

Luonnos 6.8.2024

**Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 36 ja 38 §:n muuttamisesta**

## **ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan muutettaviksi arvonlisäverolakia ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia.

Arvonlisäverolakiin lisättäisiin säännös siitä, että maatalouden interventiorahasto olisi erikseen verovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta, eikä siihen sovellettaisi mitä arvonlisäverolaissa säädetään valtiosta. Lisäksi lakiin tehtäisiin eräitä muita tarkistuksia.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakiin lisättäisiin täsmentävä säännös, jonka nojalla myöhästymismaksua määrättäisiin silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut liikaa palautukseen oikeuttavaa arvonlisäveroa.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Maatalouden interventiorahastoa koskeva arvonlisäverolain muutos tulisi kuitenkin voimaan vasta 1.1.2025.

---

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ .....	1
PERUSTELUT .....	3
1 Asian tausta ja valmistelu .....	3
2 Nykytila ja sen arviointi.....	3
2.1 Maatalouden interventiorahaston verovelvollisuus.....	3
2.2 Myöhästymismaksumenettely oma-aloitteisessa verotuksessa .....	4
3 Ehdotuksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset.....	7
3.1 Arvonlisäverolaki.....	7
3.2 Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä.....	7
4 Esityksen pääasialliset vaikutukset .....	8
4.1 Myöhästymismaksua koskeva muutos .....	8
4.2 Maatalouden interventiorahaston verovelvollisuus .....	10
5 Lausuntopalaute .....	10
6 Säännöskohtaiset perustelut .....	10
6.1 Arvonlisäverolaki.....	10
6.2 Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä.....	12
7 Voimaantulo .....	13
8 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys .....	14
LAKIEHDOTUKSET .....	16
1. Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	16
2. Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 36 ja 38 §:n muuttamisesta.....	17
LIITE .....	19
RINNAKKAISTEKSTIT .....	19
1. Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	19
2. Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 36 ja 38 §:n muuttamisesta.....	21

## PERUSTELUT

### 1 Asian tausta ja valmistelu

Hallituksen esityksen valmisteluun on johtanut tarve tarkistaa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016), jäljempänä *omaverotuslaki*, myöhästymismaksua koskevia säännöksiä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen vuoksi.

Maatalouden interventiorahaston toiminnan luonteesta johtuen rahaston verovelvollisuusasemaa ja tiettyjen julkisyhteisöjen verovelvollisuutta koskevaa arvonlisäverolain (1501/1993) säännöstä olisi tarpeen tarkistaa. Samalla tehtäisiin eräitä muita tarkistuksia arvonlisäverolakiin.

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esitysluonnoksesta järjestettiin lausuntokierros X.X.–X.X.2024. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä viranomaisilta ja elinkeinon elämän etujärjestöiltä, yhteensä X taholta.

Lausuntopyyntö ja saadut lausunnot ovat nähtävillä julkisessa palvelussa osoitteessa valtioneuvosto.fi/hankkeet tunnuksesta [VM004:00/2024](#).

### 2 Nykytila ja sen arviointi

#### 2.1 Maatalouden interventiorahaston verovelvollisuus

Arvonlisäverolain 7 §:n 1 momentin mukaan valtion liikelaitokset, Huoltovarmuuskeskus, Suomen Pankki ja Kansaneläkelaitos ovat harjoittamastaan 1 §:ssä tarkoitettusta toiminnasta erikseen verovelvollisia. Pykälän 2 momentin mukaan, mitä jäljempänä säädetään valtiosta, ei sovelleta 1 momentissa tarkoitettuihin laitoksiin. Lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisävero suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarantoimituksesta ja palvelun myynnistä.

Valtio on hallinnollisista syistä verovelvollinen yhtenä yksikkönä. Arvonlisäverolain 7 §:ssä luetellaan ne valtion liikelaitokset ja eräät niihin verrattavat laitokset, joita ei arvonlisäverotuksessa katsota valtion osaksi. Kukin niistä on erikseen verovelvollinen. Tällaisten erikseen verovelvollisten laitosten myynteihin ja hankintoihin sovelletaan arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaista verojärjestelmää. Esimerkiksi vähennysoikeutta koskevien säännösten perusteella tällainen erikseen verovelvollinen laitos saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron.

Valtiontalouden tarkastusvirasto kiinnitti vuonna 2020 huomiota siihen, että arvonlisäverotusta koskevat käytännöt olivat epäyhtenäisiä valtion talousarvion ulkopuolisten rahastojen osalta. Viraston tekemien tarkastusten mukaan osa tällaisista rahastoista oli merkitty erikseen arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Tarkastusviraston mukaan ainoastaan arvonlisäverolain 7 §:n 1 momentissa mainittua Huoltovarmuuskeskusta tulisi kohdella erillisinä arvonlisäverovelvollisena ja muut valtion talousarvion ulkopuoliset rahastot tulisi käytäntöjen yhtenäistämiseksi lukea arvonlisäverotuksen osalta valtioon. Tämän perusteella maatalouden interventiorahasto (jäljempänä interventiorahasto) poistettiin arvonlisäverovelvollisten rekisteristä 1.1.2021 alkaen.

Maatalouden interventiorahastosta annetun lain (1206/1994), jäljempänä *interventiorahastolaki*, 1 §:n mukaan Euroopan unionin yhteisen maatalouspolitiikan mukaisesta interventiovarastoinnista, interventio-ostoista ja interventiomyynneistä aiheutuvien menojen maksamista varten Suomessa on maa- ja metsätalousministeriön alainen valtion talousarvion ulkopuolinen maatalouden interventiorahasto. Lain 6 §:n mukaan rahastosta maksetaan Euroopan unionin yhteisen

maatalouspolitiikan toteuttamisesta aiheutuvat 1 §:ssä tarkoitettut menot sekä rahaston muusta toiminnasta aiheutuvat menot. Pykälän mukaan rahastosta maksettavista menoista säädetään maa- ja metsätalousministeriön asetuksella.

Maatalouden interventiorahastosta maksettavista menoista annetun maa- ja metsätalousministeriön asetuksen (208/2010) 1 §:n 1 momentin mukaan rahastosta maksettavat menot voivat koskea maataloustuotteiden yhteisestä markkinajärjestelystä ja neuvoston asetusten (ETY) N:o 992/72, (ETY) N:o 234/79, (EY) N:o 1037/2001 ja (EY) N:o 1234/2007 kumoamisesta annetussa Euroopan Parlamentin ja Neuvoston asetuksen (EU) N:o 1308/2013 II osan I osaston I luvun 2 jaksossa tarkoitettua julkista interventiota. Asetuksen 1 §:n 2 momentin mukaan rahastosta maksettavat menot voivat aiheutua interventiovarastoinnista, interventio-ostoista, interventiomyyneistä, tuotteiden siirtämisestä, erikseen sovittavasta ulkomailta tapahtuvasta tarkastuksesta, rahaston lainanotosta sekä muista toimista, jotka ovat tarpeellisia 1 momentissa säädettyjen tarkoitusten toteuttamiseksi. Asetuksen 2 §:n mukaan rahaston muusta toiminnasta aiheutuvina menoina rahastosta maksetaan interventiorahastolain 5 §:ssä tarkoitettut henkilöstön palkkauskustannukset, maatalouden interventiorahastosta annetun valtioneuvoston asetuksen (843/2004) 2 §:n mukaiset palkkiot sekä muut johtokunnan toiminnasta aiheutuvat kustannukset.

