



LAUSUNTO

1 (7)

19.9.2018

Lausuntopyyntö VM009:00/2018

Hallituksen esitysluonnos eduskunnalle laeiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä, verotusmenettelyistä annetun lain 88 ja 89 §:n muuttamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta.

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Elinkeinoelämän keskusliitto EK:lta lausuntoa hallituksen esitysluonnoksesta eduskunnalle laeiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyistä, verotusmenettelyistä annetun lain 88 ja 89 §:n muuttamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta.

Esitysluonnoksessa ehdotetaan säädettäväksi uusi laki riitojenratkaisumenettelyistä kansainvälisissä veroriidoissa. Esityksellä saatettaisiin voimaan neuvoston direktiivi 2017/1852/EU veroriitojen ratkaisumekanismista Euroopan unionissa (jäljempänä direktiivi). Uuden lain säännöksiä sovellettaisiin soveltuvin osin myös verosopimusten mukaisiin keskinäisiin sopimusmenettelyihin ja EU-arbitraatiosopimuksen mukaisiin menettelyihin. Lisäksi esitysluonnoksessa ehdotetaan, että Verohallinto panisi täytäntöön menettelyn perusteella saadut ratkaisut. Esityksessä ehdotetaan myös sääntelyä eri menettelyiden suhteesta toisiinsa.

Lausuntonamme esitämme seuraavaa.

Esitysluonnoksen tavoitteista

Luonnoksessa esitetyn lain tavoitteena on saattaa voimaan uusi riidanratkaisumenettely Euroopan unionin jäsenvaltioiden välille kaksinkertaista verotusta koskevien veroriitojen ratkaisemiseen (jäljempänä riidanratkaisumenettely). Riidanratkaisumenettelyn voimaansaattaminen on tärkeää, koska nykyisin käytössä olevat riidanratkaisumenettelyt eivät useissa tapauksissa johda kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen. Tämä tavoite on kannatettava.

Esitysluonnoksen tavoitteena on lisäksi parantaa verovelvollisen asemaa palautuskoron laskemisella palautettavalle verolle sekä sillä, että riidanratkaisun lopputulos toteutettaisiin verotusta muuttamalla huojennussäännösten soveltamisen sijaan. Myös näitä tavoitteita voidaan pitää kannatettavina.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK

PL 30 · Eteläranta 10, 00131 Helsinki · Puhelin 09 42020

etunimi.sukunimi@ek.fi · www.ek.fi · Y-tunnus 1902799-1 · Kotipaikka Helsinki

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Anita Isomaa-Myllymäki

19.9.2018

Kansallisten menettelyjen ja riidanratkaisumenettelyjen suhde

Luonnoksessa todetaan, että erilaisten prosessien päällekkäisyyksien vuoksi olisi tarkoituksenmukaista, ettei verovelvollinen voisi saada samaa asiaa ratkaistavaksi sekä kansalliseen muutoksenhakuun että valtioiden väliseen riitojenratkaisumenettelyyn. Luonnoksen mukaan olisi sekä tarkoituksenmukaista että kansainvälisen käytännön mukaista, että verovelvollinen ei voisi hakeutua sekä kansalliseen muutoksenhakuprosessiin että viime kädessä välimiesmenettelyn sisältävään menettelyyn. Luonnoksessa todetaan, että verovelvollisen olisi entistä tarkemmin harkittava, missä menettelyssä oman asiansa haluaisi saada käsitellyksi. Samasta asiasta ei voisi saada ratkaisua eri menettelyissä. Luonnoksen mukaan veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voisi kuitenkin käynnistää asiassa kansallisen muutoksenhaun, vaikka verovelvollinen olisi hakeutunut riitojenratkaisumenettelyyn.

