

Marika Leinonen

**VEROTUSMENETTELY JA SEURAAMUSMAKSUT HENKILÖASIAKKAAN
TULOVEROTUKSESSA**

VEROTUSMENETTELY JA SEURAAMUSMAKSUT HENKILÖASIAKKAAN TULOVEROTUKSESSA

Marika Leinonen
Opinnäytetyö
Kevät 2018
Liiketalouden koulutusohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma, Oikeuden ja hallinnon suuntautumisvaihtoehto

Tekijä: Marika Leinonen

Opinnäytetyön nimi: Verotusmenettely ja seuraamusmaksut henkilöasiakkaan tuloverotuksessa

Työn ohjaaja: Jaana Rissanen

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Kevät 2018

Sivumäärä: 75

Verotuksen toimittamista ja seuraamusmaksuja koskevat lakiuudistukset tulivat voimaan 1.5.2018. Lakiuudistukset ovat osa Verohallinnossa käynnissä olevaa Valmis-hanketta, jonka tarkoituksena on Verohallinnon toiminnan ja tietojärjestelmien kehittäminen. Hankkeeseen kuuluvat verotusmenettelyitä yhdenmukaistavat lakiuudistukset on toteutettu kolmessa eri vaiheessa vuosien 2017–2018 aikana ja nyt voimaan tulleet lait ovat lainsäädäntökokonaisuuksista viimeinen. Henkilöasiakkaiden tuloverotuksessa menettelymuutoksia sovelletaan ensimmäisen kerran vuonna 2019 toimittavassa verovuoden 2018 verotuksessa.

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, millainen on tuloverotuksen toimittamista ohjaava verotusmenettely sekä miten ja millaisia verotukseen liittyviä seuraamuksia henkilöasiakkaan tuloverotuksessa voidaan määrätä. Lisäksi tutkitaan miten sekä verotusmenettely että seuraamusmaksujärjestelmä muuttuvat lakiuudistuksen myötä. Henkilöasiakkaalla tarkoitetaan tässä luonnollisia henkilöitä, maatilatalouden harjoittajia, liikkeen- ja ammatinharjoittajia sekä kuolinpesiä. Työllä ei ole toimeksiantajaa, vaan aiheen valintaan on johdattanut kirjoittajan oma kiinnostus verotusta kohtaan sekä erityisesti aiheen ajankohtaisuus.

Opinnäytetyö on toteutettu lainopillisena tutkimuksena eli sen keskeisenä perustana on hyödynnetty voimassaolevaa lainsäädäntöä sekä uudistuksia koskevia lainvalmisteluaineistoja. Lain tulokinnan apuna on käytetty Verohallinnon antamia ohjeita ja päätöksiä sekä oikeuskirjallisuutta.

Keskeisimpiä verotusmenettelyyn liittyviä muutoksia ovat verotuksen verovelvolliskohtainen päättyminen sekä verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun välisen rajan selkeyttämiseksi käyttöön otettava uusi, täydentävää verotuspäätöstä koskeva menettely. Seuraamusmaksukäytännön yhtenäisyyden ja ennustettavuuden parantamiseksi tuloverotuksen seuraamusjärjestelmää puolestaan uudistetaan vastaamaan mahdollisimman pitkälle oma-aloitteisissa veroissa käytössä olevaa järjestelmää. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrättäviä seuraamuksia koskevat säännökset on siten laadittu entistä kaavamaisemmiksi, velvoittavammiksi ja rajatumpaa harkintavaltaa sisältäviksi. Tuloverotuksessa otetaan myös uutena seuraamusmaksuna käyttöön myöhästymismaksu veronkorotuksen rinnalle. Uudistusten tavoitteena on muun muassa edistää oikea-aikaista ilmoittamista sekä kannustaa verovelvollisia verotuksessa olevien virheiden oma-aloitteiseen korjaamiseen. Muutoksilla on pyritty parantamaan seuraamusmaksujen hallinnollista tehokkuutta ja siten edistämään myös verovelvollisen oikeusturvaa.

Asiasanat: verotus, verotusmenettely, veronkorotukset, verouudistus

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree Program in Business Economics, Option of Law and Administration

Author: Marika Leinonen

Title of thesis: Taxation and sanction procedures in an individual's income taxation

Supervisor: Jaana Rissanen

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2018 Number of pages: 75

The law reforms concerning taxation filing and sanction procedures came into effect on 1 May 2018. The law reforms are part of the "Valmis" program, the purpose of which is to develop the operations and information systems of the Finnish Tax Administration. As part of the program law reforms to standardize taxation procedures were carried out in three stages during 2017–2018, and the laws that have now come into force constitute the last part of this reform. The effected changes to individual's income taxation procedures are adapted for the first time in the 2018 taxation.

The purpose of this thesis is to clarify the procedure guiding income taxation and to uncover what kind of sanctions can be enforced in an individual's income taxation and how. Furthermore, it is studied how both the taxation procedure and the sanction procedure change following the law reform. Here, an individual refers to natural persons, practitioners of agriculture, business and occupation as well as estates of the deceased.

The adopted research method is jurisprudence and hence effective legislation and legal drafting materials were utilized as a theoretical background for this thesis. The instructions and decisions given by the Finnish Tax Administration as well as legal literature were consulted in the interpretation of the law.

One of the most central changes pertaining to the taxation procedure are, among others, the termination of taxation that is specific to the taxpayer. Additionally, a new procedure concerning supplementary tax decision is adopted to clarify the timeline for filing of taxation and appeal. In turn the sanction procedure of income taxation is reformed to improve its unity and predictability, and to increase its correspondence to the procedure currently implemented in self-assessed taxes. Regulations concerning sanctions imposed following neglect of obligation to declare were drawn up to be more schematic and obliging and to restrict discretion more than before. In income taxation a new late penalty charge is brought into use. The objective of the reforms is to improve correctly timed filing and to encourage taxpayers to unprompted correcting of taxation errors. With the changes, an attempt was made to reduce the administrative burden of sanctions as well as to improve the taxpayer's legal protection.

Keywords: taxation, taxation procedure, tax increase, tax reform

SISÄLLYS

LYHENTEET.....	7
1 JOHDANTO.....	8
2 VALMIS-HANKE.....	12
3 VEROTUSMENETTELY TULOVEROTUKSESSA.....	14
3.1 Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet.....	16
3.1.1 Tasapuolisuus.....	16
3.1.2 Luottamuksensuoja.....	17
3.1.3 Selvittämisvelvollisuus.....	18
3.1.4 Verovelvollisen kuuleminen.....	18
3.1.5 Päätösten perusteleminen ja tiedoksianto.....	19
3.2 Arvioverotus.....	19
3.3 Muutosverotus.....	21
3.3.1 Verotuksen oikaisu.....	21
3.3.2 Muutoksenhaku.....	24
4 ILMOITTAMISVELVOLLISUUS.....	27
4.1 Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus.....	27
4.2 Veroilmoituksen antaminen.....	30
4.3 Sivullisen tiedonantovelvollisuus.....	33
5 VEROTUSMENETTELYN MUUTOKSIA TULOVEROTUKSESSA.....	35
5.1 Verotuksen verovelvolliskohtainen päättymisen.....	35
5.2 Täydentävä verotuspäätös.....	37
6 SEURAAMUKSET TULOVEROTUKSESSA.....	40
6.1 Veronkorotus.....	41
6.1.1 Veronkorotus henkilöverotuksessa.....	44
6.1.2 Veronkorotus elinkeino- ja maatalousverotuksessa.....	48
6.2 Rikosoikeudelliset seuraamukset.....	51
6.3 Kaksoisrangaistavuuden kieltö.....	53
7 SEURAAMUSMAKSUJEN MUUTOKSET TULOVEROTUKSESSA.....	57
7.1 Uudistuksen tausta ja tavoitteet.....	57
7.2 Myöhästymismaksu.....	59
7.3 Veronkorotus.....	61

8	JOHTOPÄÄTÖKSET	66
9	POHDINTA.....	70
	LÄHTEET.....	72

LYHENTEET

EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki
KHO	Korkein hallinto-oikeus
PeVL	Perustuslakivaliokunnan lausunto
PL	Suomen perustuslaki
RL	Rikoslaki
TVL	Tuloverolaki
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VerKorL	Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta
VH	Verohallinto
VHp	Verohallinnon päätös
VHL	Laki Verohallinnosta
VM	Valtiovarainministeriö
VML	Laki verotusmenettelystä
vp	Valtiopäivät

1 JOHDANTO

Verotuksen ensisijainen tarkoitus on julkisen toiminnan rahoittaminen (Verohallinto 2012, 20). Verotuksen toimittaminen ja siihen liittyvä verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallvonta on säädetty Verohallinnon pääasialliseksi tehtäväksi (Laki Verohallinnosta 503/2010 2.1 §). Verohallinto on valtiovarainministeriön toimialaan kuuluva viranomais- ja virka-alueena on koko maa (VHL 1 §). Verohallinto huolehtii muun muassa tuloverotuksen, kiinteistöverotuksen, varainsiirtoverotuksen sekä perintö- ja lahjaverotuksen toimittamisesta. Vero- ja maksuvelvollisilta kerätyt verot tilitetään yhteiskunnan palveluita ylläpitäville veronsaajille eli valtiolle, kunnille, seurakunnille ja Kansaneläkelaitokselle. (Räbinä, Myrsky & Myllymäki 2017, 19.)

Verotuksessa on kyse merkittävästä julkisen vallan käytöstä, joten Verohallinnon on noudatettava tarkoin voimassa olevaa lainsäädäntöä toteuttaessaan sille määrättyjä tehtäviä (Suomen perustuslaki 731/1999 2.3 §, 81.1 §). Verohallinnon on toiminnassaan turvattava myös perustuslain mukaisen perus- ja ihmisoikeuksien toteutuminen sekä edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta (PL 22 §, VHL 2.2 §). Yksi keskeisimmistä verotuksessa turvattavista perusoikeuksista on verovelvollisen oikeusturva, joka on myös yksi tässä työssä useaan otteeseen esille tulevista käsitteistä. Sen mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Myös muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet samoin kuin käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, oikeus saada perusteltu päätös ja oikeus muutoksenhakuun turvataan lailla. (PL 21 §.)

Verohallinnossa on parhaillaan käynnissä sen toiminnan kehittämiseksi perustettu Valmis-hanke, johon kuuluu myös verotusmenettelyitä yhtenäistäviä lakimuutoksia (VH 2015a, viitattu 3.3.2018). Verotusmenettelyä koskevalla sääntelyllä ja sen mukaan toteutettavalla käytännön verotusmenettelyllä on tärkeä asema niin verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen kuin verotuksen tuloksellisen toimittamisen ja hallinnollisen tehokkuudenkin kannalta. Menettelyä koskevan sääntelyn tulee olla selkeää, johdonmukaista ja ymmärrettävää ja lisäksi menettelyiden tulisi olla eri verolajeissa mahdollisimman samanlaisia. (Myrsky & Räbinä 2015, 830.) Valmis-hankkeeseen liittyvillä laki-

muutoksilla pyritään nimenomaisesti vähentämään eri verolajien välisiä menettelyeroja ja siten lisäämään verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta (Valtiovarainministeriö 2015, viitattu 3.3.2017).

Eduskunnassa on hyväksytty joulukuussa 2017 veronkantoa, verotuksen toimittamista ja eräitä seuraamusmaksuja koskeva hallituksen esitys (HE 97/2017 vp), jossa on esitetty muutoksia yhteensä 37 eri lakiin. Esityksessä esiteltävät menettelymuutokset koskevat tuloverotusta, kiinteistöverotusta, perintö- ja lahjaverotusta, varainsiirtoverotusta sekä tonnistorotusta. Lakiuudistuksia sovelletaan tuloverotuksen osalta ensimmäisen kerran verovuodelta 2018 toimitettavassa verotuksessa vuonna 2019. (VH 2017a, viitattu 3.3.2018.) Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on tutustua näihin Valmis-hankkeeseen liittyvien viimeisten lakiuudistusten mukanaan tuomiin muutoksiin eritoten verotuksessa määrättävien seuraamusmaksujen osalta. Työssä perehdytään myös verotusmenettelyä koskeviin periaatteisiin.

Opinnäytetyön aihe on rajattu käsittelemään seuraamusmaksuja ja verotusmenettelyä vain henkilöasiakkaan tuloverotuksessa, jotta työ on helpompi pitää yhtenäisenä ja jottei siitä tule liian laaja. Aiheen valintaan ja sen rajaukseen on vaikuttanut kirjoittajan oma mielenkiinto verotusta kohtaan sekä erityisesti aiheen ajankohtaisuus. Työssä esiteltävät muutokset vaikuttavat erittäin suureen joukkoon verovelvollisia, sillä yli 80 % veronmaksajista on henkilöasiakkaita ja noin puolet vuosittaisesta verokertymästä koostuu henkilöasiakkaiden tuloverotuksesta (VH 2018, viitattu 3.5.2018). Valintaan on osaltaan vaikuttanut myös se, että verotusmenettelyn osaamisesta ja siihen liittyvien uusimpien muutosten sisäistämisestä on hyötyä myös työelämässä.

Henkilöasiakkaalla tarkoitetaan tässä luonnollisia henkilöitä, maatilatalouden harjoittajia, liikkeen- ja ammatinharjoittajia sekä kuolinpesiä. Tuloverotus koostuu puolestaan verovelvollisen verovuonna saamista tuloista, jotka jakautuvat kahteen tulolajiin, ansiotuloon ja pääomatuloon (Tuloverolaki 1535/1992 29.2 §). Myös elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulos otetaan huomioon jaettava yritystulona verovelvollisen ansiotuloa ja pääomatuloa laskettaessa (TVL 30 §), ja tästä syystä myös nämä tulolähteet on huomioitu tuloverotukseen liittyviä menettelyitä ja seuraamusmaksuja esiteltäessä. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan verovelvollisen harjoittamaa liike- ja ammattitoimintaa (Laki elinkeinotulon verottamisesta 630/1968 1 §).

Tutkimusongelmana tässä opinnäytetyössä on siis selvittää verotusmenettelyn yleisiä periaatteita ja seuraamusmaksukäytäntöä henkilöasiakkaan tuloverotuksessa. Tutkimusongelmaa lähestytään seuraavien tutkimuskysymysten kautta:

- Millainen on henkilöasiakkaan tuloverotusta koskeva verotusmenettely ja miten menettely on uudistunut lakimuutoksen myötä?
- Mitä seuraamukset ovat ja mikä on niiden tarkoitus henkilöasiakkaan tuloverotuksessa?
- Millä perusteella seuraamus voidaan määrätä/olla määräämättä henkilöasiakkaan tuloverotuksessa?
- Miten seuraamusmaksut muuttuvat henkilöasiakkaan tuloverotuksessa lakimuutoksen myötä?
- Miksi henkilöasiakkaan tuloverotuksessa sovellettavaa seuraamusmaksujärjestelmää on uudistettu?

Opinnäytetyö on toteutettu oikeusdogmaattista eli lainopillista menetelmää käyttäen. Ari Hirvosen mukaan lainoppi on oikeudellisia tekstejä tutkiva tulkintatiede. Lainoppi siis tutkii voimassaolevaa oikeutta sekä laista ja muista oikeuslähteistä, kuten lainvalmisteluaineistoista ja oikeuskäytännöstä löytyvän materiaalin merkityksiä. Lainopin tehtävänä on ennen kaikkea tulkita lainsäätäjän tuottamia oikeusnormeja ja siten tuottaa tietoa voimassaolevasta oikeudesta kuvaamalla sen tämänhetkistä tilaa. (Hirvonen 2011, 21–25, 36.) Keskeisinä virallislähteinä työssä onkin käytetty voimassa olevaa lainsäädäntöä sekä erityisesti uudistuksia koskevia lainvalmisteluaineistoja. Lakiaineiston tukena on käytetty muun muassa Verohallinnon antamia ohjeita ja päätöksiä. Tärkeimpinä oikeuskirjallisuuslähteinä ovat toimineet puolestaan Timo Rabinän, Janne Myllymäen ja Matti Myrskyn verotusmenettelyä käsittelevät teokset.

Opinnäytetyön alussa luodaan lyhyt katsaus Verohallinnon Valmis-hankkeeseen. Seuraavassa luvussa käsitellään verotusmenettelyä ja verotuksen toimittamista yleisellä tasolla. Tämän jälkeen keskitytään ilmoittamisvelvollisuuteen niin verovelvollisen itsensä kuin sivullisen tiedonantovelvollisenkin osalta. Ilmoittamisvelvollisuus on verotuksen toimittamisen ja verojen tehokkaan kertymisen kannalta keskeisin verovelvollisen velvoite, ja seuraamusmaksut ovat tämän velvollisuuden laiminlyönnistä johtuvia sanktioita. Ilmoittamisvelvollisuus on siten aiheen kannalta hyvin keskeinen käsite. Ennen varsinaisia seuraamusmaksuja käsitteleviä osioita luodaan vielä lyhyt katsaus tuloverotukseen tuleviin menettelymuutoksiin, sillä ne vaikuttavat olennaisesti myös seuraamusmaksujen määräytymiseen.

Tuloverotuksen seuraamuksista kertovassa luvussa tutustutaan tarkemmin veronkorotussäätelyyn sen nykymuodossa. Samassa luvussa käsitellään myös verotuksessa sovellettavaksi tulevat rikosoikeudelliset seuraamukset sekä peilataan hallinnollisten seuraamusten suhdetta näihin. Uudistuneet säännökset on selkeyden vuoksi koottu omaan päälukuunsa. Opinnäytetyön lopussa kootaan vielä yhteen aiheen kannalta keskeisimmät johtopäätökset ja pohdinnassa arvioidaan muun muassa opinnäytetyöprosessia kokonaisuudessaan sekä kirjoittajan omaa oppimista.

2 VALMIS-HANKE

Valmis-hanke on vuosina 2013–2019 toteutettava Verohallinnon toiminnan kehittämishanke, jonka tarkoituksena on korvata nykyisin verotustyössä käytettävät lukuisat ohjelmistot yhdellä valmisohjelmistolla. Valmisohjelmiston käyttöönoton tavoitteena on turvata verotuksen häiriötön toiminta myös tulevaisuudessa ja mahdollistaa Verohallinnon resurssien tarkoituksenmukainen kohdentaminen, verovalvonnan edellytysten parantaminen sekä toiminnan automaatioasteen nostaminen. Tavoitteiden taustalla on ajatus verotuksen kustannusten sekä verovajeen pienentämisestä. (VM 2015, viitattu 3.3.2018.)

Tietojärjestelmä uudistuksen tavoitteiden saavuttaminen edellyttää myös Verohallinnon toimintaprosessien kehittämistä sekä verotusmenettelyä koskevia lainsäädäntöuudistuksia (VM 2015, viitattu 3.3.2018). Pääministeri Juha Sipilän hallituksen ohjelman mukaan hallitus toteuttaa Verohallinnon kantamia veroja koskevat uudistukset. Uudistuksilla yhdenmukaistetaan ja yksinkertaistetaan verotus- ja veronkantomenettelyjä sekä verotuksen muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää, edistetään sähköisiä toimintatapoja ja verotuksen reaaliaikaistamista. Verohallinnon toiminnan tehostamisen lisäksi uudistusten tarkoituksena on parantaa verovelvollisten oikeusturvaa ja tiedonsaantia sekä keventää hallinnollista taakkaa. (Valtioneuvoston kanslia 2015, liite 1, 5.)

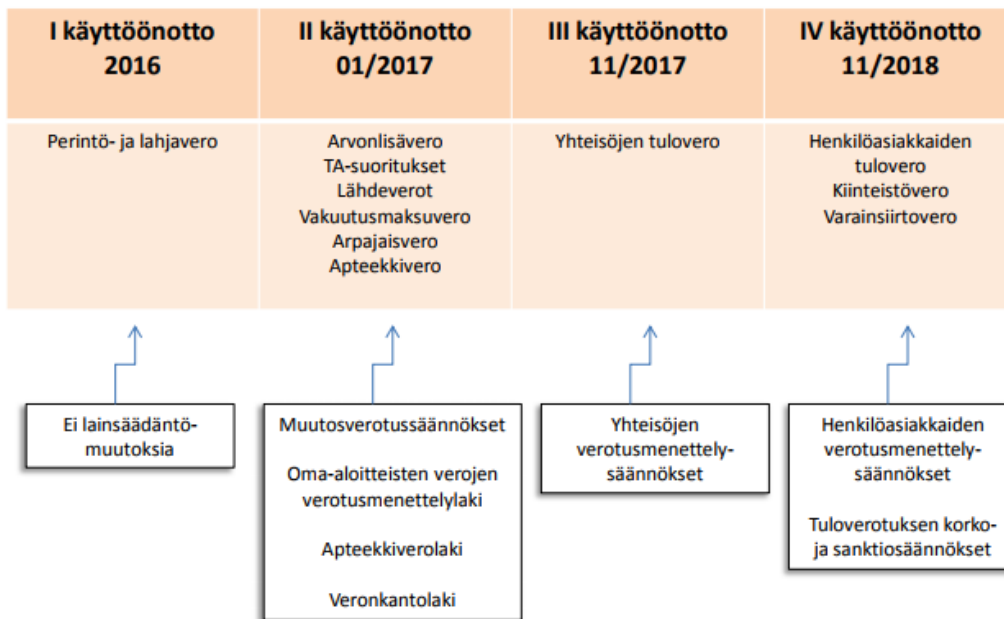
Verohallinnon kantamat eri verolajit ja niihin liittyvät verotustoiminnot siirtyvät uuteen valmisohjelmistoon vaiheittain. Hallitusohjelman mukaiset lainsäädäntömuutokset on kustannussyistä pyritty toteuttamaan samanaikaisesti uuden tietojärjestelmän käyttöönottojen kanssa kolmessa eri vaiheessa. Valmisohjelmiston käyttöönotto verolajeittain sekä niihin liittyvät lainsäädäntömuutokset on havainnollistettu kuviossa 1. Ensimmäiset lakimuutokset toteutettiin valmisohjelmiston toisen käyttöönoton yhteydessä ja muutokset koskivat erityisesti vuoden 2017 alusta uuteen tietojärjestelmään siirtyneiden oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä. Lisäksi muutoksilla yhtenäistettiin kaikkien verolajien muutoksenhakujärjestelmää ja veronkantoa. Ensimmäisen vaiheen lakimuutokset tulivat voimaan 1.1.2017. Toisen vaiheen lakimuutokset tulivat voimaan 1.11.2017 ja niillä uudistettiin muun muassa yhteisöjen tuloveroon liittyviä menettelyitä sekä ennakonkantoa ja tulo-erotuksen korkosäännöksiä. (HE 97/2017 vp, 10–11.)

Eduskunnan joulukuussa 2017 hyväksymä hallituksen esitys (HE 97/2017 vp.) veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskeva lainsäädännöksi on

kolmas ja samalla viimeinen lainsäädäntökokonaisuus verotus- ja veronkantomenettelyjen uudistamisessa. Esityksessä ehdotetut tuloverotusta koskevat lakimuutokset ovat kuviosta 1 poiketen tulleet voimaan 1.5.2018 ja niitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuonna 2019 toimitettavassa verovuoden 2018 verotuksessa. Muutoksilla edistetään muun muassa verotuksen reaaliaikaistamista, kun tuloverotuksessa otetaan käyttöön verotuksen verovelvolliskohtainen päättymisen sekä täydentävä verotuspäätös. Yksi keskeisistä muutoksista on myös tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa, perintö- ja lahjaverotuksessa sekä varainsiirtoverotuksessa sovellettavan seuraamusmaksujärjestelmän uudistaminen siten, että se vastaa mahdollisimman pitkälle oma-aloitteisissa veroissa tällä hetkellä käytössä olevaa järjestelmää. (VM 2017, viitattu 3.3.2018.)

VALMIS-HANKE

Valmisohjelmiston käyttöönotto verolajeittain sekä käyttöönottoon liittyvät lainsäädäntömuutokset



KUVIO 1. Valmisohjelmiston käyttöönotto verolajeittain sekä käyttöönottoon liittyvät lainsäädäntömuutokset (VM 2015, viitattu 3.3.2018)

3 VEROTUSMENETTELY TULOVEROTUKSESSA

Tuloverotuksen toimittamisesta säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa (VML 1558/1995). Verotuksen toimittamiseen sovelletaan ensisijaisesti verotusmenettelylaissa säädettyjä yleisiä menettelysäännöksiä sekä toissijaisesti hallintoasioissa yleisesti noudatettavan hallintolain (HL 434/2003) säännöksiä. Hallintolain roolin ollessa toissijainen, sitä sovelletaan verotuksessa asioissa, joista ei ole erikseen säädetty verotusmenettelylaissa. Toisaalta hallintolain säännökset myös täydentävät ja täsmentävät verotusmenettelylain säännöksiä. (Räbinä, Myrsky & Myllymäki 2017, 46.)

