



Valtiovarainministeriö
Erityisasiantuntija Leena Aine

Dnro 65/2018

20.9.2018

Sähköpostin otsikko: Hankkeen VM009:00/2018 lausunto

valtiovarainministerio@vm.fi

leena.aine@vm.fi

Lausuntopyyntö: VM009:00/2018, 27.8.2018

HALLITUKSEN ESITYSLUONNOS EDUSKUNNALLE KANSAINVÄLISTEN VERORIITOJEN RATKAISUMENETTELİYÄ KOSKEVAKSI LAINSÄÄDÄNNÖKSI

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä "Asianajajaliitto") kiittää mahdollisuudesta lausua otsikossa mainitusta asiasta. Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa:

Taustaa

Uudella lailla kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä on tarkoitus saattaa voimaan veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan Unionissa annettu neuvoston direktiivi (EU) 2017/1852 ("Direktiivi"). Asianajajaliitto pitää lainsäädännön uudistamista tärkeänä. Hallituksen esitysluonnoksen perusteella lainsäädäntöön tullaan tekemään monia kauan odotettuja muutoksia, joilla esimerkiksi mahdollistetaan riidanratkaisumenettelyissä tehtyjen päätösten tarkoituksenmukainen implementointi. Kansainvälisistä riidanratkaisumenettelyistä ehdotetaan nyt säädettäväksi täsmälliset säännökset, mitä Asianajajaliitto pitää tärkeänä verovelvollisten oikeusturvan sekä riitaprosessien toimivuuden kannalta.

Esitysluonnoksen säännökset vastaavat pitkälti Direktiivin määräyksiä, ja omien kansallisten säännösten määrä on jätetty vähäiseksi.

Lain eräitä säännöksiä on tarkoitus soveltaa verosopimusten perusteella käynnistettyihin menettelyihin sekä EU-arbitraatiosopimuksen mukaisiin menettelyihin. Tämä lähestymistapa on tarkoituksenmukainen. Asianajajaliiton kommentit koskevat yhtäläisesti kaikkia kansainvälisiä riidanratkaisumenettelyjä.

Vaikka Asianajajaliitto pitää hallituksen esitysluonnoksen mukaista uutta lainsäädäntöä lähtökohtaisesti hyvänä, esitysluonnokseen sisältyy ehdotuksia, jotka heikentävät verovelvollisen oikeusturvaa nykyisestä merkittävästi. Tältä osin ongelmallinen on erityisesti ehdotus uuden lain 14 §:ään sisällytettävästä riidanratkaisumenettelyn ja kansallisen muutoksenhaun suhteesta. Lisäksi kommentoimme ehdotettua uuden lain 9

§:n 3 momentin 2 kohtaa. Muut kommenttimme koskevat mahdollisuutta perintätöiden keskeyttämiseen ja veronmaksun lykkäämiseen kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelyn ajaksi.

Riidanratkaisumenettelyn ja kansallisen muutoksenhaun suhde

Ehdotetun uuden lain mukaan verovelvollisen on valittava joko kansallinen muutoksenhakutie tai kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettely, sillä kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettely voidaan keskeyttää kansallisen muutoksenhakumenettelyn ajaksi, ja ehdotetun 14 §:n nojalla asian käsittely kansainvälisessä riidanratkaisumenettelyssä päättyy kansallisen muutoksenhakuelimen annettua päätöksensä. Esitysluonnoksessa 14 §:n ottamista lakiin perustellaan prosessuaalisella tehokkuudella ja kansainvälisellä käytännöllä. Direktiivi ei tällaista säännöstä edellytä tai Asianajajaliiton käsityksen mukaan edes salli Suomen olosuhteissa.

Uuden lain ehdotettu 14 §:n säännös heikentää verovelvollisen oikeusturvaa, estää verolakien tulkintaa edistävän oikeuskäytännön muodostumista, pienentää kansallisten verosäännösten ja verotuksen legaliteettiperiaatteen merkitystä kansainvälisissä tilanteissa, poikkeaa muissa Pohjoismaissa ja useissa Euroopan maissa omaksutusta linjasta sekä muuttaa nykyisin hyvin toimivaa järjestelmää.