EK katsoo, että lain säätäminen luonnoksen mukaisena heikentäisi verovelvollisen perustuslaissa turvattua oikeusturvaa tavalla, jota ei voida hyväksyä. Kansallinen muutoksenhaku ja valtioiden välinen riidanratkaisumenettely eivät ole toisiinsa rinnasteisia menettelyitä, vaikka ne joissakin tapauksissa saattavat johtaa samaan lopputulokseen.

Direktiivin tavoitteena on verovelvollisen aseman parantaminen, ei sen heikentäminen. Direktiivi toteaa nimenomaisesti, että verovelvollinen voi käyttää jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaisia muutoksenhakekeinoja. Direktiivi ei missään tapauksessa edellytä, että verovelvollisen tulisi luopua perusoikeudestaan oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, jos tämä haluaa saattaa asiansa käsiteltäväksi riidanratkaisumenettelyssä. Direktiivi ei myöskään mahdollista tällaisen sääntelyn käyttöönottoa. On myös huomattava, että kuvatus lain säätäminen olisi mahdollista ainoastaan perustuslain säätämisyjärjestyksessä.

Toisin kuin esitysluonnoksessa todetaan, prosessien vaihtoehtoisuus ei ole myöskään kansainvälisesti vallitseva kanta. Tämä ilmenee myös esitysluonnoksessa esitetystä kansainvälisestä vertailusta. Suomen ei pidä valita verovelvolliselle epäedullisempaa menettelyä, joka kaiken lisäksi ei ole kansainvälisen käytännön mukainen. Esitysluonnoksen mukainen valintapakko heikentää suomalaisen verojärjestelmän kilpailukykyä.

On tärkeää huomata, että veroriitojen ratkaisumenettelyn soveltamisalaan kuuluisivat vain verosopimuksen tulkintaa ja soveltamista koskevat asiat. Vero-oikeuden niin sanotun kultaisen säännön mukaan

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Anita Isomaa-Myllymäki

19.9.2018

verosopimukset voivat vain supistaa, mutta eivät koskaan laajentaa kansallisen lainsäädännön mukaista verotusoikeutta. Kansallisen tuomioistuimen tulee ottaa kantaa verosopimuksen tulkinnan lisäksi kansallisen lainsäädännön tulkintakysymyksiin. Riidanratkaisumenettelyssä ei tehdä tällaista kannanottoa. Riidanratkaisumenettelyssä otetaan kantaa ainoastaan siihen, miten jo syntynyt kaksinkertainen verotus poistetaan kyseisessä tapauksessa.

Verosopimusta koskevat kysymykset muodostavat tyypillisesti vain osan niistä kysymyksistä, joihin kansallisessa muutoksenhakumenettelyssä otetaan kantaa yksittäistä veroriitaa ratkaistaessa. Myöskään luottamuksensuojaan, verotusoikeuden vanhentumiseen ja prosessuaalisiin seikkoihin liittyvät kysymykset eivät tule arvioitavaksi ratkaisumenettelyssä, vaikka niillä voi olla yksittäisen veroriidan lopputuloksen kannalta aivan ratkaiseva merkitys. **Verovelvollisen on voitava aina saattaa veroviranomaisten hallinnolliset toimenpiteet kansallisten muutoksenhakuasteiden arvioitavaksi. Riidanratkaisumenettely ei ole tuomioistuinmenettelyä.**

Riidanratkaisumenettely johtaa lähtökohtaisesti kaksinkertaisen verotuksen poistumiseen. **Riski kaksinkertaisesta verotuksesta on siten ilmeinen, jos verovelvollinen valitsee kansallisen muutoksenhaun ja kansallisessa muutoksenhaussa lainvoimaiseksi tullutta päätöstä ei voida saattaa riidanratkaisumenettelyssä arvioitavaksi.** Riski kaksinkertaisen verotuksen pysyväksi jäämisestä ohjaa veroriitoja riidanratkaisumenettelyyn, vaikka veroriita olisi tärkeä saattaa kansalliseen muutoksenhakuun esimerkiksi asiassa tapahtuneiden prosessuaalisten virheiden vuoksi.

