



Osaamista
ja oivallusta
tulevaisuuden
tekemiseen

Elisa Jolkkonen

Valmisteverotuksen menettelysäännösten uudistaminen

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Opinnäytetyö

Toukokuu 2021

Tekijä Otsikko	Elisa Jolkkonen Valmisteverotuksen menettelysäännösten uudistaminen
Sivumäärä Aika	36 sivua + 1 liite toukokuu 2021
Tutkinto	tradenomi
Tutkinto-ohjelma	liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto	laskentatoimi ja rahoitus
Ohjaaja	lehtori Raija Olkkola
<p>Valmisteverotuksen menettelysäännökset uudistuivat vuoden 2021 alussa, kun valmisteveroista tuli oma-aloitteisia veroja. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää, millaisia vaikutuksia valmisteverotuksen menettelysäännösten yhdenmukaistamisella on valmisteverotuksessa verovelvollisille ja miten asianosaisten lausuntoja hallituksen esityksestä on huomioitu uudessa lainsäädännössä.</p> <p>Opinnäytetyön viitekehyksessä perehdytään valmisteverotuksen peruskäsitteisiin ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyyn.</p> <p>Opinnäytetyö toteutettiin laadullisena tutkimuksena ja tutkimusmenetelmänä käytettiin aineistolähtöistä sisällönanalyysia. Tutkimusaineistona käytettiin lausuntoja hallituksen esityksestä ja sen luonnoksesta. Asianosaiset olivat muun muassa yrityksiä, etujärjestöjä ja viranomaisia. Aineistoja analysoitiin yhteensä kahdeksantoista (18) kappaletta.</p> <p>Tutkimuksessa selvitettiin lausujien suhtautumista uudistukseen, uudistuksesta aiheutuvia vaikutuksia verovelvolliselle ja sitä, millaisia muutosehdotuksia lausujat esittivät lakiehdotuksiin. Lopuksi lausujien muutosehdotuksia verrattiin vuonna 2021 voimaan tulleeseen lainsäädäntöön.</p> <p>Tutkimustulosten perusteella uudistukseen suhtauduttiin pääasiassa myönteisesti. Lausunnoista keskeisimmät vaikutukset verovelvollisille olivat taloudellisia. Arvioinnin perusteella todettiin, että todelliset vaikutukset selviäisivät vasta pitkällä aikavälillä. Vertailuun valitut muutosehdotukset koskivat oikaisuilmoitusta, veronkorotusta, verokautta ja palautusmenettelyä sekä veroilmoittamista. Vertailun perusteella selvisi, että lainsäädännössä oli huomioitu kaksi ehdotusta seitsemästä. Yhteenvedon voidaan todeta, että valtaosaa tarkastelun muutosehdotuksista ei huomioitu uudessa lainsäädännössä.</p>	
Avainsanat	valmisteverotus, valmistevero, verotus, verotusmenettely, sisällönanalyysi, oma-aloitteiset verot

Author Title	Elisa Jolkkonen The reform of procedural rules for excise taxation
Number of Pages Date	36 pages + 1 appendix May 2021
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Economics and Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor	Raija Olkkola, Senior Lecturer
<p>The procedural rules for excise duty were reformed at the beginning of 2021 when excise duties became self-assessed taxes. The purpose of this thesis was to find out the impacts of harmonization of the procedural rules of excise duty to taxpayers and how the statements of the parties on the Government's proposal have been taken into account in the new legislation.</p> <p>The theoretical framework of the thesis introduces the basic concepts of excise taxation and the taxation procedure of self-assessed taxes.</p> <p>This study was conducted as a qualitative research. The chosen research method was inductive content analysis. Statements on the Government proposal and its draft were utilized as research material. The parties included companies, interest groups, and public authorities. A total of eighteen (18) statements were analyzed.</p> <p>The study examined the parties' views on the reform, the reform's impacts on the taxpayers, and the amendments that the statements proposed to the legislative proposal. Lastly, the proposed amendments were compared with the legislation that came into force in 2021.</p> <p>Based on the results, the reform was largely positive. The results showed that the main effects on taxpayers were financial. However, during the evaluation it was noted that the real effects will only become apparent in the long term. The amendments selected for comparison concerned the replacement tax return, punitive tax increases, the tax period, tax refunds and filing taxes. The comparison revealed that the legislation had taken into account two amendments. In conclusion, the majority of the proposed amendments were not implemented in the new legislation. Further study after the reform could investigate the practical experiences of the Tax Administration's customers.</p>	
Keywords	excise taxation, excise duty, taxation, tax procedure, content analysis, self-assessed taxes

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimusongelma ja tutkimusmenetelmä	1
1.2	Opinnäytetyön aiheen valinta	2
2	Valmisteverotus osana Suomen verojärjestelmää	3
2.1	Keskeistä verotuksesta ja toimivallasta	3
2.2	Välilliset verot, yleiset ja erityiset kulutusverot	3
2.3	Valmisteverot	4
2.4	Valmisteverokertymä	5
2.5	Harmonisoidut ja kansalliset valmisteverot	6
3	Verotusmenettely	7
3.1	Maksuunpantavat verot ja oma-aloitteiset verot	7
3.2	Oma-aloitteisten verojen verotusmenettely	8
4	Valmisteverotusmenettelyn uudistaminen	10
4.1	Uudistuksen tausta ja tavoite	10
4.2	Keskeiset muutokset valmisteverotusmenettelyyn	11
5	Tutkimus	13
5.1	Sisällönanalyysi laadullisena tutkimusmenetelmänä	13
5.2	Tutkimusaineisto	14
5.3	Lausujien suhtautuminen uudistukseen	16
5.4	Yhdenmukaistamisen vaikutukset verovelvollisille	17
5.5	Muita esille tulleita seikkoja	21
5.6	Muutosehdotukset	21
5.6.1	Lausujien esittämiä muutosehdotuksia	21
5.6.2	Lausuntojen huomiointi lainsäädännössä	24
6	Johtopäätökset	28
6.1	Yhteenveto	28
6.2	Tutkimuksen arviointi	29
6.3	Pohdintaa jatkotutkimuksesta	31
	Lähteet	32
	Liitteet	

Liite 1. Esimerkki sisällönanalyysistä

1 Johdanto

Valmisteveroilla on pitkä ja mielenkiintoinen historia – niitä on kannettu vuodesta 1919 asti ja eri valmisteveroja on ollut peräti yli 30 kappaletta. Niiden kantaminen on historiassa mielletty alkaneen ylellisyys- ja nautintoainetuotteiden verotuksena ja aikojen saatossa valmisteveroa on kannettu muun muassa makeisista, kahvista, hopeasta, kullasta ja ajoneuvojen kumirenkaista. (Juanto & Linnakangas 2016, 469.) Nykyisin valmisteveroja on yhdeksän: alkoholi-, tupakka-, virvoitusjuoma- ja juomapakkausvero, nestemäisten polttoaineiden vero, sähkön ja eräiden polttoaineiden vero, jätevero sekä öljysuojamaksu. Valmisteverotuksen verotustehtävistä vastaa Verohallinto. Valmisteverot ovat olleet suhteellisen lyhyen ajan yksi Verohallinnon toimittamista verolajeista, sillä niiden toimittaminen on kuulunut Tullin toimivaltaan vielä vuoden 2016 loppuun asti. Tullin vaikutus valmisteverotuksessa on ollut merkittävä, sillä vielä vuoden 2020 loppuun asti asiakkaan käytettävissä olevat valmisteverotuksen sähköiset palvelut ovat olleet Tullin ylläpitämiä. (HE 54/2020 vp.)

Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi annettiin 23.4.2020. Esityksen tavoitteena oli yhdenmukaistaa valmiste- ja autoverotuksen verotusmenettelyjä muita Verohallinnon kantamia veroja koskevien menettelyjen kanssa, mikä mahdollistaisi Verohallinnon uuden tietojärjestelmän käyttöönoton myös valmiste- ja autoverotuksessa. Uudistus oli jatkoa hankkeelle, jolla valmisteverotuksen toimivalta siirrettiin Tullilta Verohallinnolle sekä osa hanketta, jolla oli määrä toteuttaa Verohallinnon tietojärjestelmä uudistus. (HE 54/2020 vp.) Uudet menettelysäännökset astuivat voimaan 1.1.2021 ja 1.2.2021 (EV 112/2020 vp). Uudistuksen taustaa käsitellään tarkemmin luvussa 4.

1.1 Tutkimusongelma ja tutkimusmenetelmä

Opinnäytetyön tarkoitus on selvittää sisällönanalyysin avulla, millaisia vaikutuksia valmisteverotuksen menettelysäännösten yhdenmukaistamisella on verovelvollisille ja miten asianosaisten lausuntoja on huomioitu uudessa lainsäädännössä. Opinnäytetyön tavoite on tuottaa sellaisia tutkimustuloksia, joita voidaan hyödyntää verotusprosessissa ja opiskelutarkoituksessa.

Opinnäytetyön tutkimuskysymykset ovat:

- Miten lausujat kokevat uudistuksen?
- Mitä positiivisia tai negatiivisia vaikutuksia valmisteverotuksen menettelysäännösten uudistamisella on verovelvollisille?
- Mitä lausujien ehdottamia muutoksia on huomioitu lainsäädännössä?

Opinnäytetyön tutkimuksellinen osa toteutettiin laadullista tutkimusmenetelmää käyttäen. Laadullinen tutkimus toteutettiin olemassa olevien tietojen pohjalta ja tutkimusaineistona käytettiin hallituksen esitystä ja asiasta annettuja lausuntoja. Tutkimusmenetelmänä käytettiin sisällönanalyysia (ks. luku 5.1). Opinnäytetyön viitekehyksen tarkoitus on avata lukijalle seuraavia aihepiirejä: valmisteverotus osana Suomen verojärjestelmää, valmisteverotusmenettely ja keskeiset lakimuutokset vuonna 2021.

1.2 Opinnäytetyön aiheen valinta

Aihe oli työtä laadittaessa hyvin ajankohtainen, eikä vastaavaa tutkimusta ollut vielä tehty. Valmisteverotus aiheena valikoitui erityisestä mielenkiinnosta kyseiseen verolajiin. Yksinomaan valmisteverotuksesta ei ollut olemassa opinnäytetöitä, joten tästä näkökulmasta oli merkityksellistä myös tuoda valmisteverotusta suuremman lukijakunnan tietoisuuteen. Opinnäytetyön aiheen valintaa tuki myös Verohallinnon strategia ja tavoite saada asiakkaat toimimaan omatoimisesti ja oikein (Verohallinto 2019a). Verohallinnon toimintaa ohjaavana linjauksena vuosille 2019–2024 on esitetty asiakaslähtöisyys, minkä perustana on asiakkaan veroasioinnin helpottaminen (Verohallinto 2020a). Siten uudistusta oli mielenkiintoista tutkia myös tästä näkökulmasta.

Verotuksesta on yleisesti saatavilla runsaasti tieto- ja ammattikirjallisuutta. Kuitenkin erityisesti valmisteverotusta käsittelevää vastaavaa kirjallisuutta oli työn laatimisen aikaan niukasti saatavilla. Toivoisinkin, että valmisteverotuksesta olisi tulevaisuudessa enemmän kirjallisuutta saatavilla ja valmisteverotus aiheena yleistyisi myös ammattikorkeakoulujen opinnäytetöissä.

2 Valmisteverotus osana Suomen verojärjestelmää

2.1 Keskeistä verotuksesta ja toimivallasta

Verolla tarkoitetaan verovelvollisen julkiselle vallalle eli veronsaajalle maksamaa pakollista, lakisääteistä rahasuoritusta, johon veronsaajalta ei liity välitöntä vastasuoritusta (Myrsky & Svensk 2016, 20). Veronsaajia, *fiscus*, ovat valtio, kunnat ja seurakunnat. Veroja myös juoksetaan Kansaneläkelaitokselle ja Euroopan unionille. (Niskakangas & Viitala & Hokkanen 2020, 14.) Verotuksen toimittamisesta vastaa valtakunnallisesti Verohallinto, joka on valtiovarainministeriön alaisuudessa toimiva viranomaisena (Räbinä & Myrsky & Myllymäki 2017, 19). Valtiovarainministeriö on niin sanotusti ylin veroviranomaisena. Valtiovarainministeriön vero-osasto valmistelee verolait. Vero-osaston tehtävänä on myös suunnitella veropolitiikkaa ja tehdä verotoimenpiteiden vaikutusarvioita. (Niskakangas ym. 2020, 100.)