Direktiivi ei mahdollista ehdotetun lainkohdan säätämistä Suomessa

Direktiivin on tarkoitus turvata oikeusvarmuuden ja yritysmyönteisen investointiympäristön toteutumista.¹ Direktiivin mukaan pääsääntönä on, että kansallisessa prosessissa saatu päätös ei estä kansainvälistä riidanratkaisumenettelyä. Tämä käy ilmi Direktiivin 16 artiklasta, jonka 3 kohdassa todetaan, että verovelvolliset voivat käyttää niille asianomaisten jäsenvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä oikeussuojakeinoja.

Direktiivin 16 artiklan 4 kohdassa olevan poikkeuksen mukaan jäsenvaltio voi säätää kansainvälinen riidanratkaisumenettelyn päättymisestä kansallisen tuomioistuimen annettua päätöksensä, mikäli jäsenvaltion kansallinen lainsäädäntö estää jäsenvaltiota poikkeamasta tuomioistuimen tai muun lainkäyttöelimen päätöksistä. Hallituksen esitysluonnoksessa omaksutun kannan mukaisesti kukin jäsenvaltio voisi halutessaan säätää 4 kohdan mukaisen poikkeuksen, vaikka voimassa oleva lainsäädäntö ei sitä edellyttäisi. Asianajajaliiton mukaan Direktiiviä ei tulisi tulkita näin. Jos tarkoituksena olisi ollut mahdollistaa hallituksen esitysluonnoksen mukainen tulkinta, tämä olisi ilmaistu suoraan eikä viitattu kansallisessa lainsäädännössä olevaan kieltoon poiketa tuomioistuimen tai muun lainkäyttöelimen ratkaisusta.

¹ Direktiivin johdantokappale (5).



Koska Suomessa ei ole tällaista Direktiivin 16 artiklan 4 kohdassa tarkoitettua lainsäädäntöä, 4 kohdan poikkeuksen ottaminen lakiin ei ole mahdollista. Siten tältä osin hallituksen esitysluonnos on Asianajajaliiton näkemyksen mukaan Direktiivin vastainen ja sen säätämisestä tulisi luopua jo tällä perusteella.

Ehdotettu uusi säännös vaarantaa perustuslain mukaisen oikeuden oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja heikentää verovelvollisten nykyisiä oikeusturvakeinoja

Jokaisen oikeus saada asiansa riippumattoman tuomioistuimen käsiteltäväksi on perustuslain 21 §:ssä säädetty oikeusturvaa koskeva perusoikeus. Verovelvollisen tulisi voida käyttää tätä perusoikeuttaan ilman, että siitä aiheutuu hänelle haitallisia seurauksia, kuten esimerkiksi kansainvälisen riidanratkaisumenettelyn estyminen.

Nykyisin verovelvollisella on kansallisen valitusprosessin lisäksi ja ohella mahdollisuus pyytää kaksinkertaisen verotuksensa poistamista verosopimuksen mukaisessa keskinäisessä sopimusmenettelyssä ja/tai arbitraatiosopimuksen mukaisessa menettelyssä. Uuden lain 14 §:ää ehdotetaan sovellettavaksi myös verosopimusmenettelyihin ja EU-arbitraatiosopimusmenettelyihin, mikä merkitsisi merkittävää verovelvollisen valitusoikeuden rajoittamista eli huononnusta nykytilaan verrattuna. Uuden lain 14 §:ää ehdotetaan lain 17 §:n mukaan sovellettavaksi kaikkiin hakemuksiin, jotka tehdään 1.7.2019 tai sen jälkeen. Tämä johtaa myös oikeusturvakeinojen heikentymiseen taannehtivasti kaikilta niiltä verovuosilta, joista voidaan tehdä riidanratkaisumenettelyä koskeva hakemus vielä tuolloin. Tämän lainkohdan ei tulisi Asianajajaliiton näkemyksen mukaan soveltua missään olosuhteissa takautuvasti.