Riidanratkaisumenettelyssä ratkaistavat asiat eivät myöskään tuota jatkossa verotus- ja oikeuskäytäntöä ohjaavia prejudikaatteja. KHO:n prejudikaateilla on merkittävä, verotus- ja oikeuskäytäntöä ohjaava vaikutus. Esimerkiksi KHO:n vuosikirjaratkaisulla 2014:119, jossa arvioitiin verotusmenettelylain 31 §:n soveltamisalan suhdetta verosopimuksen 9 artiklaan ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin oli välitön vaikutus verotuskäytäntöön. Jos kyseinen asia ei olisi tullut KHO:n arvioitavaksi, olisi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältöön perustunut uudelleenluonnehdinta voinut jatkua verotuskäytännössä ja johtaa vielä useampiin, merkittäviin veroriitoihin. Kansallisella muutoksenhaulla on merkittävä rooli viranomaisten järjestelmällisesti tekemien virheiden korjaamisessa.

Jos laki säädettäisiin esityksen mukaisena, veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voisi yhä hakea muutosta veronmaksajan vahingoksi tehtyyn päätökseen, vaikka verovelvollinen olisi valinnut riidanratkaisumenettelyn. Asetelma on selkeän epätasapainoinen verovelvollisen vahingoksi.

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Anita Isomaa-Myllymäki

19.9.2018

Toisin kuin esitysluonnoksessa todetaan, menettelyjen vaihtoehtoisuus lisäisi verovelvollisen kustannuksia. Luonnoksessa verovelvollisen edellytetään tekevän huolellisesti sitovan valinnan heti veroriidan alkuvaiheessa. Riidanratkaisumenettely edellyttää kansainvälistä riidanratkaisuosaaamista ja -kokemusta. Siksi tällainen valinta olisi käytännössä mahdollista tehdä vain ulkopuolisen asiantuntijan antaman suosituksen pohjalta. Tämä lisäisi edelleen verovelvolliselle riidasta johtuvia kustannuksia verrattuna nykytilanteeseen. Tällaisen osaamisen edellyttäminen ja siihen liittyvät lisäkustannukset muodostuvat helposti liian raskeiksi etenkin yksityishenkilöille sekä pienille ja keskisuurille yrityksille, mikä vaarantaisi näiden tahojen oikeusturvan.

Nykyisin silloin, kun verovelvollinen tekee hakemuksen keskinäisen sopimusmenettelyn tai EU-arbitraatiosopimuksen mukaisen menettelyn aloittamisesta, hakemus jää lepäämään kunnes asiaan on saatu kansallisessa muutoksenhaussa lainvoimainen ratkaisu. Myös direktiivin ja lakiesityksen 4 §:n 4 momentin mukaan kuuden kuukauden määräaika hakemuksen käsiteltäväksi ottamisesta lähtisi kulumaan vasta kansalliseen muutoksenhakuun annetusta lopullisesta päätöksestä. Näin ollen kansallisen muutoksenhaun mahdollistaminen ei olisi mitenkään ristiriidassa lain muun sisällön ja tavoitteiden kanssa eikä se tarkoittaisi kahta päällekkäistä prosessia.

Direktiivin 16 artiklan 3 kohdan sanamuodossa ei myöskään käytetä lakiesitysluonnoksessa käytettyä muotoilua menettelyn *peruuttaminen*, vaan muotoilua menettelyn *keskeyttäminen* (eng. *suspended*). Menettelyn lepäämään jättäminen on myös direktiivin näkökulmasta riittävä toimenpide.

Hakemuksen sisältö ja velvollisuus erityisten lisätietojen antamiseen

Lakiehdotuksen 3 §:n 1 momentin 7 kohdan c alakohdassa todetaan, että asiaan liittyvän henkilön tulee antaa sitoumus toimittaa kaikki toimivaltaisen viranomaisen pyytämät asiakirjat. Lisäksi säännöksen 1 momentin 8 kohdan mukaan asiaan liittyvän henkilön olisi toimitettava toimivaltaisten viranomaisten mahdollisesti pyytämät erityiset lisätiedot, joiden katsotaan olevan tarpeen asiasisällön arviointia varten.

