12.11.2024

VM / Vero-osasto

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunnan verojaosto

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 36 ja 38 §:n muuttamisesta (HE 158/2024 vp)

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön vero-osastolta vastinetta hallituksen esitystä HE 158/2024 vp koskeviin kirjallisiin lausuntoihin.

Verohallinto, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry, Kaupan liitto ry, Suomen Taloushallintoliitto ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry ja Veronmaksajain Keskusliitto ry ovat antaneet verojaoston pyynnöstä lausunnot. Lausunnonantajat lausuivat oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain myöhästymismaksua koskevista muutosehdotuksista.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry totesi, että kysymys ei ole lakia täsmentävästä muutoksesta vaan sanktioita kiristävästä lakimuutoksesta. Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry ja Kaupan liitto ry huomauttivat, että valtiolle ei aiheudu veronmenetystä, kun verovelvollinen ilmoittaa palautettavan veron liian suurena ja tämän jälkeen oikaisee palautettavan määrän alemmaksi oikaisuilmoituksella. Kaupan liitto ry ei pitänyt perusteltuna, että myöhästymismaksua määrättäisiin tilanteessa, jossa valtiolle ei ole aiheutunut tai aiheutumassa veronmenetyksiä ja jossa verovelvollinen on antanut korjausilmoituksen oma-aloitteisesti.

Veronmaksajain Keskusliitto ry piti sinällään ymmärrettävänä ja johdonmukaisena, että seuraamusmaksu määräytyisi samalla tavoin riippumatta siitä, onko kyse liian pienenä ilmoitetusta maksettavasta verosta vai liian suurena ilmoitetusta palautukseen oikeuttavasta verosta. Myös Suomen Yrittäjät ry katsoi, että myöhästymismaksun määräämistä koskevien säännösten selkeyttäminen on tavoitteena perusteltu ja ymmärrettävä.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry, Kaupan liitto ry, Suomen Yrittäjät ry ja Veronmaksajain Keskusliitto ry katsoivat, että myöhästymismaksua ei tulisi määrätä liikaa ilmoitetusta palautettavasta arvonlisäverosta tilanteessa, jossa

verovelvollinen ei ole saanut liikapalautusta hyväkseen eikä siten ole ehtinyt saada taloudellista hyötyä virheellisestä ilmoituksesta.

Suomen Veroasiantuntijat ry esitti, että palautettavan veron oikaisuista määrättäisiin enintään 135 euron myöhästymismaksu, vaikka oikaisuilmoitus annettaisiin 45 päivää veroilmoituksen antamispäivän jälkeen.

Useat lausunnonantajat viittasivat lausunnossaan veronkannon uudistamista koskevaan hankkeeseen. Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry esitti, että oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain muutoksen osalta lakimuutos jätettäisiin pöydälle ja että muutokset toteutettaisiin veronkantolain muutoksen yhteydessä. Myös Suomen Yrittäjät ry esitti, että ehdotettujen myöhästymismaksua koskevien muutosten tarpeellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta arvioitaisiin veronkantoa koskevien säädösmuutosten valmistelun yhteydessä.

Veronmaksajain Keskusliitto ry katsoi, että oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakiin tulisi ottaa verotusmenettelylain (1558/1995) 33 §:n 5 momenttia vastaava määräys, jonka mukaan myöhästymismaksu voitaisiin jättää määräämättä tilanteessa, jossa laiminlyönti on vähäinen. Suomen Veroasiantuntijat ry esitti, että oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia voitaisiin kehittää ja harmonisoida menettelyjä ottamalla lakiin verotusmenettelylain 33 §:n 2 momenttia vastaava säännös. Verohallinto puolestaan totesi, että vuodesta 2017 kaavamaisesti määräytyvät oma-aloitteisten verojen seuraamusmaksut kuten myöhästymismaksu ovat yksiselitteisiä sekä verovelvollisille että viranomaiselle toimeenpanon kannalta ja lisäävät siten verovelvollisten oikeusturvaa ja yhdenvertaista kohtelua sekä verotuksen ennakoitavuutta. Verohallinto huomautti, että kaavamaisesti määräytyvät seuraamusmaksut vähentävät työtä ja hallinnollisia kustannuksia verrattuna tapauskohtaista harkintaa sisältäviin seuraamusmaksuihin eikä tapauskohtaista harkintaa seuraamusmaksuissa tulisi lisätä.