Interventiorahaston toiminnan taso vaihtelee EU:n markkinatilanteiden mukaan. Vaihteluja ja näiden vaikutuksia interventiotoiminnalle on tyypillisesti vaikea ennakoida. Vaihtelut interventiotoiminnan laajuudessa voivat johtaa siihen, että hankintojen arvonlisäverokustannuksista aiheutuu interventiorahaston toiminta- ja taloussuunnittelussa ennakoituja kuluja suurempi menoerä rahastolle. Tämä voi johtaa tarpeeseen lisäpääomittaa interventiorahastoa valtion talousarviosta rahaston lakisääteisen toiminta- ja maksukyvyn ylläpitämiseksi.

Mikäli interventiorahastoa pidettäisiin erikseen verovelvollisena ja se merkittäisiin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, rahastolla olisi oikeus vähentää verollista liiketoimintaansa varten ostamistaan tavaroista tai palveluista suoritettavat arvonlisäverot. Vähennysoikeuden arvioidaan vähentävän tarpeita interventiorahaston lisäpääomittamiseen talousarviosiirtoin.

## **2.2 Myöhästymismaksumenettely oma-aloitteisessa verotuksessa**

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 4 luvussa.

Omaverotuslain 25 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen on korjattava veroilmoituksessa oleva virhe antamalla kyseiseltä verokaudelta oikaisuilmoitus.

Vähäisten virheiden osalta voidaan soveltaa kevennettyä korjausmenettelyä. Omaverotuslain 25 §:n 2 momentin mukaan verovelvollinen voi ilman aiheutonta viivytystä korjata muuta kuin valmisteveroa koskevan taloudelliselta merkitykseltään vähäisen virheen muuttamalla seuraavilta verokausilta ilmoitettavan veron määrää tai muuta tietoa vastaavasti.

Seuraamusmaksuista säädetään omaverotuslain 7 luvussa. Lain mukaisia seuraamusmaksuja ovat myöhästymismaksu, veronkorotus ja laininlyöntimaksu. Myöhästymismaksusta ja sen määrästä säädetään omaverotuslain 35 ja 36 §:ssä.

Myöhästymismaksun perusteista säädetään omaverotuslain 35 §:ssä.

Omaverotuslain 35 §:n 1 momentin mukaan Verohallinto määrää verovelvollisen maksettavaksi myöhästymismaksun, jos veroilmoitus annetaan säädetyn ajankohdan jälkeen.

Omaverotuslain 35 §:n 4 momentin mukaan verovelvolliselle on varattava tilaisuus selvityksen antamiseen 7 §:ssä säädetyllä tavalla ennen myöhästymismaksun määräämistä, ellei verovelvollisen kuuleminen ennen myöhästymismaksun määräämistä ole ilmeisen tarpeetonta. Jos myöhästymismaksua määrätään enintään 200 euroa, on tilaisuus selvityksen antamiseen varattava vain, jos se on erityisestä syystä tarpeen. Omaverotuslain 7 §:ssä säädetään kuulemisesta.

Kuten edellä mainitusta säännöksestä ilmenee, verovelvollisen kuuleminen on pääsääntö, jos myöhästymismaksua tulee määrättäväksi enemmän kuin 200 euroa. Verovelvollisen kuuleminen 200 euroa suuremmista myöhästymismaksuista voisi olla ilmeisen tarpeetonta siinä poikkeuksellisessa tilanteessa, jossa veroilmoituksen myöhästymiseen johtaneet seikat ovat Verohallinnon tiedossa jo veroilmoitusta annettaessa, koska ne on jo selvitetty verovelvollisen kanssa.

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. Myöhästymismaksua ei määrätä, jos myöhässä ilmoitetulle verolle määrätään veronkorotus.

Myöhästymismaksun määräämättä jättämistä koskeva säännös on oikeusharkintainen. Lain esitöiden (hallituksen esitys eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi, HE 224/2022 vp) mukaan verovelvollisesta riippumattomina syinä voitaisiin pitää esimerkiksi yleisen tietoverkon toimintahäiriötä ja Verohallinnon sähköisen asiointipalvelun toimintahäiriötä sekä muuta vastaavaa syytä. Jos laiminlyönti johtuu sen sijaan esimerkiksi verovelvollisen valtuuttaman toimijan menettelystä, kysymys ei olisi verovelvollisesta riippumattomasta syystä. Pätevänä syynä pidettäisiin taas muun muassa sairastumista tai ylivoimaista estettä. Ilmoittamisvelvollisuus tulisi kuitenkin täyttää mahdollisimman nopeasti esteen lakattua, jotta myöhästymismaksu voitaisiin jättää määräämättä. Muuna erityisenä syynä voitaisiin pitää esimerkiksi verovelvollisen vahingossa tekemää lasku-, kirjoitus- tai ilmaisuerehdystä. Myöhästymisen vähäisyys ei olisi peruste myöhästymismaksun määräämättä jättämiselle.

Myöhästymismaksun määrästä säädetään omaverotuslain 36 §:ssä.

Omaverotuslain 36 §:n 1 momentin mukaan myöhästymismaksun määrä on kolme euroa jokaiselta veroilmoituksen antamisen määräpäivää seuraavalta päivältä ilmoituksen antamisajankohtaan saakka, kuitenkin enintään 135 euroa. Jos ilmoitus annetaan yli 45 päivää ilmoituksen antamisen määräpäivän jälkeen, myöhästymismaksun määrä on kuitenkin edellä mainittu määrä lisättynä kahdella prosentilla myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä.

Omaverotuslain 36 §:n 2 momentin mukaan edellä 1 momentissa säädetystä poiketen verokaudelta annettavan oikaisuilmoituksen perusteella määrättävän myöhästymismaksun määrä on kaksi prosenttia myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä. Jos oikaisuilmoitus annetaan enintään 45 päivää ilmoituksen antamisen määräpäivän jälkeen, myöhästymismaksua ei kuitenkaan määrätä.

Omaverotuslain 36 §:n 3 momentin mukaan veron määrän perusteella määräytyvä myöhästymismaksu on verolajilta enintään 15 000 euroa verokaudessa.

Omaverotuslain 36 §:n 4 momentin mukaan veron määrän perusteella määräytyvää myöhästymismaksua oikaistaan, jos maksettavan veron määrä pienenee oikaisuilmoituksen, veron määräämisen, päätöksen oikaisun, muutoksenhaun tai muun vastaavan syyn seurauksena.

Myöhästymismaksu muodostuu päiväkohtaisesta ja veron määrän perusteella määräytyvästä myöhästymismaksusta.

Ilmoitettua palautettavaa veroa syntyy silloin, kun yrityksellä on enemmän vähennettävää arvonlisäveroa kuin maksettavaa arvonlisäveroa eli verokauden arvonlisävero on negatiivinen. Palautuksen käytöstä säädetään veronkantolaissa (11/2018). Palautuksen käyttämisestä ja säilyttämisestä säädetään veronkantolain 4 luvussa. Palautusta käytetään erääntyneille veroille tai muille saataville ennen palautuksen maksamista verovelvollisen tilille. Lisäksi Verohallinto voi käyttää palautuksen niiden verojen suoritukseksi, joista palautuksensaaja on vastuussa esimerkiksi yhtiön tai yhtymän kautta. Palautus tulee pankkitilille noin viikon päästä siitä, kun palautus on käsitelty. Käytännössä palautusta ei makseta verovelvollisen tilille, jos veroilmoituksen käsittely Verohallinnossa on kesken. Palautus käytetään kuitenkin erääntyneille veroille veronkantolain mukaisesti, vaikka ilmoituksen käsittely Verohallinnossa olisi vielä kesken.