EK katsoo, että lisätietojen pyytämisessä toimivaltaisen viranomaisen tulee kiinnittää huomiota siihen, ettei verovelvolliselta pyydetä tarpeettomia tietoja. Tietojen pyytämisen ja pyydettävien tietojen laajuuden harkita tapahtuu virkavastuulla. Tarpeellisuusharkinta tulee tehdä huolella kunkin yksittäistapauksen olosuhteet huomioon ottaen. On tärkeää, että hakemukseen liitetään riittävät tiedot, mutta verovelvolliselle ei tule esittää tältä osin kohtuuttomia vaatimuksia.

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Anita Isomaa-Myllymäki

19.9.2018

Lainsäädännön soveltaminen on sidottua harkintaa, johon soveltuu muun muassa hallintolain 6 §:ssä tarkoitettu suhteellisuusperiaate ja tarkoitussidonnaisuuden periaate. Tietopyyntö tulee tehdä huolellisesti ja siten, että tiedot ovat objektiivisesti harkiten tarpeen hakemuksen asiasisällön arviointia varten. Verovelvolliselle ei tule asettaa velvollisuutta sellaisten tietojen antamiseen, joita verovelvollisella ei ole tai jotka sen pitäisi teettää jollakin muulla taholla. Tietojen hankkiminen ei myöskään saa johtaa kohtuuttomiin kustannuksiin verovelvollisille.

EK kannattaa esitystä siitä, että hakemuksen voi toimittaa vaihtoehtoisesti myös englannin kielellä.

Esteet riidanratkaisutoimikunnan perustamista koskevan pyynnön esittämiselle

Lakiehdotuksen 9 §:n 3 momentin 2 alakohdan mukaan oikeutta pyynnön esittämiseen ratkaisutoimikunnan perustamiseksi ei olisi, jos tapauksista koskevassa verotustilanteessa olisi sovellettu verosopimuksen lisäksi verotusmenettelylain 27-30 §:ää, elinkeinoverolain 6 a §:n 8 momenttia, 18 a §:ää tai 52 h §:ää, väliyhteisölakia tai rikoslain 29 lukua. Tätä rajausta on perusteltu sillä, että kyseisten säännösten soveltaminen tarkoittaisi, että verovelvollisen ei voida katsoa toimineen *vilpittömässä* mielessä, vaan toimineen rikoslain vastaisesti tai osoittaneen tahallista laiminlyöntiä ja törkeää huolimattomuutta. Kyseisissä tapauksissa säilyisi edelleen nykyinen mahdollisuus hakea muutosta kansallisessa muutoksenhakuprosessissa.

Direktiiviin 16 artiklan 6 kohta mahdollistaa jäsenvaltiolle sen, että se voi evätä mahdollisuuden käyttää riidanratkaisumenettelyä tapauksissa, joissa kyseisissä jäsenvaltioissa on määrätty oikaistun tulon tai pääoman osalta seuraamuksia (eng. *penalties*) veropetosten, tahallisen laiminlyönnin tai törkeän huolimattomuuden johdosta. Jos kyseinen kansallinen menettely on käynnissä samanaikaisesti riidanratkaisumenettelyn kanssa, toimivaltainen viranomainen voi keskeyttää riidanratkaisumenettelyn kansallisen menettelyn lopullisen tuloksen päivään saakka.