Valtiovarainministeriön vero-osasto toteaa kunnioittavasti seuraavaa:

Myöhästymismaksua koskevan täsmennyksen tarpeellisuus ja vaikutus nykytilaan

Ehdotettu täsmennys oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain (omaverotuslaki) 36 §:ään on tarpeellinen, jotta säännös täyttää korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä 23.12.2022, taltio H3774 esille tuodut täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden vaatimukset. Esitys täsmentäisi omaverotuslain säännöksiä siten, että myöhästymismaksua määrätään paitsi liian vähän ilmoitetusta maksettavasta verosta, myös liikaa ilmoitetusta palautettavasta arvonlisäverosta.

Ehdotettu myöhästymismaksua koskeva täsmennys vastaisi aiemmin voimassa ollutta verotililain sääntelyä, omaverotuslain esitöistä ilmenevää lain tarkoitusta sekä ennen korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä sovellettua verotuskäytäntöä.

Verohallinto on muuttanut myöhästymismaksujen määräämisessä soveltamaansa käytäntöä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen antamisen jälkeen. Verohallinnon ohjeen (Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa, VH/2950/00.01.00/2023) mukaan myöhästymismaksua ei nykyisin määrätä oikaisuilmoituksesta, jolla palautettavan arvonlisäveron määrä alenee joko ensimmäiseen veroilmoitukseen tai edelliseen oikaisuilmoitukseen verrattuna, jos palautettavan veron määrää alentavan oikaisuilmoituksen saapuessa Verohallintoon veroilmoituksen tai aiemman oikaisuilmoituksen käsittely on kesken. Veroa ei ole tällöin ilmoituksen käsittelyn keskeneräisyyden johdosta vielä palautettu verovelvolliselle.

Ehdotuksen mukaan myöhästymismaksu määrättäisiin jatkossa myös silloin, kun palautettavan arvonlisäveron määrä alenee yli 45 päivää myöhässä annetun oikaisuilmoituksen myötä ja edellisen ilmoituksen käsittely on Verohallinnossa kesken. Myöhästymismaksu määrättäisiin siten riippumatta siitä, onko aiemman veroilmoituksen mukainen liian suuri arvonlisäveron palautus maksettu verovelvolliselle. Tämä lisäisi nykytilaan verrattuna vähäisessä määrin tilanteita, joissa määrätään myöhästymismaksua liikaa ilmoitetusta palautettavasta arvonlisäverosta. Ehdotetun muutoksen myötä myöhästymismaksuja arvioidaan määrättävän enemmän vuositasolla muutamille kymmenille oikaisuilmoituksille nykytilaan verrattuna.

Myöhästymismaksu on seuraamus siitä, että veroilmoitus annetaan säädetyn määräajan jälkeen. Myöhästymismaksun määräämisen edellytyksenä ei ole, että valtio on menettänyt lopullisesti verotuottoja. Valtiolle ei lähtökohtaisesti aiheudu verotulomenetyksiä tilanteessa, jossa verovelvollinen korjaa antamaansa arvonlisäveroilmoitusta ja maksaa oikaistun ilmoituksen mukaisen suuremman maksettavan arvonlisäveron tai maksaa takaisin aiemman veroilmoituksen perusteella saamansa liikapalautuksen. Kummassakin tilanteessa verovelvollinen kuitenkin on laiminlyönyt velvollisuutensa ilmoittaa säädetyt tiedot arvonlisäverotusta varten oikeaan aikaan ja oikean sisältöisenä.

Arvonlisäverotuksen luonteesta johtuen ei ole mitenkään poikkeuksellista, että arvonlisäveroilmoituksella ilmoitettava suoritettavien verojen määrä on pienempi kuin ilmoituksella ilmoitettava vähennettävien verojen määrä, jolloin verovelvolliselle muodostuu palautettavaa arvonlisäveroa. Esimerkiksi vientiyritykset voivat säännönmukaisesti ilmoittaa veroilmoituksillaan palautettavaa veroa, sillä ne voivat vähentää toimintaansa kohdistuvien kulujen arvonlisäverot, kun taas EU:n ulkopuolelle suuntautuva vientimyynti on verovapaata. Verokaudella voi syntyä palautettavaa veroa myös esimerkiksi toiminnan kausiluontoisuudesta johtuen tai jos yritys esimerkiksi laskuttaa myyntinsä kvartaaleittain, mutta hankintoja kertyy tasaisesti ympäri vuoden. Myös poikkeuksellisen isot hankinnat tai investoinnit voivat kääntää yksittäisen verokauden ilmoituksen palautuksen puolelle, vaikka verovelvollinen tyypillisesti ilmoittaisi veroilmoituksillaan maksettavaa arvonlisäveroa. Vaikka verovelvolliselle

muodostuu verokaudelta palautukseen oikeuttavaa arvonlisäveroa, tulee verovelvollisen silti yhtä lailla antaa veroilmoituksen tiedot oikeaan aikaan ja oikean sisältöisenä.