Arvonlisäverotusta ja muita oma-aloitteisia veroja koskevaa lainsäädäntöä uudistettiin vuonna 2017 voimaantulleella lainsäädännöllä. Lain esitöiden (verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskeva lainsäädännöksi annettu hallituksen esitys, HE 29/2016 vp) 36 §:n säännöskohtaisissa perusteluissa on todettu, että oikaisuilmoituksen perusteella määrättäisiin myöhästymismaksua kaksi prosenttia myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä eli oikaisuilmoituksella ja aiemmin verokaudelle ilmoitetun veron määrän erotuksesta. Lain esitöissä todetaan, että liikaa ilmoitetulle palautettavan veron määrälle laskettaisiin myöhästymismaksua maksettavaa veroa koskevan pääsäännön mukaan. Tämä vastasi ennen uuden lain säätämistä sovellettua käytäntöä.

Ennen omaverotuslain voimaan tuloa veroilmoituksen myöhästymismaksusta ja myöhästymismaksun määrästä säädettiin verotililaissa (604/2009), joka kumottiin omaverotuslain voimaantulon yhteydessä. Kumotun verotililain 9 §:n 1 momentin mukaan myöhästymismaksu määrättiin myöhästyneen ilmoituksen johdosta myös silloin, kun ilmoitus asianomaista veroa koskevan lain mukaan oli annettava, vaikka kohdekaudelta ei tullut maksettavaksi veroa. Kumotussa verotililain 10 §:n 1 momentissa oli myöhästymismaksun määrää koskeva pääsääntö, jonka mukaan myöhästymismaksu laskettiin 15 prosentin korkokannan mukaisesti myöhässä ilmoitetulle maksettavan veron määrälle. Kumotun verotililain 10 §:n 3 momentin mukaan liikaa ilmoitettuun palautukseen oikeuttavaan arvonlisäveron määrään sovellettiin, mitä 1 momentissa säädettiin. Tämä säännös lisättiin lakiesitykseen eduskunnan valiokuntavaiheessa.

Omaverotuslakiin ei sisällytetty nimenomaista säännöstä siitä, että liikaa ilmoitetulle palautukseen oikeuttavan veron määrälle laskettaisiin myöhästymismaksua. Lain esitöissä (HE 29/2016 vp) on 36 §:n säännöskohtaisissa perusteluissa esitetty seuraava esimerkki:

Verovelvollinen ilmoittaa tammikuulta maksettavaa arvonlisäveroa 1 000 euroa 18.3. Myöhästymismaksua määrätään kuudelta päivältä 18 euroa. Verovelvollinen täydentää aiemmin antamaansa veroilmoitusta 30.4. antamalla oikaisuilmoituksen, jossa palautettavan veron määrä on 100 euroa. Myöhästymismaksua ei määrätä, koska veron määrä pienenee. Verovelvollinen täydentää aiemmin antamaansa veroilmoitusta 30.5. antamalla oikaisuilmoituksen, jossa maksettavan veron määrä on 200 euroa. Oikaisuilmoituksessa ilmoitetun veron ja verokaudella voimassa olevan ilmoituksen verojen erotus on 300 euroa. Verovelvolliselle määrätään myöhästymismaksua kaksi prosenttia veron määrän erotuksesta eli 6 euroa. Myös verokauden ensimmäisen veroilmoituksen myöhästymisestä määrätty 18 euron suuruinen myöhästymismaksu jää voimaan.

Edellä kuvatusta esimerkistä ilmenee lainsäätäjän tarkoitus, että ilmoitetun palautettavan veron määrän pieneminen otettaisiin huomioon ilmoitettavana maksettavana verona, josta myöhästymismaksun määrä tulisi laskea.

Korkein hallinto-oikeus on kuitenkin 23.12.2022 antamassaan päätöksessä taltio H3774 katsonut, että oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain myöhästymismaksua koskevan säännöksen perusteella ei ole ollut selvää, että ilmoitetun palautettavan veron määrän pienentäminen otettaisiin huomioon ilmoitettavana maksettavana verona, josta myöhästymismaksun määrä laskettaisiin. Korkein hallinto-oikeus totesi päätöksessään muun ohessa, että asian arvioinnissa oli annettava merkitystä myös perustuslakivaliokunnan lausunnoista ilmenevälle perustuslaista johtuvalle vaatimukselle sanktioluonteisia hallinnollisia seuraamuksia koskevan lainsäädännön täsmällisyydestä. Lisäksi oli otettava huomioon se, mitä valtiovarainvaliokunta oli todennut aiemmin verotililain säätämisen yhteydessä myöhästymismaksun määräämistä koskevan säännöksen täsmällisyydestä verovelvollisen ilmoittaessa liikaa arvonlisäveron palautusta, ja se, kuinka tämä oli otettu huomioon verotililaissa. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan, toisin kuin aikaisemmin verotililaissa, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa ei ole säännöstä siitä, että liikaa ilmoitettuun palautukseen oikeuttavaan arvonlisäveron määrään sovellettaisiin, mitä myöhässä ilmoitetusta maksettavan veron määrästä säädetään.

### **3 Ehdotuksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset**

#### **3.1 Arvonlisäverolaki**

Esityksen tavoitteena on muuttaa maatalouden interventiorahaston verovelvollisuusasemaa arvonlisäverotuksessa siten, että tarve rahaston lisäpääomittamiseen talousarviosiirroin vähenisi. Maatalouden interventiorahaston toiminnan luonteesta johtuen arvonlisäverolain 7 §:n 1 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi säännös siitä, että interventiorahasto olisi erikseen verovelvollinen harjoittamastaan arvonlisäverolain 1 §:ssä tarkoitettua liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta, eikä siihen sovellettaisi, mitä arvonlisäverolaissa säädetään valtiosta.

Lisäksi ehdotetaan, että eräitä arvonlisäverolain 94 ja 209 b §:ssä olevia viittauksia tarkistettaisiin.

#### **3.2 Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä**

Esityksen tavoitteena on selkeyttää ja täsmentää myöhästymismaksun määräämistä koskevia säännöksiä ja siten parantaa verovelvollisen oikeusturvaa ja verotuksen ennakoitavuutta sekä edistää verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua. Tavoitteena on lisäksi varmistaa, että verovelvollinen täyttää ilmoitusvelvollisuutensa ja antaa oikean sisältöisen ilmoituksen oikea-aikaisesti.

Esityksessä ehdotetaan, että omaverotuslain myöhästymismaksua koskevaa säännöstä muutettaisiin sääntelyn täsmentämiseksi. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen (KHO 23.12.2022, taltio H3774) johdosta edellä mainittuun lakiin ehdotetaan otettavaksi nimenomainen säännös myöhästymismaksun määräämisestä silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut liikaa palautettavaa arvonlisäveroa.

Esityksessä ehdotetaan, että myöhästymismaksua koskeva säännös tulisi sovellettavaksi tilanteessa, jossa verovelvollinen on ensin ilmoittanut veroilmoituksella palautukseen oikeuttavan arvonlisäveron, mutta liian suurena, ja sen jälkeen ilmoittanut oikaisuilmoituksella oikean,

alemman määrän. Edellä kuvattu tilanne on täysin rinnastettavissa tilanteeseen, jossa verovelvollinen ilmoittaa oikaisuilmoituksella lisää maksettavaa veroa, joten myös näissä tilanteissa tulisi määrätä myöhästymismaksu. Tämä vastaisi aiemmin voimassa ollutta verotililain sääntelyä, omaverotuslain esitöistä ilmenevää lain tarkoitusta sekä ennen korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä sovellettua verotuskäytäntöä.

