valtiovarainministeriön vero-osaston näkemyksen mukaan muuttaa muotoon "jätetään määräämättä". Veronkorotusta koskevien verotusmenettelylain 32 §:n, perintö- ja lahjaverolain 36 §:n sekä varainsiirtoverolain 36 §:n lisäksi vastaava muutostarve koskee valtiovarainministeriön vero-osaston mukaan myös ehdotettuja verotusmenettelystä annetun lain 33 §:n, perintö- ja lahjaverolain 36 b §:n ja varainsiirtoverolain 36 b §:n säännöksiä, joissa säädetään myöhästymismaksun määräämättä jättämisestä.

Euromääräinen yläraja

Asiantuntijalausunnoissa on esitetty, että veronkorotussäännösten kaavamaistumisen vuoksi veronkorotuksille tulisi säätää niiden suuruutta rajoittava euromääräinen yläraja. Ehdotettu seuraamusmaksumalli vastaa oma-aloitteisiin veroihin sovellettua sanktiosääntelyä, johon ei sisälly veronkorotuksen euromääräistä enimmäismäärä rajoittavia säännöksiä. Vastaavia rajoituksia ei sisälly myöskään nykyisiin seuraamusmaksusäännöksiin. Sääntelyn kaavamaistumisesta huolimatta ehdotetun seuraamusmaksumallin ja seuraamusten tason on katsottava huomioivan riittävällä tavalla sanktion oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset. Myös seuraamusmaksuihin säädettyjen alentamisperusteiden kautta veronkorotus tulee asetettavaksi tapauksen olosuhteet huomioon ottaen oikeasuhtaiseksi.

Valtiovarainministeriön vero-osasto katsoo viitaten perustuslakivaliokunnan lausuntoon, että ehdotetuista verotuksen seuraamusmaksuista on lain tasolla säädetty riittävän täsmällisesti ja sääntely on oikeasuhtaista siten, että säännöksissä on otettu huomioon seuraamuksen kohtuullistamista ja verovelvollisen oikeusturvaa koskevat vaatimukset. Sääntely mahdollistaa hallinnollisesti tehokkaan, ennakoitavan ja yhtenäisen verotuksen seuraamusmaksujärjestelmän, jolla parannetaan seuraamusten vaikuttavuutta.

Seuraamusmaksusääntelyn uudistaminen ei vaikuta verorikosten käsittelyyn tai niistä verovelvolliselle määrättäviin seuraamuksiin.

Verotuksen reaaliaikaistaminen

Verotuksen verovelvolliskohtainen päättyminen

Hallituksen esitys sisältää toimia, joilla lisätään verotuksen reaaliaikaisuutta. Esityksessä ehdotetaan otettavaksi käyttöön verotuksen verovelvolliskohtainen päättyminen tulo-, kiinteistö- ja tonnistoverotuksessa. Menettely tehostaisi verotuksen toimittamista ja mahdollistaisi muun muassa maksuliikenteen aikaistumisen. Uudistus aikaistaisi ja tasaisi verojen tilityksiä veronsaajille. Verovelvolliset saisivat verotuspäätökset nykyistä aikaisemmin ja muutoksenha-

kuprosessi pääsisi alkamaan nykyistä aiemmin. Myös veronpalautukset maksettaisiin nykyistä aikaisemmin.

Verotuksen verovelvolliskohtainen päättyminen yhdessä muutoksenhakuaikoja ja verotuksen oikaisuaikoja koskevien vuoden 2017 alussa voimaantulleiden muutosten kanssa on kokonaisuus, joilla arvioidaan olevan yhteiskunnan yleistä etua edistävä vaikutus verotuksen reaaliaikaistumisessa. Ehdotus lisää verotuksen ennakoitavuutta ja vähentää verotukseen liittyviä epävarmuustekijöitä, kun varmuus verotuksen lopullisuudesta saadaan nykyistä aikaisemmin. Tällä on vaikutusta laajasti kaikkiin verovelvollisiin.

