Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle
maarit.pekkanen@eduskunta.fi
sara.kuitunen@eduskunta.fi

SUOMEN TALOUSHALLINTOLIITTO RY:N LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ HE 97/2017

Kiitämme mahdollisuudesta antaa lausuntomme otsikossa mainitusta ja verojaoston käsiteltävänä olevasta hallituksen esityksestä.

Toistamme, mitä asiassa olemme aiemmin lausuneet valtiovarainministeriölle silloisesta hallituksen esityksen luonnoksesta. Näkemyksemme mukaan seuraavat asiat ovat keskeisiä hallituksen esitystä käsiteltäessä eduskunnassa:

- Verotus voisi ehdotuksen mukaan valmistua jo ennen kuin yhteisön tilinpäätös on tilintarkastettu ja vahvistettu esim. osakeyhtiön yhtiökokouksessa.

  - ***Verovelvollisella pitää olla mahdollisuus oikaista ja täydentää veroilmoituksen tietoja ilman veronkorotusta tai muuta seuraamusta, jos tilintarkastuksesta tai tilinpäätöksen vahvistamisen yhteydessä ilmenee tarvetta muuttaa tilinpäätöstä verotukseen vaikuttavalla tavalla ja verotus on jo päättynyt.***

- Veronkorotus määrättäisiin ehdotuksen mukaan objektiivisin tunnusmerkein. Ehdotuksen mukaisesti toteutuva sääntely sisältää ajatuksen, että veronkorotus määrättäisiin lähtökohtaisesti saman suuruisena niin tahallisesta teosta, törkeästä huolimattomuudesta kuin inhimillisestä virheestäkin.

  - ***Sääntely ei sisältäisi keskeisiä oikeusturvatekijöitä, kuten syyttömyysolettamaa, jota Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on edellyttänyt veronkorotusasioissa. Tämä jää edelleen sääntelypuutteeksi, mikäli laki toteutuu ehdotuksen mukaisena.***

  - ***Sääntely ei antaisi mahdollisuuksia alentaa tai jättää määräämättä veronkorotusta, mikäli esim. taloushallinnon palveluntarjoajan työssä tapahtuu inhimillinen virhe veroilmoitusta täytettäessä. Inhimillinen virhe pitäisi olla teon rangaistavuuden poistoperuste täysin riippumatta siitä, onko virhe syntynyt yrityksen oman taloushallinnon tai ulkoistetun taloushallinnon palveluntarjoajan tekemässä työssä.***

  - ***Virheiden oma-aloitteiseen korjaamiseen on kannustettava. On perusteltua määrätä normaalia matalampi veronkorotus, kun yritys oma-aloitteisesti pyytää oikaisemaan veroilmoituksessa olevan virheen.***

- ***Rikoslain 29 luvun 11 § säilyisi nykyisellään, joten esim. törkeä veropetos tulee aina ilmoittaa syyttäjälle. Teon rangaistavuuden mukaan on siis valittava ns. veronkorotus- tai verorikoslinja. Mikäli valitaan veronkorotuslinja, lakiehdotuksen toteutuessa veronkorotus määrättäisiin kaavamaisesti ilman syyllisyyden asteen tutkintaa. Tämä puoltaa matalaa veronkorotustasoa, mikäli edellä mainittuihin oikeusturvaongelmiin ei muutoin puututa. Veronkorotus on rikosoikeudellinen rangaistus.***

Sivulta kolme alkaen on luettavissa aiemmin valtiovarainministeriölle antamamme lausunto.

SUOMEN TALOUSHALLINTOLIITTO RY

Markku Ojala
Johtava asiantuntija

Suomen Taloushallintoliitto ry (TAL) on auktorisoitujen tilitoimistojen ja taloushallinnon konsulttiyritysten liitto, jonka jäsenyritykset hoitavat 141 000 yrityksen taloushallintoa ja 50 000 yrityksen palkkahallintoa.

****

LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSEN LUONNOKSESTA VERONKANNON, VEROTUKSEN TOIMITTAMISEN JA ERÄIDEN SEURAAMUSMAKSUJEN UUDISTAMISEKSI

Kiitämme mahdollisuudesta antaa lausuntomme otsikkoasiassa. Haluamme kiinnittää lausunnossamme huomion seuraaviin kohtiin, joihin näkemyksemme mukaan pitää tehdä vielä muutoksia ennen hallituksen esityksen antamista.

Verotuksen yrityskohtainen päättyminen

Hallituksen esityksen luonnoksen mukaan verotus voisi päättyä yksilöllisesti verotuspäätökseen merkittynä päivänä (ehdotettu verotusmenettelylain 49 §). Yhteisöjen ja yhteisetuuksien osalta verotus päättyisi viimeistään kymmenen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä ja muilla verovelvollisilla verovuotta seuraavan lokakuun loppuun mennessä. Näiden mainittujen määräaikojen osalta sääntely vastaisi nykyistä lainsäädäntöä.

Esimerkiksi yhteisöjen verotus voisi päättyä jo vaikkapa touko-kesäkuun aikana, jolloin tilikaudelta laadittavaa tilinpäätöstä ei välttämättä ole vielä tilintarkastettu tai vahvistettu yhtiökokouksessa.