Lisäksi täsmennettäisiin vastaavasti myöhästymismaksun oikaisemista koskevaa säännöstä sekä myöhästymismaksun sijaan määrättävää veronkorotusta koskevaa säännöstä.

## **4 Esityksen pääasialliset vaikutukset**

### **4.1 Myöhästymismaksua koskeva muutos**

#### *Johdanto*

Myöhästymismaksua koskeva muutos selkeyttäisi sitä, millä tavoin myöhästymismaksua määrätään liikaa ilmoitetusta palautettavasta arvonlisäverosta. Muutoksen arvioidaan parantavan ilmoittamisen oikea-aikaisuutta ja veroilmoitusten oikeellisuutta. Tämä vähentäisi ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönneistä Verohallinnolle aiheutuvia hallinnollisia kustannuksia sekä edistäisi veron kertymistä.

#### *Vaikutukset valtion talousarvioon*

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.

Verohallinnon tietoaaineiston mukaan sellaisia vuoden 2023 verokausien arvonlisäveroilmoituksia, joihin liittyen oli annettu oikaisuilmoitus yli 45 päivää ilmoituksen antamisen määräpäivän jälkeen, joilla palautettavan arvonlisäveron määrä oli oikaisuilmoituksella pienentynyt, ja joille oli määrätty myöhästymismaksu, oli yhteensä noin 7 500 kappaletta. Tällaisille arvonlisäveroilmoituksille määrättyjen myöhästymismaksujen arvo oli yhteensä noin 700 000 euroa.

Tästä arvonlisäveroilmoitusjoukosta puolestaan sellaisia ilmoituksia, joilla lisäksi edellisen ilmoituksen käsittely oli kesken oikaisuilmoituksen saapuessa, ja joille oli määrätty myöhästymismaksu, oli noin 450 kappaletta. Näiden myöhästymismaksujen arvo oli yhteensä noin 40 000 euroa. Ehdotettu muutos koskisi erityisesti tätä ilmoitusjoukkoa, sillä Verohallinnon ohjeeseen perustuvan nykykäytännön mukaan myöhästymismaksua ei määrätä tällaisessa tilanteessa.



Ehdotetun muutoksen vaikutusta määrättyjen myöhästymismaksujen kappalemäärään ja arvoon vuositasolla ei voida suoraan käytettävissä olevalla tietoaineiston tarkkuustasolla arvioida yksinomaan vuoden 2023 verokausille määrättyjen myöhästymismaksujen tai kyseiseen vuoteen kohdentuneiden oikaisuilmoitusten perusteella. Ehdotetun muutoksen seurauksia voidaan kuitenkin pyrkiä arvioimaan vertaamalla muutoksen kohteena olevaa oikaisuilmoitusten joukkoa muihin soveltuviin oikaisuilmoituksiin.

Ehdotetun muutoksen myötä myöhästymismaksuja arvioidaan määrättävän enemmän vuositasolla staattisesti laskien muutamille kymmenille oikaisuilmoituksille nykytilaan verrattuna. Keskimääräistä myöhästymismaksun arvoa ja arviota lukumäärän lisäyksestä hyödyntäen myöhästymismaksujen arvon arvioidaan ehdotetun muutoksen seurauksena kasvavan vuositasolla staattisesti laskien muutamilla tuhansilla euroilla.

Ehdotetun muutoksen vaikutus valtion talousarvioon arvioidaan siten kokonaisuudessaan vähäiseksi.

#### *Vaikutukset yrityksiin*

Nykyistä selkeämpien myöhästymismaksun määräämistä koskevien säännösten voidaan arvioida parantavan verovelvollisten oikeusturvaa.

Ehdotettu muutos voi vähäisessä määrin rasittaa niiden verovelvollisten taloutta, joihin kasvanut myöhästymismaksujen määrä kohdistuisi. Koska ehdotettu muutos koskee kuitenkin pientä osaa verovelvollis- ja veroilmoitusjoukosta, arvioidaan rasitus kokonaisuudessaan vähäiseksi. Lisäksi, mikäli verovelvollinen täyttää ilmoitusvelvollisuuden ajallaan ja oikeansisältöisenä, ei ehdotetulla muutoksella ole vaikutuksia verovelvolliseen. Ehdotetun muutoksen voidaankin arvioida luovan verovelvolliselle kannustimen ilmoittaa oikea veron määrä nykytilaa aiemmin.

#### *Vaikutukset kotitalouksiin*

Kun otetaan huomioon ehdotetun muutoksen kohteena olevan verovelvollis- ja veroilmoitusjoukon koko, muutoksella ei arvioida olevan merkittäviä vaikutuksia kotitalouksiin.

#### *Vaikutukset yhdenvertaisuuteen ja sukupuolten tasa-arvoon*

Muutos lisääisi verotuksen ennakoitavuutta ja edistäisi verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua, sillä myöhästymismaksun määrääminen ei olisi riippuvainen siitä, onko Verohallinto ottanut aiemman veroilmoituksen käsiteltäväksi vai ei.

Kun otetaan huomioon ehdotetun muutoksen kohteena olevan verovelvollis- ja veroilmoitusjoukon koko, muutoksella ei arvioida olevan merkittäviä vaikutuksia sukupuolten tasa-arvoon.

#### *Vaikutukset viranomaisiin*

Ehdotettu muutos aiheuttaisi Verohallinnolle vähäisiä asiakasohjaukseen, ohjeistukseen ja tiedottamiseen liittyviä hallinnollisia kustannuksia. Ehdotetulla muutoksella ei olisi vaikutusta Verohallinnon tietojärjestelmiin. Muutosten ei arvioida aiheuttavan Verohallinnolle lisärahoitus-tarvetta.

## 4.2 Maatalouden interventiorahaston verovelvollisuus

Ehdotettu muutos maatalouden interventiorahaston merkitsemisestä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tarkoittaisi sitä, että interventiorahaston arvonlisäverovelvollisuuden osalta palattaisiin 1.1.2021 edeltävään tilanteeseen. Arvonlisäverovelvollisena interventiorahastolla olisi oikeus vähentää verollista liiketoimintaansa varten ostamistaan tavaroista tai palveluista suoritettavat arvonlisäverot. Vähennysoikeuden arvioidaan vähentävän tarpeita interventiorahaston lisäpääomittamiseen talousarviosiirroin. Toisaalta interventiorahaston toiminnassaan tekemät vähennykset pienentäisivät arvonlisäveron kertymää.

Ehdotetun muutoksen taloudellisten vaikutusten laajuus riippuu siitä, missä määrin interventiorahasto tulisi muutoksen jälkeen toteuttamaan interventiotointa. Mikäli interventiorahasto toteuttaisi esimerkiksi merkittäviä interventio-ostoja, olisi niihin sisältyvän, vähennettävän arvonlisäveron määräkin merkittävä. Markkinatilannetta ja interventiotointien tarvetta on kuitenkin vaikea ennakoita. Interventiorahaston vuoden 2023 tilinpäätöksen mukaan vuodelle 2023 ennakoitiin mahdollisiin ostoihin sisältyvien arvonlisäverokulujen olevan noin 160 000 euroa. Ennakoidut ostot eivät tilinpäätöksen mukaan toteutuneet vuonna 2023, joten myöskään ostojen arvonlisävero ei jäänyt rasittamaan interventiorahastoa.

Viimeisimpiin interventiorahaston tilinpäätöstietoihin interventio-ostoista perustuen ehdotetun muutoksen vaikutus valtion talousarvioon arvioidaan vähäiseksi. Vaikutuksen merkittävyys voi kuitenkin vaihdella interventio-ostojen toteutumisesta ja näiden ennakoinnista talousarviossa riippuen.

