

Lainvalmisteluosasto
Julkisoikeuden yksikkö

LAUSUNTO

5.10.2018

VN/4498/2018 OM

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto

VM009:00/2018

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI KANSAINVÄLISTEN VERORIITOJEN RATKAISUMENETTELYISTÄ

Valtiovarainministeriö on pyytänyt oikeusministeriöltä lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä, verotusmenettelystä annetun lain 88 ja 89 §:n muuttamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta. Oikeusministeriö esittää lausuntonaan seuraavaa.

Yleisiä näkökohtia

Ehdotettu kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettely olisi uusi ja perustuisi pääosin neuvoston direktiiviin (EU)2017/1852 veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa (EU-riitadirektiivi). Direktiivi on saatettava voimaan 30.6.2019 mennessä.

Esitysluonnoksen yleisperusteluissa kuvataan pääpiirteittäin nykytilaa ja EU-riitadirektiivin keskeisiä säännöksiä, mutta ehdotusten yksityiskohtaisissa perusteluissa olisi syytä tehdä lähemmin selkoa ehdotusten suhteesta nykyiseen sääntelyyn ja käytäntöön sekä EU-riitadirektiiviin. Esityksen perusteluista tulisi käydä ilmi myös, missä määrin direktiivin säännökset jättävät kansallista liikkumavaraa ja miksi kansallisen liikkumavaran puitteissa on päädytty ehdotettuihin ratkaisuihin.

Suhde unionin oikeuteen ja perustuslakiin

Esitysluonnokseen ei sisälly säätämisyjärjestysperusteluja eikä esitysluonnoksessa ole muutoinkaan tarkasteltu tuomioistuimeen pääsyä rajoittavien säännösehdotusten suhdetta perustuslain 21 §:ään tai unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaan.

Perustuslain 21 §:ssä säädetään asianosaisen oikeudesta saada oikeuksiin ja velvollisuuksiin koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi sekä oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä ja muista oikeusturvan takeista.

Ehdotuksen mukaan lakiin sisältyisi säännöksiä, jotka rajoittaisivat verovelvollisen pääsyä tuomioistuimeen. Tällaisia ovat esimerkiksi 1. lakiehdotuksen 6 §:n 4 momentin, 8 §:n 2 momentin ja 13 §:n 6 momentin säännökset valituskielloista sekä 14 §:n säännökset riidanratkaisumenettelyn ja verovelvollisen käynnistämisen muutoksenhaun suhteesta.

Ehdotusten perusteluista ei ilmene, missä määrin ehdotetut valitusoikeuden rajoitukset perustuisivat EU-direktiivin määräyksiin ja miltä osin valitusoikeuden rajoittamisessa on mahdollista käyttää kansallista harkintaa. Perustuslain 21 §:n säännökset huomioon ottaen ei ole selvää, että verovelvollisen valitusoikeutta olisi mahdollista rajoittaa ehdotetulla tavalla. Ehdotuksia tulisi esityksessä arvioida suhteessa perustuslain 21 §:n oikeusturvasäännöksiin.

Unionin perusoikeuskirjan 47 artikla sisältää säännökset asianosaisen oikeudesta tehokkaihin oikeussuojakeinoin, kun hänen unionin oikeudessa taattuja oikeuksiaan tai vapauksiaan on loukattu. Artiklassa säädetään myös oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa.

Lakiehdotusten perusteluissa ei ole lähemmin arvioitu, millaisia oikeussuojakeinoja unionin oikeudessa edellytetään esimerkiksi 1. lakiehdotuksen 10 §:n 3 ja 7 momenteissa tarkoitetuissa tilanteissa, joissa lakiehdotuksen mukaan sovellettaisiin hallintolain 8 a luvun säännöksiä hallintokantelusta.

Hallintokantelua ei ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä pidetty unionin perusoikeuskirjan 47 artiklassa tarkoitettuna tehokkaana oikeussuojakeinona. Yleissäännökset hallintokantelusta ovat hallintolain (434/2003) 8 a luvussa. Hallintokanteluun annettuun päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla tuomioistuimeen. Hallintokantelu tehdään toimintaa valvovalle viranomaiselle. Se voidaan tehdä myös esimerkiksi päätöksen tehneen virkamiehen esimiehelle. Ehdotetussa laissa tarkoitettu hallintokantelu voitaisiin siten tehdä esimerkiksi Verohallinnon pääjohtajalle.

EU-riitadirektiivin 2(1) artiklan b-alakohdan mukaan toimivaltaisella tuomioistuimella tarkoitetaan jäsenvaltion tuomioistuinta tai muuta elintä, jonka asianomainen jäsenvaltio on nimennyt toimivaltaiseksi tuomioistuimeksi. Vaikka direktiivissä on laajennettu toimivaltaisen tuomioistuimen käsitettä niin, että se voi kattaa myös muita toimielimiä, tarkoituksena ei ilmeisesti ole ollut laajentaa tuomioistuimen käsitettä muihin kuin sellaisiin kansallisiin toimielimiin, jotka ovat tuomioistuihin rinnastettavissa. Hallintokantelu ei siten täyttäisi esimerkiksi direktiivin 7 ja 11 artiklan vaatimuksia oikeudesta saada asia tuomioistuimen ratkaistavaksi.