Verotuksen päättyminen eri verovelvollisilla eri aikaan vastaisi yleistä hallintomenettelyä, jossa hallintopäätökset tehdään ja niihin perustuvat oikeudet ja velvollisuudet syntyvät päätöskohtaisessa aikataulussa. Verotuspäätökset tehdään jo nykyisin yksilöllisessä aikataulussa esimerkiksi perintö- ja lahjaverotuksessa. Verovelvolliset saisivat pääsääntöisesti verotuspäätöksen tiedoksi ennen verotuspäätökselle merkittyä verotuksen päättymispäivää. Näin verovelvollisella olisi vielä mahdollisuus reagoida, jos verotuspäätöksessä olisi virheitä tai puutteita. Verotuksen toimittamiselle on lisäksi ehdotettu säädettäväksi takaraja, joka velvoittaisi Verohallintoa toimittamaan verotuksen takarajaan mennessä. Takaraja vastaisi esimerkiksi tuloverotuksessa nykyistä verotuksen päättymisaikaa.

Verotuksen reaaliaikaistamista koskevat toimet aikaistavat verojen kertymistä merkittävästi. Uudistuksen myötä esimerkiksi noin 95 prosenttia kiinteistöverovelvollisista saisi verotuspäätöksen jo kesäkuussa nykyisen syyskuun sijaan. Kiinteistöverojen kertyminen aikaistuisi vastaavasti siten, että kiinteistöverot erääntyisivät jo verovuoden elokuusta alkaen. Hallituksen esityksessä on arvioitu, että puolet kiinteistöverokertymästä, noin 850 miljoonaa euroa, voitaisiin tilittää kuntaveronsaajalle nykyistä aikaisemmin. Muutos verotuksen reaaliaikaistamiseksi on merkittävä, ja se vaikuttaa kuntien verotulojen kertymän aikaistumiseen sekä nykyistä tasaisempaan jaksottumiseen. Uudistus tuo siten osaltaan tavoitellun muutoksen kuntien verotulojen epätasaista jaksottumista koskeviin haasteisiin. Käynnissä olevan kiinteistöverotuksen kehittämishankkeen (VM142:00/2016) yhteydessä tullaan arvioimaan, onko muutoksen jälkeen edelleen tarvetta lisätoimenpiteisiin kuntien verotulojen kertymän jaksottamiseksi esimerkiksi maksuerien määrä lisäämällä.

Verotuksen verovelvolliskohtainen päättyminen vaikuttaisi jäännösverojen ja veronpalautusten sekä kiinteistöveron maksuajankohtiin. Lakimuutosten voimaantulon yhteydessä annettavassa veronkantoa koskevassa valtiovarainministeriön asetuksessa sekä vuosittain annettavassa eräpäiviä koskevassa valtiovarainministeriön asetuksessa säädettäisiin maksuajankohdista mahdollisimman yhdenmukaisesti. Jäännösverojen ja kiinteistöverojen eräpäivät määriteltäisiin siten, että verovelvolliselle varattaisiin riittävä maksuaika huomioiden verotuksen verovelvolliskohtaisen päättymisen ennakoitavuus. Maksukuukauden sisällä eräpäivä määräytyisi tarkoituksenmukaisella tavalla ottaen huomioon verovelvollisten muut eräpäivät sekä valtion maksuliikkeen ajankohdat. Maksuaikataulua arvioitaisiin valtiovarainministeriön asetusten valmistelun yhteydessä.

Verohallinto on järjestelmätoteutuksen edetessä arvioinut, että myös henkilöasiakkaiden verotuksessa voitaisiin siirtyä verotuksen verovelvolliskohtaisen päättymisen mahdollistamaan reaaliaikaiseen maksuliikkeeseen jo verovuodesta 2018 alkaen, eikä hallituksen esityksessä kuvatulle poikkeusaikataululle vuoden 2018 aikana olisi tarvetta. Valtiovarainministeriön vero-osasto pitää kehityssuuntaa hyvänä, koska muutos mahdollistaisi verotuksen reaaliaikais-

tumisen hyötyjen toteutumisen heti menettelyn käyttöönotosta alkaen. Siirtymäkauden poikkeusaikataulusta luopumisella ei ole vaikutusta esityksessä kuvattuihin taloudellisiin vaikutuksiin tai ehdotettuihin säännöksiin.