Muutoksella ei arvioida olevan vaikutuksia viranomaisiin.

## 5 Lausuntopalaute

[X]

## 6 Säännöskohtaiset perustelut

### 6.1 Arvonlisäverolaki

7 §. Arvonlisäverolain 7 §:n 1 momentin mukaan valtion liikelaitokset, Huoltovarmuuskeskus, Suomen Pankki ja Kansaneläkelaitos ovat harjoittamastaan 1 §:ssä tarkoitettua toiminnasta erikseen verovelvollisia. Pykälän 2 momentin mukaan, mitä jäljempänä säädetään valtiosta, ei sovelleta 1 momentissa tarkoitettuihin laitoksiin. Lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä.

Esityksen jaksossa 2.1 mainituista maatalouden interventiorahaston toiminnan luonteeseen liittyvistä syistä johtuen arvonlisäverolain 7 §:n 1 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi säännös siitä, että maatalouden interventiorahasto olisi erikseen verovelvollinen harjoittamastaan arvonlisäverolain 1 §:ssä tarkoitettua liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta, eikä siihen siten sovellettaisi, mitä arvonlisäverolaissa säädetään valtiosta.

94 §. Pykälässä säädetään tavaroiden maahantuonnin verottomuudesta. Pykälän 1 momentin 12 kohdan mukaan verotonta on Yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1186/2009 (*tullittomuusasetus*) 3–22, 54–56, 59, 74–103, 106, 112 ja 113 artiklan sekä II liitteen B kohdassa tarkoitettujen 43 artiklan perusteella tullittomien tavaroiden

maahantuonti. Pykälän 1 momentin 12 kohtaa on muutettu lailla 310/2023 siten, että siitä poistettiin kohdassa aiemmin ollut maininta tullittomuusasetuksen 60–65 artiklasta. Näiden artiklojen mukaisesta verottomuudesta säädetään edellä mainitun lakimuutoksen myötä pykälän 1 momentin 15 a kohdassa. Pykälän 1 momentin 15 a kohdan mukaan verotonta on tullittomuusasetuksen 60–65 artiklan mukaan tullittomien tavaroiden maahantuonti edellyttäen, että tavarat on saatu ilmaiseksi.

Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta muun muassa neuvoston direktiivissä 83/181/ETY tarkoitettujen tavaroiden lopullinen maahantuonti. Direktiivin 77/388/ETY 14 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalasta vapautettaessa tietty tavaroiden lopullinen maahantuonti arvonlisäverosta 28.3.1983 annettu neuvoston direktiivi 83/181/ETY on korvattu direktiivin 2006/112/EY 143 artiklan b ja c alakohdan soveltamisalasta vapautettaessa tietty tavaroiden lopullinen maahantuonti arvonlisäverosta 19.10.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/132/EY, jäljempänä *maahantuontidirektiivi*. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan verosta on vapautettava vastaavasti yhteisön tullialueeseen kuuluvilta kolmansilta alueilta tulevien tavaroiden lopullinen maahantuonti.

Maahantuontidirektiivin 41 artiklan mukaan kansainvälisiin urheilutapahtumiin osallistuville henkilöille tai eläimille tarkoitetut lääke- tai eläinlääketieteelliset lääkevalmisteet on maahantuonnissa vapautettava veroista tarvittavissa määrin näiden henkilöiden tai eläinten tarpeiden täyttämiseksi niiden yhteisössä oleskelun ajan. Kansainvälisissä urheilutapahtumissa käytettävien lääkevalmisteiden osalta maahantuontidirektiivissä ei aseteta vapautuksen edellytykseksi, että tavarat on saatu ilmaiseksi. Vastaavasti tullittomuusasetuksen 60 artiklan mukaan tuontitullittomuus myönnetään kansainvälisiin urheilutapahtumiin osallistuville kolmansista maista tuleville henkilöille tai eläimille tarkoitetuille lääke- tai eläinlääketieteellisille lääkevalmisteille siinä määrin kuin on tarpeen näiden henkilöiden tai eläinten tarpeiden täyttämiseksi yhteisön tullialueella oleskelun aikana.

Edellä sanotun vuoksi viittaus tullittomuusasetuksen 60 artiklaan poistettaisiin 1 momentin 15 a kohdasta ja siirrettäisiin pykälän 1 momentin 12 kohtaan.

**209 b §.** Pykälässä säädetään laskunantovelvollisuudesta. Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan myyjän on annettava ostajalle lasku, jos ostajana on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja sellaisesta myynnistä toisessa jäsenvaltiossa, joka olisi 4, 5, 27, 34, 36, 37, 39 ja 45 §:n, 59 §:n 1–3 ja 5–6 kohdan sekä 60 ja 61 §:n nojalla veroton, jos se olisi tapahtunut Suomessa.

Pykälän 1 momentin 3 kohdassa mainittu arvonlisäverolain 59 §:n 5 kohta on kumottu arvonlisäverolain muuttamisesta annetulla lailla (1119/2018), joka on tullut voimaan 1.1.2019. Pykälän 1 momentin 3 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että säännöksessä oleva viittaus poistettaisiin. Kuurojen tulkkauspalvelujen verottomuudesta säädetään voimassa olevan lainsäädännön mukaan osana sosiaalihuollon verottomuutta. Lain 37 §:ssä säädetään sosiaalihuoltona tapahtuvan palvelujen ja tavaroiden myynnin verottomuudesta. Lain 38 §:n 2 momentin säädetään siitä, että sosiaalihuollolla tarkoitetaan myös sellaisia kuulo-, kuulonäkö- tai puhevamman tai muun vastaavan vamman johdosta suoritettavia tulkkauspalveluja, joita järjestetään lain nojalla tai avustetaan valtion varoin. Pykälän 1 momentin 3 kohdassa on viittaus lain 37 §:ään, joten tämän vuoksi ei lisättäisi uutta viittausta. Säännöksen tosiasiallinen soveltamisala säilyisi ennallaan.

Pykälän 2 momentin 1 kohdan mukaan lasku on annettava myös muun muassa 72 b §:n 4 momentissa tarkoitettua myynnistä, jos ostaja on yksityishenkilö. Lain 72 b §:n 4 momenttiin sisältyneet säännökset otettiin 5 momenttiin arvonlisäverolain muuttamisesta annetulla lailla (387/2021), joka on tullut voimaan 1.7.2021. Lain 72 b §:n nykyisessä 5 momentissa on uusien kuljetusvälineiden verottomuutta koskeva säännös. Pykälän 2 momentin 1 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että säännöksessä oleva viittaus lain 72 b §:n 4 momenttiin tarkistettaisiin koskemaan lain 72 b §:n 5 momenttia.

## **6.2 Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä**

**36 §.** *Myöhästymismaksun määrä.* Pykälässä säädetään myöhästymismaksun määrästä.

Pykälän 2 momentissa säädetään oikaisuilmoituksen perusteella määrättävästä myöhästymismaksusta.

Säännökseen lisättäisiin uusi 3 momentti, jonka mukaan liikaa ilmoitettuun palautukseen oikeuttavaan arvonlisäveron määrään sovellettaisiin, mitä 2 momentissa säädetään myöhässä ilmoitetusta maksettavasta verosta. Jos verovelvollinen ilmoittaisi veroilmoituksella yli 45 päivää myöhässä palautettavaa arvonlisäveroa, joka olisi vähemmän kuin aiemmin verokaudelle ilmoitettu palautettavan arvonlisäveron määrä, voitaisiin verovelvolliselle määrätä prosenttiperusteinen myöhästymismaksu. Myöhästymismaksu määrättäisiin oikaisuilmoituksella ja aiemmin verokaudelle ilmoitetun arvonlisäveron määrän erotuksesta. Myöhästymismaksu määrättäisiin riippumatta siitä, onko verovelvollinen saanut tämän määrän hyväkseen.