Tilanteissa, joissa unionin oikeus edellyttää oikeutta saada asia riippumattoman ja puolueettoman tuomioistuimen ratkaistavaksi, vaikka asiassa ei ole valituskelpoista hallintopäätöstä, asia olisi ilmeisesti voitava saattaa hallinto-oikeuden ratkaistavaksi muuna hallintolainkäyttöasiana. Sovellettavaksi voisivat ilmeisesti tulla hallintolainkäyttölain säännökset hallintoriita-asiasta ilman nimenomaista säännöstäkin, mutta selkeyden vuoksi tästä olisi syytä säätää ehdotetussa laissa. Tällöin asia tulisi hallinto-oikeudessa vireille hakemuksesta ja siihen sovellettaisiin hallintolainkäyttölain säännöksiä hallintoriita-asian käsittelystä. Hallintoriitaa koskevat säännökset sisältyisivät myös eduskunnan käsiteltävänä olevan esityksen (HE 29/2018 vp) mukaan uuteen lakiin oikeudenkäynnistä hallintoasioissa.

Lakiehdotuksen 10 §:n 4 momentin mukaan toimikunnan puheenjohtajan ja jäsenen esteellisyyteen sovellettaisiin oikeudenkäymiskaaren 13 luvun säännöksiä tuomarin esteellisyydestä. Kyseessä olisi julkisoikeudelliseen oikeussuhteeseen liittyvä esteellisyytilanne, joten esteellisyyttä koskeva erimielisyys olisi ratkaistava hallintotuomioistuimessa, ensi asteena hallinto-oikeudessa.

Lakiehdotusten ja perustelujen tarkistaminen ja selkeyttäminen

Ehdotusten arviointia vaikeuttaa lakiehdotusten ja perustelujen vaikeaselkoisuus.

Lakiehdotuksen pohjalta jää epäselväksi esimerkiksi vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan tarkoitus ja tehtävät suhteessa riidanratkaisutoimikuntaan samoin kuin se, millaisessa laajuudessa vaihtoehtoiseen riidanratkaisutoimikuntaan on tarkoitus soveltaa riidanratkaisutoimikuntaa koskevia säännöksiä.

Lakiehdotukseen sisältyy myös sanamuotoja, joiden pohjalta ehdotuksen suhde EU-riitadirektiiviin jää osittain epäselväksi. Esimerkiksi *asiaan liittyvä henkilö* olisi lakiehdotuksen 2 §:n 1 momentin määritelmän mukaan *henkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on jäsenvaltiossa ja jonka verotukseen tulkinta tai soveltamisongelma välittömästi vaikuttaa*. EU-riitadi-

rektiivin 2(1) artiklan d-kohtaan sisältyvän määritelmän mukaan *asianomainen henkilö on henkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on jäsenvaltiossa ja jonka verotukseen riita-asia välittömästi vaikuttaa*. Epäselväksi jää, minkä vuoksi lakiehdotuksessa käytetään direktiivistä poikkeavaa muotoilua. Epäselvää on myös, tarkoitetaanko asiaan liittyvällä henkilöllä lakiehdotuksessa muuta kuin EU-riitadirektiivissä käytetyllä käsitteellä *asianomainen henkilö*, ja millaisia mahdolliset eroavuudet olisivat.

Lakiehdotuksen 5 §:n 2 momentissa jää epäselväksi, mitä tarkoitetaan yleisillä syillä hakemuksen hylkäämiselle. Myös saman pykälän 4 momentissa tarkoitettua muutoksenhakumenettelyä olisi syytä selventää ainakin ehdotuksen perusteluissa. Lisäksi momentin viittaus hallintolainkäyttölain 7 §:ään näyttäisi rajaavan hallintolainkäyttölain soveltamisen vain viitattuun pykälään, vaikka tähän ei ole perusteita eikä tätä ilmeisesti ole tarkoitettu.

Useissa lakiehdotuksen pykälissä (esim. 4–9, 13 ja 14 §) käytetään termiä *muutoksenhaku* tai *muutoksenhakukeino*. Veroasioissa ja useissa muissa hallintoasioissa muutoksenhaun ensi vaiheena on oikaisuvaatimus, joka on luonteeltaan muutoksenhakua, mutta jota ei ole pidetty varsinaisena muutoksenhakukeinona. Verotuksen oikaisulautakunta ei ole lainkäyttöelin, vaan käsittelee oikaisuvaatimukset hallintomenettelyssä. Keskeisin hallintoasioiden muutoksenhakukeinoista on valitus hallintotuomioistuimeen. Lisäksi käytettävissä on ylimääräisiä muutoksenhakukeinoja. Epäselväksi jää, mitä muutoksenhaulla ja muutoksenhakukeinolla lakiehdotuksessa tarkoitetaan ja onko tarkoituksena, että nämä käsitteet kattaisivat kaikissa kohdissa myös oikaisuvaatimuksen.

