Eduskunnalle / Verojaostolle

Asia: U 43/2017 vp Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla (verotuksen alan tietojenvaihtodirektiivin muuttaminen).

1 Johdanto

Eduskunnan verojaosto on varannut Suomen Asianajajaliitolle (jäljempänä ”Asianajajaliitto”) mahdollisuuden lausua Euroopan komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi koskien rajat ylittävien järjestelyjen ilmoittamista (jäljempänä ”ehdotus”).

Asianajajaliitto kiittää mahdollisuudesta lausua direktiiviehdotuksesta ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

2 Ehdotuksen tavoitteet ja sisältö

Direktiiviehdotuksen tavoitteena on veron kiertämisen ja verovilpin torjunnan kautta luoda oikeudenmukaisemmat ja toimivammat sisämarkkinat. Komission strategiassa avoimuuden lisääminen ja tehokas tietojenvaihto eri jäsenvaltioiden veroviranomaisten välillä on tärkeässä roolissa verovilpin ehkäisyssä ja oikeudenmukaisemman verojärjestelmän luomisessa. Esityksen taustalla on yhä monimutkaisemmiksi kehittyvät aggressiivisen verosuunnittelun välineet. Jotta jäsenvaltiot ja viranomaiset pystyisivät reagoimaan tehokkaasti haitallisiin verokäytäntöihin uudistamalla lainsäädäntöään tai tekemällä asianmukaisia riskiarviointeja ja verotarkastuksia, tulisi niillä komission näkemyksen mukaan olla kattavat ja asianmukaiset tiedot mahdollisista aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyistä. Komission ehdotuksen mukaan tiedot rajat ylittävistä järjestelyistä, joihin liittyy tiettyjä usein aggressiivisiin järjestelyihin sisältyviä elementtejä, ovat merkittävässä roolissa oikeudenmukaisemman verotusympäristön luomisessa sisämarkkinoille. Komission ehdotus perustuu BEPS-toimintasuunnitelman toimenpiteeseen 12.

Ehdotetulla sääntelyllä säädettäisiin tiettyjen rajat ylittävien järjestelyiden välittäjille ja järjestelyn toteuttaville verovelvollisille velvollisuus raportoida kyseinen järjestely veroviranomaisille. Aggressiivista verosuunnittelua ei ehdoteta määriteltäväksi direktiivissä, vaan raportointivelvollisuus sidottaisiin direktiivin liitteessä listattujen tunnusmerkkien täyttymiseen. Tunnusmerkkien täyttyminen ei itsessään tarkoittaisi, että järjestely täyttäisi aggressiivisen verosuunnittelun määritelmän, vaan tunnusmerkit ovat sellaisia liiketoiminnan ominaispiirteitä ja osatekijöitä, jotka usein liittyvät vahvasti järjestelyihin, joihin sisältyy verojen kiertämistä tai väärinkäyttöä.

Ehdotuksessa ensisijainen ilmoittamisvelvollisuus asetettaisiin jäsenvaltioon sijoittuneelle välittäjälle, joka vastaa järjestelyn toteuttamisen suunnittelusta, edistämisestä, organisoinnista tai hallinnoinnista verotuksen osalta. Ilmoittamisvelvollisuuden ulkopuolelle jäisivät välittäjät, jotka ovat jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön nojalla oikeutettuja asianajosalaisuuteen. Tilanteessa, jossa välittäjä ei ole sijoittunut jäsenvaltioon tai välittäjä ei asianajosalaisuudesta johtuen ole velvollinen ilmoittamaan järjestelyä, velvollisuus järjestelyn ilmoittamisesta siirtyy verovelvolliselle.

Komissio ehdottaa, että jäsenvaltioiden olisi ilmoitettava sääntelyn nojalla niille ilmoitetut tiedot järjestelyistä muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille automaattista tietojenvaihtoa käyttäen. Jäsenvaltion on toimitettava tiedot, jotka on lueteltu ehdotuksen 8aaa artiklan 6-kohdassa. Tiedot ilmoitettaisiin perustettavaan verotietojen keskusrekisteriin, johon jäsenvaltioilla ja komissiolla on pääsy. Komission tiedonsaantioikeutta ehdotetaan kuitenkin rajoitettavaksi niin, että sille ei annettaisi pääsyä yksilöintitietoihin, jotka koskevat välittäjää, verovelvollista tai muita jäsenvaltioissa olevia henkilöitä, joita järjestely todennäköisesti koskee. Lisäksi raportoitavan järjestelyn sisältö ehdotetaan rajattavaksi komission tiedonsaantioikeuden ulkopuolelle.

