
KOROTETTU VERONKOROTUS ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Tapio Lahtinen

Pro gradu -tutkielma

Toukokuu 2023

Helsingin yliopisto

Oikeustiede

Ohjaaja: Marjaana Helminen

Tiivistelmä

Tiedekunta/Osasto - Fakultet/Sektion – Faculty		Laitos - Institution – Department	
Oikeustieteellinen tiedekunta			
Tekijä - Författare – Author			
Tapio Lahtinen			
Työn nimi - Arbetets titel – Title			
Korotettu veronkorotus arvonlisäverotuksessa			
Oppiaine - Läroämne – Subject			
Vero-oikeus			
Työn laji/Arbetets art – Level	Aika - Datum – Month and year	Sivumäärä - Sidoantal – Number of pages	
Pro gradu -tutkielma	Toukokuu 2023	82	
Tiivistelmä - Referat – Abstract			
<p>Verohallinnon toimivaltaan kuuluvat verotus- ja veronkantomenettelyt sekä muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmät on uudistettu laajalla uudistushankkeella vuosien 2017–2021 aikana. Uudistushankkeen ensimmäisessä vaiheessa säädettiin laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2017), johon koottiin oma-aloitteisia veroja koskevat verotusmenettely- ja muutoksenhakusäännökset. Samalla seuraamusjärjestelmä – mukaan lukien veronkorotukset – uudistettiin. Uudistushankkeen seuraavissa vaiheissa myös muiden Verohallinnon kantamien verojen seuraamusjärjestelmät on uudistettu.</p> <p>Veronkorotus on hallinnollinen seuraamusmaksu verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Veronkorotuksella kannustetaan verovelvollisia antamaan oikean sisältöinen veroilmoitus. Verolainsäädäntö asettaa verovelvolliselle laajan ilmoittamisvelvollisuuden. Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, joka verovelvollisen tulee itse laskea, ilmoittaa ja maksaa verokausittain. Mikäli verovelvollinen havaitsee antamissaan veroilmoituksissa puutteita tai virheitä, tulee puutteet ja/tai virheet korjata oma-aloitteisesti antamalla verokaudelle oikaisuilmoitus. Verovelvolliselle on asetettu myös laaja velvollisuus antaa lisätietoja ja selvityksiä Verohallinnon pyynnöstä. Tällaisia pyyntöjä tehdään tyypillisesti veroilmoituksen antamisen jälkeen verovalvonnan yhteydessä.</p> <p>Uudet veronkorotussäännökset on tehty kaavamaisiksi ja vähemmän viranomaisarkintaa vaativiksi. Veronkorotuksissa on siirrytty subjektiivisesta moitearviosta objektiiviseen arviointiin, jossa veronkorotuksen määräämisen perusteena on yksinkertaistetusti puute tai virhe veroilmoituksella. Veronkorotuksen suuruus on porrastettu siten, että lähtökohtaisesti veronkorotus määrätään ns. perustason mukaisena (10 %), mutta veronkorotuksen tasoa voidaan tapauskohtaisesti korottaa tai alentaa, mikäli lakisääteiset edellytykset täyttyvät.</p> <p>Tämän pro gradu -tutkielman tarkoituksena on tutkia uusia veronkorotussäännöksiä. Erityisesti sitä, millä edellytyksillä Verohallinto voi määrätä veronkorotuksen korotettuna eli perustasoa suurempana sekä sitä, vaikuttaako verovelvollisen toiminta tai toimimattomuus veroilmoituksen antamisen jälkeen veronkorotuksen tasoon. Veronkorotuksen määrääminen korotettuna soveltuu lähinnä vakavimpiin ja/tai toistuviin ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönteihin. Vaikka verolainsäädäntö asettaa verovelvolliselle laajan selvitys- ja lisätietojen antovelvollisuuden, Verohallinto ei käytännössä voi rangaista verovelvollista korkeamman veronkorotuksen muodossa esimerkiksi veroilmoituksen antamisen jälkeen annettujen harhaanjohtavien tietojen johdosta. Veronkorotus määrätään, koska veroilmoitus on tietosisällöltään puutteellinen ja/tai virheellinen.</p>			
Avainsanat – Nyckelord – Keywords			
Arvonlisäverotus, verotusmenettely, verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus, veronkorotus			
Säilytyspaikka – Förvaringställe – Where deposited			
Muita tietoja – Övriga uppgifter – Additional information			

Sisälllys

Lyhenteet.....	iv
1. Johdanto	1
1.1 Tausta	1
1.2 Tutkimuskysymykset, menetelmä ja rajaukset.....	3
1.3 Lähteet ja rakenne	4
2. Arvonlisäverotus ja muodollinen vero-oikeus	5
2.1 Arvonlisäverotus	5
2.2 Oikeuslähteet.....	8
2.2.1 Aineellinen ja muodollinen vero-oikeus	8
2.2.2 Muodollisen vero-oikeuden oikeuslähteet	9
2.3 Menettelyuudistukset ja OVML.....	14
2.3.1 Verotusmenettelyn ja muutoksenhaun uudistaminen.....	14
2.3.2 OVML ja sen valmisteluaineiston merkitys oikeuslähteenä.....	18
3. Verovelvollisen Ilmoittamisvelvollisuus.....	23
3.1 Yleistä.....	23
3.2 Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus.....	26
3.3 Velvollisuus antaa oikaisuilmoitus.....	31
3.4 Velvollisuus lisätietojen antamiseen ja tositteiden esittämiseen.....	34
4. Veronkorotus osana verotuksen seuraamusjärjestelmää	37
4.1 Verotuksen seuraamusjärjestelmä	37
4.2 Yleistä veronkorotuksesta ja veronkorotuksen kohde.....	38
4.3 Veronkorotuksen määrääminen ja määräämättä jättäminen	43
4.3.1 Veronkorotuksen määrääminen.....	43
4.3.2 Veronkorotuksen määräämättä jättäminen.....	45
5 Veronkorotuksen määrääminen korotettuna	49

5.1 Veronkorotukset ja pääsääntö	49
5.2 Korotettu veronkorotus	51
5.2.1 Toistuva laiminlyönti	52
5.2.2 Toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta	53
5.2.3 Sovellettava veronkorotusprosentti	56
5.2.4 Lisätietojen ja selvitysten antamatta jättäminen.....	60
6. Yhteenveto ja johtopäätökset	66
Lähteet.....	71

Lyhenteet

arvonlisäverodirektiivi	yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY
AVL	arvonlisäverolaki (1501/1993)
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	hallituksen esitys
HL	hallintolaki (434/2003)
HOL	laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2019)
KHO	korkein hallinto-oikeus
OVML	laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
PeVL	perustuslakivaliokunnan lausunto
PeVM	perustuslakivaliokunnan mietintö
PL	perustuslaki (731/1999)
RL	rikoslaki (39/1889)
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö
Verohallintolaki	laki Verohallinnosta (503/2010)
Veronkorotuslaki	laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013)
VML	laki verotusmenettelystä (1558/1995)
vp	valtiopäivät

1. Johdanto

1.1 Tausta

Arvonlisävero on fiskaalisesti yksi merkittävimmistä veroista Suomessa. Vuonna 2022 arvonlisäveron nettokertymä oli noin 21 miljardia euroa, mikä vastaa yli neljäsosaa Suomen kokonaisverotuloista. Vaikka julkisuudessa esimerkiksi yhteisöverotus saa usein huomattavasti enemmän medianäkyvyyttä ja keskustelua, arvonlisävero on fiskaalisesti huomattavasti tärkeämpi vero. Yhteisöveron tuotto on enää reilu kolmasosa verrattuna arvonlisäveroon.¹

Yhteisöverotuksen suurempi näkyvyys mediassa ja poliittisessa keskustelussa voi johtua siitä syystä, että se on arvonlisäverotukseen verrattuna useammin verosuunnittelun kohteena. Yhteisövero välittömänä verona jää yritysten omaksi kustannukseksi, jolloin yrityksillä on intressi sen minimoimiseen. Sen sijaan arvonlisävero on kulutusvero, joka vyörytetään kuluttajien maksettavaksi, eikä verosuunnittelulle välttämättä ole yritysten näkökulmasta vastaavaa tarvetta. Arvonlisäverotuksessa ei ole nähtävissä vastaavaa kansainvälistä verosuunnittelua kuin yritysverotuksessa.² Riippumatta verosuunnittelun määrästä tai tarpeesta arvonlisäverojärjestelmän toimivuus ja verotuottojen turvaaminen on ensiarvoisen tärkeää koko hyvinvointiyhteiskuntamme rahoittamisen kannalta. Tätä vahvistaa entisestään se, että 2000-luvulla verotuksen painopistettä on pyritty siirtämään yhtiö- ja ansiotuloverotuksesta kohti kulutusverotusta.³

Arvonlisäverotus perustuu lähes täysin verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen.⁴ Arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 161 §:n 1 momentin mukaan sen, joka ryhtyy harjoittamaan 1 §:ssä tarkoitettua verollista toimintaa, on tehtävä ennen toiminnan aloittamista yritys- ja yhteisötietolaisissa (244/2001) tarkoitettu perustamisilmoitus. Vastaavasti toiminnan muutoksista ja lopettamisesta on tehtävä muutos- ja lopettamisilmoitus. Perustamisilmoituksen perusteella verovelvollinen merkitään arvonlisäverorekisteriin (AVL 172 §).

¹ Verohallinto 2023b, kuva 1.

² Tämä näkyy esimerkiksi veronkiertosäännöksen vähäisenä soveltamisena arvonlisäverotuksessa. Ks. Kallio ym. 2016, kohta 181 §.

³ Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti 2010, s. 16.

⁴ Koko verojärjestelmä perustuu pitkälti verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen. Ks. HE 191/2012 vp, s. 4; Verohallinnon ohje Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä, antopäivä 30.9.2016, dnro A93/200/2016, kohta 3.1.

Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, joka verovelvollisen tulee itse laskea, ilmoittaa ja maksaa jokaiselta verokaudelta.⁵ Vastaavasti verovelvollisen on korjattava veroilmoituksessa ilmenneet virheet ja puutteet oma-aloitteisesti.⁶ Verovelvollisen on Verohallinnon pyynnöstä toimitettava veroilmoituksen lisäksi ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä ne tositteet, jotka saattavat olla tarpeen veron määräämistä, päätöksen oikaisua tai muutoksenhakua varten (OVML 21 §). Verolainsäädäntö asettaa siten verollista liiketoimintaa harjoittaville velvoitteita. Yhteiskunnan intressissä on varmistaa, että nämä velvoitteet täytetään asianmukaisesti.

Uskottava verojärjestelmä tarvitsee toimiakseen oikeanlaiset kannusteet ja valvontaa. Arvonlisäveron oma-aloitteinen laskeminen, ilmoittaminen ja maksaminen tuskin toimisi ilman, että velvoitteiden laiminlyönneistä on säädetty seuraamuksia. Verotuksen seuraamusjärjestelmällä verovelvollisia kannustetaan ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseen määräajassa ja oikeansisältöisenä. Käytännössä kyse on rangaistusjärjestelmästä, jossa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönneistä voidaan määrätä erilaisia sanktioita.

Verotuksen seuraamusjärjestelmä muodostuu *hallinnollisista* ja *rikosoikeudellisista* seuraamuksista. Hallinnollisista seuraamuksista voidaan käyttää myös käsitettä hallinnolliset seuraamusmaksut, jotka muodostuvat myöhästymismaksusta, veronkorotuksesta ja laiminlyöntimaksusta. Rikosoikeudellisina seuraamuksina ovat sakko tai vankeus, jotka voidaan määrätä yleisessä tuomioistuimessa verorikoksen, kuten veropetoksen, seurauksena. Hallinnollisista seuraamusmaksuista säädetään verolainsäädännössä ja rikosoikeudellisista seuraamuksista pääosin rikoslaisissa.⁷ Edellä mainitut sanktiot koskevat lähinnä ilmoittamisen laiminlyönnejä. Mikäli veron maksaminen laiminlyödään, seurauksena on viivästyskorko sekä erilaiset perintään liittyvät toimenpiteet, kuten ulosotto tai verovelkojen julkaiseminen.⁸

⁵ Verohallinto 2022.

⁶ Verohallinto 2023a, kohta miten arvonlisäveroilmoituksen tietoja korjataan.

⁷ Rabinä 2022, s. 1401–1402.

⁸ Perintäkeinot ovat eriteltynä veronkantolain (11/2018) 41 §:ssä. Perintäkeinona pyritään aina valitsemaan sen mukaiseksi, mikä on tarkoituksenmukaista, kun verovelvollisen maksukyky on ensin arvioitu (HE 97/2017 vp, s. 123).

Arvonlisäverotuksen hallinnollisista seuraamusmaksuista, kuten veronkorotuksista, säädettiin aiemmin AVL:ssä.⁹ Verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevat säännökset on kuitenkin uudistettu vuosina 2017–2021 laajalla *uudistushankkeella*, joka on koskenut käytännössä kaikkia verolajeja. Uudistushankeen ensimmäisessä vaiheessa suurin osa AVL:n verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevista säännöksistä kumottiin. Verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevat säännökset uudistettiin ja koottiin uuteen lakiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016, OVML). Laki tuli voimaan 1.1.2017. OVML koskee kaikkia oma-aloitteisia veroja, joita ovat arvonlisäverotuksen lisäksi esimerkiksi vakuutusmaksuvero ja valmisteverot. OVML sisältää uudistetut säännökset muun muassa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden sisällöstä sekä hallinnollisista seuraamusmaksuista.

1.2 Tutkimuskysymykset, menetelmä ja rajaukset

Tämän opinnäytetyön aiheena on tutkia hallinnollisista seuraamusmaksuista veronkorotuksen määräämistä korotettuna OVML 38 §:n 2 momentin perusteella. Opinnäytetyössä tutkitaan myös sitä, vaikuttaako OVML 21 §:n mukaiseen selvityspyyntöön vastaamatta jättäminen veronkorotukseen. Kyse on lainopillisesta eli oikeusdogmaattisesta tutkimuksesta. Lainopin tehtävä on tutkia ja tulkita voimassa olevan oikeuden sisältöä.¹⁰ Varsinaiset tutkimuskysymykset voidaan tiivistää seuraavasti:

1. Milloin veronkorotus voidaan määrätä korotettuna OVML 38.2 §:n nojalla
2. Vaikuttaako OVML 21 §:n mukaisten lisätietojen ja selvitysten antamatta jättäminen veronkorotukseen.

Tutkimuskysymykset sijoittuvat siten osana laajempaa verotuksen seuraamusjärjestelmän kontekstia. Verotuksen seuraamusjärjestelmä sisältää useita sanktioita erilaisten velvollisuuksien laiminlyönneistä. Verolainsäädäntö asettaakin myös muita ilmoittamis- ja tiedonantovelvoitteita kuin pelkän velvollisuuden veroilmoituksen antamiseen oikean sisältöisenä. AVL asettaa velvollisuuden perustamis-, muutos- ja lopettamisilmoituksen sekä yhteenvetoilmoituksen antamiseen (AVL 17 luku). Tämän lisäksi verovelvollisen tulee esimerkiksi täyttää sivullisen tiedonantovelvollisuudesta aiheutuvat velvoitteet (OVML 5 luku). Mikäli kyseiset velvoitteet laiminlyödään, seurauksena voi olla laiminlyöntimaksu (OVML 39 §; VML 22 a §). Laiminlyöntimaksu rajataan tämän opinnäytetyön ulkopuolelle, koska kyse ei ole verovelvollisen oman veroilmoituksen antamisen laiminlyönneistä

⁹ Verohallinnon ohje, Oma-aloitteisten verojen veronkorotukset, 21.6.2012, diaarinumero A66/200/2012.

¹⁰ Määttä 2015, s. 11; Aarnio 2011, s. 1.

määrättävä sanktio. Myös myöhästymismaksu sekä maksamiseen ja perintään liittyvät seuraamukset, kuten viivästyskorot, rajataan opinnäytetyön ulkopuolelle.

Rikosoikeudelliset seuraamukset, kuten vankeustuomio törkeästä veropetoksesta, voidaan määrätä pitkälti samasta laiminlyönnistä kuin veronkorotus. Tässä opinnäytetyössä veronkorotusta tarkastellaan hallinnollisesta näkökulmasta eikä rikosoikeudellisia seuraamuksia käsitellä kuin mainintana. Rikosoikeudellisista seuraamuksista, itsekriminoinnista ja *ne bis in idem* -periaatteesta on kuitenkin olemassa kohtuullisen paljon Verohallinnon julkaisemaa ohjeistusta sekä muuta virallisaineistoa ja oikeuskirjallisuutta.¹¹

1.3 Lähteet ja rakenne

OVML:n säännökset ilmoittamisvelvollisuudesta ja hallinnollisista seuraamusmaksuista ovat varsin tuoreet. Säännösten soveltamisesta ei vielä ole juurikaan muodostunut – ainakaan korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) julkaisemaa – oikeuskäytäntöä.¹² Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta ja hallinnollisia seuraamusmaksuja koskevat säännökset ovat myös suurelta osin kansallisen määräämävallan, eli niin sanotun menettelyautonomian, piirissä eikä säännösten tulkintaan siten ole olemassa ylikansallisia oikeuslähteitä vastaavasti kuin esimerkiksi arvonlisäverotuksen aineellisissa säännöksissä.¹³ Opinnäytetyön aihe on siten korostuneen kansallinen. Tämän vuoksi opinnäytetyön päälähteinä käytetään lainvalmisteluaineistoa, Verohallinnon ohjeita ja oikeuskirjallisuutta.

Luvussa 2 käydään läpi lyhyesti arvonlisävero oma-aloitteisena verona, jako aineelliseen ja muodolliseen vero-oikeuteen sekä vuosina 2017–2021 suoritettu, laaja uudistushanke, jonka yhteydessä säädettiin myös OVML. luvussa 3 käsitellään verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta ja luvussa 4 veronkorotuksen määräämistä. Luvussa 5 käydään läpi korotettu veronkorotus. Luku 6 sisältää yhteenvedon ja johtopäätökset.

¹¹ Ks. esimerkiksi Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä, 30.9.2016, drno A93/200/2016; Ne bis in idem -periaate ja verotus, 18.10.2021; Laapas 2022; HE 191/2012 vp.

¹² Korkeimman hallinto-oikeuden internet-sivut. Vuosien 2020–3/2023 aikana KHO ei ole julkaissut yhtään päätöstä liittyen veronkorotuksiin. Ainoa seuraamusmaksuihin liittyvä julkaistu päätös on tapaus KHO 2022:149, joka koskee myöhästymismaksua.

¹³ Ks. kohta 2.2.

2. Arvonlisäverotus ja muodollinen vero-oikeus

2.1 Arvonlisäverotus

Veroilla kerätään tuloja veronsaajille, kuten valtiolle ja kunnille. Fiskaalisesti merkittävimmät verot ovat luonnollisten henkilöiden maksamat tuloverot ja arvonlisävero.¹⁴ Perustuslain (731/1999, PL) 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.¹⁵ Siten kaikista Suomessa maksettavista veroista on olemassa laintasoinen säädös, jossa on määritelty muun muassa se, mikä on verotuksen kohteena (esim. saatu tulo tai vaihdanta), miten vero lasketaan ja kuka on verovelvollinen. Tyypillisesti verolain alussa on määritelty, kenelle veroa suoritetaan. AVL 1 §:n 1 momentin mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle.

Arvonlisävero on *yleinen kulutusvero*. Arvonlisäveroa maksetaan lähtökohtaisesti kaikkien hyödykkeiden vaihdannasta ja kulutuksesta. Arvonlisävero on yleinen siinä mielessä, että veroa suoritetaan lähtökohtaisesti kaikista liiketoiminnan muodossa suoritetuista tavaroiden ja palvelujen myynneistä (AVL 1.1 §).¹⁶ Arvonlisäveroa suoritetaan myös kaikissa vaihdannan vaiheissa. Yleensä verovelvollinen on myyjä (AVL 2 §), joka lisää arvonlisäveron määrän myyntihintoihin. Veron kertyminen piilevänä tuotteiden hintoihin estetään laajalla vähennysoikeudella, jolloin arvonlisäveroa maksetaan jokaisessa vaihdannan vaiheessa vain kertyneestä ”arvonlisästä”.¹⁷

Vaikka varsinaisia arvonlisäverovelvollisia ovat tyypillisesti myyjät, ne eivät ole veron lopullisia maksajia. Veron maksavat sellaiset ostajat, joilla ei ole vähennysoikeutta ostoon sisältyvästä arvonlisäverosta.¹⁸ Käytännössä veron maksavat tuotteiden lopulliset kuluttajat, kuten kotitaloudet. Erotuksena yleisistä kulutusveroista verojärjestelmäämme sisältyy myös useita kulutusveroja, jotka eivät ole yleisiä. Kulutusveroja kannetaan vain tietyistä hyödykkeistä.¹⁹ Tällainen on esimerkiksi autovero (KHO 2002:62). Autoveroa suoritetaan

¹⁴ Verohallinto 2023b, kuva 1.

¹⁵ Vastaava säännös kuntien osalta PL 121.3 §.

¹⁶ AVL 4 luku sisältää poikkeukset myynnin verollisuudesta. Tällöin myynti on veroton, mutta vastaavasti myynteihin kohdistuvista ostoista ei myöskään ole vähennysoikeutta.

¹⁷ Anttila ym. Arvonlisäverotus, kappale 3, kohta Johdanto.

¹⁸ Arvonlisäverovelvollisen opas, kohta arvonlisäverojärjestelmä.

¹⁹ Juanto ym. 2018, s. 5.

siten vain tietyistä hyödykkeistä (ajoneuvoista) ja vain tietyssä vaihdannan vaiheessa (rekisteröinti / uuden auton käyttöönotto).

Verot voidaan jakaa välittömiin ja välillisiin.²⁰ *Välitöntä veroa* maksetaan saatujen tulojen perusteella. Esimerkiksi luonnolliset henkilöt maksavat tuloveroa saamastaan tulosta, kuten palkasta, osingosta ja luovutusvoitosta. Arvonlisävero on *välillinen vero*. Kuten edellä todettiin, myyjä on usein verovelvollinen suorittamaan arvonlisävero, mutta se ei ole veron lopullinen maksaja. Myyjä toimii välillisessä verotuksessa ikään kuin veronmaksajan ja Verohallinnon välissä veron kerääjänä ja tilittäjänä.²¹ Lainsäädännöllisesti verovelvollinen ja veron lopullinen maksaja ovat siten usein eri henkilöitä, mikä tuo välilliseen verotukseen omia erityispiirteitä.²²

Suomen arvonlisäverojärjestelmä perustuu vahvasti EU-oikeuteen. Suomi liittyi Euroopan unioniin (EU) 1.1.1995. Tällöin Suomi luovutti osan lainsäädäntövallasta EU:lle siten, että Suomen täytyy ottaa huomioon verolakeja säädettäessä EU-oikeus. EU-oikeuden merkitys kuitenkin vaihtelee riippuen siitä, mistä verolajista on kysymys.²³ EU-oikeuden vaikutus on erityisen vahva välillisessä verotuksessa, kuten arvonlisäverotuksessa. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 113 artiklan mukaan Neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi. Perustuen SEUT 113 artiklaan arvonlisäverotus on harmonisoitu EU:ssa neuvoston direktiivillä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY, arvonlisäverodirektiivi).

Direktiivit eivät ole suoraan sovellettavaa oikeutta. Direktiivejä käytetään tyypillisesti EU:n jaetun toimivallan alueilla, kun EU-oikeutta harmonisoidaan jäsenvaltioiden välillä. Direktiivit ovat tietynlaisia lainsäädäntöohjeita jäsenvaltioille, joiden tulee implementoida

²⁰ Hyttinen ym. 2019, s. 32.

²¹ Hyttinen ym. 2019, s. 32–33.

²² Verovelvollinen ja veron lopullinen maksaja voivat kuitenkin olla yksi ja sama henkilö myös arvonlisäverotuksessa. Esimerkiksi yksityishenkilön tuodessa maahan tavaroita EU:n ulkopuolelta, verovelvollinen on tavarantoimittaja – eli ostaja. Mikäli ostajalla ei ole vähennysoikeutta maahantuonnin arvonlisäverosta, jää maahantuonnin arvonlisävero ostajan lopulliseksi kustannukseksi.

²³ Välitöntä verotusta koskevat oikeuslähteet ovat vielä pitkälti kansallisia (Määttä 2014, s. 2).

direktiivin tavoite osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Direktiiviä ei kuitenkaan tarvitse implementoida sanatakkasti, vaan usein implementoinnissa on harkintamarginaalia.²⁴

Arvonlisäverodirektiivi on implementoitu osaksi Suomen oikeusjärjestystä arvonlisäverolain (1501/1993). Arvonlisäverodirektiivi ei siten aseta velvoitteita verovelvollisille, vaan verovelvollisuus ja veron määrän laskenta perustuvat arvonlisäverolakiin. Jotta EU-oikeus toteutuu tehokkaasti, tulee AVL:n säännöksiä kuitenkin tulkita niin pitkälle kuin mahdollista arvonlisäverodirektiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti.²⁵ Tietyissä tilanteissa verovelvollinen voi vedota suoraan EU-oikeuden tuomiin oikeuksiin omaksi edukseen.²⁶ Arvonlisäverodirektiiviä tulkitsee ylimpänä oikeusasteena Euroopan unionin tuomioistuin (EUT), jonka antamat ennakkoratkaisut ovat keskeisessä asemassa myös jäsenvaltioilla EU-oikeuden tulkintavaikutuksen johdosta.

Arvonlisäverotusta voidaan pitää kohtuullisen vaikeana ja tulkinnanvaraisena verolajina. Tämä johtuu ainakin osittain siitä, että arvonlisäverotus perustuu edellä kuvatusti vahvasti EU-oikeuteen, mikä näkyy oikeuslähteiden moninaisuutena. Kun tehdään arvonlisäverotusta koskevia ratkaisuja, eri oikeuslähteet ja niiden painoarvot tulee tuntea. Esimerkiksi myynnin veronalaisuus perustuu AVL:n – eli sinänsä kansallisiin – säännöksiin. AVL:n säännöksiä on kuitenkin tulkittava arvonlisäverodirektiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti. Viime kädessä arvonlisäverodirektiiviä tulkitsee EUT, jonka antamilla ratkaisuilla on siten epäsuoraa vaikutusta myös kansallisten säännösten tulkintaan. Pelkästään kansallisiin oikeuslähteisiin, kuten arvonlisäverolakiin ja sen esitöihin, tukeutumalla ei siten voida ratkaista useimpia arvonlisäverotukseen liittyviä oikeudellisia ongelmia. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että *kaikki* arvonlisäverotukseen liittyvät säännökset perustuisivat EU-oikeuteen. EU-oikeuden paino vaihtelee riippuen verolajista, mutta myös verolajin sisällä riippuen käsiteltävästä asiasta.

Tämän opinnäytetyön aiheena on hallinnollisista seuraamusmaksuista veronkorotukset. Jo tässä vaiheessa voidaan todeta, etteivät seuraamusmaksuja koskevat säännökset perustu

²⁴ Melander 2015, s. 107–108; Ojanen 2016, s. 45–47.

²⁵ EUT asiassa 26/62, Van gend & loos.

²⁶ ks. Rautio ja Tuominen 2020, s. 242–253, välitön oikeusvaikutus.

suoraan EU-oikeuteen, vaan säännökset ovat pitkälti kansallisia.²⁷ Tämä johtuu siitä, että seuraamusmaksut kuuluvat muodolliseen vero-oikeuteen, joka ei ole suoraan EU-sääntelyn piirissä. Seuraavassa käydään lyhyesti läpi jako aineelliseen ja muodolliseen vero-oikeuteen sekä OVML, joka sisältää ilmoittamisvelvollisuutta, seuraamusmaksuja, muuta verotusmenettelyä sekä muutoksenhakua koskevat säännökset. Oikeuslähteiden ymmärtäminen on keskeistä seuraamusmaksuja koskevien säännösten tulkinnassa.

2.2 Oikeuslähteet

2.2.1 Aineellinen ja muodollinen vero-oikeus

Vero-oikeutta voidaan systematisoida ja luokitella useilla eri tavoilla. Perinteinen tapa on jako aineelliseen ja muodolliseen vero-oikeuteen. *Aineellisella vero-oikeudella* tarkoitetaan niitä säännöksiä, joissa määritellään se, mikä aiheuttaa verovelvollisuuden, miten veron määrä lasketaan ja kuka on verovelvollinen.²⁸ Aineellisessa vero-oikeudessa on siten kyse siitä, mihin verotus kohdistuu, millä perusteella ja tietysti siitä, kuka veron lopulta maksaa. Käytännössä aineellisilla säännöksillä määritetään se, miten verovelkasuhde määräytyy veronsaajien ja verovelvollisten välillä.²⁹

Tällä perusteella arvonlisäverolakia voidaan pitää pääosin aineellisena verolakina. AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä. AVL sisältää myös tarkemmat määritelmät siitä, mitä tarkoitetaan myynnillä, tavaralla, palvelulla sekä ns. myyntimaasäännökset, joiden perusteella määritetään, milloin myynti tapahtuu Suomessa. Vastaavasti arvonlisäverolaissa on määritelty se, kuka lopulta on velvollinen suorittamaan veroa. AVL 2 §:n 1 momentin mukaan verovelvollinen on yleensä myyjä, josta on määritelty useita poikkeuksia.

Muodollisella vero-oikeudella tarkoitetaan niitä verotukseen liittyviä normeja, joilla annetaan viranomaiselle toimivaltaa, määritetään viranomaisen organisaatiota sekä yleensäkin säännöksiä verotuksen toimittamisesta, veron määräämistä, kannosta ja perinnästä. Myös muutoksenhakuun liittyvät säännökset ovat muodollista vero-oikeutta.

²⁷ Tämä ei tarkoita, ettei kansainvälisellä oikeudella olisi vaikutusta seuraamusmaksuja koskevaan sääntelyyn. Erityisesti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen *ne bis in idem* -periaate on vaikuttanut keskeisesti veronkorotuksia koskevaan sääntelyyn.

²⁸ Rabinä 2022, s. 1.

²⁹ Myrsky 2009, s. 182.

