

**Professori
Seppo Penttilä
Tampereen yliopisto**

VALTIOVARAINMINISTERIÖLLE

Asia: ”Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyihin liittyviksi laeiksi” Lausuntopyyntö VM009:00/2018, 27.8.2018

Pydyttynä lausuntona esitän kunnioittavasti seuraavaa.

1. Lähtökohdat

Luonnosesitys sisältää lakiehdotuksen kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä. Laissa säädettäisiin menettelystä, joka käynnistyisi yksittäisen verovelvollisen hakemuksen johdosta ja jonka puitteissa EU:n jäsenvaltiot pyrkisivät keskinäisin neuvotteluin ratkaisemaan verosopimukseen liittyvän riita-asian. Lakia sovellettaisiin soveltuvin osin myös silloin, kun Suomi ja toinen valtio käsittelee yksittäisen verovelvollisen verosopimukseen liittyvää verotusongelmaa verosopimuksen mukaisessa keskinäisessä sopimusmenettelyssä tai Suomi ja toinen EU:n jäsenvaltio käsittelee siirtohinnoittelua koskevaa asiaa EU-arbitraatiosopimuksen mukaisessa menettelyssä. Lain soveltamisalue muodostuisi siis periaatteessa kolmenlaisista tilanteista, EU:n jäsenvaltioiden kanssa tehtyjen verosopimusten soveltamistilanteista, muiden valtioiden kanssa tehtyjen verosopimusten soveltamistilanteista ja EU:n arbitraatiosopimuksen alaan kuuluvien asioiden soveltamistilanteista.

Käytännössä ehdotetun lain ydinsisältö muodostuu veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa 10 päivänä lokakuuta 2017 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2017/1852 (ns. riitadirektiivi) täytäntöönpanosta. Direktiivi antaa jäsenvaltioille jonkin verran harkintavaltaa tai erilaisia vaihtoehtoja direktiivin täytäntöönpanossa. Lain sisällön tulee kuitenkin muotoutua tämän direktiivin mukaisesti ja laissa tulee luonnollisesti ottaa huomioon myös direktiivin tavoitteet.

Säädettävän lain tavoitteena on saattaa EU-riitadirektiivi osaksi kansallista lainsäädäntöä. Lisäksi tavoitteeksi esitetään voimassa olevan lainsäädännön muuttaminen niin, että kansainvälisiin veroriitoihin liittyvät menettelyt olisivat nykytilaan nähden hallinnollisesti tehokkaat.

Direktiivin voimaansaattamiseksi nyt esillä olevan lain säätäminen on välttämätöntä ja laki merkitsee monilta osin parannuksia nykytilaan verrattuna. Lakiehdotukseen sisältyy kuitenkin eräitä sellaisia elementtejä, sellaisia lainvalmistelijoiden tekemiä valintoja, joihin on syytä suhtautua kriittisesti.

2. Riitadirektiivistä ja sen tavoitteista

Riitadirektiivin lähtökohtana on se, että jäsenvaltioiden toisistaan poikkeava verosopimusten tulkinta aiheuttaa yrityksille liiallista verorasitusta (kaksinkertaista verotusta) ja todennäköisesti talouden vääristymistä ja tehottomuutta. Kaksinkertainen verotus vaikuttaa kielteisellä tavalla rajat ylittäviin investointeihin ja kasvuun. Tämän vuoksi tällaiset verosopimusten erilaisesta soveltamisesta johtuvat ristiriidat, kaksinkertainen verotus, tulee pyrkiä ratkaisemaan tehokkaalla ja tuloksellisella tavalla. Riitadirektiivin tavoitteena on (direktiivin johdanto kohta 5) turvata oikeusvarmuutta ja yritysmuotoisen investointiympäristön toteutumista. Direktiivin johdannon 9 kohdan mukaan direktiivissä kunnioitetaan perusoikeuksia ja otetaan huomioon erityisesti Euroopan unionin perusoikeuskirjassa tunnustetut periaatteet. Direktiivin tarkoituksena on erityisesti varmistaa, että oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kunnioitetaan täysimääräisesti.

