

RP 158/2024 rd

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av mervärdesskattelagen och 36 och 38 § i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att mervärdesskattelagen och lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ ändras.

Enligt förslaget fogas till mervärdesskattelagen en bestämmelse om att interventionsfonden för jordbruket ska vara särskilt skattskyldig för sin rörelsemässiga verksamhet och att det som i mervärdesskattelagen föreskrivs om staten inte ska tillämpas på fonden. Dessutom görs vissa andra ändringar i lagen.

Till lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ ska det fogas en preciserande bestämmelse med stöd av vilken förseningsavgift ska påföras när mervärdesskatt som berättigar till återbäring har deklarerats till för högt belopp av den skattskyldige.

De föreslagna lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2025.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
MOTIVERING.....	3
1 Bakgrund och beredning.....	3
2 Nuläge och bedömning av nuläget	3
2.1 Skattskyldighet för interventionsfonden för jordbruket	3
2.2 Förfarandet med förseningsavgift vid beskattning på eget initiativ	4
3 Målsättning och de viktigaste förslagen	7
3.1 Mervärdesskattelagen	7
3.2 Lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ	7
4 De huvudsakliga konsekvenserna.....	8
4.1 Ändringen gällande förseningsavgift.....	8
4.1.1 Inledning.....	8
4.1.2 Konsekvenser för statsbudgeten	8
4.1.3 Konsekvenser för företagen.....	9
4.1.4 Konsekvenser för hushållen.....	9
4.1.5 Konsekvenser för jämlikheten och för jämställdheten mellan könen.....	9
4.1.6 Konsekvenser för myndigheterna	10
4.2 Skattskyldighet för interventionsfonden för jordbruket	10
5 Remissvar	10
6 Specialmotivering.....	13
6.1 Mervärdesskattelagen	13
6.2 Lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ	14
7 Ikraftträdande	16
8 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning.....	16
LAGFÖRSLAG.....	18
1. Lag om ändring av mervärdesskattelagen	18
2. Lag om ändring av 36 och 38 § i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ.....	19
BILAGA.....	21
PARALLELLTEXTER.....	21
1. Lag om ändring av mervärdesskattelagen	21
2. Lag om ändring av 36 och 38 § i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ.....	23

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

Beredningen av regeringspropositionen följer av ett behov att se över bestämmelserna om förseningsavgift i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (768/2016) till följd av högsta förvaltningsdomstolens beslut.

På grund av arten av den verksamhet som bedrivs av interventionsfonden för jordbruket behöver bestämmelsen i mervärdesskattelagen (1501/1993) om fondens skattskyldighet och vissa offentliga samfunds skattskyldighet ses över. Samtidigt görs vissa andra ändringar i mervärdesskattelagen.

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Utkastet till proposition var på remiss den 26 augusti–16 september 2024. Utlåtande begärdes av sådana myndigheter och intresseorganisationer inom näringslivet som är centrala med tanke på propositionen, sammanlagt 15 aktörer.

Begäran om utlåtande och de utlåtanden som lämnats finns på statsrådets webbplats på adressen valtioneuvosto.fi/sv/projekt med projektkoden [VM004:00/2024](#).

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Skattskyldighet för interventionsfonden för jordbruket

Enligt 7 § 1 mom. i mervärdesskattelagen är statliga affärsverk, Försörjningsberedskapscentralen, Finlands Bank och Folkpensionsanstalten särskilt skattskyldiga för sin verksamhet enligt 1 §. Enligt 2 mom. tillämpas vad som nedan i lagen föreskrivs om staten inte på de inrättningar som nämns i 1 mom. Enligt 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen ska mervärdesskatt betalas till staten på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland.

Staten är av administrativa orsaker skattskyldig som en enda enhet. I 7 § i mervärdesskattelagen finns en förteckning över de statliga affärsverk och vissa med dem jämförbara inrättningar som vid mervärdesbeskattningen inte betraktas som en del av staten. Var och en av dem är särskilt skattskyldig. På sådana särskilt skattskyldiga inrättningars försäljning och förvärv tillämpas skattesystemet enligt de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen. Exempelvis får en sådan särskilt skattskyldig inrättning med stöd av bestämmelserna om avdragsrätt dra av den skatt som ska betalas på varor eller tjänster som inrättningen har köpt för skattepliktig rörelsemässig verksamhet av en annan skattskyldig.

Statens revisionsverk fäste 2020 uppmärksamhet vid att praxis i fråga om mervärdesbeskattningen var oenhetlig i fråga om fonderna utanför statsbudgeten. Enligt revisionsverkets granskningar var en del av dessa fonder införda som särskilt mervärdesskattskyldiga i registret över mervärdesskattskyldiga. Enligt revisionsverket ska endast Försörjningsberedskapscentralen, som nämns i 7 § 1 mom. i mervärdesskattelagen, behandlas som särskilt mervärdesskattskyldig, och andra fonder utanför statsbudgeten ska i fråga om mervärdesskatt räknas till staten för att praxis ska vara enhetlig. Interventionsfonden för jordbruket, nedan *interventionsfonden*, avfördes därför ur registret över mervärdesskattskyldiga från och med den 1 januari 2021.

Enligt 1 § i lagen om interventionsfonden för jordbruket (1206/1994) finns i Finland för betalning av utgifter som förorsakas av interventionslagring, interventionsköp och interventionsförsäljning enligt Europeiska unionens gemensamma jordbrukspolitik en interventionsfond för jordbruket, som lyder under jord- och skogsbruksministeriet och står utanför statsbudgeten. Enligt 6 § ska de utgifter enligt 1 § som förorsakas av Europeiska unionens gemensamma jordbrukspolitik samt fondens övriga verksamhet betalas ur fonden. Enligt paragrafen utfärdas bestämmelser om de utgifter som ska betalas ur fonden genom förordning av jord- och skogsbruksministeriet.

Enligt 1 § 1 mom. i jord- och skogsbruksministeriets förordning om utgifter som ska betalas ur interventionsfonden för jordbruket (208/2010) kan de utgifter som ska betalas ur fonden gälla offentlig intervention enligt del II avdelning I kapitel I avsnitt 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1308/2013 om upprättande av en samlad marknadsordning för jordbruksprodukter och om upphävande av rådets förordningar (EEG) nr 992/72, (EEG) nr 234/79, (EG) nr 1037/2001 och (EG) nr 1234/2007. Enligt 1 § 2 mom. i förordningen kan de utgifter som ska betalas ur fonden förorsakas av interventionslagring, interventionsköp, interventionsförsäljning, överföring av produkter, kontroller som sker i utlandet och om vilka avtalas särskilt, fondens upplåning och andra åtgärder som är nödvändiga för att de ändamål som anges i 1 mom. ska uppnås. Enligt 2 § i förordningen betalas ur fonden i form av utgifter som föranleds av fondens övriga verksamhet lönekostnaderna för den personal som avses i 5 § i lagen om interventionsfonden för jordbruket, de arvoden som avses i 2 § i statsrådets förordning om interventionsfonden för jordbruket (843/2004) och övriga kostnader för direktionens verksamhet.

Interventionsfondens verksamhet varierar i omfattning beroende på marknadsläget i EU. Det är vanligen svårt att förutse variationer och deras konsekvenser för interventionsverksamheten. Variationer i interventionsverksamhetens omfattning kan leda till att mervärdesskattekostnaderna för anskaffningar föranleder fonden en utgiftspost som är större än de förutsedda kostnaderna i interventionsfondens verksamhets- och ekonomiplanering. Detta kan leda till ett behov att ytterligare kapitalisera interventionsfonden ur statsbudgeten för att fondens lagstadgade verksamhets- och betalningsförmåga ska upprätthållas.

Om interventionsfonden betraktas som särskilt skattskyldig och införs i registret över mervärdesskattskyldiga, har fonden rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas på varor eller tjänster som den köper för sin skattepliktiga rörelsemässiga verksamhet. Avdragsrätten bedöms minska behovet att ytterligare kapitalisera interventionsfonden genom överföringar i statsbudgeten.

2.2 Förfarandet med förseningsavgift vid beskattning på eget initiativ

Bestämmelser om den skattskyldiges deklarationsskyldighet finns i 4 kap. i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ.