Verohallinnosta annetun lain mukaan Verohallinnon tehtävänä on muun muassa verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallonta (Laki Verohallinnosta 2010, 2 §). Verohallinnon kantamia veroja ovat esimerkiksi tulovero, perintö- ja lahjavero, arvonlisävero ja valmisteverot (Räbinä ym. 2017, 19). Verohallinnon lisäksi myös Tullilla on verotustehtäviä. Tulli kantaa tietyissä tilanteissa tavaraan liittyvät verot, kun maahantuodaan tavaraa Euroopan unionin veroalueen ulkopuolelta. Maahantuonnin yhteydessä kannettavia veroja ovat tyypillisesti arvonlisävero ja valmisteverot. (Tulli 2021.)

Verotuksen keskeisin tavoite on fiskaalinen eli valtiontaloudellinen. Verotuksen fiskaalinen tarkoitus on kartuttaa valtion verotuloja ja rahoittaa julkisen sektorin toimintaa. (Räbinä ym. 2017, 19.) Verotus voi olla neutraalia tai ohjaavaa. Verotuksen tavoitteen ollessa muu kuin fiskaalinen on kyse ohjaavasta verotuksesta. Ohjaavalla verotuksella pyritään siis kannustamaan tai estämään tietynlaista toimintaa. (Niskakangas ym. 2020, 17.)

2.2 Välilliset verot, yleiset ja erityiset kulutusverot

Verot jaetaan tyypillisesti välittömiin ja välillisiin. Välitön vero perustuu verovelvollisen tuloihin ja se jää verovelvollisen itse maksettavaksi. Välilliset verot sen sijaan vyörytetään verovelvolliselta kuluttajalle maksettavaksi, jolloin vero on osa kulutettavan hyödykkeen

kauppahintaa. (Niskakangas ym. 2020, 13.) Välitön vero on esimerkiksi palkansaajan ansiotuloihin kohdistuva tulovero. Välillisiä veroja ovat arvonlisävero ja valmisteverot. (Niskakangas ym. 2020, 121 & 169; Myrsky & Svensk 2016, 21.)

Välilliset verot nähdään käytännössä aina myös kulutusveroina. Kulutusverolla tarkoitetaan tavaroiden ja palvelujen kuluttamiseen tai käyttämiseen kohdistuvaa veroa ja se liittyy usein tavaran vastaanottamiseen, luovuttamiseen tai suoraan kulutukseen. Esimerkiksi ostotapahtuman yhteydessä kuluttaja maksaa arvonlisäveroa kauppiaalta ostamastaan tuotteesta ja tavaran maahantuonnissa maahantuojalta kannetaan tullauksen yhteydessä valmistevero. (Juanto & Punavaara & Saukko 2018, 2–6.)

Kulutusverot voidaan jaotella edelleen yleisiin ja erityisiin kulutusveroihin. Jaottelu yleisiin ja erityisiin määräytyy sen perusteella, kuinka laajaan joukkoon hyödykkeitä vero kohdistuu. (Juanto ym. 2018, 5.) Erityisellä kulutusverolla tarkoitetaan sitä, että vero kohdistuu vain lainsäädännössä yksilöityihin tuotteisiin. Arvonlisävero nähdään yleisenä kulutusverona, sillä se kohdistuu lähes kaikkien tuotteiden ja palvelujen kulutukseen. Vastaavasti valmisteverot nähdään erityisinä kulutusveroina, jolloin vero määräytyy tuotekohtaisesti. Valmisteveron alaisen tuotteen kokonaisverorasitus voi näin ollen muodostua monesta eri tavalla määräytyvästä verosta. (Kurkioja & Sneck 2012, 15–16.) Esimerkiksi virvoitusjuomista kannettavan valmisteveron määrä voi perustua tuotteen sokeripitoisuuteen ja pakkaustapaan (Laki virvoitusjuomaverosta 2010, 3 §; Laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta 2004, 3 §).

Kulutusverotuksessa kulutusmaaperiaatteen mukaisesti vero kannetaan siinä maassa, jossa tavara tosiasiallisesti kulutetaan. Siten tavarat, jotka viedään kulutettavaksi Suomen ulkopuolelle, ovat lähtökohtaisesti vapautettuja verosta. (Juanto ym. 2018, 128.) Valmisteveron alaisia tuotteita voidaan valmistaa, jalostaa, varastoida ja siirtää niin kutsutussa väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä. Väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä toimiminen on luvanvaraista. Järjestelmän tarkoituksena on edistää tuotteiden vapaata liikkuvuutta Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä. (Juanto ym. 2018, 326.)

2.3 Valmisteverot

Valmisteverojen kantamiseen liittyvät tavoitteet ovat pääsääntöisesti fiskaalisia (Juanto ym. 2018, 5). Valmisteverotukseen liitetään myös osin ei-fiskaalisia tavoitteita, kuten

ympäristöpoliittisia ja terveystaloudellisia sivutavoitteita, joilla on ohjausvaikutus kulutukseen (Juanto ym. 2018, 2–5). Näistä esimerkkeinä voisi todeta tupakan ja polttoaineiden korkean verotason.

Valmisteveroja kannetaan nykyisin energiatuotteista, sähköstä, alkoholista ja alkoholijuomista, tupakasta, virvoitusjuomista, juomapakkauksista ja jätteestä. Valmisteveron alaisten tuotteiden verotasot määräytyvät valmisteverotuslain ja asianomaisten valmisteverolakien perusteella. (Niskakangas ym. 2020, 169.) Valmisteveroista säädetään muun muassa seuraavissa säädöksissä:

- valmisteverotuslaki (182/2010)
- laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta (1472/1994)
- laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta (1260/1996)
- laki virvoitusjuomaverosta (1127/2010)
- laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (1471/1994)
- laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta (1037/2004)
- laki tupakkaverosta (1470/1994)
- jäteverolaki (1126/2010)

2.4 Valmisteverokertymä

Valmisteverotuksella on keskeinen valtiontaloudellinen merkitys. On arvioitu, että valmisteverojen merkitys kasvaa myös tulevaisuudessa, sillä valmisteverotus voi toimia verrattain toimivana torjuntakeinona esimerkiksi ilmastonmuutokselle. (Niskakangas ym. 2020, 169.) Vuonna 2020 kannettujen valmisteverojen yhteismäärä oli yli 7,2 miljardia euroa (Tilastokeskus 2021). Vuonna 2020 veroja ja pakollisia sosiaaliturvamaksuja kerättiin yhteensä 99,2 miljardia euroa eli valmisteverojen osuus oli noin seitsemän prosenttia koko kertymästä (Tilastokeskus 2021; Veronmaksajain Keskusliitto 2021). Myös vuonna 2019 vastaava luku oli noin 7,1 miljardia euroa, joka vastasi jälleen noin

seitsemää prosenttia koko verokertymästä (Tilastokeskus 2020; Tilastokeskus 2021). Suurin valmisteveroluokka ovat energiaverot, joiden kokonaisverokertymä vuonna 2019 oli yli 4,6 miljardia euroa. Merkittäviä valmisteveroja ovat myös alkoholi- ja alkoholijuomaverot sekä tupakkaverot, joiden verotuotot vuonna 2019 ylittivät miljardi euroa. (Niskakangas ym. 2020, 169.) Vuonna 2020 energiaveroja kannettiin 4,3 miljardia euroa, alkoholi- ja alkoholijuomaverot 1,5 miljardia euroa ja tupakkaverot lähes 1,1 miljardia euroa. (Veronmaksajain Keskusliitto ry 2021). Vuoden 2020 valmisteverokertymää suhteessa valtion kokonaisverokertymään on havainnollistettu alla olevalla piirakkakaaviolla.



Kuvio 1. Valmisteverokertymä vuonna 2020 suhteessa verojen ja veronluonteisten maksujen kokonaiskertymään (Tilastokeskus 2021; Veronmaksajain Keskusliitto 2021).

2.5 Harmonisoidut ja kansalliset valmisteverot

Suomi on kuulunut Euroopan unioniin (EU) 1.1.1995 alkaen. Euroopan unioni antaa jäsenvaltioille määräyksiä, joita näiden tulee noudattaa lainsäädännössään unionin jäsenehtojen mukaisesti. EU:n asetukset, direktiivit ja päätökset ovat jäsenmaita oikeudellisesti sitovia määräyksiä. EU:n antamat suositukset ja lausunnot ovat edellisiä lievempiä määräyksiä, joilla ei ole oikeudellisesti sitovaa vaikutusta. Direktiivit ovat Euroopan unionin jäsenvaltioille osoitettuja lainsäädäntöohjeita. (Juanto ym. 2018, 128.)

Valmisteverotusta on harmonisoitu eli yhdenmukaistettu direktiiveillä. Harmonisointi valmisteverotuksessa koskee tiettyjä tuotteita, verotasoja sekä verojärjestelmää. Valmisteveroista harmonisoinnin piiriin kuuluvat nestemäisten polttoaineiden sekä sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverot, alkoholi- ja alkoholijuomavero sekä tupakkavero. Harmonisoinnin lisäksi valmisteveroja kannetaan myös kansallisella tasolla. Suomessa kansallisten valmisteverojen piiriin kuuluvat virvoitusjuomavero, juomapakkausvero, jätevero ja öljyjättemaksu sekä osa eräiden polttoaineiden valmisteveroista. (Kurkioja & Sneck 2012, 18.)

3 Verotusmenettely

3.1 Maksuunpantavat verot ja oma-aloitteiset verot

Räbinä, Myrsky ja Myllymäki käsittelevät teoksessaan verotusmenettelyn keskeisiä käsitteitä. Verotus tapahtuu joko Verohallinnon toimittamana (maksuunpantavat verot) tai oma-aloitteisena verotuksena (oma-aloitteiset verot). Verohallinnon toimittamassa verotuksessa Verohallinto laskee ja maksuunpanee veron verotuspäätöksellä. Veron määrä perustuu verovelvollisen antamaan veroilmoitukseen ja muihin verovelvollisen antamiin tietoihin. (Räbinä ym. 2017, 181.) Maksuunpantavia veroja ovat esimerkiksi valtion tulovero, kunnallisvero, perintövero ja kiinteistövero (Verohallinto 2020b). Maksuunpantavien verojen verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun sovelletaan pääsääntöisesti lakia verotusmenettelystä (Verotusmenettelylaki 1995, 1 §).

Oma-aloitteisilla veroilla tarkoitetaan veroja, joiden määrän verovelvollinen itse laskee, ilmoittaa ja maksaa (Räbinä ym. 2017, 9). Oma-aloitteisia veroja ovat esimerkiksi arvonlisävero, työnantajan sairausvakuutusmaksu ja varainsiirtovero (Verohallinto 2020b). Oma-aloitteisista veroista säädetään pääsääntöisesti oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa. Laki käsittää muun muassa ilmoittamiseen ja maksamiseen liittyvät säännökset. Ennen vuonna 2021 voimaantullutta lakiuudistusta valmisteverot ovat kuuluneet Verohallinnon toimittamiin verolajeihin eli maksuunpantaviin veroihin. Verotuksen toimittamista koskevat keskeisimmät säännökset ovat sisältyneet valmisteverotuslakiin. (Räbinä ym. 2017, 181.) Valmisteverot siirtyivät oma-aloitteisiksi veroiksi 1.1.2021 alkaen (Verohallinto 2020c).

3.2 Oma-aloitteisten verojen verotusmenettely

Oma-aloitteisten verojen verokausi on lähtökohtaisesti kalenterikuukausi. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa on esitetty kuitenkin tilanteita, joissa verokausi voi poiketa kalenterikuukaudesta. Esimerkiksi elinkeinonharjoittajalla, jonka liikevaihto kalenterivuoden aikana on enintään 100 000 euroa, arvonlisäveron verokausi voi olla neljännesvuosi tai kuukausi. Lisäksi elinkeinonharjoittajalla, jonka liikevaihto kalenterivuoden aikana on enintään 30 000 euroa, arvonlisäveron verokausi voi olla joko kalenterivuosi, neljännesvuosi tai kuukausi. (Niskakangas ym. 2020, 145; OVML 2016, 12 §.) Niin sanotun sähkön pientuottajan verokausi on sähköverotuksessa kalenterivuosi ja kaatopaikanpitäjän verokausi on jäteverotuksessa neljännesvuosi (OVML 2016, 11 §).