Nykyinen käytäntö, joka mahdollistaa sekä kansallisen prosessin että keskinäisen sopimusmenettelyn käynnistäminen, on ollut hyvin toimiva. Kansainvälistä verotusta koskevissa veroriidoissa selvitettävät tosiseikat ovat usein laajoja ja monimutkaisia kokonaisuuksia. Tosiseikkojen selvittäminen kotimaiselle tuomioistuimelle suomen kielellä ja ratkaistavan tulkintakysymyksen selkiytyminen kotimaisen veroriitaproessin aikana säästää yleensä keskinäisessä sopimusmenettelyssä tehtävää selvitystyötä. Siten keskinäisen sopimusmenettelyn aktivoiminen kansallisen prosessin jälkeen ei tarkoita, että samat asiat selvitettäisiin kahteen kertaan. Monissa tapauksissa keskinäinen sopimusmenettely on ollut käytännössä luonteva jatke kansalliselle muutoksenhaku-prosessille.

Ehdotettu uusi säännös rajoittaisi oikeuskäytännön muodostumista

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöllä on merkittävä verolakien tulkintaa ohjaava vaikutus. Lisäksi tuomioistuinratkaisujen kautta valvotaan Verohallinnon kannanottojen ja verotuskäytännön lainmukaisuutta. Jos kansallinen muutoksenhakuprosessi ja kansainvälinen riidanratkaisuprosessi säädetään toisensa poissulkeviksi vaihtoehtoisiksi prosesseiksi, kansallisten muutoksenhakuprosessien määrän voidaan olet-

taa vähentyvän samalla kun kansainvälisten riidanratkaisuprosessien määrän on arvioitu kasvavan.² Tämän seurauksena riippumattoman tuomioistuimen tekemien tulkintaratkaisujen määrä ja niiden kautta tapahtuva laillisuusvalvonta vähenee. Kansainvälisessä riidanratkaisumenettelyssä ratkaisua ei tehdä oikeudellisen harkinnan perusteella eikä niillä ole merkitystä ennakkopäätöksinä³. Viranomaistoiminnan laillisuusvalvonta vähenee ja Verohallinnon valta verolakien tulkinnassa kasvaa, jos Verohallinnon omaksumia kannanottoja ei entisessä määrin saateta riippumattoman tuomioistuimen ratkaistavaksi.

Sen lisäksi, että verolakien tulkintaa ohjaava oikeuskäytäntö vaikuttaa verotuskäytäntöön, oikeuskäytännöllä on suuri vaikutus myös verotuksen ennakoitavuuteen. Verotusta koskevien säännösten soveltamiskysymykset täsmentyvät usein vasta oikeuskäytännön kautta. Tämä on tärkeää, sillä verovelvollisten tulisi kyetä tulkitsemaan monimutkaisia kansainvälisen verotuksen normeja ja toimimaan oma-aloitteisesti oikein. Kansainvälisessä riidanratkaisumenettelyssä tehdyt päätökset eivät ohjaa verovelvollisten käyttäytymistä tai ota kantaa säännösten oikeaan soveltamiseen, mikä johtuu siitä, että kansainvälisessä riidanratkaisumenettelyssä tehty päätös voi olla salassa pidettävä eikä sillä ole ennakkopäätösarvoa. Tätä kautta ehdotetun 14 §:n säätämisen myötä epävarmuus kansainvälistä verotusta koskevien säännösten soveltamiskysymyksissä lisääntyisi entisestään.

Kansallisessa muutoksenhaussa sovelletaan kansallisia säännöksiä, kun puolestaan kansainvälisessä riidanratkaisumenettelyssä sovelletaan verosopimuksen määräyksiä. Esimerkiksi siirtohinnoittelutapauksissa siirtohintoaikaisua koskeva VML 31 § ja verosopimusten vastaava 9 artiklassa oleva määräys ovat soveltamisaloiltaan erilaiset, kuten korkein hallinto-oikeus on linjannut esimerkiksi ratkaisussaan KHO 2014:119. Näin ollen esimerkiksi siirtohinnoitteluriidoissa kansallinen valitusprosessi ja kansainvälinen riidanratkaisuprosessi eivät ole päällekkäisiä prosesseja, joissa sovellettaisiin samaa säännöstä.