Verotuksen toimittaminen on säädetty Verohallinnon tehtäväksi (VML 6 §). Verotuksen toimittaminen tarkoittaa sitä, että Verohallinto laskee ja maksuunpanee verot ja maksut sekä tarvittaessa muuttaa verotusta. Verotusta toimitettaessa vahvistetaan myös tuloverolain mukaiset tappiot, joita ovat sekä ansio- ja pääomatulolajin tappiot että elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappiot. (VML 26e §; TVL 118–119 §.) Tuloveroa maksetaan verovuonna saadusta tulosta ja verotus toimitetaan siten verovuodelta. Verovuosi on pääsääntöisesti kalenterivuosi. Kirjanpitovelvollisen osalta verovuosi kuitenkin poikkeaa kalenterivuodesta, jos tämän tilikautena ei ole kalenterivuosi. Tällöin verovuosi on se tai ne tilikaudet, jotka päättyvät kalenterivuoden aikana. (VML 3 §.) Luonnollisista henkilöistä kirjanpitovelvollisia ovat maatalouden ja kalastuksen harjoittajaa lukuun ottamatta kaikki liikkeen- ja ammatinharjoittajat sekä liikkeen- tai ammatinharjoittajan toimintaa jatkavat kuolinpesät (Kirjanpitolaki 1336/1997 1:1a.1 §).

Verotuksessa noudatettavien yleisten periaatteiden mukaisesti verotus toimitetaan verovelvollisen oman ilmoituksen, sivullisilmoittajien antamien tietojen sekä asiassa saatujen muiden selvitysten perusteella (VML 26.5 §). Veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua (VML 26.6 §). Poikkeustilanteissa verotus voidaan toimittaa myös arvioimalla (VML 27 §). Arvioverotuksesta kerrotaan tarkemmin luvussa 3.2.

Ensiasteessa toimitettava verotus eli niin sanottu säännönmukainen verotus toimitetaan nykyisin pääosin automatisoidussa menettelyssä ilman varsinaisia virkailijatoimia. Virkailijatyönä verotus toimitetaan tapauksissa, joissa verotusta ei voida toimittaa suoraan veroilmoituksen ja sivullisilmoittajilta saatujen tietojen perusteella. Verotettava tulo voidaan siten vahvistaa ja sen perusteella

laskea ja maksuunpanna verot sekä vahvistaa tappiot pelkästään automaattista tietojenkäsittelyä hyödyntäen. Jos tapaus ei valikoidu virkailijäkäsittelyyn, muodostuu verovelvollisen verotuspäätös automaatiassa. (Räbinä ym. 2017, 182–183.)

Automaattisen tietojenkäsittelyn hyödyntämiseen verotuksessa on useita syitä. Koska verotuksessa käsiteltäviä asioita on määrällisesti paljon ja verotusta koskevat laskentasäännöt ovat monimutkaisia, ei verotusta ensinnäkään ole mahdollista toimittaa virkailijatyönä jokaisen verovelvollisen kohdalla erikseen. Automatisointi on tarkoituksenmukaista myös monimutkaisissa laskutoimituksissa tapahtuvien virheiden minimoimiseksi. Automaatiassa määriteltyjen käsittelysääntöjen avulla voidaan lisäksi vähentää erilaisia perusteettomia poikkeamia verotukseen liittyvissä tulkinnallisissa kysymyksissä sekä toimittaa rutiiniluonteisia tehtäviä kustannustehokkaasti. (Räbinä ym. 2017, 182–183.)

Automatisoitua käsittelyä varten verovelvollisten veroilmoituksillaan ilmoittamat, sivullisilta saadut ja muut Verohallinnon käytettävissä olevat tiedot muutetaan Verohallinnon tietojärjestelmien käsiteltävissä olevaan sähköiseen muotoon. Automatisoidussa tietojenkäsittelyssä tutkitaan muun muassa ilmoitettujen tietojen loogisuutta ja tapauksista valikoidaan erityisten valikointimenetelmien ja -ehtojen perusteella virkailijäkäsittelyyn tulevat tapaukset. Valikointia tehdään koko verotuksen toimittamisen ajan verotuksen päättymiseen saakka. Valikoinnin tarkoituksena on varmistaa, että verotus voidaan toimittaa oikein ja tasapuolisesti ainakin taloudellisesti merkittävässä tai muutoin olennaisissa asioissa, joissa riski verotuksen virheelliseen toimittamiseen on suuri ilman asian tapauskohtaista käsittelyä. (Myrsky & Räbinä 2015, 246, 248.)

Tarkat tiedot yksityiskohtaisista valikointiehdoista ovat viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999 24.1 § k. 15) nojalla salassa pidettäviä asiakirjoja, jotka sisältävät tietoa viranomaisen valvontatoimeen liittyvistä seikoista. Tietojen antaminen valikointiehdoista vaarantaisi verovalvonnan ja sen tarkoituksen toteutumisen ja olisi vastoin verotulojen kertymän turvaamiseen liittyvää tärkeää yleistä etua. (Myrsky & Räbinä 2015, 249.)

Valikoinnissa poimituneet asiat käsitellään tapauskohtaisesti verotusta toimittavien virkamiesten toimesta. Tällöin virkailija tutkii valikoituneen asian perusteen, hankkii asiassa tarvittaessa lisäselvitystä ja lopulta ratkaisee asian käytettävissä olevien tietojen perusteella. Ratkaisu voi olla joko

verovelvollisen ilmoittaman mukainen tai poiketa siitä. Poikkeaminen voi tapahtua joko verovelvollisen eduksi tai vahingoksi. Virkailijäkäsittelyssä tehty ratkaisu perustuu aina viranomaisen tapauskohtaiseen ratkaisuvallan käyttöön. (Myrsky & Rabinä 2015, 248–250.)

Säännönmukainen verotus on toimitettava verotuksen päättymisestä säädettyjen aikarajojen puitteissa. Verohallinto antaa määräykset verovuoden päättymisestä erillisellä päätöksellä verotuksen päättymisajankohdasta. (Rabinä ym. 2017, 184.) Kaikkien henkilöasiakkaiden verotus päättyy nykyisin samanaikaisesti laissa säädettyyn takarajaan mennessä eli verovuotta seuraavan kalenterivuoden lokakuun loppuun mennessä (VML 520/2010 49 §; VHp 664/2017 1 §). Verotuksen päättymisen jälkeen verotuspäätökseen perustuva verovelkasuhde tulee voimaan ja jäännösvero muuttuu täytäntöönpanokelpoiseksi (Rabinä ym. 2017, 185). Verotuksen päättymisen jälkeen verovelvollinen voi hakea verotukseen muutosta oikaisuvaatimuksella ja Verohallinto voi muuttaa sitä viranomaisaloitteisesti verotuksen oikaisemista koskevien säännösten perusteella (VML 54 §, 63.1 §). Muutoksenhausta ja verotuksen oikaisusta kerrotaan tarkemmin luvussa 3.3.

3.1 Verotuksessa noudatettavat yleiset periaatteet

Tuloverotuksessa noudatettavia yleisiä periaatteita ovat jo mainittujen verotuksen toimittamisessa käytettävien tietojen (VML 26.5 §) ja asioiden tutkimisen (VML 26.6 §) lisäksi verotuksen tasapuolisuus, luottamuksensuoja, selvittämisvelvollisuus ja verovelvollisen kuuleminen (VML 26 §). Verotusmenettelylaista löytyy omat säännöksensä myös päätösten perustelemisesta ja tiedoksiannosta (VML 26b–26c §).

3.1.1 Tasapuolisuus

Yleisten periaatteiden mukaisesti veronsaajien ja verovelvollisten edut on otettava verotuksessa huomioon tasapuolisesti (VML 26.1 §). Veroviranomaisen on siten kohdeltava sekä veronsaajia että verovelvollisia yhdenvertaisesti. Yhdenvertainen kohtelu merkitsee käytännössä sitä, että verotusta toimitettaessa samankaltaisissa tapauksissa noudatetaan yleensä samanlaista menettelyä

ja yhdenmukaista ratkaisulinjaa. Jos ratkaisulinja tai verotuskäytäntö muuttuu esimerkiksi olosuh-
teiden muuttumisen tai uuden oikeuskäytännön seurauksena, uutta verotuskäytäntöä noudatetaan
johdonmukaisesti muutoksesta alkaen. (VH 2015b, viitattu 24.3.2018.)

3.1.2 Luottamuksensuoja

Luottamuksensuojaa koskevan periaatteen nojalla verovelvollisella on oikeus luottaa siihen, että
veroviranomainen toimii lainmukaisesti, noudattaa omaksumaansa tutkintalinjaa johdonmukaisesti
eikä muuta sitä takautuvasti ja näin ollen pysyy päätöksissään. Luottamuksensuojan edellytysten
täytyessä veroviranomainen ei voi takautuvasti muuttaa virheelliseksi osoittautunutta verotuspää-
töstä verovelvolliselle epäedulliseen suuntaan. Kaikkien laissa mainittujen edellytysten on täytyt-
tävä samanaikaisesti, jotta luottamuksensuojan edellytysten voidaan katsoa olevan olemassa. Sel-
västi lainvastaisesti toimitettu virheellinen verotus on kuitenkin aina oikaistava. Periaatteen tarkoi-
tuksena on lisätä verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta. (VH 2000, viitattu 26.3.2018.)

Verovelvollinen saa luottamuksensuojaa tilanteissa, joissa asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä
ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön ja oh-
jeiden mukaisesti. Asia on tällöin ratkaistava verovelvollisen eduksi, ellei erityisistä syistä muuta
johdu. (VML 26.2 §.) Asian tulkinnanvaraisuudella tarkoitetaan laintulkintaan liittyvää tulkinnanva-
raisuutta. Asia on tulkinnanvarainen esimerkiksi silloin, kun joudutaan arvioimaan, onko saatu tulo
luonteeltaan palkkaa vai elinkeinotoiminnan tuloa. Epäselvänä puolestaan pidetään tosiasioiltaan
selvittämätöntä asiaa tai esimerkiksi arvostuskysymyksiä silloin, kun omaisuuden arvosta ei ole
olemassa täsmällistä näyttöä. Jos asiaan on kuitenkin olemassa nimenomainen säännös tai va-
kiintunut oikeus- tai verotuskäytäntö, ei asiaa voida pitää oikeudellisesti tulkinnanvaraisena tai to-
siseikoiltaan epäselvänä. (Myrsky & Rabinä 2015, 288.)

Luottamuksensuojan saaminen merkitsee käytännössä yleensä sitä, että vero jätetään luottamuk-
sensuojaa koskevan asian osalta maksuunpanematta. Erityisiä syitä, jolloin vero on aina maksuun-
pantava huolimatta siitä, että luottamuksensuojan saamisen edellytykset täytyisivätkin, ovat esi-
merkiksi kansalaisten yhdenvertainen kohtelu tai se, että verovelvollinen on omalla toiminnallaan
ollut vaikuttamassa asian muodostumiseen epäselväksi. (VH 2000, viitattu 26.3.2018.) Näissäkin

tilanteissa veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä, jos ne ovat kohtuuttomia suhteessa asian tulkinnanvaraisuuteen tai epäselvyyteen (VML 26.2 §).

3.1.3 Selvittämisvelvollisuus

Selvittämisvelvollisuus koskee sekä veroviranomaista että verovelvollista. Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee molempien osapuolten osallistua asian selvittämiseen mahdollisuuksiensa mukaan. Selvittämisvelvollisuus on pääasiallisesti sillä osapuolella, jolla on käytännössä paremmat edellytykset selvityksen esittämiseen. (VML 26.4 §.) Vaikka asioiden selvittäminen on sekä veroviranomaisen että verovelvollisen vastuulla ja tehtävänä, on viranomaisen lähtökohtaisesti kuitenkin huolehdittava siitä, että asia tulee selvitettyksi. Verovelvolliselta on siten verotusta toimitettaessa pyydettävä sellaiset tarvittavat täydentävät tiedot ja selvitykset, jotka eivät vielä ole Verohallinnon tiedossa. (VH 2015b, viitattu 24.3.2018.)

3.1.4 Verovelvollisen kuuleminen

Verovelvollisen kuulemisen tarkoituksena on osaltaan edistää asian selvittämistä ja käsittelyn vastavuoroisuutta ja siten vaikuttaa myös verovelvollisen oikeusturvaan ja päätöksenteon tasapuolisuuteen. Kuulemistilanteet on jaettu verotuksen toimittamisen yhteydessä tapahtuvaan kuulemiseen sekä kuulemiseen tilanteissa, joissa verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi. (Räbinä ym. 2017, 72.) Verovelvollista on kuultava, jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta. Lisäksi verovelvollista on kuultava aina, jos veroviranomainen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi. (VML 26.3 §.) Myös veronkorotuksen määrääminen edellyttää aina verovelvollisen kuulemista (VH 2017d, viitattu 24.3.18).

Kun verovelvolliselta pyydetään vastinetta tai muuta selvitystä, on veroviranomaisen mahdollisuuksien mukaan ilmoitettava, mistä seikoista selvitystä tulisi erityisesti esittää. Vastineen tai muun selvityksen antamiselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika. (VML 26.3 §.) Verovelvolliselle on samassa yhteydessä ilmoitettava, ettei määräajan noudattamatta jättäminen kuitenkaan estä asian ratkaisemista. Määräaikaa voidaan verovelvollisen pyynnöstä tarvittaessa pidentää. (HL

33.2 §.) Selvitystä pyydettyäessä on verovelvolliselle ilmoitettava myös, mikä vaikutus selvityksen antamatta jättämisellä on hänen verotukseensa. Lähetetyt selvityspyynnöt ja niihin annetut vastaukset liitetään verovelvollisen asiakirjoihin. Asiakirjoihin liitetään myös tieto siitä, jos annettu selvitys on ollut riittämätön tai jos sitä ei ole pyynnöstäkään täydennetty. (VH 2015b, viitattu 24.3.2018.)

3.1.5 Päätösten perustelevinen ja tiedoksianto

Verohallinnon on perustettava tekemänsä päätös, jos siinä poiketaan verovelvollisen veroilmoituksesta tai oikaisuvaatimuksesta tai jos veroviranomainen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi. Päätös voidaan jättää perustelematta tilanteissa, joissa perustelevinen on ilmeisen tarpeetonta. (VML 26b §.) Ilmeisen tarpeetonta perustelevinen on esimerkiksi tilanteessa, jossa hyväksytään vallitsevan verotus- ja oikeuskäytännön mukainen verovelvollisen vaatimus, joka ei sisällä tulkinnallisia asioita. Hyväksytyt päätöksetkin voidaan kuitenkin tarvittaessa perustella, kun on kyse aineellisesti tulkinnanvaraista asiaa koskevasta päätöksestä. (VH 2015b, viitattu 24.3.2018.)

Tehty verotuspäätös, päätös oikaisuvaatimukseen tai muu asiakirja on toimitettava verovelvolliselle tiedoksi. Jos Verohallinnon asiakasrekisteriin on ilmoitettu asianhoitajaksi verovelvollisen puolesta veroasioita hoitava edustaja tai valtuutettu, on tiedoksianto toimitettava kyseiselle asianhoitajalle. (VML 26c.1 §.) Kaikki asiakirjat ja päätökset, joiden tiedoksisäännöistä alkaa kulua muutoksenhakuaika, voidaan antaa tiedoksi tavallisena tiedoksiantona (VML 26c.3 §). Tavallisella tiedoksiantolla tarkoitetaan postitse vastaanottajalle toimitettavaa kirjettä (HL 59.1 §).

3.2 Arvioverotus

Arvioverotus on poikkeuksellinen verotuksen toimittamistapa, jossa verovelvolliselle määrättävän veron määrä perustuu verovelvollisen oman ilmoituksen sijaan Verohallinnon tekemään perusteltuun arvioon. Vaikka kyseessä on toissijainen verotusmuoto, on sen tavoitteena mahdollisimman oikeamääräinen verotus. Verotettava tulo pyritään siis aina arvioimaan todellisten tulojen suuruiseksi. (Räbinä ym. 2017, 193–194.) Tulon määrää arvioitaessa otetaan huomioon verovelvollisen toiminta ja vertailutiedot tai muut vastaavat Verohallinnon käytettävissä olevat tiedot (VML 27.3

§). Käytännössä arvioitu tulo vastaa kuitenkin harvoin verovelvollisen todellista tuloa, sillä veroilmoituksen puuttuessa Verohallinnolla ei ole tarkkaa tietoa verovelvollisen olosuhteista (HE 97/2017 vp, 19).

Verotus toimitetaan arvioimalla, jos verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta lainkaan tai jos annettua veroilmoitusta ei oikaistunakaan voida käyttää verotuksen perusteena. Verotus toimitetaan arvioimalla myös silloin, jos verovelvollisen ilmoittama tulo on muiden samalla alalla ja vastaavissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloihin verrattuna ilmeisen alhainen ja on syytä epäillä, että verovelvollinen salaa tulojaan. Verovelvolliselle on tällöin mahdollisuuksien mukaan osoitettava ne vertailutiedot, joihin toimitettava verotus perustuu. (VML 27.1–2 §.)

Arvioverotuksen toimittaminen vaatii aina sen edellytysten osoittamista eli veroviranomaisen on pystyttävä esittämään selvitystä siitä, että verovelvollisella on todellisuudessa ollut veronalaisia tuloja. Pelkkä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti ei siis suoraan oikeuta arvioverotukseen. Jos veroviranomainen on pystynyt osoittamaan perusteen arvioverotukselle, on verovelvollisen puolestaan kyettävä selvittämään tulon todellinen määrä (Myrsky & Råbinä 2015, 330–331.) Arvioverotusta ei toimiteta, mikäli verotuksen toimittamiseen tarvittavat tosiseikat saadaan selville (Äimä 2017, 156).

Ennen arvioverotuksen toimittamista Verohallinnon on lähetettävä verovelvolliselle kehoitus veroilmoituksen antamiseksi tai selvityksen esittämiseksi (VML 27.3 §). Koska arvioverotus liittyy verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin, määrätään arvioverotuksen yhteydessä aina veronkorotus, joka niin ikään edellyttää verovelvollisen kuulemista (Råbinä ym. 2017, 195; VH 2017d, viitattu 24.3.2018). Vuoden 2018 verotuksen toimittamisesta alkaen verovelvolliselle toimitettavan kehotuksen tulee sisältää tieto arvioitavan tulon määrästä siltä varalta, ettei veroilmoitusta kehotuksesta huolimatta anneta. Nykyisellään verovelvollinen saa tiedon arvioitavan tulon määrästä vasta verotuspäätöksellä tai erillisellä kuulemiskirjeellä, jos verovelvollista kuullaan arvioitavan tulon määrästä vielä erikseen ennen verotuksen toimittamista. Muutoksen tavoitteena on parantaa verovelvollisen oikeusturvaa, sillä verovelvollinen voi kehotuksen saatuaan ottaa kantaa arvioverotuksen toimittamisen edellytysten lisäksi myös arvioitavan tulon määrään. (HE 97/2017 vp, 47,67.)

Verovelvollinen saattaa toimittaa puuttuvan veroilmoituksen vasta verotuksen päättymisen jälkeen. Tällöin annettu veroilmoitus tulkitaan yleensä toimitettua arvioverotusta koskeväksi oikaisuvaatimukseksi ilman erillistä vaatimustakin. Annetulla veroilmoituksella katsotaan tällöin vaadittavan ar-

vioverotuksen kumoamista, veronkorotuksen poistamista ja verotuksen toimittamista annetun veroilmoituksen mukaisesti. (Räbinä ym. 239.) Verohallinto voi tällaisissa tilanteissa kumota verotuksen ja toimittaa sen uudelleen (VML 61.2 §). Jos myöhässä annettua veroilmoitusta pidetään luotettavana, arvioverotus poistetaan, verotus toimitetaan annetun veroilmoituksen mukaisesti ja samalla korjataan myös arvion perusteella määrätty veronkorotus vastaamaan todellista laiminlyöntiä (Räbinä ym. 2017, 196). Jos Verohallinto kuitenkin katsoo, ettei arvioverotuksen kumoamiseen ole annetun veroilmoituksen epäluotettavuuden vuoksi aihetta, asia käsitellään oikaisulautakunnassa (Räbinä ym. 2017, 239).

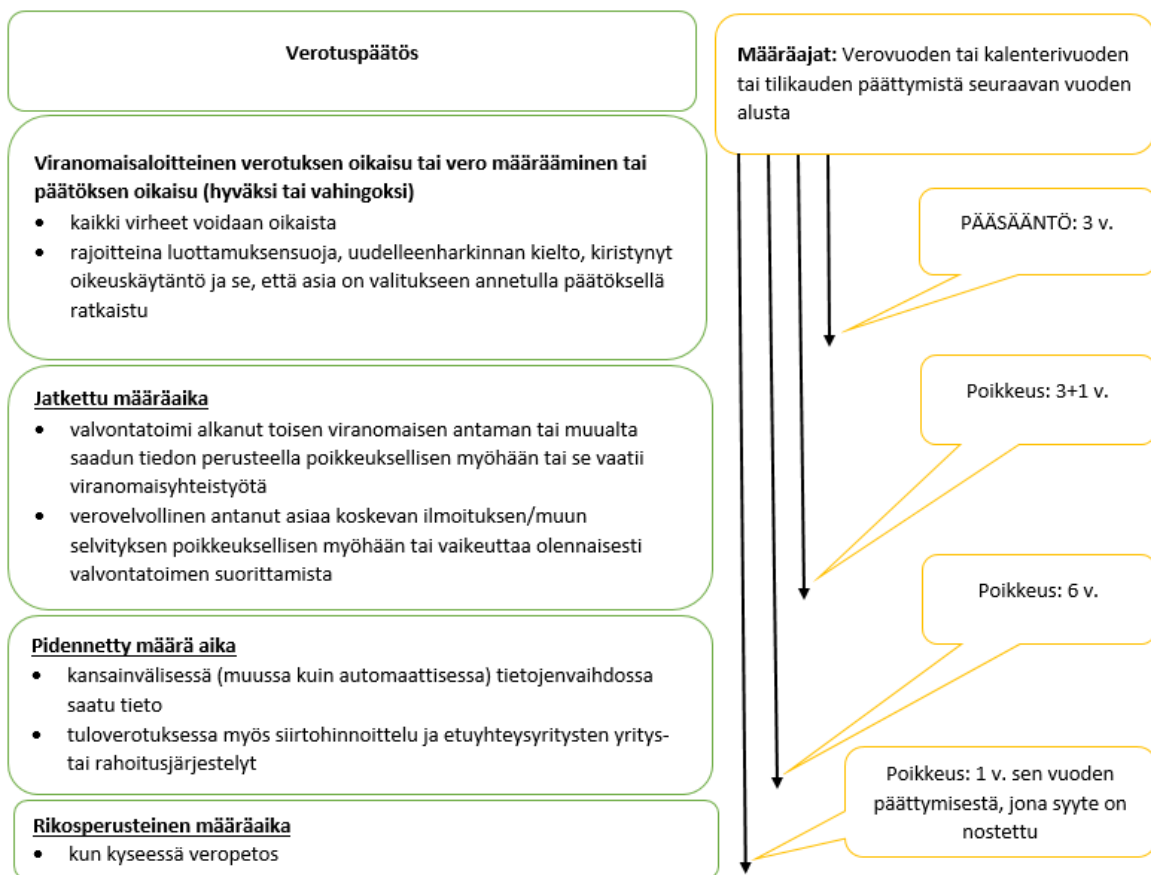
3.3 Muutosverotus

Oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toteuttamiseksi on säännönmukaisessa verotuksessa tapahtuvat virheet voitava korjata vielä verotuksen päättymisen jälkeenkin (Räbinä ym. 2017, 206). Verotusta voidaan korjata joko viranomaisaloitteisesti tai verovelvolliselta saadun tiedon perusteella. Varsinainen muutosverotus koostuu siten verotuksen muuttamisesta ja muutoksenhausta. Verotuksen muuttamisesta puhuttaessa tarkoitetaan aina viranomaisen aloitteesta tapahtuvaa toimitetun verotuksen oikaisua. (Räbinä ym. 2017, 199.) Muutosta verotukseen voivat puolestaan hakea sekä verovelvollinen itse, että jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus saattaa välittömästi vaikuttaa tai joka on vastuussa veron suorittamisesta (VML 62.1 §).

3.3.1 Verotuksen oikaisu

Viranomaisaloitteinen verotuksen oikaisu voidaan tehdä joko verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi (VML 55–56 §). Viranomaisen aloitteesta tehtävä muutos tarkoittaa sitä, että verovelvollisen verotuksessa oleva virhe havaitaan ja oikaistaan verotuksen toimittaneen viranomaisen toimesta (Myrsky & Räbinä 2015, 413). Verotusta voidaan muuttaa viranomaisaloitteisesti yleisessä kolmen vuoden määräajassa, joka lasketaan verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta (VML 55.2§, 56.2 §). Kyseisen määräajan puitteissa voidaan korjata lähtökohtaisesti kaikki verotuksessa havaitut virheet. Erityistilanteissa verotusta voidaan oikaista vielä kolmen vuoden määräajan jälkeenkin, jos laissa säädetyt asialliset edellytykset täyttyvät. (Räbinä ym. 2017, 201.)