Oma-aloitteisista veroista on annettava verokaudelta veroilmoitus eli kausiveroilmoitus. Ilmoitus on annettava eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta sähköisesti. (Niskakangas ym. 2020, 145.) Valmisteverotuksessa säännöllisesti verovelvollisen on annettava veroilmoitus viimeistään verokautta seuraavan toisen kalenterikuukauden yleisenä eräpäivänä. Satunnaisesti verovelvollisen on annettava veroilmoitus viimeistään verokautta seuraavan kalenterikuukauden yleisenä eräpäivänä. (OVML 2016, 17 §.) Verokauden vero on maksettava viimeistään samana päivänä kuin veroilmoitus on annettava (OVML 2016, 32 §). Oma-aloitteisten verojen yleinen eräpäivä on kuukauden 12. päivä. Eräpäivä siirtyy kuitenkin seuraavaksi arkipäiväksi, jos eräpäivä on lauantai tai pyhäpäivä. (Verohallinto 2021a.)

Oma-aloitteisessa verotuksessa verovelvollinen on velvollinen korjaamaan itse veroilmoituksella havaitsemansa virheen. Virheen korjaamiseksi verovelvollisen on annettava Verohallinnolle verokautta koskeva oikaisuilmoitus. Oikaisuilmoituksesta säädetään OVML:n 25 §:ssä. (Räbinä ym. 2017, 189.)

Oma-aloitteisessa verotuksessa verotuspäätökseen haetaan ensisijaisesti muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta. Oikaisulautakunta ratkaisee verotusta koskevia oikaisuvaatimuksia. Oikaisulautakunta toimii jaostoina, jotka perustuvat osittain verolajiin ja verovelvollisryhmään. Osa lautakunnan jäsenistä edustaa veronsaajia ja osa verovelvollisia. (Niskakangas ym. 2020, 100.) Muutosta haetaan kirjallisella oikaisuvaatimuksella (OVML 2016, 60 §). Muutosta on haettava pääsääntöisesti viimeistään kolmen vuoden kuluessa sitä seuraavan vuoden alusta, kun vero olisi tullut

ilmoittaa ja maksaa (OVML 2016, 4 §, 61 §). Esimerkiksi jos vero olisi tullut ilmoittaa ja maksaa 1.3.2020, muutosta olisi haettava viimeistään 31.12.2023 mennessä.

Oma-aloitteisessa verotuksessa seuraamusmaksuja ovat myöhästymismaksu, veronkorotus ja laiminlyöntimaksu. Seuraamusmaksujen tavoitteena on edistää oikeiden tietojen ilmoittamista oikeaan aikaan. (Verohallinto 2020d.) Seuraamusmaksuista säädetään OVML:n 7 luvussa (OVML 2016, 7 luku). Myöhästymismaksu määrätään veroilmoituksen antamisesta säädetyn määräajan jälkeen. Maksun määrä perustuu päiväkohtaisesta ja veron määrään perustuvasta myöhästymismaksusta. Myöhästymismaksu voidaan jättää määräämättä, jos veroilmoituksen myöhästyminen johtuu yleisessä tietoverkossa tai Verohallinnon sähköisessä asiointipalvelussa olevasta toimintahäiriöstä. Myöhästymismaksua ei määrätä, jos verovelvolliselle määrätään myöhästymismaksun sijaan veronkorotus. (Verohallinto 2020d.)

Veronkorotus määrätään tilanteessa, jossa veroilmoitus, muu ilmoitus tai säädetty tieto taikka selvitys on annettu puutteellisena, virheellisenä tai on jätetty kokonaan antamatta. Veronkorotuksen määrä perustuu prosentuaaliseen osuuteen määrätystä verosta. (Verohallinto 2020d.) Veronkorotuksen määrä on pääsääntöisesti 10 prosenttia verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta. Jos verovelvollinen on toistuvasti laiminlyönyt velvoitteitaan tai verovelvollinen on osoittanut ilmeistä piittaamattomuutta verovelvoitteistaan, veronkorotus on vähintään 15 prosenttia ja kuitenkin enintään 50 prosenttia määrätystä verosta. Jos vero on määrätty arvioimalla, veronkorotus on 25 prosenttia arvioidun veron määrästä. (OVML 2016, 38 §.) Myös veronkorotus voidaan tietyissä tilanteissa jättää määräämättä. Laiminlyöntimaksua määrätään sellaisista laiminlyönneistä, jotka koskevat muuta kuin verokaudelta suoritettavan veron ilmoittamista. Laiminlyönti koskee silloin tilannetta, jossa verovelvollinen jättää täyttämättä muun laissa säädetyn velvollisuutensa. Maksun määrään vaikuttaa laiminlyönnin vakavuus ja sen mahdollinen vaikutus muihin verovelvollisiin. Laiminlyöntimaksu voidaan kuitenkin jättää määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai sille on pätevä tai erityinen syy. (Verohallinto 2020d.)

4 Valmisteverotusmenettelyn uudistaminen

4.1 Uudistuksen tausta ja tavoite

Valmisteverotuksen toimittaminen on siirretty Tullilta Verohallinnolle vuoden 2017 alusta pääministeri Juha Sipilän hallituksen hallitusohjelman mukaisesti. Valtiovarainministeriö asetti VETO-hankkeen, jonka tehtävänä oli suunnitella ja toteuttaa toimivallan siirto. Hallituksen esitys eduskunnalle valmiste- ja autoverotustehtävien siirtämistä Verohallinnolle koskevaksi lainsäädännöksi annettiin 22.9.2016. (HE 159/2016 vp.) Eduskunta hyväksyi lakiehdotukset 8.12.2016 (EV 178/2016 vp).

Hallituksen esityksessä (HE 159/2016) toimivallan siirron tavoitteet on kuvattu seuraavasti: ”Toimivallan siirron tavoitteena oli keskittää verotus entistä selvemmin yhteen asiantuntijaorganisaatioon ja näin mahdollistaa verovelvollisille yhden luukun periaatteen toteutuminen verotuksessa. Siirtoa koskevassa hallituksen esityksessä muutoksen todettiin mahdollistavan verotusprosessien yhdenmukaistamisen ja Verohallinnon uuden tietojärjestelmän hyödyntämisen myöhemmin myös valmisteverotuksessa ja autoverotuksessa.” Lakimuutokset astuivat voimaan 1.1.2017 ja ne käsittivät tässä yhteydessä lähinnä vain toimivallan siirron vaatimia muutoksia. (HE 159/2016 vp.)

Tulli toimii edelleen valmisteverotuksen valvonta- ja rikostutkintaviranomaisena ja vastaa myös soveltuvin osin verotustehtävistä. Kuten edellä (s. 1) on todettu, ennen vuonna 2021 voimaantullutta valmisteverotusmenettelyn lakiuudistusta valmisteverotuksessa verovelvollisten ja verovirkailijoiden käyttämät sähköiset palvelut ovat olleet Tullin ylläpitämiä tietojärjestelmiä. Valmisteverotusmenettelyyn on sovellettu pääsääntöisesti valmisteverotuslakia. (HE 54/2020 vp.) Näistä seikoista johtuen asiakkaan käytännön veroasiointi ei ole ollut yhdenmukaista suhteessa muihin verolajeihin, kuten arvonlisäveroon, johon sovelletaan lakia oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (OVML 2016, 1 §). Verovelvollinen on voinut täyttää arvonlisäveroon liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa asioiden OmaVerossa vuodesta 2017 alkaen (HE 29/2016 vp). Valmisteverotuksessa verovelvollinen on puolestaan vuoteen 2021 asti asioinut Tullin sähköisessä Valmisteveroilmoituspalvelussa (HE 54/2020 vp).

Jatkona VETO-hankkeelle sekä osana Verohallinnon tietojärjestelmä uudistusta, valmisteverotusmenettelyä uudistettiin valtiovarainministeriön hankkeella ”Valmiste- ja

autoverotuksen menettelysäännösten uudistaminen”, VM003:00/2019 (Valtiovarainministeriö 2019). Hanke nimettiin Verohallinnossa AVA-hankkeeksi (Verohallinto 2019b). Hankkeen tavoite oli uudistaa valmiste- ja autoverotuksen menettelysäännöksiä mahdollisuuksien mukaan siten, että valmiste- ja autoverotuksen sähköiset palvelut siirtyisivät OmaVeroon ja verotusmenettelyyn sovellettaisiin lähtökohtaisesti oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia (OVML). Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi annettiin 23.04.2020 (HE 54/2020 vp).

Ehdotettujen lakien voimaantulo oli 1.1.2021. Veronkantolain sekä veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain muutosten voimaantulo oli kuitenkin vasta 1.2.2021 alkaen. (HE 54/2020 vp.) Yhdenmukaistamisella tavoiteltiin hankkeen mukaan sääntelyn yksinkertaistamista ja selkeytymistä ja tätä kautta verovelvollisten hallinnollisen taakan keventymistä (Valtiovarainministeriö 2019). Yhdenmukaistamisella tavoiteltiin Verohallinnon mukaan myös sähköisen asiointin lisäämistä ja Verohallinnon virkailijatyön helpottamista (Verohallinto 2019b).

Muutokset valmisteverotusmenettelyssä liittyvät muun muassa veroilmoittamiseen, määräaikoihin, maksamiseen ja muutoksenhakuun sekä seuraamusmaksuihin. Vuoden 2021 alusta asiakas on voinut hoitaa veroasiansa OmaVerossa, Verohallinnon sähköisessä asiointipalvelussa. (Verohallinto 2020c.) Muutoksia kuvaillaan tarkemmin seuraavassa luvussa.

4.2 Keskeiset muutokset valmisteverotusmenettelyyn

Hallituksen esityksessä HE 54/2020 ehdotettiin muutettavaksi valmisteverotuslakia, verolajikohtaisia valmisteverolakeja ja sellaisia maksuja koskevia lakeja, joihin sovelletaan valmisteverotuksen menettelysäännöksiä (HE 54/2020 vp). Keskeiset muutokset verotusmenettelyyn on esitetty valmisteverotuslain muuttamisesta annetussa laissa. Lain 1 pykälän mukaan valmisteverojen maksamiseen, ilmoittamiseen, määräämiseen, oikaisuun ja muuhun verotusmenettelyyn sekä muutoksenhakuun sovelletaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia. Lisäksi veronkanton ja perintään sovelletaan veronkantolakia. Edellä esitettyjä lakeja sovelletaan, jollei toisin säädetä. (Laki valmisteverotuslain muuttamisesta 2020, 1 §.)

Hallituksen esityksen mukaan valmisteverotuksessa säännöllisesti toimivien verovelvollisten veron ilmoittamisen ja maksamisen määräaika olisi jatkossa sama kuin arvonlisäverotuksessa (ks. luku 3.2) ja pidentyisi entisestä noin kahdella viikolla (HE 54/2020 vp). Ennen lakiuudistuksen voimaantuloa valmisteverotuksessa niin sanotun verokausi-ilmoittajan on tullut antaa veroilmoitus viimeistään verokautta seuraavan kalenterikuukauden 18 päivänä (Valmisteverotuslaki 2010, 31 §). Verokausi-ilmoittajan on tullut maksaa verokaudelta suoritettava valmistevero viimeistään verokautta seuraavan kalenterikuukauden 27 päivänä (Valmisteverotuslaki 2010, 46 §).

Esityksen mukaan jatkossa myös satunnaisesti toimivat verovelvolliset ilmoittaisivat ja maksaisivat veron kalenterikuukauden mittaiselta verokaudelta. Tämä pidentäisi myös näiden verovelvollisten ilmoitus- ja maksuaikaa nykyisestä. Tietyissä tilanteissa sovellettavasta veron vähennysmenettelystä luovuttaisiin ja siirryttäisiin hakemuksesta myönnettävään veron palautukseen. (HE 54/2020 vp.) Vähennysmenettelyä on sovellettu aiemmin esimerkiksi verokauden aikana varastoon palautettuihin tuotteisiin. Verovelvollinen on silloin voinut vähentää verokaudelta suoritettavasta valmisteverosta jo aiemmin tuotteista maksamansa veron. (Valmisteverotuslaki 2010, 16 §.)