Enligt 25 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ ska den skattskyldige rätta ett fel i skattedeklarationen genom att lämna en rättelsedeklaration för skatteperioden i fråga.

När det gäller ringa fel kan ett förenklat rättelseförfarande tillämpas. Enligt lagens 25 § 2 mom. kan den skattskyldige utan ogrundat dröjsmål rätta ett annat fel av ringa ekonomisk betydelse än ett sådant som gäller punktskatt eller accis genom att på motsvarande sätt ändra det skattebelopp eller en annan uppgift som ska deklarerats för följande skatteperioder.

Bestämmelser om påföljdsavgifter finns i 7 kap. i lagen. Påföljdsavgifter enligt lagen är förseningsavgift, skatteförhöjning och försummelseavgift. Bestämmelser om förseningsavgift och dess belopp finns i lagens 35 och 36 §.

Bestämmelser om grunderna för förseningsavgiften finns i lagens 35 §.

Enligt lagens 35 § 1 mom. ålägger Skatteförvaltningen den skattskyldige att betala en förseningsavgift, om skattedeklarationen lämnas efter den föreskrivna tidpunkten.

Enligt lagens 35 § 4 mom. ska den skattskyldige ges tillfälle att lämna en utredning på det sätt som föreskrivs i 7 § innan förseningsavgiften påförs, om det inte är uppenbart onödigt att höra den skattskyldige innan förseningsavgiften påförs. Om den förseningsavgift som påförs är högst 200 euro, ska tillfälle att lämna en utredning ges endast om det behövs av särskilda skäl. I lagens 7 § finns bestämmelser om hörande.

Av 7 § framgår huvudregeln att den skattskyldige ska höras, om en förseningsavgift ska påföras till ett belopp som överstiger 200 euro. Att höra den skattskyldige med anledning av en förseningsavgift som är högre än 200 euro kan vara uppenbart onödigt i det exceptionella fallet att de omständigheter som lett till att skattedeklarationen lämnats in för sent redan är kända av Skatteförvaltningen vid inlämnandet av deklarationen på grund av att de redan utretts tillsammans med den skattskyldige.

Enligt lagens 35 § 5 mom. påförs förseningsavgift inte om inlämnandet av deklaration har fördröjts av skäl som inte beror på den skattskyldige eller om det finns ett giltigt skäl eller något annat särskilt skäl till försummelsen. Förseningsavgift påförs inte om skatteförhöjning påförs för skatt som deklarerats för sent.

Bestämmelsen om avstående från att påföra förseningsavgift grundar sig på rättslig prövning. Enligt förarbetena till lagen (regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om automatiserat beslutsfattande i beskattnings- och tullärenden, RP 224/2022 rd) kan som skäl som inte beror på den skattskyldige betraktas exempelvis driftsstörningar i det allmänna datanätet och driftsstörningar i Skatteförvaltningens e-tjänst och andra motsvarande skäl. Om försummelsen däremot exempelvis beror på ett förfarande hos den som den skattskyldige bemyndigat är det inte fråga om skäl som inte beror på den skattskyldige. Som giltigt skäl betraktas däremot bland annat sjukdom och force majeure. Anmälningsskyldigheten ska dock fullgöras så snabbt som möjligt efter det att hindret har upphört, för att förseningsavgift inte ska behöva påföras. Som andra särskilda skäl kan betraktas till exempel ett räknefel, skrivfel eller uttrycksfel som den skattskyldige gjort av misstag. Att det är fråga om en ringa försening ska inte utgöra någon grund för att förseningsavgift inte påförs.

Bestämmelser om förseningsavgiftens belopp finns i lagens 36 §.

Enligt lagens 36 § 1 mom. är förseningsavgiften tre euro för varje dag efter den sista inlämningsdagen för skattedeklarationen till den tidpunkt då deklarationen lämnas in, dock högst 135 euro. Om deklarationen lämnas in senare än 45 dagar efter den sista inlämningsdagen, är förseningsavgiften dock nämnda belopp ökat med två procent av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent.

Enligt lagens 36 § 2 mom. är med avvikelse från vad som föreskrivs i 1 mom. den förseningsavgift som påförs på grundval av en rättelsedeklaration som ska lämnas för skatteperioden två procent av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent. Om

rättelsedeklarationen lämnas in högst 45 dagar efter den sista inlämningsdagen för deklarationen, påförs dock ingen förseningsavgift.

Enligt 36 § 3 mom. är förseningsavgift som påförs på grundval av skattebeloppet högst 15 000 euro per skatteperiod och skatteslag.

Enligt lagens 36 § 4 mom. rättas förseningsavgift som bestäms på grundval av skattebeloppet om det skattebelopp som ska betalas blir mindre till följd av en rättelsedeklaration, fastställandet av skatt, rättelse av ett beslut, ändringssökande eller någon annan motsvarande orsak.

Förseningsavgiften består av en avgift för varje dag och en avgift som baserar sig på skattebeloppet.

Deklarerad skatt som ska betalas tillbaka uppkommer när företaget har mer mervärdesskatt att dra av än att betala, det vill säga mervärdesskatten för skatteperioden är negativ. Bestämmelser om användning av återbäring finns i lagen om skatteuppbörd (11/2018). Bestämmelser om användning och kvarhållande av återbäring finns i 4 kap. i lagen om skatteuppbörd. Återbäringen används till betalning av förfallna skatter och andra fordringar innan den återstående delen betalas in på den skattskyldiges konto. Dessutom kan Skatteförvaltningen använda återbäringen till att betala sådana skatter som den skattskyldige ansvarar för till exempel i ett bolag eller en sammanslutning. Återbäringen kommer in på bankkontot cirka en vecka efter att återbäringen har behandlats. I praktiken betalas återbäringen inte till den skattskyldiges konto, om behandlingen av skattedeklarationen vid Skatteförvaltningen pågår. Återbäringen används dock i enlighet med lagen om skatteuppbörd till betalning av skatter som förfallit till betalning, även om behandlingen av deklarationen vid Skatteförvaltningen pågår.

Lagstiftningen om mervärdesskatt och om andra skatter som betalas på eget initiativ reviderades genom lagstiftning som trädde i kraft 2017. I förarbetena till lagen (regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om reformering av beskattningsförfarandet och skatteuppbörden, RP 29/2016 rd) konstateras i specialmotiveringen till 36 § att den förseningsavgift som fastställs på grundval av en rättelsedeklaration som ska lämnas in för skatteperioden är två procent av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent, det vill säga av skillnaden mellan det skattebelopp som deklarerats i rättelsedeklarationen och det skattebelopp som deklarerats tidigare för skatteperioden. I förarbetena till lagen konstateras det att om det belopp som enligt deklarationen ska betalas tillbaka är för stort, fastställs förseningsavgiften enligt huvudregeln för skattebetalning, vilket stämmer överens med nuvarande praxis.

Innan lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ trädde i kraft ingick bestämmelser om förseningsavgift och förseningsavgiftens belopp i skattekontolagen (604/2009), som upphävdes i samband med att lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ trädde i kraft. Enligt 9 § 1 mom. i den upphävda skattekontolagen påfördes en förseningsavgift på grund av försenad deklaration också när deklaration skulle lämnas in enligt den lag som gällde skatten i fråga trots att det inte skulle finnas någon skatt att betala för perioden. I 10 § 1 mom. i den upphävda skattekontolagen ingick en huvudregel gällande förseningsavgiftens belopp, enligt vilken förseningsavgiften beräknas i enlighet med en räntesats om 15 procent på beloppet av den skatt som deklarerats för sent och som ska betalas. Enligt 10 § 3 mom. i den upphävda skattekontolagen tillämpades bestämmelserna i 1 mom. på mervärdesskattebelopp som hade deklarerats till för högt belopp och som berättigade till återbäring. Denna bestämmelse fogades till lagförslaget i riksdagens utskottsbehandling.

I lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ togs det inte in någon uttrycklig bestämmelse om förseningsavgift på skatt som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp. I lagens förarbeten (RP 29/2016 rd) läggs följande exempel fram i specialmotiveringen till 36 §:

En skattskyldig anger i sin deklaration den 18 mars att han ska betala 1 000 euro i mervärdesskatt för januari. Förseningsavgiften beräknas då för sex dagar och blir 18 euro. Den skattskyldige kompletterar sin tidigare deklaration den 30 april genom att lämna en rättelsedeklaration enligt vilken den skatt som ska betalas tillbaka är 100 euro. Ingen förseningsavgift fastställs, eftersom skattebeloppet minskar. Den skattskyldige kompletterar sin tidigare deklaration den 30 maj genom att lämna en rättelsedeklaration enligt vilken det skattebelopp som ska betalas är 200 euro. Skillnaden mellan det skattebelopp som anges i rättelsedeklarationen och det skattebelopp som anges i den deklaration för skatteperioden som är i kraft är 300 euro. Den förseningsavgift som fastställs är två procent av skillnaden mellan skattebeloppen, det vill säga 6 euro. Den förseningsavgift på 18 euro som fastställdes för den första skattedeklarationen, som lämnades för sent, ändras inte.

Av exemplet ovan framgår lagstiftarens avsikt att en minskning av det skattebelopp som deklarerats och som berättigar till återbäring ska beaktas som skatt som ska deklarerats och betalas och som ska utgöra grund för förseningsavgiften.

Högsta förvaltningsdomstolen har dock i sitt beslut av den 23 december 2022 liggare H3774 ansett att det med stöd av bestämmelsen om förseningsavgift i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ inte var klart att en minskning av beloppet av den skatt som ska betalas tillbaka ska beaktas som skatt som ska deklarerats och betalas och som ska utgöra grund för förseningsavgiften. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i sitt beslut bland annat att det krav på exakthet som gäller lagstiftningen om administrativa påföljder av sanktionskaraktär och som framgår av grundlagsutskottets utlåtanden också var relevant vid bedömningen av ärendet. Dessutom ansåg högsta förvaltningsdomstolen att man måste beakta vad finansutskottet tidigare i samband med stiftandet av skattekontolagen hade konstaterat om exaktheten i bestämmelsen om påförande av förseningsavgift när mervärdesskatt som berättigar till återbäring deklarerats till för högt belopp av den skattskyldige samt hur detta hade beaktats i skattekontolagen. Till skillnad från den tidigare skattekontolagen finns det enligt högsta förvaltningsdomstolen i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ ingen bestämmelse om att det som föreskrivs om beloppet av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent ska tillämpas på beloppet av den mervärdesskatt som berättigar till återbäring och som deklarerats för sent.

3 Målsättning och de viktigaste förslagen

3.1 Mervärdesskattelagen

Syftet med propositionen är att ändra ställningen som skattskyldig för interventionsfonden för jordbruket när det gäller mervärdesbeskattningen så att behovet av ytterligare kapitalisering av fonden genom budgetöverföringar minskar. På grund av arten av den verksamhet som bedrivs av interventionsfonden för jordbruket föreslås det att det till 7 § 1 mom. i mervärdesskattelagen fogas en bestämmelse om att interventionsfonden är särskilt skattskyldig för sådan rörelsemässig verksamhet som avses i 1 § i mervärdesskattelagen och att det som i mervärdesskattelagen föreskrivs om staten inte ska tillämpas på fonden.

Dessutom föreslås det att vissa hänvisningar i 94 och 209 b § i mervärdesskattelagen ses över.

3.2 Lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ

Syftet med propositionen är att förtydliga och precisera bestämmelserna om påförande av förseningsavgift och på så sätt förbättra den skattskyldiges rättsskydd och förutsebarheten i beskattningen samt främja likabehandlingen av skattskyldiga. Ett ytterligare mål är att säkerställa att den skattskyldige fullgör sin deklarationsskyldighet och lämnar in en deklaration med rätt innehåll i rätt tid.

I propositionen föreslås det att bestämmelsen om förseningsavgift i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ ändras för att regleringen ska preciseras. Med anledning av högsta förvaltningsdomstolens beslut (HFD den 23 december 2022, liggare H3774) föreslås det att det i den ovannämnda lagen tas in en uttrycklig bestämmelse om påförande av förseningsavgift när mervärdesskatt som berättigar till återbäring har deklarerats till för högt belopp av den skattskyldige.

I propositionen föreslås det att bestämmelsen om förseningsavgift ska tillämpas i situationer där den skattskyldige först i skattedeklarationen har deklarerat den mervärdesskatt som berättigar till återbäring, men till för högt belopp, och därefter genom en rättelsedeklaration har deklarerat det rätta, lägre beloppet. Den ovan beskrivna situationen kan helt jämföras med en situation där den skattskyldige genom en rättelsedeklaration deklarerar ytterligare skatt som ska betalas, vilket innebär att en förseningsavgift ska påföras också i dessa situationer. Detta motsvarar den tidigare reglering som gällde i skattekontolagen, det syfte med lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ som framgår av lagens förarbeten samt den beskattningspraxis som tillämpades före högsta förvaltningsdomstolens beslut.

Dessutom preciseras på motsvarande sätt bestämmelsen om rättelse av förseningsavgift och bestämmelsen om skatteförhöjning som påförs i stället för förseningsavgift.

4 De huvudsakliga konsekvenserna

4.1 Ändringen gällande förseningsavgift

4.1.1 Inledning

Ändringen gällande förseningsavgift förtydligar på vilket sätt förseningsavgift påförs när det gäller mervärdesskatt som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp. Ändringen bedöms bidra till att deklarationerna görs i rätt tid och med rätt innehåll. Detta minskar de administrativa kostnader som försummelser av deklarationsskyldigheten medför för Skatteförvaltningen och främjar samtidigt skatteintaget.

4.1.2 Konsekvenser för statsbudgeten

Skatteförvaltningen har ändrat sin praxis vid påförande av förseningsavgifter efter högsta förvaltningsdomstolens beslut. Enligt Skatteförvaltningens anvisning (Påföljdsavgifter för skatter på eget initiativ, VH/2950/00.01.00/2023) påförs förseningsavgift inte för rättelseanmälan som leder till att det momsbelopp som betalas tillbaka minskar jämfört med den första skattedeklarationen eller föregående rättelseanmälan, om handläggningen av skattedeklarationen eller den tidigare rättelseanmälan pågår när Skatteförvaltningen får rättelseanmälan. Då har skatt på grund av den pågående handläggningen av anmälan ännu inte återburits till den skattskyldige.

Enligt förslaget ska förseningsavgift i fortsättningen påföras också när beloppet av den mervärdesskatt som ska betalas blir mindre i och med en rättelsedeklaration som lämnats in mer än 45 dagar för sent och behandlingen av den föregående deklarationen pågår vid Skatteförvaltningen. Förseningsavgift påförs således oberoende av om den återbäring av mervärdesskatt som deklarerats till för högt belopp enligt den tidigare skattedeklarationen betalats till den skattskyldige eller inte. Detta ökar jämfört med nuläget i någon mån antalet situationer där förseningsavgift påförs för mervärdesskatt som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp.

När det gäller skatteperioderna 2023 visar Skatteförvaltningens datamaterial att antalet mervärdesskattedeklarationer där en rättelsedeklaration hade lämnats in mer än 45 dagar efter den sista inlämningsdagen för deklarationen, där beloppet av den mervärdesskatt som skulle betalas tillbaka hade blivit mindre genom rättelsedeklarationen och där förseningsavgift hade påförts var sammanlagt cirka 7 500. Beloppet av förseningsavgifter som påförts i fråga om sådana mervärdesskattedeklarationer uppgick till sammanlagt cirka 700 000 euro.

Av dessa mervärdesskattedeklarationer var cirka 450 sådana deklarationer där behandlingen av den föregående deklarationen ännu inte hade slutförts när rättelsedeklarationen kom in och där det hade påförts förseningsavgift. Beloppet av dessa förseningsavgifter var sammanlagt cirka 40 000 euro. Den föreslagna ändringen gäller särskilt denna typ av deklarationer, eftersom förseningsavgift enligt nuvarande praxis, som baserar sig på Skatteförvaltningens anvisning, inte påförs i dessa situationer.

Den föreslagna ändringens inverkan på antalet påförda förseningsavgifter och beloppet av dem på årsnivå kan utifrån noggrannhetsnivån i det tillgängliga datamaterialet inte direkt bedömas enbart på basis av de förseningsavgifter som påförts för skatteperioderna år 2023 eller de rättelsedeklarationer som hänför sig till året i fråga. Man kan dock försöka bedöma konsekvenserna av den föreslagna ändringen genom att jämföra de rättelsedeklarationer som ändringen gäller med andra relevanta rättelsedeklarationer.