Muodollisen vero-oikeuden sääntöjä ovat käyttäytymisnormit, kompetenssinormit ja organisaationormit.³⁰ Muodollinen vero-oikeus on käsitteenä siten laajempi kuin verotusmenettely ja muutoksenhaku, jotka voidaan systematisoida muodollisen vero-oikeuden keskeiseksi osaksi.

Jako aineelliseen ja muodolliseen vero-oikeuteen ei ole tarkkarajainen. Aina ei ole myöskään selvää, voidaanko säännös luokitella osaksi aineellista vai muodollista vero-oikeutta. Esimerkiksi veronkorotuksissa on piirteitä sekä aineellisesta että muodollisesta vero-oikeudesta. Ensiksi veronkorotukset ovat suoraan liitännäisiä siihen veroon, jonka yhteydessä ne määrätään (aineellinen yhteys). Toiseksi veronkorotukset ovat seuraamuksia verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä (muodollinen yhteys). Se, kuuluuko tietty säännös aineelliseen vai muodolliseen vero-oikeuteen, on merkityksellinen ennen kaikkea säännöksen voimaantuloajankohdan kannalta. Aineellisia säännöksiä ei pääsääntöisesti säädetä takautuvasti, vaan niitä sovelletaan yleensä vain lain voimaantulon jälkeen syntyviin verovelkasuhteisiin.³¹

Jakoa aineellisen ja muodolliseen vero-oikeuteen ei voida pitää tarkkarajaisena myöskään säädöstasolla. Kuten edellä todettiin, arvonlisäverolakia voidaan pitää *pääosin* aineellisenä verolakina. Arvonlisäverolaki sisältää kuitenkin myös säännöksiä, jotka voidaan luokitella osaksi muodollista vero-oikeutta. Tällaisia ovat muun muassa arvonlisäverorekisteröintiin ja yhteenvetoilmoituksen antamiseen liittyvät säännökset. Siten sellaista jakoa, jossa OVML sisältää muodollisen ja AVL aineellisen vero-oikeuden säännökset, ei voi suoraan tehdä. OVML on yleislaki, joka sisältää keskeiset säännökset verotusmenettelystä ja muutoksenhausta kaikkien oma-aloitteisten verojen osalta. Sen sijaan säännökset, jotka koskevat vain arvonlisäverotusta, on sisällytetty arvonlisäverolakiin siitäkin huolimatta, että ne voitaisiin luokitella osaksi muodollista vero-oikeutta. Tässä opinnäytetyössä verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta ja hallinnollisia seuraamusmaksuja koskevat säännökset katsotaan kuuluvan osaksi muodollista vero-oikeutta.

2.2.2 Muodollisen vero-oikeuden oikeuslähteet

Ylikansallinen sääntely

³⁰ Rabinä 2022, s. 1–2.

³¹ Rabinä 2022, s. 21–24.

Kuten edellä kohdassa 2.1 on todettu, arvonlisäverotus perustuu vahvasti EU-oikeuteen. Tämä koskee kuitenkin ennen kaikkea aineellisia säännöksiä. EU-oikeus ei ole muodollisen vero-oikeuden alueella yhtä merkittävää. Euroopan unionin sopimuksen (SEU) 5 artiklan 1 kohdan mukaan unionin toimivalta määräytyy annetun toimivallan periaatteen mukaisesti. Unioni käyttää toimivaltaansa toissijaisuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta noudattaen. Annetun toimivallan periaate on määritelty SEU 4 artiklassa. Sen mukaan toimivalta, jota ei ole perussopimuksissa annettu unionille, kuuluu SEU 5 artiklan mukaisesti jäsenvaltioille. Siten EU:lla on toimivaltaa suhteessa jäsenvaltioihin vain, mikäli toimivalta on annettu sille perussopimuksissa. Mikäli EU:lle on annettu toimivaltaa, toimivaltaa kuitenkin käytetään toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen rajoissa.

Perussopimukset eivät sisällä säännöksiä, joilla EU:lle annettaisiin toimivaltaa hallintomenettelyyn liittyvissä kysymyksissä. Hallintomenettelyyn liittyvä säädösvalta on suurelta osin jäsenvaltioiden määräysvallassa. Kun hallintoviranomaiset soveltavat EU-oikeutta, hallintoviranomaisen noudattamat menettelyvaatimukset määräytyvät kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Voidaan puhua jäsenvaltioiden menettelyautonomiasta, joka ulottuu myös toimeenpanon oikeudellisiin tehosteisiin, kuten sanktioihin. Hallintomenettelyn yhtenäistämistä EU:ssa ei ole pidetty mahdollisena eikä toisaalta tarpeellisenä, koska jäsenvaltioiden menettelyautonomiasta on haittojen ohella myös hyötyjä.³²

Menettelyautonomia viittaa lähinnä viranomaisissa käytettävään menettelyyn. EU-oikeutta toimeenpannaan lähtökohtaisesti viranomaisissa, mutta se voi realisoitua myös tuomioistuinprosessissa.³³ Jäsenvaltioiden autonomia ulottuu myös tuomioistuinprosessiin, jolloin oikeuskirjallisuudessa käytetään termiä prosessiautonomia.³⁴ Hallintomenettely, muutoksenhaku ja siihen liittyvä sääntely kuuluvat siten jäsenvaltioiden itsenäisen päätösvallan alaan. Verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun sovelletaan lähtökohtaisesti kansallisia säännöksiä, vaikka kyse sinänsä olisi jonkun arvonlisäverolain aineellisen säännön soveltamisesta.³⁵

³² Mäenpää 2011, s. 299–301.

³³ Mäenpää 2011, s. 299.

³⁴ Ks. Helminen 2021, kappale 7.1.

³⁵ Rabinä 2022, s. 3–4.

Vaikka jäsenvaltioilla on menettely- ja prosessiautonomia, se ei tarkoita, että autonomia olisi rajoitukseton. Menettely- ja prosessiautonomiaa rajoittavat erityisesti kaksi EU-oikeuden oikeusperiaatetta: tehokkuus- ja vastaavuusperiaate.³⁶ Tehokkuusperiaatteen mukaan jäsenvaltioiden tulee taata kansalaisille ja yksityisille oikeushenkilöille tehokkaat oikeussuojakeinot EU-oikeuteen perustuvien oikeuksien toteuttamiseksi kansallisissa viranomaisissa ja tuomioistuimissa. Vastaavuusperiaate velvoittaa jäsenvaltiot käyttämään EU-velvoitteiden täytäntöönpanossa yhtä tehokkaita keinoja kuin kansallisten säädösten täytäntöönpanossa.³⁷

Myös SEU 4 artiklan 3 kohdan mukainen vilpittömän yhteistyön periaate on merkityksellinen. Artikla asettaa sekä positiivisen että negatiivisen velvoitteen jäsenvaltioille EU-oikeuden toteutumisesta. Ensiksi artikla sisältää aktiivisen velvollisuuden pyrkiä edistämään EU:n päämäärien toteutumista ja toiseksi velvoitteen pidättäytyä kaikista toimenpiteistä, jotka ovat omiaan vaarantamaan tavoitteiden saavuttamisen.³⁸ Artiklan perusteella jäsenvaltioiden pitää siten pyrkiä lojaalisti toteuttamaan EU-oikeutta, kuten toimeenpanemaan ja soveltamaan arvonlisäverojärjestelmää arvonlisäverodirektiivin mukaisesti. Vilpittömän yhteistyön periaatetta kutsuttiinkin aikaisemmin lojaliteettiperiaatteeksi.³⁹

Vilpittömän yhteistyön periaate tai EU-oikeus eivät kuitenkaan edellytetä, että kansallisen tuomioistuimen olisi jätettävä soveltamatta kansallisia menettelysääntöjä tilanteessa, jossa kansallinen *lainvoimainen* päätös osoittautuu EU-oikeuden vastaiseksi.⁴⁰ EU-oikeus ei siten pakota kansallisia tuomioistuimia purkamaan esimerkiksi arvonlisäverotusta koskevaa verotuspäätöstä sen jälkeen, kun siitä on tullut lainvoimainen, vaikka verotuspäätös osoittautuisi EU-oikeuden vastaiseksi. EUT:n mukaan on tärkeää muun muassa oikeusrauhan ja oikeussuhteiden vakauden kannalta, ettei lainvoimaisia päätöksiä kyseenalaisteta.⁴¹

³⁶ Rabinä 2022, s. 4–5.

³⁷ Rautio ja Tuominen 2020, s. 210–211; 215.

³⁸ Rautio ja Tuominen 2020, s. 206.

³⁹ Rautio ja Tuominen 2020, s. 207.

⁴⁰ EUT Asiassa C-234/04, Kapferer, tuomion kohta 21.

⁴¹ EUT Asiassa C-234/04, Kapferer, tuomion kohta 20.

Muodolliseen vero-oikeuteen on vaikuttanut myös muu ylikansallinen sääntely. Euroopan ihmisoikeussopimuksella (EIS) ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (EIT) oikeuskäytännöllä on ollut merkittävää vaikutusta menettelyllisissä oikeusturvatakeissa ja niitä koskevissa periaatteissa, kuten itsekriminointisuojoissa, suullisessa käsittelyssä sekä kaksoisrangaistavuuden kiellossa.⁴² Näistä viimeisestä käytetään vakiintuneesti myös käsitettä *ne bis in idem* -periaate, joka on erityisen merkityksellinen, kun käsitellään veronkorotuksia. Suomen tulee noudattaa EIS:n ja EIT-oikeuskäytännön asettamia velvoitteita. Mikäli velvoitteet laiminlyödään, voivat esimerkiksi yksityishenkilöt viedä epäilyn sopimusrikkomuksen EIT:n arvioitavaksi EIS 34 artiklan mukaisena yksilövalituksena. Rangaistusluonteista seuraamuksesta, kuten veronkorotuksesta, voidaan valittaa kansallisessa tuomioistuimessa, mutta asia voidaan saattaa EIS 6 artiklan perusteella myös EIT:n arvioitavaksi.⁴³

Yhteenvetona voidaan todeta, että muodolliseen vero-oikeuteen liittyvä sääntely on pääosin kansallista. Tämä pätee myös arvonlisäverotuksessa, joka on harmonisoitu kaikkia EU-valtioita koskevalla yhteisellä arvonlisäverodirektiivillä. Kun otetaan huomioon EU-oikeuden (tehokkuus- ja vastaavuusperiaate) ja EIS/EIT:n asettamat reunaehdot (mm. kaksoisrangaistavuuden kieltö), voi kansallinen lainsäätäjä kohtuullisen vapaasti säätää verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta ja hallinnollisista seuraamusmaksuista, jotka voidaan edellä kuvatusti systematisoida osaksi muodollista vero-oikeutta. Tämä näkyy myös säännösten soveltamisessa ja tulkinnassa. Kun arvioidaan verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta ja sen laiminlyönnistä määrättäviä seuraamuksia, lainsoveltajan ei yleensä tarvitse tuntea arvonlisäverodirektiiviä eikä EUT:n ja EIT:n oikeuskäytäntöä. Säännösten tulkinnassa voidaan yleensä tukeutua kansallisiin oikeuslähteisiin, kuten lain esitöihin ja KHO:n julkaisemiin ennakkopäätöksiin. Tämä pätee erityisesti, kun kyse on ns. puhtaan verotusmenettelyn tilanteista, jolloin itsekriminointisuoja ja kaksoisrangaistavuuden kieltö eivät saa vastaavaa painoa.

Kansallinen sääntely

Ylikansallisen sääntelyn paino on vähäisempää muodollisen vero-oikeuden alueella. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että sääntelyä olisi määrältään vähän, vaan lähinnä sitä, että sääntely on suureksi osaksi kansallista. PL 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään aina laintasoisella

⁴² Rabinä 2022, s. 7.

⁴³ Helminen 2021, kohta 7.1.1 prosessiautonomia.

säännöksellä. Laista tulee ilmetä yksiselitteisesti verovelvollisuuden piiri. Lain tulee olla niin tarkka, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta on sidottua harkintaa.⁴⁴ PL 81 § koskee kuitenkin lähinnä aineellista verolainsäädäntöä sekä oikeusturvaa eikä yleisesti verotusmenettelyä.⁴⁵ PL 80 §:n 1 momentin 2 virkkeen mukaan lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Käytännössä PL 80.1 § velvoittaa säätämään keskeisistä verotusmenettelyyn liittyvistä oikeuksista ja velvollisuuksista, kuten ilmoittamis- ja esittämisvelvollisuudesta, laintasoisella säädöksellä.⁴⁶

Arvonlisäverotuksessa muodollisen vero-oikeuden keskeiset laintasoiset säädökset ovat laki Verohallinnosta (503/2010, Verohallintolaki), OVML⁴⁷ ja veronkantolaki (11/2018, VKL). Kyseiset lait sisältävät muodollisen vero-oikeuden ”kulmakivet”. Verohallintolaki sisältää säännökset Verohallinnon tehtävistä ja organisaatiosta, OVML säännökset verotusmenettelystä ja muutoksenhausta sekä VKL säännökset veronkannosta ja perinnästä. Lisäksi hallintolaki (434/2003, HL) ja laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2019, HOL) täydentävät edellä mainittua verolainsäädäntöä. Muodollinen vero-oikeus onkin läheisessä suhteessa hallinto-oikeuteen. Verolakeja on täsmennetty useilla eri asetuksilla.⁴⁸

PL 80 §:n 2 momentin mukaan myös muu viranomaisen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määräytyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu. Erityisenä syynä voi olla lähinnä tilanne, kun kyse on teknisestä ja vähäisiä yksityiskohtia koskevasta sääntelystä, johon ei liity merkittävää harkintavallan käyttöä.⁴⁹ Perustuslakivaliokunta on korostunut, että lainsäädäntövaltaa ei tule osoittaa ministeriöitä alemmalla viranomaistalolle kuin poikkeuksellisesti.⁵⁰

⁴⁴ HE 1/1998 vp, s. 134.

⁴⁵ Rabinä 2022, s. 115.

⁴⁶ Rabinä 2022, s. 116.

⁴⁷ Laki verotusmenettelystä (1558/1995, VML) on tietynlainen ”sisarlaki” verrattuna OVML:ään. VML koskee ennen kaikkea tuloverotusta, mutta OVML sisältää siihen viittauksia, minkä vuoksi sen säännöksillä on merkitystä myös arvonlisäverotuksessa.

⁴⁸ Esimerkiksi Valtioneuvoston asetus Verohallinnosta (562/2010), Valtioneuvoston asetus Verohallinnon yksiköistä (713/2020) ja Valtioneuvoston asetus oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (1355/2016, OVMA). Asetuksilla ei kuitenkaan ole keskeistä merkitystä verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden tai hallinnollisten seuraamusmaksujen kannalta.

⁴⁹ HE 1/1998 vp, s. 133.

⁵⁰ PeVM 10/1998 vp, s. 23.

Perustuslakivaliokunnan kannanotosta huolimatta verolainsäädännössä on kohtuullisen paljon säännöksiä, joissa Verohallinnolle on delegoitu lainsäädäntövaltaa. Tällainen säännös on esimerkiksi OVML 16 §:n 2 momentti, joka koskee veroilmoituksella annettavia tietoja. Säännöksen mukaan Verohallinto antaa tarkemmat määräykset annettavista tiedoista. Verohallinto voi antaa ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä silloin, kun ilmoittamisvelvollisuus on verovalvonnallisesti ilmeisen tarpeetonta. Verohallinto ei kuitenkaan ole antanut kyseisen delegointisäännöksen perusteella erillistä määräystä arvonlisäveroilmoituksen sisällöstä. Se, mitä tietoja arvonlisäveroilmoituksessa tulee ilmoittaa, on kuitenkin pitkälti Verohallinnon päätettävissä, kuten delegointisäännöksestä ilmenee. Käytännössä veroilmoituksella annettavat tiedot ilmenevät itse veroilmoituksesta. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta käsitellään tarkemmin kohdassa 3.

2.3 Menettelyuudistukset ja OVML

2.3.1 Verotusmenettelyn ja muutoksenhaun uudistaminen

Verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskeva lainsäädäntö on tärkeää useista syistä. Selkeät menettelysäännöt ovat tärkeitä verovelvollisen oikeusturvan kannalta, mutta säännökset vaikuttavat keskeisesti myös hallinnolliseen tehokkuuteen ja mahdollistavat verotuksen tuloksellisen toimittamisen. Toimiva verotusmenettely edistää myös aineellisesti oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toteutumista. Oikeusturva ja hallinnollinen tehokkuus voivat tietyissä tilanteissa olla ristiriidassa keskenään, mutta usein ne ovat yhteensovitettavissa. Verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevat säännökset tulisi olla mahdollisimman selkeitä, ymmärrettäviä ja johdonmukaisia.⁵¹

Yhtenä verotusmenettelyn ja muutoksenhaun keskeisenä ongelmana pidettiin aiemmin sitä, että menettelysäännöksissä oli merkittäviä eroja eri verolajien kesken. Erityisesti tämä näkyi muutoksenhakuvaiheessa.⁵² Käytännössä erot johtuivat siitä, että eri verolajien menettelyä koskevaa lainsäädäntöä on rakennettu eri ajanjaksoina ja verolajikohtaisesti.⁵³ Oma-aloitteisia veroja koskevat verotusmenettelysäännökset sisältyivät vielä ennen OVML:n säätämistä omiin, verolajikohtaisiin lakeihin, jolloin kyseinen verolaki sisälsi sekä aineelliset että verotusmenettelysäännökset.⁵⁴ Lienee selvää, että menettelysäännösten

⁵¹ Myrsky – Rabinä 2015, s. 829, 827.

⁵² Myrsky – Rabinä 2015, s. 834.

⁵³ Ritari – Vigren 2017, s. 19.

⁵⁴ HE 29/2016 vp, s. 12.

verolajikohtaiset erot lisäävät hallinnollista taakkaa esimerkiksi verotarkastuksella, joka kohdistuu useisiin verolajeihin. Tällöin Verohallinto joutuu arvioimaan jokaisen verolajin kohdalla erikseen muun muassa veron määräämiseen tai päätöksen oikaisuun liittyvät määräajat, mikäli verotarkastuksessa on ilmennyt ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntejä.⁵⁵ Kun säännökset ovat mahdollisimman yhtenevät ja ymmärrettävät, pystytään verot ja veronkorotukset määräämään hallinnollisesti tehokkaasti, mutta myös yhdenvertaisesti.

Eri verolajien verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevat säädökset on uudistettu keskeisiltä osin 2010-luvun jälkipuoliskolla ja 2020-luvun alussa. Uudistukset perustuvat pääosin pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelmaan, jonka yksi keskeisistä tavoitteista oli Suomen talouden ja työllisyyden kasvattaminen sekä varmistaa julkisten palveluiden rahoitus. Näihin tavoitteisiin pyrittiin erilaisilla rakenneuudistuksilla.⁵⁶ Uudistuksia jatkettiin pääministeri Sanna Marinin hallituskaudella.⁵⁷ Verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun liittyen keskeisenä tavoitteena oli uudistaa, yhdenmukaistaa ja yksinkertaistaa Verohallinnon toimivaltaan kuuluvat verotus- ja veronkantomenettelyt sekä verotuksen muutoksenhaku- ja seuraamusmaksujärjestelmät. Samalla pyrittiin edistämään sähköisiä toimintatapoja ja verotuksen reaaliaikaisuutta.⁵⁸

Juha Sipilän hallitusohjelmaan kirjattiin myös valmisteverotuksen, autoverotuksen ja maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtäminen Verohallinnon toimivaltaan.⁵⁹ Maahantuonnin arvonlisäverotusta sekä auto- ja valmisteverotusta koskeva toimivalta siirtyikin Tullilta Verohallinnolle vuosina 2017–2018. Toimivallan siirron seurauksena noin 200 Tullin entistä työntekijää siirtyi Verohallinnon palvelukseen siten, että alkuvaiheessa auto- ja valmisteverotuksessa käytettiin edelleen Tullin tietojärjestelmiä. Siirron tavoitteena oli keskittää verotus entistä selvemmin yhteen asiantuntijaorganisaatioon, mikä mahdollistaa yhden luukun periaatteen toteutumisen verotuksessa sekä Verohallinnon uuden verotusohjelmiston hyödyntämisen myös auto- ja valmisteverotuksessa. Tullilla on kuitenkin edelleen rajoitettua toimivaltaa maahantuonnin arvonlisäverotuksessa ja

⁵⁵ Menettelysäännöt on uudistettu muutosverotuksen määräaikojen osalta. Uudistuksen tavoitteena oli muun muassa se, että määräajat olisivat yhtenäiset eri verolajien välillä. Timo Räbinä ja Jukka Rautajuuri käyttävät muutosverotuksen määräaikojen yhtenäistämistä termiä ”historiallinen”. (Räbinä – Rautajuuri 2017, s. 31.)

⁵⁶ Juha Sipilän hallitusohjelma, s. 10–11.

⁵⁷ HE 54/2020 vp s. 6.

⁵⁸ Juha Sipilän hallitusohjelma, s. 43.

⁵⁹ Juha Sipilän hallitusohjelma, s. 43.

valmisteverotuksessa.⁶⁰ Apteekkiverotus siirrettiin myös Verohallinnon toimivaltaan vuoden 2017 alussa. Samassa yhteydessä vanha apteekkimaksu kumottiin ja säädettiin uusi apteekkiverolaki (770/2016), johon sovelletaan OVML:ää.⁶¹

Juha Sipilän hallituksen verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevat uudistukset kytkeytyvät osaksi Verohallinnon laajaa tietojärjestelmien kehittämishanketta (Valmis-hanke), joka on suoritettu vuosina 2013–2021.⁶² Vielä 2010-luvun alkupuolella Verohallinnossa oli käytössä yli 70 erillistä ohjelmistoa. Kyseiset ohjelmistot olivat vanhentuneita ja elinkaarensa lopussa, eikä niitä ollut mahdollista kehittää vastaamaan nykyisiä tarpeita. Sittemmin vanhat ohjelmistot korvattiin vaiheittain uudella Gentax-valmisohjelmistolla.⁶³ Gentax ei ole Verohallinnon oma ohjelmisto, vaan kyse on ulkomaalaisesta lisenssiohjelmistosta, joka on konfiguroitu Suomen verojärjestelmän tarpeita varten. Gentax on yksi maailman käytetyimpiä valmisohjelmistoja.⁶⁴ Verotusmenettelyä koskevan lainsäädännön uudistaminen oli kustannussyistä tarkoituksenmukaista toteuttaa samanaikaisesti Valmis-hankkeen kanssa.⁶⁵ Valmis-hankeella tavoiteltiin huomattavia vuosittaisia säästöjä, ja menettelyuudistukset olivat keskeisessä osassa tavoitteisiin pääsemisen kanssa.⁶⁶ Verovelvolliselle siirtyminen Gentax-valmisohjelmistoon näkyy erityisesti siinä, että veroasiat voidaan hoitaa OmaVeron kautta.⁶⁷

Menettelyuudistukset toteutettiin neljällä – varsin laajalla – lakipaketilla, joiden sisältämien lakien voimaantulo vaiheistettiin Verohallinnossa käyttöönotettavan Gentax-valmisohjelmiston kanssa. Menettelyuudistukset on toteutettu vaiheittain, jotta täytäntöönpano toteutuu hallittavasti ja sujuvasti.⁶⁸ Menettelyuudistusten *ensimmäinen* lakipaketti koski pääosin oma-aloitteisia veroja siten, että lakiuudistukset tulivat voimaan 1.1.2017. Samassa yhteydessä muutettiin kaikkien verolajien verotuksen muuttamista, veron määräämistä ja muutoksenhakua koskevat säännökset. Myös yleiset menettelysäännökset

⁶⁰ HE 159/2016 vp, s. 1–2, 15, 22; HE 45/2017 vp, s. 1–2, 33, 52.

⁶¹ HE 29/2016 vp, s. 105–108.

⁶² Alun perin Valmis-hanke ajoittui vuosiin 2013–2019. Käytännössä se kuitenkin jatkui vielä vuoteen 2021 asti, kun myös auto- ja valmisteverotusta koskeva menettelylainsäädäntö uudistettiin. Tällöin myös auto- ja valmisteverotus siirtyi Gentax-valmisohjelmiston piiriin (Valtiovarainministeriö 2020).

⁶³ Verohallinto 2015a.

⁶⁴ Verohallinto 2018; Verohallinto 2015 b, kohta Valmis-hankkeen yhteistyökumppanit.

⁶⁵ HE 29/2016 vp, s. 10.

⁶⁶ HE 29/2016 vp, s. 111.

⁶⁷ Jarva 2022, s. 469.

⁶⁸ VaVM 34/2016 vp, s. 3.

yhtenäistettäisiin verolajikohtaisia välttämättömiä poikkeuksia lukuun ottamatta.⁶⁹ Verohallinto oli siirtynyt Gentax-valmishohjelmiston käyttöön perintö- ja lahjaverotuksen osalta jo vuonna 2016.⁷⁰ Ensimmäisen lakipaketin perusteella säädettyä OVML:ää käsitellään tarkemmin kohdassa 2.3.2.

Menettelyuudistuksen *toinen* lakipaketti koski lähinnä tuloverotusta. Lait tulivat voimaan 1.11.2017. Tässä yhteydessä uudistettiin muun muassa ennakonkantoon ja koronlaskentaan liittyviä säännöksiä.⁷¹ Lakimuutokset eivät ole keskeisiä arvonlisäverotuksen eivätkä seuraamusmaksujen kannalta.⁷²

Kolmas lakipaketti koski tulo-, kiinteistö-, varainsiirto- sekä perintö- ja lahjaverotusta. Tässä yhteydessä säädettiin muun muassa verotuksen verovelvolliskohtaisesta päättymisestä sekä täydentävästä verotuspäätöksestä.⁷³ Tämän opinnäytetyön kannalta merkittävää oli verotuksen seuraamusjärjestelmän yhtenäistämisen ja yksinkertaistamisen jatkaminen tuloverotuksen, kiinteistöverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen sekä varainsiirtoverotuksen osalta. Seuraamusjärjestelmä pyrittiin tässä yhteydessä säätämään siten, että se vastaa mahdollisimman pitkälle oma-aloitteisten verojen seuraamusjärjestelmää ottaen kuitenkin huomioon maksuunpantavien ja oma-aloitteisten verojen erityispiirteet.⁷⁴ Lait tulivat voimaan 1.5.2018 muilta osin, mutta uusi veronkantolaki sekä varainsiirto- ja kiinteistöverolain muutokset vasta 1.11.2019.⁷⁵ Lakimuutosten jälkeen VML:n veronkorotukset ovat rakenteeltaan ja useilta osin jopa sanamuodoltaan identtisiä verrattuna OVML:n veronkorotuksiin. Lakiuudistusten perustuslainmukaisuus on myös arvioitu perustuslakivaliokunnassa.⁷⁶

⁶⁹ Lakipakettia koskeva hallituksen esitys HE 29/2016 vp ja valtiovarainvaliokunnan mietintö VaVM 9/2016 vp. Lakipaketista ei ole annettu perustuslakivaliokunnan lausuntoa.

⁷⁰ Verohallinto 2018, kohta Hankkeen kulku.

⁷¹ HE 237/2016 vp, s. 1–2, 31; Ritari 2016, asiantuntijalausunto.

⁷² Lakipakettia koskeva hallituksen esitys HE 237/2016 vp ja valtiovarainvaliokunnan mietintö VaVM 34/2016 vp. Myöskään tästä lakipaketista ei ole annettu perustuslakivaliokunnan lausuntoa.

⁷³ Lakipakettia koskeva hallituksen esitys HE 97/2017 vp, valtiovarainvaliokunnan mietintö VaVM 26/2017 ja perustuslakivaliokunnan lausunto 39/2017 vp.

⁷⁴ HE 97/2017 vp, s. 70.

⁷⁵ HE 97/2017 vp, s. 2.

⁷⁶ PeVL 39/2017 vp.

Menettelyuudistusten *neljäs* lakipaketti koski pääosin auto- ja valmisteverotusta.⁷⁷ Uudistukset tulivat voimaan 1.1.2021. Auto- ja valmisteverotusta koskeva toimivalta oli siirretty Verohallintoon jo vuoden 2017 alusta, mutta verolajeja koskevat menettelyuudistukset tehtiin vasta tässä yhteydessä, kun Verohallinto siirtyi käyttämään Gentax-valmisohjelmistoa.⁷⁸ Uudistuksen yhteydessä valmiste- ja autoverotuksen verotus- ja veronkantomenettelyjä sekä muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmiä yhtenäistettiin muiden Verohallinnon kantamien verojen menettelyjen kanssa. Valmisteverotuksesta tuli oma-aloitteinen vero, johon sovelletaan OVML:ää ja autoverotukseen säädettiin uusi autoverolaki (777/2020, AutoveroL).⁷⁹ Lakipaketin yhteydessä tehtiin muutoksia myös OVML:n veronkorotuksia koskevaan säännökseen.⁸⁰ Tämän lisäksi AutoveroL:n 92–93 §:iin säädettiin autoverotusta koskevat veronkorotussäännökset, jotka ovat myös monelta osin OVML:ää ja VML:ää vastaavat.⁸¹ Lakipaketin perustuslainmukaisuus on arvioitu perustuslakivaliokunnassa.⁸²

2.3.2 OVML ja sen valmisteluaineiston merkitys oikeuslähteenä

Valmis-hankkeeseen kytkeytyvien verotusmenettelyuudistusten osana säädettiin OVML. Nimensä mukaisesti laki koskee oma-aloitteisia veroja – myös arvonlisäverotusta. Kuten muidenkin verolakien osalta, lainvalmistelu on tehty valtiovarainministeriössä. Laki on valmisteltu yhteistyössä Verohallinnon kanssa.⁸³ OVML tuli voimaan 1.1.2017 siten, että lakia sovelletaan voimaantulopäivänä ja sen jälkeen alkavan verokauden verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun. Lain voimaantulosta säädettiin useita poikkeuksia. Nämä poikkeukset koskivat esimerkiksi muutoksenhakua ja päätösten tiedoksiantoa. OVML on yleinen menettelylaki, joka on laadittu rakenteeltaan VML:ää vastaavaksi.⁸⁴ OVML on yleislaki, joka väistyy, mikäli erityislaissa, kuten

⁷⁷ Lakipakettia koskeva hallituksen esitys HE 54/2020 vp, valtiovarainvaliokunnan mietintö VaVM 16/2020 ja perustuslakivaliokunnan lausunto 21/2020 vp.