Hallinto-oikeudet ja korkein hallinto-oikeus ovat viime vuosina antaneet merkittäviä siirtohinnoittelua ja muuta kansainvälistä verotusta koskevia ratkaisuja. Nämä ratkaisut ovat osaltaan myös rajoittaneet ja ohjanneet Verohallinnon lainsoveltamista. Esimerkiksi ennen edellä mainitun korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 2014:119 antamista Verohallinto katsoi olevansa oikeutettu sivuuttamaan verovelvollisen liiketoimen siirtohinnoitteluoikaisuna ja määräämään veroa toisen, markkinaehtoisempaa pitämänsä liiketoimen perusteella. Hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus olivat kuitenkin toista mieltä ja katsoivat, että VML 31 §:n säännös oikeuttaa vain verovelvollisen toteuttaman liiketoimen hinnan oikaisuun. Tämä legaliteettiperiaa-

² Tapausten määrän oletetaan lisääntyvän, mikä todetaan esimerkiksi hallituksen esitysluonnoksen kohdassa 4.2 Vai-
kutukset viranomaisten toimintaan (s. 15).

³ Ennakkopäätösluonteen puuttuminen on todettu nimenomaisesti uuden lain ehdotetussa 13 §:n 4 momentissa, joka
koskee riidanratkaisutoimikunnan johdosta annettua lopullista päätöstä Direktiivin mukaisen menettelyn lisäksi myös
keskinäisessä sopimusmenettelyssä verosopimuksen tai EU-arbitraatiosopimuksen nojalla.



tetta ilmentävä tärkeä ratkaisu olisi todennäköisestä jäänyt saamatta, mikäli kansallinen muutoksenhakumenettely olisi jo aiemmin estänyt keskinäisen sopimusmenettelyn läpiviemisen.

Käytännössä uusi lainsäädäntö johtaisi edellä kuvatulla tavalla oikeuskäytännön vähemiseen kansainvälisissä veroasioissa ja siihen, että oikeuskäytäntö muodostuisi pääasiassa veronsaajien oikeudenvallontayksikön tekemien valitusten perusteella.

Ehdotettu uusi säännös ei vastaa kansainvälistä käytäntöä

Hallituksen esitysluonnoksessa (s. 33) mainitaan, että ehdotettu riidanratkaisumenettelyn ja kansallisen muutoksenhaun suhde vastaisi niitä sääntöjä ja käytäntöjä, joita sovelletaan myös muissa valtioissa kansallisen muutoksenhaun ja valtioiden välisten riidanratkaisumenettelyjen suhteesta. Kuitenkin esitysluonnoksessa (s. 9 ss.) mainituista muista maista Ruotsissa, Norjassa, Tanskassa, Saksassa, Isossa-Britanniassa ja Kanadassa verovelvollinen voi pyytää pääsyä keskinäiseen sopimusmenettelyyn, vaikka asiassa olisi jo annettu kansallisen tuomioistuimen päätös. Suomessa ei ole perusteltua omaksua näistä muista maista ja erityisesti muista Pohjoismaista poikkeavaa linjaa. Asianajajaliiton käsityksen mukaan hallituksen esitysluonnoksen maavertailun perusteella vain Yhdysvalloissa kansallinen muutoksenhakuprosessi estää keskinäisen sopimusmenettelyn eli tällä perusteella kyse ei ole kansainvälisestä käytännöstä.

Ehdotettu uusi säännös johtaa kohtuuttomaan tilanteeseen arbitraatiomenettelyn piiriin kuulumattomien maiden osalta

Arbitraatiomenettely tulee Direktiivin perusteella kattamaan vain EU-maat ja multi-instrumentin⁴ voimaansaattamisenkin jälkeen vain muutaman maan EU-maiden lisäksi. Suurin osa valtioista, joiden kanssa Suomella on verosopimus, jää arbitraatiomenettelyn ulkopuolelle, eikä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta kansainvälisessä riidanratkaisumenettelyssä ole näissä tilanteissa varmuutta. Esimerkiksi verosopimuksen tulkintariidoissa Venäjän, Kiinan, Intian ja Yhdysvaltojen kanssa velvollisuutta ratkaisun löytämiseen ei ole. Jos suomalainen verovelvollinen valittaa asialleen kansallisen muutoksenhakutien, ehdotetun lain mukaan Suomen toimivaltainen viranomais ei edes yrittäisi puolustaa kansallisen tuomioistuimen ratkaisua vieraan valtion toimivaltaista viranomaista vastaan, vaan verotus jäisi kaksinkertaiseksi.