Jämfört med nuläget bedöms den föreslagna ändringen statistiskt räknat leda till att det på årsnivå kommer att påföras fler förseningsavgifter i fråga om några tiotal rättelsedeklarationer. Utifrån det genomsnittliga beloppet av förseningsavgifterna och den uppskattade ökningen av antalet förseningsavgifter bedöms beloppet av förseningsavgifterna statistiskt räknat öka med några tusen euro på årsnivå till följd av den föreslagna ändringen.

Den föreslagna ändringens konsekvenser för statsbudgeten bedöms således i sin helhet vara små.

4.1.3 Konsekvenser för företagen

Tydligare bestämmelser om påförande av förseningsavgift kan bedömas förbättra de skattskyldigas rättsskydd.

Den föreslagna ändringen kan i någon mån belasta ekonomin för de skattskyldiga som drabbas av det ökade beloppet av förseningsavgifter. Eftersom den föreslagna ändringen dock gäller en liten del av antalet skattskyldiga och skattedeklarationer, bedöms belastningen som helhet vara liten. Dessutom har den föreslagna ändringen inga konsekvenser för den skattskyldige, om den skattskyldige fullgör deklarationsskyldigheten i tid och med rätt innehåll. Den föreslagna ändringen kan bedömas skapa ett incitament för den skattskyldige att tidigare än för närvarande meddela rätt skattebelopp.

4.1.4 Konsekvenser för hushållen

Med beaktande av storleken på den grupp skattskyldiga och skattedeklarationer som den föreslagna ändringen gäller bedöms ändringen inte ha några betydande konsekvenser för hushållen.

4.1.5 Konsekvenser för jämlikheten och för jämställdheten mellan könen

Ändringen ökar förutsebarheten i beskattningen och främjar likabehandlingen av skattskyldiga, eftersom påförandet av förseningsavgift inte är beroende av om Skatteförvaltningen har tagit den tidigare skattedeklarationen för behandling eller inte.

Med beaktande av storleken på den grupp skattskyldiga och skattedeklarationer som den föreslagna ändringen gäller bedöms ändringen inte ha några betydande konsekvenser för jämställdheten mellan könen.

4.1.6 Konsekvenser för myndigheterna

Den föreslagna ändringen orsakar Skatteförvaltningen smärre administrativa kostnader som hänför sig till kundhandledning, anvisningar och information. Den föreslagna ändringen påverkar inte Skatteförvaltningens informationssystem. Ändringarna bedöms inte medföra något behov av extra finansiering för Skatteförvaltningen.

4.2 Skattskyldighet för interventionsfonden för jordbruket

Den föreslagna ändringen när det gäller att införa interventionsfonden för jordbruket i registret över mervärdesskattskyldiga innebär att man i fråga om interventionsfondens mervärdesskattskyldighet återgår till den situation som rådde före den 1 januari 2021. Som mervärdesskattskyldig har interventionsfonden rätt att dra av mervärdesskatt på varor eller tjänster som fonden köper för sin skattepliktiga rörelsemässiga verksamhet. Avdragsrätten bedöms minska behovet att ytterligare kapitalisera interventionsfonden genom överföringar i statsbudgeten. Å andra sidan minskar de avdrag som interventionsfonden gör i sin verksamhet inflödet av mervärdesskatt.

Omfattningen av de ekonomiska konsekvenserna av den föreslagna ändringen beror på i vilken mån interventionsfonden kommer att genomföra interventionsåtgärder efter ändringen. Om interventionsfonden exempelvis gör betydande interventionsköp, kommer även beloppet av den mervärdesskatt som ingår i dem och som ska dras av att vara betydande. Det är dock svårt att förutse marknadsläget och behovet av interventionsåtgärder. Enligt interventionsfondens bokslut för 2023 beräknades mervärdesskattekostnaderna för eventuella köp uppgå till cirka 160 000 euro år 2023. Enligt bokslutet genomfördes de uppskattade köpen inte 2023, vilket innebär att interventionsfonden inte heller belastades av mervärdesskatt för köpen.

Utifrån interventionsfondens senaste bokslutsuppgifter om interventionsköp bedöms den föreslagna ändringens konsekvenser för statsbudgeten vara små. Konsekvensernas betydelse kan dock variera beroende på huruvida det görs interventionsköp och hur de förutses i budgeten.

Den föreslagna ändringen beräknas inte ha några konsekvenser för myndigheterna.

5 Remissvar

Utlåtande om utkastet till proposition lämnades av 10 remissinstanser. Utlåtanden lämnades av jord- och skogsbruksministeriet, Skatteförvaltningen, Tullen, Ålands landskapsregering, Centralhandelskammaren, Finlands näringsliv rf, Finsk Handel rf, Företagarna i Finland rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf och Suomen Veroasiantuntijat ry.

Remissinstanserna förhöll sig positiva till de föreslagna ändringarna av mervärdesskattelagen. Tullen ansåg att de ändringar i hänvisningarna till tullfrihetsförordningen som föreslås i mervärdesskattelagen är motiverade. Jord- och skogsbruksministeriet konstaterade att förslaget om interventionsfonden för jordbruket motsvarar ministeriets ståndpunkt.

Finlands näringsliv rf, Finsk Handel rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf och Skattebetalarnas Centralförbund rf tog i sina utlåtanden ställning till preciseringen av bestämmelsen om förseningsavgift i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ. Finsk Handel rf påpekade i sitt utlåtande att ingen skatteförlust uppstår för staten i en situation där den skattskyldige deklarerar den skatt som ska betalas tillbaka till för högt belopp och därefter genom en rättelsedeklaration rättar det belopp som ska betalas tillbaka så att det blir lägre. Finsk Handel rf påpekar att mervärdesskatten är en skatt som betalas på eget initiativ och som är förenad med en möjlighet att rätta den ursprungliga deklarationen. På motsvarande sätt konstaterade Suomen Veroasiantuntijat ry att en förseningsavgift som bestäms utifrån skattebeloppet bör påföras endast i exceptionella situationer när den skattskyldige rättar den skatt som ska betalas tillbaka så att det belopp som ska betalas tillbaka blir lägre. Enligt Suomen Veroasiantuntijat ry är den föreslagna preciseringen av bestämmelsen om påförande av förseningsavgift onödig och försämrar de skattskyldigas rättsskydd. Skattebetalarnas Centralförbund rf ansåg det i sig vara begripligt och konsekvent att påföljdsavgiften bestäms på samma sätt oberoende av om det är fråga om skatt som ska betalas och som deklarerats till för lågt belopp eller om skatt som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp. Även Företagarna i Finland rf konstaterade att det är ett motiverat mål att förtydliga bestämmelserna om påförande av förseningsavgift och att propositionen är konsekvent och stöder ett bättre ingripande i situationer av missbruk.

Enligt Finlands näringsliv rf, Finsk Handel rf, Företagarna i Finland rf och Skattebetalarnas Centralförbund rf bör endast situationer där den skattskyldige har fått ekonomisk nytta av en felaktig deklaration sanktioneras. Remissinstanserna ansåg det vara oskäligt att den skattskyldige påförs en förseningsavgift i situationer där den skattskyldige inte har fått återbäringen till godo och där den skattskyldige inte har haft något faktiskt belopp att betala till staten.

Propositionen har inte ändrats till följd av de ovannämnda utlåtandena. Den föreslagna preciseringen av 36 § i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ behövs för att bestämmelsen ska uppfylla de krav på exakthet och noggrann avgränsning som anges i högsta förvaltningsdomstolens beslut. Förseningsavgiften är en påföljd för att skattedeklarationen lämnas in efter utsatt tid. Propositionen preciserar bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ på så sätt att förseningsavgift påförs inte bara för skatt som ska betalas och som har deklarerats till för lågt belopp, utan också för mervärdesskatt som ska betalas tillbaka och som har deklarerats till för högt belopp. Att den mervärdesskatt som ska betalas tillbaka deklarerats till för högt belopp kan med tanke på statens skatteintäkter jämföras med att den skattskyldige deklarerar skatt som ska betalas till för lågt belopp. När den skattskyldige lämnar in en deklaration där beloppet av den mervärdesskatt som ska betalas tillbaka är för högt, uppstår en risk att det till den skattskyldige betalas en större återbäring än vad denne är berättigad till. Mervärdesskatten är en

skatt som betalas på eget initiativ, och utgångspunkten är därför att Skatteförvaltningen betalar tillbaka mervärdesskatten till den skattskyldige i enlighet med dennes deklaration. Såsom beskrivs i exempel 3 i specialmotiveringen till den föreslagna 36 § i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ påförs ingen förseningsavgift när den skattskyldige genom en rättelsedeklaration deklarerar den mervärdesskatt som ska betalas tillbaka till högre belopp.