Poikkeukset määräajoissa koskevat lähtökohtaisesti verovelvollisen vahingoksi tehtäviä oikaisuja. Verotusta voidaan oikaista myös verovelvollisen hyväksi kolmea vuotta pidemmässä määräajassa, jos Verohallinto havaitsee laissa erikseen määrättyssä valvontatoimeen liittyvässä asiassa virheen verovelvollisen vahingoksi (VML 55.3 §). Verohallinto voi siis lain nojalla jatkaa verotuksen oikaisua yhdellä vuodella tai oikaista verotusta erittäin poikkeuksellisissa tapauksissa kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotusmenettelylaissa on myös säädetty erikseen rikosprosessista nouseville verotuksen muutostarpeille omat määräaikansa. (VML 56a–56c §.) Verotuksen oikaisun määräaika ja sitä koskevat poikkeukset on esitetty kuviossa 2.



KUVIO 2. Verotuksen oikaisun määräaika ja sitä koskevat poikkeukset (Räbinä ym. 2017, 202)

Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen hyväksi tilanteissa, joissa verotuksessa tapahtunut virheen johdosta verovelvolliselle on maksuunpantu liikaa veroa (VML 55.1 §). Edellytykset verotuksen oikaisuksi verovelvollisen hyväksi ovat olemassa aina, kun verotuspäätöksen todetaan olevan jollain tapaa virheellinen. Käytännössä verovelvollisen hyväksi voidaan muuttaa kuitenkin

vain selvät ja ilmeiset virheet. Tyypillisiä virheitä ovat kirjoitus-, lasku- ja tallennusvirheet. Tulkinanvaraisten virheiden muuttaminen on yleensä verovelvollisen oman muutoksenhaun varassa. (Räbinä ym. 2017, 204.)

Verotusta ei voida kuitenkaan määräaikojen puitteissakaan muuttaa, jos asia on jo ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä (VML 55.4 §). Jos sama asia on siis samalla perusteella jo ratkaistu tuomioistuimessa, ei verotuksen muuttaminen ole enää mahdollista tuomioistuimen päätöksen oikeusvoimavaikutuksen vuoksi. Oikeusvoimavaikutuksella tarkoitetaan päätöksen sisällön pysyvyyttä ja sitovuutta. Sen sijaan tilanteissa, joissa viranomaisen havaitsee virheen aikaisemmassa Verohallinnon tekemässä verotuksen muuttamista koskevassa päätöksessä tai oikaisulautakunnan päätöksessä, verotusta voidaan oikaista normaalisti. (Räbinä ym. 2017, 205.)

Jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero, oikaistaan verotusta verovelvollisen vahingoksi (VML 56.1 §). Vahingoksi oikaisu voidaan tehdä riippumatta siitä, onko virhe tapahtunut verovelvollisen vai veroviranomaisen menettelyssä tai esimerkiksi tiedonsiirrossa. Oikaisu ei edellytä myöskään sitä, että verovelvollinen olisi laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. (Räbinä ym. 2017, 207.) Jos ilmoittamisvelvollisuus on kuitenkin laiminlyöty, verotusta oikaistaessa verovelvolliselle määrätään myös veronkorotus (VML 57.1 §).

Verotusta ei voida oikaista verovelvollisen vahingoksi, jos Verohallinto on jo aiemmin selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian (VML 56.3–4 §). Kyse on niin sanotusta uudelleen harkinnan kiellostä, johon kuitenkin liittyy kaksi poikkeusta. Verotusta voidaan uudelleen harkinnan kiellostä huolimatta muuttaa ensinnäkin silloin, jos ratkaisu on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen tai asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Toinen poikkeus koskee kirjoitus- tai laskuvirheitä tai muuta niihin verrattavaa erehdystä. Nämä mekaaniset virheet voidaan oikaista sillä perusteella, että viranomaisen tekemä ratkaisu ei virheen takia vastaa sitä, mitä ratkaisulla on alun perin tarkoitettu. (Räbinä ym. 2017, 208.) Uudelleen harkinnan kieltoa koskevan periaatteen lisäksi verotusta ei voida takautuvasti oikaista verovelvollisen vahingoksi myöskään tilanteissa, joissa takautuva muuttaminen perustuu kiristyneeseen oikeuskäytäntöön tai joissa asia on jo ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä (VML 56.4§, Räbinä ym. 2017, 201).

Jos verotuksen oikaisun yhteydessä verovelvolliselle lisättävän tulon määrä on pienempi kuin 4.000 euroa, tulo voidaan siirtää lisättäväksi sen verovuoden tuloon, jolta toimitettava verotus ei ole vielä päättynyt (VML 57 a §). Verovelvollisen vahingoksi tapahtuva verotuksen oikaisu voidaan myös jättää kokonaan toimittamatta, jos verottamatta jäänyt tulo, perusteetta vähennetty meno tai muu vähennys on vähäinen eikä verotuksen tasapuolisuus tai muu syy edellytä oikaisun toimittamista. Tulo- tai menoerää tai vähennyksen määrää pidetään pääsääntöisesti vähäisenä, jos määrä on pienempi kuin 2.000 euroa. Verotuksen oikaisun toimittamatta jättämistä harkittaessa on huomioitava muun muassa tulo- tai menoerän määrä suhteessa verovelvollisen kokonaistuloihin sekä verovelvollisen laiminlyöntien laatu ja virheellisen menettelyn toistuvuus. Tulon vähäisyydestä huolimatta verotusta on oikaistava, jos verovelvollinen on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. (VHp 1116/2016, 1–3 §.)

Verohallinnon aloitteesta tehtyyn verotuksen muuttamista koskevaan päätökseen voi hakea muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta seuraavaksi esiteltävien muutoksenhaku koskevien periaatteiden mukaisesti. Poikkeuksena näihin periaatteisiin on kuitenkin se, että oikaisupäätöstä koskevan oikaisuvaatimuksen voi aina tehdä 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista varsinaisten muutoksenhakuajkojen estämättä. (VML 64.2 §.) Säännös tulee sovellettavaksi tyypillisesti tilanteissa, joissa verotusta muutetaan juuri muutoksenhaun määräajan lopussa. Verovelvollisella on tällöinkin oltava mahdollisuus muutoksenhakuun. (Räbinä ym. 2017, 235.) Päätös katsotaan saadun tiedoksi seitsemäntenä päivänä siitä, kun päätös on lähetetty postitse vastaanottajalle (HL 59 §).

3.3.2 Muutoksenhaku

Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä on kolmiportainen. Ensimmäisessä Verohallinnon tekemään verotuspäätökseen haetaan muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta (VML 63.1 §). Verotuksen oikaisulautakunta on oikaisuvaatimuksia käsittelevä Verohallinnosta riippumaton toimielin, jolla on tehtävissään itsenäinen ratkaisovalta (VHL 5 §). Oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen haetaan puolestaan muutosta valittamalla siitä toimivaltaiseen hallinto-oikeuteen ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan (VML 66.1 §, 70

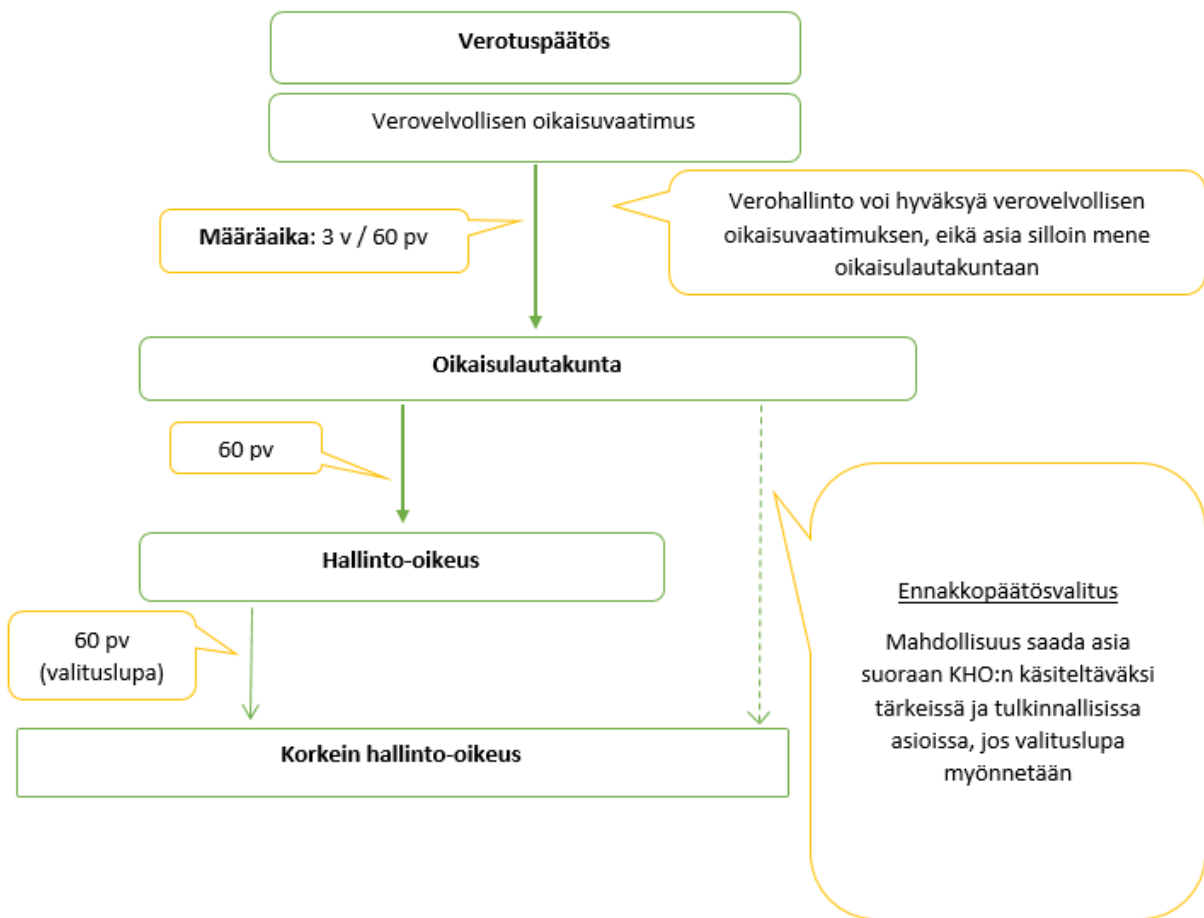
§). Tärkeissä ja tulkinnallisissa asioissa oikaisulautakunnan päätökseen voi hakea muutosta hallinto-oikeuden sijaan suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta, jos korkein hallinto-oikeus myöntää ennakkopäätösvalitusta koskevan valitusluvan (VML 71a.1 §).

Muutosta haetaan verotuksen oikaisulautakunnalta kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Oikaisuvaatimus on toimitettava Verohallinnolle muutoksenhausta säädettyssä määräajassa. Muutosta ei voi kuitenkaan hakea, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. (VML 63 §.) Oikaisuvaatimuksessa on ilmoitettava, mihin päätökseen oikaisua vaaditaan, mitä vaaditaan muutettavaksi ja millä perusteilla (HL 49d §).

Verovuodesta 2017 alkaen oikaisuvaatimus on tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Tätä aiemmilta vuosilta oikaisuvaatimuksen voi tehdä viiden vuoden kuluessa. (VML 64.1 §.) Jos vuoden viimeinen päivä osuu lauantaille tai sunnuntaille, määräpäivä on seuraava arkipäivä. Esimerkiksi verovuotta 2016 koskevan oikaisuvaatimuksen on siten oltava perillä Verohallinnossa viimeistään 2.1.2023 ja verovuotta 2017 koskevan 31.12.2020. (VH 2017c, viitattu 12.3.2018.) Jos oikaisuvaatimusta ei ole toimitettu määräajassa, se jätetään tutkimatta (HL 49c.2 §).

Oikaisuvaatimukset käsitellään ja ratkaistaan pääsääntöisesti verotuksen oikaisulautakunnassa. Verohallinto voi kuitenkin ratkaista oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin verovelvollisen esittämä vaatimus hyväksytään. (VML 61.1 §.) Vaatimus voidaan kuitenkin aina käsitellä oikaisulautakunnassa, vaikka Verohallinnossa valmisteltu päätösesitys olisikin hyväksyvä. Näin voidaan toimia esimerkiksi erityisen tulkinnanvaraisten tapausten osalta. Myös useita vaatimuksia sisältävät oikaisuvaatimukset käsitellään käytännössä kokonaisuudessaan oikaisulautakunnassa, vaikka Verohallinto voisi oikaista ne hyväksymiensä vaatimusten osalta. Sääntely ei siis velvoita Verohallintoa ratkaisemaan asiaa missään tilanteissa. (Räbinä ym. 2017, 238–239.)

Oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen tyytymätön voi valittaa siitä hallinto-oikeuteen 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista (VML 67.1 §). Valitus hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen on myös tehtävä 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista (VML 71 §). Muutoksenhakujärjestelmä ja sen määräajat on havainnollistettu kuviossa 3.



KUVIO 3. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä ja sen määräajat 1.1.2017 alkaen (Räbinä ym. 2017, 230)

4 ILMOITTAMISVELVOLLISUUS

Verotuksessa noudatettavien yleisten periaatteiden mukaisesti tuloverotus toimitetaan verovelvollisen oman ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja muun asiassa saadun selvityksen perusteella (VML 26.5 §). Verohallinto saa nykyisin suuren osan luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen perusteena olevista tiedoista sivullisilta tiedonantovelvollisilta, eikä verovelvollisen tarvitse enää itse ilmoittaa kaikkia hänen verotustaan kokevia tietoja. Verovelvollisen oma ilmoittamisvelvollisuus on siten keventynyt verotuksen toimintaprosessien kehittymisen myötä, ja vastaavasti sivullisen tiedonantovelvollisuuden merkitys on lisääntynyt. Menettelyn kehityskulkuun on vaikuttanut muun muassa se, että sivullisten, kuten työnantajien ja rahoituslaitosten, antamat tiedot ovat lähtökohtaisesti luotettavampia ja oikeampia kuin verovelvollisten itsensä antamat vastaavat tiedot. Menettely mahdollistaa verotuksen toimittamisen oikein, yhtenäisesti, kustannustehokkaasti ja nopeasti. (Räbinä ym. 2017, 115.)

4.1 Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus tarkoittaa verovelvollisen velvollisuutta ilmoittaa Verohallinnolle vuosittain veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja veloistaan sekä muut verotuksessa vaikuttavat tiedot (VML 7.1 §). Tiedot on ilmoitettava oikea-aikaisesti ja oikealla tavalla (HE 97/2017 vp, 22). Tulojen osalta verovelvollisella on laaja ilmoittamisvelvollisuus, mutta varojen ja velkojen osalta ilmoitusvelvollisuutta on rajattu. Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän ei siten tarvitse ilmoittaa kaikkia varoja ja velkojaan verotukseen, mutta tiettyjä varallisuustietoja tarvitaan esimerkiksi elinkeino- ja maatalouden tulon jakamiseksi ansio- ja pääomatu- loon sekä muuta verovalvontaa varten. (VH 2014, viitattu 25.2.2018.)

Ilmoitettavia varoja ovat muun muassa verovelvollisen omistuksessa olevat kiinteistöt, osakkeet, muut arvopaperit, yhtiö- ja yhtymäosuudet, hallinta- ja nautintaoikeudet varallisuuteen sekä liike- ja ammattitoiminnan ja maatalouden varat. Veloista verovelvollisen on ilmoitettava vain luotto- ja rahoituslaitoksen, kunnan, valtion, vakuutus- ja eläkelaitoksen, huoltokonttorin ja työnantajan antamat lainat sekä muut lainat, joiden korko on verotuksessa vähennyskelpoinen. (VML 10.2–3 §.) Huomattava osa listatuista varoista ja veloista sisältyy kuitenkin jo esitetyyn veroilmoitukseen

sivullisten tiedonantovelvollisten antamien tietojen ja Verohallinnon tiedossa jo entuudestaan olevien tietojen perusteella. Niin tulojen kuin varallisuustietojen osalta ilmoittamisvelvollisuuden täyttäminen tapahtuukin yleensä esitätetyn veroilmoituksen tietojen tarkistamisena. (Räbinä ym. 2017, 120.)

Verohallinto lähettää esitätetyn veroilmoituksen luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle, jolla voidaan olettaa olleen verovuonna veronalaista tuloa tai ilmoitettavia varoja tai velkoja (VML 7.2 §). Esitätetyille veroilmoitukselle on merkitty valmiiksi sivullisilmoittajilta saadut tiedot tuloista, ennakonpidätyksistä, varoista, tietyistä vähennyksistä ja muista verotukseen vaikuttavista tiedoista kuten verovelvollisen perhesuhteista ja kotikunnasta. Ilmoituksella voi olla sivullisilta saatujen tietojen lisäksi Verohallinnon tietojärjestelmissä jo ennestään olevia tietoja tai verovelvollisen itsensä verovuoden aikana antamia tietoja. Verohallinnon ylläpitämistä rekistereistä saadaan tietoa esimerkiksi kiinteistöistä ja asunto-osakkeista. Verohallinto on myös voinut ennakkoon selvittää esimerkiksi verovuonna luovutetusta omaisuudesta syntyneen luovutusvoiton määrän. Verovelvollinen on itse puolestaan voinut ilmoittaa esimerkiksi verokorttimuutoksen yhteydessä asunnon ja työpaikan välisiä matkakustannuksia tai kotitalousvähennyksen, mitkä siirtyvät automaattisesti esitätetyille veroilmoitukselle. (VH 2014, viitattu 25.2.2018.)

Esitätetyn veroilmoituksen mukana verovelvolliselle lähetetään yleensä jo sen hetkisten tietojen perusteella laskettu verotuspäätös ja verotustodistus. Mikäli verovelvolliselle muodostuu jäännösveroa, toimitetaan samalla myös tilisiirtolomakkeet jäännösveron maksamista varten. (Myrsky & Räbinä 2015, 98.) Liikkeen- ja ammatinharjoittajille ja heidän puolisoilleen ei kuitenkaan voida laskea verotuksen lopputulosta pelkän esitätetyn veroilmoituksen tiedoilla, koska elinkeinotoiminnan tiedot eivät ole vielä olleet Verohallinnon käytettävissä. Näiden verovelvollisten osalta verotuksen toimittamista varten tarpeellisia tietoja ei saada muilta kuin verovelvolliselta itseltään, joten esitätetyn veroilmoituksen tiedot ovat heillä pääsääntöisesti vaillinaiset. (VH 2014, viitattu 25.2.18.) Jos verovelvollisen verotus muuttuu hänen itsensä ilmoittamien tietojen tai Verohallinnon muualta saamien tietojen perusteella, verovelvolliselle toimitetaan uusilla verotusperusteilla laskettu verotuspäätös ja mahdolliset tilisiirtolomakkeet (VH 2017a, viitattu 25.2.18).

Esitätetyn veroilmoituksen saatuaan verovelvollisen on tarkistettava siinä olevat tiedot sekä korjattava ja täydennettävä sitä tarpeellisilta osin. Verovelvollisen tarkistamis- ja korjaamisvelvollisuuteen ei vaikuta se, mistä esitätetty tieto on saatu. Verovelvollinen on siis velvollinen tarkistamaan

niin sivullisilta saatujen tietojen, Verohallinnon ennakkoon selvittämien kuin hänen itsensä ennakkoperinnässä ilmoittamien tietojen oikeellisuuden. (VH 2014, viitattu 25.2.2018.) Tuloverotus perustuu siten aina verovelvollisen omaan ilmoittamisvelvollisuuteen, vaikka Verohallinnon hänelle lähettämässä esitäytetyssä veroilmoituksessa ei olisikaan mitään korjattavaa (Myrsky & Rabinä 2015, 9).

Nykyisen lainsäädännön mukaan esitäytetyllä veroilmoituksella olevat virheet ja puutteet korjataan palauttamalla korjattu ja täydennetty esitäytetty veroilmoitus ja mahdolliset liitelomakkeet Verohallintoon (VML 7.3 §; VH 2014, viitattu 25.2.2018). Tiedot voi ilmoittaa paperisten lomakkeiden sijaan myös Verohallinnon sähköisessä asiointipalvelussa (VH 2017a, viitattu 25.2.18). Verovuodesta 2018 alkaen esitäytettyä veroilmoitusta ei kuitenkaan enää palauteta Verohallinnolle, vaan paperisena palautettavat korjaukset ja täydennykset annetaan kyseisten tietojen ilmoittamiseen tarkoitetuilla erillisillä lomakkeilla. Korjaukset voi kuitenkin edelleen ilmoittaa myös sähköisesti. (HE 97/2017 vp, 63.) Jos esitäytettyyn veroilmoitukseen ei ilmoiteta muutoksia, verovelvollisen katsotaan antaneen veroilmoituksensa esitäytetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena (VML 7.4 §). Esitäytetyn veroilmoituksen yhteydessä lähetetty verotuspäätös jää tällöin voimaan (Rabinä ym. 2017, 118).

Elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavan verovelvollisen on kuitenkin aina annettava kyseistä toimintaa koskeva veroilmoitus, vaikka elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloa tai varallisuutta ei olisi ollut verovuonna lainkaan (VML 7.3 §). Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että Verohallinnon asiakasrekisterissä aktiivisena olevan liikkeen- tai ammatinharjoittajan tai maataloudenharjoittajan on tarvittaessa annettava selvitys myös siitä, jos toimintaa ei kyseisenä verovuonna ole ollut (VH 2014, viitattu 25.2.2018). Metsätaloutta harjoittavan verovelvollisen on annettava metsätaloutta koskeva veroilmoitus vain, jos verovelvollisella on verovuoden aikana ollut metsätalouden tuloa, vähennyksiä tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja (VML 7.3 §).

Jos verovelvollinen ei ole saanut esitäytettyä veroilmoitusta ja hänellä on ollut veronalaisia tuloja tai muita verotukseen ilmoitettavia tietoja, veroilmoitus on annettava oma-aloitteisesti ilman erillistä kehotusta (VML 7.5 §). Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi silloin, jos esitäytettyä veroilmoitusta ei ole saatu toimitettua perille puutteellisten osoitetietojen vuoksi (Myrsky & Rabinä 2015, 100). Veroilmoituksen on myös velvollinen antamaan jokainen, jolta Verohallinto sitä erikseen vaatii (VML 7.7 §). Verohallinto voi siis vaatia yksittäistapauksissa verovelvollista antamaan veroilmoituksen, vaikka velvollisuutta veroilmoituksen antamiseen ei muuten olisikaan (VH 2014, viitattu 25.2.2018).

Jos verovelvollinen tällaisessa tilanteessa antaa veroilmoituksen, jossa hän vakuuttaa, että hänellä ei ole ollut veronalaisia tuloja, voi ilmoituksella myöhemmin olla merkitystä, jos ilmenee että tuloja onkin ollut (Myrsky & Rabinä 2015, 101).

Verovelvollisen on lisäksi Verohallinnon tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava sellaiset täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä tositteet, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotusta koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä (VML 11 §). Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden voidaan siten ajatella sisältävän varsinaisen ilmoittamisvelvollisuuden lisäksi myös esittämisenvelvollisuuden (Myrsky & Rabinä 2015, 92). Tositteiden esittämistä voidaan vaatia verotusta toimitettaessa säännönmukaisen verotuksen yhteydessä tai sen päättymisen jälkeen, kun verovelvollinen hakee verotukseen muutosta tai veroviranomainen käsittelee tapausta verotuksen oikaisuna. Säännöksen nojalla voidaan pyytää myös kuluva verovuotta koskevia tietoja. Pyyntöjen lisätietojen antamiseen tai tositteiden esittämiseen on kuitenkin aina liitettävä johonkin Verohallinnolla tutkittavana olevaan konkreettiseen verotusasiaan, jonka selvittämiseen pyydettyjä tietoja mahdollisesti tarvitaan. (Rabinä ym. 2017, 128.) Verovelvollisen on säilytettävä veroilmoituksella ilmoitettuja tietoja koskevat tositteet pääsääntöisesti kuuden vuoden ajan verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta (VML 11a.1 §).

4.2 Veroilmoituksen antaminen

Veroilmoitus on annettava kultakin verovuodelta Verohallinnon määräämässä ajassa. Verohallinto on laissa valtuutettu antamaan tarkemmat määräykset veroilmoituksen antamisesta erillisellä päätöksellä. Verohallinto voi verovelvollisen ilmoittamismahdollisuuteen tai veroviranomaisen töiden järjestelyyn tai asioiden lukumäärään liittyvien syiden vuoksi määrätä verovelvolliset antamaan veroilmoitukset eri aikaan. (VML 8.1 §.) Veroilmoitusten antamisajankohdat vaihtelevatkin verovelvollisryhmittäin (Myrsky & Rabinä 2015, 102). Alla on esitelty Verohallinnon päätöksessä veroilmoituksen ja kiinteistötietojen korjausilmoituksen antamisesta (565/2017) määritellyt antamisajankohdettien pääsäännöt henkilöasiakkaiden osalta. Päätös koskee verovuodelta 2017 annettavia veroilmoituksia.

Luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien on annettava korjattu esitötetty veroilmoitus viimeistään seuraavan vuoden toukokuun 8. tai 15. päivänä sen mukaan kuin verovelvolliselle lähetettyyn esitötettyyn veroilmoitukseen on merkitty. Jos verovelvollinen ei ole saanut esitötettyä veroilmoitusta, ilmoitus on annettava viimeistään seuraavan vuoden toukokuun 15. päivänä. (VHp 565/2017, 6 §.) Liikkeen- ja ammatinharjoittajan on annettava elinkeinotoiminnan veroilmoitus (lomake 5) ja palautettava mahdollinen korjattu esitötetty veroilmoitus pääsääntöisesti viimeistään verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 3. päivänä (VHp 565/2017, 8.1 §). Esitötettyä veroilmoitusta ei kuitenkaan tarvitse palauttaa elinkeinotoiminnan veroilmoituksen yhteydessä, jos esitötetyn veroilmoituksen tietoihin ei ole ilmoitettavia muutoksia (VH 2014, viitattu 25.2.2018).

Jos verovelvollinen harjoittaa elinkeinotoiminnan lisäksi myös maa- tai metsätaloutta, on verovelvollisen palautettava myös maatalouden veroilmoitus (lomake 2) tai metsätalouden veroilmoitus (lomake 2C) viimeistään 3. päivä huhtikuuta (VHp 565/2017, 7.2; 9.2 §). Pelkkää maataloutta harjoittavan verovelvollisen on kuitenkin annettava maatalouden veroilmoitus verovuotta seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä (VHp 565/2017, 7.1 §). Sama koskee myös metsätalouden veroilmoitusta, jos verovelvollinen on alkutuottajana arvonlisäverovelvollinen (VHp 565/2017, 9.1 §). Muussa tapauksessa metsätalouden veroilmoitus on annettava samaan aikaan esitötetyn veroilmoituksen kanssa (VHp 565/2017, 9.3 §).

Puolisoiden on lähtökohtaisesti annettava veroilmoitus samassa määräajassa. Tuloverotuksessa puolisoiksi katsotaan henkilöt, jotka ovat ennen verovuoden päättymistä solmineet avioliiton sekä avioliitossa elävät, jotka ovat aikaisemmin olleet keskenään avioliitossa tai joilla on tai on ollut yhteinen lapsi (TVL 7 §). Jos määräajat päättyvät eri aikaan, veroilmoitus on annettava aikaisemman määräajan mukaan, jos puolisoiden saamaan veroilmoituslomakkeeseen ei ole merkitty toisin (VHp 565/2017, 10 §). Veroilmoituslomakkeeseen merkitty palautuspäivä on näissä tilanteissa kuitenkin ratkaiseva. Puolisoiden veroilmoitusten määräajat voivat erota toisistaan esimerkiksi tilanteissa, joissa toinen puoliso on elinkeinonharjoittaja ja toinen palkansaaja. (VH 2014, viitattu 25.2.2018.)

Postitse toimitettu veroilmoitus katsotaan oikeaan aikaan annetuksi, jos veroilmoituksen sisältävä postilähetys on jätetty postiin Verohallinnolle osoitettuna annettujen määräaikaisten puitteissa. Sähköisesti saapunut veroilmoitus on puolestaan annettu oikeaan aikaan, jos se on saapunut Verohallinnon julkaisemalle ilmoituspalvelujen välittäjälle määräajassa ja lähettäjä on saanut ilmoituspalvelujen välittäjältä sähköisen kuittauksen ilmoituksen vastaanottamisesta. (VHp 565/2017, 15 §.)

Verovuodesta 2018 alkaen veroilmoitus katsotaan annetuksi kuitenkin vasta, kun se on saapunut perille Verohallintoon (VML 8.4 §). Postitse lähetetyn asiakirjan katsotaan saapuneen Verohallinnolle päivänä, jona lähetys on saapunut Verohallinnon postilokeroon tai Verohallinnolle on toimitettu ilmoitus lähetyksen saapumisesta postiyritykseen. Paperisena toimitettu veroilmoituksen saapumispäiväksi katsotaan myös päivä, jolloin ilmoitus on toimitettu suoraan Verohallinnon toimipisteeseen. (HL 18 §.) Sähköisesti annetun ilmoituksen katsotaan puolestaan saapuneen Verohallinnolle silloin, kun se on Verohallinnon käytettävissä vastaanottolaitteessa tai tietojärjestelmässä siten, että viestiä voidaan käsitellä (Laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa 13/2003 10.1 §).

Ilmoittamisvelvollisuuden täyttymisen kannalta olennaista on se, että varsinainen veroilmoitus on jätetty Verohallintoon ajoissa. Verovelvollinen voi kuitenkin oma-aloitteisesti täydentää tai tarvittaessa myös muuttaa jo antamaansa veroilmoitusta aina verotuksen päättymiseen asti. Tällaiset tiedot on kuitenkin toimitettava viipymättä Verohallintoon. Jos veroilmoitus kuitenkin annetaan hyvin puutteellisena ja sitä täydennetään olennaisilta osin vasta myöhemmin, veroilmoitus saatetaan katsoa myöhässä annetuksi. Mikäli verovelvollinen antaa verotukseensa liittyviä tietoja vasta Verohallinnon kehotuksen jälkeen, kysymyksessä ei ole enää edes myöhässä tapahtunut ilmoittaminen vaan kokonaisuudessaan tulon ilmoittamatta jättäminen. (Myrsky & Rabinä 2015, 104.)

Veroilmoituksen tai siihen liitettävien tietojen antamisaikaa voidaan edellytysten täytyessä pidentää verovelvollisen pyynnöstä (VML 8.3 §). Lisäaikaa ilmoittamiselle on haettava Verohallinnolta kirjallisesti ennen veroilmoituksen antamista koskevan määräajan päättymistä ja sen myöntäminen edellyttää perusteltua syytä. Lisäaikaa voi saada esimerkiksi jonkin yllättävän esteen, kuten äkillisen sairastumisen perusteella. Perusteltuna syynä ei pidetä työkiireitä, tietoteknisiä ongelmia tai lomaa. Jos veroilmoituksen antamisaikaa pidennetään, veroilmoituksen on oltava Verohallinnossa viimeistään uuden määräajan viimeisenä päivänä. Jos jättöajan pidennystä ei ole pyydetty erikseen puolison veroilmoituksen jättämiseen, on puolison annettava oma veroilmoituksensa normaaliajassa. (Rabinä ym. 2017, 152.)

4.3 Sivullisen tiedonantovelvollisuus

Sivullisen tiedonantovelvollisuudella tarkoitetaan velvollisuutta antaa Verohallinnolle tietoja muuta kuin omaa verotusta varten. Tiedonantovelvollisuus jakautuu yleiseen ja erityiseen tiedonantovelvollisuuteen. (Räbinä ym. 2017, 115,134.) Yleisen tiedonantovelvollisuuden mukaisesti jokaisen on toimitettava Verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot maksamistaan tai välittämistään rahanarvoisista suorituksista, suoritusten saajista, perusteista ja mahdollisista oikaisuista. Rahanarvoisia suorituksia ovat muun muassa palkka ja luontoisedut, eläkkeet, sosiaalietuudet, osingot, osakaslainat, apurahat, stipendit, korot, vuokrat ja vakuutuskorvaukset. Tiedot on annettava, vaikka suorituksesta ei olisi maksettu ennakonpidätystä tai kyseessä olisi saajalleen verovapaa tulo. (VML 15.1 §.) Yleinen tiedonantovelvollisuus koskee myös viranomaisia, mitä kautta Verohallinto saa tietoja muun muassa väestötietojärjestelmästä, kaupparekisteristä sekä kuntien ja valtion kiinteistötiedoista (VML 18 §).

Yleinen tiedonantovelvollisuus koskee tulojen lisäksi myös meno- ja vähennystietoja sekä muita verotukseen vaikuttavia tietoja. Esimerkiksi työmarkkinajärjestön ja työttömyyskassan on ilmoitettava verotuksessa vähennyskelpoisista jäsenmaksuista ja työttömyysvakuutusmaksuista. Luotto- ja rahoituslaitosten on puolestaan toimitettava tieto verovelvolliselle annetusta lainasta ja lainan pääomasta, sen käyttötarkoituksesta sekä maksetuista koroista. Muita tietoja ovat muun muassa verovelvollisen varallisuustietoja kuten rahasto- ja arvo-osuuksia koskevat tiedot sekä arvopapereiden luovutusvoittojen ja -tappioiden laskemiseksi tarvittavat tiedot. (VML 16–17 §.)

Yleinen tiedonantovelvollisuus koskee säännöllistä, yleensä kerran vuodessa, tapahtuvaa tietojen antovelvollisuutta laissa säädettyjen edellytysten täyttävissä tilanteissa (Räbinä ym. 2017, 115). Tiedot annetaan yleensä kutakin tulo- tai menotietoa varten tarkoitetulla vuosi-ilmoituksella, josta Verohallinto siirtää ne verovelvolliselle lähetettävälle esitäytetylle veroilmoitukselle. Koska sivullisilmoittajan antamat tiedot toimivat tietopohjana verovelvollisen omalle ilmoittamisvelvollisuudelle, on tärkeää, että tiedot ovat oikein sekä oikealla tavalla ja oikea-aikaisesti annettuja. Verotusmenettelylain säännösten (VML 15–18 §) nojalla Verohallinto antaa vuosittain tarkemmat määräykset tiedonantovelvollisuudesta, sen sisällöstä ja menettelytavoista päätöksellään yleisestä tiedonantovelvollisuudesta. (Myrsky & Räbinä 2015, 180,185.)

Erityinen tiedonantovelvollisuus syntyy puolestaan tilanteessa, jossa Verohallinnossa on juuri sillä hetkellä käsiteltävänä jokin tietty verotusta koskeva tapaus, joka voidaan yksilöidä niin, että tiedon

antaja voi antaa asiaa koskevat tiedot saadun yksilöintitiedon perusteella. Esimerkki erityistä tiedonantovelvollisuutta koskevasta yleisestä tilanteesta on se, kun Verohallinto pyytää pankkia antamaan verotarkastuksen yhteydessä tarkastuksen kohteena olevan verovelvollisen pankkitilitiedot. (Myrsky & Råbinä 2015, 185–186.)

Erityisen tiedonantovelvollisuuden nojalla jokaisen on siis Verohallinnon kehotuksesta annettava tietoja, jotka saattavat olla tarpeen muun verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyssä ja jotka selviävät sivullisen hallussa olevista asiakirjoista tai ovat muutoin tämän tiedossa. Verohallinnon on aina yksilöitävä tietopyynnön kohde nimen, pankkitilin numeron, tilitahtuman tai muun vastaavan perusteella. Tietojenantovelvollisuus ei koske tilanteita, joissa sivullisella on lain mukainen oikeus kieltäytyä todistamasta asiassa. Verotukseen vaikuttavat taloudellista asemaa koskevat tiedot on kuitenkin aina annettava. (VML 19 §.) Viranomaisia koskeva erityinen tiedonantovelvollisuus käsittää tietojen antamisen lisäksi sen, että valtion viranomaisen on tarvittaessa toimitettava arvioita toimialaansa kuuluvissa kysymyksissä sekä annettava lausuntoja verotusta varten (VML 20 §). Arvion antaminen voi liittyä esimerkiksi tietyn varallisuuden arvoon (Myrsky & Råbinä 2015, 192).

5 VEROTUSMENETTELYN MUUTOKSIA TULOVEROTUKSESSA

Suurella osalla verovelvollisista verotustiedot saadaan nykyisin käsiteltyä nopeasti veroilmoituksen antamiselle säädetyn määräajan päättymisen jälkeen. Sekä verovelvolliset että veronsaajat joutuvat siten odottamaan veronpalautuksia ja jäännösverojen maksuja melko pitkään ja tätä odotusaikaa joudutaan lisäksi kompensoimaan koroilla. (HE 97/2017 vp, 45.)

Verovuoden 2018 toimittamisesta alkaen tuloverotuksessa otetaan käyttöön verotuksen verovelvolliskohtainen päättymisen, minkä seurauksena verotus päättyy eri verovelvollisilla eri aikaan. Jäännösveron eräpäivät ja veronpalautuksen maksupäivä määräytyvät verotuksen päättymisajan kohdan perusteella, joten muutoksen seurauksena palautukset voidaan maksaa verovelvollisille ja jäännösverot tilittää veronsaajille nykyistä aikaisemmin. Verotuksen aikaisempi päättymisen mahdollistaa myös muutoksenhaun aikaisemman alkamisen, mikä puolestaan lyhentää muutoksenhaun käsittelyaikoja. Verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun välisen rajan selkeyttämiseksi tuloverotuksessa otetaan käyttöön myös uusi täydentävää verotuspäätöstä koskeva menettely. (HE 97/2017 vp, 66–67.)

Verotuksen päättymisen verovelvolliskohtaisesti tulee vaikuttamaan olennaisesti seuraamusmaksujen määräytymiseen. Ennen kunkin verovelvollisen verotuksen päättymistä laiminlyönneistä määrätään joko myöhästymismaksu tai veronkorotus ja verotuksen päättymisen jälkeen aina veronkorotus tai mahdollinen rikosoikeudellinen seuraamus (HE 97/2017 vp, 71). Myös täydentävällä verotuspäätöksellä voidaan määrätä veronkorotus ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönneistä virheen oma-aloitteista korjaamista koskevien säännösten mukaisesti (HE 97/2017 vp, 69). Seuraamusmaksuja käsitellään tarkemmin luvuissa 6 ja 7.

5.1 Verotuksen verovelvolliskohtainen päättymisen

Verotus voi verovalvontaan liittyvistä syistä päättyä eri verovelvollisilla eri aikaan. Verovuodesta 2018 alkaen verotus päättyy verovelvollisen verotuspäätökseen merkittynä päivänä, kuitenkin viimeistään verovuoden päättymistä seuraavan kalenterivuoden lokakuun loppuun mennessä. Puo-

lisoiden verotus päättyy aina samanaikaisesti. (VML 15/2018 49 §.) Verotuksen päättymiselle säädetty takaraja vastaa edelleen nykyistä verotuksen päättymisaikaa, ja Verohallinnon tulee jatkosakin toimittaa verotus säädettyyn takarajaan mennessä. Uudistuksen tarkoituksena on se, että verotus päättyy mahdollisimman pian ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi säädetyn määräajan ja verovelvollisen verotuksen toimittamisen jälkeen. Verotus tulee siten päättymään verovelvolliskohtaisesti nykyistä aiemmin. (HE 97/2017 vp, 64.)

Verotuksen päättymisaika ilmoitetaan verovelvolliselle verotuspäätöksessä, joka toimitetaan nykyiseen tapaan esitetytyn veroilmoituksen yhteydessä, ellei Verohallinnolla olevien tietojen perusteella ole ilmeistä, että verovelvollisen tai hänen puolisonsa verotustiedot tulevat muuttumaan. Jos verovelvollinen ei korjaa tai täydennä verotustietojaan tai Verohallinto ei muuta kautta saa tietoonsa verovelvollisen verotukseen vaikuttavia seikkoja, esitetytyn veroilmoituksen yhteydessä lähetetty verotuspäätös jää voimaan ja verotus päättyy siinä ilmoitettuna päivänä. Niille verovelvollisille, jotka eivät ole saaneet verotuspäätöstä esitetytyn veroilmoituksen yhteydessä, ilmoitetaan verotuksen päättymispäivä vasta verotuksen toimittamisen jälkeen tehdyssä verotuspäätöksessä. Esimerkiksi liikkeen- ja ammatinharjoittajat saavat tiedon verotuksen päättymisajankohdasta ensimmäisen kerran vasta antamansa veroilmoituksen käsittelyn jälkeen tehdystä verotuspäätöksestä. (HE 97/2017 vp, 64–65.)

Jos verovelvollinen tai hänen puolisonsa tekee korjauksia verotustietoihinsa ennen verotuspäätöksessä ilmoitettua päättymispäivää, verovelvolliselle ilmoitetaan uusi verotuksen päättymispäivä verotuksen toimittamisen jälkeen muodostettavalla uudella verotuspäätöksellä. Uusi verotuspäätös muodostetaan myös siinä tapauksessa, jos Verohallinto ei esimerkiksi hyväksy verovelvollisen vaatimaa vähennystä eikä verotuspäätös näin ollen muuttuisi. Koska verovelvollinen voi täydentää ja korjata verotustietojaan säännönmukaisen verotuksen aikana verotuksen päättymiseen saakka, voidaan verovelvolliselle tehdä useampikin korjattu verotuspäätös. Verovelvolliselle tai hänen puolisolleen ei kummallekaan lähetetä erillistä ilmoitusta verotuksen päättymisajankohdan muuttumisesta, vaikka vain jompikumpi ilmoittaisi muutoksista. (HE 97/2017 vp, 15,65.)

Jos säännönmukaista verotusta joudutaan kuitenkin jatkamaan verovelvollisen verotuspäätökseen merkityn päättymispäivän yli Verohallinnon muualta, esimerkiksi sivullisilmoittajilta saamien tietojen perusteella, on sekä verovelvolliselle että tämän puolisolle lähetettävä ilmoitus verotuksen jatkamisesta ennen verotuksen päättymisajankohtaa. Tällöinkin verovelvollisen verotus päättyy viimeispäivän verotuspäätökseen merkittynä päivänä. (HE 97/2017 vp, 15,65.)

5.2 Täydentävä verotuspäätös

Täydentävä verotuspäätös on verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun välisen rajan selkeyttämiseksi säädetty uusi menettely, joka on rinnastettavissa verotuksen toimittamiseen. Uuden menettelyn taustalla on ajatus siitä, että muutoksenhakumenettelyssä käsiteltäisiin pääasiassa vain jo ratkaistuja asioita koskevat oikaisuvaatimukset, ja ensiasteen asiaratkaisujen tekeminen olisi lähikohtaisesti Verohallinnon tehtävä. Täydentävää verotusmenettelyä koskevassa menettelyssä sovelletaan muutoksenhauille säädettyjä määräaikoja. Verovelvollisen tulee siten esittää verotuksen muuttamista koskeva vaatimus verotuksen päättymisen jälkeen entiseen tapaan oikaisuvaatimuksella kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verohallinto ohjaa oikaisuvaatimuksen käsiteltäväksi oikeassa menettelyssä ilmoitetun tiedon luonteen perusteella. (HE 97/2017 vp, 67–69.)

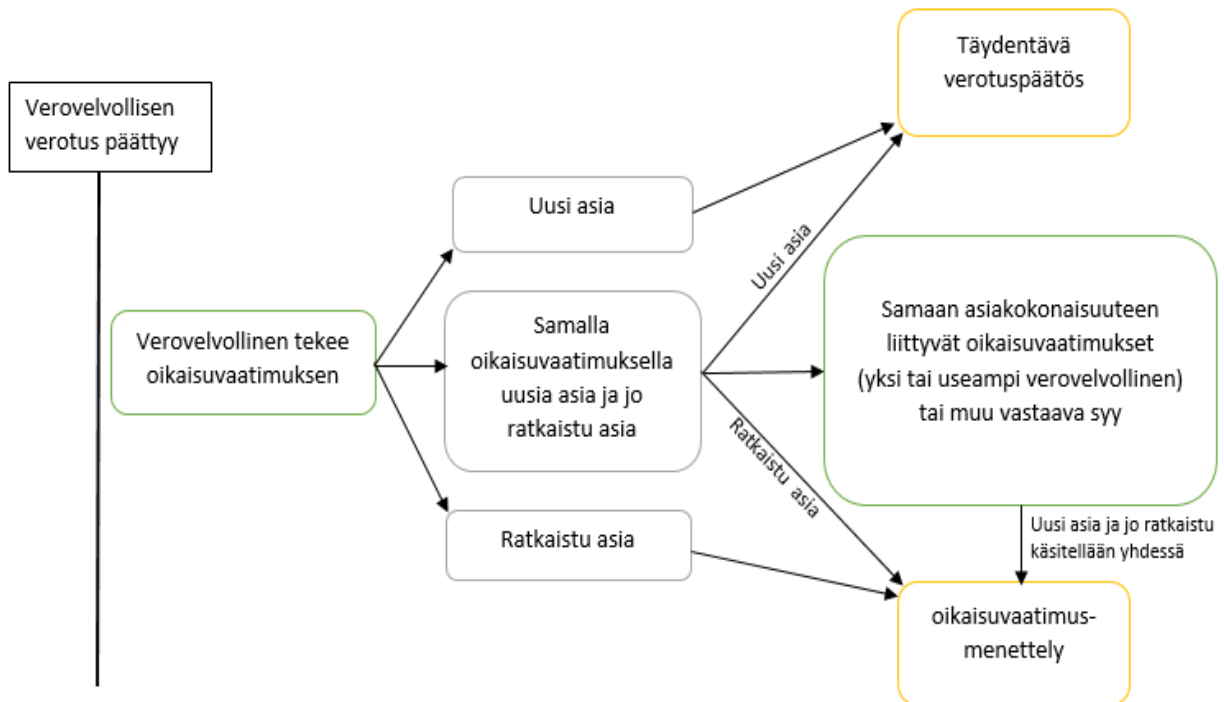
Verohallinto tekee säännönmukaista verotusta täydentävän verotuspäätöksen, jos verovelvollinen ilmoittaa oikaisuvaatimuksella tulon, vähennyksen tai muun verotukseen vaikuttavan tiedon, jota hän ei ole aikaisemmin ilmoittanut tai johon verotuspäätös ei muutoin ole perustunut (VML 51a.1 §). Tietoja, joihin verotuspäätös muutoin perustuu, ovat esimerkiksi sivullisilta tiedonantovelvollisilta saadut vuosi-ilmoitustiedot tuloista ja vähennyksistä. Tapaukset, joissa verovelvollisen ilmoittamat tiedot liittyvät jo säännönmukaisessa verotuksessa käsiteltyihin tietoihin ja vaatimuksiin, ratkaistaan oikaisuvaatimusmenettelyssä. Tällaisia tapauksia ovat esimerkiksi ne, kun verovelvollinen esittää muutetun vaatimuksen jo aikaisemmin ilmoittamastaan tiedosta, toimittaa uusia perusteita, tositteita tai lisäselvitystä aikaisempaan tietoon liittyen tai esittää uuden vaatimuksen säännönmukaisessa verotuksessa kokonaan tai osittain hylätystä vaatimuksesta. (HE 97/2017 vp, 67–68.)

Täydentävää verotuspäätöstä koskevassa menettelyssä käsitellään siis vain sellaiset selkeästi uudet asiat, jotka verovelvollinen ilmoittaa ensimmäistä kertaa vasta verotuksen päättymisen jälkeen. Verotuksen toimittamiseen liittyvien yleisten periaatteiden mukaisesti verovelvollisen ilmoittamiin uusiin tietoihin voidaan kohdistaa valikoiteja, ja asia voidaan ratkaista myös verovelvollisen vaatimuksesta poiketen. Jos verovelvollisen vaatimuksesta poiketaan olennaisesti, verovelvollista on kuultava ennen täydentävän verotuspäätöksen tekemistä. Verotuspäätös on tällöin myös perusteltava. Täydentävä verotuspäätös voidaan tehdä vain verovelvollisen itsensä ilmoittaman tiedon perusteella. Jos Verohallinto saa verotuksen päättymisen jälkeen verovelvollisen verotusta koskevan

tiedon muualta kuin verovelvolliselta itseltään, verotusta voidaan oikaista viranomaisaloitteisesti verotuksen oikaisua koskevien säännösten mukaisesti. (HE 97/2017 vp, 68–69.)

Jos verovelvollinen ilmoittaa samalla oikaisuvaatimuksella sekä uuden tiedon että vaatii muutosta Verohallinnon jo ratkaisemaan asiaan, uutta tietoa koskeva vaatimus käsitellään lähtökohtaisesti täydentävää verotuspäätöstä koskevassa menettelyssä ja aiemmin ratkaistua asiaa koskeva vaatimus oikaisuvaatimusmenettelyssä (HE 97/2017 vp, 68). Myös uutta tietoa koskeva vaatimus voidaan kuitenkin ratkaista oikaisuvaatimusmenettelyssä, jos asia kuuluu samaan asiakokonaisuuteen samanaikaisesti vireillä olevan oikaisuvaatimuksen kanssa tai asioiden ratkaiseminen on muusta vastaavasta syystä perusteltua. Verovelvolliselle on tällöin ilmoitettava asian käsittelemisestä oikaisuvaatimusta koskevassa menettelyssä. (VML 51a.2 §.) Oikaisuvaatimusmenettelyssä yhdessä ratkaistavat asiat voivat liittyä joko saman verovelvollisen samanaikaisesti vireillä oleviin asioihin tai myös eri verovelvollisten samanaikaisesti vireillä oleviin asioihin, joilla on asiayhteys (HE 97/2017 vp, 68). Kuviossa 4 on havainnollistettu asioiden käsittelemistä täydentävää verotuspäätöstä koskevassa menettelyssä ja oikaisuvaatimusmenettelyssä.