3 Asianajajaliiton lausunto

Asianajajaliitto pitää verovilpin ehkäisyä tärkeänä osana oikeudenmukaisten ja toimivien sisämarkkinoiden luomista. Verojärjestelmän avoimuus ja toimiva tietojenvaihto jäsenvaltioiden viranomaisten välillä ovat tärkeitä välineitä näiden tavoitteiden edistämisessä.

Aggressiivinen verosuunnittelu ja veronkierto ovat käsitteinä epämääräisiä ja niiden sisältö saa merkityksen tapauskohtaisesti ja ajan hengen mukaisesti. Ehdotettu sääntely on omiaan leimaamaan tiettyjä järjestelyjä veronkierroksi, vaikka järjestelyt eivät johtaisi verojärjestelmälle vieraisiin veroetuihin ja vaikka ne olisivat liiketaloudellisesti perusteltuja.

Verovelvollisten tiedonantovelvollisuuksia ja kansainvälistä verotietojenvaihtoa on kasvatettu merkittävästi viime vuosina, ja jo tällä hetkellä tietoa vaihdetaan viranomaisten välillä enemmän kuin sitä ehditään prosessoida. Asianajajaliitto suhtautuu epäilevästi siihen, johtaako ehdotettu sääntely toivottuun lopputulokseen, erityisesti kun otetaan huomioon sen tulkinnanvaraisuus. Jos järjestelyn luokittelu uusien sääntöjen alla on tulkinnanvaraista, on mahdollista, että verovelvolliset ottavat useammin riskin raportointivelvollisuuksien rikkomisesta ja siihen liittyvästä sanktiosta kuin ilmoittavat verotarkastukseen johtavia järjestelyitä omaaloitteisesti. Näissä olosuhteissa verovelvollisten raportointivelvollisuuksien lisäämiselle ehdotetulla tavalla tulee Asianajajaliiton mielestä suhtautua kriittisesti.

Komission ehdottamasta sääntelystä on kokemuksia jo muualta EU:n alueelta (Iso-Britannia, Irlanti ja Portugali), mutta sääntelyn vaikutuksia ei ole pystytty näissä maissa mittaamaan luotettavasti.

Siltä varalta, että hanketta edistetään komission ehdotuksen pohjalta, Asianajajaliitto lausuu jäljempänä ehdotuksesta eräiltä osin. Ensinnäkin Asianajajaliitto kiinnittää huomioita oikeusvarmuuteen ja sääntelyn ennakoitavuuteen, jotka ovat olennainen osa toimivaa oikeus- ja verojärjestelmää. Lisäksi huomiota on kiinnitettävä asianajosalaisuuden kunnioittamiseen, josta on huolehdittava tämän hankkeen jatkovalmistelussa.

4 Verotuksen ennakoitavuus ja oikeusvarmuus

Ennakoitavuus ja oikeusvarmuus ovat olennainen osa toimivaa verojärjestelmää. Oikeusvarmuuden kannalta on erittäin tärkeää, että velvollisuuksista säädetään riittävän täsmällisesti ja selkeästi, jotta sääntelyn kohteena olevilla toimijoilla on mahdollisuus ymmärtää, mihin ne ovat sääntelyn perusteella velvoitettuja.

Direktiiviehdotuksen liitteessä IV on lueteltu tunnusmerkkejä, joiden täyttyessä rajat ylittävä järjestely tulee raportoida viranomaisille. Ehdotuksen liitteessä on pääasiallista hyötyä mittaava testi, jonka täyttyminen on yleisten tunnusmerkkien ja liitteen B-kohdan erityisten tunnusmerkkien huomioon ottamisen edellytyksenä. Ehdotetun direktiivin liitteen mukaan:

Testi katsotaan läpäistyksi, kun järjestelyn tai järjestelyjen sarjan pääasiallisena hyötynä on verotuksellisen edun saaminen, jos voidaan osoittaa, että kyseisestä järjestelystä tai järjestelyjen sarjasta voidaan odottaa saavan verotuksellista etua esimerkiksi hyödyntämällä järjestelyn tai järjestelyjen sarjan erityistä rakennetta.

Pääasiallista hyötyä mittaavan testin määritelmä on Asianajajaliiton näkemyksen mukaan erittäin väljä ja tulkinnanvarainen. Koska raportointivelvollisuus monissa tapauksissa riippuu kyseisen testin täyttymisestä, on määritelmän epätäsmällisyys oikeusvarmuuden kannalta ongelmallista. Ehdotetun määritelmän kaltaiset yleislausekkeet ovat erityisen ongelmallisia tilanteissa, joissa toimijoiden sanktiouhkaisen toimintavelvoitteen syntyminen riippuu yleislausekkeen tulkinnasta.