Esityksen mukaan valmisteverotuksessa sovellettaisiin jatkossa OVML:n mukaista menettelyä veroilmoituksessa olevan virheen korjaamiseksi (ks. luku 3.2). Valmisteverotuksessa verovelvollinen on aiemmin toimittanut Verohallinnolle kirjallisen oikaisuvaatimuksen, minkä jälkeen Verohallinto on oikaissut verotusta verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi. Jatkossa oikaisuvaatimuksen sijasta verovelvollinen korjaisi itse havaitsemansa virheen antamalla verokaudelta korvaavan veroilmoituksen. (HE 54/2020 vp.)

Esityksessä ehdotettiin uudistettavan valmisteverotuksen seuraamusjärjestelmää. Muutos ilmeni käytännössä siten, että oma-aloitteisissa veroissa yleisesti käytettävät seurausmaksut korvaisivat valmisteverotuslain mukaisen virhemaksun. Muutosta on hallituksen esityksessä perusteltu sillä, että seuraamusten määrääminen olisi jatkossa nykyistä kaavamaisempaa ja sisältäisi vähemmän viranomaisen harkintavaltaa. Tämä osaltaan vahvistaisi verovelvollisten oikeusturvaa. (HE 54/2020 vp.) Virhemaksua on aiemmin määrätty esimerkiksi tilanteissa, joissa verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoitusvelvollisuutensa (Valmisteverotuslaki 2010, 44 §).

Esityksen mukaan veronkantoon sovellettaisiin pääsääntöisesti veronkantolain säännöksiä. Valmisteverojen maksut ja palautukset käsiteltäisiin silloin yhtenä kokonaisuutena muiden oma-aloitteisten verojen maksujen ja palautusten kanssa (HE 54/2020 vp). Tämä merkitsee esimerkiksi sitä, että valmisteveron maksamiseen käytetään asiakaskohtaista oma-aloitteisten verojen viitenumeroa. Samalla viitenumerolla voi silloin maksaa myös muita oma-aloitteisia veroja, kuten arvonlisäveroa. (Verohallinto 2021b.) Verohallinto on aiemmin vahvistanut suoritettavan valmisteveron määrän verotuspäätöksellä, joka on perustunut verovelvollisen antamaan veroilmoitukseen ja muuhun saatuun selvitykseen (Valmisteverotuslaki 2010, 33 §). Jokaisessa verotuspäätöksessä on silloin ollut eri viitenumero, jota on käytetty veron maksamiseen (Verohallinto 2021b).

Esityksen mukaan valmisteveroa koskeviin Verohallinnon päätöksiin haettaisiin jatkossa muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta. Myös ennakkopäätösvalitus koskisi jatkossa myös valmisteveroja. Näitäkin muutoksia on perusteltu esityksessä verovelvollisen oikeusturvaa parantavina seikkoina. Esityksessä ehdotettiin myös täydennettävään muita kuin valmisteveroja koskevia verotusmenettelyä ja rekistereitä koskevia säännöksiä. (HE 54/2020 vp.)

5 Tutkimus

5.1 Sisällönanalyysi laadullisena tutkimusmenetelmänä

Opinnäytetyön tutkimusmenetelmänä käytettiin sisällönanalyysia. Menetelmää voidaan pitää kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimusmenetelmänä. Luokittelu pelkästään laadulliseen tutkimusmenetelmään ei kuitenkaan ole yksiselitteinen. Tuomi ja Sarajärvi esittävät teoksessaan *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi* (2018), että sisällönanalyysi on perusanalyysimenetelmä, jota voidaan pitää eräänlaisena väljänä teoreettisena kehyksenä, joka voi toimia perustana monille muille laadullisen tutkimuksen analyysimenetelmille. Laadullisten tutkimusten analyseista sisällönanalyysi kuuluisi edelleen sellaiseen analyysimuotoon, jota ei ohjaa jokin teoria, mutta johon voidaan soveltaa vapaastikin eri teoreettisia lähtökohtia. Sisällönanalyysia voidaankin käyttää monenlaisiin tutkimuksiin. (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 4.) Sisällönanalyysissa pyritään luomaan erilaisia päätelmiä kirjalliseen muotoon saatetusta materiaalista (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 4.2). Tutkimusmateriaaleina voidaan käyttää

esimerkiksi kirjoja, artikkeleita, raportteja tai muita dokumentteja (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 4.4).

Sisällönanalyysi voidaan toteuttaa aineistolähtöisenä, teoriaohjaavasti tai teorialähtöisesti. Aineistolähtöisessä eli induktiivisessa sisällönanalyysissä aineistolla on keskeisin merkitys analyysin tulosten kannalta. Aiemmat tutkimukset tai teoriat eivät näin ollen saa vaikuttaa tutkimuksen lopputuloksiin, vaan aineisto ohjaa analyysin tekoa. Teoriaohjaavassa tai teorialähtöisessä analyysissä teoria muodostaa lähtökohdan analyysille tai ohjaa jollakin tavalla analyysin tekoa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 4.2.) Tutkimuksessa käytettiin aineistolähtöistä sisällönanalyysia. Se sopi valitun aineiston analysointitavaksi, sillä näin aineistosta oli mahdollista nostaa keskeisimpiä havaintoja ja muodostaa objektiivisia tutkimustuloksia. Lisäksi tiedossa ei ollut aiempia tutkimustuloksia, jotka olisivat vaikuttaneet analyysin etenemiseen tai tuloksiin.

Aineistolähtöisen analyysin toteuttaminen voidaan jakaa kolmeen eri vaiheeseen: aineiston pelkistäminen (redusointi), aineiston ryhmittely (klusterointi) ja teoreettisten käsitteiden luominen (abstrahointi). Analyysin ensimmäisessä vaiheessa (redusointi) aineistoa pelkistetään tiivistämällä tai pilkkomalla tietoa osiin. Aineistosta etsitään tutkimustehtävään liittyviä käsitteitä, joita voidaan erotella eri työkaluja käyttämällä. Eri asioita kuvaavat käsitteet voidaan esimerkiksi alleviivata erivärisillä kynillä. Toisessa vaiheessa (klusterointi) aineistosta eritellyt samaa tarkoittavat käsitteet ryhmitellään eri luokiksi. Kolmannessa vaiheessa (abstrahointi) jatketaan yhdistelemällä luokkia ja muodostetaan valikoidun tiedon perusteella teoreettisia käsitteitä. Abstrahoinnissa luodaan edelleen luokille yhdistävä tekijä, jonka avulla saadaan vastaus tutkimuskysymykseen. (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 4.4.3.)

5.2 Tutkimusaineisto

Tutkimuksen lähdeaineistona käytettiin asianosaisten antamia lausuntoja hallituksen esityksestä (HE 54/2020) ja sen luonnoksesta. Asianosaiset olivat muun muassa yrityksiä, etujärjestöjä ja viranomaisia. Lausuntokierros hallituksen esitysluonnoksesta toteutettiin 13.11.–31.12.2019. (Valtiovarainministeriö 2019.) Tämän jälkeen eduskunnan verojaosto ja perustuslakivaliokunta toteuttivat asiantuntijakuulemisen hallituksen esityksestä (Eduskunta 2020).

Aineistoa rajattiin aluksi siten, että tutkimuksesta jätettiin ulkopuolelle sellaiset lausunnot, joissa ei ollut lausuttavaa valmisteverotuksesta eli lausuntojen sisältö koski vain autoverotusuudistusta. Lisäksi tutkimuksessa huomioitiin pääsääntöisesti vain asianosaisen antama viimeisin lausunto, jos lausuntoja oli annettu useita. Tästä poikkeuksena ovat Suomen Yrittäjät ry:n asiantuntijalausunnot, joista kaksi viimeisintä sisällytettiin analyysiin, sillä molemmat lausunnot olivat erisältöisiä ja tutkimuksen kannalta olennaisia. Lausunnot numeroitiin aikajärjestyksessä. Rajauksen perusteella tutkimukseen valittiin seuraavat lausunnot:

1. Kansaneläkelaitoksen lausunto 26.11.2019 (Kansaneläkelaitos 2020)
2. Itä-Suomen hallinto-oikeuden lausunto 9.12.2019 (Itä-Suomen hallinto-oikeus 2020)
3. North European Oil Trade Oy:n lausunto 30.12.2019 (North European Oil Trade Oy 2020)
4. Oy Teboil Ab:n lausunto 23.12.2019 (Oy Teboil Ab 2020)
5. Elintarviketeollisuusliitto ry:n lausunto 31.12.2019 (Elintarviketeollisuusliitto ry 2020)
6. Oy Sinebrychoff Ab:n lausunto 31.12.2019 (Oy Sinebrychoff Ab 2020)
7. Korkeimman hallinto-oikeuden lausunto 14.1.2020 (Korkein hallinto-oikeus 2020)
8. Tullin Asiantuntijalausunto 25.5.2020 (Tulli 2020)
9. Verohallinnon Asiantuntijalausunto 25.5.2020 (Verohallinto 2020e)
10. Kaupan liitto ry:n Asiantuntijalausunto 1.6.2020 (Kaupan liitto ry 2020)
11. Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry:n Asiantuntijalausunto 1.6.2020 (Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry 2020)
12. Veronmaksajain Keskusliitto ry:n Asiantuntijalausunto 1.6.2020 (Veronmaksajain Keskusliitto ry 2020)

13. Oikeusministeriön Asiantuntijalausunto 8.6.2020 (Oikeusministeriö 2020)
14. Dosentti Matti Urpilaisen Asiantuntijalausunto 8.6.2020 (Urpilainen 2020)
15. Professori Sakari Melanderin Asiantuntijalausunto 8.6.2020 (Melander 2020)
16. Professori Olli Mäenpään Asiantuntijalausunto 9.6.2020 (Mäenpää 2020)
17. Suomen Yrittäjät ry:n Asiantuntijalausunto 1.6.2020 (Suomen Yrittäjät ry 2020a)
18. Suomen Yrittäjät ry:n Asiantuntijalausunto 8.9.2020 (Suomen Yrittäjät ry 2020b)

Tutkimuksessa aineisto ensin pelkistettiin lukemalla lausunnot ja etsimällä lausunnoista tutkimuskysymysten kannalta merkittäviä asiakokonaisuuksia, jotka toistuivat aineistossa. Samaa tarkoittavat tai samankaltaiset ilmaisut merkittiin eri värikoodeilla. Alkuperäisilmaisut taulukoitiin käyttäen perusmuotoista taulukkolaskentaohjelmaa. Pelkistetyt ilmaisut muodostettiin tiivistämällä ja pilkkomalla osiin alkuperäisilmaisut. Ryhmittelyssä värikoodeilla merkityt samankaltaiset ilmaisut yhdisteltiin eri alaluokiksi. Luokat nimettiin ilmaisujen sisältöä kuvaavalla tavalla. Käsitteellistämässä alaluokat yhdisteltiin edelleen pääluokkien, eli teoreettisten käsitteiden alle. Lopuksi analyysin perusteella muodostuneita teoreettisia käsitteitä verrattiin vuonna 2021 voimaantulleeseen lainsäädäntöön.

5.3 Lausujien suhtautuminen uudistukseen

Tutkimuksessa selvitettiin lausujien suhtautumista uudistukseen. Sisällönanalyysin perusteella oli mahdollista muodostaa kolme teoreettista käsitettä: positiivinen suhtautuminen, neutraali suhtautuminen ja negatiivinen suhtautuminen. Esimerkki tehdystä sisällönanalyysistä esitetään alempana (ks. taulukko 1).

Lausujista yhdeksän (9) piti uudistusta kannatettavana eli suhtautui uudistukseen positiivisesti. Lausujista kaksi (2) suhtautui uudistukseen neutraalisti ja yksi (1) negatiivisesti. Uudistuksen tavoitteena oli muun muassa vähentää verovelvollisen hallinnollista taakkaa (HE 54/2020 vp). Vastoin uudistuksen tavoitetta, yksi lausujista koki uudistuksen lisäävän verovelvollisen hallinnollista taakkaa. Suhtautumista uudistukseen kuvattiin esimerkiksi seuraavasti:

”...pitää kannatettavina esityksen tavoitetta yhdenmukaistaa valmiste- ja autoverotuksen verotus- ja veronkantomenettelyjä.”

”...kannattaa hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettua siirtymistä sähköiseen menettelyyn valmiste- ja autoverotuksen osalta sekä eri verolajien menettelyiden yhtenäistämistä.”