Kansainväliset veroriidat ovat monimutkaisia ja varsin usein ne koskevat useampaa kuin kahta valtiota. Esimerkiksi siirtohinnoitteluasioissa on tyypillistä, että hinnoittelukiistan osapuolia on useita tai kolmatta maata koskeva hinnoitteluratkaisu vaikuttaa kahden EU-valtion väliseen siirtohinnoittelukysymykseen. Tästä syystä esimerkiksi EU:n Joint Transfer Pricing Forum on työssään käsitellyt niin sanottuja ei-EU-valtioita

⁴ Monenkeskinen yleissopimus, jolla toteutetaan verosopimukseen liittyvät toimenpiteet veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi.



kattavia kolmikantatilanteita⁵. Uuden lain ehdotettu 14 § johtaisi tällaisissa kolmikan-tatapauksissa vaikeisiin tilanteisiin, joissa siirtohinnoitteluriita jouduttaisiin pilkko-maan kansallisessa tuomioistuinprosessissa ratkaistavaan osaan ja kansainvälisessä riidanratkaisuprosessissa ratkaistavaan osaan. Oletettavaa näet olisi, että prosessit EU-maiden välillä vietäisiin usein kansainväliseen riidanratkaisuprosessiin, kun puoles-taan kaksinkertaisen verotuksen tilanteet tapauksissa, joissa arbitraatiomenettely ei ole mahdollinen, vietäisiin kansalliseen tuomioistuimeen.

Johtopäätös

Kaiken edellä esitetyn perusteella Asianajajaliitto katsoo, että verovelvollisten oikeus-turvan ja perustuslain turvaaman oikeuden oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin to-teutumisen turvaamiseksi on erittäin tärkeää, että hallituksen esitysluonnoksen lain kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä 14 §:n säätämisestä luovutaan. Ve-rovelvollisen tulee voida saattaa veroriita ensin kansallisen tuomioistuimen ratkaista-vaksi ja lopullisen tuomioistuimen päätöksen saatuaan saattaa mahdollinen kaksinker-tainen verotus toimivaltaisten viranomaisen poistettavaksi kansainvälisessä riidanrat-kaisumenettelyssä. Tämä vastaisi myös hallituksen esitysluonnoksessa esitetyn perus-teella kansainvälistä käytäntöä.

Väliyhteisölain, peitellyn osingon säännöksen ja veronkiertosäännöksen soveltaminen estäisi kansainvälisen riidanratkaisumenettelyn

Ehdotetun uuden lain 9 § 3 momentin mukaan verovelvollisella ei olisi oikeutta vaatia riidanratkaisutoimikunnan asettamista, jos tapauksessa olisi kyse sekä 1 §:n mukaisen verosopimuksen tai yleissopimuksen soveltamisesta että VML 27–30 §:n, EVL 6 a.8 §:n, 18 a tai 52 h §:n, ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain tai rikoslain 29 luvun soveltamisesta.

Direktiivin 16 artiklan 6 kappaleen mukaan asianomaiset jäsenvaltiot voivat evätä pää-syn neuvoa-antavan toimikunnan käsittelyyn silloin, kun jäsenvaltiossa on määrätty seuraamuksia veropetoksen, tahallisen laiminlyönnin tai törkeän huolimattomuuden johdosta.⁶

Asianajajaliitto katsoo, että hallituksen esitysluonnoksen mukaisten lainkohtien lista on olennaisesti Direktiivin sallimaa laajempi, eikä se ole Suomen verotuskäytäntö huo-mioiden tarkoituksenmukainen.

⁵ Ks. EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on non-EU triangular cases, raportissa COM (2011) 16 final

⁶ Direktiivin englanninkielisessä tekstissä käytetään termiä "penalties were imposed", joka on käännetty suomeksi ter-millä "määrätty seuraamuksia".

Osaan ehdotetuista lainkohdista ei millään tavalla liity verovelvollisen tahallisuuden asteen arviointia. Esimerkiksi ehdotetussa 9 § 3 momentissa oleva kriteeri ”väliylhteisölain soveltaminen” ei täytä Direktiivissä olevaa määritelmää veropetos, tahallinen laiminlyönti tai törkeä huolimattomuus.