Tilanne, jossa verovelvollinen on ilmoittanut palautukseen oikeuttavaa arvonlisäveroa liian suurena, on täysin rinnastettavissa tilanteeseen, jossa verovelvollinen ilmoittaa oikaisuilmoituksella lisää maksettavaa arvonlisäveroa. Kummassakin tilanteessa määrätään myöhästymismaksu.

Tätä voidaan havainnollistaa seuraavilla esimerkeillä:

Esimerkki 1:

A Oy myy markkinointipalveluja suomalaisille yritysasiakkaille. A Oy on ilmoittanut tammikuun veroilmoituksellaan myymistään palveluista yleisen verokannan arvonlisäveroa 10.000 euroa. Lisäksi A Oy on ilmoittanut vähennettävää arvonlisäveroa 6.000 euroa. Ensimmäisen arvonlisäveroilmoituksen perusteella A Oy:n maksettavan veron määrä on 4.000 euroa.

A Oy havaitsee 50 päivää verokauden eräpäivän jälkeen, että verokauden vähennettäviin veroihin on sisällytetty epähuomiossa eräs vähennyskelvoton kulu. A Oy antaa virheen havaittuaan tammikuulle oikaisuilmoituksen, jossa myynnin vero säilyy samana mutta vähennettävän veron määrää on enää 5.000 euroa. Oikaistun ilmoituksen perusteella A Oy:n maksettavan veron määrä on 5.000 euroa.

Ensimmäisen veroilmoituksella ilmoitetun maksettavan veron määrän ja oikaisuilmoituksella ilmoitetun maksettavan veron määrän erotus on 1.000 euroa. A Oy:n on siten maksettava lisää veroa 1.000 euroa. A Oy:lle määrätään myöhästymismaksua 2 prosenttia maksettavan veron määrästä eli 20 euroa.

Esimerkki 2:

B Oy myy markkinointipalveluja suomalaisille ja ruotsalaisille yritysasiakkaille. B Oy on ilmoittanut tammikuun arvonlisäveroilmoituksellaan Ruotsiin myydyt palvelut EU-palvelumyyntinä. Kotimaan myynneistä B Oy on ilmoittanut yleisen verokannan arvonlisäveroa 2.000 euroa. Lisäksi B Oy on ilmoittanut vähennettävää arvonlisäveroa 6.000 euroa. Ensimmäisen arvonlisäveroilmoituksen perusteella B Oy:lle palautettavan arvonlisäveron määrä on 4.000 euroa.

B Oy havaitsee 50 päivää verokauden eräpäivän jälkeen, että verokauden vähennettäviin veroihin on sisällytetty epähuomiossa eräs vähennyskelvoton kulu. B Oy antaa virheen havaittuaan tammikuulle oikaisuilmoituksen, jossa EU-palvelumyynnit sekä kotimaan myynnin vero säilyvät samana mutta vähennettävän veron määrää on enää 5.000 euroa. Oikaistun ilmoituksen perusteella B Oy:lle palautettavan veron määrä on 3.000 euroa.

Ensimmäisen veroilmoituksella ilmoitetun palautettavan veron määrän ja oikaisuilmoituksella ilmoitetun palautettavan veron määrän erotus on 1.000 euroa. B Oy:n on siten maksettava takaisin saamaansa liikapalautus 1.000 euroa. B Oy:lle määrätään myöhästymismaksua 2 prosenttia liian suurena ilmoitetun palautettavan veron määrästä eli 20 euroa.

Myöhästymismaksun määrääminen silloin kun verovelvollinen ei ole saanut palautusta hyväkseen

Hallituksen esityksen mukaan myöhästymismaksu määrättäisiin riippumatta siitä, onko verovelvollinen saanut liikaa ilmoitetun palautettavan arvonlisäveron määrän hyväkseen. Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, joten lähtökohtaisesti Verohallinto palauttaa verovelvolliselle arvonlisäveron tämän antaman ilmoituksen mukaisesti. Useimmissa tapauksissa aiemmalla veroilmoituksella ilmoitettu palautus on jo maksettu verovelvolliselle ennen kuin verovelvollinen antaa oikaistun veroilmoituksen, jossa palautuksen määrä pienenee. Tällöin verovelvollisen tulee maksaa liikaa ilmoitettu palautus takaisin. Vain pieni osa arvonlisäveroilmoituksista valikoituu Verohallinnon tarkemman verovalvonnan kohteeksi.