Enligt propositionen påförs förseningsavgift konsekvent när mervärdesskatt som berättigar till återbäring har deklarerats till för högt belopp, oberoende av om den skattskyldige fått återbäringen till godo eller inte. Om mervärdesskattedeklarationen tas till närmare behandling i Skatteförvaltningen, betalas den återbäring som angetts i skattedeklarationen inte till den skattskyldige, förrän behandlingen av skattedeklarationen vid Skatteförvaltningen har slutförts. Trots detta används den deklarerade skatt som berättigar till återbäring till betalning av skatter och andra fordringar som förfallit till betalning i enlighet med lagen om skatteuppbörd på det sätt som beskrivs i avsnitt 2.2. Således har den skattskyldige i praktiken kunnat få den deklarerade återbäringen helt eller delvis till godo och därmed ekonomisk nytta, även om behandlingen av skattedeklarationen inte slutförts vid Skatteförvaltningen när den skattskyldige lämnar in sin rättelsedeklaration. Om förseningsavgift påförs endast när den skattskyldige har fått till godo den skatt som ska betalas tillbaka och som deklarerats till för högt belopp, är påförandet av påföljden slumpartat och beroende av om Skatteförvaltningen har riktat tillsynsåtgärder mot den skattskyldige för skatteperioden i fråga, hur länge behandlingen av deklarationen har pågått vid Skatteförvaltningen och huruvida den skattskyldige har haft andra skatter eller avgifter som förfallit till betalning. Med tanke på likabehandlingen av skattskyldiga vore det problematiskt om påförandet av förseningsavgift för mervärdesskatt som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp var beroende av ovan beskrivna omständigheter som inte har samband med försummelse av deklarationsskyldigheten.

Det bör också beaktas att ingen förseningsavgift påförs om den skattskyldige lämnar in en rättelsedeklaration högst 45 dagar efter den sista inlämningsdagen för deklaration. Dessutom kan den skattskyldige utan orgrundat dröjsmål rätta ett fel av ringa ekonomisk betydelse genom att ändra det skattebelopp som ska deklarerats för följande skatteperioder. Den skattskyldige kan därmed i flera situationer rätta ett fel i skattedeklarationen utan att påföras förseningsavgift. I situationer där den förseningsavgift som påförs överskrider 200 euro hörs den skattskyldige i regel. Enligt lagens 35 § 5 mom. påförs förseningsavgift inte om inlämnandet av deklaration har fördröjts av skäl som inte beror på den skattskyldige eller om det finns ett giltigt skäl eller något annat särskilt skäl till försummelsen. Med stöd av det som anförts ovan kan det inte anses vara oskäligt att förseningsavgift på det sätt som föreslås i lagförslaget påförs för mervärdesskatt som ska betalas tillbaka och som har deklarerats till för högt belopp. Eftersom den gällande lagens förfaranden för hörande, ändringssökande och andra rättsmedel inte ändras genom propositionen, försämrar de nu föreslagna preciseringarna av bestämmelserna inte heller de skattskyldigas rättsskydd.

Finlands näringsliv rf konstaterade i sitt utlåtande att bestämmelsen om skatteförhöjning i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ har upplevts som oskälig ur näringslivets synvinkel, och föreslog till denna del en ändring i lagen samt motsatte sig den föreslagna precisering av lagens 38 § som ingår i propositionen. Dessutom hänvisade Finlands näringsliv rf till den ansökan om återbäring för räkenskapsperioden som slopades i samband med att lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ stiftades. Även Suomen Veroasiantuntijat ry föreslog i sitt utlåtande ändringar i förfarandena för rättelse och påförande av skatteförhöjning i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ och en övergång till de förfaranden som tillämpas exempelvis inom inkomstbeskattningen. För undvikande av oskäliga situationer

föreslår Skattebetalarnas Centralförbund rf i sitt utlåtande en bestämmelse i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ enligt vilken man kan låta bli att påföra förseningsavgift även i situationer där försummelsen varit ringa. I lagförslaget föreslås en precisering gällande skatteförhöjning som begränsar sig till 38 §, enligt vilken den skatteförhöjning som påförs i stället för förseningsavgift i undantagsfall på motsvarande sätt som enligt den föreslagna ändringen i 36 § kan påföras för mervärdesskattebelopp som ska betalas tillbaka och som deklarerats till för högt belopp. I lagförslaget föreslås inga andra ändringar i bestämmelserna om skatteförhöjning i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ. I propositionen föreslås inga ändringar i lagens bestämmelser om förfarandet för rättelse av fel i skattedeklarationen. I samband med behandlingen av denna proposition har det inte heller varit ändamålsenligt att bedöma de förslag till grundläggande och omfattande ändringar av beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ och lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ vilka lagts fram i utlåtandena och vilka gäller inte bara mervärdesskatten utan även andra skatter som betalas på eget initiativ.

6 Specialmotivering

6.1 Mervärdesskattelagen

7 §. Enligt 7 § 1 mom. i mervärdesskattelagen är statliga affärsverk, Försörjningsberedskapscentralen, Finlands Bank och Folkpensionsanstalten särskilt skattskyldiga för sin verksamhet enligt 1 §. Enligt 2 mom. tillämpas vad som nedan i lagen föreskrivs om staten inte på inrättningar som avses i 1 mom. Enligt 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen ska mervärdesskatt betalas till staten på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland.

Av de orsaker som nämns i avsnitt 2.1 i propositionen och som hänför sig till arten av den verksamhet som bedrivs av interventionsfonden för jordbruket föreslås det att det till 7 § 1 mom. i mervärdesskattelagen fogas en bestämmelse om att interventionsfonden för jordbruket är särskilt skattskyldig för sådan rörelsemässig verksamhet som avses i 1 § i mervärdesskattelagen, och på fonden tillämpas således inte vad som i mervärdesskattelagen föreskrivs om staten.

94 §. I paragrafen finns bestämmelser om skattefrihet för import av varor. Enligt 1 mom. 12 punkten är importen skattefri i fråga om varor som är tullfria enligt artiklarna 3–22, 54–56, 59, 74–103, 106, 112 och 113 samt varor som är tullfria enligt artikel 43 och som avses i punkt B i bilaga II i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (*tullfrihetsförordningen*). Paragrafens 1 mom. 12 punkt ändrades genom lag 310/2023 så att det tidigare omnämnandet av artiklarna 60–65 i tullfrihetsförordningen ströks. Bestämmelser om skattefrihet enligt dessa artiklar finns i och med den ovannämnda lagändringen i 1 mom. 15 a-punkten. Enligt 1 mom. 15 a-punkten är importen skattefri i fråga om varor som enligt artiklarna 60–65 i tullfrihetsförordningen är tullfria, under förutsättning att varorna har erhållits kostnadsfritt.

Enligt artikel 143.1 b i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta slutlig import av varor i enlighet med bland annat rådets direktiv 83/181/EEG. Rådets direktiv 83/181/EEG av den 28 mars 1983 om räckvidden av artikel 14.1 d i direktiv 77/388/EEG om befrielse från mervärdesskatt vid slutlig införsel av vissa varor har ersatts med rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor, nedan *importdirektivet*. Enligt artikel 143.1 c i mervärdesskattedirektivet ska även slutlig import av varor från ett tredje territorium som ingår i gemenskapens tullområde undantas från skatteplikt.