”Kokonaisuutena arvioiden esitys on tavoitteiltaan kannatettava ja ehdotuksiltaan pääosin hyvä.”

Pelkistetty ilmaisu (redusointi)	Ryhmittely (klusterointi)	Teoreettinen käsite (abstrahointi)
Lähtökohtaisesti kannatettava hanke Esityksen tavoitteet kannatettavia ja ehdotukset pääosin hyviä Eri verolajien yhtenäistämistä ja sähköiseen menettelyyn siirtymistä pidetään kannattavana Esityksen tavoitteet kannatettavia Hyvät ja perustellut lainsäädäntömuutokset Esitetyt muutokset perusteellisia ja tarpeellisia	Uudistuksen kannattaminen	Positiivinen suhtautuminen
Lakiesityksen käsittelylle ei esteitä	Neutraali mielikuva	Neutraali suhtautuminen
Muutokset lisäävät hallinnollista taakkaa	Hallinnollinen taakka	Negatiivinen suhtautuminen

Taulukko 1. Sisällönanalyysi lausujien suhtautumisesta uudistukseen.

5.4 Yhdenmukaistamisen vaikutukset verovelvollisille

Tutkimuksessa selvitettiin, millaisia positiivisia tai negatiivisia vaikutuksia uudistuksella olisi verovelvollisille lausuntojen perusteella. Vaikutukset verovelvollisille ryhmiteltiin sisällönanalyysissa yhdeksään (9) eri alaluokkaan. Muodostuneet alaluokat olivat:

1. Epävarmuus menettelystä

2. Hallinnollisen taakan lisääntyminen
3. Kustannusten kasvaminen
4. Menettelyn paraneminen
5. Muu taloudellinen vaikutus
6. Negatiivinen kokemus
7. Verotuksen paraneminen
8. Verovelvollisen edun huonontuminen
9. Verovelvollisen edun paraneminen

Alaluokat abstrahoitii eli käsitteellistettiin edelleen kahteen pääluokkaan, positiivisiin ja negatiivisiin vaikutuksiin. Selkeyden vuoksi jaottelussa käytettiin vain kahta luokkaa. Sisällönanalyysin perusteella positiivisista vaikutuksista selkeästi erottuivat verotuksen ja verotusmenettelyn paraneminen ja negatiivisista vaikutuksista kustannusten kasvaminen. Uudistuksen esitettiin aiheuttavan verovelvollisille myös muita taloudellisia vaikutuksia. Esimerkki tehdystä sisällönanalyysistä esitetään työn lopussa (ks. liite 1).

Lausujista viiden (5) mukaan uudistus aiheuttaisi verovelvollisille ylimääräisiä kustannuksia. Osassa lausunnoista kuitenkin esitettiin, että kustannukset kohdistuisivat siirtymäaikaan tai ne olisivat kertaluonteisia. Lausujista neljä (4) esitti, että uudistus aiheuttaisi verovelvollisille tarvetta myös uudistaa tietojärjestelmiä tai muuttaa toimintaprosesseja. Lausijat esittivät kustannusten kasvusta esimerkiksi seuraavasti:

"...muutokset saattaisivat edellyttää verovelvollisilta tietojärjestelmämuutoksia ja muutoksia toimintaprosesseihin."

"...uudistuksista yrityksille aiheutuu merkittäviä kustannuksia; sekä järjestelmä-, että koulutuskustannuksia. Tämän johdosta uudistus tulee toteuttaa siten, että järjestelmien jatkuvaluonteisilta korjauspäivityksiltä vältytään."

”Menettelymuutoksen yhtenäistäminen aiheuttaa kuitenkin verovelvollisille merkittäviä siirtymäaikaan liittyviä kustannuksia, joten muutos tulee toteuttaa siten, ettei uusia muutoksia ei nopeasti tarvita.”

Lausujista osa esitti myös epävarmuutta uudistuksen sisältämiin muutoksiin tai piti niitä vaikeaselkoisina. Epävarmuutta esitettiin lausunnoissa muun muassa alla kuvatuilla pelkistetyillä ilmaisuilla (ks. kuvio 2).



Kuvio 2. Esimerkkejä pelkistetyistä ilmaisuista alaluokassa ”Epävarmuus menettelystä”.

Lausunnoista neljässä (4) esitettiin uudistuksen lisäävän jollakin tavalla verovelvollisen hallinnollista taakkaa. Lausunnoissa kiinnitettiin huomiota muun muassa vähennysmenettelystä luopumiseen verovelvollisen hallinnollista taakkaa lisäävänä seikkana.

”Erillisen palautushakemuksen tekeminen lisäisi sekä yritysten hallinnollista taakkaa että työmäärää Verohallinnossa.”

”...kertaluonteisten kulujen lisäksi muun muassa palautusten hakeminen erillisessä menettelyssä lisäisi verovelvollisten hallinnollista taakkaa, mikä tarkoittaa kasvavia pysyväisluonteisia henkilöstökuluja.”

Positiivisina vaikutuksina pidettiin verotuksen ja verotusmenettelyn paranemista. Verotuksen kuvailtiin yksinkertaistuvan ja selkiytyvän uudistuksen myötä. Positiivisena seikkana lausijat esittivät myös määräaikojen pitenemisen. Lausijat kuvailivat tätä muun muassa seuraavasti:

”Verotusmenettelyiden, seuraamusmaksujen ja muutoksenhaun yhtenäistäminen oma-aloitteisten verojen kanssa yksinkertaistaa verotusta ja luo synergiaetua yrityksille.”

”...pitää hyvänä valmisteverojen muuttamista oma-aloitteiseksi veroksi, minkä seurauksena myös valmisteveron ilmoittamisen määräaika yhdenmukaistuisi arvonnlisäveron kanssa ja pidentyisi noin kahdella viikolla.”

”Säännöllisten valmisteverovelvollisten yritysten osalta taloudellinen liikkumavara kasvaa valmisteverojen maksuajan pitenemisen myötä.”

Lausujista kolme (3) piti siirtymistä oikaisulautakuntamenettelyyn positiivisena uudistuksena. Lausunnoista tuli kuitenkin ilmi, että lautakunnassa tulisi olla riittävästi asiantuntemusta. Lausunnoissa kiinnitettiin myös huomiota siihen, että käsittelyajat eivät pitenisi. Näitä kuvailtiin lausunnoissa seuraavin lausein:

”Pidämme oikaisulautakuntamenettelyyn siirtymistä hyvänä uudistuksena, mikäli voidaan varmistua lautakunnan riittävästä asiantuntemuksesta. ...on ...tärkeää varmistaa, että oikaisuvaatimusten käsittelyajat pysyvät kohtuullisena.”

”Oikaisulautakuntamenettelyyn siirtyminen on hyvä asia, kunhan lautakunnassa on riittävästi asiantuntemusta.”

”Lautakunnan tulee pystyä itsenäisesti arvioimaan ratkaisuja, eikä ainoastaan vahvistaa Verohallinnon päätöksiä.”

5.5 Muita esille tulleita seikkoja

Tutkimuksen perusteella selvisi myös muita verovelvollisen kannalta olennaisia seikkoja. Lausujista yksitoista (11) eli valtaosa totesi sääntelyn jossain määrin epäselväksi ja toivoi tarkennusta lainsäädäntöön. Lausunnoissa todettiin myös, että Verohallinnon tulisi tarjota uudistuksesta riittävästi ennakoivaa ohjausta ja asiakasneuvontaa. Tätä kuvailtiin muun muassa seuraavasti:

”Verohallinnolta muutokset edellyttävät myös laajaa ennakoivaa ohjausta, neuvontaa ja asiakasviestintää.”

”On tärkeää, että Verohallinto julkaisee uudistuksesta kattavan ohjeen hyvissä ajoin ennen säädösten voimaantuloa, jotta verovelvollisille jää riittävä aika omaksua uudet menettelysäännökset.”

”...riittävien neuvontaresurssien varaaminen Verohallinnolle tulee varmistaa, jotta alkuvaiheen ilmoitusvaikeudet eivät johda veronkorotuksiin...”

”...Verohallinnon resursseja kohdennetaan muutostilanteessa erityisesti ennakoivaan ohjaukseen ja yritysten neuvontaan.”

5.6 Muutosehdotukset

5.6.1 Lausujien esittämiä muutosehdotuksia

Lausujista yhdeksän (9) esitti muutoksia tai tarkennuksia hallituksen esityksen ja sen luonnoksen sisältämiin lakiehdotuksiin. Lausunnoissa ehdotettiin tarkennusten lisäksi erityisiä lisäyksiä lainkohtiin, mutta myös joidenkin lainkohtien säilyttämistä ennallaan. Muutosta ehdotettiin muun muassa seuraaviin alla kuvattuihin aihepiireihin (ks. kuvio 3).



Kuvio 3. Lausujien esittämiä muutosehdotuksia pelkistettyinä ilmaisuina.

Tutkimuksessa valittiin seitsemän erilaista muutosehdotusta lähempään tarkasteluun. Valikointi perustui siihen, miten selkeästi haluttua muutosta oli lausunnolla kuvailtu. Tarkasteluun valittiin vain yksi alkuperäisilmaisu muutosta kohden, vaikka samanlainen muutosehdotus olisi esiintynyt useammalla lausunnolla. Tarkasteluun valittujen muutosehdotusten alkuperäisilmaisut on lueteltu alla.

- Ilmoituksen korjaaminen verokautta pidemmältä ajalta:

”Valmisteverotuksessa lukuja voidaan joutua korjaamaan useita kertoja vuodessa jälkikäteen. Valmisteverotuksen erityisluonteen vuoksi muutokset pitäisi voida tehdä nykytilan mukaisesti myös pidemmältä

ajanjaksolta kuin verokaudelta. Valmisteverolain 37 §:n sisältö tulisi siten näkemyksemme mukaan sisällyttää oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakiin esimerkiksi sisällyttämällä OVML 25 §:ään ajatus siitä, että valmisteverotuksessa veroilmoituksessa oleva virhe voidaan korjata antamalla oikaisuilmoitus myös verokautta pidemmältä ajalta, kuitenkin enintään kalenterivuodelta.”

- Verokauden pidentäminen verovelvolliskohtaisesti:

”Hallituksen luonnosesityksessä (s. 37) esitetään luopumista valmisteverotuslaissa säädetystä Verohallinnon mahdollisuudesta pidentää verokautta verovelvolliskohtaisesti. Ehdotamme, että edellä mainittu mahdollisuus säilytetään lainsäädännössä, sillä katsomme, että kuukausittaisten nollailmoitusten antaminen olisi tarpeetonta ja lisäisi toimijoiden hallinnollista taakkaa.”

- Vähäisen virheen korjaaminen:

”Esityksessä ehdotetaan uutena asiana, että ”muista oma-aloitteisia veroja koskevasta menettelystä poiketen” mahdollisuus soveltaa vähäisiä virheitä koskevaa korjausmenettelyä ei sovelleta valmisteveroihin. Koska kyseessä on vähäinen virhe, on vaikea nähdä, miten se voi vaarantaa verovalvonnan, kuten ehdotuksen perusteluosassa sivulla 39 todetaan. Kun tällainen mahdollisuus annetaan arvonlisäverotuksen osalta, on oikeudenmukaista toimia samoin valmisteverojen osalta. Pidämme tärkeänä, että lopulliseen hallituksen esitykseen ei tehdä kyseessä olevaa muutosta ja että nykyinen tila säilytetään eli se, että verovelvollinen voi myös valmisteveron osalta tehdä ilman aiheetonta viivytystä korjauksen vähäisistä virheistä.”

- Veronkorotuksen määrääminen oikaisuilmoituksella olevan virheen johdosta:

”Näkemyksemme mukaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia on korjattava tältä osin ja säädettävä, ettei oikaisuilmoituksella olevasta virheestä voida määrätä veronkorotusta, kun verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Veronkorotus on luonteeltaan sanktio.

Verovelvollisella tulee olla mahdollisuus puolustaa oikeuksiaan ja korjata tekemänsä virhe myös omaksi edukseen ilman riskiä rangaistuksesta. Muutos voidaan toteuttaa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 38 §:ään lisäämällä momentti, jonka mukaan veronkorotusta ei määrätä, jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Nähdäksemme tämä olisi hyvä ottaa osaksi lainsäädäntömuutoskokonaisuutta.”

