



H 00212/17

17.5.2017

Valtiovarainministeriölle

Viite Lausuntopyyntönne 13.4.2017, asianumero VM/548/03.01.00/2017

Asia Hallituksen esitys veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi VM025:00/2017

Helsingin hallinto-oikeus esittää pyydettyinä lausuntona seuraavaa:

Vaikutukset muutoksenhakuun

Lakiluonnoksessa on säännösehdotus täydentävästä verotuspäätöksestä, jonka Verohallinto tekisi verovelvollisen oikaisuvaatimuksella ilmoittaman uuden tulon, vähennyksen tai muun ilmoitettavan tiedon perusteella. Täydentävä verotuspäätös voitaisiin tehdä verovelvollisen antaman tiedon mukaisesti tai siitä poiketen, ja päätökseen voitaisiin hakea muutosta oikaisuvaatimuksella. Täydentävän verotuspäätöksen voidaan arvioida sujuvoittavan muutoksenhakuprosessia ja parantavan oikeusturvaa, kun verovelvollinen saa ilmoittamansa uuden tiedon perusteella ensiasteen verotuspäätöksen. Tästä ensiasteen päätöksestä voidaan tarvittaessa tehdä oikaisuvaatimus, eikä näissä tilanteissa tarvitse enää välttämättä edetä verotuksen oikaisulautakuntaan. Tarvittaessa kuitenkin asiaa voidaan selvittää tarkemmin ja siitä voidaan antaa perusteltu ratkaisu oikaisuvaatimusmenettelyssä, ja oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä voitaisiin valittaa hallinto-oikeuteen.

Luonnokseen sisältyvä verotuksen päättymisajankohdan muuttuminen verovelvolliskohtaiseksi saattaa puolestaan olla omiaan lisäämään muutoksenhakujen määrää, kuten ehdotuksessaakin todetaan. Hallinto-oikeus haluaa kiinnittää huomiota myös verovelvolliskohtaisen verotuksen päättymisen vaikutukseen yhdenvertaisuuden toteutumiseen; olisi hyvä arvioida uudistusta perustuslain näkökulmasta, koska verotuksen päättymisajankohta vaikuttaa myös jäännösverojen maksamisen / palautusten saamisen ajankohtaan, eikä mahdollinen korkoihin perustuva kompensatio yksin poista kaikkia ongelmia.

Verotusmenettelylain mukainen ilmoitusvelvollisuus ja sen laiminlyöntien seuraamukset

Lakiluonnoksen mukaan myöhästymismaksuseuraamuksesta ei pääsääntöisesti kuulatai verovelvollista. Hallinto-oikeus toteaa, että tämä on poikkeus yleisestä periaatteesta, jonka mukaan hallinnollisista seuraamuksista kuullaan asianomaista ennen niiden määräämistä. Kuulematta jättäminen saattaa myös joissakin tapauksissa johtaa ylimääräisiin muutoksenhakuprosesseihin.

Lakiluonnoksen mukaan esitetyt veroilmoituksen täydentäminen ja korjaaminen tapahtuisi ensi sijassa sähköisesti. Esitetyille veroilmoituslomakkeelle ei enää voisi tehdä korjauksia, vaan sellaisten verovelvollisten, joilla ei ole edellytyksiä sähköiseen asiointiin, tulisi tulostaa tai pyytää Verohallinnolta tarvittavat lomakkeet. Lisäksi paperisena lähetettävien muutosten ja täydennysten edellytettäisiin olevan perillä Verohallinnossa määräpäivänä. Käytännössä tämä tarkoittaa paperiasiointia edellyttävälle verovelvolliselle paitsi huomattavaa ylimääräistä vaivaa, myös määräaikojen merkittävää lyhenemistä niihin verrattuna, joilla on edellytykset sähköiseen asiointiin. Verovelvollinen kantaisi tällöin riskin esimerkiksi postinkulun viivästymisestä ja saattaisi helposti joutua myöhästymismaksun kohteeksi. Mahdollistettaisiinko esimerkiksi kuolinpesien edustajille ja valtakirjalla toimiville mahdollisuus sähköiseen ilmoittamiseen?

Luonnoksen mukaan veronkorotuksella sanktioitavaksi tulisi myös tilanteita, joissa verovelvollinen on ilmoittanut tulon, mutta erehtynyt sen vero-oikeudellisesta luonteesta. Esimerkiksi ehdotetun verotusmenettelylain (VML) 32 §:n 1 momentin mukaan veronkorotus voitaisiin määrätä myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut suorittaneensa ulkomaan veroa, joka ei olekaan vähennyskelpoinen Suomessa suoritettavasta verosta. Veronkorotukselta vältyäkseen verovelvollisen tulisi siis tietää, mitkä kaikki ulkomaiset verot ovat vähennyskelpoisia, vaikka tämä on usein asiantuntijoillekin epäselvää.