Enligt artikel 41 i importdirektivet ska läkemedel för människor eller djur som används av människor eller djur som deltar i internationella sport- eller idrottsevenemang, inom de gränser som är nödvändiga för att tillgodose vederbörandes behov under vistelsen i gemenskapen, vara skattefria vid importen. I fråga om skattefrihet vid import av läkemedelspreparat som används vid internationella sport- eller idrottsevenemang förutsätter importdirektivet inte att varorna har erhållits kostnadsfritt. På motsvarande sätt ska enligt artikel 60 i tullfrihetsförordningen farmaceutiska produkter som ska användas som läkemedel för personer eller djur som kommer från tredjeland för att delta i internationella idrottsevenemang som organiseras i gemenskapens tullområde beviljas befrielse från importtullar, inom de gränser som är nödvändiga för att tillgodose deras behov under vistelsen inom detta område.

På grund av det som konstateras ovan stryks hänvisningen till artikel 60 i tullfrihetsförordningen i 1 mom. 15 a-punkten och flyttas till 1 mom. 12 punkten.

209 b §. I paragrafen finns bestämmelser om skyldigheten att ge faktura. Om köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare, ska säljaren enligt 1 mom. 3 punkten ge köparen en faktura för sådan försäljning i en annan medlemsstat som enligt 4, 5, 27, 34, 36, 37, 39 och 45 §, 59 § 1–3 och 5–6 punkten samt 60 och 61 § skulle vara skattefri om den skedde i Finland.

Den i 1 mom. 3 punkten nämnda 59 § 5 punkten i mervärdesskattelagen har upphävts genom en lag om ändring av mervärdesskattelagen (1119/2018) som trädde i kraft den 1 januari 2019. Det föreslås att 1 mom. 3 punkten ändras så att hänvisningen stryks. Bestämmelser om skattefrihet för tolkningstjänster för döva ingår enligt gällande lagstiftning bland bestämmelserna om skattefrihet inom socialvården. I 37 § föreskrivs det om skattefrihet för försäljning av tjänster och varor i form av socialvård. Enligt 38 § 2 mom. avses med socialvård också sådana tolkningstjänster på grund av hörsel-, synhörsel- och talnedsättning eller annat motsvarande handikapp som ordnas med stöd av lag eller understöds med statliga medel. I 209 b § 1 mom. 3 punkten finns en hänvisning till 37 §, och därför fogas ingen ny hänvisning till paragrafen. Bestämmelsens faktiska tillämpningsområde ändras inte.

Enligt 209 b § 2 mom. 1 punkten ska en faktura också ges över försäljning som avses i bland annat 72 b § 4 mom., om köparen är en privatperson. De bestämmelser som tidigare ingick i 72 b § 4 mom. togs in i 5 mom. genom en lag om ändring av mervärdesskattelagen (387/2021) som trädde i kraft den 1 juli 2021. I det nuvarande 72 b § 5 mom. finns en bestämmelse om skattefrihet för nya transportmedel. Det föreslås att hänvisningen till 72 b § 4 mom. i 209 b § 2 mom. 1 punkten ändras så att den gäller 72 b § 5 mom.

6.2 Lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ

36 §. Förseningsavgiftens belopp. I paragrafen finns bestämmelser om förseningsavgiftens belopp.

I 2 mom. föreskrivs det om förseningsavgift som påförs på grundval av en rättelsedeklaration.

Enligt förslaget fogas till bestämmelsen ett nytt 3 mom. enligt vilket på mervärdesskattebelopp som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp tillämpas vad som i 2 mom. föreskrivs om skatt som deklarerats för sent. Om den skattskyldige mer än 45 dagar för sent deklarerar mervärdesskatt som berättigar till återbäring till ett belopp som är mindre än det mervärdesskattebelopp som berättigar till återbäring och som tidigare deklarerats för skatteperioden, kan den skattskyldige påföras en procentuell förseningsavgift. Förseningsavgiften påförs utifrån skillnaden mellan det mervärdesbelopp som deklarerats

genom rättelsedeklarationen och det mervärdesbelopp som tidigare deklarerats för skatteperioden. Förseningsavgiften påförs oberoende av om den skattskyldige har fått detta belopp till godo.

Paragrafens gällande 3 mom. blir 4 mom.

I det nya 5 mom. föreskrivs på motsvarande sätt som i det nuvarande 4 mom. om rättelse av förseningsavgift som bestäms på grundval av att skattebeloppet rättas, om det skattebelopp som ska betalas blir mindre. Momentet preciseras så att förseningsavgiften rättas också om beloppet av den skatt som ska betalas tillbaka ökar. Preciseringen av bestämmelsen ändrar inte nuläget.

Exempel:

1) En skattskyldig anger i sin deklaration den 12 mars att beloppet av mervärdesskatt som ska betalas tillbaka för januari är 10 000 euro. Den skattskyldige rättar sin tidigare deklaration den 30 maj genom att lämna en rättelsedeklaration enligt vilken den skatt som ska betalas tillbaka är 7 000 euro. Skillnaden mellan det skattebelopp som anges i rättelsedeklarationen och det skattebelopp som anges i den deklaration för skatteperioden som är i kraft är 3 000 euro. Den skattskyldige påförs i förseningsavgift två procent av det mervärdesskattebelopp som ska betalas tillbaka och som deklarerats till för högt belopp, dvs. 60 euro.

2) En skattskyldig anger i sin deklaration den 12 mars att beloppet av mervärdesskatt som ska betalas tillbaka för januari är 3 000 euro. Den skattskyldige rättar sin tidigare deklaration den 30 maj genom att lämna en rättelsedeklaration enligt vilken den skatt som ska betalas tillbaka är 1 000 euro. Skillnaden mellan det skattebelopp som anges i rättelsedeklarationen och det skattebelopp som anges i den deklaration för skatteperioden som är i kraft är 2 000 euro. Den skattskyldige påförs i förseningsavgift två procent av det mervärdesskattebelopp som ska betalas tillbaka och som deklarerats till för högt belopp, dvs. 40 euro.

Den skattskyldige lämnar därefter en andra rättelsedeklaration den 30 juni enligt vilken den mervärdesskatt som ska betalas är 1 000 euro. Skillnaden mellan det skattebelopp som anges i den andra rättelsedeklarationen och det skattebelopp som anges i den tidigare rättelsedeklaration för skatteperioden som är i kraft är 2 000 euro. Den förseningsavgift som påförs är två procent av skillnaden mellan mervärdesskattebeloppen, det vill säga 40 euro. Inte heller den förseningsavgift på 40 euro som påfördes på grundval av den första rättelsedeklarationen för skatteperioden ändras.

3) En skattskyldig anger i sin deklaration den 12 mars att beloppet av mervärdesskatt som ska betalas tillbaka för januari är 1 000 euro. Den skattskyldige rättar sin tidigare deklaration den 30 maj genom att lämna en rättelsedeklaration enligt vilken den skatt som ska betalas tillbaka är 2 000 euro. Den skattskyldige påförs ingen förseningsavgift, eftersom beloppet av den mervärdesskatt som ska betalas tillbaka ökar till följd av rättelsedeklarationen.

4) En skattskyldig anger i sin deklaration den 12 mars att beloppet av mervärdesskatt som ska betalas tillbaka för januari är 20 000 euro. Den skattskyldige rättar sin tidigare deklaration den 30 maj genom att lämna en rättelsedeklaration enligt vilken den skatt som ska betalas tillbaka är 17 000 euro. Skillnaden mellan det skattebelopp som anges i rättelsedeklarationen och det skattebelopp som anges i den deklaration för skatteperioden som är i kraft är 3 000 euro. Den skattskyldige påförs i förseningsavgift två procent av det mervärdesskattebelopp som ska betalas tillbaka och som deklarerats till för högt belopp, dvs. 60 euro.

Den skattskyldige lämnar därefter en andra rättelsedeklaration den 30 juni enligt vilken den mervärdesskatt som ska betalas tillbaka är 18 000 euro. Beloppet av den mervärdesskatt som ska betalas tillbaka enligt den andra rättelsedeklarationen ökar med 1 000 euro jämfört med den första rättelsedeklarationen. Den förseningsavgift som tidigare påförts den skattskyldige på basis av det skattebelopp som ska betalas tillbaka och som deklarerats till för högt belopp rättas så att förseningsavgiften sjunker i motsvarande grad. Den rättade förseningsavgiften är 40 euro.