Tietojen julkisuus ja salassapito

Ehdotetun 4 §:n perusteella ei ole aivan selvää, mistä toimivaltainen viranomainen saa tiedot. Tietoihin ehdotetaan kuitenkin sovellettavaksi mitä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa säädetään. Säännös on tarpeen vain, jos mainitun lain soveltamisalan mukaan tässä laissa tarkoitettut asiakirjat eivät muutoin kuulusi mainitun lain soveltamisalan piiriin.

Ehdotetussa 16 §:ssä ehdotetaan säädettäväksi salassapidosta. Pykälää olisi syytä selkeyttää jatkovalmistelussa.

Pykälän 1 momentin mukaan verotustietojen julkisuudesta annettua lakia ehdotetaan sovellettavaksi vain salassapitosäännösten osalta. Pykälän 2 momentti on toimivaltaisen viranomaisen osalta tarpeen vain, jos salassapitovelvollisuus ei ulotu mainittuihin tietoihin muun lainsäädännön perusteella.

Saman pykälän 3 momentin säännös salassapidosta on varsin pitkälle menevä. Ehdotetun sanamuodon perusteella vaikuttaa, että myös itseään koskevat tiedot on säännöksen mukaan pidettävä salassa, jollei lainsäädännöstä muuta johdu. Asia on säännöksessä ilmaistu muotoilulla *muusta lainsäädännöstä aiheutuvia velvoitteita lukuun ottamatta*, joka on epätyypillinen ilmaisutapa. Erillinen salassapitoa koskeva vakuutus ei myöskään ole tyypillinen toimintatapa. Epäselväksi jää mikä on vakuutuksen tarkoitus salassapitovelvollisuuden ja sen rikkomista seuraavan sanktion lisäksi. Mahdollisen vakuutuksen sisältöön ei myöskään oteta esityksessä kantaa. Myös rangaistussäännös vaatii uudelleenmuotoilua. Siltä osin kuin ei-viranomaiseen sovelletaan rangaistussäännöksiä, tulisi säännös muotoilla: *Rangaistus (tässä momentissa?) säädetyn salassapitovelvollisuuden rikkomisesta tuomitaan rikoslain 38 luvun 1 tai 2 §:n mukaan, jollei teko ole rangaistava rikoslain 40 luvun 5 §:n mukaan ja jollei siitä muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta.*

Saman pykälän 4 momentissa säädettäväksi ehdotettu jää myös epäselväksi suhteessa 1 momentissa säädettäväksi ehdotettuun. Lakiehdotusluonnoksen 16 §:n 1 momentti vaikuttaa olevan rajattu vain salassapitosäännöksiin. Epäselväksi jää millä perusteella syntyy asiaosaisjulkisuus, josta pykälän 4 momentissa ehdotetaan poikettavaksi. Jos oikeutta saada tietoa ei synny millään perusteella, pelkkä salassapidosta säätäminen vaikuttaisi riittävältä. Epäselväksi jää myös mistä ja millä perusteella asiaan liittyvä henkilö ja tämän edustaja saavat tiedot, jotka heidän 3 momentin mukaan on pidettävä salassa, kun 4 momentin perusteella heillä ei ole tiedonsaantioikeutta.

Ehdotusten suhde verosta vapauttamiseen kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (2. lakiehdotus)

Esitysluonnoksessa ehdotetaan, että verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 89 §:n 3–5 momentit kumottaisiin. Kumottavaksi ehdotetut säännökset koskevat verosta vapauttamista kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Vapautuksen voi myöntää Verohallinto tai valtiovarainministeriö.

Ehdotuksen perustelujen mukaan momentit kumottaisiin, koska niistä säänneltäisiin ehdotetussa laissa kansainvälisten veroriitojen ratkaisumettelyistä. Perusteluissa viitataan myös siihen, että veronkantolain (11/2018) 8 lukuun sisältyy mahdollisuus hakea Verohallinnolta verosta vapauttamista.

Veronkantolain 8 luvun säännösten nojalla Verohallinto voi vapauttaa verosta, jos veron periminen on ko. säännöksissä (veronkantolain 47 ja 49 §) mainituista syistä kohtuutonta. Veronkantolaissa ei mainita kansainvälisen

kaksinkertaisen verotuksen välttämistä verosta vapauttamisen perusteena.

Periaatteena Suomessa on, että lainvoimainen päätös eli päätös, johon ei enää voida hakea muutosta säännönmukaisella valituksella, on purettavissa tai poistettavissa vain ylimääräisen muutoksenhaun kautta. Tämä ei kuitenkaan estä verosta vapauttamisesta kokonaan tai osaksi. Tällöin ei ole kyse siitä, ettei verotuspäätös olisi lainmukainen, vaan veronhuojennus perustuu kohtuusnäkökohtiin. Esityksessä tulisi arvioida lähemmin verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n 3–5 momentin kumoamisen vaikutuksia verovelvollisen kannalta kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen tilanteissa.

Osastopäällikön sijainen,
lainsäädäntöjohtaja

Antti Leinonen

Lainsäädäntöneuvos

Arja Manner