Pykälän nykyinen 3 momentti siirrettäisiin 4 momenttiin.

Uudessa 5 momentissa säädetäisiin nykyistä 4 momenttia vastaavasti veron määrän perusteella määräytyvän myöhästymismaksun oikaisemisesta silloin, jos maksettavan veron määrä pienee. Momenttia täsmennettäisiin siten, että myöhästymismaksua oikaistaisiin myös silloin, jos palautettavan veron määrä kasvaa. Säännöksen täsmennys ei muuttaisi nykytilaa.

*Esimerkit:*

1) Verovelvollinen ilmoittaa tammikuulta palautettavaa arvonlisäveroa 10 000 euroa 12.3. Verovelvollinen korjaa aiemmin antamaansa veroilmoitusta 30.5. antamalla oikaisuilmoituksen, jossa palautettavan arvonlisäveron määrä on 7 000 euroa. Oikaisuilmoituksessa ilmoitetun veron ja verokaudella voimassa olevan ilmoituksen veron erotus on 3 000 euroa. Verovelvolliselle määrätään myöhästymismaksua kaksi prosenttia liikaa ilmoitetun palautettavan arvonlisäveron määrästä eli 60 euroa.

2) Verovelvollinen ilmoittaa tammikuulta palautettavaa arvonlisäveroa 3 000 euroa 12.3. Verovelvollinen korjaa aiemmin antamaansa veroilmoitusta 30.5. antamalla oikaisuilmoituksen, jossa palautettavan arvonlisäveron määrä on 1 000 euroa. Oikaisuilmoituksessa ilmoitetun veron ja verokaudella voimassa olevan ilmoituksen veron erotus on 2 000 euroa. Verovelvolliselle määrätään myöhästymismaksua kaksi prosenttia liikaa ilmoitetun palautettavan arvonlisäveron määrästä eli 40 euroa.

Verovelvollinen antaa tämän jälkeen 30.6. toisen oikaisuilmoituksen, jossa maksettavan arvonlisäveron määrä on 1 000 euroa. Toisessa oikaisuilmoituksessa ilmoitetun veron ja verokaudella voimassa olevan aiemman oikaisuilmoituksen veron erotus on 2 000 euroa. Verovelvolliselle

määrätään myöhästymismaksua kaksi prosenttia arvonlisäveron määrän erotuksesta eli 40 euroa. Myös verokauden ensimmäisen oikaisuilmoituksen perusteella määrätty 40 euron suuruisen myöhästymismaksu jää voimaan.

3) Verovelvollinen ilmoittaa tammikuulta palautettavaa arvonlisäveroa 1 000 euroa 12.3. Verovelvollinen korjaa aiemmin antamaansa veroilmoitusta 30.5. antamalla oikaisuilmoituksen, jossa palautettavan arvonlisäveron määrä on 2 000 euroa. Verovelvolliselle ei määrätä myöhästymismaksua, koska oikaisuilmoituksessa palautettavan arvonlisäveron määrä kasvaa.

4) Verovelvollinen ilmoittaa tammikuulta palautettavaa arvonlisäveroa 20 000 euroa 12.3. Verovelvollinen korjaa aiemmin antamaansa veroilmoitusta 30.5. antamalla oikaisuilmoituksen, jossa palautettavan arvonlisäveron määrä on 17 000 euroa. Oikaisuilmoituksessa ilmoitetun veron ja verokaudella voimassa olevan ilmoituksen veron erotus on 3 000 euroa. Verovelvolliselle määrätään myöhästymismaksua kaksi prosenttia liikaa ilmoitetun palautettavan arvonlisäveron määrästä eli 60 euroa.

Verovelvollinen antaa tämän jälkeen 30.6. toisen oikaisuilmoituksen, jossa palautettavan arvonlisäveron määrä on 18 000 euroa. Toisessa oikaisuilmoituksessa palautettavan arvonlisäveron määrä kasvaa 1 000 euroa verrattuna ensimmäiseen oikaisuilmoitukseen. Verovelvolliselle aiemmin määrättyä liikaa ilmoitetun palautettavan veron määrän perusteella määräytynyttä myöhästymismaksua oikaistaan siten, että myöhästymismaksun määrä alenee vastaavasti. Oikaistu myöhästymismaksu on 40 euroa.

**38 §. Veronkorotuksen määrä.** Pykälässä säädetään veronkorotuksen määrästä.

Pykälän 5 momentissa säädetään omaverotuslain 37 §:n 3 momentin perusteella verovelvolliselle myöhästymismaksun sijaan määrättävän veronkorotuksen määrästä. Kyseisen säännöksen mukaan verovelvolliselle määrätään myöhästymismaksun sijaan veronkorotus, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai oikaisee veron määrää ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että myöhästymismaksusta tai veronkorotuksesta vapauduttaisiin. Voimassa olevan omaverotuslain 38 §:n 5 momentin mukaan myöhästymismaksun sijaan määrätty veronkorotus lasketaan myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä. Säännöstä täsmennettäisiin ehdotettua 36 §:n muutosta vastaavasti siten, että liikaa ilmoitettuun palautukseen oikeuttavaan arvonlisäveroon sovelletaan, mitä tässä momentissa säädetään maksettavasta verosta. Myöhästymismaksun sijaan määrättävä veronkorotus laskettaisiin liikaa ilmoitetun palautettavan arvonlisäveron määrästä. Säännöksen täsmennys ei muuttaisi nykytilaa.

## **7 Voimaantulo**

Ehdotetaan, että lait tulevat voimaan mahdollisimman pian. Maatalouden interventiorahaston verovelvollisuutta koskeva arvonlisäverolain 7 §:n muutos tulisi kuitenkin voimaan vasta vuoden 2025 alusta.

Arvonlisäverolakia sovellettaisiin, kun veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Omaverotuslain myöhästymismaksun määrää koskevaa 36 §:n uutta 3 momenttia sovellettaisiin ensimmäisen kerran sen verokauden verotusmenettelyyn, joka on alkanut ehdotetun lain tultua voimaan. Omaverotuslain 11 §:n 3 momentissa tarkoitetun paliskuntaryhmän arvonlisäverotuksessa sovellettavan verokauden osalta ehdotettua säännöstä sovellettaisiin ensimmäisen kerran lain voimaantulon jälkeen päättyvältä verokaudelta määrättävään myöhästymismaksuun. Paliskuntaryhmän arvonlisäverotuksessa sovellettava verokausi on pronomiivivuosi eli 1.6.–31.5.