Mikäli arvonlisäveroilmoitus otetaan Verohallinnossa tarkempaan käsittelyyn, veroilmoituksella ilmoitettua palautettavaa arvonlisäveroa ei makseta verovelvolliselle ennen kuin ilmoituksen käsittely Verohallinnossa on päättynyt. Veronkantolain voimassa olevien säännösten mukaan palautukseen oikeuttava vero käytetään kuitenkin erääntyneille veroille ja muille saataville, vaikka veroilmoituksen käsittely olisi Verohallinnossa vielä kesken. Näin ollen verovelvollinen on käytännössä voinut saada ilmoitetun palautuksen hyväkseen kokonaan tai osin, vaikka veroilmoituksen käsittely Verohallinnossa olisi vielä kesken siinä vaiheessa, kun verovelvollinen antaa oikaisuilmoituksen. Verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun näkökulmasta olisi ongelmallista, jos myöhästymismaksun määrääminen liikaa ilmoitetusta palautettavasta arvonlisäverosta olisi riippuvainen tällaisista seikoista, jotka eivät liity ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin.

Mahdollinen veronkantolain muutos koskien arvonlisäveropalautusten käyttöä verovalvonnan ollessa kesken ei poistaisi tätä ongelmaa. Mikäli myöhästymismaksua ei määrättäisi silloin, kun verovelvollinen ei ole saanut palautusta hyväkseen, olisi seuraamuksen määrääminen edelleen sattumanvaraista ja riippuvainen siitä, onko Verohallinto kohdistanut verovelvolliseen valvontatoimenpiteitä kyseiselle verokaudelle ja miten kauan ilmoituksen käsittely Verohallinnossa on kestänyt. Tällöin myöhästymismaksua ei voitaisi määrätä sellaiselle verovelvolliselle, jonka veroilmoituksen Verohallinto on päättänyt ottaa verovalvonnassa käsittelyyn ja jonka veroilmoituksen käsittely on vielä kesken oikaisuilmoituksen saapuessa Verohallintoon. Edellä esitetystä

johtuen myöhästymismaksun määräämisen ei tulisi riippua siitä, onko verovelvollinen saanut liikaa ilmoitetun palautuksen hyväkseen.

Myöhästymismaksun määräytyminen

Verotuksen seuraamusmaksuja koskevaa lainsäädäntöä muutettiin viime vuosikymmenen lopulla siten, että ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrättävät seuraamukset tulivat aikaisempaa kaavamaisemmiksi ja niiden määräämiseen liittyvää viranomaisharkintaa vähennettiin. Muutosten tarkoituksena oli parantaa seuraamusmaksukäytännön yhtenäisyyttä ja ennustettavuutta ja siten edistää myös verovelvollisen oikeusturvaa. Arvonlisäverotuksessa myöhästymismaksu määräytyy lähtökohtaisesti omaverotuslain 35 ja 36 §:n mukaisesti ilman tapauskohtaista harkintaa.

Verovelvollinen voi omaverotuslain nykyisten säännösten mukaan useissa tilanteissa korjata veroilmoituksella olevan virheen ilman, että tälle määrätään myöhästymismaksua. Myöhästymismaksua ei määrätä lainkaan, jos verovelvollinen antaa oikaisuilmoituksen enintään 45 päivää ilmoituksen määräpäivän jälkeen. Lisäksi verovelvollinen voi ilman aiheetonta viivytystä korjata taloudelliselta merkitykseltään vähäisen virheen muuttamalla seuraavilta verokausilta ilmoitettavan veron määrää. Näin ollen verovelvollinen voi jo nykyisten säännösten nojalla useimmiten oikaista vähäiset ja nopeasti havaitut veroilmoituksen virheet ilman sanktion määräämistä.

Lisäksi omaverotuslain 35 §:n 5 momentin mukaan myöhästymismaksu jätetään määräämättä, jos ilmoituksen antaminen on viivästynyt verovelvollisesta riippumattomasta syystä tai laiminlyönnille on pätevä syy tai muu erityinen syy. Verovelvollista myös kuullaan lähtökohtaisesti silloin, jos myöhästymismaksua tulee määrättäväksi enemmän kuin 200 euroa.

Ei ole tarkoituksenmukaista, että edellä kuvattujen menettelyjen lisäksi harkittaisiin vielä erikseen tapauskohtaisesti, onko ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä pidettävä vähäisenä tai osoittaako se esimerkiksi erityistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.

Verotusmenettelylain säännökset koskevat eri tyyppisiä veroja, eivätkä ne sovellu sellaisenaan oma-aloitteisiin veroihin, kuten arvonlisäveroon.

Osastopäällikkö,
ylijohtaja — Terhi Järvikare

Erityisasiantuntija — Pauliina Pitkänen