- Palautusmenettelystä luopuminen:

”Näkemyksemme mukaan erillisestä palautushakemusmenettelystä tulisi luopua ja nykyjärjestelmä säilyttää.”

- Palautuksen hakeminen kuukausittain:

”Mikäli palautukset kuitenkin siirtyvät erilliseen menettelyyn, olisi hyvä, että palautusta voisi hakea kuukausittain. Kuukausittainen menettely on valmisteverolainsäädännön lähtökohta ja asialla verovelvollisille taloudellista merkitystä. Verohallinnon olisi hyvä julkaista jatkossa palautustaso kuukausittain, ei puolivuositain.”

- Paperilomakkeen käyttöön liittyvä erityinen syy:

”Esitämme, että luonnollisen henkilön tai ulkomaalaisen lisäksi paperilomakkeen käyttöön oikeuttavana erityisenä syynä mainittaisiin myös esimerkiksi tietotekniset rajoitteet yritystoiminnassa.”

5.6.2 Lausuntojen huomiointi lainsäädännössä

Tutkimuksen viimeisessä osassa lausujien esittämiä muutosehdotuksia verrattiin vuonna 2021 voimaantulleeseen lainsäädäntöön. Vertailuun otettiin mukaan vain edellisessä luvussa valitut muutosehdotukset. Lausujien esittämät muutosehdotukset koskivat oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain ja valmisteverotuslain säännöksiä. Säännöksiä tarkasteltiin yksityiskohtaisesti ja selvitettiin, toteutuvatko muutosehdotukset niissä. Vertailun tuloksia kuvataan alempana. Tarkastelun kohteena olevien

muutosehdotusten toteutumista uudessa lainsäädännössä on havainnollistettu luvun lopussa sijaitsevalla taulukolla (ks. taulukko 2).

Ilmoituksen korjaaminen verokautta pidemmältä ajalta. Lausunnossa esitettiin, että oikaisuilmoitus tulisi olla mahdollista antaa myös pidemmältä ajalta kuin verokaudelta (ks. luku 3.2). Muutosta perusteltiin sillä, että lukuja voidaan joutua korjaamaan useita kertoja vuodessa jälkikäteen valmisteverotuksen erityisluonteen vuoksi. Muutosehdotuksessa esitettiin, että lakiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä tulisi sisällyttää valmisteverotuslain 37 §:n mukainen kohta. Valmisteverotuslain 37 §:n mukaan oikaisun tai jälkiverotuksen on voinut toimittaa myös verokautta pidemmältä ajalta, kuitenkin enintään kalenterivuodelta. Kyseinen pykälä on kumottu 1.1.2021 alkaen. (Valmisteverotuslaki 2010, 37 §.) OVML:n 25 §:n mukaan verovelvollisen on korjattava veroilmoituksessa oleva virhe antamalla kyseiseltä verokaudelta oikaisuilmoitus (OVML 2016, 25 §). Tarkastelun perusteella OVML:n 25 pykälässä eikä muussakaan lain säännöksessä säädetä verovelvollisen oikeudesta antaa oikaisuilmoitusta kerrallaan pidemmältä ajalta kuin verokaudelta. Selvityksen perusteella voidaan todeta, että muutosehdotusta ei ole huomioitu toteutuneessa lainsäädännössä.

Verokauden pidentäminen verovelvolliskohtaisesti. Lausunnossa esitettiin, että verokautta tulisi voida pidentää verovelvolliskohtaisesti. Lausujan mukaan niin sanottujen nollailmoitusten antaminen kuukausittain lisäisi toimijoiden hallinnollista taakkaa ja siksi lainsäädännössä tulisi säilyttää mahdollisuus verokauden pidentämiseen. Verohallinto on aiemmin voinut perustellusta syystä määrätä tietyn verovelvollisen verokaudeksi kalenterikuukautta pidemmän ajanjakson ja kuitenkin enintään kalenterivuoden (Valmisteverotuslaki 2010, 31 §). Valmisteverojen verokaudesta säädetään nykyisin OVML:n 3 luvussa. Kuten jo luvussa 3.2 todettiin, oma-aloitteisten verojen verokausi on pääsääntöisesti kalenterikuukausi. Poikkeuksen muodostavat OVML:n 11 pykälän 2–6 momentit, joissa säädetään erityisistä arvonlisäveron, apteekkiveron, sähköveron ja jäteveron verokaudesta. (OVML 2016, 11 §.) Tarkastelun perusteella näissä momenteissa ei säädetä verokauden pidentämisestä lausujan esittämällä tavalla. Siten muutosehdotusta ei huomioitu lainsäädännössä.

Vähäisen virheen korjaaminen. Lausunnossa esitettiin, että oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin ei sisällytettäisi sellaista kohtaa, jossa vähäisen virheen korjausmenettelyä ei sovelleta valmisteveroihin. OVML:n 25 §:n mukaan ”verovelvollinen voi ilman aiheetonta viivytystä korjata muuta kuin valmisteveroa

koskevan taloudelliselta merkitykseltään vähäisen virheen muuttamalla seuraavilta verokausilta ilmoitettavan veron määrää tai muuta tietoa vastaavasti” (OVML 2016, 25 §). Lain 25 pykälän mukaan valmisteveroihin ei sovelleta vähäisen virheen korjaamista. Näin ollen lausujan muutosehdotusta ei ole lainkohdassa huomioitu.

Veronkorotuksen määrääminen oikaisuilmoituksella olevan virheen johdosta.

Lausunnossa esitettiin, että verovelvollisen oikaisuilmoituksella olevasta virheestä ei tulisi määrätä veronkorotusta silloin, kun verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Näkemystä perusteltiin siten, että verovelvollisella tulisi olla mahdollisuus korjata tekemänsä virhe ilman riskiä rangaistuksesta. Ehdotuksen mukaan muutoksen voisi toteuttaa lisäämällä OVML:n 38 §:ään momentti, jonka mukaan veronkorotusta ei määrätä, jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Tarkastellessa OVML:n lainkohtia (37–38 §) veronkorotuksesta voidaan havaita seuraavaa. OVML 37 §:n mukaan ”veronkorotus jätetään määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi 38 §:n 4 momentissa tarkoitettussa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta” (OVML 2016, 37 §). Vastaavasti lain 38 §:n 4 momentissa säädetään, että ”jos kyse on OVML:n 6 §:ssä tarkoitettulla tavalla tulkinnanvaraisesta tai epäselvästä asiasta tai 1 momentin mukainen veronkorotus olisi muusta erityisestä syystä kohtuuton, veronkorotus on 3 prosenttia verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta” (OVML 2016, 38 §). Edellä mainitussa OVML:n 6 §:ssä säädetään luottamuksensuojasta. Lainkohdan mukaan, ”jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollisen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia on ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos erityisestä syystä ei muuta johdu”. (OVML 2016, 6 §.) Lainkohtien mukaan siis sellaisessa tilanteessa, jossa määrättäisiin 3 prosentin veronkorotus, mutta sen määrääminen olisi olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta, veronkorotus voidaan jättää määräämättä, kun verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Selvyyden vuoksi tarkasteltakoon myös Verohallinnon ohjetta oma-aloitteisten verojen seuraamusmaksuista, jossa on tarkennettu tilanteita, joissa veronkorotus voidaan jättää määräämättä. Kohtuuttomuus voi ohjeen mukaan koskea tilannetta, jossa sovellettavat säännökset ovat huomattavan tulkinnanvaraisia tai epäselviä. Kohtuuttomana voidaan myös pitää tilannetta, jossa ”verovelvollinen on aidosti erehtynyt verosäännösten sisällöstä tai verotusta koskevasta velvollisuudesta ja tätä erehdystä voidaan pitää olosuhteet huomioon ottaen anteeksi annettavana”. (Verohallinto 2020d.) Kohtuuttomuuden arvioinnissa keskeistä olisi siis myös se, missä olosuhteissa virhe on tapahtunut. Koska asia on tulkinnanvarainen ja vaatisi

vilpittömässä mielessä toimimisen lisäksi myös verovelvollisen olosuhteiden arvioimista, ei voida yksiselitteisesti todeta muutosehdotuksen toteutuneen lainsäädännössä. Käytännössä verovelvollisella olisi kuitenkin mahdollisuus vaikuttaa veronkorotukseen kuulemismenettelyssä.

Palautusmenettelystä luopuminen. Lausunnossa ehdotettiin palautusmenettelystä luopumista. Ehdotuksen mukaan nykyjärjestelmä tulisi säilyttää. Nykyjärjestelmällä tarkoitetaan tässä yhteydessä valmisteverotuksen vähennysmenettelyä. Veroista tehtävistä vähennyksistä säädetään valmisteverotuslain 16 pykälässä, joka on kumottu 1.1.2021 alkaen. Kuten aikaisemmin todettiin, vähennyksen on voinut tehdä esimerkiksi varastoon palautetuista tuotteista. (Valmisteverotuslaki 2010, 16 §.) Valmisteverotuslain 83 §:ssä säädetään valmisteveron yleisistä palautusperusteista. Tarkasteltaessa pykälän säännöksiä voidaan havaita, että sitä on muutettu. Pykälää on muutettu siten, että siihen on sisällytetty säännökset sellaisista perusteista, joiden mukaan verovelvollinen on ennen voinut tehdä vähennyksen veroilmoituksella. (Valmisteverotuslaki 2010, 83 §.) Voidaan siis todeta, että muutosehdotusta ei huomioitu valmisteverotuslaissa.

Palautuksen hakeminen kuukausittain. Lausunnossa esitettiin, että jos palautukset siirtyisivät erilliseen menettelyyn, tulisi palautusta voida hakea kuukausittain. Lausunnon mukaan asialla olisi verovelvollisille taloudellinen merkitys. Edellisen muutosehdotuksen tarkastelussa todettiin, että hallituksen esityksessä ehdotettu palautusmenettely toteutettiin lainsäädännössä. Valmisteverotuslain 83 a §:ssä säädetään valmisteveron palauttamisesta. Tämän lainkohdan mukaan 83 §:ssä tarkoitettua palautusta voi hakea joko kalenterikuukauden tai kalenterivuoden pituiselta jaksolta. (Valmisteverotuslaki 2010, 83 a §.) Toisin sanoen, palautusta voisi jatkossa hakea muutosehdotuksen mukaiselta jaksolta. Näin ollen lausujan esittämä muutosehdotus toteutui sellaisenaan lainsäädännössä.

Paperilomakkeen käyttöön liittyvä erityinen syy. Lausunnoissa esitettiin, että verovelvollisen tulisi voida antaa veroilmoitus paperilomakkeella myös yritystoiminnan tietoteknisten rajoitteiden vuoksi. OVML:n 18 §:ssä säädetään veroilmoituksen antamismenettelystä. Tämän lainkohdan mukaan veroilmoitus on annettava sähköisesti ja Verohallinto voi erityisestä syystä hyväksyä ilmoituksen antamisen paperisena. (OVML 2016, 18 §.) Lainkohta ei suoranaisesti kerro, mitkä ovat ne erityiset syyt, jotka Verohallinto hyväksyy. Tarkastellessa Verohallinnon verkkosivujen ohjeita

valmisteverotuksesta, voidaan kuitenkin löytää esimerkkejä erityisistä syistä. Valmisteveron ilmoitusohjeen mukaan paperilomaketta voi käyttää esimerkiksi silloin, kun sähköinen ilmoittaminen on teknisen esteen vuoksi mahdotonta. (Verohallinto 2021b.) Olettaen, että yritystoiminnan tietoteknisillä rajoitteilla tarkoitetaan teknistä estettä, voidaan todeta muutosehdotuksen toteutuneen käytännön tasolla.

Muutosehdotus	Toteutuminen lainsäädännössä	
	Kyllä	Ei
Ilmoituksen korjaaminen verokautta pidemmältä ajalta		x
Verokauden pidentäminen verovelvolliskohtaisesti		x
Vähäisen virheen korjaaminen		x
Veronkorotuksen määrääminen oikaisuilmoituksella olevan virheen johdosta		x*
Palautusmenettelystä luopuminen		x
Palautuksen hakeminen kuukausittain	x	
Paperilomakkeen käyttöön liittyvä erityinen syy	x**	

* Verovelvollisen olosuhteiden arviointi.

** Paperilomake voidaan hyväksyä teknisen esteen vuoksi.

Taulukko 2. Muutosehdotusten toteutuminen lainsäädännössä.