Täydentävään verotuspäätökseen haetaan niin ikään muutosta oikaisuvaatimuksella verotuksen oikaisulautakunnalta verotusmenettelylain muutoksenhakua koskevien säännösten mukaisesti. Jos asiat on kuitenkin ratkaistu yhdessä oikaisuvaatimusmenettelyssä, myös uuden tiedon osalta annettuun oikaisulautakunnan ensiasteen päätökseen haetaan muutosta hallinto-oikeudelta (HE 97/2017 vp, 68–69).



KUVIO 4. Asioiden käsitteleminen täydentävää verotusmenettelyä koskevassa menettelyssä ja oikaisuvaatimusmenettelyssä

6 SEURAAMUKSET TULOVEROTUKSESSA

Verohallinnon toiminta-ajatuksena on toteuttaa verotus oikean määräisenä ja oikeaan aikaan yhteiskunnan toimintojen rahoittamiseksi. Organisaation strategisiin tavoitteisiin kuuluu muun muassa se, että verovaje pienenee merkittävästi ja että asiakkaat toimivat oikein. Oikein toimiva asiakas kerryttää verotuloja ja säästää samalla kustannuksia, joten Verohallinto pyrkii ylläpitämään veromyönteistä ilmapiiriä vaikuttamalla muun muassa siihen, että verotuksen yhteiskunnallinen merkitys ymmärretään paremmin ja että asiakkaiden mielestä oikein toimiminen kannattaa. Tavoitteisiin pääsemiseksi Verohallinto pyrkii osallistumaan myös lainsäädännön aktiiviseen kehittämiseen sellaiseen suuntaan, että asiakkaiden on entistä helpompaa toimia oikein. (VH 2016, viitattu 30.3.2018.)

Verotuksessa määrättävien seuraamusten tarkoituksena on tehostaa verotusta koskevien velvoitteiden noudattamista ja siten edistää verotulojen oikea-aikaista kertymistä (HE 97/2017 vp, 70). Sanktiot määrätään siis laissa säädettyjen velvollisuuksien rikkomisen tai laiminlyönnin johdosta, ja niiden on aina oltava oikeassa suhteessa velvoitteiden laiminlyönnin vakavuuteen. Koska seuraamusten määräämisessä on kyse merkittävästä julkisen vallan käytöstä, on sen aina perustuttava laissa säädettyihin täsmällisiin ja selkeisiin perusteisiin. (PeVL 39/2017 vp, 2–3; PL 2.3 §.) Seuraamukset voivat olla joko hallinnollisia tai rikosoikeudellisia riippuen siitä, missä menettelyssä seuraamus määrätään (Räbinä ym. 2017, 379).

Tällä hetkellä käytössä oleva tuloverotukseen liittyvien velvoitteiden laiminlyöntiä koskeva yleinen hallinnollinen seuraamus on veronkorotus, josta säädetään verotusmenettelylain 32 §:ssä. Veronkorotus määrätään pääsääntöisesti samalla päätöksellä kuin varsinainen verokin. Veronkorotus voidaan siten määrätä joko säännönmukaisessa verotuksessa verotuspäätöksellä tai muutosverotuksessa verovelvollisen vahingoksi tehtävällä verotuksen oikaisupäätöksellä. (HE 97/2017 vp, 24.) Veronkorotus voidaan määrätä myös verovelvollisen oikaisuvaatimukseen annettavalla päätöksellä, jos verovelvollinen on tehnyt oikaisuvaatimuksen omaksi vahingokseen ja nimenomaisesti vaatinut veronkorotuksen määräämistä (Räbinä ym. 2017, 393). Rikosoikeudellisia seuraamuksia ovat puolestaan rikoslain mukaisista veropetoksista määrättävät sakko ja vankeus (RL 39/1889 29.1–3§).

6.1 Veronkorotus

Verotuksen toimittamisen ja verojen tehokkaan kertymisen kannalta keskeisin verovelvolliseen kohdistuvista velvoitteista on ilmoittamisvelvollisuuden täyttäminen, jonka laiminlyönnistä verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus (HE 97/2017 vp, 70). Veronkorotuksen soveltamisala kattaa sekä veroilmoituksen ja lisätietojen antamista että esittämisvelvollisuutta koskevat laiminlyönnit. Ilmoittamisvelvollisuus katsotaan siten laiminlyödyksi, jos verovelvollinen ei anna veroilmoitusta tai muuta säädettyä ilmoitusta tai tietoa määräajassa tai antaa ne puutteellisina tai virheellisinä. (Räbinä ym. 2017, 385.) Jos esimerkiksi esitetyllä veroilmoituksella on tulot merkitty liian pieniksi tai jokin vähennystieto on liian suuri tai kokonaan aiheeton eikä verovelvollinen korjaa näitä virheitä, ei hän ole täyttänyt ilmoittamisvelvollisuuttaan asianmukaisesti (Myrsky & Räbinä 2015, 99).

Laiminlyönnin tapahtumista arvioidaan aina objektiivisin perustein. Verovelvollisen käsityksellä esimerkiksi tulon veronalaisuudesta tai subjektiivisilla seikoilla, kuten verovelvollisen tuottamuksen asteella, ei siten ole merkitystä ratkaistaessa sitä, onko ilmoittamisvelvollisuus laiminlyöty. (HE 97/2017 vp, 22.) Veronkorotuksen määrääminen ei siten lähtökohtaisesti edellytä sitä, että verovelvollinen olisi laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa tahallaan (Myrsky & Räbinä 2015, 400).

Olennaista laiminlyönnin tapahtumista arvioitaessa on se, mitä tietoja verovelvollinen on ilmoitussellaan antanut vai onko hän antanut niitä laisinkaan. Kun verovelvollinen antaa selvästi ja avoimesti oikeat ja riittävät tiedot verotusta koskevan asian ratkaisemiseksi, ei verovelvollisen antamaa ilmoitusta katsota virheelliseksi, vaikka verovelvollinen olisikin arvioinut esimerkiksi tulon verokohdetun väärin ja tullut siten oikeudellisesti väärään lopputulokseen. Jos verovelvollinen ei kuitenkaan ilmoita oikeita ja riittäviä tietoja oikean päätöksen tekemiseksi, on tällöin kyse puutteellisesta ilmoituksesta. (HE 91/2005 vp, 38.)

Veronkorotus määrätään tapauskohtaisesti tilanteiden yksilölliset olosuhteet, kuten verovelvollisen toiminnan laajuus ja luonne, virheen laatu, verovelvollisen myötävaikutus virheen selvittämiseen sekä ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisestä sekä kyseisenä verovuonna että aiempina verovuosina saatu selvitys huomioon ottaen (VH 2017d, viitattu 31.3.2018). Veronkorotuksen määrään vaikuttaa erityisesti laiminlyönnin luonne ja verovelvollisen menettelyn moitittavuus (Räbinä ym. 2017, 389).

Verotusmenettelylaissa laiminlyönnit on jaettu kolmiportaisesti vähäisiin puutteisiin (VML 32.1 §), olennaisiin laiminlyönteihin (VML 32.2 §) sekä tahallisuutta ja törkeää tuottamusta koskeviin tilanteisiin (VML 32.3 §). Sanktion ankaruus riippuu siitä, minkä säännöksen mukaan korotus tulee määrättäväksi.

Korkein hallinto-oikeus on esimerkiksi ratkaisussaan 2016:153 arvioinut verovelvolliselle määrättävän veronkorotuksen määrää ja sovellettavaksi tulevaa lain kohtaa. Verovelvolliselle oli säännönmukaisen verotuksen yhteydessä määrätty verotusmenettelylain 32 §:n 3 momentin nojalla 17.800 euron suuruinen veronkorotus, josta 400 euroa oli määrätty ilmoittamattomien arvopaperiluovutusvoittojen ja 17.400 euroa ilmoittamattomien vuokratulojen perusteella. Verotuksen oikaisulautakunta oli hylännyt verovelvollisen vaatimuksen veronkorotuksen poistamisesta sekä myös toissijaisen vaatimuksen veronkorotuksen alentamisesta. Verovelvollinen valitti oikaisulautakunnan päätöksestä hallinto-oikeuteen, joka puolestaan katsoi, ettei verovelvollisen toimintaa voitu pitää siinä määrin tahallisenä tai törkeän huolimattomana kuin 32 §:n 3 momentissa tarkoitetaan. Hallinto-oikeuden mukaan veronkorotukset oli siten määrättävä molempien laiminlyöntien osalta verotusmenettelylain 32 §:n 2 momentin perusteella. Arvopaperikauppojen perusteella määrätty veronkorotus alennettiin näin ollen 200 euroon ja vuokratulojen perusteella määrätty veronkorotus 800 euroon. (KHO 2016:153.)

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti asiasta korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja vaati hallinto-oikeuden päätöksen kumoamista vuokratulojen veronkorotuksen osalta. Korkein hallinto-oikeus tutki asian ja katsoi, että verovelvollinen oli jättänyt tietoisesti ilmoittamatta määrältään huomattavat vuokratulot, jotka myös muodostivat valtaosan kaikista tämän verovuonna saamista tuloista. Verovelvollisen menettelyn ei kuitenkaan katsottu ilmentävän erityistä suunnitelmallisuutta tai nimenomaista veron välttämistarkoitusta, vaan laiminlyönnin katsottiin tapahtuneen lähinnä välinpitämättömyydestä. Korkeimman hallinto-oikeuden arvioinnin perusteella asiassa täytyivät edellytykset veronkorotuksen määräämiselle 32 §:n 3 momentin mukaisesti. Koska kumpikaan osapuoli ei ollut saattanut arvopaperikauppojen perusteella hallinto-oikeudessa määrättyä 200 euron veronkorotusta oikeudenkäynnin kohteeksi korkeimmassa hallinto-oikeudessa, jäi se sellaisenaan voimaan. Ilmoittamatta jätettyjen vuokratulojen veronkorotuksen oikeaksi määräksi katsottiin kuitenkin vallitsevan oikeuskäytännön perusteella noin 5 prosenttia lisätystä tulosta eli 10.000 euroa. Verovelvolliselle määrättiin siten sekä arvopaperikauppojen että vuokratulojen ilmoittamatta jättämisen perusteella yksi yhteensä 10.200 euron suuruinen veronkorotus verovuodelta 2011. (KHO 2016:153.)

Kuten korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisustakin ilmenee, veronkorotuksen edellytykset ja määrä on harkittava erikseen kunkin tuloon lisättävän erän osalta, jos samalla veroilmoituksella on useampia laiminlyöntejä tai virheitä. Tämä johtuu siitä, että tuloon lisättävät erät voivat olla tahallisuutta tai huolimattomuutta arvioitaessa luonteeltaan erilaisia. Niille tuloon lisättäville erille, joille veronkorotus tulee määrättäväksi saman verotusmenettelylain 32 §:n momentin mukaan, korotus määrätään erien yhteenlasketun määrän perusteella. Samaan veroilmoitukseen liittyvien virheiden perusteella määrätään siis aina vain yksi veronkorotus, jonka kokonaismäärässä on kuitenkin huomioitu jokainen laiminlyönti erikseen. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Veronkorotusta määrättäessä on keskeistä se, onko oikean sisältöinen veroilmoitus tai muu säädetty asiakirja tai tieto vain annettu myöhässä vai onko veroilmoitus annettu sisällöltään puutteellisenä tai virheellisenä. Sisällöltään virheellisenä annettujen ilmoitusten osalta veronkorotuksen määräämiseen vaikuttaa myös virheen tai puutteen euromääräinen suuruus. Euromääräisesti pientä virhettä pidetään lähtökohtaisesti vähäisenä virheenä ja euromääräisesti suurta virhettä vastaavasti olennaisena virheenä. Euromäärältään suuren virheen voidaan yleensä katsoa osoittavan myös verovelvollisen tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta. (Räbinä ym. 2017, 389.) Veronkorotus voidaan määrätä ankarimman veronkorotussäännöksen mukaan myös silloin, kun 1 ja 2 momentin soveltamisedellytykset täyttyvät, mutta eri virheiden ja laiminlyöntien kokonaisarvioinnin perusteella on katsottava, että verovelvollinen on menetellyt tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018).

Verovelvollista on aina kuultava ennen veronkorotuksen määräämistä. Verovelvolliselle varataan tilaisuus asiakirjoissa olevien puutteiden korjaamiseen ja annetaan samalla mahdollisuus selvittää myöhästymisen tai puutteen syitä tai muita asiaan vaikuttavia seikkoja. Jos myöhästymiseen on ollut pätevä syy ja jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen heti tällaisen esteen lakattua, ei veronkorotusta määrätä. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Verohallinto antaa vuosittain tuloverotuksen toimittamista koskevat yhtenäistämishjeet, joka sisältää yksityiskohtaisemmat ohjeet veronkorotuksen määräämisestä eri tilanteissa. Yhtenäistämishjeiden tarkoituksena on tukea lain säännösten yhdenmukaista tulkintaa hallinnon sisällä ja siten edistää verovelvollisten yhdenmukaista kohtelua veronkorotuksia määrättäessä. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.) Ohjeet eivät kuitenkaan ole lain säännösten tapaan sitovia, ja hallintotuomioistuinten arvioivat niiden ratkaistavaksi tulevissa asioissa veronkorotuksen edellytyksiä ja määrää yksinomaan lainkäytön näkökulmasta (HE 97/2017 vp, 51).

Yhtenäistämisohjeissa annettuja asteikkoja ja muita kaavamaisia veronkorotusmääriä sovelletaan tilanteissa, joissa ei ole erityisiä veronkorotusta alentavia tai korottavia seikkoja. Veronkorotusta voidaan kohtuullistaa tilanteissa, joissa veronkorotus nousee euromääräisenä summana huomattavan korkeaksi tai jos verovelvollisen laiminlyönti on olosuhteisiin nähden vähäinen. Veronkorotus voidaan tilannekohtaisesti jättää myös kokonaan määräämättä. Korotettuna veronkorotus voidaan puolestaan määrätä silloin, jos saman verovelvollisen veroilmoituksella on laiminlyöntejä toistuvasti verovuosittain. Veronkorotusta määrättäessä on kuitenkin aina huomioitava laissa säädetyt enimmäismäärät. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Yhtenäistämisohjeessa on määritelty erikseen henkilöverotuksessa määrättävät veronkorotukset ja yritysverotuksessa määrättävät veronkorotukset. Henkilöverotuksessa käytettäviä periaatteita sovelletaan silloin, jos myöhästyminen tai puute koskee esitäytetyllä veroilmoituksella tai sen liitteissä ilmoitettavia tietoja. Kyseisiä periaatteita sovelletaan myös ilmoittamatta jääneen metsätalouden pääomatulon perusteella määrättävään veronkorotukseen. Yritysverotusta koskevia korotusperiaatteita sovelletaan puolestaan silloin, jos virhe liittyy verovelvollisen harjoittamasta elinkeino- tai maataloustoiminnasta annettavaan veroilmoitukseen. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

6.1.1 Veronkorotus henkilöverotuksessa

Jos verovelvollisen antamassa veroilmoituksessa tai muussa asiakirjassa on vähäinen virhe tai puutteellisuus eikä verovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseen tai jos verovelvollinen on ilman pätevää syytä antanut ilmoituksen myöhässä, voidaan verovelvolliselle määrätä enintään 150 euron suuruinen veronkorotus (VML 32.1 §). Yhtenäistämisohjeiden mukaan verovelvollisella on mahdollisuus korjata veroilmoituksen puutteellisuus ilman veronkorotusseuraamusta, jos ilmoittamatta jätetty bruttotulo on korkeintaan 5.000 euroa. Bruttotulolla tarkoitetaan esimerkiksi luovutusvoiton laskennassa käytettävien myyntihintojen yhteismäärää, bruttovuokratuloa tai metsätalouden pääomatuloa. Jos puutetta ei kuitenkaan korjata Verohallinnon kirjallisen kehotuksen jälkeenkään, määrätään verovelvolliselle 100 euron suuruinen veronkorotus. Kehotuksen jälkeen ilmoittamatta jätetyistä ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvista varallisuuseristä, kuten kiinteistöistä, osakkeista sekä hallinta- ja nautintaoikeuksista, veronkorotukseksi määrätään enintään 150 euroa. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Veroilmoituksella olevasta olennaisesta laiminlyönnistä määrättävä veronkorotus voi puolestaan olla enintään 800 euroa (VML 32.2 §). Veroilmoitusta voidaan pitää olennaisesti vaillinaisena, jos ilmoittamatta jätetty bruttotulo on enemmän kuin 5.000 euroa, mutta kuitenkin enintään 30.000 euroa. Yli 30.000 euron suuruisten tulojen ilmoittamatta jättämisen katsotaan yleensä johtuvan verovelvollisen tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta. Jos siis ilmoittamatta jätetty bruttotulo on 5.001–30.000 euroa, mutta verovelvollinen korjaa puutteen kehottamisen jälkeen asetuksessa määrääjässä, veronkorotusta määrätään 200 euroa. Jos puute korjataan vasta kehottamiskirjeessä asetetun määräajan jälkeen, on veronkorotus 300 euroa. Jos verovelvollinen ei kuitenkaan korjaa puutetta lainkaan, määrätään hänelle 500 euron suuruinen veronkorotus. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Kun laiminlyönnin katsotaan johtuvan verovelvollisen tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta, veronkorotuksen määrä lasketaan prosentteina lisätyn tulon määrästä (VH 2017d, viitattu 31.3.2018). Lisätty tulo lasketaan vähentämällä tulosta siihen kohdistuvat tulonhankkimiskulut, vähennyskelpoiset korkomenot ja muut vähennyskelpoiset erät, joita ei ole jo aikaisemmin vähennetty verotuksessa (HE 97/2017 vp, 145). Lisätynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on myöhempänä verovuonna muutettu verotettavaa tuloa lisäävällä tavalla (VML 32.3 §). Näissä tilanteissa veronkorotus määrätään yleensä taulukon 1 mukaisesti. Tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta johtuvan laiminlyönnin perusteella määrättävän veronkorotuksen enimmäismäärä on 30 prosenttia lisätystä tulosta ja 1 prosentti lisätystä varoista. (VML 32.3 §.) Laissa säädettyä enimmäismäärää sovelletaan kuitenkin vain poikkeuksellisen törkeissä tapauksissa (VH 2017d, viitattu 31.3.2018).

TAULUKKO 1. Veronkorotuksen määrä VML 31.3§:n soveltamistilanteissa (VH 2017d, viitattu 31.3.2018)

Lisätty verotettava tulo (nettotulo) €	Veronkorotus alarajan kohdalla €	Veronkorotus alarajan ylittävästä lisätystä tulon osasta
0–10 000	300	
10 000–60 000	300	3 %
60 000–100 000	1 800	5 %
100 000–	3 800	7 %

Jos ilmoittamatta jätetyn tuloerän osalta on ilmeistä, ettei ilmoituspuute johdu verovelvollisen tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta, määrätään veronkorotus verotusmenettelylain 32 §:n 2 momentin mukaisesti. Samoin menetellään myös verotuksellisesti tulkinnanvaraisten erien osalta. Tavanomaista lievempien veronkorotusten määräämiselle ei kuitenkaan ole perusteita, jos tapauksen tulkinnanvaraisuus johtuu verovelvollisen suunnitelmallisesta ja pitkäjänteisestä verotusjärjestelyiden hyödyntämisestä verolta välttymistarkoituksessa. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Vallitsevan oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen menettelyä ei pidetä tahallisenä tai törkeänä huolimattomana tilanteissa, joissa Verohallinto on saanut tiedot sivullisilmoittajalta ja ne on merkitty verovelvollisen esitäytetylle veroilmoitukselle. Tällöinkin veronkorotus määrätään verotusmenettelylain 32 §:n 2 momentin mukaisena. Jos verovelvollisen esitäytetylle veroilmoitukselle on siis esimerkiksi merkitty Verohallinnon tietoon tulleet omaisuuden luovutus, mutta verovelvollinen ei ilmoita luovutusvoiton laskemiseksi tarvittavia puuttuvia tietoja, kuten hankintamenoa tai omistusaikaa, veronkorotusta voidaan määrätä enintään 800 euroa, vaikka taulukon 1 mukaan laskettava veronkorotus olisikin suurempi. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Edellä esitelty tilanne ilmenee muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta 2012:98, joka koski verovelvolliselle määrättyä veronkorotusta ilmoittamatta jätetyistä kiinteistöjen luovutuksista verovuonna 2006. Verovelvollisen esitäytetylle veroilmoitukselle oli merkitty kolme kiinteistönmyyntiä luovutushinnoiltaan yhteensä 346.000 euroa. Verovelvollinen ei ollut kuitenkaan palauttanut veroilmoitusta eikä myöskään vastannut verotoimiston lähettämään selvityspyyntöön luovutuksia koskien, joten kiinteistöjen luovutusvoitoksi vahvistettiin yhteensä 276.000 euroa 20 %:n hankintameno-olettaman perusteella laskettuna. Veronkorotusta määrättiin verotusmenettelylain 32 §:n 3 momentin nojalla 22.000 euroa. Sekä verotuksen oikaisulautakunta että hallinto-oikeus katsoivat, että veronkorotus voitiin määrätä kyseisen lainkohdan nojalla, mutta alensivat veronkorotuksen määrää.

Verovelvollinen vaati veronkorotuksen poistoa edelleen korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Koska verovelvollisen myymien kiinteistöjen luovutukset olivat olleet verotoimiston tiedossa ja verotusvoitu toimittaa hankintameno-olettamaa käyttäen, korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei veroilmoitusta voitu pitää olennaisesti vääränä siten kuin verotusmenettelylain 32 §:n 3 momentissa tarkoitetaan eikä veronkorotusta näin ollen voitu määrätä tämän lainkohdan nojalla. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan verovelvollisen oli katsottava kuitenkin toimineen siten, että hänelle voitiin määrätä veronkorotus verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n 1 tai 2 momentin nojalla. Ottamatta asiaa

enemmälti ratkaistavakseen korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja määrätyn veronkorotuksen ja palautti asian Verohallinnolle veronkorotuksen uudelleen määrittämiseksi. (KHO 2012:98.)

Veronkorotus voidaan määrätä myös perusteettoman vähennysvaatimuksen johdosta, jos verovelvollinen on tietensä tehnyt perusteettoman vähennysvaatimuksen tai perustanut sen väärään tai väärennettyyn asiakirjaan. Korotus voidaan kuitenkin jättää määrittämättä tilanteissa, joissa vähennysvaatimus on määrältään vähäinen tai verovelvollinen on tehnyt mekaanisen virheen, kuten kirjoitusvirheen, ilmoitusvelvollisuutta täyttäessään. Vähäisenä määränä pidetään korkeintaan 500 euron suuruisia vähennysvaatimusta. Tätä suuremmista perusteettomista vähennysvaatimuksista määrätään veronkorotusta vähintään 100 euroa. 2.000–10.000 euron perusteettomista vähennysvaatimuksista määrättävä veronkorotus on vähintään 5 %, mutta kuitenkin enintään 300 euroa. Tätä suuremmista eristä veronkorotus määrätään taulukon 1 mukaisesti. Myös muun veroilmoituksella olevan olennaisen vaillinaisuuden tai virheen perusteella voidaan määrätä 100 euron suurinen veronkorotus, jos verovelvollinen ei kehotuksestakaan korjaa virhettä. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.) Taulukkoon 2 on koottu tyypillisiä veronkorotustilanteita henkilöverotuksessa.

