

1.6.2017

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi
Lausuntopyyntö asiassa VM/548/03.01.00/2017

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

Kiitämme mahdollisuudesta antaa lausuntomme otsikkoasiassa. Haluamme kiinnittää lausunrossamme 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 yhteisötuksien 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 yh-



1.6.2017

tiökokouksessa 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 määrittämisessä. 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) epä-tietoisissa tapauksissa asia on ratkaistava syytetyn (verovelvollisen) eduksi.

Emme voi yritysten ja taloushallintoalan toimijoiden puolesta hyväksyä, että veronkorotussääntely rikosoikeudellisena rangaistuksena perustuisi objektiivisiin 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, asia-



1.6.2017

kirja tai selvitys on annettu puutteellisenä tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta.

Tätä ehdotettua verotusmenettelylain säännöstä (32 § 1 mom. 1-kohta) sovellettaisiin hyvin monenlaisiin tilanteisiin. Säännöksen mukainen teonkuvaus täytyisi 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 tarkoitettulla 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 kirjanpitäjistä, 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.



1.6.2017

Veroilmoitusten tietosisältövaatimukseen 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 tietosisältövaatimusten 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 veronkorotussäätely 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.