⁷⁸ HE 54/2020 vp, s. 6.

⁷⁹ Kivimies – Luikku 2022, s. 208–212.

⁸⁰ OVML 37 §:n 2 momenttiin tehtiin valtiovarainvaliokunnan mietinnön VaVM 16/2020 vp perusteella lisäys: ”tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi 38 §:n 4 momentissa tarkoitettussa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta”. Muutoksen jälkeen OVML:n, VML:n ja autoverolain veron määräämättä jättämistä koskevat säännökset ovat identtisiä säännösviitauksia lukuun ottamatta.

⁸¹ HE 54/2020 vp, s. 150 yksityiskohtaiset perustelut autoverolain 93 §:stä: ”Säännös vastaisi asiasisällöltään osittain verotusmenettelylain 32 a §:ää.”, vastaavasti s. 186: ”Valmisteverotuksen ja autoverotuksen seuraamusjärjestelmä yhtenäistettäisiin vastaamaan muussa verotuksessa jo aiemmin käyttöön otettua seuraamusjärjestelmää”.

⁸² PeVL 21/2020 vp.

⁸³ HE 29/2016 vp, s. 119.

⁸⁴ HE 29/2016 vp, s. 76.

arvonlisäverolaissa säädetään siitä poikkeavasti (OVML 1.2 §). Esimerkiksi ennakkoratkaisumenettelystä on säädetty arvonlisäverolaissa.⁸⁵

OVML:n säätämisen tavoitteena oli lainsäädännön rakenteellinen yhtenäistäminen ja selkeyttäminen kokoamalla eri verolakien menettelysäännökset yhteen lakiin kuitenkin siten, että asianomaisiin verolakeihin jäisi kyseisiä verolakeja koskevat erityismenettelysäännökset. Yhtenäiset säännökset mahdollistavat Verohallinnon toiminnan tehostumisen, parantavat verovelvollisen oikeusturvaa ja keventävät verovelvollisten hallinnollista taakkaa.⁸⁶

OVML sisältää yhteensä 12 lukua. Tämän opinnäytetyön kannalta keskeisiä ovat luvut 4 ja 7. Luku 4 sisältää säännökset verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta eli muun muassa siitä, kuka on velvollinen antamaan veroilmoituksen, mihin mennessä, miten ilmoitus annetaan sekä veroilmoituksen tietosisältövaatimuksista. Luku 7 sisältää hallinnollisia seuraamusmaksuja – myös veronkorotuksia – koskevat säännökset. OVML:ää on muutettu jo 15 kertaa. Muutokset, jotka koskevat verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta ja veronkorotuksia, ovat kuitenkin suhteellisin vähäisiä.

OVML on ollut voimassa tätä kirjoittaessa yli 6 vuotta. Kyse on siten vielä kohtuullisen tuoreesta lainsäädännöstä. OVML:n keskeisenä tulkintalähteenä toimii edelleen vahvasti sen valmisteluaineisto. Tyypillisesti lainvalmisteluaineiston painoarvo oikeuslähteenä on korkeampi uuden lain tulkinassa, kun merkittävää oikeuskäytäntöä ei vielä ole muodostunut. Lainvalmisteluaineiston merkitys yleensä pienenee, kun KHO alkaa julkaista säännösten tulkintaan liittyviä ennakkopäätöksiä.⁸⁷ Merkittävää oikeuskäytäntöä veronkorotusten osalta ei kuitenkaan ole vielä muodostunut.⁸⁸ KHO:n julkaisemien ennakkopäätösten vähäisyys johtunee ainakin osin siitä, että OVML on edellä mainitusti kohtuullisen uusi laki. Ennakkopäätösten vähäisyys voi selittyä myös siksi, että hallinnollisia seuraamusmaksuja koskevat säännökset on tietoisesti laadittu aiempaa kaavamaisemmaksi.

⁸⁵ HE 29/2016 vp, s. 122.

⁸⁶ HE 29/2016 vp, s. 76.

⁸⁷ Huovila, Oikeuslähdeoppi ja oikeudellinen argumentaatio rikostuomion perusteluissa, s. 36–37;

⁸⁸ KHO:n internet-sivut. Ajanjaksolla 1.1.2020–30.3.2023 KHO ei ole julkaissut yhtään veronkorotuksiin liittyvää päätöstä. Ainoa seuraamusmaksuihin liittyvä päätös on tapaus KHO 2022:149, jossa käsiteltiin OVML:n mukaista myöhästymismaksua.

Tällöin tarve muutoksenhakuun voi olla aiempaa vähäisempi, ja oikeuskäytännön muodostumisessa voi mennä pitkään.⁸⁹

OVML:n lainvalmisteluaineistolla on merkittävää painoarvoa myös toisesta syystä. Hallinnolliset seuraamusmaksut – kuten menettelyä koskevat säännöt yleensä – ovat suurelta osin EU-jäsenvaltioiden menettelyautonomian piirissä. Tällöin EU-oikeuden tulkintavaikutuksella tai EUT:n oikeuskäytännöllä ei ole hallinnollisten seuraamusmaksujen tulkinnassa merkittävää painoa. Vaikka EIT:n oikeuskäytännöllä on ollut keskeinen merkitys veronkorotuksissa⁹⁰, tämä koskee ennen kaikkea tilanteita, joissa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin liittyy tai tulee liittymään rikosprosessi. Tällöin verotusmenettelyssä tulee huomioida itsekriminointisuoja ja kaksoisrangaistavuuden kieltö.⁹¹

Hallinnolliset seuraamusmaksut ovat perusoikeuksien ja oikeusturvan kannalta mielenkiintoisia. Perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti katsonut, että sanktioluonteisiin hallinnollisiin maksuihin liittyy erityispiirteitä ja ne rinnastuvat rikosoikeudellisiin seuraamuksiin.⁹² Perustuslakivaliokunta ei ole antanut OVML:ää koskevasta lakiehdotuksesta lausuntoa eikä siten ole arvioinut OVML:n seuraamusmaksujärjestelmän perustuslainmukaisuutta. Perustuslakivaliokunta on kuitenkin antanut lausunnot, kun VML:n ja Autoverol:n mukaisia seuraamusmaksuja on uusittu.⁹³ Perustuslakivaliokunnan kannanottojen jälkeen OVML:n seuraamusmaksusäännöksiä on myös vähäisessä määrin muuteltu.⁹⁴ Koska VML:n ja autoverolain mukaiset seuraamusmaksut ovat hyvin samankaltaisia – ja ne ovat tietoisesti pyritty säätämään samantyyppisiksi – verrattuna OVML:ään, lienee selvää, että myös OVML:n mukaiset seuraamusmaksut ovat pääpiirteiltään perustuslaillisesti hyväksytyjä.

Tämän opinnäytetyön aiheena on veronkorotukset – erityisesti OVML 38 §:n 2 momentin mukainen ns. korotettu veronkorotus. Kuten edellä todettiin, KHO ei ole julkaissut ennakkopäätöksiä OVML:n mukaisista veronkorotuksista eikä julkaistuun

⁸⁹ Ks. myös Merisalo arvioi nykyistä kaavamaisten säännösten vähentävän tarvetta muutoksenhauille (Merisalo 2018, s. 78).

⁹⁰ EIT Jussila v. Suomi 23.11.2006; EIT Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009.

⁹¹ Kuortti 2021, s. 450–452; Laapas 2022, s. 169–173.

⁹² Esimerkiksi PeVL 2/2017 vp; PeVL 14/2013 vp.

⁹³ PeVL 39/2017 vp; PeVL 21/2020 vp.

⁹⁴ Ks. VaVM 26/2017 vp; VaVM 16/2020 vp.

oikeuskäytäntöön siten pysty tukeutumaan säännöksen tulkinnassa. Verohallinto on julkaissut ohjeen Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa (15.12.2020, dnro VH/20016/00.01.00/2020), jossa on käsitelty uusia veronkorotussäännöksiä. Valitettavasti Verohallinto on tyytynyt lähinnä toistamaan hallituksen esityksessä HE 29/2016 vp esitetyt kannanotot uusien säännösten tulkinnasta. OVML:n mukaisten veronkorotusten tulkintaan ei ole myöskään saatavilla kovin paljon oikeuskirjallisuuden kannanottoja.

Edellä mainituiden syiden vuoksi veronkorotusten tulkinnassa painottuu OVML:n lainvalmisteluaineisto. Tulkinta-apuna käytetään soveltuvin osin myös VML:n ja AutoveroL:n mukaista valmisteluaineistoa sekä Verohallinnon ohjeita näiden lakien mukaisten veronkorotusten tulkinnasta. VML:n ja uuden autoverolain veronkorotuksia koskevat säännökset ovat sanamuodoltaan osin identtisiä verrattuna OVML:n vastaaviin. Säännökset on myös pyritty säätämään mahdollisimman pitkälle OVML:ää vastaaviksi. Verolakeja, kuten niiden sisältämiä käsitteitä, tulkitaan muutenkin usein yhdenmukaisesti.⁹⁵

Lainsäätäjän pyrkimyksenä on selvästi ollut se, että veronkorotussäännöksiä tulkitaan yhtenevästi, mikä perustuu jo siihen tavoitteeseen, että sama taloudellinen tapahtuma voitaisiin verottaa eri verolajeissa samoin perustein. Olisikin erikoista, että esimerkiksi yrityksen harjoittamasta ohimyyntistä – jossa on vältetty sekä tulo- että arvonlisäveroa – veronkorotus määrättäisiin tuloverotuksessa korotettuna VML 32 a §:n 2 momentin perusteella, mutta arvonlisäverotuksessa ns. perustason mukaisena OVML 38.1 §:n perusteella. Tällainen verolajien välillä tapahtuva eroava tulkinta samasta taloudellisesta tapahtumasta tuskin on lainsäätäjän tarkoitus. Kun veronkorotuksista saadaan julkaistua oikeuskäytäntöä, voidaan toisen verolajin oikeuskäytäntöä muutenkin käyttää toisen verolajin säännösten tulkinnassa.⁹⁶

Vaikka lainvalmisteluaineisto on merkityksellistä verolakien tulkinnassa, tulee huomioida, että lainvalmisteluaineistolla ei voi ohittaa lain sanamuotoa.⁹⁷ Lain sanamuoto on verotuksessa erityisen merkityksellinen tulkinnan lähtökohta johtuen legaliteettiperiaatteesta, joka ilmenee PL 81 §:stä.⁹⁸ Nähdäkseni lain sanamuoto on

⁹⁵ Määttä 2014, s. 110.

⁹⁶ Rabinä 2022, s. 1402–1403.

⁹⁷ Määttä 2021, s. 308–309.

⁹⁸ Määttä 2014, s. 65–66.

keskeinen lähtökohta erityisesti veronkorotuksissa, jotka ovat rangaistusluonteisia seuraamuksia ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönneistä. Sanamuodon mukainen tulkinta on tärkeää veronkorotuksissa ennen kaikkea verovelvollisen oikeusturvan ja ennakoitavuuden kannalta.

3. Verovelvollisen Ilmoittamisvelvollisuus

3.1 Yleistä

Lainsäädäntö asettaa verovelvolliselle erilaisia ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisuuksia. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudella tarkoitetaan velvollisuutta antaa omaa verotusta koskeva veroilmoitus sekä muita omaan verotukseen vaikuttavia tietoja tai asiakirjoja. Sivullisen tiedonantovelvollisuudella tarkoitetaan velvollisuutta antaa sivullisia koskevia tietoja. Sivullisen tiedonantovelvollisuus voidaan edelleen jakaa yleiseen ja erityiseen tiedonantovelvollisuuteen.⁹⁹ Esimerkiksi arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittava yritys on velvollinen antamaan jokaiselta verokaudelta arvonlisäveroilmoitus sen omasta toiminnasta (verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus, OVML 16 §). Mikäli yrityksellä on työntekijöitä, joille maksetaan palkkaa, tulee työnantajan ilmoittaa palkka, vaikka palkka on sivullisen – eli työntekijän – tuloa (sivullisen yleinen tiedonantovelvollisuus, VML 15 §).¹⁰⁰

Se, mikä merkitys sivullisen tiedonantovelvollisuudella on eri verovelvollisten verotukseen, riippuu muun muassa verolajista. Sivullisen tiedonantovelvollisuudella on keskeinen merkitys erityisesti luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa, sillä esitetyt veroilmoitukset perustuvat sivullisten ilmoittamiin tulo-, meno-, varallisuus- ja velkatietoihin.¹⁰¹ Sivullisen tiedonantovelvollisuus palvelee ensiksi verotuksen oikeellisuutta, kun tiedot tulevat kolmannelta osapuolelta. Tällöin tiedot ovat yleensä luotettavampia. Toiseksi sivullisen tiedonantovelvollisuus palvelee hallinnollista tehokkuutta, sillä esitetyt veroilmoituksen tarkistaminen ja korjaaminen on hallinnollisesti helpompaa myös verovelvollisten näkökulmasta.¹⁰² Laaja sivullisen tiedonantovelvollisuus ei tietysti poista verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta, sillä esitetyt veroilmoituksen tiedot tulee tarkistaa. Mikäli esitetyt veroilmoituksen tiedoissa on puutteita tai virheitä, tulee nämä ilmoittaa Verohallintoon.¹⁰³ Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus on siten ensisijaista myös luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa.

⁹⁹ Rabinä 2022, s. 547–550.

¹⁰⁰ Ennakkoperintälain 13 §:n mukaisesta palkasta tulee toimittaa myös ennakonpidätys ja vakuutusmaksut.

¹⁰¹ Äimä 2017, s. 54.

¹⁰² Rabinä 2022, s. 550.

¹⁰³ Verohallinnon ohje: Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän ilmoittamisvelvollisuus tuloverotuksessa, kohta 3.3.

Arvonlisäverotuksessa sivullisen tiedonantovelvollisuudella on vähäinen merkitys verovelvollisen *oman* veroveroilmoituksen kannalta. Sivulliset eivät anna sellaisia tietoja, joita käytetään suoraan arvonlisäveroilmoituksen pohjana. Arvonlisäverovelvollinen laskee ja ilmoittaa arvonlisäveron verokausittain oma-aloitteisesti. Arvonlisäverotuksessa ei siten ole olemassa esitetyä veroilmoitusta, jonka verovelvollinen tarkistaisi, vaan veroilmoitus annetaan verokausittain perustuen verovelvollisen omaan ilmoittamisvelvollisuuteen. Eri asia on se, että Verohallinto tosiasiaa saa sivullisilta arvonlisäverotukseen liittyvää vertailutietoa, jota voidaan käyttää verovalvonnassa. Tällaisia tietoja ovat esimerkiksi muissa EU-maissa sijaitsevien myyjien antamat VIES-tiedot, joita Verohallinto vertaa Suomessa olevan ostajan ilmoittamiin yhteisöhankintoihin.¹⁰⁴ OVML 42 §:n mukaan vero määrätään verovelvollisen ilmoitusten, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja asiasta saadun muun selvityksen perusteella. Verohallinto voi siten määrätä veron perustuen sivullisen antamiin tietoihin, mikäli verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuuden.¹⁰⁵

Koko verojärjestelmämme perustuu suurelta osin siihen, että veronmaksajille on säädetty velvollisuus itse ilmoittaa ja maksaa lakisääteiset verot.¹⁰⁶ Erityisesti tämä pätee oma-aloitteisessa verotuksessa, kuten arvonlisäverotuksessa, mutta käytännössä myös muut verolajit perustuvat vastaavalle periaatteelle. Muunlainen verojärjestelmä tuskin olisi mahdollinen, sillä lienee selvää, että Verohallinto ei voi saada ajantasaisesti tietoa jokaisen verovelvollisen tuloista ja menoista siten, että verotus voitaisiin hoitaa yhdenvertaisesti ja hallinnollisesti tehokkaasti. Kun otetaan huomioon verovelvollisten ja verollisten transaktioiden suuri määrä, verotuksen hoitaminen täysin viranomaislähteisesti olisi myös hallinnollisesti hankalaa. Sen sijaan verovelvolliset tietävät itse, mitä tuloja ovat saaneet

¹⁰⁴ Verohallinto saa vertailutietoa sivullisen yleisen tiedonantovelvollisuuden perusteella myös Tullilta. OVML 29 §:n 6 momentin 1 virkkeen mukaan Tullin on annettava Verohallinnolle päivittäin Verohallinnon vastuulle arvonlisäverolain 157 ja 160 §:n mukaan kuuluvan tavarantoiminnan arvonlisäverotuksen valvonnassa tarpeelliset, tulli-ilmoitusten ja tullauspäätösten sisältämät tiedot sekä niiden muutokset. Kyseisiä tietoja ei kuitenkaan käytetä suoraan veroilmoituksen perusteena, vaan ne toimivat lähinnä vertailutietona verovalvonnallisista syistä.

¹⁰⁵ VIES-tiedot voivat hyvin olla virheellisiä, jolloin ne eivät välttämättä suoraan toimi veron määräämiseen perusteena. Tällöin niitä käytetään lähinnä impulssina tutkia verovelvollisen tietoja. Tarvittaessa ulkomaalaisen myyjän myynneistä voidaan pyytää lisätietoja perustuen johonkin kv-tietojenvaihdon instrumenttiin. Sen sijaan esimerkiksi kotimaiselta pankilta saadut vertailutiedot (tiliotteet) sivullisen erityisen tiedonantovelvollisuuden (OVML 30 §, VML 19 §) perusteella voivat toimia suoraan vahvana näyttönä verovelvollisen saamista tuloista, joita ei ole ilmoitettu veroilmoituksella.

¹⁰⁶ HE 29/2016 vp, s. 22.

tietyllä aikavälillä ja mitä tulonhankkimiskuluja (vähennyksiä) tuloihin kohdistuu. Tällöin on luonnollista, että ilmoittamisvelvollisuus asetetaan nimenomaan verovelvolliselle.

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta arvonlisäverotuksessa säädetään OVML 4 luvussa.¹⁰⁷ Kuten edellä todettiin, tällä tarkoitetaan velvollisuutta antaa omaa verotusta koskeva veroilmoitus ja muita omaan verotukseen vaikuttavia ilmoituksia, tietoja ja asiakirjoja. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus voidaan jakaa kahteen osaan: 1) varsinaiseen ilmoittamisvelvollisuuteen ja 2) esittämisvelvollisuuteen. *Ensiksi* mainitussa osassa on kyse velvollisuudesta antaa veroilmoitus sekä tarvittavat lisätiedot ja selvitykset. *Toisessa* osassa on kyse velvollisuudesta esittää tarkastettavaksi kirjanpito, muistiinpanot, tositteet sekä muu aineisto ja omaisuus.¹⁰⁸

AVL:ssa on myös erityisiä – vain arvonlisäverotusta koskevia – ilmoittamisvelvollisuuksia. Näitä ei ole sisällytetty OVML:ään siksi, että ne koskevat vain arvonlisäverotusta eikä muita oma-aloitteisia veroja. Tällainen on esimerkiksi AVL 161 §:ssä säädetty velvollisuus antaa perustamis-, muutos- ja lopettamisilmoitus. Käytännössä perustamisilmoituksella verovelvollinen ilmoittautuu arvonlisäverorekisteriin tai sieltä pois.¹⁰⁹ AVL 172 a §:n mukaan arvonlisäverovelvollisten rekisterin käyttötarkoituksena on verovelvollisten tunnistaminen verotusta ja sen valvontaa varten sekä liiketoimen osapuolten oikeusturvan parantamiseksi.¹¹⁰ Käytännön kannalta arvonlisäverorekisteröinti on keskeinen, koska sen perusteella verovelvollisen odotetaan antavan veroilmoitus jokaiselta verokaudelta. Toinen keskeinen arvonlisäverolakiin perustuva ilmoittamisvelvollisuus on AVL 162 §:n mukainen velvollisuus antaa yhteenvetoilmoitus. Arvonlisäverorekisteröinnistä huolimatta yhteenvetoilmoitukset annetaan vain niiltä kuukausilta, joilta yritys on myynyt tavaraa tai palvelua toiseen EU-maahan.¹¹¹

Kohdissa 3.2–3.4 käsitellään tarkemmin verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden sisältöä arvonlisäverotuksessa. Ilmoittamisvelvollisuuden sisällön määrittäminen on keskeistä, kun

¹⁰⁷ OVML koskee myös muita oma-aloitteisia veroja, kuten valmisteveroja.

¹⁰⁸ Rabinä 2022, s. 547–548; ks. myös Kuortti 2020, s. 709.

¹⁰⁹ HE 188/2000 vp, s. 30; HE 88/1993 vp, s. 118–119.

¹¹⁰ AVL 172 a §:llä toteutetaan arvonlisäverodirektiivin 114 ja 116 artiklat, joiden perusteella jäsenvaltion on tehtävä tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella artiklassa tarkemmin määritellyt verovelvolliset ja oikeushenkilöt (HE 54/2020 vp, 172 a §:n yksityiskohtaiset perustelut).

¹¹¹ Verohallinto 2021b, kohta Milloin ja miten ilmoitus on annettava. Asia ilmenee myös AVL 162 §:n sanamuodosta.

arvioidaan ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrättäviä sanktioita. Sivullisen tiedonantovelvollisuutta tai AVL:ään perustuvaa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta ei käsitellä jäljempänä tarkemmin, koska näiden velvollisuuksien laiminlyönneistä ei määrätä veronkorotusta, vaan erillinen laiminlyöntimaksu. Myöskään esittämisenvelvollisuutta – eli käytännössä verotarkastusta – ei käsitellä tarkemmin.¹¹²

3.2 Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus

Veroilmoitus ja tietosisältö

Veroilmoituksen tietosisällön määrittäminen on keskeistä, kun verovelvolliselle määrätään veronkorotus. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään OVML 4 luvussa. OVML 16 §:n 1 momentin 1 virkkeen mukaan verovelvollisen on annettava kultakin verokaudelta veroa koskevat tiedot Verohallinnon vahvistamalla veroilmoituksella. OVML 16 §:n 2 momentin mukaan verohallinto antaa tarkemmat määräykset annettavista tiedoista. Verohallinto voi antaa ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä silloin, kun ilmoittamisvelvollisuus on verovalvonnallisesti ilmeisen tarpeetonta.

OVML 16 §:n sanamuodosta ei ilmene suoraan, mitä tietoja veroilmoituksella tulee antaa. Tarkempi tietosisällön määrittely on delegoitu Verohallinnolle. Perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan myös muu viranomaisella voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätystä asiasta, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. OVML 16.2 §:ssä on tällainen säännös, jossa Verohallinto on valtuutettu antamaan tarkemmat tiedot veroilmoituksen sisällöstä. Valtuussäännös ilmenee säännöksen sanamuodosta ”määräys”. Kun kyse on oikeussääntöjen antamisesta, käytetään sanaparia määrätä/määräys. Vastaavasti, kun kyse on hallintopäätöksen tekemisestä, käytetään sanaparia päättää/päätös.¹¹³

Verohallinto ei ole julkaissut arvonlisäverotuksessa erillistä OVML 16.2 §:n mukaista määräystä. Käytännössä Verohallinto on antanut määräyksen julkaisemalla pohjan arvonlisäveroilmoituksesta, jonka mukaiset tiedot verovelvollisen tulee antaa

¹¹² Käytännönläheinen yleisesitys verotarkastuksesta on Pia Ansamäen Sujuva Verotarkastus – Opas Asiakkaalle. Lisätietoa voi lukea myös Verohallinnon julkaisemasta Hyvä verotarkastustapa -ohjeesta sekä Hannu Kuortin artikkeleista Verotarkastus verovelvollisen näkökulmasta ja Verovelvollisen oikeudet ja velvollisuudet verotarkastuksessa. Tarkemmat tiedot löytyvät lähdeluettelosta.

¹¹³ Lainkirjoittajan opas, kohta 13.8.

verokausittain.¹¹⁴ Verohallinnon päätökseen veroilmoituksen ja kiinteistötietojen ilmoituksen antamisesta (12.12.2022, dnro VH/5841/00.01.00/2022) on kuitenkin sisällytetty OVML 16.2 §:n 2 virkkeen mukainen delegointimääräys, joka koskee arvonlisäverotusta. Päätöksen 7 §:n 4 momentin mukaan sellaisen *metsätaloutta* harjoittavan luonnollisen henkilön, kuolinpesän tai verotusyhtymän, jonka arvonlisäverotuksessa sovellettava verokausi on kalenterivuosi, ja joka ei harjoita muuta arvonlisäverollista toimintaa, ei ole annettava arvonlisäveroa koskevaa veroilmoitusta ajalta, jolta ei ole veroa koskevia tietoja, ellei Verohallinto sitä erikseen vaadi.

Arvonlisäveroilmoituksen tietosisältövaatimukset ilmenevät siten veroilmoituksesta. Verohallinto on julkaissut vero.fi-sivuilla veroilmoituslomakkeen ja veroilmoituksen yksityiskohtaiset täyttöohjeet.¹¹⁵ Veroilmoituksen täyttäminen riippuu hiukan siitä, annetaanko ilmoitus sähköisesti vai paperilla, mutta tietosisältövaatimukset itsessään ovat samat. Esimerkiksi sähköisesti ilmoittaessa arvonlisäveroilmoituksesta ilmenee automaattisesti ilmoituksen yleiset tiedot eli verovelvollisen nimi, tunnistetiedot, verokausi ja vuosi – edellyttäen, että ilmoittaja tunnistautuu ja valitsee verokauden asianmukaisesti.¹¹⁶ Mikäli veroilmoitus annetaan paperilla, tulee tiedot syöttää lomakkeelle manuaalisesti.

Arvonlisäveroilmoituksella annetaan edellä mainittujen ns. yleisten tietojen lisäksi kahdenlaisia tietoja. Ensiksi veroilmoituksella ilmoitetaan tietoja, jotka vaikuttavat verokauden maksettavan tai palautettavan veron määrään ja toiseksi tietoja, jotka eivät vaikuta. Veron määrään vaikuttavia tietoja ovat muun muassa tiedot kotimaan myynneistä verokannoittain, yhteisöhankinnoista ja maahantuonneista suoritettavat verot ja vähennettävä vero.¹¹⁷ Tietoja, jotka eivät vaikuta veron määrään, ovat 0-verokannan alainen liikevaihto, tavaroiden ja palvelujen myynnit muihin EU-maihin sekä rakentamispalvelun ja metalliromun myynnit. Veroilmoituksella ilmoitetaan myös verokauden maksettavan tai palautukseen oikeuttavan veron määrä, joka lasketaan lomakkeelle verokauden suoritettavien ja vähennettävien verojen erotuksena.¹¹⁸

¹¹⁴ Rabinä 2022, s. 569.

¹¹⁵ OVML 18 §:n mukaan arvonlisäveroilmoitus annetaan sähköisesti, jos paperiseen ilmoittamiseen ei ole erityisiä syitä.

¹¹⁶ Verohallinto 2021a.

¹¹⁷ Verohallinto 2023c. Vaikka esimerkiksi maahantuonnit katsotaan tiedoiksi, jotka vaikuttavat maksettavan tai palautettavan veron määrään, niin näin ei tietysti ole niissä tilanteissa, joissa maahantuonnista suoritettava vero on ilmoittajalle kokonaan vähennyskelpoinen. Maahantuonnit on voitu myös säätää verovapaiksi, jolloin veroilmoituksella ilmoitetaan vain maahantuontien määrä.

¹¹⁸ Verohallinto 2023c.

Arvonlisäveroilmoitus tulee antaa jokaiselta verokaudelta, vaikka verovelvollisella ei olisi verokauden aikana arvonlisäverollista toimintaa. Mikäli arvonlisäverorekisterissä oleva verovelvollinen ei anna veroilmoitusta, lähettää Verohallinto asiassa kehotuskirjeen, joka sisältää uhkan arvioverotuksesta sekä veronkorotuksesta. Jos verovelvollinen ei tämän jälkeenkään anna veroilmoitusta, verokauden vero määrätään arviolla lisätynä 25 prosentin veronkorotuksella (OVML 43.1–2 §, OVML 38.3 §). Käytännössä tällaiset arvioverotukset ovat ns. roska-arvioita, sillä arvio veronkorotuksineen voidaan poistaa, kun verovelvollinen antaa luotettavan veroilmoituksen. Tällöin veroilmoitus voidaan käsitellä myöhässä annettuna, jolloin seurauksena on yleensä myöhästymismaksu (OVML 43.3 §, OVML 35.1 §). Toiminnan keskeytymisestä voidaan antaa veroilmoitukset 6 kuukauden ajalta etukäteen.¹¹⁹ Toiminnan päättymisestä tulee antaa lopettamisilmoitus, jolloin verovelvollinen poistetaan arvonlisäverorekisteristä (AVL 161 §).

Koska Verohallinnolle on delegoitu määräysvaltaa arvonlisäveroilmoituksen tietosisällöstä, Verohallinto voi tietysti myös muuttaa sisältövaatimuksia. Arvonlisäveroilmoituksen tietosisältöä on pidetty kansainvälisesti suppeana.¹²⁰ Verohallinto on viime vuosina työstänyt suurempaa muutosta arvonlisäveroilmoituksen sisältöön yhdessä asiakkaiden ja muiden Verohallinnon sidosryhmien kanssa. Uudistuksen tavoitteena on ehkäistä harmaantalouden torjuntaa, varmistamaa oikea verokertymä ja muutenkin saada ilmoitusten kautta parempi käsitys verovelvollisten arvonlisäverollisesta toiminnasta.¹²¹ Uudistettu tietosisältö voi myös vähentää tarvetta tehdä asiakkaille lisäselvityspyyntöjä.¹²² Uudistettu veroilmoitus oli tarkoitus tulla voimaan vuonna 2022. Käyttöönottoa on kuitenkin lykätty koronatilanteen vuoksi, eikä päätöstä siitä, milloin uudistettu veroilmoitus otetaan käyttöön, ole vielä tehty.¹²³

Ilmoituksen antamistapa

OVML 18 §:n mukaan veroilmoitus on annettava sähköisesti (sähköinen veroilmoitus). Verohallinto voi erityisestä syystä hyväksyä ilmoituksen antamisen paperisena. OVML:n säätämisen yhtenä tavoitteena oli lisätä sähköistä ilmoittamista. Sähköinen ilmoittaminen nostaa ilmoittamismenettelyn automaatioastetta ja pienentää mahdollisuutta

¹¹⁹ Verohallinto 2021a.