TAULUKKO 2. Veronkorotuksen määrät henkilöverotuksessa (VH 2017d, viitattu 31.3. 2018)

	Palautus myöhässä/ puutteellinen	Korjaa ilman kehotusta	Korjaa kehotuksessa annetussa määräajassa (kuuleminen kehotuskirjeessä)	Korjaa kehotuksessa annetun määräajan jälkeen (kuuleminen kehotuskirjeessä)	Ei korjaa ollenkaan
Esitetytty veroilmoitus	Myöhässä	enintään 150 €	enintään 150 €	enintään 150 €	Arvioverotus (taulukko 1)
Ansio- ja pääomatulo (bruttotulo) < 5 000 €	Ilmoittamatta	–	–	–	100 €
Ansio- ja pääomatulo (bruttotulo) 5 001–30 000 €	Ilmoittamatta	–	200 €	300€	500 €
Ansio- ja pääomatulo (bruttotulo) > 30 000 €	Ilmoittamatta	–	Prosentuaalinen veronkorotus <u>lisätyn verotettavan tulon</u> määrästä (taulukko 1)		Arvioverotus (taulukko 1)

6.1.2 Veronkorotus elinkeino- ja maatalousverotuksessa

Jos verovelvollinen toimittaa pääverolomakkeen myöhässä ilman pätevää syytä, mutta ilman erillistä kehotusta, veronkorotus on 100 euroa. Jos verovelvollinen palauttaa veroilmoituksen vasta kehottamisen jälkeen, mutta kuitenkin kehottamiskirjeessä asetetussa määräajassa on veronkorotus 150 euroa. Kehottamiskirjeessä asetetun määräajan jälkeen palautetun veroilmoituksen johdosta määrättävä veronkorotus on 300 euroa. Veroilmoituksen pääverolomakkeilla tarkoitetaan tässä yhteydessä elinkeinotoiminnasta annettavaa veroilmoitusta (lomake 5) ja maatalouden veroilmoitusta (lomake 2). (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Jos verovelvollinen ei toimita veroilmoitusta lainkaan ennen verotuksen päättymistä, veronkorotus määräytyy mahdollisesti toimitettavan arvioverotuksen perusteella eikä veronkorotusta tällöin määrätä myöhästymisen vuoksi erikseen (Myrsky & Rabinä 2015, 384). Veronkorotus määrätään arvioverotuksen perusteella myös tilanteissa, joissa verotusta ei voida toimittaa verovelvollisen antaman veroilmoituksen mukaisena sitä rasittavan virheen tai puutteen vuoksi. Arvioverotuksessa

määrättävään veronkorotukseen sovelletaan tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta johtuvia taulukon 1 mukaisia veronkorotusmääriä. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Jos pääverolomakkeelta puuttuu jokin veron määrään vaikuttamaton tieto tai lomaketta ei ole allekirjoitettu, verovelvollinen voi joko oma-aloitteisesti tai kehotuksessa annetussa määräajassa korjata puutteen ilman veronkorotusseuraamusta. Jos verovelvollinen korjaa puutteen asetetun määräajan jälkeen, määrätään verovelvolliselle 100 euron suuruinen veronkorotus. 100 euron veronkorotus määrätään myös silloin, jos verovelvollinen jättää puutteen korjaamatta, mutta verotus voidaan puutteesta huolimatta toimittaa. Jos pääverolomake on kuitenkin olennaisesti vaillinainen jonkin veron määrään vaikuttavan tiedon osalta, on veronkorotus 150 euroa, jos puute korjataan kehottamisen jälkeen asetetussa määräajassa. Kehottamiskirjeessä asetetun määräajan jälkeen tehtävästä korjauksesta veronkorotus on 300 euroa, samoin kuin silloin, jos puutetta ei korjata laisinkaan, mutta verotus voidaan siitä huolimatta toimittaa. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Jos verovelvollinen ei ole jättänyt pääverolomakkeen yhteydessä ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi tarpeellista verolomaketta tai liitettä tai jos tällainen lomake on olennaisilta osin jätetty täyttämättä, määrätään verovelvolliselle joko 150 euron tai 300 euron veronkorotus samoin perustein kuin pääverolomaketta koskevissa olennaisissa puutteissa. Puuttuvien liitelomakkeiden osalta ei määrätä erikseen veronkorotusta silloin, jos verovelvollinen ei ole toimittanut pääverolomaketta. Tarpeellisella verolomakkeella tarkoitetaan esimerkiksi elinkeinotoiminnan varallisuuteen kuuluvista kiinteistö annettavaa liitelomaketta 18B tai liikkeen- ja ammatinharjoittajan omistamista arvopapereista ja arvo-osuuksista annettavaa liitelomaketta 8B. Jos verovelvollista puolestaan pyydetään täydentämään veroilmoitustaan muilta osin, voidaan verovelvolliselle määrätä 150 euron suuruinen veronkorotus, ellei verovelvollinen toimita pyydettyä tietoa tai toimittaa sen vasta annetun määräajan jälkeen. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.)

Jos veroilmoitus on tahallisesti tai törkeästä huolimattomuudesta annettu olennaisesti vääränä, tuloja tai varallisuutta on jätetty ilmoittama huomattava määrä, tai vähennysvaatimus on perustettu väärään tai väärennettyyn asiakirjaan, veronkorotus on yleensä enintään 7 % elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloon lisätyn verotettavan tulon määrästä taulukon 1 mukaisesti. Poikkeuksellisen törkeissä tapauksissa korotus voi nousta 30 %: iin lisätystä tulosta. Veroilmoitus katsotaan annetun tahallisesti tai törkeästä huolimattomuudesta johtuen vääränä silloin, jos selvästi veronalainen tulo on ilmoitettu verovapaana tai se on jätetty kokonaan ilmoittamatta pääverolomakkeella tai jos ve-

rotettavaa tuloa on rasitettu verovelvollisen toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden suurella ja selvästi vähennyskelvottomalla menolla. Vaikka tulon tai menon luonteesta olisi tällaisissa tapauksissakin annettu riittävä selvitys veroilmoituksen liitelomakkeilla, virhettä pidetään siitä huolimatta yleensä tahallisuutena tai törkeänä huolimattomuutena, ellei verovelvollinen ole esittänyt syytä käsitkselleen siitä, että kyse on nimenomaisesti verovapaasta tulosta tai vähennyskelvottomasta menosta. Tahallisuutta ja törkeää huolimattomuutta osoittaa myös, jos veroilmoitus annetaan toistuvasti selvästi virheellisenä. (VH 2017d, viitattu 31.3.2018.) Tyypillisiä elinkeino- ja maataloustoimintaa koskevia veronkorotustilanteita on koottu taulukkoon 3.

TAULUKKO 3. Veronkorotuksen määrät elinkeino- ja maatalousverotuksessa (VH 2017d, viitattu 31.3.2018)

	Myöhässä / Puutteellinen	Korjaa ilman kehotusta	Korjaa kehotuksessa annetussa määräajassa (kuuleminen kehotuskirjeessä)	Korjaa kehotuksessa annetun määräajan jälkeen (kuuleminen kehotuskirjeessä)	Ei korjaa ollenkaan
Pääverolomake	Myöhässä	100 €	150 €	300€	Arvioverotus (taulukko 1)
Pääverolomakkeen puutteet	1) Veron määrään vaikuttamaton puute	–	–	100 €	Arvioverotus (taulukko 1)
	2) Veron määrään vaikuttava puute	–	150 €	300€	
Muu tarpeellinen verolomake tai liite	1) Lomake tai liite puuttuu 2) Lomake on puutteellisesti täytetty	–	150 €	300 €	Arvioverotus (taulukko 1)
Veroilmoituksen täydentäminen	–	–	–	150 €	Arvioverotus (taulukko 1)

6.2 Rikosoikeudelliset seuraamukset

Vakavimmat verotusta koskevien velvoitteiden laiminlyönnit on sanktioitu rikosoikeudellisessa seuraamusjärjestelmässä verorikoksina. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä koskevista rikoksista käytetään nimikettä veropetos. Veropetokset on rikoslaissa jaettu niin sanottuihin tavallisiin veropetoksiin (RL 29:1 §), törkeisiin veropetoksiin (RL 29:2 §) ja lieviin veropetoksiin (RL 29:3 §). Veropetoksen tekotapa ovat lain mukaan väärän tiedon antaminen, salaaminen ja passiivinen veropetos. Veropetoksesta säädetään rikoslaissa seuraavasti:

Joka

- 1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta,
- 2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan,
- 3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai
- 4) muuten petollisesti,

aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi. (RL 29:1 §.)

Vääränä tietona (1 kohta) voidaan pitää muun muassa liian pienenä ilmoitettuja tuloja, aiheettomia vähennyksiä tai tulon veronalaisuudesta annettuja virheellisiä tietoja. Jos verovelvollinen esimerkiksi ilmoittaa ulkomailla tehdystä työstä saadun tulon perusteettomasti tuloverolain 77 §:ssä tarkoitettuna verovapaana ulkomaantyöntulona, voidaan se katsoa väärän tiedon antamiseksi. Jos verovelvollinen jättää kokonaan ilmoittamatta jonkin kokonaisen tulo- ja varallisuuslajin, kuten esimerkiksi sivutoimisesti harjoitetun elinkeinotoiminnan, katsotaan se puolestaan tietojen salaamiseksi (kohta 2). Passiiviseksi veropetokseksi (kohta 3) taas katsotaan tilanne, jossa verovelvollinen jättää vero- tai muun ilmoituksen antamatta välttyäkseen verolta. Rangaistavuus ei edellytä veroviranomaisen erillistä kehotusta veroilmoituksen antamiseksi. Neljäs tekotapaa koskeva tunnusmerkistö ”muuten petollisesti” on muita tekotapoja täydentävä tunnusmerkistö, joka voi täyttyä lähinnä tilanteissa, joissa veron määrääminen ei edellytä erityistä ilmoitusta. Käytännössä täydentävä tunnusmerkistö ei siten tule sovellettavaksi Verohallinnon tehtäväänsä kuuluvissa veroissa. (Räbinä ym. 2017, 402.)

Veropetos luokitellaan törkeäksi silloin, jos petoksessa tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti ja veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä (RL 29:2 §). Arvioitaessa taloudellisen hyödyn määrää, huomioidaan se veron määrä, josta verovelvollinen on vapautunut tai yrittänyt vapautua. Erityisen suunnitelmalliseksi teko voidaan katsoa silloin, jos siihen on uhrattu paljon aikaa, ammattitaitoa ja resursseja tai jos verolta välttymiseksi on ryhdytty lukuisiin valeoikeustoimiin. Vältetyn veron euromääräisenä rajana pidetään tavallisen ja törkeän veropetoksen välillä noin 20.000 euroa. (Räbinä ym. 2017, 403.) Törkeästä veropetoksesta tuomitaan vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi (RL 29:2 §).

Lievästä veropetoksesta on puolestaan kyse silloin, jos taloudellisen hyödyn määrä tai muut rikokseen liittyvät seikat huomioon ottaen veropetos on kokonaisuutena arvostellen vähäinen. Lievästä veropetoksesta määrättävä rangaistus on sakko. (RL 29:3 §.) Tämän säännöksen soveltamisalaan kuuluvat esimerkiksi sellaiset vähäiset tuloverotusta koskevat laiminlyönnit, joissa verovelvollinen jättää ilmoittamatta euromäärältään vähäisen yksittäisen tuloerän. Lievästä veropetoksesta, kuten myös RL 29 luvun 1 §:ssä tarkoitettu tavallisesta veropetoksesta, voidaan kuitenkin jättää rikosilmoitus tekemättä tai rangaistus tuomitsematta, jos tapauksessa harkitaan riittäväksi seuraukseksi veronkorotus. Asiaa arvioitaessa huomioidaan laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron määrä, veronkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä aiheutuneet muut mahdollisesti seuraukset. (RL 29:11.1 §.) Rikosilmoitus voidaan jättää tekemättä, vaikka veronkorotusta ei määrättäisikään (VML 86.2 §).

Verorikosta koskevien säännösten tarkoituksena on suojata veronsaajien fiskaalisia intressejä säättämällä rangaistavaksi teot, joiden seurauksena eri verolaeissa tarkoitettut verot tai maksut jäävät määräämättä, määrätään liian alhaisina tai verovelvollisille palautetaan aiheettomasti veroa. (Räbinä ym. 2017 401–402.) Veronsaajien fiskaalisilla intresseillä tarkoitetaan verojen keräyksestä syntyvää taloudellista hyötyä julkisen sektorin toimintojen rahoittamisessa (VH 2012, 20). Verohallinnolla on kaikkien veronsaajien puolesta oikeus ilmoittaa Verohallinnon kannettavaksi säädettyjen verojen ja maksujen osalta verorikosta koskeva asia esitutkintaviranomaiselle tutkintaa varten ja käyttää rikosasiassa puhevaltaa määräämänsä asiamiehen edustamana (VHL 28.1 §).

Veropetoksista määrättävät sanktiot ovat niin ikään ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä johtuvia seuraamuksia, joiden tehtävänä on suojata veroviranomaisen oikeutta saada verovelvollisilta oikeat ja riittävät tiedot verotuksen toimittamista varten (Myrsky & Räbinä 2015, 396). Veropetoksen

rangaistavuus edellyttää aina tahallisuutta. Vahingossa tehtyä virhettä ei siten voida pitää rangaistavana, vaan tekijän on pitänyt tarkoituksellisesti pyrkiä välttymään verolta. Tahallisuutta joudutaan usein arvioimaan teon objektiivisten olosuhteiden perusteella. Veropetokseen syyllistyy tunnusmerkistöjen mukaan se, joka on joko välttänyt tai yrittänyt välttää veroa. Pelkkä veropetoksen yrityskin tuomitaan siis kuten täytetty teko. (Räbinä ym. 2017, 402.)

Veropetos täyttyy, jos verovelvollisen verottajalle virheellisesti antamat tiedot tai kokonaan antamatta jättämät tiedot ovat vaikuttaneet veron määrään. Veropetoksen tekoajaksi katsotaan se, kun Verohallinto tekee verotuspäätöksen, jolla verot on määrätty tai palautettu aiheettomasti. Veropetoksen yritys puolestaan täyttyy silloin, kun puutteellinen tai vääränsisältöinen verotusta koskeva ilmoitus on jätetty Verohallinnolle. Jos verovelvollinen laiminlyö ilmoittamisvelvollisuutensa veron välttämistarkoituksessa, puhutaan niin sanotusta passiivisesta veropetoksesta. Passiivisen veropetoksen yrityksen katsotaan alkavan silloin, kun vero- tai muun ilmoituksen antamiselle säädetty määräaika on päättynyt. Yrityksen osalta voidaan kuitenkin soveltaa tehokasta katumista koskevia säännöksiä, mikä voi johtaa rangaistuksesta vapauttamiseen. (Myrsky & Räbinä 2015, 393–394.) Tehokkaalla katumisella tarkoitetaan sitä, että tekijä luopuu vapaaehtoisesti rikoksen täyttämisestä tai muuten estää tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen (RL 5:2.1 §).

6.3 Kaksoisrangaistavuuden kielto

Kaksoisrangaistavuuden kielto eli niin sanottu *ne bis in idem* ("ei kahdesti samassa asiassa") -periaate on yksi oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin liittyvistä periaatteista. Kaksoisrangaistavuuden kiellossa on kysymys kahdesti syyttämisen ja tuomitsemisen kiellosta, jonka mukaan ketään ei saa syyttää tai rangaista rikoksesta, josta hänet on jo lain mukaisesti lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi. (EIS 7. lisäpöytäkirja 4 artikla kohta 1.)

Verotusta koskevan velvollisuuden laiminlyönti voi olla samaan aikaan sanktioitu sekä hallinnollisella seuraamuksella (veronkorotus) että rikosoikeudellisella rangaistuksella (sakko tai vankeus) silloin, kun verovelvollinen on tahallaan laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa. Nykyisen oikeuskäytännön mukaan myös veronkorotus rinnastuu sen hallinnollisesta luonteesta huolimatta rikosoikeudelliseen rangaistukseen, minkä seurauksena veronkorotus voi estää samaa asiaa koskevan veropetossyytteen tutkimisen rikosoikeudellisessa menettelyssä. Tilanteet, joissa sama henkilö

saattaisi joutua saman asian perusteella kahteen kertaan tutkittavaksi ja rangaistavaksi on pyritty estämään erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta säädetyllä lailla. (Räbinä ym. 2017, 408–409.)

Samalla asialla tarkoitetaan tekoa tai laiminlyöntiä, jossa tapauksen tosiseikat ovat samat tai olennaisilta osin samat (Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta 781/2013 2.6 §). Samasta teosta tai laiminlyönnistä on kyse esimerkiksi silloin, jos sekä veronkorotus että rikosseuraamus määrättäisiin samalle henkilölle saman tulon ilmoittamatta jättämisestä. Verohallinto voi siten aina tehdä rikosilmoituksen, jos asia ei ole sama. Ne bis in idem -periaatteen kannalta eri verolajeja tarkastellaan itsenäisinä, joten Verohallinto voi myös tehdä esimerkiksi tuloverotusta koskevassa asiassa rikosilmoituksen, vaikka se olisikin jo määrännyt samaa ohimyyntiä koskien verovelvolliselle veronkorotuksen arvonlisäverotuksessa. (Räbinä ym. 2017, 412.)

Veronkorotuslakia sovelletaan sellaisiin tekoihin ja laiminlyönteihin, joista Verohallinto voi määrätä veronkorotuksen niin, että sen maksamisesta on vastuussa luonnollinen henkilö (VerKorL 1.1 §). Sääntely koskee siten vain luonnollista henkilöä joko omassa verotuksessaan tai sellaisen kuolinpesän tai yhtymän osakkaana, jolle määrättävästä verosta luonnollinen henkilö on vastuussa. Soveltamisen keskeisenä edellytyksenä on se, että veronkorotus määrättäisiin samalle henkilölle, jota vastaan rikossyyte mahdollisesti nostetaan. Lakia ei siten sovelleta esimerkiksi tilanteissa, joissa veronkorotus on määrätty osakeyhtiölle, mutta veropetosyyte nostetaan yhtiön edustaja vastaan, sillä osakeyhtiön puolesta toimivat henkilöt eivät ole vastuussa yhtiölle määrättävästä veronkorotuksesta. (Räbinä ym. 2017, 410.)

Säädetty veronkorotuslaki mahdollistaa siis sen, että Verohallinto voi jättää tekemättä veronkorotusta koskevan päätöksen verotuspäätöksen yhteydessä ja tehdä sen myöhemmin erikseen. Veronkorotuslain sääntely ei siten vaikuta veron pääomaa koskevan varsinaisen verotuspäätöksen tekemiseen, vaan se koskee pelkkää veronkorotusta. Kun verovelvollista kuullaan esimerkiksi ilmoittamatta jätetystä tulosta, voidaan jo kuulemiskirjeessä todeta, että Verohallinto jättää asian veronkorotuksen osalta tutkimatta. (Myrsky & Räbinä 2015, 406.) Päätöksen tekemättä jättämisestä on ilmoitettava verovelvolliselle kuitenkin viimeistään verotuspäätöksessä (VerKorL 2.2 §).

Tämän jälkeen Verohallinto harkitsee, tekeekö se asiasta rikosilmoituksen. Veroviranomaisen on siis valittava, määrätäkö verovelvolliselle veronkorotus vai saatetaanko asia rikosoikeudelliseen arviointiin. Rikosilmoitusta varten tarvittavaa riittävää selvitystä ei aina saada siihen mennessä, kun

verotuspäätös on verotuksen toimittamisen määräaikojen vuoksi tehtävä, joten säädetty veronkorotuslaki mahdollistaa veroviranomaiselle rikosilmoituksen tekemiseen liittyen pidemmän harkinta-ajan. (Räbinä ym. 2017, 409, 411.)

Jos Verohallinto tekee asiasta rikosilmoituksen tai saa tiedon esitutinnan aloittamisesta, veronkorotusta koskevaa päätöstä ei tehdä. Veronkorotus voidaan kuitenkin määrätä vielä myöhemmin erikseen, jos rikosasia ei etene tuomioistuimen käsiteltäväksi. (Räbinä ym. 2017, 409.) Jos esitutkintaviranomainen siis tekee myöhemmin rikosasiaa käsitellessään päätöksen joko esitutinnan lopettamisesta tai sen toimittamatta jättämisestä tai jos syyttäjä tekee syyttämättäjättämispäätöksen tai peruu syytteen, Verohallinto voi vielä määrätä veronkorotuksen erillisellä päätöksellä 90 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista (VerKorL 4 §). Jos asiasta ei kuitenkaan tehdä rikosilmoitusta tai jos veroviranomainen ei saa esitutkintaviranomaiselta tietoa esitutinnan aloittamisesta, Verohallinnon on tehtävä erillinen päätös veronkorotuksesta viimeistään asianomaisen verotuspäätöksen tekemistä seuraavan kalenterivuoden loppuun mennessä (VerKorL 2.3 §). Erillisellä päätöksellä määrätyn veronkorotuksen muutoksenhakuun sovelletaan samoja määräaikoja ja menettelyitä kuin asianomaisen verotuspäätöksen muutoksenhaussa (VerKorL 6.3 §).

Jos tuomioistuin on antanut asiassa tuomion, ei veronkorotusta voida enää määrätä, vaikka syyte olisikin tuomioistuinkäsittelyssä hylätty. Menettelyä sovelletaan myös silloin, jos samasta asiasta on tuomioistuimen ulkopuolisessa rikosoikeudellisessa menettelyssä määrätty sakko. (VerKorL 5 §.) Lopputulos voi olla siis se, ettei laiminlyöntiin kohdistu mitään seuraamuksia (Räbinä ym. 2017, 412).

Pääsäännön mukaan Verohallinto ei siis voi tehdä rikosilmoitusta samasta asiasta, josta se on määrännyt veronkorotuksen. Vastaavasti myöskään syyttäjä ei pääsääntöisesti voi nostaa syytettä asiasta, josta on tehty veronkorotusta koskeva päätös (RL 29:11.2 §). Veronkorotuksen määräämisen jälkeen samasta asiasta voidaan kuitenkin tehdä rikosilmoitus, jos asiassa on saatu näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista olennaisista seikoista niin, että veronkorotusta ei olisi näiden tietojen perusteella alun perinkään määrätty, vaan asia olisi siirretty käsiteltäväksi rikosprosessissa. Lisäksi edellytetään, että uusi näyttö ei ole jäänyt aiemmin huomioimatta viranomaisesta johtuvasta syyistä. (VerKorL 3.1 §.) Kysymys on siis tilanteesta, jossa asia ei muodollisesti muutu, mutta tapauksessa tulee myöhemmin esille uusia, olennaisia tosiseikkoja (Räbinä ym. 2017, 412). Tällaisissa tilan-

teissa aikaisemmin määrätty veronkorotus on kuitenkin poistettava viimeistään ennen syytteen vi-
reillepanoa. Veronkorotus poistetaan verovelvollisen hyväksi tehtävänä viranomaisen aloitteesta
tapahtuvana verotuksen oikaisuna, vaikka oikaisun edellytykset puuttuisivatkin. (VerKorL 3.2–3 §.)

7 SEURAAMUSMAKSUJEN MUUTOKSET TULOVEROTUKSESSA

Tuloverotuksen seuraamusmaksusäännöksiä on uudistettu 1.5.2018 voimaan tulleella verotusmenettelylain uudistuksella. Tuloverotuksessa otetaan käyttöön uusi seuraamusmaksu, myöhästymismaksu, veronkorotuksen rinnalle ja samalla myös veronkorotusta koskevia säännöksiä on muutettu. Uudistuksen lähtökohtana on se, että tuloverotuksen seuraamusjärjestelmä vastaisi mahdollisimman pitkälle oma-aloitteisten verojen seuraamusjärjestelmää, joka uudistettiin vuoden 2017 alussa. Oma-aloitteisia veroja koskevia veronkorotussäännöksiä yksinkertaistettiin ja korotusten määräämiseen liittyvää viranomaisharkintaa vähennettiin. (HE 97/2017 vp, 52.)

7.1 Uudistuksen tausta ja tavoitteet

Eri verolajien seuraamusmaksuihin liittyvät menettelyt ovat nykyisellään epäyhtenäisiä ja lakiuudistuksen yhtenä tarkoituksena on yhtenäistää menettelyt huomioiden maksuunpantavien verojen ja oma-aloitteisten verojen erilainen luonne ja verotusmenettelyihin liittyvät erot. Tuloverotuksessa jatkossa sovellettavaksi tulevat seuraamukset on siten säädetty nykyistä kaavamaisemmiksi ja velvoittavammiksi ja niiden määräämiseen liittyvästä viranomaisharkinnasta on tehty entistä rajatumpaa. Muutoksilla on tarkoitus parantaa yhtenäisyyden lisäksi myös seuraamusten ennustettavuutta ja siten verovelvollisen oikeusturvaa. (HE 97/2017 vp, 70.)

Uudistuksen taustalla on ollut eri verolajien välisten erojen lisäksi myös verotusmenettelylain veronkorotussääntelyyn sisältyvät rakenteelliset ja soveltamiseen liittyvät ongelmat. Ongelmat liittyvät eritoten verotusmenettelylain 32 §:n 3 momentissa säädettyyn ankarimpaan veronkorotussääntöseen, jonka soveltaminen edellyttää verovelvollisen subjektiivisen syyllisyyden eli menettelyn tahallisuuden ja tuottamuksen arviointia. Tällaisen rikosoikeudellisen syyllisyysarvioinnin on katsottu sopivan huonosti hallinnollisen ratkaisun tekemiseen yleensäkin ja erityisesti verotuksen kaltaiseen massamenettelyyn, jossa käsitellään ja ratkaistaan suuri määrä asioita kirjallisten selvitysten perusteella nopeassa aikataulussa. (HE 97/2017 vp, 50.)