Peitellyn osingon säännöksen soveltaminen riidanratkaisutoimikunnan käsittelyyn pääsyn esteenä voi aiheuttaa ongelmallisia tilanteita. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO 2009:70 linjannut, että periaatteessa VML 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä ja VML 29 §:ssä olevaa peiteltyä osinkoa koskevaa säännöstä voidaan soveltaa samanaikaisesti. Peitellyn osingon säännöksen soveltaminen ei edellytä tahallisuutta tai huolimattomuutta, vaan säännöstä voidaan soveltaa, kun osakkaalle on annettu hinnoittelu- tai muu etu. Siten periaatteessa kaikissa emoyhtiön kanssa olevissa siirtohinnoitteluriidoissa voitaisiin soveltaa VML 31 §:n lisäksi VML 29 §:ää tilanteissa, joissa avoin osinko ei ole verovapaata.

Tahallisuuden asetetta ei myöskään arvioida EVL 18 a §:ää tai VML 30 §:ää sovellettaessa, joten näidenkin lainkohtien sisällyttäminen lainsäädäntöön olisi Direktiivin vastaista.

Ehdotettu uuden lain 9 § 3 momentin 2 kohta yhdessä ehdotetun 14 §:n kanssa on muutoinkin omiaan aiheuttamaan vaikeita rajanveto- ja tulkintatilanteita. Koska ehdotuksen mukaan esimerkiksi VML 28 §:ssä olevan veronkiertosäännöksen soveltaminen kategorisesti estää pääsyn neuvoa-antavan toimikunnan käsittelyyn, verovelvollinen voi käytännössä saattaa kansainväliseen kaksinkertaiseen verotukseen johtavan riitansa VML 28 §:n soveltamistilanteissa vain kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi. Veronkiertoa koskevan kysymyksen ja verosopimuksen tai yleissopimuksen tulkintariitaa voi kuitenkin olla mahdotonta erottaa toisistaan siten, että verosopimuksen tai yleissopimuksen tulkintariita voitaisiin saada kansainväliseen riidanratkaisumenettelyyn sen jälkeen, kun VML 28 §:n soveltamiskysymys on kansallisessa tuomioistuimessa lainvoimaisesti ratkaistu. Sama pätee myös EVL 52 h §:ään ja EVL 6 a.8 §:ään erityisinä veronkiertonormeina.

Yleisesti ottaen voidaan todeta, että verotuskäytännössä VML 28 §:ää sovelletaan varsin monenlaisiin tilanteisiin, eikä Asianajajaliiton näkemyksen mukaan ole perusteltua säätää kategorisesti näiden tilanteiden jättämisestä riidanratkaisumenettelyjen ulkopuolelle. On lisäksi huomattava, että EU:ssa veronkiertonormin soveltaminen tulee olemaan VML 28 §:ää suppeampaa ATAD⁷:n implementoinnin myötä. Direktiivissä ei myöskään ole tässä kohdin viitattu ATAD:n veronkiertosäännökseen, josta voitaneen päätellä se, että Direktiivissä ei tässä kohdin tarkoiteta veronkiertonormia.

Erityisenä verovelvollisten oikeusturvaa uhkaavana seikkana Asianajajaliitto näkee tässä käsitellyn lainkohdan yhteisvaikutuksen riidanratkaisumenettelyjen ja kotimaisen valitusprosessin suhdetta koskevan lainkohdan kanssa. Jos edellä mainittuja riidanratkaisumenettelyjen estäviä lainkohtia koskeva ratkaisu muuttuu valitusprosessin

⁷ Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164.

aikana sellaiseksi, että kyseisiä lainkohtia ei enää sovelleta, mutta verosopimuksen vastainen kaksinkertainen verotus jää voimaan, ei riidanratkaisumenettelyyn voi enää päästä asiassa annetun tuomioistuimen päätöksen takia. Mainittu tilanne voi tulla kyseeseen esimerkiksi sovellettaessa VML 31 §:ää ja 28 §:ää yhtä aikaa tai edellä kuvatuissa VML 31 §:n ja VML 29 §:n soveltamistilanteissa.

Edellä esitetyn perusteella Asianajajaliitto katsoo, että Direktiivin sisältö huomioon ottaen olisi perusteltua säätää vain siitä, että rikoslain 29 luvun säännösten soveltaminen asiassa estäisi pääsyn riidanratkaisumenettelyyn. Rikosprosessissa noudatettava syyttömyysolettama kuitenkin edellyttää, että tältä osin säädetään nimenomaisesti, että vasta lainvoimainen ko. rikoslain lukuun perustuva tuomio aiheuttaa esteen riidanratkaisuprosessille.