¹²⁰ Verohallinto 2020, kohta Miksi alv-ilmoitusta on tarpeen uudistaa.

¹²¹ Verohallinto 2023d, kohta Alv-ilmoituksen uudistaminen; Sanna Marinin hallitusohjelma, s. 25, 190.

¹²² Verohallinto 2020, kohta Uudistuksen hyödyt.

¹²³ Verohallinto 2020, kohta Alv-ilmoituksen uudistaminen - kustannukset ja hyödyt.

ilmoitusvirheisiin, mikä parantaa Verohallinnon resurssien kohdentumista. Sähköinen ilmoittaminen pienentää myös verovelvollisen hallinnollista taakkaa. Jotta hyödyt todella saavutetaan, sähköinen ilmoittaminen on säädetty pakolliseksi. Verohallinto voi hyväksyä paperi-ilmoituksen, mikäli verovelvollinen näyttää erityisen syyn paperi-ilmoituksen antamiseen. Erityisenä syynä voi olla lähinnä tilanne, jossa verovelvolliselta ei kohtuudella voida edellyttää ilmoituksen antamista sähköisenä. Tällainen tilanne voisi olla esimerkiksi ulkomaalaisen verovelvollisen kohdalla, mikäli ulkomaalaisella ei ole tosiasiallista mahdollisuutta antaa ilmoitusta sähköisesti.¹²⁴

Veroilmoituksen määräpäivä ja antamisajankohta

Veroilmoituksen määräpäivän ja antamisajankohdan täsmällinen määrittäminen on keskeistä erityisesti myöhästymismaksun kannalta. OVML 17 §:n 2 momentin mukaan arvonlisäverotuksessa verovelvollisen, 12 §:n 1 momentissa tarkoitettua verokautta soveltavan suorituksen maksajan, arpajaisverovelvollisen ja valmisteverotuksessa säännöllisesti verovelvollisen on annettava verokauden veroilmoitus viimeistään verokautta seuraavan toisen kalenterikuukauden yleisenä eräpäivänä. OVML 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan yleisellä eräpäivällä tarkoitetaan kalenterikuukauden 12 päivää tai, jos se ei ole pankkipäivä, sitä seuraavaa ensimmäistä pankkipäivää.

Pääsääntöisesti verovelvollisen verokautena on kalenterikuukausi (OVML 11.1 §). Esimerkiksi joulukuun *arvonlisäveroilmoitus* tulee lähtökohtaisesti antaa viimeistään 12. päivänä helmikuuta. Koska helmikuun 12. päivä on vuonna 2023 sunnuntai, on ilmoituksen eräpäivä joulukuun 2022 osalta maanantai 13. helmikuuta. Mikäli ilmoitus annetaan vasta 14. päivänä, ilmoitus on annettu myöhässä. On huomattava, että määräaika veroilmoituksen antamiseen on sama riippumatta siitä, annetaanko ilmoitus sähköisesti vai paperisesti.¹²⁵ Toisin kuin tuloverotuksessa arvonlisäverotuksessa ilmoituksen antamiselle ei voi saada lisäaikaa. Ilmoitus tulee siten antaa määräpäivänä, vaikka verovelvollinen sairastuisi vakavasti tai kohtaisi muun ns. ylivoimaisen esteen. Käytännössä tällaiset tilanteet huomioidaan siinä, että myöhästymismaksua ei *määrätä* tai *peritä* sillä edellytyksellä, että ilmoitusvelvollisuus täytetään heti em. ylivoimaisen esteen poistuttua (OVML 35.5 §, VKL 68.1 §).

¹²⁴ HE 29/2016 vp, s. 77.

¹²⁵ HE 29/2016 vp, s. 77, 130.

OVML 17 § säättää siitä, mihin mennessä veroilmoitus tulee antaa. OVML 19 §:ssä tarkennetaan sitä, milloin ilmoitus katsotaan annetuksi. Säännöksen mukaan ilmoitus katsotaan annetuksi silloin, kun se on saapunut Verohallinnolle. Sähköisen ilmoituksen saapumisajankohdasta säädetään sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetun lain (13/2003) 10 §:ssä ja paperisen ilmoituksen saapumisajankohdasta hallintolain (434/2003) 18 §:ssä.

Sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetun lain 10 §:n mukaan sähköinen viesti katsotaan saapuneeksi viranomaiselle silloin, kun se on viranomaisen käytettävissä vastaanottolaitteessa tai tietojärjestelmässä siten, että viestiä voidaan käsitellä. Jos saapumisajankohdasta ei ole selvitystä sen vuoksi, että viranomaisen käyttämä sähköinen tiedonsiirtomenetelmä on ollut epäkunnossa tai poissa käytöstä taikka selvitystä ei muusta vastaavasta syystä voida esittää, sähköinen viesti katsotaan saapuneeksi sinä ajankohtana, jona se on lähetetty, jos lähettämisaikajankohdasta voidaan esittää luotettava selvitys. Käytännössä sähköinen ilmoitus voidaan antaa Verohallintoon vielä eräpäivänä.¹²⁶

Hallintolain 18 §:n mukaan asiakirjan katsotaan saapuneen viranomaiseen sinä päivänä, jona asiakirja on annettu viranomaiselle. Postitse lähetetyn asiakirjan saapumispäiväksi katsotaan myös se päivä, jona lähetys on saapunut viranomaisen postilokeroon tai viranomaiselle on toimitettu ilmoitus lähetyksen saapumisesta postiyritykseen. Paperisen arvonlisäveroilmoituksen käyttämisessä on verovelvollisen näkökulmasta kaksi riskiä. *Ensiksi* Verohallinto ei välttämättä hyväksy paperista ilmoitusta lainkaan, sillä paperinen ilmoitus hyväksytään vain erityisestä syystä. Mikäli Verohallinto ei hyväksy paperista ilmoitusta, ei verovelvollisen katsota antaneen veroilmoitusta, ennen kuin sähköinen ilmoitus annetaan.¹²⁷ *Toiseksi* verovelvollinen kantaa riskin siitä, että paperinen ilmoitus saapuu määräajassa. Paperisen veroilmoituksen lähettäminen tai postittaminen ei siis ole ratkaisevaa, vaan ilmoituksen saapuminen. Jotta paperinen ilmoitus saapuu Verohallintoon

¹²⁶ HE 29/2016 vp, s. 131.

¹²⁷ Asia ilmenee suoraan OVML:n sanamuodosta, vaikka asiaa ei ole nimenomaisesti mainittu esimerkiksi OVML:n valmisteluaineistossa. Mikään muu tulkinta ei kuitenkaan liene mahdollinen tilanteessa, jossa Verohallinto ei hyväksy paperista veroilmoitusta. Tilanteet, joissa paperista ilmoitusta ei hyväksytä, lienevät kuitenkin kohtuullisen harvinaisia. Vaikka verovelvollinen ei pystyisi ilmaisemaan Verohallinnolle OVML 18.2 §:n tarkoittamaa erityistä syytä, lienee hyvin mahdollista, että Verohallinto hyväksyy veroilmoituksen jo hallintolain 7–8 §:ien mukaisten palvelu- ja neuvontavelvollisuuksien nojalla siten, että verovelvollinen ohjataan jatkossa käyttämään sähköistä ilmoittamista. Mikäli verovelvolliselta tulee vielä tämän jälkeen paperisia veroilmoituksia, tilanne voi muuttua.

ajoissa, verovelvollinen joutuu joko postittamaan ilmoituksen hyvissä ajoin tai fyysisesti toimittamaan ilmoituksen Verohallinnon toimipisteeseen.

3.3 Velvollisuus antaa oikaisuilmoitus

Verovelvollisen tulee itse laskea, ilmoittaa ja maksaa arvonlisävero oma-aloitteisesti jokaiselta verokaudelta (OVML 16 §). On kuitenkin selvää, että verovelvollinen voi tehdä veron laskemisessa ja ilmoittamisessa virheitä. Esimerkiksi vähennyskelvoton osto saatetaan virheellisesti ilmoittaa vähennyskelpoisena tai yleisen verokannan myynti alennetun verokannan mukaisena myyntinä. Virhe voi tapahtua sekä verovelvollisen hyväksi että vahingoksi. OVML on säätänyt velvollisuuden – mutta toisaalta myös oikeuden – korjata virheellinen ilmoitus.

OVML 25 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen on korjattava veroilmoituksessa oleva virhe antamalla kyseiseltä verokaudelta oikaisuilmoitus. Lähtökohtaisesti verovelvollinen korjaa kaikki virheet – hyväksi ja vahingoksi – OVML 25.1 §:n mukaisella oikaisuilmoituksella.¹²⁸ Virheet tulee korjata, vaikka tilitettävän veron määrä ei muuttuisi. OVML 25.3 §:n mukaan veroilmoituksessa oleva virhe on korjattava kolmen vuoden kuluessa 4 §:ssä tarkoitettusta ajankohdasta. Määräaika on sama kuin veron määräämisen yleinen määräaika (OVML 44 §). Verovelvollinen ei siten voi korjata edes omaksi vahingokseen tapahtuneita virheitä em. ajankohdan jälkeen.

Vaikka ensisijainen velvollisuus virheiden korjaamiseen on verovelvollisella, virheet voidaan tietysti korjata myös Verohallinnon toimesta. Tällöin Verohallinto määrää liikaa ilmoitetun tai puuttuvan veron OVML 40 tai 41 §:n perusteella. Vaikka Verohallinto voi lähtökohtaisesti määrätä veron samassa 3 vuoden määräajassa, on Verohallinnolle säädetty erilliset, pidemmät määräajat, jotka soveltuvat tiettyihin poikkeustilanteisiin (OVML 45–47 §). Tällainen on esimerkiksi OVML 45 §:n tarkoittama jatkettu määräaika. Verohallinnolla on siten tietyissä tilanteissa mahdollisuus määrätä tai oikaista veroa huomattavasti pidemmän aikavälin puitteissa kuin verovelvollisella. Tätä mahdollisuutta on jonkin verran kritisoitu.¹²⁹ Se, ilmoittaako verovelvollinen itse puuttuvan veron vai määrätäkö vero Verohallinnon toimesta, näkyy ennen kaikkea seuraamusmaksuissa. Verovelvollisen oma-

¹²⁸ HE 29/2016 vp, s. 133.

¹²⁹ Kurki 2016, s. 7–8, Suomen Yrittäjien asiantuntijalausunto; Honkavaara – Hyttinen 2016, s. 1–3, Elinkeinoelämän keskusliitto EK Ry:n asiantuntijalausunto; Korpela 2016, s. 4–6, Veronmaksajain keskusliitto Ry:n asiantuntijalausunto; Matikkala – Haapaniemi, Suomen veroasiantuntijat ry asiantuntijalausunto.

aloitteisessa veron korjauksessa seurauksena on yleensä myöhästymismaksu ja Verohallinto-aloitteisessa veron määräämisessä veronkorotus.

On huomattava, että OVML:n mukainen veroilmoituksen korjaaminen tapahtuu oikaisuilmoituksella, joka korvaa aiemman ilmoituksen. Tämä poikkeaa aiemmasta, AVL:n mukaisesta korjausmenettelystä, jossa veroilmoituksessa olevan virheen korjaus tapahtui ns. lisäilmoituksella.¹³⁰

Kun verovelvollinen antaa oikaisuilmoituksen, tulee oikaisuilmoituksessa ilmoittaa korjaamisen peruste eli korjauksen syy. Vaatimus on asetettu valvonnallisista syistä.¹³¹ Korjauksen syy ilmoitetaan tietysti vain niissä tilanteissa, joissa alkuperäisen veroilmoituksen tilalle annetaan oikaisuilmoitus. Korjaamisen syitä ovat: 1) lasku-/täyttövirhe, 2) verotarkastuksessa saatu ohjaus, 3) oikeuskäytännön muutos ja 4) laintulkintavirhe.¹³² Esimerkiksi laintulkintavirhettä käytetään silloin, kun yritys on alun perin tulkinnut ja käsittelyt myynnit 10 prosentin verokannalla, mutta korjaa ne oikaisuilmoituksella yleisen verokannan myynneiksi.¹³³

OVML:ssä ei ole enää mahdollisuutta arvonlisäveron palautushakemukseen, vaan verovelvollisen tulee hakea liikaa maksettu vero takaisin antamalla oikaisuilmoitus kyseiselle verokaudelle. Palautushakemuksista on luovuttu hallinnollisen yksinkertaisuuden vuoksi.¹³⁴ Palautushakemuksista luopuminen mahdollistaa oikaisuilmoitusten automaatiokäsittelyn, mikä pienentää Verohallinnon työmäärää. Toisaalta oikaisuilmoituksen syyn ilmoittaminen mahdollistaa tarkoituksenmukaisemman verovalvonnan.¹³⁵

Vaikka kaikki virheet korjataan lähtökohtaisesti antamalla oikaisuilmoitus oikealle verokaudelle, OVML:ään on kuitenkin säädetty kevennetty korjausmahdollisuus ns. vähäisille virheille. OVML 25 §:n 2 momentin mukaan verovelvollinen voi ilman aiheetonta viivytystä korjata muuta kuin valmisteveroa koskevan taloudelliselta merkitykseltään

¹³⁰ Juanto 2014, s. 261–262.

¹³¹ HE 29/2016 vp, s. 79.

¹³² Verohallinto 2023c, s. 1.

¹³³ Verohallinto 2023a, kohta Näin annat korvaavan ilmoituksen.

¹³⁴ HE 29/2016 vp, s. 79.

¹³⁵ HE 29/2016 vp, s. 114.

vähäisen virheen muuttamalla seuraavilta verokausilta ilmoitettavan veron määrää tai muuta tietoa vastaavasti. Verohallinto voi kohdistaa virheen korjauksen oikealle verokaudelle, jos tämä on verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen erityisestä syystä perusteltua. Vähäiset virheet voidaan korjata kevennetyllä menettelyllä sekä hyväksi että vahingoksi.¹³⁶ Mitään pakkoa kevennetyn menettelyn käyttöön ei ole, vaan oikaisuilmoitus voidaan aina antaa oikealle verokaudelle.

OVML 25 §:n 5 momentin mukaan Verohallinto antaa tarkemmat määräykset siitä, milloin virhettä on pidettävä 2 momentissa tarkoitetulla tavalla vähäisenä, ja virheen korjaamisessa noudatettavasta menettelystä. Verohallinto voi lisäksi rajoittaa korjaamismenettelyä, jos virheen korjaamiselle ei ole verokauden veron määrän takia edellytyksiä. OVML 25.5 §:n delegointivaltuutuksen nojalla Verohallinto on antanut päätöksen veroilmoituksessa olevan virheen korjaamisesta (25.11.2020, dnro VH/7485/00.01.00/2020, voimassa 1.1.2021 alkaen). Päätöksen 3 §:n mukaan virhe on taloudelliselta merkitykseltään vähäinen, jos verokaudelle liikaa ilmoitetun tai ilmoittamatta jääneen veron määrä on enintään 500 euroa. Verovelvollinen voi korjata samalla kertaa useaa verokautta koskevan saman verolajin virheen, jos yhdelle verokaudelle kohdistuneiden virheiden määrä on enintään 500 euroa. Vähäisen virheen euroraja arvioidaan jokaisen verolajin osalta erikseen.

OVML 25 §:n 2 momentin mukaista vähäisen virheen oma-aloitteista korjaamista ei pidä sekoittaa OVML 51.1 §:n mukaiseen vähäiseen virheeseen. OVML 51 §:n 1 momentin mukaan vero voidaan jättää määräämättä tai oikaisu tekemättä verovelvollisen vahingoksi silloin, kun veroa on pidettävä vähäisenä eikä verotuksen tasapuolisuus tai verovelvollisen laiminlyöntien laatu tai toistuvuus vaadi veron määräämistä tai oikaisua. Ensin mainitussa on kyse siitä, että verovelvollinen voi itse oikaista havaitsemansa vähäiset – enintään 500 euron – virheet seuraavalla verokaudella. OVML 51.1 § koskee niitä tilanteita, jolloin *Verohallinto* havaitsee virheen verovelvollisen verotuksessa. Lainsäätäjä on antanut mahdollisuuden jättää vero määräämättä, kun veron määrää on pidettävä vähäisenä. Verohallinto on katsonut vähäisen veron määräksi tässä yhteydessä 800 euroksi.¹³⁷

¹³⁶ HE 29/2016 vp, s. 134.

¹³⁷ Verohallinnon päätös veron määräämättä tai päätöksen oikaisun tekemättä jättämisestä oma-aloitteisessa verotuksessa, 16.11.2018, dnro VH/2071/00.01.00/2018, 2 §.

3.4 Velvollisuus lisätietojen antamiseen ja tositteiden esittämiseen

OVML 21 §:n mukaan verovelvollisen on Verohallinnon tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin velvoituksin ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä ne tositteet, jotka saattavat olla tarpeen veron määräämistä, päätöksen oikaisua tai muutoksenhakua varten. Lainvalmisteluaineiston mukaan säännös vastaa VML 11 §:ää.¹³⁸ VML 11 § ja OVML 21 § ovat myös sanamuodoltaan identtisiä verolajien erityispiirteistä johtuvia eroja lukuun ottamatta. Tämän perusteella säännöksiä voidaan tulkita yhdenmukaisesti.

OVML 21 §:n soveltamisala on laaja.¹³⁹ Säännös soveltuu *ensiksi* kaikkiin verovelvollisiin riippumatta yritysmuodosta tai toimialasta. *Toiseksi* säännös soveltuu kaikissa verotuksen vaiheissa – myös muutosverotuksessa. Tosin muutoksenhakuvaiheessa verovelvolliselle ei käytännössä koskaan määrätä veronkorotusta, vaikka verovelvollinen sinänsä olisi laiminlyönyt selvityspyyntöön vastaamisen. *Kolmanneksi* itse selvitys- ja esittämisvelvollisuus on laajempi siten, että selvityspyyntö voi koskea myös sellaisten tietojen antamista, joita ei ole nimenomaisesti mainittu muissa ilmoittamisvelvollisuutta koskevissa säännöksissä.¹⁴⁰

Ilmoittamisvelvollisuus ei siten rajoitu pelkästään siihen, että verovelvollinen toimittaa tietosisällöltään oikean sisältöisen arvonlisäverotuksen määräajassa. Ilmoittamisvelvollisuus on käsitteenä laajempi. Tämä ilmenee myös OVML 21 §:n sanamuodosta: ”– kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin velvoituksin – ”. Selvityspyynnöllä voidaan pyytää tietoja esimerkiksi siitä, millaista liiketoimintaa yritys harjoittaa, mistä verokauden vähennykset koostuvat sekä siitä, miten ostot liittyvät edellä mainittuun liiketoimintaan. Verohallinto voi pyytää myös kirjanpitomateriaaleja, kuten otteen pääkirjanpidosta ja ostoja koskevat tositteet. Selvityspyyntö tulee kuitenkin erottaa OVML 24 §:n mukaisesta verotarkastuksesta.

On kuitenkin huomattava, että lisätietoja tarvitsee toimittaa vain erillisestä pyynnöstä. Pynnön esittää Verohallinnon virkamies, jolla on tutkittavana jokin konkreettinen verotusasia. Kyseinen virkamies päättää virkavastuulla, mitä tietoja tulee toimittaa. Kun

¹³⁸ HE 29/2016 vp, s. 132.

¹³⁹ HE 131/1995 vp, s. 25.

¹⁴⁰ Rabinä 2022 s. 583–588.

lisätietoja pyydetään, tulee pyynnössä noudattaa hallintolain 6 §:n mukaisia oikeusperiaatteita, kuten suhteellisuusperiaatetta.¹⁴¹ Turhia tai todennäköisesti tarpeettomia tietoja ei siten pitäisi pyytää, koska selvityspyynnot ja niihin vastaaminen aiheuttavat selvityspyynnön kohteelle kustannuksia.

OVML 21 §:n mukaista selvityspyyntöä täydentää yleislakina HL:n säännökset. Hallintolain 32 §:n mukaan lausuntoa tai *muuta selvitystä* koskevassa pyynnössä on yksilöitävä, mistä erityisistä seikoista selvitystä on esitettävä. Säännös asettaa Verohallinnolle velvollisuuden yksilöidä tietopyyntö.¹⁴² Tämän lisäksi hallintolain 9 §:n mukaan viranomaisen on käytettävä asiallista, selkeää ja ymmärrettävää kieltä, mikä myös osaltaan asettaa viranomaiselle vaatimuksen siitä, että selvityspyynnön kohteena oleva yritys pystyy selvityspyynnön perusteella helposti ymmärtämään, mitä tietoja ja selvityksiä sen tulee toimittaa.

Hallintolain 33 §:n 1 momentin mukaan asiakirjan täydentämistä, selityksen antamista ja selvityksen esittämistä varten on asetettava asian laatuun nähden riittävä määräaika. Valmisteluaineiston mukaan määräajan asettaminen on ehdotonta. Määräajan asettamisella pyritään edistämään hallinnon tehokkuutta ja nopeuttamaan asian käsittelyä. Määräajan pituuden määrittäminen on kuitenkin jätetty viranomaisen tapauskohtaiseen harkintaan siten, että asetettava määräaika on riittävä suhteessa käsiteltävään asiaan.¹⁴³ Käytännössä verotuksessa selvityspyynnölle asetettava määräaika on vähintään 2 viikkoa.¹⁴⁴ Tämän lisäksi selvityspyynnössä on ilmoitettava, ettei määräajan noudattamatta jättäminen estä asian ratkaisemista (HL 33.1 § 1 virke). Ilmoitus on pakollinen, koska sillä halutaan varmistaa, että vastaanottaja ymmärtää selvittämisen tärkeyden. Hallinto-oikeudessa on kuitenkin vakiintunut käytäntö siitä, ettei muiden kuin prosessuaalisten määräaikojen noudattamatta jättäminen johda oikeudenmenetyksiin, jolloin määräajan jälkeenkkin toimitettu selvitys otetaan huomioon. Ainakin, jos se on toimitettu ennen valmistelun päättymistä siten, että sen huomioiminen on mahdollista.¹⁴⁵ Verovelvollinen voi myös aina pyytää lisää aikaa selvityksen toimittamiseen, jos se on tarpeen asian selvittämiseksi (HL 33.1 § 2 virke).

¹⁴¹ Rabinä 2022, s. 584.

¹⁴² HE 72/2002, s. 94.

¹⁴³ HE 72/2002, s. 95.

¹⁴⁴ Rabinä 2022, s. 588.

¹⁴⁵ HE 72/2002 vp, s. 95.

Verohallinto suhtautunee kohtuullisen joustavasti lisäajan pyytämiseen – ainakin, jos määräaika veron määräämiselle ei ole lähestymässä.

Täydentävät tiedot, selvitykset ja tositteet voidaan menettelyllisesti pyytää ja toimittaa kohtuullisen joustavasti. *Ensiksi* tietoja voidaan pyytää ja saada myös suullisesti OVML 21 §:n nojalla. Käytännössä tällaiset suulliset kysymykset ja vastaukset koskevat vähämerkityksellisiä tai teknisluonteisia kysymyksiä, jotka voidaan esittää joustavasti esimerkiksi puhelimesta. *Toiseksi* selvityspyyntöä ei tarvitse lähettää kirjeitse muodollisesti verovelvollisen prosessiosoitteeseen ns. tavallisena tiedoksiannona, kuten kuulemisessa tai päätöksen tiedoksiannossa tulee tehdä.¹⁴⁶ Tällöin selvityspyynnön voi lähettää joustavasti esimerkiksi turvasähköpostilla, kunhan asiasta vain sopii verovelvollisen kanssa asianmukaisesti.

Mikäli tietoja pyydetään ja vastaanotetaan suullisesti, tulee tietojen dokumentoinnista kuitenkin huolehtia asianmukaisesti. Hallintolain 42 §:n 1 virkkeen mukaan tiedot suullisesti esitetyistä vaatimuksista ja selvityksistä, jotka saattavat vaikuttaa asian ratkaisuun, on kirjattava tai muulla tavoin rekisteröitävä. Tietojen merkitseminen on tärkeää muun muassa siitä syystä, että ratkaisua voidaan arvioida jälkikäteen. Velvollisuus koskee kuitenkin vain niitä selvityksen tietoja, jotka saattavat vaikuttaa asian ratkaisuun. Se, mikä voi vaikuttaa asian ratkaisuun, jää selvityksen vastaanottavan viranomaisen harkintaan. Tietojen merkitsemistavalla ei ole määrämuotoa, vaan tiedot voidaan merkitä esimerkiksi jo olemassa olevaan asiakirjaan tai erilliseen asiakirjaan. Merkittyjä tietoja ei tarvitse varmentaa tietojen antajan allekirjoituksella, jos viranomainen ei näin erikseen vaadi.¹⁴⁷ Tiedot merkitään käytännössä Verohallinnon tietojärjestelmään siten, että halutessaan verovelvollisella on oikeus nähdä merkityt tiedot.¹⁴⁸ Korkein hallinto-oikeus on vahvistanut tietojen saamisoikeuden tapauksessa KHO 2016:131, joka koski verotarkastajien haastattelumuistiinpanoja.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Rabinä 2022, s. 588.

¹⁴⁷ HE 72/2002 vp, s. 105.

¹⁴⁸ Rabinä 2022, s. 588–589.

¹⁴⁹ Tapauksesta ei voi tehdä johtopäätöstä, että kaikki verotarkastajien laatimat muistiinpanot olisivat asianosaisjulkisuuden piirissä. Tapauksessa KHO 13.9.2016 T 3803 on todettu, että ”Verohallinnon hallinto-oikeudelle toimittaman aineiston osioon A sisältyvät tarkastajien muistiinpanot, Excel-taulukot ja Orbis-hakutulokset ovat sellaisia hahmotelmia, asiakysymyslistoja ja muita muistiinpanoja ja luonnoksia valmisteltavana olevasta asiasta, joita ei julkisuuslain 5 §:n 3 momentin 2 kohdan perusteella, lainkohdan esityöt huomioon ottaen, ole pidettävä viranomaisen asiakirjoina. Koska näihin asiakirjoihin ei sovelleta julkisuuslakia, on Verohallinto voinut kieltäytyä luovuttamasta niitä yhtiölle.”

4. Veronkorotus osana verotuksen seuraamusjärjestelmää

4.1 Verotuksen seuraamusjärjestelmä

Kuten edellä kohdassa 3 on todettu, lainsäädäntö asettaa verovelvolliselle kohtuullisen laajan ilmoittamisvelvollisuuden sekä velvollisuuden lisätietojen antamiseen. Jotta verovelvolliset todella noudattavat asetettuja velvoitteita, on ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönneistä säädetty seuraamuksia. Verotusta varten on seuraamusjärjestelmä, jolla pyritään kannustamaan erilaisten ilmoitusten antamiseen ajoissa ja oikeansisältöisenä.¹⁵⁰ Käytännössä kysymys on sanktiojärjestelmästä, jossa velvollisuuden laiminlyönnistä seuraa jokin rangaistus.

Verotuksen seuraamusjärjestelmän kohteena ei ole pelkästään varsinaisen veroilmoituksen antamista koskevat laiminlyönnit. Kyse on laajemmasta sanktiojärjestelmästä. Verotuksen seuraamusjärjestelmä voidaan jakaa kahteen osaan: 1) hallinnollisiin ja 2) rikosoikeudellisiin seuraamuksiin. Hallinnolliset seuraamukset koostuvat myöhästymismaksusta, veronkorotuksesta ja laiminlyöntimaksusta.¹⁵¹ Hallinnollisista seuraamuksista käytetään myös nimeä hallinnolliset seuraamusmaksut. Karkeasti ilmaistuna myöhästymismaksu on seuraamus veroilmoituksen antamisesta tai korjaamisesta myöhässä ja veronkorotus seuraamus siitä, että veroilmoitus on tietosisällöltään virheellinen, puutteellinen tai sitä ei ole annettu lainkaan. Laiminlyöntimaksut ovat seuraamuksia jostain muusta kuin varsinaisen veroilmoituksen antamisen laiminlyönneistä. Kyseiset laiminlyönnit eivät siten välttämättä vaikuta suoraan verovelvollisen veroon. Tyypillisesti laiminlyöntimaksut ovat seuraamuksia sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevasta laiminlyönnistä tai esimerkiksi tositteiden antamatta jättämisestä (VML 22 a §; OVML 39.1 §).

Rikosoikeudelliset seuraamukset ovat sakko ja vankeus.¹⁵² Rikosoikeudellisia seuraamuksia ei määrätä Verohallinnon toimesta, vaan ne määrätään rikosprosessin seurauksena yleisessä tuomioistuimessa. Rikosoikeudelliset seuraamukset perustuvat lähinnä rikoslain (39/1889, RL) säännöksiin. Rikosoikeudelliset seuraamukset, kuten RL 29 luvun mukainen veropetos, voidaan määrätä samasta ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä kuin hallinnollinen

¹⁵⁰ Ks. esim. myöhästymismaksujen veronkorotusten osalta HE 97/2017 vp, s. 1, 70; HE 54/2020 vp, s. 36; HE 29/2016 vp, s. 82–85.

¹⁵¹ Rabinä 2022, s. 1401.

¹⁵² Rabinä 2022, s. 1402.

seuraamusmaksu. Näin on erityisesti veronkorotuksen osalta, jolloin asiassa tulee huomioida kaksoisrangaistavuuden eli *ne bis in idem* -kielto.

Edellä kuvatut seuraamukset kohdistuvat ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönteihin. Näistä tulee erottaa seuraamukset, jotka kohdistuvat maksamisen laiminlyönteihin. Maksamatta olevalle arvonlisäverolle lasketaan veron lisäyksestä ja viivekorosta annetun lain (1556/1995) mukaista viivästyskorkoa. Kyseisen lain tarkoittamien korkojen perimisen tarkoituksena on turvata veron oikea-aikainen suorittaminen, kattaa viivästyneestä suorituksesta aiheutuneet korkomenetykset ja korvata veron perimisestä aiheutuneet kustannukset.¹⁵³ Viivästyskorko on kohtuullisen ankara seuraamus erityisesti niissä tilanteissa, joissa Verohallinto määrää veron, joka kohdistuu useita vuosia vanhaan verokauteen.¹⁵⁴ Tällöin viivästyskorko voi nousta suuremmaksi kuin ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä määrättävä veronkorotus.¹⁵⁵ Myös RL 29 luvun 4 §:n mukainen verorikkomus on rangaistus maksamisen laiminlyönnistä. Seuraavassa keskitytään hallinnollisista seuraamusmaksuista veronkorotukseen.