Ennen ehdotetun lain voimaantuloa päättyneeltä verokaudelta määrättävään myöhästymismaksuun sovellettaisiin ehdotetun lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

## **8 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys**

Esitys on myöhästymismaksun osalta merkityksellinen erityisesti lain täsmällisyyden vaatimuksen vuoksi. Perustuslain 81 §:stä ilmenee verotuksen laillisuusperiaate, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkinnan mukaan verotukseen liittyvien laiminlyöntien seuraamukset, kuten veronkorotus, myöhästymismaksu ja laiminlyöntimaksu, eivät ole perustuslain 81 §:n mielessä sen paremmin veroja kuin maksujakaan, vaan lainvastaisesta teosta määrättäviä sanktioluonteisia hallinnollisia seuraamuksia. Valiokunta on asiallisesti rinnastanut rangaistusluonteisen taloudellisen seuraamuksen rikosoikeudelliseen seuraamukseen (ks. esim. PeVL 21/2020 vp, s. 2, PeVL 12/2019 vp, s. 7-8, PeVL 9/2018 vp, s. 2, PeVL 2/2017 vp, s. 4-5, PeVL 14/2013 vp, PeVL 17/2012 vp, PeVL 9/2012 vp, s. 2/I). Hallinnollisen seuraamuksen yleisistä perusteista on säädetty perustuslain 2 §:n 3 momentin edellyttämällä tavalla lailla, koska sen määräämiseen sisältyy julkisen vallan käyttöä (esim. PeVL 21/2020 vp, s. 2). Lisäksi valiokunta on katsonut, että vaikka perustuslain 8 §:n rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen täsmällisyysvaatimus ei sellaisenaan kohdistu hallinnollisten seuraamusten sääntelyyn, ei tarkkuuden yleistä vaatimusta kuitenkaan voida tällaisen sääntelyn yhteydessä sivuuttaa (esim. PeVL 9/2018 vp, s. 3, PeVL 39/2017 vp, s. 3, PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 15/2016 vp, s. 5, PeVL 10/2016 vp, s. 7, PeVL 11/2012 vp, s. 5).

Hallinnollisista sanktioista säädettyäessä on kiinnitettävä erityistä huomiota sääntelyn tarkkaraajaisuuteen ja toimenpiteen kohteena olevan oikeusturvaan (esim. PeVL 14/2013 vp, s. 2). Laista tulee käydä yksiselitteisesti ilmi, minkä lainsäädännön vastaisista teoista tai laiminlyönneistä voi olla seuraamuksena sanktio. Lisäksi sanktioitavat teot ja laiminlyönnit on laissa luonnehdittava niiden yksilöimiseksi (ks. PeVL 9/2018 vp, PeVL 10/2016 vp ja PeVL 57/2010 vp, s. 2/II). Aineellisen säännöksen yhteydessä tulisi olla viittaus hallinnollisen seuraamusmaksun määräämiseen (PeVL 21/2020 vp).

Oikeasuhtaisuuden kannalta merkittäviä ovat paitsi säännökset sanktioiden suuruudesta myös säännökset seuraamuksen suuruuden määräytymisessä huomioon otettavista seikoista ja seuraamusmaksun määräämättä jättämisestä (PeVL 12/2019 vp, s. 7). Valiokunta on myös käytännössään edellyttänyt, että viranomaisen harkinnan sanktion määräämättä jättämisestä tulee olla sidottua harkintaa siten, että seuraamusmaksu on jätettävä määräämättä laissa säädettyjen edellytysten täytyessä (PeVL 46/2021 vp, 17 kohta viittauksineen).

Myöhästymismaksu on luonteeltaan sanktioluonteinen hallinnollinen seuraamus. Kysymys on julkisen vallan käytöstä, jonka tulee perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan perustua lakiin. Lakiehdotuksessa myöhästymismaksua ja myöhästymismaksun sijaan määrättävää veronkorotusta koskevaa sääntelyä täsmennetään ja selkiytetään, jotta sääntely täyttää oikeusvarmuuden ja lain täsmällisyyden vaatimukset.

Hallituksen käsityksen mukaan lakiehdotukset voidaan hyväksyä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

*Ponsi*

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

## Laki

### arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 7 §:n 1 momentti, 94 §:n 1 momentin 12 ja 15 a kohta sekä 209 b §:n 1 momentin 3 kohta ja 2 momentin 1 kohta,  
sellaisina kuin ne ovat, 7 §:n 1 momentti laissa 1392/2010, 94 §:n 1 momentin 12 ja 15 a kohta laissa 310/2023 ja 209 b §:n 1 momentin 3 kohta ja 2 momentin 1 kohta laissa 399/2012, seuraavasti:

#### 7 §

Valtion liikelaitokset, Huoltovarmuuskeskus, maatalouden interventiorahasto, Suomen Pankki ja Kansaneläkelaitos ovat harjoittamastaan 1 §:ssä tarkoitetusta toiminnasta erikseen verovelvollisia.

#### 94 §

Verotonta on seuraavien tavaroiden maahantuonti:

12) Yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1186/2009 (tullittomuusasetus) 3–22, 54–56, 59, 60, 74–103, 106, 112 ja 113 artiklan sekä II liitteen B kohdassa tarkoitetut 43 artiklan perusteella tullittomat tavarat;

15 a) tullittomuusasetuksen 61–65 artiklan mukaan tullittomat tavarat edellyttäen, että tavarat on saatu ilmaiseksi;

#### 209 b §

Myyjän on annettava ostajalle lasku, jos ostajana on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja:

3) sellaisesta myynnistä toisessa jäsenvaltiossa, joka olisi 4, 5, 27, 34, 36, 37, 39 ja 45 §:n, 59 §:n 1–3 ja 6 kohdan sekä 60 ja 61 §:n nojalla veroton, jos se olisi tapahtunut Suomessa.

Lasku on annettava myös:

1) 19 a §:ssä ja 72 b §:n 5 momentissa tarkoitetusta myynnistä, jos ostaja on yksityishenkilö;

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Sen 7 §:n 1 momentti tulee kuitenkin voimaan vasta 1 päivänä tammikuuta 2025.

Tätä lakia sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus syntyy lain tultua voimaan.



## 2.

### Laki

#### oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 36 ja 38 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 36 §:n 4 momentti ja 38 §:n 5 momentti sekä  
lisätään 36 §:ään uusi 3 momentti, jolloin nykyinen 3 momentti ja muutettu 4 momentti siirtyvät 4 ja 5 momentiksi seuraavasti:

#### 36 §

##### *Myöhästymismaksun määrä*

---

Liikaa ilmoitettuun palautukseen oikeuttavaan arvonlisäveron määrään sovelletaan, mitä 2 momentissa säädetään myöhässä ilmoitetusta maksettavasta verosta.

---

Veron määrän perusteella määräytyvää myöhästymismaksua oikaistaan, jos maksettavan veron määrä pienenee oikaisuilmoituksen, veron määräämisen, päätöksen oikaisun, muutoksenhaun tai muun vastaavan syyn seurauksena. Mitä tässä momentissa säädetään veron määrän perusteella määräytyvän myöhästymismaksun oikaisemisesta, sovelletaan myös, jos palautukseen oikeuttavan arvonlisäveron määrä kasvaa.

#### 38 §

##### *Veronkorotuksen määrä*

---

Edellä 37 §:n 3 momentin perusteella määrätty veronkorotus on tämän pykälän 1 ja 2 momentin mukainen määrä myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä. Liikaa ilmoitettuun palautukseen oikeuttavaan arvonlisäveroon sovelletaan, mitä tässä momentissa säädetään maksettavasta verosta.

---

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lain 36 §:n 3 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran lain voimaantulopäivänä ja sen jälkeen alkavalta verokaudelta sekä lain voimaantulopäivän jälkeen päättyvältä 11 §:n 3 momentissa tarkoitettulta verokaudelta määrättävään myöhästymismaksuun.

Ennen lain voimaantuloa päättyneeltä verokaudelta määrättävään myöhästymismaksuun sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Helsingissä x.x.20xx

**Pääministeri**

**Petteri Orpo**

valtiovarainministeri Riikka Purra

1.