Lakiluonnoksen VML 32 b §:n 3 momentin yksityiskohtaisten perustelujen mukaan veronkorotus seuraisi myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tulon vääränä tulolajina, esimerkiksi pääomatulona ansiotuloksi katsottavan erän. Tässäkin edellytettäisiin, että verovelvollinen paitsi ilmoittaa rehellisesti ja avoimesti tulonsa, myös tietää, miten ao. tuloa verotetaan. Tietämättömyys tai erehtyminen verovelvolliselle mahdollisesti vaikeassa asiassa johtaisi veronkorotukseen.

Verovelvollisilla esiintyy usein tilanteita, joissa esimerkiksi jonkin tuloerän veronalaisuus tai vähennyskelpoisuus on tulkinnanvaraista. Verovelvollisen on näissä tilanteissa laadittava veroilmoituksensa parhaan käsityksensä mukaan ja jos verovelvollinen tällöin liittyy ilmoitukseensa selvityksen ja käsityksensä asiasta, ja verotusta toimitettaessa tai myöhemmin verotus kuitenkin toimitetaan toisin, on veronkorotuksen automaattinen määrääminen verovelvollisen oikeusturvan kannalta ongelmallista.

Myös lakiluonnoksen VML 32 a §:n 2 momentin säännöksen yksityiskohtaisissa perusteluissa esille tuotu mahdollisuus määrätä korkeampi veronkorotus veron kiertämisen perusteella jättää veroviranomaiselle huomattavan paljon harkintavaltaa ja saattaa mahdollistaa korkeampien veronkorotusten soveltamisen sellaisissakin tulkinnanvaraisissa tilanteissa, joissa ei ole varsinaista moitittavaa menettelyä.

Samana säännösluonnoksen yksityiskohtaisissa perusteluissa olevan esimerkin 1 mukaan yhtiön ilmoittaessa korkomenot vähennyskelpoisina myös seuraavina vuosina, vaikka Verohallinto ei aiemman verovuoden kohdalla vähennyskelpoisuutta olisi hyväksynyt, johtaisi korotettuun veronkorotukseen. Hallinto-oikeus haluaa kiinnittää huomiota mahdollisen muutoksen vireillä olon vaikutukseen; mikäli verovelvollinen on hakenut muutosta verotusta toimitettaessa omaksuttuun tulkintaan, ei asian ollessa lainvoimaisesti ratkaisematon, tule verovelvollisen poikkeavaa tulkintaa katsoa veronkorotuksen korotettuna määräämisen perusteeksi.

Ehdotetun VML 32 a §:n 4 momentin yksityiskohtaisten perusteluiden mukaan, sovellettaessa vieraasta valtiosta saatuun tuloon vapautusmenetelmää, tulosta Suomessa suoritettava vero voi olla merkittävästi alempi kuin Suomesta saadusta vastaavasta tulosta suoritettava vero ja tästä syystä veronkorotus olisi perusteltua laskea alemman prosenttien mukaan. Ehdotetun

säännöksen sanamuodon mukaan alempaa prosenttia sovellettaisiin vieraasta valtiosta saatuun lisättyyn tuloon, jonka kaksinkertainen verotus on poistettava Suomessa kansainvälisen sopimuksen määräyksen nojalla. Säännös näyttäisi asettavan näin ollen eri asemaan tulot, jotka on saatu verosopimusvaltioista ja ei-verosopimusvaltioista tai verosopimusvaltioista saadut sellaiset tulot, joihin sopimus ei sovellu, mutta ei sinänsä tekisi eroa sen suhteen, soveltuuko tuloon vapautus- vai hyvitysmenetelmä.

Varainsiirtoverolaki

Varainsiirtoverolain (VSVL) muuttamisesta laaditun lakiluonnoksen 36 a § koskee veronkorotuksen määrää. Pykäläluonnoksen mukaan veronkorotuksen perustaso varainsiirtoverotuksessa olisi 10 prosenttia veron määrästä.

Voimassa olevassa VSVL:ssa veronkorotuksesta säädetään lain 36 §:ssä. Mainitussa pykälässä on säädetty veronkorotuksen enimmäismäärästä tilanteessa, jossa vero maksuunpannaan. Hallinto-oikeus toteaa, että käytettävissä olevan tiedon mukaan veronkorotuksia on käytännössä mainitun lainkohdan nojalla määrätty varsin maltillisesti. Tähän nähden lakiluonnoksen mukaisen 10 prosentin perustason voidaan arvioida nostavan huomattavasti veronkorotusten tasoa nykytilaan verrattuna.