4.2 Yleistä veronkorotuksesta ja veronkorotuksen kohde

Verosta on säädettävä laintasoisella säännöksellä (PL 81 §). Veronkorotus ei kuitenkaan ole PL 81 §:n mielessä vero tai maksu, vaan lainvastaisesta teosta määrättävä sanktioluonteinen hallinnollinen seuraamus. Vaikka kyse on hallinnollisesta seuraamuksesta eikä verosta, tulee seuraamuksen yleisistä perusteista säätää perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaisesti lailla, koska kyse on julkisen vallan käyttämisestä. Kyse on merkittävän julkisen vallan käytöstä. Hallinnollisista seuraamuksista on säädettävä lailla täsmällisesti ja selkeästi maksuvelvollisuuden ja maksun suuruuden perusteet sekä maksuvelvollisen oikeusturvasta ja lain täytäntöönpanon perusteista. Tällainen rangaistusluonteinen taloudellinen seuraamus rinnastuu asiallisesti rikosoikeudelliseen seuraamukseen. Perustuslain 8 §:n

¹⁵³ HE 133/2009 vp, s. 13.

¹⁵⁴ Tähän kiinnitti huomiota myös valtiovarainvaliokunta mietinnössään (VaVM 26/2017 vp, s. 13).

¹⁵⁵ Esimerkki: Verohallinto tekee 30.12.2022 verotuspäätöksen, jolla määrätään veroa verokaudelle 1/2019 yhteensä 100.000 euroa. Verolle määrätään 10 prosentin eli 10.000 euron veronkorotus. Koska verotuspäätös kohdistuu verokaudelle 1/2019, olisi määrätty vero tullut maksaa 12.3.2019 mennessä. Tästä eräpäivästä alkaen maksamattomalle suoritukselle peritään viivästyskorkoa, joka on korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko lisättyinä 7 prosentilla (laki veronlisäyksestä ja viivekorosta 5 a §). Mikäli vero maksetaan tammikuussa 2023, on maksamattomalle suoritukselle kertynyt viivästyskorkoa lähes 4 vuoden ajalta vähintään 7 prosentin korkokannalla. Mikäli korkolain 12 §:n tarkoittama viitekorko on positiivinen, on perittävä viivästyskorko vielä tätä korkeampi. Käytännössä perittävä viivästyskorko muodostuu huomattavasti korkeammaksi kuin veronkorotus. Jäännösveron korkoa koskevassa valtiovarainvaliokunnan mietinnössä VaVM 34/2016 vp on kuitenkin nimenomaisesti todettu, että maksettavan koron tulee olla riittävän suuri, jotta se kannustaa verojen oikea-aikaiseen maksuun. Korkoon ei sisälly varsinaista sanktioelementtiä.

rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen täsmällisyysvaatimus ei kuitenkaan sellaisenaan kohdistu hallinnollisen seuraamuksen sääntelyyn, mutta tarkkuuden yleistä vaatimusta ei kuitenkaan voida sivuuttaa. Hallinnollisten seuraamusten tulee lisäksi täyttää sanktioiden oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset.¹⁵⁶

Vaikka veronkorotus rinnastuu asiallisesti rikosoikeudelliseen seuraamukseen, se ei tarkoita, että kaikki rikosprosessin periaatteet olisivat täysimääräisesti voimassa hallinnollisessa prosessissa.¹⁵⁷ Esimerkiksi itsekriminointisuoja koskee vain niitä tilanteita, joissa esitutkintaviranomainen, kuten poliisi, on tehnyt päätöksen esitutkinnan aloittamisesta. Mikäli kyse on puhtaasta hallinnollisesta prosessista, kuten verotarkastuksesta, itsekriminointisuoja ei ole merkitystä.¹⁵⁸ Siten puhtaassa hallinnollisessa prosessissa OVML 8 §:n mukainen selvittämiselvöllisyys on voimassa normaalisti – verovelvollisen tulee osallistua asian selvittämiseen totuudenmukaisesti. Verohallinto voi myös pyytää verovelvolliselta lisäselvityksiä veronkorotuksella uhkaamalla.¹⁵⁹ Eri asia on, että veronkorotuksen määrääminen voi estää myöhemmän rikosprosessin.

Arvonlisäverotuksen veronkorotuksia koskevat säännökset ovat OVML 37–38 §:ssä. Kyse on laintasoisista säännöksistä, joista ilmenee täsmällisesti ja selkeästi muun muassa edellä mainitut maksuvelvollisuuden sekä maksun suuruuden perusteet.¹⁶⁰ Perustuslakivaliokunta on käytännössä hyväksynyt säännösten perustuslainmukaisuuden.¹⁶¹ Uudistetut veronkorotussäännökset eroavat huomattavasti aiemmista, arvonlisäverolakiin sisältyneistä, säännöksistä. Uudistetut säännökset ovat tulleet voimaan 1.1.2017.

¹⁵⁶ PeVL 39/2017 vp, s. 2–3; KHO 2016:15: ”Veronkorotuksen luonteesta ihmisoikeussopimuksessa tarkoitettuna rangaistuksena johtuu, että sen soveltamiseen tulisi liittyä korostetun lainalaisuuden.”

¹⁵⁷ LaVM 19/2014 vp, s. 18.

¹⁵⁸ Verohallinnon ohje: Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä, 30.9.2016, dnro A93/200/2016, kohta 3.1; LaVM 19/2014 vp, s. 18–19.

¹⁵⁹ Itsekriminointisuoja ei muutenkaan estä lakiin perustuvia valvontamenettelyjä, joissa henkilön edellytetään antavan tietoja tai selvityksiä esimerkiksi verotusta varten. Tällaisia tiedonantovelvoitteita voidaan myös tehostaa rangaistuksen tai siihen rinnastettavan seuraamuksen uhalla. (PeVL 39/2014 vp vp, s. 4.)

¹⁶⁰ Ks. VaVM 26/2017 vp, s. 11.

¹⁶¹ PeVL 39/2017 vp. OVML:n veronkorotuksia koskevat säännökset eivät olleet suoraan perustuslakivaliokunnan arvioitavana. Perustuslakivaliokunta on kuitenkin ottanut kantaa VML:n veronkorotuksia koskeviin säännöksiin, kun niitä säädettiin vuonna 2017 eli hiukan OVML:n säätämisen jälkeen. Rakenteeltaan ja sanamuodoltaan VML:n ja OVML:n veronkorotussäännökset ovat lähes yhtenevät. Koska perustuslakivaliokunta hyväksyi VML:n mukaiset veronkorotussäännökset perustuslain mukaisina, ei liene epäilystä, etteivätkö OVML:n säännökset myös ole perustuslain mukaisia.

OVML:n mukaisten *seuraamusmaksujen* yleisenä tavoitteena on edistää oikeiden tietojen ilmoittamista oikeaan aikaan.¹⁶² *Veronkorotusten* osalta tavoitteena on ollut edistää hallinnollista tehokkuutta yksinkertaistamalla niitä koskevia säännöksiä. Tähän on pyritty vähentämällä veronkorotuksen määräämiseen liittyvää harkintaa ja selkeyttämällä säännösten rakennetta. Tavoitteena on ollut myös parantaa veronkorotusten ennustettavuutta, mikä edistää verovelvollisten oikeusturvaa. Uusilla säännöksillä ei muutettu veronkorotuksen soveltamisalaa, vaan veronkorotus määrätään edelleen sen vuoksi, että ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty. Uudistetuilla säännöksillä on haluttu säilyttää aiemman verotuskäytännön mukainen veronkorotustaso, minkä vuoksi veronkorotuksen ns. perustaso on säädetty 10 prosenttiin.¹⁶³

OVML:n veronkorotussäännökset ovat rakenteeltaan ja sanamuodoiltaan samankaltaiset muiden verolajien veronkorotussäännösten kanssa.¹⁶⁴ Esimerkiksi VML:n ja OVML:n veronkorotuksia koskevat säännöt ovat sanamuodoiltaan osittain identtiset.¹⁶⁵ Koko tuloverotuksen seuraamusjärjestelmä on pyritty säätämään mahdollisimman pitkälle OVML:ää vastaavaksi ottaen kuitenkin huomioon maksuunpantavien ja oma-aloitteisten verojen erityispiirteet.¹⁶⁶ Tämän perusteella toista verolajia koskeva lainvalmisteluaineisto ja oikeuskäytäntö voi olla merkityksellistä, kun tulkitaan OVML:n veronkorotussäännöksiä. Koska säännöt on pyritty säätämään yhteneväksi, veronkorotukset voidaan usein määrätä yhtenevästi samasta taloudellisesta tapahtumasta eri verolajien osalta.

OVML:n mukaiset veronkorotukset ovat aiempaa yksinkertaisemmat ja kaavamaisemmat.¹⁶⁷ Verohallinnolla oli aiemmin kohtuullisen laaja harkintavalta veronkorotusta määrätessä, minkä arvioitiin johtavan epäyhtenäiseen

¹⁶² Verohallinnon ohje, Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa, kappale 1.

¹⁶³ HE 29/2016 vp, s. 84.

¹⁶⁴ HE 29/2016 vp, s. 11.

¹⁶⁵ HE 97/2017 vp, s. 142. Vertaa:

- 1) VML 32.1 § 1 kohta: ”Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos: veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, *asiakirja* tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta”.
- 2) OVML 37.1 § 1 kohta: ”Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos: veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta”. Kursivointi lisätty.

¹⁶⁶ HE 97/2017 vp, s. 70; VaVM 26/2017 vp, s. 10.

¹⁶⁷ Ks. myös tuloverotuksen osalta HE 97/2017 vp, s. 73–74.

soveltamiskäytäntöön.¹⁶⁸ Kun veronkorotuksia koskevat säännökset ovat rakenteeltaan yksinkertaisia ja yhtenäisiä, muodostuu veronkorotuksia koskeva verotuskäytäntö todennäköisemmin yhtenäisemmäksi. Viranomaisen harkintavallan supistuminen voi myös vähentää tarvetta muutoksenhauille.¹⁶⁹

Keskeinen muutos aiempaan on myös se, että veronkorotuksissa on siirrytty objektiiviseen arviointiin. Veronkorotusta määrättäessä ei enää arvioida verovelvollisen menettelyn tuottamuksellisuutta tai tahallisuutta.¹⁷⁰ Verovelvollisen omalla käsityksellä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin johtaneista syistä ei lähtökohtaisesti ole merkitystä.¹⁷¹ Siten veronkorotusta määrättäessä keskeistä on se, onko veroilmoituksessa virhe tai puute. Verovelvollisen toiminnan moitittavuutta ei lähtökohtaisesti arvioida, vaan veronkorotuksen taso perustuu lähinnä laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen.¹⁷² Tuottamusasteen arviointi ei sovellu parhaalla mahdollisella tavalla hallinnollisen ratkaisun tekemiseen ja verotuksen kaltaiseen massamenettelyyn.¹⁷³

Objektiivisessa arvioinnissa on kyse tietynlaisesta ankarasta vastuusta tai tuottamuksesta riippumattomasta vastuusta. Vaikka veronkorotuksissa on pyritty siirtymään objektiiviseen arviointiin, veronkorotus jätetään tietyissä tilanteissa kokonaan määräämättä tai se määrätään alennettuna (OVML 37.2, 38.4 §). Vastaavasti veronkorotus määrätään korotettuna, mikäli edellytykset täyttyvät (OVML 38.2 §). Mahdollisuus alennettuun veronkorotukseen ja veronkorotuksen määräämättä jättämiseen pehmentävät verovelvolliselle asetettua ankaraa vastuuta ja tuo Verohallinnolle tiettyä harkintaa veronkorotuksen määräämiseen.¹⁷⁴ Siten veronkorotusten objektiivinen arviointi näkyy ennen kaikkea ns. perustason veronkorotuksessa (OVML 38.1 §, 10 %).

¹⁶⁸ HE 29/2016 vp, s. 67. Veronkorotusten enimmäistaso oli aiempien säännösten aikaan myös kansainvälisesti tarkastellen korkea. Vaikka veronkorotusten enimmäistasot olivat korkeita, ei enimmäismääriä sovellettu käytännössä lainkaan.

¹⁶⁹ HE 97/2017 vp, s. 94.

¹⁷⁰ Esimerkiksi jo kumotun AVL 182 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan ”Veroa voidaan korottaa, jos verovelvollinen on *törkeästi huolimattomuudesta* laiminlyönyt – –”, kun OVML 37.1 §:n 1 kohdan mukaan ”– – veroilmoitus – – on annettu puutteellisena tai virheellisenä – –”. (kursivointi lisätty).

¹⁷¹ Merisalo 2018 s. 66.

¹⁷² HE 29/2016 vp, s. 84.

¹⁷³ VaVM 26/2017 vp, s. 11.

¹⁷⁴ Kyse on kuitenkin sidotusta harkinnasta, jolloin edellytysten täytyessä Verohallinnon on jätettävä veronkorotus määräämättä tai määrättävä se alennettuna (PeVL 39/2017 vp, s. 4). Tämän lisäksi korotetussa veronkorotuksessa moitittavuuden arvioinnin tulisi perustua laiminlyönnistä ilmeneviin asioihin, jotka voidaan todeta ilman, että asiassa varsinaisesti arvioidaan huolimattomuuden astetta tai tahallisuutta (HE 29/2016 vp, s. 84). Siten lainsäätäjällä on pyrkinyt siihen, että myös muissa kuin perustason veronkorotuksissa pyritään objektiivisuuteen.

Koska veronkorotukset rinnastuvat asiallisesti rikosoikeudellisiin seuraamuksiin, perustuslakivaliokunta on pitänyt tuottamusarviointiin perustuvasta vastuusta luopumista jossain määrin ongelmallisena. Valiokunnan mukaan edes verotuksen kaltaisessa massaluonteisessa toiminnassa ei saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai verovelvollisen oikeusturvaa. Toisaalta hallinnollisen seuraamusmaksujärjestelmän toimivuuden kannalta sen tulee olla oikeusturvavaatimusten asettamissa rajoissa mahdollisimman yksinkertaista. Kun uusien veronkorotussäännösten on arvioitu edistävän verotuksen yhdenmukaisuutta ja ennakoitavuutta, valiokunta on käytännössä hyväksynyt nykyisten veronkorotussäännösten periaatteet.¹⁷⁵

Aineellinen verolainsäädäntö määrittelee sen, kuka on verovelvollinen. Tyypillisesti verovelvollisen tulee myös itse antaa veroilmoitukset. Näin ei kuitenkaan aina ole, vaan veroilmoituksen antamisvelvollisuus on säädetty tietyissä tilanteissa varsinaisesta verovelvollisesta eri henkilölle. Arvonlisäverotuksessa kyse on yleensä AVL 1 §:n mukaista liiketoimintaa harjoittavasta oikeushenkilöstä, kuten osake- tai henkilöyhtiöstä. Oikeushenkilö on juridinen konstruktio eikä se tietysti itse pysty antamaan veroilmoituksia, vaan sen puolesta operoi aina luonnolliset henkilöt, kuten hallitus tai yhtiömiehet. Kyseisten oikeushenkilöiden puolesta on erikseen säädetty, että veroilmoituksen antamisesta on vastuussa yhtiön hallitus ja (vastuunalaiset) yhtiömiehet (OVML 20.1 § 1–2 k.). Yhtiön johto on voinut delegoida veroilmoituksen antamisvelvollisuuden yhtiöön työsuhteessa oleville työntekijöille tai tilitoimistolle toimeksiantosuhteen perusteella. Vastuu veroilmoituksen antamisesta on kuitenkin aina hallituksella ja yhtiömiehillä eikä verolainsäädännön tarkoittamaa ilmoittamisvastuuta voi ulkoistaa esimerkiksi toimeksiantosopimuksella.

Vaikka vastuu veroilmoituksen antamisesta voi olla muulla taholla kuin verovelvollisella, määrätään veronkorotus aina verovelvolliselle.¹⁷⁶ Tämä ilmenee jo veronkorotusta koskevan OVML 37 §:n 1 momentin sanamuodosta: ”Verohallinto määrää *verovelvolliselle* veronkorotuksen – ”.¹⁷⁷ Eri asia on, että hallitus voi joutua vahingonkorvausvelvolliseksi

¹⁷⁵ ks. PeVL 39/2017 vp, s. 3; VaVM 26/2017 vp, s. 11.

¹⁷⁶ KHO 2018:60. Tapauksessa veronkorotus voitiin määrätä 13-vuotiaalle alaikäiselle, vaikka vastuussa veroilmoituksen antamisesta oli hänen huoltajansa. Veronkorotus voitiin määrätä alaikäiselle, vaikka hänellä ei ollut mitään mahdollisuutta valita sitä, kuka hänen huoltajanaan eli edunvalvojana toimii.

¹⁷⁷ Kursivointi lisätty.

aiheuttamastaan vahingosta OYL 22:1:n perusteella.¹⁷⁸ Tämän lisäksi rikosoikeudelliset seuraamukset kohdistuvat aina luonnollisiin henkilöihin, kuten hallituksen jäseniin.¹⁷⁹ Tilitoimisto voi myös joutua korvausvastuuseen yhtiölle, kun se antaa virheellisen tai puutteellisen veroilmoituksen yhtiön puolesta siten, että menettely johtaa veronkorotuksen määräämiseen yhtiölle. Tällöin tilitoimiston vahingonkorvausvelvollisuus perustuu kuitenkin yksityisoikeudelliseen sääntelyyn.

4.3 Veronkorotuksen määrääminen ja määräämättä jättäminen

OVML:n veronkorotuksia koskevat säännökset on rakennettu kaksiosaisesti: lain 37 §:ssä säädetään niistä tilanteista, jolloin veronkorotus määrätään tai jätetään määräämättä ja lain 38 §:ssä on säädetty veronkorotuksen suuruuden määrittämisestä. Kun harkitaan sitä, kuinka suuri veronkorotus verovelvolliselle määrätään, tulee ensin tarkastella sitä, ovatko veronkorotuksen määräämisen edellytykset ovat olemassa. Tämän jälkeen tarkastellaan, mikä on veronkorotuksen taso.

4.3.1 Veronkorotuksen määrääminen

Veronkorotus määrätään verolajikohtaisesti.¹⁸⁰ Siten ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä arvioidaan aina itsenäisesti eikä muissa verolajeissa ilmenneet virheet tai puutteet vaikuta toisen verolajin veronkorotukseen.

OVML 37 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta. Veronkorotuksen soveltamisala kattaa kaikki ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvat ilmoitukset, tiedot ja selvitykset riippumatta siitä, annetaanko ne sähköisesti vai paperilla.¹⁸¹ Arvonlisäverotuksessa veroilmoitukseen ei liitetä liitelomakkeita. Siten veronkorotuksen kohteena on ennen kaikkea itse arvonlisäveroilmoitus ja sen tietosisältö. Säännöksen sanamuodon perusteella myös säädetyn *tiedon* tai *selvityksen* antaminen puutteellisena, virheellisenä tai antamatta jättämättä johtaa veronkorotuksen määräämiseen.¹⁸²

¹⁷⁸ Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2015, s. 618.

¹⁷⁹ Rabinä 2022, 1502–1504.

¹⁸⁰ HE 29/2016 vp, s. 144.

¹⁸¹ HE 29/2016 vp, s. 144.

¹⁸² Sitä, voiko Verohallinto määrätä veronkorotuksen sen vuoksi, ettei verovelvollinen vastaa OVML 21 §:n mukaiseen selvityspyyntöön tai ei yleensäkään hoida selvitysvastuutaan, tarkastellaan kohdassa 5.2 veronkorotuksen taso. Samassa kohdassa arvioidaan myös sitä, voiko tällaiset ilmoittamis- ja selvitysvastuun laiminlyönnit johtaa korkeampaan veronkorotukseen. Tässä kohtaa tyydytään toteamaan, että asia ei ole niin yksinkertainen, mitä OVML 37.1 §:n sanamuoto antaa ymmärtää.

Puutteellisuudella tarkoitetaan sitä, että veroilmoitukselta tai muulta ilmoitukselta puuttuu jokin verotukseen vaikuttava tieto. Ilmoitus on puutteellinen myös, jos veroa ei ole lainkaan ilmoitettu.¹⁸³ Myös tiedot, jotka eivät vaikuta tilitettävän veron määrään, kuten 0-verokannan myynti tai rakentamispalvelun käännetty myynti, tulee ilmoittaa veroilmoituksella. Mikäli näitä tietoja ei ole ilmoitettu, veroilmoitus on puutteellinen.¹⁸⁴ Ilmoitus on virheellinen esimerkiksi silloin, kun vähennyskeltottomia veroja on ilmoitettu vähennyskelpoisena tai suoritettava arvonnisävero on ilmoitettu väärällä verokannalla.¹⁸⁵

Veronkorotuksen määrääminen on oikeusharkintaa eli sidottua harkintaa. Tämä ilmenee säännöksen sanamuodosta: ”Verohallinto *määrää* verovelvolliselle veronkorotuksen —”.¹⁸⁶ Näin on myös nimenomaisesti todettu VML:ää ja autoverolakia koskevassa lainvalmisteluaineistossa, joiden veronkorotusta koskevien säännösten sanamuodot ovat lähes identtiset.¹⁸⁷ *Oikeusharkinnassa* viranomaisella ei ole harkintavaltaa ratkaisun tekemisessä, vaan ainakin periaatteessa tilanteessa on mahdollista päätyä vain yhteen lainmukaiseen ratkaisuun. Oikeusharkinta tulee erottaa *tarkoituksenmukaisuusharkinnasta* eli vapaasta harkinnasta, jossa ei välttämättä ole yhtä ainoaa oikeata lainmukaista ratkaisua. Tarkoituksenmukaisuusharkinta sallii valinnan useiden vaihtoehtojen välillä.¹⁸⁸ Koska veronkorotus määrätään perustuen oikeusharkintaan, tulee veronkorotus määrätä, jos veroilmoitus on puutteellinen tai virheellinen. Eri asia on, että OVML:ään on nimenomaisesti säädetty tilanteista, jolloin veronkorotusta ei määrätä, vaikka veroilmoituksella havaittaisiin em. puutteita tai virheitä.

¹⁸³ HE 29/2016 vp, s. 144.

¹⁸⁴ OVML 38.6 §:n mukaan veronkorotus voi olla korkeintaan 200 euroa, kun veroa ei määrätä. Lainvalmisteluaineistossa todetaan nimenomaisesti, että euromääräinen veronkorotus soveltuu tilanteisiin, joissa verovelvollinen jättää veroilmoituksella ilmoittamatta veron määrään vaikuttamattoman tiedon (HE 29/2016 vp, s. 147).

¹⁸⁵ HE 29/2016 vp, s. 145.

¹⁸⁶ Kursivointi lisätty.

¹⁸⁷ HE 54/2020 vp, s. 149–150; HE 97/2017 vp, s. 142; Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä VaVM 37/2017 vp todetaan ”Uuden säännösten nimenomainen lähtökohta on se, että veronkorotus määrätään, kun edellytykset täyttyvät.”

¹⁸⁸ Mäenpää 2016, s. 299. Esimerkkinä säännöksestä, joka *sanamuodon* perusteella viittaa tarkoituksenmukaisuusharkintaan on OVML 35.5 §: ”Myöhästymismaksu *voidaan jättää* määräämättä —”. Säännöstä esitettiin muutettavaksi velvoittavaan muotoon, mutta valtiovarainvaliokunta nimenomaisesti poisti tämän muutosesityksen mietinnössään (HE 54 /2020 vp, s. 169; VaVM 16/2020 vp, s. 14). Kursivointi lisätty.

OVML 37 §:n 3 momentin mukaan, jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai oikaisee veron määrää ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että myöhästymismaksusta tai veronkorotuksesta vapauduttaisiin, myöhästymismaksun sijaan verovelvolliselle määrätään veronkorotus. Säännös voidaan jakaa kahteen osaan: *ensiksi* on tilanne, jossa verovelvollinen antaa veroilmoituksen tai oikaisee veron määrää ilmeisesti tarkoituksenaan vapautua myöhästymismaksusta ja *toiseksi* ne tilanteet, joissa veroilmoitus tai oikaisuilmoitus annetaan ilmeisesti tarkoituksenaan vapautua veronkorotuksesta.¹⁸⁹ OVML 37.3 §:n mukaisissa tilanteissa Verohallinto ei määrää veroa, vaan pelkän veronkorotuksen. Veron määrä perustuu siten verovelvollisen omaan ilmoitukseen. Veronkorotuksen määrä lasketaan myöhässä annetussa veroilmoituksessa ilmoitetun veron perusteella. Mikäli veroilmoituksessa ei ilmoiteta veroa, määrätään veronkorotus euromääräisesti OVML 38.6 §:n mukaisesti.¹⁹⁰

4.3.2 Veronkorotuksen määräämättä jättäminen

Vaikka veronkorotuksen määräämisen muodolliset edellytykset täyttyvät, tietyissä tilanteissa veronkorotus jätetään määräämättä. Tällaisista tilanteista on säädetty OVML 37 §:n 2 momentissa. Säännöksen mukaan veronkorotus jätetään määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi 38 §:n 4 momentissa tarkoitettussa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta. OVML 37.2 §:ää on muutettu siten, että nykyisessä muodossaan säännös on tullut voimaan 1.1.2021 alkaen.¹⁹¹

OVML 37.2 § on kirjoitettu ehdottomaan muotoon ”veronkorotus jätetään määräämättä – –”. Kun Verohallinto harkitsee veronkorotuksen määräämättä jättämistä, kyse on sidotusta harkinnasta. Veronkorotus tulee jättää määräämättä, kun säännöksen edellytykset täyttyvät.¹⁹² Koska veronkorotus itsessään määrätään oikeusharkinnalla ja kyse on objektiivisesta, tuottamuksesta riippumattomasta vastuusta, myös veronkorotuksen määräämättä jättämistä koskeva säännös on muotoiltu ehdottomaan muotoon. Sidottuun oikeusharkintaan perustuva veronkorotuksen määräämättä jättäminen kohtuullistaa

¹⁸⁹ Tyyppitilanne lienee se, kun verovelvollinen antaa oikaisuilmoituksen sen jälkeen, kun Verohallinto on ilmoittanut verovalvontatoimenpiteestä. Lisätietoja säännöksen eri soveltamistilanteista voi lukea hallituksen esityksen HE 29/2016 vp yksityiskohtaisista perusteluista.

¹⁹⁰ HE 29/2016 vp, s. 145.

¹⁹¹ OVML 37.2 § oli vielä 1.1.2021 edeltävinä verokausina muotoiltu seuraavasti: ”Veronkorotus voidaan jättää määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy”. Muutoksen *jälkeen* säännöksen sanamuoto on identtinen verrattuna VML 32.3 §:ään ja autoverolain 92.3 §:ään.

¹⁹² PeVL 39/2017 vp, s. 4; HE 54/2020 vp, s. 169.

tuottamuksesta riippumatonta vastuuta.¹⁹³ Veronkorotuksen määräämättä jättämistä koskeva säännös sekä alennettu veronkorotus kytkeytyvät veronkorotuksen oikeasuhteisuuteen.¹⁹⁴ Vaikka veronkorotuksen määräämättä jättäminen on oikeusharkintaa, korostaa valtiovarainvaliokunta sen poikkeusluonnetta. Tämän vuoksi veronkorotuksen määrääminen on pääsääntö ja määräämättä jättäminen tulee kysymykseen vain poikkeuksellisesti.¹⁹⁵

Ensimmäinen peruste veron määräämättä jättämiselle on laiminlyönnin vähäisyys. OVML:ää koskevan lainvalmisteluaineiston perusteella vähäisyyttä arvioidaan euromääräisesti.¹⁹⁶ Veronkorotuksen vähäisyydelle ei ole kuitenkaan asetettu mitään tarkkaa euromäärää. Vähäisyyden perusteella veronkorotus jätetään varmaankin tyypillisesti määräämättä tilanteessa, jossa myöskään veroa ei määrätä veron vähäisyyden perusteella (ks. OVML 50 §).¹⁹⁷

OVML 50.1 §:n *veron* määräämättä jättämistä ja OVML 37.2 §:n *veronkorotuksen* määräämättä jättämistä koskevat säännökset eivät kuitenkaan ole identtiset. Kyse on eri säännöksistä ja niitä tulee siten tulkita erikseen. Veron määräämisessä ei myöskään ole kyse rangaistusluonteisesta seuraamuksesta toisin kuin veronkorotuksessa, jolloin säännösten tulkinta ei voi myöskään tämän perusteella olla täysin yhtenevä.¹⁹⁸ Ensiksi *veron* määräämättä jättämistä koskeva OVML 50 §:n 1 momentti on kirjoitettu harkinnanvaraiseen muotoon ”vero voidaan jättää määräämättä – ”.¹⁹⁹ Toiseksi säännöksessä on eritelty tilanteet, joissa vero määrätään siitä huolimatta, että veron määrää on pidettävä vähäisenä.²⁰⁰ Vähäinenkin *vero* voidaan määrätä esimerkiksi, kun virhe on johtunut esimerkiksi

¹⁹³ PeVL 49/2017 vp, s. 5; PeVL 39/2017 vp, s. 4.

¹⁹⁴ PeVL 39/2017 vp, s. 4.

¹⁹⁵ VaVM 26/2017 vp, s. 12.

¹⁹⁶ HE 29/2016 vp, s. 144.

¹⁹⁷ OVML 50 §:n 3 momentin mukaan Verohallinto antaa tarkemmat määräykset siitä, milloin veroa on pidettävä 1 momentissa tarkoitettulla tavalla vähäisenä. Verohallinto on antanut Verohallinnon päätöksen veron määräämättä tai päätöksen oikaisun tekemättä jättämisestä oma-aloitteisessa verotuksessa (16.11.2018, dnro VH/2071/00.01.00/2018). Päätöksen 2 §:n 2 momentin mukaan muun veron kuin arpajaisveron määrää on kuitenkin, jos erityisestä syystä ei muuta johdu, pidettävä vähäisenä, kun se on pienempi kuin 800 euroa.