## Laki

### arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 7 §:n 1 momentti, 94 §:n 1 momentin 12 ja 15 a kohta sekä 209 b §:n 1 momentin 3 kohta ja 2 momentin 1 kohta,  
sellaisina kuin ne ovat, 7 §:n 1 momentti laissa 1392/2010, 94 §:n 1 momentin 12 ja 15 a kohta laissa 310/2023 ja 209 b §:n 1 momentin 3 kohta ja 2 momentin 1 kohta laissa 399/2012, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

7 §

Valtion liikelaitokset, Huoltovarmuuskeskus, Suomen Pankki ja Kansaneläkelaitos ovat harjoittamastaan 1 §:ssä tarkoitetusta toiminnasta erikseen verovelvollisia.

7 §

Valtion liikelaitokset, Huoltovarmuuskeskus, *maatalouden interventiorahasto*, Suomen Pankki ja Kansaneläkelaitos ovat harjoittamastaan 1 §:ssä tarkoitetusta toiminnasta erikseen verovelvollisia.

94 §

Verotonta on seuraavien tavaroiden maahantuonti:

12) Yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1186/2009 (*tullittomuusasetus*) 3–22, 54–56, 59, 74–103, 106, 112 ja 113 artiklan sekä II liitteen B kohdassa tarkoitetut 43 artiklan perusteella tullittomat tavarat;

94 §

Verotonta on seuraavien tavaroiden maahantuonti:

12) Yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1186/2009 (*tullittomuusasetus*) 3–22, 54–56, 59, *60*, 74–103, 106, 112 ja 113 artiklan sekä II liitteen B kohdassa tarkoitetut 43 artiklan perusteella tullittomat tavarat;

15 a) tullittomuusasetuksen 60–65 artiklan mukaan tullittomat tavarat edellyttäen, että tavarat on saatu ilmaiseksi;

15 a) tullittomuusasetuksen *61*–65 artiklan mukaan tullittomat tavarat edellyttäen, että tavarat on saatu ilmaiseksi;

209 b §

Myyjän on annettava ostajalle lasku, jos ostajana on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja:

209 b §

Myyjän on annettava ostajalle lasku, jos ostajana on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja:

3) sellaisesta myynnistä toisessa jäsenvaltiossa, joka olisi 4, 5, 27, 34, 36, 37, 39 ja 45 §:n, 59 §:n 1–3 ja 5–6 kohdan sekä 60 ja 61

3) sellaisesta myynnistä toisessa jäsenvaltiossa, joka olisi 4, 5, 27, 34, 36, 37, 39 ja 45 §:n, 59 §:n 1–3 ja 6 kohdan sekä 60 ja 61 §:n

*Voimassa oleva laki*

§:n nojalla veroton, jos se olisi tapahtunut Suomessa.

Lasku on annettava myös:

1) 19 a §:ssä ja 72 b §:n 4 momentissa tarkoitetusta myynnistä, jos ostaja on yksityishenkilö;

---

*Ehdotus*

nojalla veroton, jos se olisi tapahtunut Suomessa.

Lasku on annettava myös:

1) 19 a §:ssä ja 72 b §:n 5 momentissa tarkoitetusta myynnistä, jos ostaja on yksityishenkilö;

---

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .  
Sen 7 §:n 1 momentti tulee kuitenkin voimaan  
vasta 1 päivänä tammikuuta 2025.*

*Tätä lakia sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus syntyy lain tultua voimaan.*

---

## 2.

### Laki

#### oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 36 ja 38 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 36 §:n 4 momentti ja 38 §:n 5 momentti sekä  
lisätään 36 §:ään uusi 3 momentti, jolloin nykyinen 3 momentti ja muutettu 4 momentti siirtyvät 4 ja 5 momentiksi seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

36 §

36 §

*Myöhästymismaksun määrä*

*Myöhästymismaksun määrä*

Myöhästymismaksun määrä on kolme euroa jokaiselta veroilmoituksen antamisen määräpäivää seuraavalta päivältä ilmoituksen antamisajankohtaan saakka, kuitenkin enintään 135 euroa. Jos ilmoitus annetaan yli 45 päivää ilmoituksen antamisen määräpäivän jälkeen, myöhästymismaksun määrä on kuitenkin edellä mainittu määrä lisättyinä kahdella prosentilla myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä.

Edellä 1 momentissa säädetystä poiketen verokaudelta annettavan oikaisuilmoituksen perusteella määrättävän myöhästymismaksun määrä on kaksi prosenttia myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä. Jos oikaisuilmoitus annetaan enintään 45 päivää ilmoituksen antamisen määräpäivän jälkeen, myöhästymismaksua ei kuitenkaan määrätä.

Veron määrän perusteella määräytyvä myöhästymismaksu on verolajilta enintään 15 000 euroa verokaudessa.

Veron määrän perusteella määräytyvää myöhästymismaksua oikaistaan, jos maksettavan veron määrä pienenee oikaisuilmoituksen, veron määräämisen, päätöksen oikaisun, muutoksenhaun tai muun vastaavan syyn seurauksena.

Myöhästymismaksun määrä on kolme euroa jokaiselta veroilmoituksen antamisen määräpäivää seuraavalta päivältä ilmoituksen antamisajankohtaan saakka, kuitenkin enintään 135 euroa. Jos ilmoitus annetaan yli 45 päivää ilmoituksen antamisen määräpäivän jälkeen, myöhästymismaksun määrä on kuitenkin edellä mainittu määrä lisättyinä kahdella prosentilla myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä.

Edellä 1 momentissa säädetystä poiketen verokaudelta annettavan oikaisuilmoituksen perusteella määrättävän myöhästymismaksun määrä on kaksi prosenttia myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä. Jos oikaisuilmoitus annetaan enintään 45 päivää ilmoituksen antamisen määräpäivän jälkeen, myöhästymismaksua ei kuitenkaan määrätä.

*Liikaa ilmoitettuun palautukseen oikeuttavaan arvonlisäveron määrään sovelletaan, mitä 2 momentissa säädetään myöhässä ilmoitetusta maksettavasta verosta.*

Veron määrän perusteella määräytyvä myöhästymismaksu on verolajilta enintään 15 000 euroa verokaudessa.

Veron määrän perusteella määräytyvää myöhästymismaksua oikaistaan, jos maksettavan veron määrä pienenee oikaisuilmoituksen, veron määräämisen, päätöksen oikaisun, muutoksenhaun tai muun vastaavan syyn seurauksena. *Mitä tässä momentissa säädetään*

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

38 §

*Veronkorotuksen määrä*

---

Edellä 37 §:n 3 momentin perusteella määrätty veronkorotus on tämän pykälän 1 ja 2 momentin mukainen määrä myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä.

---

38 §

*Veronkorotuksen määrä*

*veron määrän perusteella määräytyvän myöhästymismaksun oikaisemisesta, sovelletaan myös, jos palautukseen oikeuttavan arvonlisäveron määrä kasvaa.*

---

Edellä 37 §:n 3 momentin perusteella määrätty veronkorotus on tämän pykälän 1 ja 2 momentin mukainen määrä myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä. *Liikaa ilmoitettuun palautukseen oikeuttavaan arvonlisäveroon sovelletaan, mitä tässä momentissa säädetään maksettavasta verosta.*

---

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20*

*Lain 36 §:n 3 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran lain voimaantulopäivänä ja sen jälkeen alkavalta verokaudelta sekä lain voimaantulopäivän jälkeen päättyvältä 11 §:n 3 momentissa tarkoitettulta verokaudelta määrättävään myöhästymismaksuun.*

*Ennen lain voimaantuloa päättyneeltä verokaudelta määrättävään myöhästymismaksuun sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.*

---