Täydentävä verotuspäätös

Esityksessä ehdotetaan otettavaksi käyttöön verotuksen päättymisen jälkeen tehtävä täydentävä verotuspäätös tilanteissa, joissa verovelvollinen ilmoittaa sellaisen verotukseen vaikuttavan uuden tiedon, jota hän ei ole aikaisemmin ilmoittanut tai johon verotus ei muutoin ole perustunut. Asia ratkaistaisiin tällöin oikaisuvaatimusmenettelyn sijaan Verohallinnon tekemällä säännönmukaista verotusta täydentävällä päätöksellä. Menettelyn tavoitteena on varmistaa ensiasteen verotusratkaisujen tekeminen Verohallinnossa sekä parantaa verovelvollisen oikeusturvaa siten, että verovelvollisella on aidosti käytettävissä kolmiportainen muutoksenhakujärjestelmä. Menettely vahvistaisi myös oikaisulautakunnan roolia ensimmäisenä muutoksenhakuasteena.

Täydentävä verotuspäätös tehtäisiin soveltaen verotuksen toimittamista ja verotuksen oikaisua verovelvollisen hyväksi ja vahingoksi koskevia säännöksiä. Täydentävän verotuspäätöksen perusteena oleva uusi vaatimus esitetään oikaisuvaatimuksella, mutta säännöksen mukaisesti oikaisuvaatimuksen tutkimatta jättämisestä ei tehtäisi päätöstä silloin, kun asia käsitellään täydentävänä verotuspäätöksenä. Säännöksestä käy ilmi, ettei kyseessä ole oikaisuvaatimukseen annettu päätös vaan Verohallinnon ensiasteena tekemä säännönmukaista verotus täydentävä päätös. Tähän päätökseen verovelvollinen voi hakea muutosta oikaisuvaatimuksella verotuksen oikaisulautakunnalta verotusmenettelystä annetun lain 63 ja 64 §:n mukaisesti. Perustuslakivaliokunnan edellyttämällä tavalla ehdotettua verotusmenettelystä annetun lain 51 a §:n säännöstä voidaan täydentää siten, että laista kävisi yksiselitteisesti ilmi, miten täydentävään verotuspäätökseen haetaan muutosta. Täydentävään verotuspäätökseen liitettäisiin aina myös muutoksenhakuosoitus.

Lausunnoissa on esitetty mallia, jossa verovelvolliselle kielteinen täydentävä verotuspäätös siirrettäisiin verovelvollisen pyynnöstä viran puolesta oikaisuvaatimusmenettelyyn. Esityksen valmistelun yhteydessä on arvioitu, että täydentävän verotuspäätöksen yhteydessä verovelvollisen saama perusteltu päätös edesauttaisi ensisijaisesti muutoksenhakutarpeen arviointia ja toissijaisesti myös vaatimuksen perusteiden tarkentamista muutoksenhakuvaiheessa. Muutoksenhakutoimien käynnistymisen tulisi siten olla verovelvollisen vastuulla myös menettelyllisesti.

Täydentävää verotuspäätöstä koskeviin ratkaisuihin sovelletaan verotuksen yleisiä menettelysäännöksiä. Verovelvollista kuultaisiin ja päätös perusteltaisiin aina, jos verovelvollisen vaatimus hylätään tai siitä olennaisesti poiketaan. Uuteen vaatimukseen annetut Verohallinnon perustellut päätökset vähentäisivät myös muutoksenhaun tarvetta ja selkeyttäisivät oikeuskysymyksen käsittelyä muutoksenhakuprosessissa, minkä arvioidaan tehostavan muutoksenhakua.

Muut asiat

Ilmoittamisvelvollisuus ja sähköinen ilmoittaminen

Hallituksen esityksen tavoitteita sähköisen ilmoittamisen laajentamisesta on kannatettu lausunnoissa laajasti. Sähköinen ilmoittaminen on hallinnolli-

sesti tehokasta ja se alentaa sekä verovelvollisen että Verohallinnon kustannuksia.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan laajennettavaksi yhteisöjen sähköisen ilmoittamisen pakollisuutta varainsiirtoverotuksessa ja kiinteistöverotuksessa. Ehdotettu sääntely vastaisi oma-aloitteisissa veroissa sekä tuloverotuksessa ja ennakkoperinnässä voimassa olevia säännöksiä. Sääntely koskisi yhteisöjä sekä arvopaperikauppiaita ja kiinteistönvälittäjiä. Sääntelyn mukaan ilmoitukset voitaisiin myös näiden verovelvollisten osalta antaa erityisestä syystä paperilla. Säännöstä on tarkoitus tulkita joustavasti, eikä pakollisen sähköisen ilmoittamisen laiminlyönnistä ehdoteta määrättäväksi seuraamusmaksua. Säännöksiä ei tässä vaiheessa myöskään laajenneta luonnollisiin henkilöihin heidän täyttäessään omaa verotustaan koskevaa ilmoittamisvelvollisuutta. Sähköistä asiointia koskevissa menettelyissä huomioidaan myös sähköisen viranomaisasioinnin laajentumiselle asetettavat yleiset edellytykset.