Mikäli tilinpäätökseen ennen sen vahvistamista tehdään muutoksia esim. tase-erien arvotus- tai jaksotuskysymyksissä, nämä muutokset pitää voida ottaa huomioon verotuksessa ilman, että veroilmoituksen korjaamisesta aiheutuisi veronkorotusta tai muita seuraamuksia. Ei siis saa syntyä tilannetta, jossa verotus päättyisi ennen tilinpäätöksen vahvistamista ja jossa veroilmoituksen korjaaminen aiheuttaisi veronkorotus- tai muita seuraamuksia.

Ehdotamme, että annettavassa hallituksen esityksessä nimenomaisesti todetaan se, että tilinpäätöksen vahvistamisen yhteydessä tehtävät muutokset veroilmoitukseen katsotaan tehdyiksi ennen verotuksen päättymistä ja näistä korjauksista ei aiheudu veronkorotus- tai muita seuraamuksia. Käytännössä tämä tarkoittaa, että esim. yhteisöillä verotus ei saa päättyä ennen tilinpäätöksen vahvistamiselle yhteisölainsäädännössä varattua aikaa.

Kun verotus luonnoksen mukaan voitaisiin saada valmiiksi esim. jo toukokuussa, niin tätä Verohallinnon toiminnassa syntynyttä aikaväljyyttä olisi perusteltua käyttää verotuksen päättymisen aikaistamisen sijaan veroilmoituksen jättöajan pidentämiseen nykyisestä. Esim. yhteisöjen osalta tämä edesauttaisi sitä, että tilinpäätös ehdittäisiin nykyistä useammin myös tilintarkastamaan ja mahdollisesti myös vahvistamaan yhtiökokouksessa ennen veroilmoituksen jättämistä. Näin varmistettaisiin annettavan veroilmoituksen oikeellisuutta entisestään.

Veronkorotus – syyttömyysolettama ja muut rikosoikeudelliset periaatteet

Verotus on luonteeltaan massamenettelyä, johon Verohallinto on hakenut ja hakee hallinnollista tehokkuutta automatisoinnilla ja valikoivalla valvonnalla toimintaansa kehittäessään.

Tavoitteeseen nähden ja verotuksen toimittamisen yhteyteen soveltuu näin heikosti nykyinen subjektiivisiin kriteereihin perustuva veronkorotussäännöstö ja -menettely, jossa rangaistuksen mitoittamisessa pitää tutkia ja arvioida tekijän syyllisyyden aste (tahallisuus, törkeä huolimattomuus).

Teon rangaistavuuden arvioiminen ja rangaistuksen mitoittaminen ovat myös selkeä osaamishaaste verotuksen toimittajille, kun ne tuovat hallintomenettelyyn rikosprosessuaalisia elementtejä.

Hallituksen esityksen luonnoksessa on lähdetty siitä, että näistä subjektiivisista kriteereistä (tahallisuus ja törkeä huolimattomuus) siirryttäisiin pääosin objektiivisiin kriteereihin. Luonnoksen mukaan (s. 99) ehdotettu veronkorotussäännöstö olisi verotusmenettelylain nykyistä veronkorotussäännöstä kaavamaisempi ja se sisältäisi vähemmän viranomaisharkintaa veronkorotuksen määräämisessä. Pykälän sanamuoto olisi velvoittava siten, että veronkorotus olisi määrättävä aina, jos ilmoitusvelvollisuus on laiminlyöty.

Oikeustieteen professori (emeritus) Asko Lehtonen on Taloushallintoliitolle laatimassa veronkorotussääntelyn muutostarpeita kartoittavassa esityksessään (lausuntomme liitteenä) korostanut, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ja Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön mukaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS) 6 artiklan säännökset tulevat sovellettavaksi Suomen lainsäädännön mukaiseen veronkorotukseen.

EIS 6(2) artiklassa säädetään syyttömyysolettamasta, jonka sisältö on täsmentynyt EIT:n oikeuskäytännössä. EIT on täsmentänyt syyttömyysolettaman sisältöä veronkorotusasioissa muun muassa siten, että 1) todistustaakka on veronsaajalla ja 2) epätietoisissa tapauksissa asia on ratkaistava syytetyn (verovelvollisen) eduksi.

Emme voi yritysten ja taloushallintoalan toimijoiden puolesta hyväksyä, että veronkorotussääntely rikosoikeudellisena rangaistuksena perustuisi objektiivisin kriteereihin, jotka eivät ota huomioon teon rangaistavuutta ja joilla määrättäisiin veronkorotus kaavamaisesti ilman sitä oikeusturvaa – mukaan lukien syyttömyysolettama – mihin olemme Euroopan ihmisoikeussopimuksessakin sitoutuneet.

Veronkorotus ja inhimilliset virheet

Esitysluonnoksen mukaan veronkorotus määrättäisiin ns. perusprosentin (2 %) mukaan tilanteissa, joissa veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta.