¹⁹⁸ Ks. VaVM 26/2017 vp, s. 11: ”Valiokunta korostaa kuitenkin sitä, että veronkorotus on myös jatkossa rangaistusluonteinen seuraamus ---.”

¹⁹⁹ VML 58.1 § on OVML 50.1 §:ää vastaava säännös. Säännöksiä ei ole arvioitu perustuslakivaliokunnan toimesta. Toisaalta myös autoverolain 81 §:ssä on vastaava säännös eikä perustuslakivaliokunta ole kiinnittänyt siihen huomiota lausunnossaan PeVL 21/2020 vp.

²⁰⁰ OVML 50 §:n 1 momentin mukaan vero voidaan jättää määräämättä tai oikaisu tekemättä verovelvollisen vahingoksi silloin, kun veroa on pidettävä vähäisenä eikä verotuksen tasapuolisuus tai verovelvollisen laiminlyöntien laatu tai toistuvuus vaadi veron määräämistä tai oikaisua.

verovelvollisen tahallisuudesta.²⁰¹ Tällaista lievennystä ei kuitenkaan ole nimenomaisesti mainittu veronkorotusta koskevan säännöksen lainvalmisteluaineistossa.²⁰²

Siten OVML 37.2 §:n sanamuodon ja lainvalmisteluaineiston perusteella veronkorotus jätettäisiin johdonmukaisesti määräämättä, kun kyse on vähäisestä laiminlyönnistä, vaikka ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti olisi tahallista tai toistuvaa. Autoverolain 92.3 §:ssä on kuitenkin todettu laiminlyönnin vähäisyydestä, että ”sitä ei pidettäisi vähäisenä, jos verovelvollisen laiminlyönnit ovat toistuvia”.²⁰³ Autoverolain 92.3 § on sanamuodoltaan arvonlisäverolain 37.2 §:ää vastaava. Tämän perusteella lienee selvää, ettei esimerkiksi toistuvia tai tahallisia virheitä veroilmoituksessa tarvitse jättää veronkorotuksen ulkopuolelle niiden näennäisestä vähäisyydestä huolimatta.

Veronkorotus jätetään määräämättä myös, kun laiminlyönnille on pätevä syy. Laiminlyönnille pätevänä syynä pidetään muun muassa sairastumista tai ylivoimaista estettä. Verovelvollisen tulee esittää selvitys kykenemättömyydestä täyttää ilmoittamisvelvollisuus, joka tulee joka tapauksessa täyttää mahdollisimman nopeasti esteen lakattua.²⁰⁴

On hiukan epäselvää, miten sairastuminen tai muu ylivoimainen este voi johtaa ilmoituksen puutteellisuuteen tai virheellisuuteen. Todennäköisesti sairastuminen tai muu – tilapäinen – ylivoimainen este johtaa lähinnä siihen, että veroilmoitusta ei anneta ajoissa. Jos verovelvollinen ei anna veroilmoitusta, johtaa tämä tyypillisesti arvioverotukseen ja 25 prosentin veronkorotukseen (OVML 43, 37, 38.3 §). Jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen vasta arvioverotuksen jälkeen, Verohallinto voi kuitenkin poistaa päätöksen

²⁰¹ HE 29/2016 vp, s. 162.

²⁰² VML:ää koskevassa hallituksen esityksessä on todettu, että ”Laiminlyöntiä pidettäisiin lähtökohtaisesti vähäisenä, jos sen taloudellinen merkitys on vähäinen. Vaikka laiminlyönti olisi yksittäin tarkasteltuna vähäinen, sitä ei pidettäisi vähäisenä, jos verovelvollisen laiminlyönnit ovat toistuvia.” (HE 97 vp, s. 143.). Kyseinen hallituksen esitys ei ole kuitenkaan mennyt läpi sellaisenaan, vaan laki on lopulta muutettu oikeusharkinnaksi perustuslakivaliokunnan ja valtiovarainvaliokunnan myötävaikutuksella. Tämän jälkeen jää hiukan epäselväksi, tuleeko vähäiset virheet jättää määräämättä kategorisesti myös tilanteissa, joissa laiminlyönnit ovat toistuvia. Vastaavasti myös autoverolain 92.3 §:ää koskevassa hallituksen esityksessä (HE 54/2020 vp, s. 150).

²⁰³ HE 54 /2020 vp, s. 150.

²⁰⁴ HE 29/2016 vp, s. 144. VML:n koskevassa hallituksen esityksessä on lisäksi todettu, että ”Laiminlyöntiä pidettäisiin lähtökohtaisesti vähäisenä, jos sen taloudellinen merkitys on vähäinen. Vaikka laiminlyönti olisi yksittäin tarkasteltuna vähäinen, sitä ei pidettäisi vähäisenä, jos verovelvollisen laiminlyönnit ovat toistuvia.” (HE 97 vp, s. 143.); Vastaavasti myös autoverolain 92.3 §:ää koskevassa hallituksen esityksessä (HE 54/2020 vp, s. 150).

veronkorotuksineen ja käsitellä ilmoitusta myöhässä annettuna (OVML 43.3 §). Tällöin seurauksena on yleensä myöhästymismaksu.²⁰⁵

Veronkorotus jätetään määräämättä myös, jos veronkorotuksen määrääminen on 38 §:n 4 momentissa tarkoitettussa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta. Säännöstä on muutettu nykyiseen muotoon nimenomaisesti perustuslakivaliokunnan vaatimuksesta siten, että muutoksen jälkeen säännös vastaa VML 32.3 §:ää.²⁰⁶ OVML 38 §:n 4 momentin mukaan, jos kyse on 6 §:ssä tarkoitettulla tavalla tulkinnanvaraisesta tai epäselvästä asiasta tai 1 momentin mukainen veronkorotus olisi muusta erityisestä syystä kohtuuton, veronkorotus on 3 prosenttia verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta.

OVML 38.4 § sisältää siten jo itsessään säännöksen, joka mahdollistaa *alemman* veronkorotuksen, mikäli asia on tulkinnanvarainen, epäselvä tai veronkorotuksen määrääminen perustason suuruisena (10 %) on muusta erityisestä syystä kohtuutonta. OVML 37.2 § antaa mahdollisuuden veronkorotuksen määräämättä jättämiseen, mikäli jopa alennettu veronkorotus olisi kohtuutonta. Säännöstä sovelletaan kuitenkin vain poikkeuksellisesti. Pääsääntönä on veronkorotuksen määrääminen.²⁰⁷ Veronkorotus jätetään kokonaan määräämättä esimerkiksi tilanteessa, jossa asia on huomattavan tulkinnanvarainen tai epäselvä, minkä lisäksi verovelvollinen on pyrkinyt selvittämään asian huolellisesti. Säännöstä voidaan soveltaa myös tilanteessa, jossa verovelvollisen on erehtynyt verosäännösten sisällöstä tai verotusta koskevista velvollisuuksista siten, että erehdyksestä johtuvaa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä voitaisiin verovelvollisen olosuhteet huomioon ottaen pitää anteeksi annettavana.²⁰⁸

²⁰⁵ Sairastumisen tai muun ylivoimaisen esteen luulisi olevan perusteena myös myöhästymismaksun määräämättä jättämiselle. Näin ei kuitenkaan ole, vaan myöhästymismaksu voidaan jättää määräämättä vain OVML 35.5 §:n mukaisissa tilanteissa. Sen sijaan veronkantolain 68 §:n 1 momentin mukaan Verohallinto voi jättää oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 35 §:ssä tarkoitetun myöhästymismaksun osaksi tai kokonaan *perimättä*, jos mainitun lain 16 §:ssä tarkoitetun veroilmoituksen antaminen on viivästynyt verovelvollisesta riippumattomasta syystä, pätevästä syystä tai muusta erityisestä syystä (kursivointi lisätty). Lainvalmisteluaineiston mukaan päteviä syitä olisivat esimerkiksi sairastuminen tai ylivoimainen este (HE 97/2017 vp, s. 133).

²⁰⁶ PeVL 21/2020 vp, s. 4.

²⁰⁷ VaVM 16/2020 vp, s. 14; VaVM 26/2017 vp, s. 12.

²⁰⁸ HE 97/2020 vp, s. 144.

5 Veronkorotuksen määrääminen korotettuna

5.1 Veronkorotukset ja pääsääntö

Kun edellytykset veronkorotuksen määräämiselle täyttyvät, tulee tapauskohtaisesti harkita, minkä tasoinen veronkorotus asiassa määrätään. Veronkorotussäännöksiä, joiden perusteella veronkorotuksen taso määräytyy, on yhteensä viisi: 1) perustaso (10 %, OVML 38.1 §) 2) korotettu veronkorotus (15–50 %, OVML 38.2 §) 3) veronkorotus arvioverotuksessa (25 %, OVML 38.3 §) 4) alennettu veronkorotus (3 %, OVML 38.4) ja 5) ns. euromääräinen veronkorotus (1–200 €, OVML 38.6 §). Muut paitsi viimeksi mainittu ovat prosenttiperusteisia korotuksia, jolloin veronkorotuksen määrä lasketaan oikaistavan veron määrästä.²⁰⁹

Tyypillisesti vero ja veronkorotus määrätään samalla verotuspäätöksellä.²¹⁰ Mikäli määrätyn veron määrä muuttuu esimerkiksi oikaisulautakuntavaiheessa siten, että veron määrä pienenee, oikaistaan myös prosenttiperusteista veronkorotusta vastaavasti. Veronkorotusta ei määrätä, jos veroa on tullut virheellisesti liikaa maksettavaksi tai verotuksessa on muu virhe verovelvollisen vahingoksi. Tällöin Verohallinto määrää veron tai oikaisee päätöstä verovelvollisen hyväksi (OVML 41 §).²¹¹ On myös huomattava, ettei prosenttiperusteisia veronkorotuksia määrätä tilanteessa, jossa arvonlisäveroilmoituksessa on sellainen puute tai virhe, joka ei vaikuta maksettavan veron määrään. Tällaisiin tilanteisiin soveltuu OVML 38.6 §:n mukainen euromääräinen veronkorotus.²¹² Siten veronkorotusta ei voida määrätä korotettuna, vaikka verovelvollinen olisi laiminlyönyt esimerkiksi 0-verokannan mukaisten myyntien ilmoittamisen veroilmoituksella. Tämä siitä huolimatta, että verovelvolliselle olisi jo aiemmin annettu ohjaus kyseisten myyntien ilmoittamiseen.

²⁰⁹ Tästä poikkeuksena OVML 37.3 §:ssä eriteltyt tilanteet, joissa verovelvollinen itse korjaa veroilmoituksen, mutta Verohallinto määrää veronkorotuksen esimerkiksi sen vuoksi, että veroilmoitus on annettu vasta valvontatoimenpiteen alkamisen jälkeen. (HE 29/2016 vp, s. 145.) Käsitteellisesti arvonlisäverotuksessa Verohallinto määrää veron tai oikaisee päätöstä verovelvollisen vahingoksi (OVML 43.1 §).

²¹⁰ Tästä poikkeuksena rikosharkintaan menevät verotuspäätökset, jolloin Verohallinto jättää veronkorotusta koskevan päätöksen tekemättä ja voi tehdä sen myöhemmin erillisellä päätöksellä, mikäli rikosilmoitusta ei tehdä tai tapaus ei muusta syystä etene tuomioistuimeen. (Veronkorotuslaki 2 §.)

²¹¹ Kyse voi olla esimerkiksi siitä, että verovelvollinen ei ole tehnyt hankinnasta vähennystä arvonlisäverotuksessa, vaikka olisi ollut siihen oikeutettu. Mikäli verovelvollinen itse korjaa virheen antamalla oikaisuilmoituksen, ei oikaisuilmoituksesta seuraisi myöskään myöhästymismaksua (OVML 36 §). Vastaava ilmenee myös OVML 38 §:ssä käytetyistä sanamuodoista. Esimerkiksi OVML 38.1 §:n mukaan veronkorotus on 10 prosenttia verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta.

²¹² HE 29/2016 vp, s. 147.

Veronkorotukset arvioidaan ja määrätään laiminlyöntikohtaisesti.²¹³ Verovelvollisella voi olla useita laiminlyönnejä, jotka ilmenevät esimerkiksi verotarkastuksella. Laiminlyönnit eivät välttämättä liity mitenkään toisiinsa ja on mahdollista, että yhdestä laiminlyönnistä määrätään veronkorotus korotettuna ja toisesta perustason mukaisena. Laiminlyönnistä ei välttämättä määrätä veronkorotusta lainkaan esimerkiksi laiminlyönnin vähäisyyden vuoksi.²¹⁴ Mikäli *samalla verokaudella* havaitaan virheitä tai puutteita sekä vahingoksi että hyväksi, netotetaan virheen määrät siten, että veronkorotus lasketaan vain ns. nettolisäyksestä.²¹⁵

OVML:n mukaiset veronkorotukset määrätään kaavamaisesti eikä määräämiseen pääsääntöisesti sisälly viranomaisharkintaa.²¹⁶ Kun verovelvollisen veroilmoituksessa havaitaan esimerkiksi virhe, veronkorotus määrätään lähtökohtaisesti OVML 38 §:n 1 momentin nojalla eli ns. perustason mukaisena. Säännöksen mukaan veronkorotus on 10 prosenttia verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta.

Hallituksen esityksen mukaan veronkorotuksen perustaso on säädetty 10 prosenttiin, koska se vastaa vanhojen veronkorotussäännösten mukaista verotuskäytäntöä.²¹⁷ Vaikka verotuskäytännössä on ollut paljon vaihtelua, myös valtiovarainvaliokunta on päätenyt siihen, että 10 prosentin perustaso vastaa aiempaa verotuskäytäntöä. Valtiovarainvaliokunta

²¹³ HE 29/2016 vp, s. 146.

²¹⁴ Mahdollista on myös se, että yhteen virheeseen kohdistuu OVML 40.2 §:n mukainen uudelleen harkinnan kieltö ja toiseen OVML 6 §:n mukainen luottamuksensuoja. Tällöin näiden virheiden osalta veroa ja veronkorotusta ei pääsääntöisesti voida määrätä.

²¹⁵ Esimerkiksi verokaudella 12/2021 havaitaan kolme erillistä virhettä: 1) 5.000 euroa liikaa vähennystä vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä olevasta henkilöautosta, 2) 1.000 euroa liikaa vähennystä edustuskuluista sekä 3) 500 euroa ostoon sisältyvää arvonlisäveroa, joka on jäänyt vähentämättä. 5.000 eurolle määrätään korotettu 20 % veronkorotus, koska Verohallinto on ohjannut jo aiemmin verovelvollista, ettei henkilöauton ostosta saa näissä olosuhteissa tehdä vähennystä sekä 10 % veronkorotus 1.000 vähennyskeltvottomista edustuskuluista. Veronkorotusta ei kuitenkaan laskettaisi tässä tapauksessa 6.000 eurosta (5000 + 1000), vaan määrästä vähennettäisiin verovelvollisen hyväksi määrättävä vero 500 euroa, koska se kohdistuu samalle verokaudelle. Lainvalmisteluaineistosta ei saa johtoa siihen, miten vähennys huomioidaan eri suuruisissa veronkorotuksissa. Lähtökohtana on varmaankin tasajako, jolloin veronkorotus määrättäisiin 20 % suuruisena 4.750 euron (5.000–250) määrästä ja 10 % suuruisena 750 euron (1.000–250) määrästä. Mikäli eri suuntaisilla virheillä olisi toisiinsa jokin liityntä, niiden suora netottaminen voi varmaan myös tulla kyseeseen.

²¹⁶ HE 29/2016 vp, s. 146.

²¹⁷ HE 26/2016 vp, s. 84. Eduskunnalle annetussa asiantuntijalausunnossa on kuitenkin tuotu esille, että 10 prosentin veronkorotus ei todellisuudessa vastaisi aiempaa verotuskäytäntöä, vaan veronkorotusten todellinen taso tulee todellisuudessa kiristymään. Tämä erityisesti, jos alennettua veronkorotusta sovellettaisiin hallituksen esityksen mukaisesti lähinnä poikkeuksellisesti. (Keskuskaupakamari asiantuntijalausunto, s. 2.)

piti 10 prosentin veronkorotuksen perustasoa muutenkin asianmukaisena. Mietinnössä tätä on perusteltu tilastojen avulla.²¹⁸

Uusien säännösten tarkoituksena ei siten ole ollut kiristää veronkorotusten tasoa. Kun otetaan huomioon, että säännösten tavoitteena on muun muassa viranomaisharkinnan vähentäminen ja yhtenäisen veronkorotuskäytännön soveltaminen vähemmillä resursseilla, kaavamainen ja kiinteä 10 prosentin korotus on epäilemättä onnistunut. Viranomaisen työmäärä voi vähentyä muun muassa siten, että perustason mukaista korotusta tuskin tarvitsee perustella kovin seikkaperäisesti – riittää, että veroilmoituksesta osoitetaan virhe tai puute. Tällöin verovelvollisen moitittavuuteen tai tahallisuuteen ei tarvitse ottaa kantaa, jolloin asia pysyy neutraalina ja objektiivisena. Kiinteä 10 prosentin veronkorotus on myös tasapuolinen, kun tavallisista veroilmoituksen virheistä ja puutteista määrätään kaavamaisesti kiinteä veronkorotus. Tämä voi vähentää tarvetta muutoksenhauulle pelkästään määrätyn veronkorotuksen suuruudesta. Verovelvollisten kannalta kiinteä, suoraan laista tuleva 10 prosentin veronkorotus on myös omiaan lisäämään oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta.

On kuitenkin huomattava, että 10 prosentin perustason mukainen veronkorotus on vain lähtökohta. Veronkorotuksen taso harkitaan tapauskohtaisesti silloin, kun laiminlyöntiin liittyy veronkorotusta korottavia tai alentavia tekijöitä.²¹⁹ Tällaisia korottavia tai alentavia tekijöitä ei kuitenkaan tavallisesti liity verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiin, jolloin suuri osa veronkorotuksista määrätään 10 prosentin suuruisena.²²⁰ Veronkorotuksen määrääminen joko korotettuna tai alennettuna ovat siten poikkeuksia pääsääntöön. Kun näitä poikkeuksia sovelletaan, viranomaisen tulee varmistua siitä, että soveltamisedellytykset täyttyvät. Tämän täytyy näkyä myös perustelujen määrässä.

5.2 Korotettu veronkorotus

OVML 38 §:n 2 momentin mukaan veronkorotus on vähintään 15 prosenttia ja enintään 50 prosenttia verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta, jos 1) 37 §:ssä tarkoitettu laiminlyönti on toistuvaa tai 2) verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.

²¹⁸ VaVM 9/2016 vp, s. 9

²¹⁹ HE 29/2016 vp, s. 145.

²²⁰ Varonen – Jarva 2017, s. 56.

Veronkorotus määrätään OVML 38.2 §:n mukaisesti perustasoa suurempana, koska laiminlyönti katsotaan normaalia moitittavammaksi. Kyse ei kuitenkaan ole subjektiivisesti moitearviosta, jossa arvioidaan huolimattomuuden astetta tai sitä, onko teko tehty tahallaan. Arviointi perustuu laiminlyönnistä ilmeneviin objektiivisiin seikkoihin. Kyse on tapauskohtaisesti arvioinnista.²²¹ Ankarampi veronkorotus määrätään vain vakavimpien laiminlyöntien perusteella.²²² Kun säännöstä tarkastellaan, tulee kiinnittää huomiota kahteen asiaan: ensiksi säännöksessä asetetut soveltamisedellytykset tulee täytyä (soveltamiskynnys). Toiseksi kun soveltamiskynnys ylitetään, tulee tapauskohtaisen harkinnan perusteella päättää, minkä suuruisen prosentin mukaan veronkorotus määrätään.

5.2.1 Toistuva laiminlyönti

OVML:n lainvalmisteluaineistossa on vain vähän esimerkkejä OVML 38.2 §:n soveltamisesta. Hallituksen esityksen mukaan laiminlyönti on *toistuvaa* lähtökohtaisesti silloin, kun Verohallinto on jo aiemmin puuttunut vastaavaan laiminlyöntiin esimerkiksi ohjauksen muodossa. Tällöin otetaan huomioon muutokset verovelvollisen asemassa, kuten vastuuhenkilöiden vaihtuminen laiminlyöntien välillä. Myös muutokset vallitsevassa oikeustilassa tulee huomioida. Toisessa verolajissa tehty laiminlyönti ei ole peruste pitää laiminlyöntiä toistuvana toisessa verolajissa.²²³

Toistuvan laiminlyönnin perusteella määrättävä korotetun veronkorotuksen soveltamiskynnys vaikuttaa muodostuvan kohtuullisen korkeaksi. Käytännössä soveltamisen edellytyksenä on se, että Verohallinto on jo aiemmin antanut verovelvolliselle kirjallisen ohjauksen tai muun päätöksen, josta ilmenee Verohallinnon kanta oikeasta verokohtelusta. Mikäli verovelvollinen ei noudata ohjetta tai päätöstä, voi veronkorotuksen soveltaminen korotettuna tulla kyseeseen. Verohallinnon vero.fi-yleisohjeiden noudattamatta jättäminen tuskin täyttää säännöksen edellytyksiä, koska yleisohjetta ei anneta nimenomaisesti yksittäisille verovelvollisille. Verohallinto julkaiseekin nykyään runsaasti syventäviä ohjeita verkkosivuillaan. Mikäli tällaisen ohjeen noudattamatta jättämisestä seuraisi OVML 38.2 §:n mukainen korotettu veronkorotus, muodostuisi kynnys veronkorotuksen määräämiselle korotettuna päinvastoin hyvin alhaiseksi.

²²¹ HE 29/2016 vp, s. 84; 146.

²²² HE 54/2020 vp, s. 150. Kyse on autoverolain 93 §:n yksityiskohtaisista perusteluista. Säännöksen sanamuoto on identtinen verrattuna OVML 38.2 §:ään.

²²³ HE 29/2016 vp, s. 146.

VML:ää koskevassa lainvalmisteluaineistossa on annettu toinen esimerkki toistuvasta laiminlyönnistä.²²⁴ Toistuvasta laiminlyönnistä voi olla kyse, kun verovelvollinen antaa puutteellisen tai harhaanjohtavan tuloveroilmoituksen perättäisiltä verovuosilta.²²⁵ Vastaavaa esimerkkiä *ei* ole OVML:ää koskevassa lainvalmisteluaineistossa. Kun otetaan huomioon maksuunpantavien ja oma-aloitteisten verojen ominaispiirteet, on kyseenalaista, voiko VML:n lainvalmisteluaineiston esimerkkiä soveltaa arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverotuksessa verovelvollisen tulee antaa veroilmoitukset tyypillisesti 12 kertaa tilikauden aikana eikä annettujen veroilmoitusten perusteella tehdä verotuspäätöksiä kuin poikkeuksellisesti. Mikäli verovelvollinen on esimerkiksi käsitellyt myynnit alennetulla verokannalla, vaikka aineellisesti myyntiin soveltuisi yleinen verokanta, veroilmoitukset olisivat virheelliset – todennäköisesti jokaiselta verokaudelta. Tämä ei kuitenkaan suoraan tarkoita, että verovelvollisen toiminta olisi normaalia moitittavampaa. Veronkorotuksen määrääminen korotettuna tällaisissa tilanteissa ei varmaankaan tulisi kyseeseen.

5.2.2 Toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta

Veronkorotus voidaan määrätä perustasoa suurempana myös, jos verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Säännöksen sanamuoto antaa lainsoveltajalle huomattavasti tulkinnanvaraa. Erilaisia tilanteita, joissa verovelvollinen osoittaa piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista, lienee mahdoton eritellä tyhjentävästi. Säännöstä tulkittaessa tulee kuitenkin huomioida, että sitä sovelletaan vain vakavampiin laiminlyönteihin.²²⁶

Tämän lisäksi OVML 38.2 §:n 2 kohdan soveltamisessa on syytä kiinnittää huomiota *näyttökynnykseen*. Näyttökynnyksellä tarkoitetaan todistelun vakuuttavuutta, joka tarvitaan asian toteennäyttämiseksi. Näyttökynnystä voidaan kuvailla asteikoilla otaksuttava, todennäköinen, ilmeinen ja täysin varma. Oikeustieteessä yleisesti vaadittavana näyttökynnyksenä pidetään ns. täyttä näyttöä, joka on vahvempi kuin todennäköinen, mutta heikompi kuin ilmeinen.²²⁷ Vastaavaa näyttökynnystä sovelletaan myös verotuksessa. Näyttökynnyksen vaihtelee riippuen asiasta. Verotuksessa on useita erityisiä verotustoimia, kuten arvioverotus ja peitelty osinko, joissa näyttökynnyksen on asetettu tasolle

²²⁴ VML 32 a § 2 momentti. Säännöksen sanamuoto on identtinen verrattuna OVML 38.2 §:ään. Lisäksi VML seuraamusmaksut on pyritty laatimaan mahdollisimman pitkälle OVML:ää vastavaksi ottaen kuitenkin huomioon maksuunpantavien ja oma-aloitteisten verojen erityispiirteet. (HE 97/2017 vp, s. 70.)

²²⁵ HE 97/2017 vp, s. 145.

²²⁶ HE 54/2020 vp, s. 150.

²²⁷ Ryynänen 2001, s. 266–268.

”ilmeinen”.²²⁸ Kuten OVML 38.2 §:n 2 kohdan sanamuodosta ilmenee, on myös korotetun veronkorotuksen määräämisen näyttökynnys asetettu tavallista korkeammaksi käyttämällä sanamuotoa ”ilmeisesti”. Ilmeisyyden vaatimuksella tarkoitetaan yleiskielessä sitä, että asia on selvä ja kiistaton.²²⁹ Korkein hallinto-oikeus on myös ottanut vuosikirjapäätöksessä KHO 2019:105 kantaa ilmeisyysvaatimukseen, kun se on tulkinnut AVL 177 §:n mukaista arvioverotussäännöstä.²³⁰ KHO:n mukaan säännöksessä mainitun ilmeisyyden vaatimuksen takia on oltava *selvää*, että ilmoitettu suoritettavan veron määrää on liian vähäinen.

On huomattava, että virheen tai puutteen suuri euromäärä ei suoraan oikeuta määräämään veronkorotusta korotettuna.²³¹ Esimerkiksi suuryrityksillä veroilmoituksen virheet ja puutteet voivat muodostua euromääräisesti suuriksi jo pelkästään harjoitetun toiminnan laajuuden perusteella. Virheen tai puutteen euromäärää ei kuitenkaan voi pitää täysin merkityksettömänä. Euromääräisesti vähäisistä virheistä ei usein määrätä veroa tai veronkorotusta lainkaan (OVML 50.1, 37.2 §). Euromääräisesti suuret virheet voivat myös vaikuttaa tilanteessa, joissa virheen tai puutteen määrä on suuri suhteessa yrityksen toimintaan. Näissä on kuitenkin myös lähtökohtana perustason mukainen korotus, jos asiaan ei liity toistuvuutta tai verovelvollisen toiminta ei muuten osoita ilmeistä piittaamattomuutta verotuksen velvoitteista.²³²

Verovelvollinen voi osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta harjoittamalla verollista liiketoimintaa siten, että verotusta koskevat velvoitteet laiminlyödään kokonaan. Koko toiminnan salaaminen on moitittavampaa verrattuna yksittäisiin laiminlyönteihin.²³³ Tilanne, jossa verovelvollinen ei ilmoittaudu lainkaan arvonlisäverorekisteriin eikä siten anna arvonlisäveroilmoituksia, lienee OVML 38.2 §:n soveltamisen kovaa ydintä. Lopullisen veronkorotusprosentin määräytymisessä tulee huomioida muun muassa harjoitetun toiminnan laajuus, mutta on selvää, että koko toiminnan ilmoittamatta jättäminen on säännöksen tarkoittamaa ilmeistä piittaamattomuutta.

²²⁸ Rabinä 2022, s. 294–295.

²²⁹ Ryytänen 2000, s. 124–125.

²³⁰ Vastaava säännös on nykyään OVML 43 §:ssä. Hallituksen esityksen HE 29/2016 vp (s. 153) mukaan OVML 43.1 § vastaa AVL 177.1 §:ää. Lähtökohtaisesti myös tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen arvioverotussäännöksiä tulkitaan yhtenevästi, vaikka ne eivät ole sanamuodoltaan identtiset (Urpilainen 2019, s. 1).

²³¹ HE 54/2020 vp, s. 150.

²³² HE 97/2027 vp, s. 145.

²³³ HE 29/2016 vp, s. 146.

Ilmeistä piittaamattomuutta voi osoittaa myös veron ilmoittaminen vain osittain tai se, että ilmoittaa veroilmoituksessa ilmeisen harhaanjohtavia tai virheellisiä tietoja. Tapauskohtaisesti myös veronkiertotilanteissa veronkorotus voidaan määrätä korotettuna. Veronkiertosäännöksen soveltaminen itsessään ei kuitenkaan ole peruste veronkorotuksen määräämiseen korotettuna.²³⁴ Siten OVML 38.2 §:ää voidaan soveltaa esimerkiksi ohimyyntissä, jossa osa tuloista jätetään ilmoittamatta.²³⁵ OVML:n lainvalmisteluaineistossa ei ole täsmennetty sitä, mitä tarkoitetaan ilmeisen harhaanjohtavilla tai virheellisillä tiedoilla. Tällä voidaan kuitenkin viitata esimerkiksi ns. kuittikauppaan, jossa verovelvollinen on tehnyt perusteettomia arvonlisäverovähennyksiä sellaisista ostoista, jotka eivät ole todellisuudessa tapahtuneet. Tällöin verotukseen on ilmoitettu ilmeisen harhaanjohtavia ja virheellisiä tietoja.