Käytännössä subjektiiviset seikat vaikuttavat veronkorotukseen vain poikkeuksellisesti ja arvio verovelvollisen tuottamuksen asteesta tehdään useimmiten objektiivisesti veroilmoituksesta havaittavissa olevien seikkojen, kuten veroilmoituksessa väärin ilmoitetun erän suuruuden tai verovelvollisen aseman perusteella. Esimerkiksi kirjanpitovelvollisilla on katsottu olevan erityinen huolellisuusvelvoite ja korostettu vastuu ilmoitettujen tietojen oikeellisuudesta, minkä vuoksi huolimattomuutta voidaan herkemmin pitää törkeänä kuin muiden verovelvollisten kohdalla. (HE 97/2017 vp, 50.) Uudistuksen myötä laiminlyönnin tuottamusasteen arvioinnista luovutaan, jolloin veronkorotuksen taso määräytyy jatkossa verotusmenettelyyn paremmin soveltuvilla kriteereillä (HE 97/2017 vp, 73). Veronkorotuksen määrä voidaankin valtiovarainvaliokunnan mukaan arvioida huomattavasti objektiivisemmin tapauksen ulkoisten tunnusmerkkien, kuten ilmoittamatta jätetyn tulon määrän tai laiminlyönnin toistuvuuden perusteella (VaVM 26/2017 vp, 11). Veronkorotuksen määrä perustuu siis jatkossa pääasiassa laiminlyöntiä koskevan tulon tai veron määrään eli laiminlyönnin taloudellisen vakavuuteen (HE 97/2017 vp, 74).

Voimassa olevan lainsäädännön mukaan ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä aiheutuvat seuraamukset on jaettu kolmeen ryhmään laiminlyönnin vakavuuden perusteella, ja yhtenä sääntelyn rakenteellisenä ongelmana voidaan pitää lievimmistä ja vakavimmista laiminlyönneistä määrättävien veronkorotusten jyrkkää eroa (HE 97/2017 vp, 52). Ankarimman veronkorotussäännöksen mukaan määrättävä veronkorotus voi olla enintään 30 prosenttia lisätyn tulon määrästä (VML 32.3 §). Jos verovelvollisen menettelyä ei kuitenkaan voida pitää törkeän huolimattomana, veronkorotukseksi voidaan määrätä olennaisen virheen perusteella enintään 800 euroa riippumatta tuloon lisättävästä määrästä (VML 32.2 §). Tämä tarkoittaa sitä, että hyvinkin suuresta ilmoituspuutteesta voidaan käytännössä määrätä samansuuruinen veronkorotus kuin huomattavasti vähäisemmästä laiminlyönnistä. Veronkorotus ei siten ole nykykäytännön mukaisena kaikissa tapauksissa oikeasuhtainen laiminlyöntiin nähden. (HE 97/2017 vp, 52.)

Veronkorotusseuraamusten jyrkkä ero korostaa säännösten soveltamisrajojen merkitystä ja on siten omiaan aiheuttamaan oikeudellista epävarmuutta ja oikeusriitoja. Ero ei myöskään tue verovelvollisten yhdenmukaista kohtelua eikä kannusta verovelvollista huolellisuuteen ilmoittamisvelvollisuutta täyttäessä. Veronkorotusten epäyhtenäisyyttä lisää osaltaan myös ankarimpaan veronkorotussäännökseen sisältyvä suuri tapauskohtainen harkintavalta, mikä vähentää myös veronkorotuksen ennustettavuutta. Soveltamisongelmia aiheuttaa erityisesti säännöksessä oleva 0–30 prosentin vaihteluväli, minkä puitteissa veronkorotus on tarkoitettu määrättävä verovelvollisen menettelyn moittavuuden perusteella. Säännöksessä ei ole kuitenkaan tarkemmin yksilöity niitä seikkoja, joille

tulee antaa merkitystä vahvistettaessa veronkorotuksen määrä vaihteluvälin sisällä. Verohallinnon yhtenäistämisohteet ovat osaltaan yhtenäistäneet käytäntöä veronkorotuksen määristä, mutta veronkorotuskäytäntö tukee kuitenkin sitä käsitystä, että viranomaisen laaja harkintavalta voi aiheuttaa epäyhtenäistä käytäntöä eri laiminlyöntitilanteissa ja verotuksen eri vaiheissa. (HE 97/2017 vp, 52, 54.)

Ankarimman veronkorotussäännöksen mukaista enimmäismäärä voidaan myös pitää huomattavan suurena. Laissa säädetty määrä ei myöskään vastaa käytännössä sovellettavaa enimmäismäärää. Veronkorotus on verotuskäytännössä korkeimmillaan yleensä 7 prosenttia lisätystä tulosta, eikä 30 prosentin suuruisia veronkorotuksia ole viime vuosikymmenten verotuskäytännössä määrätty lainkaan. (HE 97/2017 vp, 52.)

Seuraamusjärjestelmän yhtenäistämisen lisäksi uudistuksilla pyritään parantamaan seuraamusten vaikuttavuutta ja hallinnollista tehokkuutta. Seuraamusten pääasiallisena tehtävänä on edistää verotulojen oikea-aikaista kertymistä siten, että seuraamusjärjestelmästä aiheutuisi mahdollisimman vähän hallinnollisia kustannuksia. Verovelvollista esimerkiksi kannustetaan jatkossa veroilmoituksessa olevien virheiden oma-aloitteiseen korjaamiseen tällaisiin tilanteisiin säädettyillä normaalia lievemmillä seuraamuksilla. Esimerkiksi myöhästymismaksu on veronkorotusta lievempi seuraamus ja myös oma-aloitteiseen korjaamiseen sovellettava veronkorotusprosentti on perustasoa alhaisempi. (HE 97/2017 vp, 70.) Tässä luvussa esiteltäviä seuraamusmaksuja koskevia säännöksiä sovelletaan ensimmäistä kertaa verovuoden 2018 verotusta toimitettaessa (VH 2017b, 3.3.2018).

7.2 Myöhästymismaksu

Myöhästymismaksu määrätään veronkorotuksen sijaan, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai korjaa muun ilmoittamisvelvollisuutta koskevan laiminlyönnin myöhässä ennen verotuksen päättymistä (VML 33.1 §). Myöhästymismaksua sovelletaan siis tilanteissa, joissa verovelvollinen ei ole täyttänyt ilmoittamisvelvollisuuttaan sille säädettyssä määräajassa, mutta korjaa kuitenkin laiminlyöntinsä oma-aloitteisesti ennen verotuksen verovelvolliskohtaista päättymistä. Myöhästymismaksua ei määrätä, jos veroilmoituksen tai muiden tietojen antamisaikaan on verovelvollisen hakemuksesta myönnetty pidennystä ja tiedot annetaan ennen annetun määräajan päättymistä, koska ilmoittamisvelvollisuutta ei tällöin ole laiminlyöty. (HE 97/2017 vp, 71.) Lisäaikaa ilmoittamiselle on

pitänyt kuitenkin hakea ennen veroilmoituksen antamista koskevan määräajan päättymistä (Räbinä ym. 2017, 152).

Korjaaminen katsotaan oma-aloitteiseksi silloin, kun verovelvollinen ilmoittaa oikeat tiedot verotukseen omasta aloitteestaan ennen kuin hän on saanut tiedon veron määrittämiseksi aloitetusta viranomaisen valvontatoimesta. Korjaamista ei pidetä oma-aloitteisena enää silloin, kun verovelvollinen oikaisee veroilmoituksessa olevan virheen vasta saatuaan asiaa koskevan selvityspyynnön tai tiedon esimerkiksi tulevasta verotarkastuksesta. Myöhästymismaksua ei sovelleta myöskään silloin, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai muun tiedon vasta verotuksen päättymisen jälkeen. (HE 97/2017 vp, 71–72.)

Tuloverotuksessa verovelvolliselle määrätään kultakin verovuodelta vain yksi myöhästymismaksu seuraamuksena kaikista niistä verovuoden tuloverotukseen kohdistuvista laiminlyönneistä, jotka kuuluvat myöhästymismaksun soveltamisalaan (HE 97/2017 vp, 151). Myöhästymismaksun määrittämiseen ei lähtökohtaisesti liity tapauskohtaista viranomaisharkintaa, vaan maksu määrätään kaavamaisesti suoraan lain nojalla. Myöhästymismaksu on säädetty kertaluonteiseksi ja kiinteämääräiseksi, ja sen määrässä on huomioitu vain eri verovelvollisryhmien erilaiset olosuhteet ja toiminnalle asetut vaatimukset. (HE 97/2017 vp, 72–73.) Luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille määrättävä myöhästymismaksu on siten 50 euroa verovuodelta ja muille verovelvollisille 100 euroa verovuodelta (VML 33.3 §). Myöhästymismaksu määrätään verotuspäätöksellä, ja siihen sovelletaan samoja muutoksenhaku- ja oikaisusäännöksiä kuin verotuspäätökseenkin (HE 97/2017 vp, 73).

Jos laiminlyönnille on jokin pätevä tai muu erityinen syy, ilmoituksen antaminen on viivästynyt verovelvollisesta riippumattomasta syystä tai jos laiminlyönti on vähäinen, myöhästymismaksu jätetään määräämättä (VML 33.5 §). Pätevästä syystä pidetään muun muassa verovelvollisen sairastumista tai muuta ylivoimaista estettä, jonka vuoksi verovelvollinen on ollut kykenemätön täyttämään ilmoittamisvelvollisuuttaan määräajassa. Verovelvollisen on tällöin esitettävä Verohallinnolle selvitys laiminlyöntiin johtaneesta syystä sekä täytettävä velvollisuutensa mahdollisimman pian esteen lakattua. Erityisiä syitä ovat esimerkiksi verovelvollisen vahingossa tekemät lasku-, kirjoitus tai muut ilmaisuerehdykset ja verovelvollisesta riippumattomia syitä yleiset tietoverkon häiriöt tai toimintahäiriö Verohallinnon sähköisessä asiointipalvelussa. Laiminlyönnin vähäisyyttä arvioitaessa huomioidaan puolestaan sekä myöhässä ilmoitetun tulon määrä (tai laiminlyöntiin liittyvän veron määrä) että myöhästymisen kesto. Vähäisenä laiminlyöntinä ei kuitenkaan pidetä veroilmoituksen

antamisen laiminlyöntiä yksinomaan sillä perusteella, että veroilmoituksella ilmoitettavan tulon määrä on vähäinen, tulos tappiollinen tai että ilmoituksen perusteella ei määrätä veroa. (HE 97/2017 vp, 72.)

Myöhästymismaksu jätetään pääsääntöisesti määräämättä myös silloin, jos verovelvollinen ilmoittaa myöhässä tietoja, jotka vaikuttavat verotuksessa hänen hyväkseen, ellei laiminlyönti ole toistuvaa tai osoita verovelvollisen ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista (VML 33.2 §). Laiminlyönti katsotaan toistuvaksi, jos verovelvollinen ilmoittaa vähennysvaatimuksensa vuodesta toiseen myöhässä ilman hyväksyttävää syytä (HE 97/2017 vp, 151).

Kaavamaisen laskentatavan vuoksi myöhästymismaksu määrätään pääsääntöisesti verovelvollista kuulematta (HE 97/2017 vp, 73). Verovelvolliselle on kuitenkin varattava tilaisuus selvityksen antamiseen, jos se on erityisestä syystä tarpeen (VML 33.4 §). Erityisenä syynä voidaan pitää esimerkiksi sitä, jos ilmoituksen saapumisajankohdasta on epäselvyyttä. Verovelvollinen voi myös itse esittää selvitystä myöhästymiseen johtaneesta pätevistä syistä saatuaan tiedon myöhästymismaksusta tai jo tietoja myöhässä antaessaan. (HE 97/2017 vp, 73.)

Määräytymisperusteesta ja sanktion vähäisestä määrästä johtuen myöhästymismaksua ei pidetä Euroopan ihmisoikeussopimuksessa tarkoitettuna rikosoikeudellisen seuraamuksen luonteisena seuraamuksena. Myöhästymismaksun määrääminen ei siten estä asiaa koskevan veropetosyytteen tutkimista rikosoikeudellisessa menettelyssä. (Räbinä ym. 2017, 380.) Sen sijaan veronkorotus pysyy myös jatkossa rangaistusluonteisena seuraamuksena, jota harkittaessa on aina otettava huomioon myös rikosoikeudellisen seuraamuksen mahdollisuus (VaVM 26/2017 vp, 11). Koska verotuksen päättyminen tarkoittaa samanaikaisesti myös veropetoksen täyttymistä, verotuksen päättymisen jälkeinen hallinnollinen seuraamus tulee jatkossakin olemaan veronkorotus (HE 97/2017 vp, 76).

7.3 Veronkorotus

Veronkorotus määrätään sen perusteella, että verovelvollinen on laiminlyönyt veroilmoituksen antamisen tai muun ilmoittamisvelvollisuutensa taikka vaatinut aiheettomasti ulkomaille maksettua

veroa vähennettäväksi Suomessa (VML 15/2018 32.1 §). Veronkorotus määrätään ennen verotuksen päättymistä myöhästymismaksun sijaan tilanteissa, joissa laiminlyöntiä ei korjata oma-aloitteisesti. Verotuksen päättymisen jälkeen veronkorotus määrätään ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä silloin, jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi joko veroviranomaisen aloitteesta tai verovelvollisen omasta vaatimuksesta. (HE 97/2017 vp, 73.)

Uuden veronkorotussääntelyn mukaisesti veronkorotus on pääsääntöisesti määrättävä, kun sen edellytykset täyttyvät (VaVM 26/2017 vp, 12). Lainsäädännössä on myös erikseen säädetty tilanteista, joissa veronkorotus voidaan jättää määräämättä. Verohallinnolla ei siten ole enää yhtä laajaa valtaa jättää veronkorotus kokonaan määräämättä, vaan se jätetään määräämättä vain lain sallimissa tilanteissa. (PeVL 39/2017 vp, 4.) Veronkorotuksen määräämiseen liittyvää viranomaisharkintaa on siten vähennetty, ja veronkorotus tullaan jatkossa määräämään entistä kaavamaisemmillä perusteilla (HE 97/2017 vp, 73).

Veronkorotus voidaan myöhästymismaksun tavoin jättää määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen, sille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi tulkinnanvaraisessa tai epäselvässä tilanteessa tapauskohtaiset olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta (VML 15/2018 32.3 §). Määräämättä jättämistä harkittaessa voidaan huomioida muun muassa ne toimenpiteet, joilla verovelvollinen on pyrkinyt selvittämään tulon tai vähennyksen oikeaa verokohtelua ja siten täyttämään ilmoittamisvelvollisuutensa oikein. Veronkorotus voidaan jättää määräämättä myös silloin, kun verovelvollisen katsotaan erehtyneen verosäännösten sisällöstä ja erehtymistä voidaan pitää anteeksi annettavana verovelvollisen olosuhteet huomioon ottaen. Erehtymiselle ei voida kuitenkaan antaa merkitystä silloin, jos Verohallinto on antanut asiaan liittyvän ohjeen, mutta verovelvollinen ei ole tutustunut siihen. (HE 97/2017 vp, 75.) Veronkorotuksen määräämättä jättämisen tulee kuitenkin olla poikkeuksellista ja pääsäännön mukaan veronkorotus määrätään aina, jos ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty (VaVM 26/2017 vp, 12).

Myöskään veronkorotusta ei määrätä yksinomaan sen johdosta, jos verovelvollinen on jättänyt ilmoittamatta vähennyksen tai muun verotuksessa hyväksi vaikuttavan tiedon, ellei laiminlyönti ole toistuvaa tai verovelvollisen toiminta osoita ilmeistä piittaamattomuutta verotusta kohtaan (VML 15/2018 32.2 §). Ilmeistä piittaamattomuutta voidaan katsoa osoittavan esimerkiksi se, että verovelvollinen on salannut sellaisia tuloja, joista Verohallinto ei saa maksajalta vuosi-ilmoitustietoja tai verovelvollinen on rasittanut verotettavaa tuloa olosuhteisiin nähden huomattavan suurella ja sel-

västi vähennyskelvottomalla menolla. Toistuvasta laiminlyönnistä on puolestaan kyse muun muassa silloin, kun verovelvollinen antaa perättäisiltä vuosilta puutteellisen veroilmoituksen tai vaatii virheellisesti sellaista vähennystä, jonka osalta hän on jo kertaalleen saanut ratkaisun tai ohjauksen oikeasta verokohtelusta. (HE 97/2017 vp, 145.)

Veronkorotus lasketaan säädettyjen kiinteämääraisten prosenttien mukaan joko lisätyn tulon määrästä (VML 32a §) tai lisääntyneen veron määrästä (VML 32b §). Veronkorotus lasketaan lisääntyneen veron perusteella silloin, kun veronkorotusta ei voida määrätä lisätyn tulon määrän perusteella tai kun verovelvollinen on ilmoittanut tulon vääränä tulolajina (VML 32b.1,3 §). Lisääntyneellä verolla tarkoitetaan määrää, jolla veron määrä kasvaa esimerkiksi perusteettoman vähennyksen poistamisen tai muun verotukseen vaikuttavan tiedon muuttumisen johdosta (HE 97/2017 vp, 74). Lisätty tulo puolestaan saadaan, kun ilmoitetusta tulosta vähennetään siihen kohdistuvat tulo-hankkimiskulut, vähennyskelpoiset korkomenot ja muut vähennyskelpoiset erät, joita ei ole jo aikaisemmin vähennetty verotuksessa (HE 97/2017 vp, 145).

Veronkorotus määrätään perustason mukaisena, jos asiassa ei tule huomioitavaksi erityisiä veronkorotusta korottavia tai alentavia seikkoja. Perustaso on säädetty vastaamaan tuloverotuksessa nykytilassa määrättävien veronkorotusten keskimääräistä tasoa. (HE 97/2017 vp, 74.) Veronkorotuksen perustaso on siten 2 prosenttia lisätystä tulosta (VML 32a.1 §) ja 10 prosenttia lisääntyneestä verosta (VML 32b.2 § k.1). Jos laiminlyönti voidaan katsoa normaalia moitittavammaksi, verovelvolliselle määrätään perustasoa suurempi veronkorotus (HE 97/2017 vp, 74). Veronkorotus määrätään korotettuna silloin, jos verovelvollinen laiminlyö ilmoittamisvelvollisuutensa toistuvasti tai jos verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Veronkorotuksen määrä on tällöin vähintään 3 prosenttia ja enintään 10 prosenttia lisätystä tulosta (VML 32a.2 §) ja lisääntyneen veron määrästä laskettuna vastaavasti vähintään 15 prosenttia ja enintään 50 prosenttia (VML 32b.2 § k. 2). Asteikot perustuvat laajaan verotus- ja oikeuskäytäntöön, jossa on otettu huomioon muun muassa seuraamuksen oikeasuhtaisuuden vaatimus. Asteikkoja on tarkoitus soveltaa koko alaltaan, mukaan lukien myös 10 ja 50 prosentin tasot. (VaVM 26/2017 v., 11.)

Jos ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä koskeva asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä tai perustason veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton, määrätään veronkorotus 1 prosentin suuruisena lisätyn tulon (VML 32a.4 §) ja 5 prosentin suuruisena lisääntyneen veron määrästä laskettuna (VML 32b.2 § k. 4). Tulkinnanvaraisella tai epäselvällä tilanteella tarkoitetaan samaa

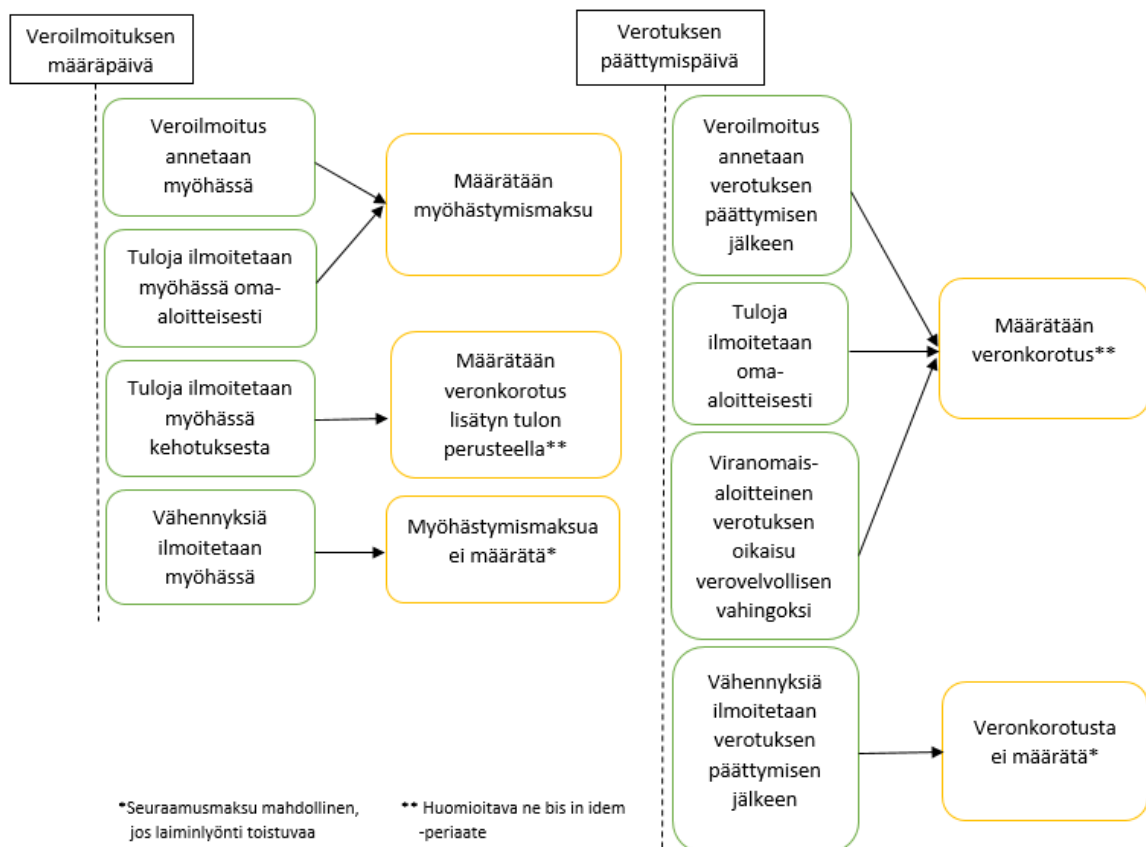
kuin luottamuksensuojaa (VML 26.2 §) koskevaa säännöstä sovellettaessa. Veronkorotus määrätään alennettuna myös tilanteissa, joissa verovelvollisen tuloon lisätään ulkomailta saatua tuloa ja tulon kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa kansainvälisen verosopimuksen nojalla tai ulkomaille maksettu vero hyvitetään Suomessa kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) perusteella. Alennettua veronkorotusprosenttia voidaan soveltaa näissäkin tilanteissa vain, jos laiminlyönti ei ole toistuvaa tai osoita ilmeistä piittaamattomuutta. (VML 32a.5 §, 32b.2 § k. 4.)

Kun verovelvollinen vaatii verotuksessaan olevan virheen korjaamista oma-aloitteisesti verotuksen päättymisen jälkeen ja on täyttänyt laissa säädetyn selvittämisvelvollisuutensa, määrätään veronkorotusta 0,5 prosenttia lisätystä tulosta (VML 32a.6 §) ja 2 prosenttia lisääntyneestä verosta (VML 32b.2 § k. 5). Niin sanottua lievempää veronkorotusta sovelletaan kaikenlaisiin ja -tasoisin laiminlyönteihin, kun on kyse nimenomaan verovelvollisen oma-aloitteisesta virheen korjaamisesta, vaikka laiminlyöntiin muussa tilanteessa sovellettaisiinkin esimerkiksi korotettua tai alennettua veronkorotusta. Lievemmän sääntelyn tarkoituksena on kannustaa verovelvollisia itse korjaamaan verotuksessa olevia virheitä ja siten edistämään oikeaa verotusta. Virheen korjaaminen verovelvollisen omasta vaatimuksesta säästää myös veroviranomaisen asian selvittämiseen ja päätöksen perustelemiseen liittyvää hallinnollista työtä. Laiminlyönnin oma-aloitteinen korjaaminen ei kuitenkaan vapauta verovelvollista mahdollisista rikosoikeudellisista seuraamuksista, vaan verorikoksen tunnusmerkistön täyttävät teot saatetaan edelleen rikosasioina käsiteltäviksi nykyisen käytännön mukaisesti. (HE 97/2017 vp, 76.)

Arvioverotuksen yhteydessä määrättävä veronkorotus on 5 prosenttia arvioidun verotettavan tulon (VML 32a.3 §) tai 25 prosenttia arvioverotuksesta johtuvan veron määrästä (VML 32b.2 § k. 3). Jos verovelvollinen myöhemmin antaa veroilmoituksen tai arvioverotuksen poistamiseen johtavan luotettavan selvityksen, vapautuu verovelvollinen samalla arvioverotuksessa määrätystä veronkorotuksesta. Veronkorotus lasketaan tällöin kuitenkin uudelleen oikaistujen verotustietojen perusteella käyttäen tapaukseen soveltuvaa veronkorotusprosenttia. (HE 97/2017 vp, 75.) Arvioverotuksen jälkeen toimitettua veroilmoitusta ei voida missään tilanteessa pitää virheen oma-aloitteisena korjaamisena, joten kaikista lievin veronkorotus ei siten tule sovellettavaksi (HE 97/2017 vp, 76). Jos verotuksen perusteeksi hyväksyttävä veroilmoitus annetaan kuitenkin ennen verotuksen päättymistä, arvioverotus jätetään toimittamatta ja verovelvolliselle määrätään tällöin veronkorotuksen sijaan myöhästymismaksu (HE 97/2017 vp, 75).