Tätä ehdotettua verotusmenettelylain säännöstä (32 § 1 mom. 1-kohta) sovellettaisiin hyvin monenlaisiin tilanteisiin. Säännöksen mukainen teonkuvaus täyttyisi esimerkiksi niissä tilanteissa, joissa kyse olisi ns. teknisluonteisista ilmoitusvirheistä, mutta myös niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen on tarkoituksella jättänyt ilmoittamatta esimerkiksi veronalaisen tulon.

Ehdotusluonnoksen mukaan veronkorotus voitaisiin jättää määräämättä tai alentaa seuraavissa tapauksissa, mikäli kyse on verovelvollisen hyväksi tapahtuneesta virheestä:

- **32 § 3 mom**. Veronkorotus voidaan jättää määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai sille on pätevä syy.

  (*Esitysluonnos s. 54. Pätevä syy - esimerkiksi sairastuminen tai ylivoimainen este*)

- **32 a § 4 mom.** Veronkorotuksen alentaminen. Jos asia on 26 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla tulkinnanvarainen tai epäselvä tai 1 momentin mukainen veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton, veronkorotus olisi 1 prosentti lisätyn tulon määrästä.

  (*Esitysluonnos s. 102: Erityisestä syystä kohtuuton. Esimerkiksi verovelvollisen terveydentila ja kokemattomuus veroasioissa. Jos virhe johtuisi verovelvollisen asianhoitajasta tai kirjanpitäjästä, ei 4 momenttia kuitenkaan voitaisi soveltaa*.)

Säännökset eivät näyttäisi siis antavan verotuksen toimittajalle mahdollisuutta jättää veronkorotusta määräämättä tai alentaa korotusta vaikkapa ns. teknisten ilmoitusvirheiden vuoksi.

Esimerkiksi, jos yritys on ilmoittanut veroilmoituksella annettavan tiedon väärässä kohdassa tai jättänyt tiedon antamatta tai veroilmoituksen yksittäisen kohdan täyttämättä inhimillisen virheen vuoksi, verotuksen toimittaja ei voisi jättää veronkorotusta määräämättä tai määrätä korotusta ns. perusprosenttia (2 %) pienempänä. Hallituksen esityksen luonnoksen yksityiskohtaisissa perusteluissa tällaiselle virheelle ei ole annettu painoarvoa. Perustelutekstissä vielä korostetaan, että veronkorotusta ei voitaisi määrätä perusprosenttia (2 %) pienempänä tilanteissa, joissa tilitoimisto on tehnyt virheen.

On ymmärrettävää, että tilitoimisto asiantuntijaroolissa ja palveluntarjoajana kohtaa muita korkeammat odotukset ajatellen veroilmoittamisen muodollista ja sisällöllistä laatua ja oikeellisuutta. Ymmärrettävää on myös se, että inhimillisen virheen mahdollisuus on läsnä myös prosessitehokkuutta tavoittelevassa ja laajaa kirjanpito- ja vero-osaamista edellyttävässä asiantuntijatyössä.

Veroilmoitusten tietosisältövaatimuksiin tulee muutoksia lähes vuosittain osin lainsäädännöllisten uudistusten ja muutosten vuoksi ja osin siitä syystä, että Verohallinto kehittää ja uudistaa omia menettelyjään ja valvontakeinoja. Yksinomaan jo nämä muutokset aiheuttavat sen, että inhimillisiä erehdyksiä voi sattua ja käytännössä myös sattuu veroilmoittamisessa.

Tietosisältövaatimukset ja ilmoitusten loogisuus eivät välttämättä kohtaa arjen taloushallinnon tekijää. Tiedossamme ei ole, että lomakemuutoksia ja tietosisältövaa-

timusten muutoksia testattaisiin käytännössä taloushallinnon tekijöillä ennen tuotantokäyttöä. Mainittakoon inhimillisten virhetilanteiden lisäksi tässä yhteydessä myös se, että verovelvollinen ei voi ilmoituksessaan käytännössä esittää epäselvää ja tulkinnallista verotusasemaa tai –kysymystä. Tämä on asia, joka on ollut esillä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisutoiminnassakin.

Mielestämme lasku-, kirjoitus- ja ilmaisuerehdysten osalta lain ja sen perustelujen pitää selkeästi linjata, että nämä erehdykset poistavat rangaistavuuden, kun virhe on syntynyt yrityksen itsensä tekemänä, mutta myös silloin, kun veroilmoitusvirhe on tapahtunut palveluntarjoajan työssä.

Korostamme vielä, mitä olemme jo edellä todenneet siitä, että näkemyksemme mukaan kaavamainen, objektiivisiin kriteereihin perustuva veronkorotussääntely ei vastaa kansalaisten oikeusturvaodotuksiin ja sitoumuksia, jotka Suomi on tehnyt.

SUOMEN TALOUSHALLINTOLIITTO RY

Markku Ojala
Johtava asiantuntija

Suomen Taloushallintoliitto ry (TAL) on auktorisoitujen tilitoimistojen ja taloushallinnon konsulttiyritysten liitto, jonka jäsenyritykset hoitavat 141 000 yrityksen taloushallintoa ja 50 000 yrityksen palkkahallintoa.