38 §. Skatteförhöjningens storlek. I paragrafen finns bestämmelser om skatteförhöjningens storlek.

I 5 mom. föreskrivs det om beloppet av skatteförhöjning som påförts den skattskyldige i stället för förseningsavgift med stöd av 37 § 3 mom. i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ. Enligt bestämmelsen påförs den skattskyldige skatteförhöjning i stället för förseningsavgift, om den skattskyldige lämnar skattedeklaration eller rättar skattebeloppet uppenbarligen i syfte att bli befriad från förseningsavgift eller skatteförhöjning. Enligt lagens gällande 38 § 5 mom. beräknas skatteförhöjning som påförs i stället för förseningsavgift utifrån beloppet av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent. Enligt förslaget preciseras bestämmelsen på motsvarande sätt som den föreslagna ändringen av 36 § så att på mervärdesskatt som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp tillämpas vad som i detta moment föreskrivs om skatt som ska betalas. Den skatteförhöjning som påförs i stället för förseningsavgift ska enligt förslaget beräknas utifrån det mervärdesskattebelopp som ska betalas tillbaka och som deklarerats till för högt belopp. Preciseringen av bestämmelsen ändrar inte nuläget.

7 Ikraftträdande

Det föreslås att lagarna träder i kraft vid ingången av 2025.

Mervärdesskattelagen ska tillämpas när skyldigheten att betala skatt har uppkommit den dag då lagen träder i kraft eller därefter.

Det nya 36 § 3 mom. i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ som gäller beloppet av förseningsavgiften tillämpas enligt förslaget första gången på beskattningsförfarandet för den skatteperiod som börjar efter att den föreslagna lagen trätt i kraft. När det gäller den skatteperiod som tillämpas vid mervärdesbeskattningen av en sådan renbeteslagsgrupp som avses i 11 § 3 mom. i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ tillämpas den föreslagna bestämmelsen första gången på den förseningsavgift som påförs för den skatteperiod som löper ut efter lagens ikraftträdande. Den skatteperiod som tillämpas vid mervärdesbeskattningen av en renbeteslagsgrupp är renkötselåret, det vill säga 1.6–31.5. På förseningsavgift som påförs för skatteperioder som löpt ut före ikraftträdandet av den föreslagna lagen tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet av den föreslagna lagen.

8 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning

Propositionen är av betydelse med tanke på grundlagen i fråga om förseningsavgiften i synnerhet på grund av kravet på exakthet i lagen. Av 81 § 1 mom. i grundlagen framgår legalitetsprincipen inom beskattningen, enligt vilken om statsskatt föreskrivs genom lag, som ska innehålla bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek samt om de skattskyldigas rättsskydd.

Grundlagsutskottets tolkning har av hävd varit att påföljder för försummelser i beskattningen, såsom skatteförhöjning, förseningsavgift och försummelseavgift, med avseende på 81 § i grundlagen varken är skatter eller avgifter, utan administrativa påföljder av sanktionskaraktär för en lagstridig gärning. I sak jämsätter utskottet en ekonomisk påföljd av straffkaraktär med en straffrättslig påföljd (se till exempel GrUU 21/2020 rd, s. 2, GrUU 12/2019 rd, s. 7–8, GrUU 9/2018 rd, s. 2, GrUU 2/2017 rd, s. 4–5, GrUU 14/2013 rd, GrUU 17/2012 rd, GrUU 9/2012 rd, s. 2/I). Med stöd av 2 § 3 mom. i grundlagen ska de allmänna grunderna för administrativa påföljder anges i lag, eftersom det innebär utövning av offentlig makt att påföra en sådan typ av avgift (GrUU 21/2020 rd, s. 2). Därtill har utskottet ansett att även om kravet på exakthet enligt den straffrättsliga legalitetsprincipen i grundlagens 8 § inte direkt gäller administrativa påföljder kan det allmänna kravet på exakthet ändå inte förbigås i ett sammanhang som detta (till exempel GrUU 9/2018 rd, s. 3, GrUU 39/2017 rd, s. 3, GrUU 2/2017 rd, s. 5, GrUU 15/2016 rd, s. 5, GrUU 10/2016, s. 7, GrUU 11/2012 rd, s. 5).

När bestämmelser om administrativa sanktioner utfärdas ska det fästas särskild vikt vid avgränsningen av bestämmelserna och rättsskyddet för dem som åtgärderna gäller (till exempel GrUU 14/2013 rd, s. 2). Det ska av en lag entydigt framgå vilka gärningar i strid med lagstiftningen eller vilka försummelser av lagstiftningen som kan leda till en sanktion som påföljd. Därtill ska gärningar och försummelser för vilka det kan utfärdas sanktioner beskrivas i lag för att kunna specificeras (se GrUU 9/2018 rd, GrUU 10/2016 rd och GrUU 57/2010 rd, s. 2/II). I samband med den materiella bestämmelsen bör det finnas en hänvisning till påförande av en administrativ påföljdsavgift (GrUU 21/2020 rd).

Av betydelse med tanke på proportionaliteten är dels bestämmelserna om sanktionernas belopp, dels bestämmelserna om de omständigheter som ska beaktas vid fastställandet av påföljdens belopp och om avstående från påföljdsavgift (GrUU 12/2019 rd, s. 7). Utskottet har också i sin praxis förutsatt att myndighetens prövning vid beslut om att inte påföra påföljdsavgift ska vara bunden till prövning, det vill säga att avgiften inte ska påföras om de villkor som anges i bestämmelsen är uppfyllda (GrUU 46/2021 rd, punkt 17 med hänvisningar).

Förseningsavgiften är till sin karaktär en administrativ påföljd av sanktionskaraktär. Det är fråga om utövning av offentlig makt, som enligt grundlagens 2 § 3 mom. ska bygga på lag. I lagförslaget preciseras och förtydligas bestämmelserna om förseningsavgift och om skatteförhöjning som påförs i stället för förseningsavgift för att bestämmelserna ska uppfylla kraven på rättssäkerhet och exakthet i lagen.

Enligt regeringens uppfattning kan lagförslagen behandlas i vanlig lagstiftningsordning.

Kläm

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

1.

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i mervärdesskattelagen (1501/1993) 7 § 1 mom., 94 § 1 mom. 12 och 15 a-punkten
samt 209 b § 1 mom. 3 punkten och 2 mom. 1 punkten,
sådana de lyder, 7 § 1 mom. i lag 1392/2010, 94 § 1 mom. 12 och 15 a-punkten i lag 310/2023
samt 209 b § 1 mom. 3 punkten i lag 399/2012 och 209 b § 2 mom. 1 punkten i lag 387/2021,
som följer:

7 §

Statliga affärsverk, Försörjningsberedskapscentralen, interventionsfonden för jordbruket,
Finlands Bank och Folkpensionsanstalten är särskilt skattskyldiga för sin verksamhet enligt 1
§.

94 §

Skattefri är import av följande varor

12) varor som är tullfria enligt artiklarna 3–22, 54–56, 59, 60, 74–103, 106, 112 och 113 samt
varor som är tullfria enligt artikel 43 och som avses i punkt B i bilaga II i rådets förordning (EG)
nr 1186/2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse
(tullfrihetsförordningen),

15 a) varor som enligt artiklarna 61–65 i tullfrihetsförordningen är tullfria, under förutsättning
att varorna har erhållits kostnadsfritt,

209 b §

Om köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare, ska säljaren
ge köparen en faktura för

3) sådan försäljning i en annan medlemsstat som enligt 4, 5, 27, 34, 36, 37, 39 och 45 §, 59 §
1–3 och 6 punkten samt 60 och 61 § skulle vara skattefri om den skedde i Finland.

En faktura ska också ges över

1) försäljning som avses i 19 a § och 72 b § 5 mom., om köparen är en privatperson,

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas när skyldigheten att betala skatt uppstår efter att lagen har trätt i kraft.

2.

Lag

om ändring av 36 och 38 § i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (768/2016) 36 § 4 mom. och 38 § 5 mom. samt
fogas till 36 § ett nytt 3 mom., varvid det nuvarande 3 mom. och det ändrade 4 mom. blir 4 och 5 mom., som följer:

36 §

Förseningsavgiftens belopp

På mervärdesskattebelopp som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp tillämpas vad som i 2 mom. föreskrivs om skatt som deklarerats för sent.