Edellä esiteltujen prosenttiperusteisten veronkorotusten lisäksi veronkorotukselle on säädetty myös vähimmäismäärä. Luonnollisille henkilöille ja kuolinpesille määrättävä veronkorotus on siten aina vähintään 75 euroa ja muille verovelvollisille vähintään 150 euroa (VML 32a.9 §). Vähimmäiskorotus määrätään silloin, jos prosenttiperusteisesti laskettujen verovuoden veronkorotusten yhteismäärä on vähimmäiskorotusta pienempi. Samassa veroilmoituksessa olevien eri virheiden ja laiminlyöntien perusteella laskettujen veronkorotusten yhteismäärä määrätään siis aikaisempaan tapaan yhtenä veronkorotuksena. Vähimmäiskorotus määrätään myös silloin, kun ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, mutta tuloon tai veroon ei tehdä lisäystä. Veronkorotus voidaan siten määrätä vähimmäiskorotuksen suuruisena esimerkiksi tilanteissa, joissa verovelvollinen ei esitä pyydettyjä tositteita tai anna muita Verohallinnon pyytämiä täydentäviä tietoja ja selvityksiä. (HE 97/2017 vp, 73–74.)

Verovelvolliselle voi samalla verotuspäätöksellä tulla määrättäväksi sekä veronkorotus että myöhästymismaksu, jos laiminlyöntejä on useampia. Samasta laiminlyönnistä ei voi kuitenkaan määrätä kuin toisen näistä seuraamusmaksuista. Kuviossa 5 on havainnollistettu tilanteita, joissa verovelvolliselle määrätään myöhästymismaksu tai veronkorotus.



KUVIO 5. Myöhästymismaksun ja veronkorotuksen määrääminen eri tilanteissa

8 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön ensisijaisena tarkoituksena oli perehtyä henkilöasiakkaan tuloverotuksessa määrätäviin seuraamusmaksuihin ja niihin tuleviin muutoksiin. Tavoitteena oli lisäksi selvittää, millainen tuloverotuksen toimittamista ohjaava verotusmenettely on nykyisellään ja miten menettely uudistuu. Tutkimuskysymyksinä työssä olivat:

- Millainen on henkilöasiakkaan tuloverotusta koskeva verotusmenettely ja miten menettely on uudistunut lakimuutoksen myötä?
- Mitä seuraamukset ovat ja mikä on niiden tarkoitus henkilöasiakkaan tuloverotuksessa?
- Millä perusteella seuraamus voidaan määrätä/olla määräämättä henkilöasiakkaan tuloverotuksessa?
- Miten seuraamusmaksut muuttuvat henkilöasiakkaan tuloverotuksessa lakimuutoksen myötä?
- Miksi henkilöasiakkaan tuloverotuksessa sovellettavaa seuraamusmaksujärjestelmää on uudistettu?

Ensimmäisenä työssä keskityttiin henkilöasiakkaan tuloverotusta koskevaan verotusmenettelyyn ja siihen tuleviin keskeisiin muutoksiin ennen varsinaisiin seuraamusmaksuihin perehtymistä. Verotusmenettelyä käsittelevä osuus on kokonaisuudessaan melko laaja, sillä tieto verotuksen toimittamiseen liittyvistä periaatteista luo pohjan seuraamusmaksujen ja niiden määräytymisen ymmärtämiselle. Työssä on siten esitelty sekä verotuksen säännönmukaista toimittamista, arvioverotusta että muutosverotusta, sillä seuraamusmaksu voidaan määrätä kaikissa näissä verotuksen vaiheissa. Työn aiheen kannalta tärkein verotuksen toimittamiseen liittyvistä periaatteista on se, että tuloverotus perustuu aina verovelvolliseen omaan ilmoittamisvelvollisuuteen. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen kuuluva tarkistamis- ja korjaamisvelvollisuus kattaa kaikki verotuksen perusteena käytettävät tiedot, joita ovat niin sivullisilmoittajilta saadut, Verohallinnon ennakkoon selvittämät kuin verovelvollisen itsensä ilmoittamat tiedot. Ilmoittamisvelvollisuuden asianmukainen täyttäminen edistää verojen oikean määräämistä ja oikea-aikaista kertymistä, mikä puolestaan tukee verotuksen tärkeintä tehtävää eli julkisen toiminnan rahoittamista.

Lakiuudistuksen myötä tuloverotuksessa otetaan käyttöön uusi täydentävää verotuspäätöstä koskevassa menettely verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun välisen rajan selkeyttämiseksi. Verovelvollisen verotuksen päättymisen jälkeen ilmoittamat uudet tiedot tullaan siten jatkossa lähtökohtaisesti käsittelemään vastaavasti kuin säännönmukaisessa verotuksessa. Verovelvollinen saa siten ensimmäistä kertaa ilmoittamansa tiedon perusteella pääsääntöisesti aina Verohallinnolta ensiasteen ratkaisun, johon verovelvollinen voi tarvittaessa hakea muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta muutoksenhakua koskevien säännösten mukaisesti. Muutoksenhaku aika hallinto-oikeuden oikaisulautakunnan päätöksestä on nykytilassa lyhyt ja hallinto-oikeus voi myös periä oikeudenkäyntimaksun. Täydentävä verotuspäätös parantaa siten eritoten verovelvollisen oikeusturvaa, kun verovelvollinen saa ensiasteen ratkaisun Verohallinnolta muutoksenhakuasteen sijaan.

Yksi suurimmista verotusmenettelyä koskevista uudistuksista on tuloverotuksen verovelvolliskohdainen päättymisen. Muutos vaikuttaa paitsi Verohallinnon toimintaan, myös veronsaajiin ja yksittäisiin verovelvollisiin, sillä verotuksen verovelvolliskohtaisen päättymisen seurauksena sekä jäännösverojen eräpäivät että veronpalautusten maksupäivät aikaistuvat. Hallituksen esityksessä esitetyn arvion mukaan jopa noin 85 prosentilla luonnollisista henkilöistä ja kuolinpesistä verotus tulee muutoksen myötä päättymään jo verotuksen toimittamisvuoden kesäkuussa eli neljä kuukautta nykyistä aiemmin (HE 97/2017 vp, 97). Henkilöasiakkailta kerättävä tuloverot saadaan siten tilitettyä veronsaajille entistä reaaliaikaisemmin ja vastaavasti myös veronpalautukset tullaan maksamaan verovelvollisille nykyistä aikaisemmin. Luonnollisille henkilöille maksettavien veronpalautusten kokonaismäärä on vuosittain noin 2,3 miljardia euroa, josta verotuksen aikaisemman päättymisen myötä noin 1,8 miljardia maksetaan verovelvollisille jo verotusvuoden elokuussa (HE 97/2017 vp, 85). Näin ollen joulukuussa maksettavien veronpalautusten määrä pienenee huomattavasti, millä saattaa olla vaikutusta esimerkiksi verovelvollisten loppuvuoden ostokäyttäytymiseen.

Verotuksen päättymispäivä selviää verovelvolliselle toimitettavalta verotuspäätökseltä. Verotuksen päättymispäivä voi kuitenkin muuttua jopa useampaan otteeseen säännönmukaisen verotuksen toimittamisen aikana, mikäli Verohallinto saa verotukseen vaikuttavia tietoja joko verovelvolliselta itseltään tai sivullisilmoittajilta. Verotuksen verovelvolliskohtaisesta päättymisestä huolimatta puolisoiden verotus päättyy kuitenkin aina samaan aikaan. Jos jompikumpi puolisoista siis ilmoittaa muutoksia verotukseen, muodostetaan molemmille puolisoista tällöin uudet verotuspäätökset. Päättymispäivän muuttumisesta ei kuitenkaan erikseen ilmoiteta kummallekaan puolisoista, vaikka vain toinen olisi korjannut saamaansa veroilmoitusta. Verotuksessa puolisoiksi katsottavien oletetaan siis mitä ilmeisimmin kommunikoivan avoimesti verotukseen liittyvistä asioista keskenään.

Verotuksen päättymisajankohta vaikuttaa olennaisesti myös mahdollisten seuraamusten määräämiseen. Seuraamusten tehtävä verotuksessa on suojata veroviranomaisen oikeutta saada verovelvollisilta oikeat ja riittävät tiedot verotuksen toimittamista varten. Verotuksessa määrättävien sanktioiden tarkoituksena on näin ollen tehostaa verotusta koskevien velvoitteiden noudattamista ja siten suojata veronsaajien fiskaalista intressiä. Seuraamusjärjestelmän perimmäisenä tarkoituksena onkin pyrkiä sekä ennaltaehkäisemään lainvastaista toimintaa että estämään tällaisen toiminnan toistuminen tai jatkaminen. Työssä esiteltyjen uusien seuraamusmaksusäännösten perusteella voidaan yksinkertaistetusti todeta, että hallinnollinen seuraamus tullaan jatkossa määräämään verotuksessa aina, kun laissa säädetyt edellytykset täyttyvät eli toisin sanoen aina, kun ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty. Käytännössä seuraamusmaksun määräämättä jättämisen tulisi jatkossa olla poikkeuksellista. Veronkorotusta määrättäessä on kuitenkin edelleen huomioitava rikosoikeudellisen seuraamuksen mahdollisuus ja ne bis in idem -periaate.

Tuloverotuksessa on toistaiseksi ollut käytössä vain yksi seuraamusmaksu eli veronkorotus. Lakiuudistuksen myötä tuloverotuksessa otetaan käyttöön myöhästymismaksu, joka määrätään veronkorotuksen sijaan tilanteissa, joissa verovelvollinen ei ole noudattanut ilmoittamisvelvollisuudelle säädettyä määräaika, mutta korjaa laiminlyöntinsä oma-aloitteisesti ennen verotuksen verovelvolliskohtaista päättymistä. Jos laiminlyöntiä ei kuitenkaan korjata oma-aloitteisesti, määrätään verovelvolliselle veronkorotus, vaikka verotus ei olisikaan vielä päätynyt. Verotuksen päättymisen jälkeen ilmenevästä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrättävä seuraamusmaksu on aina veronkorotus. Myöhästymismaksua ei siis voida määrätä enää verotuksen päättymisen jälkeen.

Uuden seuraamusmaksun säätämisen lisäksi lakiuudistuksella on myös tarkennettu veronkorotusta koskevia säännöksiä. Uudistuksen taustalla on ollut muun muassa veronkorotussäätelyyn liittyvät rakenteelliset ongelmat, joita ovat erityisesti eri veronkorotustasojen (VML 32.1–3 §) jyrkkä ero sekä ankarimman veronkorotussäännöksen suuri vaihteluväli ja huomattavan suuri enimmäismäärä. Säännöksiä uudistamiseen on vaikuttanut myös soveltamiskäytännön epäyhtenäisyys, mikä on aiheutunut muun muassa veronkorotuksen määräämisen harkinnanvaraisuudesta. Säännösten soveltamisongelmista kielii myös se, että laissa säädetyt enimmäismäärät eivät ole vastanneet verotuskäytäntöä. Seuraamusmaksujen taso onkin uudistuksen myötä pyritty asettamaan nykyistä verotuskäytäntöä vastaavaksi. Rajatumpien säännösten seurauksena myöhästymismaksu tai veronkorotus tulee jatkossa myös määrättäväksi eräissä sellaisissa tapauksissa, joissa veronkorotus on nykyisin jätetty määräämättä juurikin siihen liittyvän harkintavallan nojalla. Uudistusten

voimaan tulo saattaakin alkuun lisätä seuraamuksia koskevia muutoksenhakuja ennen uusien säännösten vakiintumista.

Koska seuraamusten määrittämisessä on kyse merkittävästä julkisen vallan käytöstä, on seuraamusten aina perustuttava laissa säädettyihin perusteisiin. Perustuslakivaliokunnan mukaan laissa onkin täsmällisesti ja selkeästi säädettävä maksuvelvollisuuden ja maksun suuruuden perusteista. Uudistuneissa veronkorotussäännöksissä veronkorotuksen määrästä säädetäänkin entistä tarkemmin, mikä tulee varmastikin edistämään seuraamusten ennakoitavuutta. Kaavamaisemmat ja rajatumpaa harkintavaltaa sisältävät säännökset tukevat osaltaan myös verotukselta yleisesti vaadittavaa tasapuolisuutta. Uusiin veronkorotussäännöksiin sisältyy kuitenkin myös tulkinnanvaraisuutta eikä lain säännösten sanamuoto ole siten täysin tyhjentävä. Säännöksissä on käytetty esimerkiksi ilmaisuja *ilmeinen piittaamattomuus*, *olosuhteisiin nähden merkittävä laiminlyönti* ja *vähäinen laiminlyönti*, joiden merkitys täsmentyy vasta uusien säännösten soveltamisen vakiintuessa. Verohallinto antanee myös myöhemmin yhtenäistämisharjojen tapaiset tulkintaohjeet uusien säännösten osalta yhdenmukaisen toiminnan varmistamiseksi.

Toukokuussa voimaan tulleet lakiuudistukset koskevat käytännössä kaikkia verovelvollisia, joten uudistuksessa on kyse huomattavasta verotukseen liittyvästä muutoksesta. Etenkin uusien menettelyjen käyttöönoton alkuvaiheessa uudistukset lisäävät varmastikin Verohallinnon resurssitarpeita niin henkilöstön kouluttamisen kuin verovelvollisten ohjauksen ja tiedottamisenkin osalta. Uudistuksista tiedottaminen tulee olemaan avainasemassa, jotta veronmaksajat ovat selvillä heitä koskevista muutoksista ja osaavat jatkossakin täyttää ilmoittamisvelvollisuutensa vaaditulla tavalla.

9 POHDINTA

Opinnäytetyön ensisijaisena tavoitteena oli tutkia, millainen on henkilöasiakkaan tuloverotuksessa sovellettava seuraamusmaksujärjestelmä ja miten se muuttuu lakiuudistuksen myötä. Jo kirjoitusprosessin alussa huomasin, että seuraamusjärjestelmää ymmärtääkseen on myös perehdyttävä tarkemmin varsinaiseen verotusmenettelyyn laajemmassa mittakaavassa. Näin ollen työn aihe laajeni käsittelemään seuraamusjärjestelmän lisäksi myös tuloverotuksen verotusmenettelyä. Aiheen valintaan vaikutti muun muassa oma mielenkiinto henkilöverotusta kohtaan ja erityisesti aiheen ajankohtaisuus. Lakimuutokset ovat tulleet voimaan 1.5.2018 ja niitä sovelletaan ensimmäisen kerän vuodelta 2018 toimitettavassa verotuksessa.

Alkuperäisenä tavoitteenani oli saada opinnäytetyö tehtyä jo syksyllä 2017, mutta prosessin alulle saaminen oli yllättävän vaikeaa. Vaikka tiesinkin alusta alkaen, että haluan tehdä opinnäytetyön verotukseen liittyen, oli aiheen löytäminen haastavin osuus koko prosessissa. Sopivan aiheen löydyttyä aloitin varsinaisen kirjoitusprosessin helmikuussa 2018 tarkoitukseni valmistua kevään aikana. Työn aikatauluttamiseen toi omat haasteensa se, että työskentelin koko prosessin ajan kokopäiväisesti. Kirjoittaminen painottuikin pääasiassa viikonlopuille. Vaikka olin varautunut siihen, että opinnäytetyön valmistuminen saattaa tästä syystä hieman venyä, onnistuin kuitenkin pysymään suunnitelman mukaisessa aikataulussa. Ajan käyttöön olisi kuitenkin voinut kiinnittää prosessin aikana enemmän huomiota ja jakaa kirjoitusurakkaa hieman tasaisemmin. Työn ja opiskelun yhteensovittamisessa korostuikin erityisesti oman ajanhallinnan ja sen suunnittelun tärkeys.

Verotus on käsitteenä hyvin laaja ja sen vuoksi aiheen rajaukseen tuli kiinnittää erityistä huomiota. Onnistuin kuitenkin mielestäni rajaamaan aiheen hyvin, vaikka se tarkentuikin lopulliseen muotoonsa vasta prosessin loppuvaiheessa. Vaikka verotusmenettelyä koskeva osio onkin melko laaja suhteessa seuraamusmaksuja käsittelevään osioon, on se kuitenkin aiheen kannalta kokonaisuudessaan tarpeellinen. Tavoitteenani oli kirjoittaa johdonmukaisesti etenevä työ, jonka perusteella lukija saisi aiheesta selkeän kokonaiskuvan ilman aikaisempaa tietoperustaa aiheesta. Sen vuoksi koin tärkeäksi kertoa seikkaperäisesti, miten tuloverotus toimitetaan ja mikä seuraamusmaksujen rooli on tässä kokonaisuudessa. Kaiken kaikkiaan koen, että lopputulos on onnistunut ja työn perusteella lukija saa melko kattavan kokonaiskuvan henkilöasiakkaan tuloverotuksen toimittamisesta ja tuloverotusta koskevien laiminlyöntien perusteella määrättävistä seuraamusmaksuista.

Vaikka itselläni oli aiheeseen jo entuudestaan pohjatietoja, työn kirjoittaminen edisti myös omaa oppimistani entisestään. Verotukseen liittyen on tarjolla paljon ja monipuolista lähdeaineistoa, johon perehtyminen laajensi omaa ammatillista osaamistani. Asianmukaisten lähteiden etsiminen ja valinta auttoivat myös jäsentelemään tietoja johdonmukaisemmin. Koska verotuksen toimittamisen on aina perustuttava lakiin, on myös ammatillisessa mielessä tärkeää perehtyä voimassaolevaan lainsäädäntöön ja siihen tuleviin muutoksiin.

Työ toteutettiin lainopillisena tutkimuksena, mikä oli selkeä valinta tämänkaltaisen työn toteuttamiselle. Työssä käsiteltyjä lakimuutoksia sovelletaan ensimmäistä kertaa vasta vuonna 2019, joten niistä ei ole vielä käytäntöön pohjautuvaa aineistoa. Koska lainoppi keskittyy lainsäädännön voimassa olevaan tilaan, valitulla menetelmällä saatiin parhaiten ja luotettavimmin vastaukset tutkimuskysymyksiin. Lähdeaineisto koostui pääasiassa laeista ja verotusmenettelylain muuttamisen valmisteluaineistoista. Lain tulkinnan apuna työssä käytettiin Verohallinnon antamia ohjeita ja päätöksiä sekä oikeuskirjallisuudesta eritoten Matti Myrskyn, Timo Rabinän ja Janne Myllymäen verotusmenettelyä koskevia teoksia. Valittu lähdeaineisto tukee mielestäni työn luotettavuutta, sillä työhön on löydetty asianmukaiset lait ja niitä täydentävä lähdeaineisto on ollut ajantasaista ja alalla arvostettua.

Koska työ on hyvin teoriapainotteinen, aihetta oli tarkoitus havainnollistaa erilaisten oikeustapausten ja veronkorotuksiin liittyvien tilastotietojen avulla. Teoriaosuuden työstäminen vei kuitenkin oman aikansa, ja havainnollistaminen jäi loppuen lopuksi harmittavan vähälle. Sain kuitenkin ujutettua tekstiin pari oikeustapausta tuomaan työhön konkreettista oikeuskäytännön näkökulmaa.

Jatkotutkimuksena aiheeseen voisi perehtyä tarkemmin juurikin oikeuskäytännön näkökulmasta. Olisi mielenkiintoista kartoittaa tarkemmin esimerkiksi sitä, millä tavalla Verohallinnon määräämät veronkorotukset ovat muuttuneet muutoksenhaun myötä verotuksen oikaisulautakunnassa ja mahdollisesti edelleen korkeimmissa oikeusasteissa ja millaiseksi seuraamusmaksukäytäntö on niiden valossa muotoutunut. Nyt voimaan tulleisiin lakiuudistusten tuomiin muutoksiin olisi myös kiinnostavaa palata muutamien vuosien päästä, kun uudistuksia on ehditty soveltaa käytännössä. Tällöin voisi tutkia esimerkiksi sitä, miten hyvin seuraamusmaksuja koskevat uudistukset ovat edistäneet niille asetettuja tavoitteita ja onko seuraamusmaksujen määräämisessä nähtävissä eroja aikaisempaan seuraamusmaksukäytäntöön verrattuna. Seuraamusmaksuja ja niiden määräytymistä voisi tutkia myös yhteisöjen tuloverotuksessa, sillä aiheeseen perehtyessäni törmäsin lukuisiin yhteisöille määrättyihin veronkorotuksiin liittyviin oikeustapauksiin.

LÄHTEET

Euroopan ihmisoikeussopimus. Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi, SopS 69/1999.

Hallintolaki 434/2003.

HE 91/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta.

HE 97/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Hirvonen A. 2011. Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17.

KHO 2012:98.

KHO 2016:153.

Kirjanpitolaki 1336/1997.

Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta 781/2013.

Laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa 13/2003.

Laki Verohallinnosta 503/2010.

Laki verotusmenettelystä 1558/1995.

Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 621/1999.

Myrsky M. & Räbinä T. 2015. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki: Alma Talent Oy.

PeVL 39/2017 vp. Perustusvaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä HE 97/2017 vp veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Rikoslaki 39/1889.

Räbinä T., Myrsky M. & Myllymäki J. 2017. Verotusmenettelyn perusteet. Helsinki: Alma Talent Oy.

Suomen perustuslaki 731/1999.

Tuloverolaki 1535/1992.

Valtioneuvoston kanslia 2015. Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma 29.5.2015. Hallituksen julkaisusarja 10/2015. Helsinki: Edita Prima.

Valtiovarainministeriö 2015. Valmis-hanke ja verotusmenettelyjen uudistaminen. Valtiovarainministeriön muistio 26.10.2015. Viitattu 3.3.2018, <http://vm.fi/documents/10623/1844434/Valmis-hanke+ja+verotusmenettelyjen+uudistaminen/1b224647-bbec-4c09-9491-a6c960c22bec>.

Valtiovarainministeriö 2017. Verotus reaaliaikaistuu ja seuraamusmaksut uudistuvat. Viitattu 3.3.2018, http://vm.fi/artikkeli/-/asset_publisher/verotus-reaaliaikaistuu-ja-seuraamusmaksut-uu-distuvat.

VaVM 26/2017 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä HE 97/2017 vp veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Verohallinnon päätös muiden verovelvollisten kuin yhteisöjen ja yhteisetuoksien verovuoden 2016 verotuksen päättymisestä 664/2017.

Verohallinnon päätös veroilmoituksen ja kiinteistötietojen korjausilmoituksen antamisesta 565/2017.

Verohallinnon päätös verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa 1116/2016.

Verohallinto 2000. Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. Viitattu 26.3.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47866/luottamuksensuojasta_verotusmenettelyss/.

Verohallinto 2012. Henkilöverotuksen käsikirja 2012. Verohallinnon julkaisu 43.12. Helsinki: Edita Prima Oy.

Verohallinto 2014. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus. Viitattu 25.2.2018. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48486/verovelvollisen_ilmoittamisvelvollisuus/.

Verohallinto 2015a. Valmis-hanke uudistaa verotusohjelmistot. Viitattu 3.3.2018, https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tietoa_verotuksesta/valmishanke_uudistaa_verotusohjelmisto2/.

Verohallinto 2015b. Verotuksen toimittamisen periaatteita. Viitattu 24.3.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49044/verotuksen_toimittamisen_periaatteit3/.

Verohallinto 2016. Verohallinnon strategia 2013–2018. Viitattu 30.3.2018, https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/verohallinnon_strategia_2013201/.

Verohallinto 2017a. Esitetyt veroilmoituksen tarkistaminen ja korjaaminen, yksityiskohtainen täyttöohje 2016. Viitattu 25.2.2018. https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/esitaytetyn_veroilmoituksen_tarkistamin2/.

Verohallinto 2017b. Veronkantoa, verotuksen toimittamista ja seuraamusmaksuja koskevat lait on hyväksytty. Verohallinnon tiedote 20.12.2017. Viitattu 3.3.2018, https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/uutiset/uutiset/2017/veronkantoa-verotuksen-toimittamista-ja-seuraamusmaksuja-koskevat-lait-on-hyv%C3%A4ksytty/.

Verohallinto 2017c. Muutoksenhaku tuloverotuksessa. Viitattu 12.3.2018, https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/verokortti-ja-veroilmoitus/veroilmoitus_ja_verotuspaato/muutoksenhaku/.

Verohallinto 2017d. Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2017 toimitettavaa verotusta varten. Viitattu 24.3.2018 ja 31.3.2018, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48275/verohallinnon-yhten%C3%A4ist%C3%A4misohjeet-vuodelta-2017-toimitettavaa-verotusta-varten/>.

Verohallinto 2018. Verohallinnon vuosikertomus 2017. Viitattu 3.5.2018, <https://vuosikertomus2017.vero.fi/luvut/kertymat-ja-asiakasmaarat/>.

Äimä K. 2017. Verotustiedot. Helsinki: Alma Talent Oy