EK katsoo, että esitysluonnos ei perustu tältä osin direktiiviin ja että se voi johtaa verovelvollisen esittämän pyynnön perusteettomaan epäämiseen. Erityisesti veron kiertämistä koskevien säännösten soveltaminen on hyvin tulkinnanvaraista. Esityksessä mainittu verovelvollisen vilpittömän mielen ei liity millään tavalla esimerkiksi väliyhteisölain soveltamisedellytysten arviointiin. Myöskään rikoslain 29 luvussa kuvatut verorikokset eivät ole rinnasteisia esityksessä mainittuihin, verotusmenettelylain tai elinkeinoverolain säännösten tarkoittamiin tilanteisiin. Verotus- ja oikeuskäytännössä on esiintynyt tilanteita, joissa esimerkiksi siirtohinnoittelua

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Anita Isomaa-Myllymäki

19.9.2018

koskevissa tapauksissa verotarkastuskertomuksessa ja verotuspäätöksessä verovelvollisen vahingoksi on vedottu veron kiertämisestä koskevaan säännökseen, ja myöhemmin verotuksen oikaisulautakunta tai hallinto-oikeus on todennut, että tapauksessa ei ole ollut kysymys veron kiertämisestä. Ajoittain myös esimerkiksi peiteltyä osinkoa koskeva säännös on voitu lisätä päätöksen perusteluihin ikään kuin varmuuden vuoksi.

Mahdollisuutta riidanratkaisutoimikunnan perustamista koskevan pyynnön esittämiseen ei tule evätä sillä perusteella, että veroriita-asian käsittelyn alkuvaiheessa on - mahdollisesti kevein perustein - viitattu esimerkiksi väliyhteisölain mahdolliseen soveltumiseen tai veron kiertämisestä koskevien säännösten soveltamisedellytysten mahdolliseen olemassaoloon. Epääminen on erityisen ongelmallista silloin, jos verovelvollisen tulee valita joko kansallisen muutoksenhaun tai riidanratkaisumenettelyn välillä. Verovelvolliselle tulisi myös tästä näkökulmasta mahdollistaa sekä riidanratkaisumenettelyn että kansallisen muutoksenhaun käyttäminen.

Resursoinnista ja täytäntöönpanon kiellosta

Luonnoksen mukaan on tärkeää kiinnittää huomiota toimivaltaisen viranomaisen resurssien riittävyyteen.

EK pitää huomiota erittäin tärkeänä. Riidanratkaisumenettelyn käyttäminen ei saa tarpeettomasti pitkittyä viranomaisresurssien riittämättömyyden vuoksi. Myös toimivaltaisen viranomaisen osaamiseen tulee kiinnittää huomiota.

Toimivaltaisena viranomaisena toimii Verohallinto. Jotta toimivaltaisen viranomaisen toiminta näyttäytyisi selkeästi muusta Verohallinnon toiminnasta itsenäisenä ja erillisenä, tulisi harkita toimivaltaisen viranomaisen eriyttämistä selkeästi omaksi yksikökseen. Jos Verohallinto on ensin tehnyt kaksinkertaiseen verotukseen johtaneen päätöksen ja sen jälkeen toimii riidanratkaisussa toimivaltaisena viranomaisena, ei toiminta näyttäydy riippumattomana.

EK katsoo, että riidanratkaisumenettelyssä käsiteltävälle verolle tulisi voida hakea laissa verojen ja maksujen täytäntöönpanosta tarkoitettua täytäntöönpanon kielloa.

Voimaantulo

Luonnoksessa todetaan, että säännöksiä sovellettaisiin 1.7.2019 tai sen jälkeen tehtyihin hakemuksiin koskien 1.1.2018 alkaneita verovuotia. Direktiivin 23 artikla kuitenkin mahdollistaisi säännösten soveltamisen myös ennen edellä mainittua ajankohtaa tehtyihin hakemuksiin tai aikaisempiin verovuosiin.

Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Anita Isomaa-Myllymäki

19.9.2018

EK katsoo, että Suomen tulisi mahdollistaa riidanratkaisumenettelyn soveltaminen mahdollisimman aikaisesta ajankohdasta.

Kunnioitavasti

Elinkeinoelämän keskusliitto EK
Talouspolitiikka

Penna Urrila
Johtaja