3. Riitojenratkaisumenettelyn ja kansallisen muutoksenhakumenettelyn keskinäinen suhde

Edellä siteeratuista riitadirektiivin johdantokappaleista ilmenee selvästi se, että direktiivin tavoitteena on oikeusturvan parantaminen kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen tilanteissa ja pyrkimys kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen tehokkaalla tavalla. Lakiehdotuksessa direktiivin tavoitteet näyttävät ainakin osin jääneen taka-alalle, kun on muotoiltu direktiivin mukaisen riitojenratkaisumenettelyn ja kansallisen muutoksenhakumenettelyn keskinäistä suhdetta. Luonnoksen sivulla 13 kirjoitetaan seuraavasti:

Erilaisten prosessien päällekkäisyyden vuoksi olisi tarkoituksenmukaista, ettei verovollinen voisi samaa asiaa saada ratkaistavaksi sekä kansalliseen muutoksenhakuun että valtioiden väliseen riitojenratkaisumenettelyyn.

Luonnoksen sivulla 14 asia toistetaan ja viitataan lisäksi kansainväliseen käytäntöön:

Se, että verovelvollinen ei voisi hakeutua sekä kansalliseen muutoksenhakuprosessiin että viime kädessä välimiesmenettelyn sisältävään menettelyyn, olisi tarkoituksenmukaista. Se olisi myös kansainvälisen käytännön mukaista. Tällä myös vältettäisiin erilaisten prosessien päällekkäisyydet samaa asiaa koskien.

Sivulla 15 asiaa arvioidaan verovelvollisen näkökulmasta ja todetaan seuraavasti:

Verovelvollisten olisi kuitenkin entistä tarkemmin harkittava, missä menettelyssä oman asiansa haluaisi saada käsitellyksi.

Sivulla 33 todetaan, että ei olisi prosessuaalisesti tehokasta, että saman asian voisi saada käsitellyksi monessa eri menettelyssä.

Käytännössä edellä mainittu lakiehdotuksessa omaksuttu ”joko-tai –ajattelu” tai ”ota tai jätä” –ajattelu toteutuu ehdotuksen 14 §:ssä. Siitä ilmenee, että lakiehdotuksen mukainen menettely päättyy, jos verovelvollinen käyttää hänelle Suomen laissa annettua muutoksenhakuoikeutta. Käytännössä tämä voi merkitä sitä, että kaksinkertainen verotus voi jäädä täysimääräisesti voimaan, vaikka verosopimusten tarkoituksena on nimenomaan kaksinkertaisen verotuksen estäminen ja vaikka riitadirektiivin tavoitteena on nimenomaan se, että kaksinkertainen verotus poistetaan tehokkaalla tavalla. Lakiehdotuksessa näytetään lähdettävän siitä, että sanktiona kansallisen muutoksenhakukeinojen käyttämiselle on se, että verovelvollinen ei voi saada hyväkseen riitadirektiivin mukaista menettelyä ja kaksinkertaisen verotuksen riski jää leijumaan verovelvollisen tekemän valinnan ylle.

Lakiehdotus samoin kuin riitadirektiivi koskee myös luonnollisia henkilöitä. Myös heidän tulisi kyetä ennakoimaan ja arvioimaan kumpaan menettelyyn hakeutuvat.

Riitadirektiivi ei edellytä tällaista sääntelyä. Riitadirektiivin 16.1 artiklan mukaan se, että riita-asian aiheuttavasta jäsenvaltion toimesta on kansallisen lainsäädännön mukaan tullut lopullinen, ei estä asianomaisia henkilöitä käyttämästä tässä direktiivissä säädettyjä menettelyjä. Direktiivin 16.3 artiklan mukaan asianomaiset henkilöt voivat käyttää käytettävissään olevia asianomaisten jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaisia muutoksenhakukeinoja. Jos asianomainen henkilö on aloittanut menettelyn tällaisen muutoksenhakukeinon käyttämiseksi, 3 artiklan 5 kohdassa ja 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut määräajat alkavat päivästä, jona menettelyssä annetusta päätöksestä on tullut lopullinen tai jona menettely on muuten saatettu lopullisesti päätökseen taikka jona se on keskeytetty.