Verojen ulosoton ja perinnän keskeyttäminen

Verot on maksettava muutoksenhausta huolimatta. Verovelvollinen voi kuitenkin muutoksenhaun yhteydessä hakea verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain (706/2007) 12 §:n mukaista täytäntöönpanon kieltämistä tai keskeyttämistä, jolloin verojen maksamista voidaan lykätä jopa siihen ajankohtaan, kun asia on lainvoimaisesti ratkaistu.

Mahdollisuudesta hakea tai saada lykkäystä verojen maksuun verosopimuksen mukaisen keskinäisen sopimusmenettelyn tai EU-arbitraatiosopimuksen mukaisen menettelyn yhteydessä ei ole lainsäännöksiä. Asianajajaliiton käsityksen mukaan Verohallinto tulkitsee edellä mainittua lainkohtaa siten, ettei keskeytysmääräystä voida antaa MAP- tai arbitraatioprosessin ajaksi, jos kotimainen muutoksenhakuprosessi ei ole viireillä. Hallituksen esitysluonnoksessa ei ole esitetty muutoksia edellä mainittuun lainsäädäntöön.

Käytännössä edellä mainittu saattaa tarkoittaa sitä, että yrityksen on maksettava verot moneen kertaan. Tällaista tilannetta ei voida pitää tyydyttävänä: yrityksen on maksettava usein huomattavat verot kahteen tai jopa useampaan kertaan valtioiden kiistellessä keskenään jopa useiden vuosien ajan siitä, kenellä on verotusoikeus.

EU:n Joint Transfer Pricing Forum on jo vuonna 2006 laatimissaan arbitraatiosopimuksen menettelysäännöissä suositellut jäsenvaltioiden toteuttavan EU-arbitraatiosopimusmenettelyn aikana samat veronkannon keskeyttämismenettelyt kuin kotimaisissa muutoksenhakumenettelyissä.⁸ Lisäksi menettelysäännöissä todetaan aiheelliseksi, että samoja sääntöjä sovellettaisiin verosopimusten mukaisiin kansainvälisiin riidanratkaisumenettelyihin. Suositus ei ole johtanut Suomessa lainsäädäntötoimiin.

⁸ Menettelysääntöjen kohta 5.



Samansisältöinen suositus sisältyy BEPS-hankkeen toimenpide 14:ään. BEPS toimenpide 14:n parhaita käytäntöjä koskevan suosituksen 6 mukaan valtioiden tulisi myöntää verovelvollisille veron maksun lykkääntymistä vähintään samoilla ehdoilla kuin täytäntöönpanoa voidaan lykätä tai keskeyttää käytettäessä kansallisia muutoksenhakukeinoja.

Kansainvälisten riidanratkaisumenettelyjen yleistyessä olisi entistä tärkeämpää, että verovelvollisella olisi mahdollisuus saada verojen perintä lykkääntymään tai keskeytyksi kansainvälisen riidanratkaisumenettelyn ajaksi. Asianajajaliitto pitää tämän mahdollisuuden puuttumista haitallisena verovelvollisten oikeusturvan toteutumisen kannalta ja katsoo, että myös lakia verojen ja maksujen täytäntöönpanosta tulisi esittää muutettavaksi siten, että hallituksen esitysluonnoksen mukaisissa prosesseissa olisi myös mahdollista pyytää vastaavaa täytäntöönpanon kieltämistä tai keskeyttämistä kuin kotimaisissa prosesseissa.