Osassa lausunnoista on kiinnitetty huomiota veroilmoituksen antamismenettelyyn paperilla toimivien verovelvollisten osalta. Sähköisten toimintatapojen edistäminen on pitkään ollut keskeinen julkisen hallinnon kehittämistavoite. Sähköisten palveluiden merkitys Verohallinnon toiminnan ja palveluiden järjestämisessä on kehittämissuunta, jonka pohjalta myös verotusmenettelyjä tulee uudistaa. Verohallinnon palvelujen järjestämisessä tulee kuitenkin ottaa huomioon, että kaikilla verovelvollisilla ei ole nykyisin eikä välttämättä jatkossakaan mahdollisuutta sähköiseen ilmoittamiseen tai muihin sähköisiin toimintatapoihin. Verohallinnon palveluja hyödyntäen verovelvollisten on jatkossakin mahdollista täyttää verovelvoitteensa silloinkin, kun niiden täyttäminen sähköisesti ei ole mahdollista. Sähköisten menettelyjen kehittyessä esimerkiksi veroilmoituksen antamista koskevissa säännöksissä on otettu huomioon menettelyjä koskevan muutoksen vaikutukset muun muassa paperilla asioiviin verovelvollisiin siten, että laissa säädetään nimenomaisesti Verohallinnon velvollisuudesta varata verovelvollisille riittävä aika ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseen huomioiden muun muassa postin kulkuun menevä aika.

Korruptiohavaintojen ilmoittaminen

Ehdotusta Verohallinnon mahdollisuudesta antaa esitutkintaviranomaiselle tietoja verovalvonnassa havaituista korruptiorikoksista on kannatettu laajasti. Valtiovarainministeriön vero-osasto toteaa, että Verohallinnon tulee huolehtia korruptiohavaintojen ilmoittamismenettelyn toimivuudesta ja selkeydestä siten, että rikosepäilyn selvittäminen esitutkintaviranomaisessa pääsee tehokkaasti käynnistymään.

Maksamista ja palauttamista koskevat säännökset

Veronkantolain säännökset maksettavan palautuksen alarajasta (10 euroa) sekä mahdollisuudesta maksaa palautukset myös muulla tavoin kuin pankkitilille, turvataan verovelvollisten oikeus palautukseen. Valtiovarainministeriön vero-osaston näkemyksen mukaan sääntelyä ei tulisi tältä osin ehdotetusta kiristää.

Uusi veronkantolaki sisältää lisäksi voimassa olevaan sääntelyä vastaavat säännökset maksupaikoista, joihin verot voidaan maksaa ilman maksamisesta aiheutuvia kuluja. Maksupaikkoja koskevia veronkannosta annetun valtiovarainministeriön asetuksen (1363/2016) säännöksiä on uudistettu vuoden 2017

alusta siten, että verot voi maksaa ilman maksamisesta aiheutuvia lisäkustannuksia valtionhallinnon maksupaikkojen sijaan niiden luottolaitosten tai muiden maksuliikettä hoitavien yhteisöjen maksuja vastaanottaviin toimipisteisiin, joiden kanssa valtion tehnyt sopimuksen näiden suoritusten vastaanottamisesta. Tämän uudistuksen myötä kustannukset valtion maksupaikkojen ylläpitämisestä ovat vähentyneet. Verovelvollisen oikeus maksaa hallinnolliset maksuseuraamukset ilman että niiden maksamiseen liittyy julkisen vallan kontrollin ulkopuolella olevia lisävelvoitteita, on hyvän hallinnon palveluperiaatteen ja kansalaisten yhdenvertaisuuden toteuttamiseksi turvattava.