Förseningsavgift som bestäms på grundval av skattebeloppet rättas om det skattebelopp som ska betalas blir mindre till följd av en rättelsedeklaration, fastställandet av skatt, rättelse av ett beslut, ändringssökande eller någon annan motsvarande orsak. Vad som i detta moment föreskrivs om rättelse av förseningsavgift som bestäms på grundval av skattebeloppet tillämpas också om det mervärdesskattebelopp som berättigar till återbäring blir större.

38 §

Skatteförhöjningens storlek

Skatteförhöjning som påförts med stöd av 37 § 3 mom. utgörs av de belopp som anges i 1 och 2 mom. i denna paragraf av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent. På mervärdesskatt som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp tillämpas vad som i detta moment föreskrivs om den skatt som ska betalas.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Bestämmelserna i 36 § 3 mom. tillämpas första gången på den skatteperiod som börjar den dag då lagen träder i kraft och därefter samt på den förseningsavgift som påförs för den skatteperiod enligt 11 § 3 mom. i den lag som ändras genom denna lag som löper ut efter ikraftträdandedagen.

På förseningsavgift som påförs för skatteperioder som löpt ut före ikraftträdandet av denna lag tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet.

Helsingfors den 10 oktober 2024

Statsminister

Petteri Orpo

Finansminister Riikka Purra

1.

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i mervärdesskattelagen (1501/1993) 7 § 1 mom., 94 § 1 mom. 12 och 15 a-punkten samt 209 b § 1 mom. 3 punkten och 2 mom. 1 punkten,
sådana de lyder, 7 § 1 mom. i lag 1392/2010, 94 § 1 mom. 12 och 15 a-punkten i lag 310/2023 samt 209 b § 1 mom. 3 punkten i lag 399/2012 och 209 b § 2 mom. 1 punkten i lag 387/2021, som följer:

Gällande lydelse

7 §

Statliga affärsverk,
Försörjningsberedskapscentralen, Finlands
Bank och Folkpensionsanstalten är särskilt
skattskyldiga för sin verksamhet enligt 1 §.

Föreslagen lydelse

7 §

Statliga affärsverk,
Försörjningsberedskapscentralen,
interventionsfonden för jordbruket, Finlands
Bank och Folkpensionsanstalten är särskilt
skattskyldiga för sin verksamhet enligt 1 §.

94 §

Skattefri är import av följande varor

12) varor som är tullfria enligt artiklarna 3–22, 54–56, 59, 74–103, 106, 112 och 113 samt varor som är tullfria enligt artikel 43 och som avses i punkt B i bilaga II i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (*tullfrihetsförordningen*),

15 a) varor som enligt artiklarna 60–65 i tullfrihetsförordningen är tullfria, under förutsättning att varorna har erhållits kostnadsfritt,

94 §

Skattefri är import av följande varor

12) varor som är tullfria enligt artiklarna 3–22, 54–56, 59, *60*, 74–103, 106, 112 och 113 samt varor som är tullfria enligt artikel 43 och som avses i punkt B i bilaga II i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (*tullfrihetsförordningen*),

15 a) varor som enligt artiklarna *61*–65 i tullfrihetsförordningen är tullfria, under förutsättning att varorna har erhållits kostnadsfritt,

209 b §

Om köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare, ska säljaren ge köparen en faktura för

209 b §

Om köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare, ska säljaren ge köparen en faktura för

Gällande lydelse

3) sådan försäljning i en annan medlemsstat som enligt 4, 5, 27, 34, 36, 37, 39 och 45 §, 59 § 1–3 och 5–6 punkten samt 60 och 61 § skulle vara skattefri om den skedde i Finland.

En faktura ska också ges över

1) försäljning som avses i 19 a § och 72 b § 4 mom., om köparen är en privatperson,

Föreslagen lydelse

3) sådan försäljning i en annan medlemsstat som enligt 4, 5, 27, 34, 36, 37, 39 och 45 §, 59 § 1–3 och 6 punkten samt 60 och 61 § skulle vara skattefri om den skedde i Finland.

En faktura ska också ges över

1) försäljning som avses i 19 a § och 72 b § 5 mom., om köparen är en privatperson,

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas när skyldigheten att betala skatt uppstår efter att lagen har trätt i kraft.

2.

Lag

om ändring av 36 och 38 § i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (768/2016) 36 § 4 mom. och 38 § 5 mom. samt
fogas till 36 § ett nytt 3 mom., varvid det nuvarande 3 mom. och det ändrade 4 mom. blir 4 och 5 mom., som följer:

Gällande lydelse

36 §

Förseningsavgiftens belopp

Förseningsavgiften är tre euro för varje dag efter den sista inlämningsdagen för skattedeklarationen till den tidpunkt då deklarationen lämnas in, dock högst 135 euro. Om deklarationen lämnas in senare än 45 dagar efter den sista inlämningsdagen, är förseningsavgiften dock nämnda belopp ökad med två procent av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent.

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 1 mom. är den förseningsavgift som påförs på grundval av en rättelsedeklaration som ska lämnas för skatteperioden två procent av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent. Om rättelsedeklarationen lämnas in högst 45 dagar efter den sista inlämningsdagen för deklarationen, påförs dock ingen förseningsavgift.

Förseningsavgift som påförs på grundval av skattebeloppet är högst 15 000 euro per skatteperiod och skatteslag.

Förseningsavgift som bestäms på grundval av skattebeloppet rättas om det skattebelopp som ska betalas blir mindre till följd av en rättelsedeklaration, fastställandet av skatt,

Föreslagen lydelse

36 §

Förseningsavgiftens belopp

Förseningsavgiften är tre euro för varje dag efter den sista inlämningsdagen för skattedeklarationen till den tidpunkt då deklarationen lämnas in, dock högst 135 euro. Om deklarationen lämnas in senare än 45 dagar efter den sista inlämningsdagen, är förseningsavgiften dock nämnda belopp ökad med två procent av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent.

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 1 mom. är den förseningsavgift som påförs på grundval av en rättelsedeklaration som ska lämnas för skatteperioden två procent av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent. Om rättelsedeklarationen lämnas in högst 45 dagar efter den sista inlämningsdagen för deklarationen, påförs dock ingen förseningsavgift.

På mervärdesskattebelopp som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp tillämpas vad som i 2 mom. föreskrivs om skatt som deklarerats för sent.

Förseningsavgift som påförs på grundval av skattebeloppet är högst 15 000 euro per skatteperiod och skatteslag.

Förseningsavgift som bestäms på grundval av skattebeloppet rättas om det skattebelopp som ska betalas blir mindre till följd av en rättelsedeklaration, fastställandet av skatt,

Gällande lydelse

rättelse av ett beslut, ändringssökande eller någon annan motsvarande orsak.

38 §

Skatteförhöjningens storlek

Skatteförhöjning som påförts med stöd av 37 § 3 mom. utgörs av de belopp som anges i 1 och 2 mom. i denna paragraf av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent.

Föreslagen lydelse

rättelse av ett beslut, ändringssökande eller någon annan motsvarande orsak. *Vad som i detta moment föreskrivs om rättelse av förseningsavgift som bestäms på grundval av skattebeloppet tillämpas också om det mervärdesskattebelopp som berättigar till återbäring blir större.*

38 §

Skatteförhöjningens storlek

Skatteförhöjning som påförts med stöd av 37 § 3 mom. utgörs av de belopp som anges i 1 och 2 mom. i denna paragraf av den skatt som ska betalas och som deklarerats för sent. *På mervärdesskatt som berättigar till återbäring och som deklarerats till för högt belopp tillämpas vad som i detta moment föreskrivs om den skatt som ska betalas.*

Denna lag träder i kraft den 20 .

Bestämmelserna i 36 § 3 mom. tillämpas första gången på den skatteperiod som börjar den dag då lagen träder i kraft och därefter samt på den förseningsavgift som påförs för den skatteperiod enligt 11 § 3 mom. i den lag som ändras genom denna lag som löper ut efter ikraftträdandedagen.

På förseningsavgift som påförs för skatteperioder som löpt ut före ikraftträdandet av denna lag tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet.