Verovelvolliselle ja tämän edustajalle ehdotettu salassapitovelvoite

Hallituksen esitysluonnoksessa on ehdotettu säädettäväksi verovelvollista ja tämän edustajaa koskeva ankara salassapitovelvoite. Uuden lain 16 §:n 3 momentin mukaan *"asiaan liittyvän henkilön ja tämän edustajan on pidettävä keskinäisen sopimusmenettelyn, riidanratkaisutoimikunnan ja vaihtoehtoisen riidanratkaisutoimikunnan yhteydessä saamansa tiedot salassa muusta lainsäädännöstä aiheutuvia velvoitteita lukuun ottamatta ja annettava tätä koskeva vakuutus. Mitä rikoslaissa säädetään tiedon ilmaisua koskevan salassapidon rikkomisesta, sovelletaan asiaan liittyvään henkilöön ja tämän edustajaan"*. Lainkohdassa ilmeisesti viitataan rikoslain 38 luvun 1–2 §:ään. Lainkohta perustuu Direktiivin 13 artiklan 3 kohtaan, joka edellä mainitusta lainkohdasta poiketen koskee vain neuvoa-antavassa toimikunnassa tai vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa saatuja tietoja. Direktiivissä ei edellytetä salassapitovaatimuksen rikkomisen kriminalisointia vaan asianmukaisten seuraamusten käyttöönottoa.

Asianajajaliitto pitää näin laajaa salassapitovelvoitetta ja sen rikkomisen kriminalisointia ongelmallisena. Käytännössä kriminalisoinnilla estetään verovelvollisia keskustelemasta omista veroasioistaan, sekä estetään yhteiskunnallinen keskustelu keskinäisen sopimusmenettelyn toimivuudesta.

Verovelvollisen ja tämän edustajan salassapitovelvoite tulisi ensinnäkin rajoittaa Direktiivin edellyttämiin prosessin vaiheisiin eli asian käsittelyyn neuvoa-antavassa toimikunnassa tai vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa. Koko keskinäiseen sopimusmenettelyyn, eli hakemuksen jättämisestä lopputuloksen implementointia koskevaan päätökseen, ulottuva salassapitovaatimus ei ole millään tavoin perusteltu sekä käytännössä äärimmäisen vaikea soveltaa ja toisaalta myös valvoa. Verovelvollisilla tulee olla oikeus niin halutessaan ilmaista keskinäistä sopimusmenettelyä koskevia tie-



toja. Perustuslain turvaamaa sananvapautta ei tule tarpeettomasti rajoittaa. Viranomaisten tulisi myös tapauskohtaisesti ilmoittaa verovelvolliselle, mitkä asiakirjat ja tiedot ovat kyseisen salassapidon piirissä.

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan salassapitovelvoite soveltuu, ”*ellei muualta lainsäädännöstä aiheudu velvoitteita*”. Nämä muut velvoitteet tulisi esittää mahdollisimman tarkoin ja lainsäädäntöviittauksin. Erityisesti kirjanpitovelvollisten verovelvollisten tulee useissa tilanteissa ilmoittaa veroriidoistaan esimerkiksi tilinpäätöksen liitetiedoissa, toisaalta sen tulee antaa tietoa esimerkiksi tilintarkastajalle, jotta riidan perusteella tehtyjen varausten tai muiden kirjausten oikeellisuutta voidaan arvioida. Pörssilistatun verovelvollisen tiedonantovelvollisuus on vielä laajempi. Verovelvollisen intressissä ja sen oikeusturvan toteutumisen kannalta on myös sen verotusta koskevien tietojen antaminen neuvonantajille (muillekin kuin sen keskinäisessä sopimusmenettelyssä toimivalle edustajalle). Hallituksen esitysluonnoksen perusteella tätä ei kuitenkaan voisi tehdä joutumatta rikosvastuuseen, koska tietojen antaminen ei tällöin perustuisi laista tulevaan veloitteeseen.

Asianajajaliitto katsoo, että salassapitovaatimuksen laajuus ja sisältö sekä kriminalisoinnin tarve tulisi arvioida uudelleen ottaen huomioon verovelvollisten oikeusturva, salassapidon tarkoitus ja muualta lainsäädännöstä tulevat velvoitteet.

Siltä osin kuin salassapidosta säädetään, tulee sen sisältö määritellä laissa yksityiskohtaisesti ja yksiselitteisesti sekä perustelut verovelvollisen salassapitovaatimukselle tulee myös esittää.

Helsingissä 20. päivänä syyskuuta 2018

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Jarkko Ruohola

Suomen Asianajajaliiton puheenjohtaja, asianajaja

LAATI

Asianajaja, OTT Ossi Haapaniemi, Roschier Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Asianajaja Mika Ohtonen, Roschier Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Asianajaja Ritva Aalto, Dittmar & Indrenius Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Asianajaja Kai Holkeri, Dittmar & Indrenius Asianajotoimisto Oy, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.