Varainsiirtoveromenettelystä

Hallituksen esityksessä ehdotetaan toteutettavaksi varainsiirtoveron osalta muutos veronlisäyksen määräämistä koskevan sääntelyn korvaamiseksi viivästyskoron suorittamisvelvollisuutta koskevalla sääntelyllä. Sääntely vastaisi muihin verolajeihin menettelyuudistusten aiemmissa vaiheissa tehtyä muutosta. Esityksessä ehdotetaan, ettei kiinteistön saannosta suoritettavan varainsiirtoveron myöhässä maksamisen johdosta perittävän viivästyskoron laskennassa olisi merkitystä sillä, onko kiinteistön saannosta haettu lainhuutoa määräajassa. Nykyisin varainsiirtoverolle ei ole maksettava veronlisäystä, jos veroa on korotettava lainhuudon hakemisen viivästyksen vuoksi (viivästyskorotus).

Veronkorotus ja viivästyskorko ovat yleisesti ilmoittamisvelvollisuuden ja maksamisen laiminlyönnin seuraamusmaksuina samanaikaisessa käytössä kaikissa verolajeissa. Viivästyskorkoa lasketaan yhdenmukaisesti kaikille Verohallinnon kantamille veroille, jotka suoritetaan eräpäivän jälkeen. Viivästyskorotuksella puolestaan turvataan lainhuutorekisterin tietosisällön oikeellisuutta ja siten rekisterin julkista luotettavuutta. Veronkorotus, viivästyskorko ja viivästyskorotus ovat erillisistä laiminlyönneistä määrättäviä seuraamuksia ja niille on eri menettelyjen laiminlyöntejä ehkäisevä tarkoitus.

<u>Eräät sääntelyn tarkentamista edellyttävät kohdat</u>

Valtiovarainministeriön vero-osasto esittää, että hallituksen esityksessä ehdotettuun veronkantolakiin tehtäisiin eräitä teknisiä tarkennuksia.

Veronkantolain 16 §

Ehdotetussa veronkantolain 16 §:ssä säädetään verolajille kohdistetun maksun käyttöjärjestyksestä voimassa olevaa veronkantolain 24 a §:ää vastaavasti siten, että tietylle verolajille kohdistettu maksu käytetään maksun kohteena olevan verolajin verojen erääntyneiden ja erääntymättömien saatavien suoritukseksi vanhentumispäivän mukaan. Samana päivänä vanhentuvat verot suoritetaan eräpäivän mukaisessa järjestyksessä. Säännöksen perusteella on epäselvää, käytetäänkö verolajille kohdistettu maksu ensisijaisesti vanhimmalle verolle riippumatta siitä, onko se erääntynyt vai erääntymätön. Tällöin esimerkiksi tuloverolle kohdistettu maksu käytettäisiin ensin erääntymättömälle verovuoden (verovuosi 1.) jäännösverolle vaikka maksamatta olisi seuraavan verovuoden (verovuosi 2.) ennakkovero, joka olisi jo erääntynyt.

Uuden veronkantolain 16 §:ssä säädettyä verolajimaksun käyttöjärjestystä ehdotetaan täsmennettäväksi siten, että maksu käytettäisiin ensisijaisesti verolajin erääntyneiden velvoitteiden ja tämän jälkeen verolajin erääntymättömien velvoitteiden suoritukseksi. Maksun käyttäminen ensisijaisesti verovelvollisen erääntyneille veroille olisi verovelvolliselle edullisempi menettely, koska mak-

sulla keskeytettäisiin erääntyneelle verolle maksettavan viivästyskoron laskenta. Vastaava muutos olisi tarpeen tehdä myös muutettavaksi ehdotettuun voimassa olevaan verokantolain 24 a §:ään.

Veronkantolain 18 ja 26 §

Valtiovarainministeriön vero-osasto esittää, että ehdotetuista veronkantolain 18 §:n 2 momentista ja 26 §:n 4 momentista poistettaisiin viittaus lain 53 §:ään. Vastuu verosta voi toteutua myös muun säännöksen kuin veronkantolain 53 §:n nojalla. Tämän vuoksi säännöksissä tulisi viitata vain yleisesti verosta vastuussa olevaan.

Osastopäällikön estyneenä,
Hallitusneuvos — Panu Pykönen

Ylitarkastaja — Henna Ritari