6 Johtopäätökset

6.1 Yhteenveto

Aineistolähtöisellä sisällönanalyysillä tutkittiin lausujien suhtautumista valmisteverotuksen menettelysäännösten uudistukseen, uudistuksesta aiheutuvia vaikutuksia verovelvollisille ja lausujien uudistukseen esittämiä muutosehdotuksia. Tutkimuksessa suhtautumisesta uudistukseen muodostettiin kolme käsitettä – positiivinen, negatiivinen ja neutraali suhtautuminen. Tutkimustulosten perusteella valmisteverotuksen menettelyuudistusta pidettiin lausujien mukaan pääosin positiivisena. Johtopäätöksenä voidaan todeta, että uudistus oli tervetullut.

Vaikutukset verovelvollisille jaettiin tutkimuksessa positiivisiin ja negatiivisiin vaikutuksiin. Sisällönanalyysin perusteella verovelvollisille syntyneet negatiiviset

vaikutukset olivat taloudellisia tai liittyivät epävarmuuteen menettelyistä. Tutkimustulosten perusteella verovelvollisille aiheutuisi uudistuksesta ylimääräisiä kustannuksia ja tarve uudistaa tietojärjestelmiä. Osa lausujista koki kustannusten olevan kuitenkin kertaluonteisia. Positiivisena muutoksena koettiin muutokset muutoksenhakumenettelyyn. Myös sääntelyn yksinkertaistamista ja siten verotuksen parantumista pidettiin myönteisenä. Tutkimustulosten perusteella uudistuksessa oli näin ollen sekä hyvää, että huonoa.

Tutkimuksessa selvitettiin myös, millaisia muutosehdotuksia lausujat esittivät hallituksen esityksen ja sen esitysluonnoksen lakiehdotuksiin. Lausujien esittämistä muutosehdotuksista lähempään tarkasteluun valittiin yhteensä seitsemän (7) ehdotusta. Valitut muutosehdotukset koskivat oikaisuilmoitusta, veronkorotusta, verokautta ja palautusmenettelyä sekä veroilmoittamista. Lopuksi lausujien muutosehdotuksia verrattiin toteutuneeseen lainsäädäntöön eli OVML:n ja valmisteverotuslain säännöksiin. Vertailun perusteella lainsäädännössä oli huomioitu esimerkiksi ehdotus palautuksen hakemisesta kalenterikuukausittain. Paperilomakeilmoittamisen osalta todettiin, että muutos toteutui käytännön tasolla. Ehdotuksia ilmoituksen korjaamisesta verokautta pidemmältä ajalta ja vähäisen virheen korjaamisesta ei huomioitu vuonna 2021 voimaantulleessa lainsäädännössä ollenkaan. Myöskään ehdotuksia palautusmenettelystä luopumisesta tai verokauden pidentämisestä ei huomioitu. Veronkorotuksesta luopumisen osalta todettiin, että muutosehdotus ei sanatarkasti toteutunut lainsäädännössä. Verovelvollisella on kuitenkin mahdollisuus vedota asiassa vilpittömään mieleen, jolloin asia voidaan ratkaista tapauskohtaisesti huomioimalla arvioinnissa myös ne olosuhteet, jossa erehdys on tapahtunut. Vertailun tulosten perusteella voidaan kuitenkin todeta, että valtaosaa tarkastelun kohteena olevista muutosehdotuksista ei huomioitu lainsäädännössä.

6.2 Tutkimuksen arviointi

Tutkimuksen analyysiin sisältyi yhteensä kahdeksantoista (18) lausuntoa seitsemältätoista (17) eri taholta. Lausuntojen sivumäärät vaihtelivat 1–8 sivun välillä. Osa lausunnoista sisälsi tutkimuskysymysten kannalta merkityksetöntä sisältöä, minkä vuoksi niistä kaikkea ei voinut hyödyntää. Esimerkiksi perustuslakivaliokunnalle esitetyissä asiantuntijalausunnoissa lausuntojen sisältö painottui selkeämmin lakitekniisiin seikkoihin. Näissä lausunnoissa toistuvat asiakokonaisuudet liittyivät sääntelyn tarkentamiseen muun muassa seuraamusmaksujen osalta. Suppeammalla

otannalla olisi kuitenkin ollut mahdollista, että tutkimustulokset olisivat jääneet vajaiksi. Toisaalta laadullisella tutkimuksella ei pyritä tekemään tilastollisia yleistyksiä, vaan kuvaamaan tutkittavaa ilmiötä (Tuomi & Sarajärvi 2018, 3.4). Aineisto oli laadultaan kattavaa ja monipuolista, sillä lausunnot olivat alan asiantuntijoiden laatimia. Siten myös valittu aineiston koko oli tähän tutkimukseen sopiva.

Aineisto analysoitiin aineistolähtöisellä sisällönanalyysillä. Asiakirjatyypinen analyysi oli haastava, sillä joidenkin lausuntojen sisältö oli vaikealukuisempaa, sisältäen paljon juridista ammattisanastoa. Ennakkoon määritellyillä asiasanoilla haku ei soveltunut tutkimukseen, vaan lausunnot oli käytävä yksitellen läpi ja luettava tarkkaan. Erityisesti pelkistäminen oli haastava prosessi. Olennaisten asioiden erottelemisen tekstin joukosta ja niiden tiivistäminen käsitteiksi ei ollut aivan yksinkertaista. Pelkistämässä huomattiin, että yhden analysoitavan ilmaisun sisältä löytyi useita pelkistettyjä ilmaisuja, jolloin sama ilmaisu saattoi esiintyä useamman käsitteen alta. Myös positiivisten, negatiivisten ja neutraalien ilmaisujen erottelu toisistaan oli haasteellista ja voi jättää siltä osin tuloksille tulkinnanvaraa. Analyysin ongelmaksi voikin osoittautua se, että tutkimuksessa muodostetut luokat eivät erotu riittävästi toisistaan (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 4.7). Sisällönanalyysin perusteella muodostetuista ala- ja yläluokista osa oli nimetty lähes yhdenmukaisesti, jolloin erot luokkien välillä olivat hienovaraisia. Riskinä oli toisaalta se, että alaluokkia olisi muodostunut liian monta ja niiden yhdistäminen sopivaan yläluokkaan ei olisi silloin onnistunut.

Tutkimuksessa selvitettiin ensimmäisen tutkimuskysymyksen mukaisesti lausujien suhtautumista uudistukseen. Tutkimuksen perusteella oli mahdollista selvittää, miten valtaosa lausujista koki uudistuksen. Kuitenkaan jokaisesta lausunnosta ei voinut tehdä päätelmää yleisestä suhtautumisesta. Tutkittaessa uudistuksesta aiheutuvia vaikutuksia verovelvollisille selvisi, että osaa vaikutuksista voitiin pitää vielä epäselvinä, sillä todelliset vaikutukset verovelvollisille näkyisivät todennäköisesti vasta pidemmällä aikavälillä. Vaikutuksia oli siten vaikea arvioida sellaisen aineiston perusteella, joka oli muodostettu ennen uusien menettelysäännösten voimaantuloa. Tutkimuskysymykseen voisi siis saada perusteellisemmän vastauksen myöhempänä ajankohtana ja erilaista tutkimusmenetelmää käyttäen. Tutkimuksessa selvitettiin myös, mihin lausujat ehdottivat muutosta ja näiden toteutumista vertailtiin uuteen lainsäädäntöön. Koska lausunnot sisälsivät selkeitä muutosehdotuksia lainkohtiin, oli vertailukin tehokasta. Tutkimustulokset osoittivat, että muutosehdotuksista suuri osa ei toteutunut uudessa lainsäädännössä, mutta tulokset jättivät varaa myös tapauskohtaiselle tulkinnalle. Koska

tutkimustulokset perustuvat pienimuotoiseen tutkimukseen, eivät tutkimuksen tulokset kuitenkaan ole yleistettävissä. Tutkimuksen avulla oli mahdollista vastata jokaiseen tutkimuskysymykseen, joten tutkimus oli kokonaisuutena onnistunut. Tutkimustuloksia voidaan hyödyntää esimerkiksi jatkotutkimuksessa.

Tutkimus toteutettiin hyvää tieteellistä käytäntöä noudattaen. Työssä esiteltiin käytetty tutkimusmenetelmä ja analyysin etenemisvaiheet raportoitiin. Tutkimus perustui julkisten asiakirjojen tarkasteluun, joten tutkimuksessa analysoidut lausunnot ovat julkisesti saatavilla. Tutkimuksessa esitettyjen ohjeiden ja lainkohtien tulkinta perustuu perehtyneisyydestä aiheeseen ja työssä saavutettuun ammattitaitoon. Raportin tutkimusosassa on esitetty suoria lainauksia aineistosta ja lainkohdista, mitkä edistävät tulosten luotettavuutta. Työssä käytettyjen lähteiden luotettavuutta voidaan pitää hyvänä, sillä lähteinä käytettiin pääsääntöisesti ammattikirjallisuutta verotuksesta, oikeuslähteitä ja oikeudellisia informaationlähteitä.

6.3 Pohdintaa jatkotutkimuksesta

Tutkimustulokset kertovat muun muassa sen, miten voimaantulleessa lainsäädännössä otettiin huomioon lausunnon antajien esittämiä seikkoja. Tulokset eivät kuitenkaan kerro, miten menettelysäännöksiä käytännössä sovelletaan tai miten esimerkiksi OmaVeron käyttöönotto on sujunut asiakkailta. Opinnäytetyö jättääkin varaa jatkotutkimukselle, joka voisi selvittää asiakkaiden käytännön kokemuksia valmisteverotusmenettelyn uudistumisesta ja OmaVeron käytöstä. Jatkotutkimuksen luotettavuuden kannalta olisi hyödyllistä käyttää mahdollisesti suurempaa otantaa ja tästä tutkimuksesta poikkeavaa tutkimusmenetelmää. Asiakkaiden käytännön kokemuksia voisi tutkia esimerkiksi kyselytutkimuksella.

Lähteet

Eduskunnan vastaus 2016. EV 258/2016 vp. Annettu 20.12.2016.

Eduskunnan vastaus 2020. EV 112/2020 vp. Annettu 21.10.2020.

Eduskunta 2020. Asian käsittelytiedot HE 54/2020 vp. Päivitetty 3.12.2020. https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtiopaivaasia/Sivut/HE_54+2020.aspx. Luettu 8.3.2021.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry 2020. Asiantuntijalausunto 17.1.2020. <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-305128.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Elintarviketeollisuusliitto ry 2019. Lausunto 31.12.2019. https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3f7e220f-d8b0-4419-9f7c-6e4046234f42/5cde1d82-9f6f-422c-815e-2d35f53ea31c/LAUSUNTO_20200102130328.PDF. Luettu 8.3.2021.

Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 2020. HE 54/2020 vp. Annettu 23.4.2020.

Hallituksen esitys eduskunnalle valmiste- ja autoverotustehtävien siirtämistä Verohallinnolle koskevaksi lainsäädännöksi 2016. HE 159/2016 vp. Annettu 22.9.2016

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 2016. HE 29/2016 vp. Annettu 17.3.2016.

Itä-Suomen hallinto-oikeus 2019. Lausunto 9.12.2019. https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3f7e220f-d8b0-4419-9f7c-6e4046234f42/e36473c6-bd46-4250-ba7b-1ff95be46c4a/LAUSUNTO_20191210075654.PDF. Luettu 8.3.2021.

Juanto, Leila & Linnakangas, Esko 2016. Kolmen suuren historia: alkoholi-, tupakka- ja energiaverot. Verotus-lehti 66 (5), 465–474.

Juanto, Leila & Punavaara, Anu & Saukko, Petri 2018. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9. uud. painos. Alma Talent, Helsinki.

Jäteverolaki 17.12.2010/1126.

Kansaneläkelaitos 2019. Lausunto 26.11.2019. https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3f7e220f-d8b0-4419-9f7c-6e4046234f42/642e2511-a275-42a0-8095-1388b7df97b9/LAUSUNTO_20191210080127.PDF. Luettu 8.3.2021.

Kaupan liitto ry 2020. Asiantuntijalausunto 1.6.2020. <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-305130.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Korkein hallinto-oikeus 2020. Lausunto 14.1.2020.
https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3f7e220f-d8b0-4419-9f7c-6e4046234f42/0b7ae20d-26a1-4e02-9ef8-b4548f7859a0/LAUSUNTO_20200115062632.PDF. Luettu 8.3.2021.