Ilmeistä piittaamattomuutta voi osoittaa myös se, että verovelvollinen tekee olosuhteisiin nähden huomattavan suuria vähennyksiä sellaisista ostoista, jotka ovat selvästi vähennyskelvottomia.²³⁶ Esimerkkinä tästä voisivat olla yksityismenot, jotka on kirjattu yrityksen kirjanpitoon ja edelleen vähennetty verotuksessa. Erityisen moitittavaksi yksityismenojen kirjaaminen muuttuu niissä tilanteissa, joissa ostolaskuihin/-kuitteihin tehdään merkintöjä, jotka eivät vastaa asioiden todellista tapahtumankulkua, kuten esittämällä osakkaan lomamatkat ja ravintolakulut yrityksen toimintaan liittyvinä liikematkoina ja asiakastapaamisina. Tällöin verotukseen on annettu ilmeisen harhaanjohtavia ja virheellisiä tietoja.

Rajanveto siitä, sovelletaanko edellä mainittuihin yksityismenoihin ns. perustason mukaista veronkorotusta vai määrätäänkö veronkorotus korotettuna, voi jossain tilanteessa olla hankalaa. Lähtökohtaisesti näistä tulee määrätä perustason mukainen korotus, jos erityisiä korottavia seikkoja ei ole olemassa. Tällaisia korottavia seikkoja voi edellä mainittujen harhaan johtavien tietojen lisäksi olla asian taloudellinen vakavuus – käytännössä yksityiskulujen huomattava määrä.

²³⁴ HE 29/2016 vp, s. 146.

²³⁵ Ks. Esimerkki ilmoittamattomista 50.000 euron myyntituloista (HE 97/2017 vp, s. 146).

²³⁶ HE 97/2017 vp, s. 146.

5.2.3 Sovellettava veronkorotusprosentti

Mikäli OVML 38.2 §:n soveltamiskynnys täyttyy, määrätään veronkorotus 15–50 prosentin mukaiselta asteikolta. Kyse on ainoastaan OVML:n veronkorotuksia koskevasta säännöksestä, jossa ei ole suoraan määritelty kiinteää veronkorotusprosenttia. Kun otetaan huomioon, että veronkorotuksia koskevat säännökset on pyritty säätämään kaavamaisiksi ja vähäistä viranomaisharkintaa vaativiksi, OVML 38.2 §:n liukuva asteikko on poikkeus pääsääntöön. Liukuvan asteikoin käyttö antaa viranomaiselle säännöksen soveltamistilanteissa jonkin verran harkintaa. Harkinnassa tulee ottaa huomioon verovelvollisten yhdenvertaisuus. Samanlaisista tai hyvin samankaltaisista laiminlyönneistä tulee siten määrätä samansuuruiset veronkorotukset.

OVML:n lainvalmisteluaineistossa ei juuri ole annettu ohjeistusta siitä, miten veronkorotuksen taso tulee määritellä. Hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa on vain todettu, että viranomaisella harkitsee veronkorotuksen tapauskohtaisen arvion perusteella.²³⁷ Valtiovarainkunta on toisaalta nimenomaisesti korostanut, että veronkorotuksia sovelletaan koko asteikoillaan.²³⁸ Mitä moitittavammasta laiminlyönnistä on kyse, sitä lähempää asteikon yläpäästä veronkorotus määrätään. Kun otetaan huomioon valtiovarainvaliokunnan kannanotto, Verohallinnon tulisi käyttää jopa 50 prosentin veronkorotusta selvästi moitittavimmissa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönneissä, kuten laajamittaisen verollisen liiketoiminnan salaamisessa. Vastaavasti myös laajamittainen ohimyynti tai harhaanjohtavien tietojen, kuten tosiasioita vastaamattomien tositteiden, perusteella tehtyjen vähennysten tulisi johtaa skaalan yläpään mukaiseen veronkorotukseen.

Mitä asioita siten tulee huomioida, kun määritellään veronkorotuksen tasoa säännöksen soveltamisen yhteydessä? Kuten aiemmin todettiin, uudet veronkorotussäännökset eivät enää perustu subjektiiviseen moitearvioon, vaan arviointi pyritään tekemään objektiivisesti. Tällä perusteella virheeseen tai puutteeseen johtaneet syyt eivätkä verovelvollisen menettelyn huolimattomuus tai tahallisuus välttämättä ole ratkaisevia. Tätä lähtökohtaa voidaan kuitenkin jossain määrin kritisoida ainakin OVML 38.2 §:n soveltamisen yhteydessä. Säännöksen soveltamistilanteet lienevät juuri niitä, jotka on tyypillisesti tehty tahallisesti – Koko verollisen toiminnan salaaminen, laajamittainen ohimyynti tai osakkaan

²³⁷ HE 29/2016 vp, s. 146; vastaavasti myös HE 54/2020 vp, s. 150 ja HE 97/2017 vp, s. 145.

²³⁸ VaVM 36/2017 vp, s. 11.

perheen yksityiskulujen vähentäminen verotuksessa nimittäin tuskin tapahtuvat erehdyksessä. Virheisiin ja puutteisiin johtaneet syyt eivät myöskään liene merkityksettömiä, kun arvioidaan veronkorotuksen suuruutta. Esimerkiksi ohimyyntin tilanteissa veronkorotuksen määrään voisi vaikuttaa se, että ohimyyntiä on harjoittanut yrityksen työntekijä eikä yritys itse. Tällöin tuntuisi perusteettomalta rangaista yritystä skaalan yläpään mukaisella veronkorotuksella.

Yhteenvedona voidaan todeta, että veronkorotuksen suuruudessa tulisi huomioida ainakin menettelyn taloudellinen vakavuus suhteessa yrityksen toimintaan. Koko toiminnan salaaminen on moitittavampaa kuin yksittäisten myyntien. Vastaavasti se, kuinka suunnitelmallista ja pitkään jatkunutta toiminta on ollut, ei voi olla merkityksetöntä. Mikäli toiminta on jatkunut pitkään ja sitä on tehty erityisen suunnitelmallisesti, tulee tämän näkyä veronkorotusasteikon soveltamisessa. Suunnitelmallisuutta voi osoittaa esimerkiksi kirjanpidon manipulointi. Joka tapauksessa sovellettavan veronkorotusprosentin määrääminen tehdään nimenomaisesti tapauskohtaisen arvion perusteella.

Liukuvan asteikon käytöllä veronkorotuksissa voidaan nähdä sekä hyviä että huonoja puolia. *Hyvänä* puolena voidaan nähdä se, että liukuva asteikko mahdollistaa paremmin tapauskohtaisen arvioinnin tekemisen verrattuna kaavamaiseen, suoraan laissa määrättyyn veronkorotukseen. Erilaisia ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntejä ja niihin johtaneita syitä lieneekin vaikea eritellä tyhjentävästi. Myös KHO on eduskunnan verojaostolle antamassaan lausunnossa esittänyt huolen siitä, että perustason mukainen veronkorotus voi olla liian kaavamainen, jos se määräytyy kaikissa perustilanteissa 10 prosentin suuruisina.²³⁹ Laissa määrätty veronkorotusta koskeva skaala ei myöskään ole kovin laaja (15–50 %), jolloin Verohallinnon liikkumavara veronkorotusta määrättäessä ei lopulta ole kovin suuri – erityisesti, jos verrataan aiempaan, AVL 182 §:n mukaiseen säännökseen, joka mahdollisti veron korottamisen jopa kolminkertaiseksi.

Liukuva asteikko voi toisaalta olla ongelmallinen veronkorotusten ennustettavuuden ja yhtenäisyyden kannalta. Vastaavasti huono ennustettavuus on ongelmallinen verovelvollisen oikeusturvan kannalta.²⁴⁰ Hyvällä ennustettavuudella tarkoitetaan sitä, että veronkorotuksen taso tai määrä pystytään päättelemään veroilmoituksella olevan puutteen

²³⁹ Nuotio, KHO:n asiantuntijalausunto 2016, s. 4.

²⁴⁰ Lindgren 2016, s. 235.

tai virheen perusteella. Veronkorotusten ennustettavuutta voidaan lisätä kolmella tavalla. Ensisijainen tapa on selkeä lainsäädäntö. Toiseksi veronkorotusten yhtenäisyyttä ja ennustettavuutta voidaan ohjata oikeuskäytännöllä ja kolmanneksi Verohallinnon ohjeilla.²⁴¹ Toivottavaa olisi, että OVML 38.2 §:n soveltamisesta saataisiin tulevaisuudessa ohjaavaa oikeuskäytäntöä. Verohallinnon olisi myös hyvä ottaa veronkorotuksia koskevassa ohjeistuksessa tarkemmin kantaa veronkorotuksen tasoon.²⁴²

Liukuvassa asteikossa voidaan myös nähdä tiettyjä yhteensovittamisongelmia arvioverotusta koskevan OVML 38 §:n 3 momentin kanssa. Säännöksen mukaan arvioidusta veron määrästä veronkorotus on 25 prosenttia. Arvioverotus toimitetaan kahdessa tilanteessa: ensiksi tilanteessa, jossa veroilmoitusta ei ole annettu lainkaan ja toiseksi tilanteessa, jossa verovelvollisen veroilmoitus katsotaan niin puutteelliseksi, ettei sitä voi pitää verotuksen perusteena.²⁴³ Riippumatta siitä, millä perusteella arvioverotus tehdään, veronkorotus on aina kiinteä 25 prosenttia.

Ensin mainitut arvioverotukset tapahtuvat yleensä kaavamaisesti automaatioissa. Tällaisessa tilanteessa kaavamaisista ja kiinteää 25 prosentin veronkorotusta voidaan pitää varsin tyydyttävänä. Arvioverotuspäätös veronkorotuksineen voidaan muutenkin poistaa, kun verovelvollinen antaa luotettavan oikaisuilmoituksen.²⁴⁴ Tällöin ei yleensä määrätä veronkorotusta, vaan verovelvollisen ilmoitusta käsitellään myöhässä annettuna ja seurauksena on lievemmin sanktioitu myöhästymismaksu.²⁴⁵ Mikäli Verohallinto tällöin poikkeuksellisesti määrää veronkorotuksen – ja vielä korotettuna OVML 38.2 §:n perusteella – veronkorotuksen ei varmaan pitäisi ylittää em. 25 prosenttia. Verovelvollista tulisi lähtökohtaisesti palkita, eikä rangaista, luotettavan veroilmoituksen antamisesta. Arvioverotuksen veronkorotustasoa voidaan pitää näissä tilanteissa tietynlaisena ankkurina.

Sen sijaan jälkimmäiset arvioverotukset tehdään tyypillisesti verotarkastuksen perusteella. Kyse on epäluotettavuusarvioista.²⁴⁶ Näissä tilanteissa kaavamainen 25 prosentin

²⁴¹ Lindgren 2016 s. 247–248.

²⁴² Verohallinnon ohjeen ”Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa” kohdassa 4.2.3 on todettu veronkorotuksen tasoon liittyen vain, että ”Verohallinto harkitsee veronkorotuksen määrän tapauskohtaisten olosuhteiden perusteella.”

²⁴³ Rabinä 2022, s. 863.

²⁴⁴ Nyrhinen ym. 2019 s. 911–912.

²⁴⁵ HE 29/2016 vp, s. 80.

²⁴⁶ Rabinä 2022, s. 864–865.

veronkorotus on sinänsä hallinnollisesti yksinkertainen ja tasapuolinen. Säännös ei kuitenkaan täysin nivoudu yhteen OVML 38.2 §:n mukaisen 15–50 prosentin asteikon kanssa.

Tilanne voi olla esimerkiksi se, että yritys on harjoittanut huomattavissa määrin ohimyyntiä. Mikäli Verohallinto ei pysty selvittämään puuttuvan myynnin määrää täsmällisesti – eikä verovelvollinen sitä myöskään itse selvitä – Verohallinnon on pakko arvioida puuttuvan tulon ja veron määrä. Tällöin sovelletaan OVML 43 §:n arvioverotusta ja määrätään veronkorotus 25 prosentin suuruisena OVML 38.3 §:n perusteella. Veronkorotuksen määrässä ei ole tällöin lainkaan harkintaa. Mikäli Verohallinto sen sijaan pystyy laskemaan puuttuvan tulon määrän täsmällisesti eikä arvioverotussäännöstä sovelleta, veronkorotus määrättäisiin todennäköisesti OVML 38.2 §:n perusteella korotettuna. Riippuen ohimyyntin taloudellisesta vakavuudesta, ajallisesta kestosta, suunnitelmallisuudesta ja muista asian tapauskohtaisista olosuhteista, määrättäisiin veronkorotus todennäköisesti 15–50 asteikon yläpäästä. Tällaisissa tilanteissa arvioverotuksen soveltaminen johtaa itseasiassa alempaan veronkorotukseen. Tilanteen luulisi olevan päinvastainen, sillä arvioverotus on poikkeuksellinen ja ankara toimi.

Edellä kuvattu tilanne arvioverotusta koskevan veronkorotuksen ja korotetun veronkorotuksen soveltamisongelmista lienevät kuitenkin vähemmän yleisiä. Ongelmaa ei pidä ylikorostaa. Tästä huolimatta arvioverotussäännöksen muuttaminen liukuvaksi, ainakin ns. epäluotettavuusarvioiden yhteydessä, voisi olla perusteltua. Arvioverotukseen perustuvan veronkorotuksen taso on säädetty 25 prosenttiin vanhan veronkorotuskäytännön perusteella.²⁴⁷ Säännöksessä ei mielestäni ole huomioitu sitä, että arvioverotustilanteet ovat erilaisia. Arvioverotuksen taso vaikuttaa määrittäneen lähinnä automaatioarvioita koskevien veronkorotuspäätösten perusteella. Epäluotettavuusarvion tekeminen verotarkastuksen perusteella ei ole sama asia kuin arvioverotuksen tekeminen, kun veroilmoitusta ei ole lainkaan annettu. Verotarkastuksella arvioverotuksen perusteet ja verotettava määrä tulisi tutkia huolellisesti tapauskohtaisten olosuhteiden perusteella. Tällöin tuntuisi perustellulta, että veronkorotuksen taso voidaan myös määritellä tapauskohtaisesti jonkin liukuvan asteikoin, kuten 25–50, väliltä. Toisaalta tällaiset asteikot voivat kuitenkin lisätä hallinnollista taakkaa.

²⁴⁷ HE 29/2016 vp, s. 67, 84.

5.2.4 Lisätietojen ja selvitysten antamatta jättäminen

Verohallinto pyytää usein valvontatoimen, kuten verotarkastuksen, aikana lisätietoja ja selvityksiä esimerkiksi hankintojen tarkemmasta sisällöstä sekä niiden liittymisestä verovelvollisen liiketoimintaan. Tietoja voidaan pyytää suullisesti ja/tai kirjallisesti. Tällä pyritään varmistumaan siitä, että veroilmoitus on annettu verolakien mukaisena. OVML 21 §:n mukaan verovelvollisen on Verohallinnon tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin velvoituksin ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä ne tositteet, jotka saattavat olla tarpeen veron määräämistä, päätöksen oikaisua tai muutoksenhakua varten. Tämän lisäksi OVML 8 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee Verohallinnon ja verovelvollisen osallistua mahdolluuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä.²⁴⁸ Yleisesti verovelvollisen velvollisuuksina verotarkastuksen aikana on esittämisen-, selvittämisen-, myötävaikutus- ja yhteistyövelvollisuus sekä totuudessa pysymisvelvollisuus.²⁴⁹

Verovelvollisen ilmoittamis- ja selvitysvelvollisuus ei siten pääty veroilmoituksen antamiseen, vaan asian selvittäminen on tietynlaista yhteistyötä verovelvollisen ja Verohallinnon välillä. Mikäli verovelvollinen ei täytä selvitysvelvollisuuttaan, vaikka siihen pystyisi, asiaa voidaan usein tulkita verovelvollisen vahingoksi.²⁵⁰ Jos esimerkiksi verovelvollinen ei vastaa selvityspyyntöön tai muuten selvitä sitä, miten hankinnat liittyvät yrityksen liiketoimintaan, Verohallinto voi tapauskohtaisen harkinnan perusteella tulkita asiaa verovelvollisen vahingoksi ja evätä vähennysoikeuden. Tällöin Verohallinto määrää veron ja edellytysten täytyessä myös veronkorotuksen. Mikäli verovelvollinen tietää, että hankinnat eivät liity yrityksen liiketoimintaan, vaan kyse on esimerkiksi osakkaan yksityismenoista, lopputulos olisi sama riippumatta siitä, vastaako verovelvollinen Verohallinnon selvityspyyntöön totuudenmukaisesti vai ei.

²⁴⁸ Kursivoinnit lisätty.

²⁴⁹ Kuortti 2020, s. 709–710.

²⁵⁰ Rabinä 2022, s. 269–270; 301–305; KHO 2016:100 ”Verovelvollisella, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, on tämän johdosta velvollisuus selvityksen antamiseen verotusmenettelystä annetun lain 11 §:n nojalla. Ellei luotettavaa selvitystä esitetä, vaikka verovelvollisella olisi siihen mahdollisuus, selvityksestä kieltäytyminen saattaa veroasioissa noudatettavan selvitysvelvollisuuden jakautumisen perusteella johtaa verotuksen oikaisemiseen verovelvollisen vahingoksi.”

Edellä kuvattu tilanne nostaa esiin muutamia kysymyksiä. Ensiksi voidaan kysyä, onko verovelvollisella intressiä vastata OVML 21 §:n mukaiseen selvityspyyntöön, jos lopputuloksena on kuitenkin veron määrääminen ja veronkorotus, koska veroilmoitus on annettu virheellisenä. Toiseksi voidaan kysyä, vaikuttaako asiaan millään tavalla se, että verovelvollinen toimittaa tarkoituksella harhaanjohtavia tietoja, jotta välttyisi veron määräämiseltä ja veronkorotukselta. Kummassakin tapauksessa verovelvollinen kiistatta laiminlyö verotuksellisen velvoitteen, josta on säädetty OVML 8 ja 21 §:ssä. Tällaisessa tilanteessa nouseekin kysymys siitä, voidaanko lisätietojen ja selvitysten antamatta jättämisestä sanktioida korkeamman, OVML 38.2 §:n mukaisen, veronkorotuksen muodossa. Käytännössä kyse on siitä, vaikuttaako verovelvollisen toiminta veroilmoituksen antamisen jälkeen veronkorotuksen määrään.

Muutamit tekijät puoltavat sitä, että veronkorotus voitaisiin määrätä korotettuna OVML 38.2 §:n perusteella, mikäli verovelvollinen laiminlyö lisätietojen antamisen ja selvittämiselvöllisyytensä. Tätä voidaan perustella OVML:n 21 §:n sanamuodolla ”– annettava veroilmoituksen lisäksi *samoin velvoituksin* –”.²⁵¹ Kuten aiemmin on todettu, veronkorotus on rangaistus ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Mikäli verovelvollinen ei vastaa OVML 21 §:n mukaiseen selvityspyyntöön tai antaa vastauksen harhaanjohtavasti, kyse on ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä – ainakin laajasti tulkittuna. Tällöin tuntuisi perustellulta, että laiminlyöntiin kohdistuisi vastaava rangaistus kuin varsinaisen veroilmoituksen puutteisiin ja virheisiin. Asiaa voidaan perustella myös OVML 21 §:n tehokkuuden näkökulmasta. Säännös, jonka laiminlyönnistä ei ole seuraamuksia, tuskin on kovin tehokas tai toimiva.

Tukea veronkorotuksen määräämiselle korotettuna voidaan hakea myös tuloverotusta koskevista säännöksistä.²⁵² VML 32 a §:n 9 momentin mukainen vähimmäisveronkorotus voidaan määrätä tilanteessa, jossa verovelvollinen ei täytä velvollisuuttaan antaa Verohallinnon pyytämiä lisätietoja tai selvityksiä.²⁵³ Vähimmäisveronkorotus voidaan tämän perusteella määrätä *tuloverotuksessa*, vaikka veroilmoituksessa itsessään ei olisi virheitä tai puutteita, vaan verovelvollinen ei vain vastaisi VML 11 §:n mukaiseen

²⁵¹ Kursivointi lisätty.

²⁵² Tässä yhteydessä VML:n katsotaan koskevan tuloverotusta. Tosiasiallisesti VML:ää sovelletaan laajemmin eri verolajeissa olevien viittaussäännösten vuoksi.

²⁵³ HE 97/2017 vp, s. 150.

selvityspyyntöön.²⁵⁴ Vähimmäisveronkorotus voidaan määrätä tuloverotuksessa myös esimerkiksi sen vuoksi, ettei verovelvollinen ole ilmoittanut tilikauden muutosta asianmukaisesti.²⁵⁵

Tämän lisäksi VML 32 a §:n 6 momentin mukaan veronkorotus on 0,5 prosenttia *lisätyn tulon* määrästä, jos verovelvollinen oma-aloitteisesti vaatii virheen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen ja on *täyttänyt selvittämisvelvollisuutensa*.²⁵⁶ Säännöksellä pyritään kannustamaan verovelvollista oma-aloitteiseen korjaamiseen, mikä johtaa tässä tapauksessa alennettuun veronkorotukseen 2 prosentin perustason sijasta. Pelkkä oma-aloitteinen korjaaminen ei ole kuitenkaan riittävää, vaan lisäksi verovelvollisen tulee täyttää selvittämisvelvollisuutensa. Lainvalmisteluaineiston perusteella verovelvollisen selvittämisvelvollisuudesta säädetään 11 §:ssä ja 26 §:n 4 momentissa. Säännös soveltuisi esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen ei esitä määräajassa Verohallinnon asian käsittelyä varten pyytämiä lisätietoja, selvityksiä tai tositteita.²⁵⁷

Edellä kuvatut esimerkit osoittavat, että lisätietojen ja selvitysten antamatta jättäminen voi vaikuttaa veronkorotuksen määrään – ainakin tuloverotuksessa. Lainsäätäjä on siten halunnut, että tietyissä tilanteissa lisätietojen ja selvitysten antamatta jättämisestä voidaan rangaista veronkorotuksen muodossa. Säännökset eivät tietysti ole suoraan sovellettavissa oma-aloitteisiin veroihin. Veronkorotuksen määrääminen arvonnlisäverotuksessa tulee perustua OVML:n säännöksiin. Eri asia on, että VML:n säännöksiä ja niitä koskevaa oikeuskäytäntöä voidaan tapauskohtaisesti käyttää OVML:n säännösten tulkinta-apuna tilanteissa, joissa säännösten sanamuoto ja tarkoitus ovat vastaavat.

OVML 38 §:n 6 momentissa on hiukan VML:n vähimmäisveronkorotusta vastaava säännös. Säännöksen mukaan, jos veroa ei määrätä, veronkorotus on enintään 200 euroa. Lainvalmisteluaineiston perusteella säännöstä *ei* kuitenkaan voida tulkita vastaavasti kuin VML 32 a §:n 9 momentin mukaista vähimmäisveronkorotusta. Lainvalmisteluaineistossa ei ole mainintaa siitä, että OVML 38.6 §:n mukainen, enintään 200 euron, veronkorotus

²⁵⁴ VML 11 § vastaa sisällöltään OVML 21 §:ää (HE 29/2016 vp, s. 132).

²⁵⁵ Verohallinnon ohje Seuraamusmaksut tuloverotuksessa 2018, kohta 3.2.9.

²⁵⁶ Kursivoinnit lisätty. Tuloverotuksessa veronkorotus lasketaan tyypillisesti lisätyn tulon määrästä eikä veron määrästä, kuten OVML:ssä. Tämä tulee huomioida, kun verolakien veronkorotusten tasoa vertaillaan. Käytännössä VML:n mukaiset veronkorotusprosentit johtavat useissa tilanteissa identtiseen lopputulokseen OVML:n säännösten kanssa.

²⁵⁷ HE 97/2017 vp, s. 148.

voitaisiin määrätä sen vuoksi, ettei verovelvollinen vastaa OVML 21 §:n mukaiseen selvityspyyntöön.²⁵⁸ Myöskään Verohallinto ei tuo tällaista mahdollisuutta esiin omassa ohjeistuksessaan.²⁵⁹ Toisaalta oikeuskirjallisuuden kannanottojen perusteella euromääräistä veronkorotussäännöstä voisi soveltaa myös tilanteissa, joissa verovelvollinen ei anna Verohallinnon pyytämää selvitystä eikä Verohallinto tässä yhteydessä määrää veroa.²⁶⁰ Asiassa jääkin hiukan epäselväksi, onko lainsäätäjät todella tarkoittanut, että OVML 38.6 §:ää ja VML 32 a § :n 9 momentin mukaista vähimmäisveronkorotusta sovelletaan eri tavalla tilanteissa, joissa verovelvollinen ei vastaa Verohallinnon selvityspyyntöön. Mahdollista lienee sekkin, että asia on vain jäänyt virheellisesti mainitsematta OVML:ää koskevassa hallituksen esityksessä.

Mikäli verovelvollinen antaa oikaisuilmoituksen ja korjaa veroilmoituksessa olevan virheen oma-aloitteisesti, johtaa oikaisuilmoitus tyypillisesti 2 prosentin myöhästymismaksuun lisää ilmoitetun veron määrästä (OVML 35–36 §). Myöhästymismaksun edellytykseksi *ei* ole asetettu selvitysvelvollisuuden täyttämistä arvonlisäverotuksessa. Tietyissä tilanteissa Verohallinto voi kuitenkin määrätä veronkorotuksen myöhästymismaksun sijasta (OVML 37.3 §). Siten verovelvollisen oma-aloitteinen virheen tai puutteen korjaaminen eroaa OVML:n ja VML:n säännöksissä myös tältä osin.

OVML:n säännöksissä ei siten ole nähtävissä sitä, että veronkorotus voitaisiin määrätä OVML 21 ja 8 §:n laiminlyöntien seurauksena. Vaikka OVML sisältäisi VML:ää vastaavat säännökset, on kyseenalaista, että niiden avulla voitaisiin perustella OVML 38.2 §:n soveltamista – eli veronkorotuksen määräämistä korotettuna. Sanktioluonteisia hallinnollisia seuraamusmaksuja, kuten veronkorotusta ja myöhästymismaksua, koskee erityinen täsmällisyysvaatimus. Perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti korostanut sitä, että veronkorotus rinnastuu rikosoikeudelliseen seuraamukseen, jolloin siitä tulee säätää laintasoisella säännöksellä täsmällisesti ja selkeästi.²⁶¹ Vastaavaa täsmällisyysvaatimusta on korostanut myös KHO tuoreessa myöhästymismaksua koskevassa vuosikirjapäätöksessä KHO 2022:149.

²⁵⁸ HE 29/2016 vp, s. 147. Säännöksen yksityiskohtaisissa perusteluissa käytetään kuitenkin muotoa ”Veronkorotus määrättäisiin muun muassa silloin –”. Kyse ei siten ole tyhjistä listauksesta, vaan esimerkiksi.

²⁵⁹ Verohallinnon ohje Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa, kohta 4.8.2. Verohallinto on lähinnä tyytynyt kopioimaan ohjeeseen lainvalmisteluaineiston kannanotot.

²⁶⁰ Varonen – Jarva 2017, s. 57.

²⁶¹ Muun muassa PeVL 39/2017 vp, s. 2–3.

Veronkorotus voidaan siten määrätä OVML 21 ja 8 §:n laiminlyönneistä vain OVML 38.2 §:n sanamuodon tulkinnan rajoissa: verovelvollisen toiminnan tulee osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Kuten aiemmin todettiin, säännöksen sanamuoto antaa kohtuullisen paljon tulkinnanvaraa. Lienee selvää, että OVML 21 ja 8 §:ssä verovelvolliselle on asetettu verotusta koskevia velvoitteita. Mikäli verovelvollinen ei vastaa selvityspyyntöön, vastaa siihen harhaanjohtavasti tai totuudenvastaisesti, tätä voitaisiin tulkita verovelvollisen toiminnaksi, joka osoittaa piittaamattomuutta kyseisistä verotuksellisista velvoitteista. Tapauskohtaisen harkinnan perusteella tulisi myös tarkastella, täytyisikö säännöksen ”ilmeisyys”-vaatimus. Sanamuodon mukaisella tulkinnalla säännöksen soveltuminen ei siten olisi täysin poissuljettua.

Oikeuskäytännön ja lainvalmisteluaineistojen perusteella edellä mainittu sanamuodon mukainen tulkinta asettuu kuitenkin kyseenalaiseksi. Korkein hallinto-oikeus on todennut vuosikirjapäätöksessä KHO 2016:100 veronkorotukseen liittyen, että veronkorotus määrätään sen perusteella, että verovelvollisen veroilmoitus on ollut sisällöltään väärä. Veronkorotusta ei siten määrätä verotuksen päättymisen jälkeen toimitetussa verotarkastuksessa annettujen tietojen virheellisyyden tai tietojen antamatta jättämisen perusteella.

KHO:n vuosikirjapäätöksen perusteella lienee selvää, ettei veronkorotusta voi määrätä korotettuna OVML 21 ja 8 §:n laiminlyöntien perusteella. Vaikka KHO:n päätös koskee tuloverotusta ja aikaa ennen nykyisiä veronkorotussäännöksiä, ei liene epäilystä, etteikö se olisi enää voimassa. Uusien veronkorotussäännösten soveltamisala ei ole muuttunut verrattuna vanhoihin säännöksiin. Veronkorotus määrätään edelleen veron määräämisen yhteydessä silloin, kun verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa jättämällä veroilmoituksen antamatta sekä antamalla se tai muu tieto vaillinaisena tai virheellisenä. Hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa ilmeisenä piittaamattomuutena pidetään nimenomaan *veroilmoituksessa* annettuja harhaanjohtavia tai virheellisiä tietoja.²⁶² Tämän lisäksi lain oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2019, HOL) valmisteluaineistossa on nimenomaisesti viitattu tapaukseen KHO 2016:100. Lainvalmisteluaineiston viittauksen perusteella verovelvolliseen kohdistetut

²⁶² HE 29/2016 vp, s. 84, 146.

selvityspyynnöt, joihin ei liity pakkokeinojen tai rangaistuksen uhkaa, eivät loukkaa itsekriminointisuoja tai oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, koska veronkorotusta ei määrätä vaikenemisen perusteella. Veronkorotus määrätään, koska veroilmoitus on tietosisällöltään väärä.²⁶³

Muunlainen tulkinta voi olla ongelmallinen myös itsekriminointisuojan kanssa. Itsekriminointisuoja ei ole voimassa puhtaassa hallintomenettelyssä, jossa ei ole vireillä samanaikaista rikostutkintaa.²⁶⁴ Tällöin hallintomenettelyssä saatuja tietoja voidaan käyttää myöhemmin vireille tullessa rikosprosessissa, vaikka tiedot olisi saatu veronkorotuksella uhkaamalla. Tilanne voi muodostua verovelvollisen näkökulmasta ongelmalliseksi, mikäli veronkorotuksen määrä asetetaan riippuvaiseksi siitä, vastaako verovelvollinen selvityspyyntöön totuudenmukaisesti vai ei.²⁶⁵

²⁶³ HE 29/2018 vp, s. 137.