Esitysluonnoksessa valittua linjaa perustellaan tarkoituksenmukaisuussyillä ja sillä, että vastaavanlainen linja olisi kansainvälisen käytännön mukaista. Lakiehdotuksessa olevan kansainvälisen vertailun osalta on nähtävissä, että tällaista linjaa ei ole valittu Ruotsissa, Tanskassa ja Norjassa eli keskeisimmissä Suomen verokkimaissa, joissa oikeusjärjestelmä on lähellä Suomen oikeusjärjestelmää. Esitysluonnoksen sisältämän vertailun perusteella en uskaltaisi sanoa valintaa kansainvälisen käytännön mukaiseksi.

Esitysluonnoksessa ei tältä osin kuvata nykyistä oikeustilaa. Nykyisin verovelvollinen voi käynnistää keskinäisen sopimusmenettelyn ja lisäksi hakea muutosta verotukseen kansallisten säännös-

ten mukaisessa järjestyksessä. Jos hän hakee muutosta, keskinäinen sopimusmenettely on pysähdyksissä, kunnes muutoksenhaku on ratkaistu. Tällainen menettely voi johtaa varmemmin kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen kuin ehdotettu joko-tai sääntely. Pidän kyseenalaisena sitä, voidaanko verovelvolliselta pelkästään tarkoituksenmukaisuussyihin viitaten poistaa kansallisen lain-säädännön mukainen muutoksenhakuoikeus. Lakiehdotuksessa ei ole esitetty, minkä vuoksi tällainen oikeusturvan heikennys tulee tehdä.

4. Perustuslainäkökohtia ja johtopäätökset

Perustuslain 2.3 § sisältää hallinnon lainalaisuutta koskevan perussäännöksen. Julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Hallinnon oikeusturvajärjestelmän keskeisiä perusteita on asianosaien oikeus hakea muutosta hallintopäätökseen. Perustuslain 21.1 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Lakiehdotuksen sisältämä joko-tai –sääntely on ongelmallinen näiden säännösten näkökulmasta. Toteutuessaan lakiehdotus merkitsisi rakenteellista muutosta verotuksen muutoksenhakujärjestelmään ja sitä olisi syytä arvioida myös mainitsemieni perustuslain säännösten näkökulmasta. Muutoksenhaun ja sitä seuraavan tuomioistuimen lainkäyttöraiskaisun tehtävänä on antaa yksittäistapauksissa oikeusturvaa verovelvolliselle. Valitusmahdollisuus nähdään Suomen oikeusjärjestelmässä myös laajemmin. Se on myös julkisen vallankäytön ja siis perustuslaissa mainitun hallinnon lainalaisuuden vaatimuksen toteutumisen valvontakeino. Verovelvollisella tulee olla mahdollisuus saada varmuus siitä, että häntä koskeva verotuspäätös on lain mukainen. Se, että hänelle asetettaisiin muutoksenhakuoikeuden käyttämisestä sanktio riitadirektiivin mukaisen menettelyn ulkopuolelle joutumisesta, ei sovellu Suomen oikeusjärjestelmään.

Mielestäni lakiehdotuksen jatkovalmistelussa tulisi kauttaaltaan pohtia uudelleen lakiehdotuksen mukaisen riidanratkaisumenettelyn ja kansallisen muutoksenhaun suhde. Tämä ei koske pelkästään lakiehdotuksen 14 §:ää vaan kauttaaltaan koko lakiehdotusta. Tavoitteena tulee riitadirektiivin mukaisesti olla se, että kaksinkertainen verotus poistetaan siitä riippumatta, onko käytetty perustuslaissa turvattua muutoksenhakuoikeutta vai ei.

Tampereella 20.9.2018

Seppo Penttilä
Professori