Kurkioja, Kari & Sneck, Timo 2012. Valmisteverotus Suomessa. Karisto, Hämeenlinna.

Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta 29.12.1994/1471.

Laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta 3.12.2004/1037.

Laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta 29.12.1994/1472.

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 9.9.2016/768.

Laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta 30.12.1996/2060.

Laki tupakkaverosta 29.12.1994/1470.

Laki valmisteverotuslain muuttamisesta 17.11.2020/766.

Laki Verohallinnosta 11.6.2010/503.

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.

Laki virvoitusjuomaverosta 17.12.2010/1127.

Melander, Sakari 2020. Asiantuntijalausunto 8.6.2020.
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-306563.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Myrsky, Matti & Svensk, Niko 2016. Vero-oikeuden oppikirja. Talentum Pro, Helsinki.

Mäenpää, Olli 2020. Asiantuntijalausunto 9.6.2020.
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-306586.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Niskakangas, Heikki & Viitala, Tomi & Hokkanen, Marja 2020. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 4. uud.painos. Alma Talent, Helsinki. Saatavissa myös e-kirjana.

North European Oil Trade Oy 2019. Lausunto 30.12.2019.
https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3f7e220f-d8b0-4419-9f7c-6e4046234f42/b3a71610-397f-434e-bce5-cae310ad646e/LAUSUNTO_20191230154000.PDF. Luettu 8.3.2021.

Oikeusministeriö 2020. Asiantuntijalausunto 8.6.2020.
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-306548.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Oy Sinebrychoff Ab 2019. Lausunto 31.12.2019.
https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3f7e220f-d8b0-4419-9f7c-6e4046234f42/199fb1d5-7a66-4723-a45c-f8330df5f0fc/LAUSUNTO_20200102133217.PDF. Luettu 8.3.2021.

Oy Teboil Ab 2019. Lausunto 23.12.2019. https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/3f7e220f-d8b0-4419-9f7c-6e4046234f42/03ec1a72-2da3-4899-a0c4-70c4fef4ddbc/LAUSUNTO_20200102130323.PDF. Luettu 8.3.2021.

Räbinä, Timo & Myrsky, Matti & Myllymäki, Janne 2017. Verotusmenettelyn perusteet. Perustuu teokseen Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Alma Talent, Helsinki.

Suomen Yrittäjät ry 2020a. Asiantuntijalausunto 1.6.2020.
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-305131.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Suomen Yrittäjät ry 2020b. Asiantuntijalausunto 8.9.2020.
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-313560.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Tilastokeskus 2020. Verokertymä kasvoi 2,1 prosenttia vuonna 2019. Tilastot. Päivitetty 16.3.2020. https://www.stat.fi/til/vermak/2019/vermak_2019_2020-03-16_tie_001_fi.html. Luettu 31.3.2021.

Tilastokeskus 2021. Verohallinnon tilastotietokanta. Palvelu on toteutettu yhteistyössä Verohallinnon kanssa. <https://vero2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/Vero/>. Luettu 31.3.2021.

Tulli 2020. Asiantuntijalausunto 25.5.2020.
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-303655.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Tulli 2021. Verot, maksut ja tullialennukset. Perustietoa tuonnista. <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/aloittelevat-yritykset/mita-tuonti-maksaa>. Luettu 10.3.2021.

Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uud. laitos. Kustannusosakeyhtiö Tammi, Helsinki. Ellibs-palvelu. <https://www.ellibslibrary.com/book/9789520400118>. Saatavissa myös painettuna. Luettu 11.3.2021.

Urpilainen, Matti 2020. Asiantuntijalausunto 8.6.2020.
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-306499.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Valmisteverotuslaki 19.3.2010/182.

Valtiovarainministeriö 2019. VM003:00/2019. Valmiste- ja autoverotuksen menettelysäännösten uudistaminen. Hankkeet ja säädösvalmistelu. <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM003:00/2019>. Luettu 16.11.2020.

Verohallinto 2019a. Toiminta. Organisaatio. Päivitetty 27.5.2019. https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/toiminta/. Luettu 16.11.2020.

Verohallinto 2019b. Valmiste- ja autoverotuksen menettelyitä uudistetaan. Verohallinnon verkkosivujen uutishuone. Uutiset. Päivitetty 11.1.2019. <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/uutiset/uutiset/2019/valmiste--ja-autoverotuksen-menettelyita-uudistetaan/>. Luettu 16.11.2020.

Verohallinto 2020a. Verohallinnon strategia 2019–2024. Organisaatio. Päivitetty 27.3.2020. https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/verohallinnon_strategia/. Luettu 21.11.2020.

Verohallinto 2020b. Muutoksenhaku Verohallinnon päätökseen. Syventävät vero-ohjeet. Päivitetty 15.4.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/84774/muutoksenhaku-verohallinnon-paatoekseen/>. Luettu 7.1.2021.

Verohallinto 2020c. Valmisteverotukseen muutoksia 2021. Verohallinnon verkkosivujen uutishuone. Verotuksen muutoksia. Päivitetty 25.8.2020. https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/verotuksen_muutoksia/valmisteverotukseen-muutoksia-2021/. Luettu 16.11.2020.

Verohallinto 2020d. Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. Syventävät vero-ohjeet. Päivitetty 16.12.2020. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48377/seuraamusmaksut-oma-aloitteisessa-verotuksessa3/>. Luettu 11.3.2021.

Verohallinto 2020e. Asiantuntijalausunto 25.5.2020. <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-303654.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Verohallinto 2021a. Oma-aloitteiset verot. Ilmoita ja maksa. Päivitetty 1.1.2021. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/ilmoittaminen-ja-maksaminen/omaaloitteiset-verot/>. Luettu 10.3.2021.

Verohallinto 2021b. Miten valmisteveroilmoitus tehdään ja vero maksetaan? Valmisteverotus. Tietoa yritysverotuksesta. Päivitetty 27.1.2021. https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/ilmoittaminen_ja_maksaminen/. Luettu 14.3.2021.

Veronmaksajain Keskusliitto ry 2020. Asiantuntijalausunto 1.6.2020. <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2020-AK-305136.pdf>. Luettu 8.3.2021.

Veronmaksajain Keskusliitto ry 2021. Verokertymät Suomessa. Tilastot. Päivitetty 15.3.2021. <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Verotuotot/#35ea6c69>. Luettu 31.3.2021.

Esimerkki sisällönanalyysistä

Alkuperäisilmaisu	Pelkistetty ilmaisu (redusointi)	Ryhmittely (klusterointi)	Teoreettinen käsite (abstrahointi)
<p>Erityisesti se, että valmisteverotuksessa ja autoverotuksessa otettaisiin käyttöön oikaisulautakuntamenettely, ja että oikaisulautakunnan ratkaisuja koskevat valitusajat vastaisivat siten muiden Verohallinnon toimivaltaan kuuluvien verolajien valitusaikoja, on tervetullut uudistus.</p> <p>Ennakkopäätösvalitusmenettelyn laajentaminen valmisteverotukseen on mielestämme hyvä ja kannatettava uudistus.</p>	<p>Oikaisulautakuntamenettelyyn siirtyminen tervetullut uudistus</p> <p>Ennakkopäätösvalitusmenettelyn laajentamisen kannattaminen</p>	Menettelyn paraneminen	Positiivinen vaikutus verovelvolliselle
<p>Esityksen tavoite yhdenmukaistaa valmisteverotuksen ja autoverotuksen verotus- ja veronkantomenettelyjä sekä muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmiä muita Verohallinnon kantamia veroja koskevien menettelyjen kanssa on kannatettava, sillä se yksinkertaistaisi menettelyjä ja selkeyttäisi sääntelyä keventäen samalla myös sääntelytaakkaa.</p> <p>Menettelysäännösten yhdenmukaistaminen olisi myös omiaan osaltaan lisäämään verotuksen ennakoitavuutta.</p>	<p>Yhdenmukaistaminen yksinkertaistaisi menettelyjä ja selkeyttäisi sääntelyä keventäen sääntelytaakkaa</p> <p>Yhdenmukaistaminen lisää verotuksen ennakoitavuutta</p>	Verotuksen paraneminen	
<p>Verotusmenettelyiden, seuraamusmaksujen ja muutoksenhaun yhtenäistäminen oma-aloitteisten verojen kanssa yksinkertaistaa verotusta ja luo synergiaetua yrityksille</p> <p>Muutokset lisääisivät verovelvollisen oikeusturvaa esimerkiksi ilmoittamiskäytäntöjen, seuraamusmaksujen ja muutoksenhaun osalta.</p>	<p>Synergiaetua yrityksille</p> <p>Verovelvollisen oikeusturvan paraneminen</p>	Verovelvollisen edun paraneminen	
<p>Oikaisulautakuntamenettelyyn siirtyminen on hyvä asia, kunhan lautakunnassa on riittävästi asiantuntemusta. Lautakunnan tulee pystyä itsenäisesti arvioimaan ratkaisuja, eikä ainoastaan vahvistaa Verohallinnon päätöksiä. Lisäksi on varmistettava, että oikaisuvaatimusten käsittelyajat pysyvät kohtuullisena. On epäselvää, eroaako asiakkaiden sanktiointi merkittävästi valmisteverotusmenettelyssä sisä-</p>	<p>Epävarmuus asiantuntemuksesta ja käsittelyajoista</p> <p>Eroaako asiakkaiden sanktiointi sisä- ja ulkorajalla</p>	Epävarmuus menettelystä	Negatiivinen vaikutus verovelvolliselle

ja ulkorajalla, ja voiko asiakkaat näin ollen joutua eriarvoiseen asemaan.		
Erillisen palautushakemuksen tekeminen lisääisi sekä yritysten hallinnollista taakkaa että työmäärää Verohallinnossa.	Palautusmenettely lisää hallinnollista taakkaa	Hallinnollisen taakan lisääntyminen
Kun siirrytään OmaVeroon, maksujen kohdistusten seuraamisesta voi tulla muutosten myötä huomattavan työlästä.	Maksujen kohdistamisen työläys	
Uudistuksista yrityksille aiheutuu merkittäviä kustannuksia; sekä järjestelmä-, että koulutuskustannuksia. Tämän johdosta uudistus tulee toteuttaa siten, että järjestelmien jatkuvaluonteisilta korjauspäivityksiltä vältytään. Menettelymuutoksen yhtenäistäminen aiheuttaa kuitenkin verovelvollisille merkittäviä siirtymäaikaan liittyviä kustannuksia, joten muutos tulee toteuttaa siten, ettei uusia muutoksia ei nopeasti tarvita.	Järjestelmä- ja koulutuskustannusten kasvaminen	Kustannusten kasvaminen
Yritysten hallinnollista taakkaa sen sijaan lisää muutos, jonka myötä valmisteverotuksen vähennykset muuttuvat hakemuksesta palautettavaksi. Nykyisin menettely on yritysystävällinen, sillä vähennykset ilmoitetaan samalla veroilmoituksella yhdessä muiden ilmoitettavien tietojen kanssa. Esityksen mukainen erillinen palautushakemus lykkäisi palautusten saamista, millä olisi negatiivisia vaikutuksia yritysten rahavirtaan. Hallituksen esityksen mukaan muutokset saattaisivat edellyttää verovelvollisilta tietojärjestelmämuutoksia ja muutoksia toimintaprosesseihin.	Palautusmenettely lykkää palautusten saamista	Muu taloudellinen vaikutus
On myös huomioitavaa, että Verohallinnon puhelinpalvelu OmaVeroon liittyen on vielä selkeästi kehitysvaiheessa, mikä osaltaan vaikeuttaa asioiden selvittämistä verovelvollista tyydyttävällä tavalla.	Huono asiakaskokemus neuvontapalveluissa	Negatiivinen kokemus
Viranomaisresurssien tarkoituksenmukaisen kohdentaminen hyödyttää sekä Verohallintoa että verovelvollisia. Tämän osalta on tärkeää, että hyödyt eri osapuolille ovat keskenään tasapainossa, eikä verotuksen kaltaisessa massaluonteisessa toiminnassa saa vaarantaa verovelvollisen oikeusturvaa Verohallinnon toiminnan	Verovelvollisen oikeusturvaa ei saa vaarantaa	Verovelvollisen edun huonontuminen

tehokkuuden lisääntyminen
kustannuksella.