Hallinto-oikeus kiinnittää huomiota siihen, että myös muun muassa luonnolliset henkilöt ovat osallisina kaupoissa ja muissa oikeustoimissa, joihin liittyy varainsiirtoveron ilmoittamis- ja suorittamisvelvollisuus. Kaavamaisista 10 prosentin mukaista veronkorotusta voidaan pitää kohtuuttoman suurena esimerkiksi sellaisissa tilanteissa, joissa ilmoittamisvelvollisuus on jäänyt täyttämättä asiaan osallisten tietämättömyyden ja ymmärtämättömyyden vuoksi. Pykäläluonnoksen 4 momentin mukainen ”muu erityinen syy”, joka mahdollistaisi veronkorotuksen määräämisen viiden prosentin suuruisena, ei yleensä voine pitää sisällään tällaisista syistä aiheutuvia laiminlyöntejä. Asiassa on kyse verovelvollisen vastuulle kuuluvasta omaaloitteisesta verotuksesta ja verovelvollisuus liittyy tilanteisiin, joissa verovelvolliset voivat olla hyvin harvoin osallisina. Vastikkeet ja säädetyn mukainen varainsiirtovero voivat myös esimerkiksi kiinteistöjen luovutustilanteissa olla huomattavan suuria, jolloin kaavamaisista 10 prosentin suuruisista veronkorotuksista on pidettävä kohtuuttomana esimerkiksi tilanteissa, jossa laiminlyönti on johtunut tietämättömyydestä.

Lakiluonnoksen 36 a §:ää olisi syytä harkita muutettavaksi siten, että kaavamainen 10 prosentin veronkorotuksen perustaso olisi selvästi alempi. Hallinto-oikeus toteaa, että pykäläluonnoksen 2 momentti joka tapauksessa mahdollistaisi ankarampien veronkorotusten määräämisen niissä tilanteissa, joissa verovelvollisen toiminta on ollut moitittavaa. Hallinto-oikeus toteaa edelleen, että määrättäessä varainsiirtovero maksuun jälkikäteen verovelvollisen suoritettavaksi tulee lisäksi veron määrän perusteella merkittävät viivästysseuraamukset. Asiassa olisi myös otettava huomioon, että varainsiirtovelvollisuuden piiriin kuuluvat oikeustoimet eli kiinteistöjen, asuntojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden ja muiden arvopapereiden luovutukset ovat luonteeltaan tyypillisesti sellaisia, että ne joka tapauksessa tulevat ja on tarkoitettukin tulemaan ilmi. Näin ollen riski verotuksen lopullisesti toimittamatta jäämisestä lienee yleensä varsin pieni.

Veronkantolain maksujärjestyssäännöksistä

Lakiluonnoksen mukaan veronkantolain 18 §:n 2 momentissa säädettäisiin siitä, että maksua ei ilman verovelvollisen vaatimusta käytettäisi sellaisen veron tai sen osan suorituksiksi, jonka täytäntöönpano on kokonaan kielletty tai keskeytetty. Sama edellytys on palautuksen käytön esteitä koskevassa ehdotetussa veronkantolain 25 §:n 1 momentin 2 kohdassa.

Nykyisen veronkantolain 9 §:n 5 momentissa ja 39 §:n 1 momentin 2 kohdassa ei ole vastaavaa sanaa ”kokonaan”. Nykyisen veronkantolain HE 29/2016 kuitenkin viittaa siihen, että nykyisetkään säännökset koskisi ns. rajoitettua täytäntöönpanon kieltoa.

Kun verovalituksen yhteydessä vaaditaan täytäntöönpanon kieltoa, se annetaan hallinto-oikeudessa lähes aina rajoitettuna (toisin sanoen sallitaan omaisuuden ulosmittaus, mutta ei sen myyntiä). Täytäntöönpanon kieltoa ”kokonaan” käytetään lähinnä määrältään pienempiä maksuunpantuja veroja koskevien valitusten osalta. Mainitut veronkantolain säännökset merkinnevät sitä, että täytäntöönpanonkielto määräyksillä ei yleensä olisi merkitystä verovelvollisen maksujen ja palautusten käyttämiseen valituksenalaisten verojen suorittamiseksi, koska niiden täytäntöönpanoa ei ole kokonaan kielletty. Tällä voi olla merkittävä vaikutus esimerkiksi tilanteessa, jossa vientitoimintaa harjoittava yritys hakee muutosta määrältään huomattavaan maksuunpantuun veroon, johon annetaan ns. rajoitettu täytäntöönpanon kielto, ja yritykselle kertyy toisaalta kuukausittain huomattavia arvonnäisäveron palautuksia, joita sitten käytetään valituksen kohteena olevan veron suorituksiksi.

Hallinto-oikeus kiinnittää tältä osin huomiota sen arvioimiseen, onko lakiluonnoksen mukaisia veronkantolain 18 §:n 2 momenttia ja 25 §:n 1 momentin 2 kohtaa syytä rajata vain sellaisiin tilanteisiin, joissa valituksenalaisen veron osalta täytäntöönpano on määrätty kokonaan kielletyksi, vai olisiko niiden perusteltua kattaa myös ns. rajoitetun täytäntöönpanon kiellon tilanteet.

Lausuntoa ovat valmistelleet hallinto-oikeustuomarit Outi Siimes, Jaakko Sivonen ja Tero Leskinen.

Hallinto-oikeuden ylituomari

Liisa Heikkilä