²⁶⁴ Kuortti 2017, s. 410.

²⁶⁵ Käytännössä verovelvolliselle asia voisi näyttäytyä seuraavasti: Mikäli vastaat selvityspyyntöön ja selvität asian totuudenmukaisesti (eli ”tunnustat”), määrätään veronkorotus OVML 38.1 §:n perusteella 10 prosentin suuruisena. Jos et vastaa selvityspyyntöön tai toimitat harhaanjohtavia tietoja, voidaan veronkorotus määrätä OVML 38.2 §:n perusteella esimerkiksi 40 prosentin suuruisena. Vaikka verovelvollinen päätyisi siihen, että hän selvittää asian totuudenmukaisesti, voi Verohallinto kuitenkin jättää veronkorotuksen määräämättä ja saattaa asia rikosharkintaan. Tällöin verovelvollisen selvitystä (”tunnustusta”) voitaisiin käyttää rikosprosessissa ilman hyödyntämiskieltoa, koska tiedot on toimitettu ennen rikosprosessia. Rikosoikeudellisen syyttömyysolettaman ja itsekriminointisuojan kannalta tilanne voi olla ongelmallinen.

6. Yhteenveto ja johtopäätökset

Arvonlisävero on fiskaalisesti yksi tärkeimmistä veroista Suomessa. Kuten kaikista Suomen veroista, myös arvonlisäverosta säädetään laintasoisissa säädöksissä, joissa on eritelty säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Säännökset voidaan systematisoida osaksi aineellista tai muodollista vero-oikeutta. Arvonlisäverotuksen aineelliset säännökset on koottu pääosin AVL:ään, jossa on määritetty muun muassa se, mikä aiheuttaa verovelvollisuuden, miten veron määrä lasketaan sekä se, kuka on verovelvollinen. Muodollisessa vero-oikeudessa on kyse esimerkiksi säännöksistä, jotka liittyvät verotuksen toimittamiseen, veron määräämiseen sekä kantoon ja perintään. Arvonlisäverotuksen verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevat säännökset on koottu OVML:ään, joka sisältää tämän opinnäytetyön kannalta keskeiset säännökset verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta ja veronkorotuksista. OVML on muodollisen vero-oikeuden keskeinen säädös oma-aloitteisessa verotuksessa.

OVML on kohtuullisen uusi säädös, joka tuli voimaan 1.1.2017. Laki säädettiin osana laajempaa verotusmenettelyn, muutoksenhaun ja veronkannon uudistamista, joka toteutettiin vaiheittain vuosina 2017–2021. Uudistuksilla Verohallinnon toimivaltaan kuuluvat verotus-, muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmät on pyritty yksinkertaistamaan ja yhtenäistämään eri verolajien välillä ottaen huomioon verolajien ominaispiirteet. Lainsäätäjän tarkoituksena on ollut se, että sama taloudellinen tapahtuma voitaisiin verottaa eri verolajeissa, kuten tuloverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa, samoin perustein. Tässä on nähdäkseni myös kohtuullisen hyvin onnistuttu. Kun samasta taloudellisesta tapahtumasta – kuten ohimynnistä, jota ei ole ilmoitettu tulovero- eikä arvonlisäveroilmoituksessa – verot maksuunpannaan ja määrätään, määrääjat oikaisulle ovat sekä tuloverotuksessa että arvonlisäverotuksessa samat.

Vastaavasti myös veronkorotukset voidaan määrätä eri verolajien osalta osin samoin perustein. VML:n ja OVML:n seuraamusjärjestelmät on laadittu tietoisesti yhtenevästi. Uudistusten jälkeen veronkorotuksia koskevat säännökset vastaavat verolajien välillä sekä rakenteeltaan että käsitteiltään pitkälti toisiaan. Käytännössä veronkorotuksia koskevat säännökset ovat sanamuodoltaan osin identtisiä. Tällöin samasta taloudellisesta tapahtumasta, kuten edellä mainitusta ohimynnistä, tulisi lähtökohtaisesti seurata sama

veronkorotus sekä tulo- että arvonnlisäverotuksessa. Uudistukset epäilemättä selkeyttävät ja yksinkertaistavat veronkorotuksia määrättäessä tehtävää harkintaa.

Veronkorotus on seuraus verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. OVML 37 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta. Siten veronkorotus on yleinen taloudellinen sanktio siitä, että veroilmoitus on annettu jollain tavalla puutteellisena, virheellisenä tai sitä ei ole annettu lainkaan. Veronkorotuksella verovelvollisia pyritäänkin kannustamaan siihen, että veroilmoitus annetaan ja että se annetaan oikean sisältöisenä. Veroilmoituksen myöhästymisestä on säädetty erillinen sanktio – myöhästymismaksu.

Verolainsäädäntö asettaa verovelvolliselle kohtuullisen laajan ilmoittamisvelvollisuuden. Tällä tarkoitetaan velvollisuutta antaa oma veroilmoitus. Arvonnlisävero on oma-aloitteinen vero, jolloin verovelvollisen tulee itse laskea, ilmoittaa ja maksaa vero ilman eri kehotusta tai erillistä verotuspäätöstä, josta veron määrä ilmenisi. Mikäli verovelvollinen huomaa antamassaan veroilmoituksessa virheitä tai puutteita, tulee verovelvollisen antaa ilman eri kehotusta oikaisuilmoitus, jolla puutteet ja virheet korjataan. Kun verovelvollinen korjaa arvonnlisäveroilmoituksessa olevat puutteet ja virheet oma-aloitteisesti, seurauksena on yleensä veronkorotukseen verrattuna vähemmän ankara myöhästymismaksu – tällöin oikaisuilmoitusta käsitellään kuin se olisi annettu myöhässä. Tietyissä tilanteissa Verohallinto voi kuitenkin määrätä veronkorotuksen myöhästymismaksun sijasta.

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta täydentää OVML 21 §, jonka mukaan verovelvollisen on Verohallinnon tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi samoin velvoituksin ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä ne tositteet, jotka saattavat olla tarpeen veron määräämistä, päätöksen oikaisua tai muutoksenhakua varten. Säännös vastaa VML 11 §:ää. Säännöksen nojalla Verohallinto voi pyytää lisäselvityksiä verovelvolliselta verovalvontatoimenpiteen, kuten verotarkastuksen, aikana. Mikäli kyse *ei* ole itsekriminointisuojaan piiriin menevästä rikostapauksesta, tulisi verovelvollisen tällöin selvittää Verohallinnolle esimerkiksi ostovähennyksen tarkemmat perusteet totuudenmukaisesti. Selvitysvelvollisuutta täydentää OVML 8 §.

Tämän opinnäytetyön aiheena ovat OVML:n mukaiset veronkorotussäännökset – erityisesti lain 38 §:n 2 momentti, jonka perusteella verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus korotettuna. Säännöksen mukaan veronkorotus on kuitenkin vähintään 15 prosenttia ja enintään 50 prosenttia verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta, jos: 1) 37 §:ssä tarkoitettu laiminlyönti on toistuvaa tai 2) verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Opinnäytetyössä pyritään antamaan tulkintasuosituksia siitä, millä edellytyksillä veronkorotus voidaan määrätä korotettuna. Erityisenä tutkimuskysymyksenä käsitellään sitä, voiko OVML 21 §:n mukaiseen selvityspyyntöön vastaamatta jättäminen tai vastaaminen harhaanjohtavasti johtaa veronkorotuksen määräämiseen korotettuna. Käytännössä kyse on siitä, vaikuttaa verovelvollisen toiminta valvontatoimenpiteen aikana veronkorotuksen tasoon – eli sen jälkeen, kun veroilmoitus on jo annettu.

Kuten jo OVML 38.2 §:n sanamuodosta ”Veronkorotus on kuitenkin – –” voi päätellä, kyse on poikkeussäännöstä. Lähtökohtaisesti veronkorotus määrätään 10 prosentin suuruisena OVML 38.1 §:n perusteella. Veronkorotus määrätään korotettuna lähinnä vakavimmissa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönneissä. Mikäli Verohallinto määrää veronkorotuksen korotettuna, tulisi säännöksen soveltuminen perustella tavallista huolellisemmin. Pelkästään virheen tai puutteen suuri euromäärä ei oikeuta määräämään veronkorotusta korotettuna. Puutteen tai virheen suuruudella voi olla merkitystä lähinnä, kun puute tai virhe on huomattavan suuri suhteessa verovelvollisen toimintaan. Tällöinkin lähtökohtana on 10 prosentin veronkorotus.

OVML 38.2 § voidaan jakaa kahteen tilanteeseen: ensiksi tilanteisiin, joissa laiminlyönti on toistuvaa ja toiseksi tilanteisiin, joissa verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Toistuvan laiminlyönnin perusteella Verohallinto voi määrätä veronkorotuksen korotettuna lähinnä, kun Verohallinto on jo aiemmin ohjannut verovelvollista oikeasta verokohtelusta. Tämän tulee tapahtua nimenomaisesti kyseiselle verovelvolliselle esimerkiksi kirjallisen ohjauksen muodossa. Lienee hyvin mahdollista, että tällä perusteella veronkorotuksen määrääminen korotettuna muodostuu kohtuullisen harvinaiseksi. Säännöksellä voi kuitenkin olla tiettyä pelotevaikutusta noudattaen Verohallinnon antamia ohjauksia ja kannanottoja. Tässä tarkoituksessa säännös on epäilemättä tarpeellinen.

Veronkorotuksen määrääminen korotettuna ilmeisen piittaamattomuuden vuoksi koskee lähinnä vakavampia ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntejä, kuten tulonsalausta tai selvästi vähennyskeltottomien ostojen vähentämistä. Veronkorotusta ei siten voi määrätä korotettuna esimerkiksi aineellisten tulkintaerimielisyyksien vuoksi, vaikka asia ei sinänsä olisikaan objektiivisesti erityisen tulkinnanvarainen.

Vaikka uudet veronkorotussäännökset perustuvat objektiiviseen arvioon veroilmoituksen virheestä tai puutteesta, vaikuttaa OVML 38.2 §:n mukaisen veronkorotuksen arviointiin sisältyvän tietynlaista moitearviointia. Veronkorotuksen määrääminen korotettuna ilmeisen piittaamattomuuden perusteella tulee kyseeseen lähinnä, kun tavallisella huolellisuusvelvoitteella toimiva verovelvollinen mieltää toimivansa virheellisesti. Tyypitilanne lienee se, kun verovelvollinen jättää ilmoittamatta osan tai kaikki tuloistaan veroilmoituksella. Tällöin lienee selvää, että verovelvollinen mieltää toimivansa verolainsäädännön vastaisesti ja ilmeisen piittaamattomasti. OVML 38.2 §:n mukaiset ilmeisen piittaamattomuuden tilanteet lienevätkin usein niitä, joissa tulee harkittavaksi myös mahdolliset rikosoikeudelliset seuraamukset.

OVML 38.2 §:n mukaisen veronkorotuksen määrääminen korotettuna perustuu täysin siihen, että veroilmoitus on annettu tietosisällöltään puutteellisena tai virheellisenä. Veroilmoituksen antamisen jälkeen annetut selvitykset ja lausunnot – suulliset tai kirjalliset – eivät vaikuta veronkorotuksen määrään. Veronkorotusta ei siten voi määrätä korotettuna sen vuoksi, että verovelvollinen jättää vastaamatta OVML 21 §:n mukaiseen selvityspyyntöön. Veronkorotusta ei voi määrätä korotettuna edes tilanteessa, jossa verovelvollinen vastaa selvityspyyntöön tietoisesti harhaanjohtavasti pyrkimyksenä vapautua mahdollisesta veron määräämisestä. Eri asia on, voiko tällaisella toiminnalla olla vaikutusta mahdolliseen myöhempään rikosprosessiin tai voiko tällainen toiminta itsessään täyttää verorikoksen tunnusmerkit, jos se johtaa veron määräämiseen liian alhaisena. Rikosoikeudelliset seuraamukset tai rikosprosessuaaliset kysymykset eivät kuitenkaan ole tämän opinnäytetyön aiheena.

OVML 38.2 §:n soveltamisen suurimpana ongelmana näen puutteet julkaistussa oikeuskäytännöstä sekä Verohallinnon ohjeistuksessa. Käytännössä OVML 38.2 §:ää koskeva ohjeistus kiteytyy lainvalmisteluaineistossa esitettyyn. KHO ei ole julkaissut vielä lainkaan oikeuskäytäntöä uusista veronkorotuksista. Olisikin toivottavaa, että KHO ottaisi

tutkittavakseen veronkorotuksia koskevia tapauksia ja julkaisisi näitä vuosikirjapäätösten muodossa. Koska eri verolajien veronkorotuksia koskevat – uudistetut – säännökset ovat osin lähes identtisiä, saa yhtä verolajia koskevasta päätöksestä todennäköisesti tulkinta-apua myös toiseen verolajiin, kuten arvonnlisäverotukseen. Tällöin KHO:n ennakkopäätöksellä voi olla yhtä verolajia laajempaa ohjaavaa vaikutusta.

Myös Verohallinnon ohjeistus asiaan liittyen on kohtuullisen vähäistä. Toivottavaa olisi, että Verohallinto antaisi ohjeistuksessaan esimerkkejä erityisesti siitä, miten OVML 38.2 §:n liukuvaa asteikkoa tulisi soveltaa erilaisissa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitilanteissa. Verohallinnon tulisi varmistua ohjeistuksellaan siitä, että asteikkoa noudatetaan koko skaalallaan valtiovarainvaliokunnan mietinnön mukaisesti. Kuten rikosoikeudessa, huolena on se, että Verohallinto ei lopulta sovelta skaalan yläpäättä juuri koskaan, jolloin veronkorotusten taso muodostuu helposti alemmaksi kuin mitä lainsäätäjä on tarkoittanut.

Käytännössä Verohallinnon ohjeistuksessa käsitellään vain säännöksen soveltamiskynnystä eli sitä, milloin veronkorotus voidaan määrätä korotettuna. Tässäkin Verohallinto on lähinnä tyytynyt toistamaan hallituksen esityksessä HE 29/2016 vp esitetyt kannanotot. Tähän mennessä Verohallinnolla luulisi jo olevan kohtuullisen paljon käytännön kokemusta OVML 38.2 §:n soveltamisesta. Tätä käytäntöä voisi esittää rohkeammin Verohallinnon julkisissa ohjeissa. Tämän lisäksi säännöksen tulkinnasta voi olla julkaisematonta oikeuskäytäntöä ainakin hallinto-oikeudesta. Se, millaisissa tilanteissa veronkorotus on lopulta määrätty korotettuna, voisi olla mielenkiintoinen tutkimuksen kohde.

Lähteet

Virallisaineisto

Hallituksen esitykset

HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 131/1995 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 1/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

HE 188/2000 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle yritys- ja yhteisötietolaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 72/2002 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

HE 133/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle vuoden 2010 tuloveroasteikkolaiksi sekä eräiksi tuloverotusta ja verotuksessa sovellettavia korkoja koskeviksi muutoksiksi.

HE 191/2012 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

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

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

HE 45/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtämistä Verohallinnolle koskevaksi lainsäädännöksi.

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

HE 29/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

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

Valiokuntien mietinnöt ja lausunnot

LaVM 19/2014 vp. Lakivaliokunnan mietintö LaVM 19/2014 vp— HE 46/2014 vp.

LaVM 16/2020 vp. Valiokunnan mietintö LaVM 16/2021 vp— HE 133/2021 vp.

PeVL 14/2013 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 14/2013 vp— HE 23/2013 vp.

PeVL 39/2014 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 39/2014 vp— HE 46/2014 vp.

PeVL 2/2017 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 2/2017 vp— HE 228/2016 vp.

PeVL 39/2017 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 39/2017 vp— HE 97/2017 vp.

PeVL 49/2017 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 49/2017 vp— HE 134/2017 vp.

PeVL 21/2020 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 21/2020 vp— HE 54/2020 vp.

PeVM 10/1998 vp. Perustuslakivaliokunnan mietintö PeVM 10/1998 vp— HE 1/1998 vp.

VaVM 9/2016 vp. Valiokunnan mietintö VaVM 9/2016 vp— HE 29/2016 vp.

VaVM 34/2016 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö VaVM 34/2016 vp— HE 237/2016 vp.

Asiantuntijalausunnot

Honkavaara, Tero – Hyttinen, Pekka, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry asiantuntijalausunto koskien hallituksen esitystä HE 29/2016 vp verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 5.4.2016.

Korpela, Vesa, Veronmaksajain keskusliitto ry asiantuntijalausunto koskien hallituksen esitystä HE 29/2016 vp verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 12.4.2016.

Kurki, Laura, Suomen yrittäjien asiantuntijalausunto koskien hallituksen esitystä HE 29/2016 vp verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 5.4.2016.

Matikkala, Timo – Haapaniemi, Ossi, Suomen veroasiantuntijat ry asiantuntijalausunto koskien hallituksen esitystä HE 29/2016 vp verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 12.4.2016.

Ritari, Henna, asiantuntijalausunto koskien hallituksen esitystä HE 29/2016 vp verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 29.3.2016.

Nuotio, Vesa-Pekka, korkeimman hallinto-oikeuden asiantuntijalausunto koskien hallituksen esitystä HE 29/2016 vp verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 30.3.2016.

Kemell, Ann-Mari, Keskuskauppakamarin asiantuntijalausunto koskien hallituksen esitystä HE 29/2016 vp verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi 6.4.2016.

Muut virallislähteet

Lainkirjoittajan opas. Saatavilla osoitteessa <http://lainkirjoittaja.finlex.fi/>. Vierailupäivä 20.2.2023.

- Pääministeri Juha Sipilän hallituksen ohjelma 29.5.2015. Ratkaisujen Suomi.
- Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 10.9.2019. Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta.
- Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti, 51/2010.
- Verohallinnon ohje, Oma-aloitteisten verojen veronkorotukset, 21.6.2012, diaarinumero A66/200/2012.
- Verohallinnon ohje, Hyvä verotarkastustapa, 22.1.2018.
- Verohallinnon ohje, Seuraamusmaksut tuloverotuksessa, 5.6.2018, diaarinumero A66/200/2018.
- Verohallinnon ohje, Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa, 15.12.2020, diaarinumero VH/20016/00.01.00/2020.
- Verohallinnon ohje, Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä, 30.9.2016, diaarinumero A93/200/2016.
- Verohallinnon ohje, Ne bis in idem -periaate ja verotus, 18.10.2021.
- Verohallinnon ohje, Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä, 30.9.2016, diaarinumero A93/200/2016.
- Verohallinnon ohje, Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän ilmoittamisvelvollisuus tuloverotuksessa, 11.1.2021, diaarinumero VH/114/00.01.00/2021.
- Verohallinnon ohje, Arvonlisäverovelvollisen opas, 24.4.2014. Saatavilla osoitteessa https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2014_0627.html. Vierailupäivä 21.3.2023.
- Verohallinnon päätös, Verohallinnon päätös veron määräämättä tai päätöksen oikaisun tekemättä jättämisestä oma-aloitteisessa verotuksessa, 16.11.2018, diaarinumero VH/2071/00.01.00/2018.
- Verohallinnon päätös, Verohallinnon päätös veroilmoituksen ja kiinteistötietojen ilmoituksen antamisesta, 12.12.2022, diaarinumero VH/5841/00.01.00/2022.

Kirjallisuus

- Aarnio, Aulis, Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Forum Iuris 2011.
- Ansamäki, Pia, Sujuva verotarkastus – Opas asiakkaalle. Alma Talent 2017.
- Anttila, Raimo – Jokinen, Mika – Nieminen, Auvo – Äärilä, Leena, Arvonlisäverotus. WSOYpro 2000. Päivittyvä verkkoaineisto. Viimeisin päivitys 10.1.2023.
- Kallio, Mika – Lindholm, Matti – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Säskilähti Juha – Takalo, Tero, Arvonlisäverotus 2016. Sähköinen versio.

- Helminen, Marjaana. EU-vero-oikeus. Alma Talent Oy, 2021. Sähköinen verkkoaineisto. Päivittyvä verkkoaineisto. Viimeisin päivitys 7.11.2022.
- Huovila, Mika, Oikeuslähdeoppi ja oikeudellinen argumentaatio rikostuomion perusteluissa. Saatavilla osoitteessa https://oikeus.fi/hovioikeudet/helsinginhovioikeus/material/attachments/oikeus_hovioikeudet_helsinginhovioikeus/julkaisut/painetutjulkaisut/rikostuomionperustelminen2005lisapainos2006./OS0uyDOHv/04_Oikeuslahdeoppi_ja_oikeudellinen_argumentaatio..._Mika_Huovila.pdf. Vierailupäivä 23.3.2023.
- Hyttinen, Pekka – Lamppu, Kaisa – Nyrhinen, Ritva, Arvonlisäverotus käytännössä. 12. uudistettu painos. Alma Talent Oy 2019. Sähköinen versio.
- Jarva, Joonas, Katsaus OmaVero-palveluun. Verotus 4/2022, s. 469–473.
- Juanto, Leila – Saukko, Petri, Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 8. uudistettu painos. Talentum media 2014. Sähköinen versio.
- Juanto, Leila – Punavaara, Anu – Saukko, Petri, Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9. uudistettu painos. Alma Talent 2018. Sähköinen versio.
- Kivimies, Pia – Luikku, Ella, Valmiste- ja autoverotuksen menettelyuudistus. Verotus 2/2022, s. 208–216.
- Kuortti, Hannu, Itsekriminointisuojusta verotusmenettelyssä. Verotus 4/2017, s. 405–419.
- Kuortti, Hannu, Verovelvollisen oikeudet ja velvollisuudet verotarkastuksessa. Verotus 5/2020, s. 706–719.
- Kuortti, Hannu, Verotarkastus verovelvollisen näkökulmasta. Defensor Legis 2/2021 s. 435–454.
- Kyläkallio, Juhani – Iiro, Olli – Kyläkallio, Kalle, Osakeyhtiö I. Edita 2015.
- Laapas, Mikko, Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa: erityisesti tehokkaan verotusmenettelyn sekä perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta. Kauppakamari 2022.
- Lindgren, Juha, Verokorotusten ennustettavuus tuloverotuksessa. Verotus 3/2016, s. 234–248.
- Melander, Sakari, EU-rikosoikeus. 2. uudistettu painos. Talentum 2015.
- Merisalo, Matti, Verotuksen uusista seuraamusmaksuista. Verotus 1/2018, s. 60–79.
- Myrsky, Matti. Mitä ovat vero-oikeuden yleiset opit? Oikeus 2/2009 s. 179–187.
- Myrsky, Matti – Rabinä, Timo, Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 7. uudistettu painos. Talentum 2015. Sähköinen versio.

- Mäenpää, Olli, Eurooppalainen hallinto-oikeus. 3. uudistettu painos. Talentum 2011. Sähköinen versio.
- Mäenpää, Olli. Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. 5. uudistettu painos. Edita 2016. Sähköinen versio.
- Määttä, Tapio, Metodinen pluralismi oikeustieteessä – ympäristöoikeudellisen tutkimuksen suuntauksat ja menetelmät. Edilex-sarja 2015/45.
- Määttä, Kalle, Valiokuntamietinnöt vero-oikeudellisena oikeuslähteenä. Verotus 3/2021 s. 308–316.
- Määttä, Kalle, Verolakien tulkinta. Edita 2014.
- Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka, Lamppu, Kaisa, Arvonlisäverotus käytännössä. 12. uudistettu painos. Talentum 2019. Sähköinen versio.
- Ojanen, Tuomas, EU-oikeuden perusteita. 3. uudistettu laitos. Edita Publishing Oy 2016. Sähköinen versio.
- Räbinä, Timo – Rautajuuri, Jukka, Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku verotukseen – uusi sääntely vuodesta 2017 alkaen, osa I. Verotus 1/2017, s. 29–48.
- Räbinä, Timo, Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 8. uudistettu painos. Alma Talent 2022. Sähköinen versio.
- Ritari, Henna – Vigren, Elena, Verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamisen ensimmäinen vaihe. Verotus 1/2017, s. 19–28.
- Ryynänen, Olli, Peitellyn osingon verotuksen edellytyksistä erityisesti silmällä pitäen veron kiertämisen yleislauseketta. Defensor Legis 1/2000, s. 108–129.
- Ryynänen Olli, Selvittämisvelvollisuus ja todistustaakka verotuksessa. Defensor Legis 2/2001, s. 262–285.
- Varonen, Sami – Jarva, Joonas, Oma-aloitteisten verojen seuraamusmaksut – Uudet säännökset vuodesta 2017 alkaen. Verotus 1/2017, s. 49–60.
- Urpilainen, Matti, Arvioverotuksen edellytykset ja näytön arviointi – KHO 2019:105. Edita Publishing Oy 2019.
- Äimä, Kristiina, Veroprocessoikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. Talentum Media 2014. Sähköinen versio.
- Äimä, Kristiina, Verotustiedot: tietojen hankkiminen ja käyttö Suomen oikeudessa sekä kansainvälinen verotustietojenvaihto. Alma 2017.

Muut lähteet

- Valtiovarainministeriön tiedote, Valmiste- ja autoverotuksen menettelysäännöksiä uudistetaan. Annettu 23.4.2020. Saatavilla osoitteessa <https://vm.fi/-/valmiste-ja->

autoverotuksen-menettelysaannoksia-uudisteta-1. Vierailupäivä 7.12.2022.
(Valtiovarainministeriö 2020)

Verohallinnon verkkosivut, Valmis-hanke uudistaa verotusohjelmistot. Päivitetty viimeksi 15.11.2015. Saatavilla osoitteessa https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/toiminta/valmishanke_uudistaa_verotusohjelmisto2/. Vierailupäivä 13.3.2023. (Verohallinto 2015a)

Verohallinnon verkkosivut, Valmis-hankkeen yhteistyökumppanit. Viimeksi päivitetty 19.11.2015. Saatavilla osoitteessa https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/toiminta/valmishanke_uudistaa_verotusohjelmisto2/valmishankkeen_yhteistyokumppani/. Vierailupäivä 13.3.2023. (Verohallinto 2015b)

Verohallinnon verkkosivut, Valmis verotusohjelmisto muokataan Suomen olosuhteisiin. Viimeksi päivitetty 26.9.2018. Saatavilla osoitteessa https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/toiminta/valmishanke_uudistaa_verotusohjelmisto2/valmis_verotusohjelmisto_muokataan_suom/. Vierailupäivä 13.3.2023. (Verohallinto 2018)

Verohallinnon verkkosivut, Alv-ilmoituksen uudistaminen - kustannukset ja hyödyt. Viimeksi päivitetty 28.8.2020. Saatavilla osoitteessa https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/verotuksen_muutoksia/alv-raportoinnin-tulevaisuus/alv-ilmoituksen--uudistaminen---kustannukset-ja-hy%C3%B6dyt/. Vierailupäivä 20.3.2023. (Verohallinto 2020)

Verohallinnon verkkosivut, Arvonlisäveroilmoituksen täyttöohje. Viimeksi päivitetty 1.7.2021. Saatavilla osoitteessa <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/arvonlisaveroilmoituksen-tayttoohje/>. Vierailupäivä 26.12.2022. (Verohallinto 2021a)

Verohallinnon verkkosivut, Arvonlisäveron yhteenvetoilmoitus – ilmoitusohjeet. Päivitetty viimeksi 30.11.2021. Saatavilla osoitteessa <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ulkomaankauppa/yhteisokauppa/yhteenvetoilmoitus-ilmoitusohjeet/>. Vierailupäivä 3.3.2023. (Verohallinto 2021b)

Verohallinnon verkkosivut, Oma-aloitteiset verot. Päivitetty viimeksi 3.1.2022. Saatavilla osoitteessa <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/omaaloitteiset-verot/>. Vierailupäivä 3.4.2023. (Verohallinto 2022)

Verohallinnon verkkosivut, Miten arvonlisäverotuksen tietoja korjataan? Päivitetty viimeksi 5.1.2023. Saatavilla osoitteessa <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/ilmoitus-ja-maksuohjeet/miten-arvonlisaveroilmoituksen-tietoja-korjataan/>. Vierailupäivä 16.2.2023. (Verohallinto 2023a)

Verohallinnon verkkosivut, Verotulojen kehitys vuonna 2022. Päivitetty viimeksi 19.1.2023. Saatavilla osoitteessa <https://www.vero.fi/tietoa->

verohallinnosta/tilastot/verotulojen-kehitys/aiemmat-vuodet/vuosi-2022/_
Vierailupäivä 10.3.2023. (Verohallinto 2023b)

Verohallinnon verkkosivut, Veroilmoitus oma-aloitteisista veroista (4001).
Veroilmoitus oma-aloitteisista veroista. Päivitetty viimeksi 17.2.2013. Saatavilla
osoitteessa https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/kuvaus/veroilmoitus_omaaloitteisista_veroista/. Vierailupäivä
22.2.2023. (Verohallinto 2023c)

Verohallinnon verkkosivut, Alv-raportoinnin tulevaisuus. Viimeksi päivitetty
6.3.2023. Saatavilla osoitteessa https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/verotuksen_muutoksia/alv-raportoinnin-tulevaisuus/.
Vierailupäivä 15.3.2023. (Verohallinto 2023d)

Oikeuskäytäntö

Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiot:

5.2.1963 Asia 26/62 (Van gend & loos)

16.3.2006 Asia C-234/04 (Kapferer)

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomiot:

EIT Jussila v. Suomi 23.11.2006

EIT Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009

Korkeimman hallinto-oikeuden päätökset:

KHO 2002:62

KHO 2016:100

KHO 2016:15

KHO 2016:131

KHO 2018:60

KHO 2019:105

KHO 2022:149

KHO 13.9.2016 T 3803