Lisäksi tunnusmerkeistä voidaan nostaa esille siirtohinnoitteluun liittyvä tunnusmerkki, jonka mukaan raportoitavaa on:

Järjestely tai järjestelyn sarja, joka ei ole markkinaehtoperiaatteen tai OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen, mukaan lukien voittojen jakaminen saman konsernin eri jäsenten kesken.

Tunnusmerkki on määritelty erittäin laveasti ja se pitäisi sisällään paljon erilaisia tavanomaiseen siirtohinnoitteluun liittyviä tilanteita. Tunnusmerkki on omiaan aiheuttamaan runsaasti tulkintaongelmia.

Jatkovalmistelussa raportoitava rajat ylittävä järjestely on määriteltävä huomattavasti yksiselitteisemmin. Tunnusmerkkien pitää olla määritelty täsmällisesti ja selkeästi. Direktiiviehdotuksen liitteen tunnusmerkit eivät nykyisessä muodossaan täytä näitä kriteereitä.

Sama koskee ajankohtaa, jolloin järjestely tulee raportoida. Direktiiviehdotuksen mukaan välittäjän raportoin-

tivelvollisuus realisoituu viiden työpäivän kuluttua siitä päivästä, jona välittäjä antaa raportoitavan rajat ylittävän järjestelyn tai kyseisten järjestelyjen sarjan yhden tai useamman verovelvollisen käyttöön toteuttamista varten välittäjän oltua yhteydessä kyseiseen verovelvolliseen tai kyseisiin verovelvollisiin tai kun järjestelyjen sarjan ensimmäinen vaihe on jo toteutettu. Artiklan sanamuodon perusteella on Asianajajaliiton näkemyksen mukaan epäselvää, millaisen tiedon toimittaminen verovelvolliselle synnyttää raportointivelvollisuuden. Toimintavelvoitteen synnyttävistä tapahtumista tulee säätää mahdollisimman täsmällisesti ja tarkkarajaisesti.

Asianajajaliitto pitää oikeusvarmuuden kannalta erittäin tärkeänä, että direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa kiinnitetään huomioita raportointivelvoitteen synnyttävien määritelmien ja velvollisuuden ajankohdan selkeyteen ja täsmällisyyteen.

5 Asianajotoiminnan luottamuksellisuus

Luottamuksellisuus on keskeisessä roolissa asianajotoiminnassa ja asianajajan salassapitovelvollisuus elintärkeä osa luottamuksellisuuden säilyttämistä. Asianajajan salassapitovelvollisuudesta säädetään asianajajista annetun lain 5 c §:ssä, jonka mukaan asianajaja tai hänen apulaisensa ei saa luvattomasti ilmaista sellaista yksityisen tai perheen salaisuutta taikka liike- tai ammattisalaisuutta, josta hän tehtävässään on saanut tiedon. Lisäksi hyvää asianajajatapaa koskevien ohjeiden mukaan asianajaja ei saa myöskään luvattomasti ilmaista muita tietoja, joita hän on tehtävää hoitaessaan saanut tietää asiakkaasta ja tämän oloista. Nämä vaitiolo- ja salassapitovelvollisuudet muodostavat asianajajan ja päämiehen välisen luottamuksellisuuden ytimen.

Direktiiviehdotuksen 8aaa artiklan 2-kohdassa ehdotetaan säädettäväksi kansallisen lainsäädännön nojalla asianajosalaisuuteen oikeutettujen välittäjien oikeudesta olla toimittamatta raportoitavaa rajat ylittävää järjestelyä koskevia tietoja. Asianajajaliitto pitää erittäin tärkeänä, että asianajosalaisuutta kunnioitetaan kaikessa lainsäädännössä. Direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyssä on varmistettava, ettei asianajosalaisuutta loukata eikä asianajajille säädetä velvoitetta raportoida vaitiolo- ja salassapitovelvollisuuden piiriin kuuluvia luottamuksellisia tietoja.

Direktiiviehdotuksessa ei erikseen oteta kantaa verovelvollisen velvollisuuteen luovuttaa asianajosalaisuuden piiriin kuuluvia, direktiivissä tarkoitettuja järjestelyjä koskevia tietoja. Verovelvollisen tiedonantovelvollisuutta on Suomessa rajattu siltä osin kuin kysymys on asianajosalaisuuden piiriin kuuluvista tiedoista, kuten esimerkiksi veromuistioista. Koska asianajosalaisuuden piiriin kuuluva materiaali on todistamiskiellon piirissä, ei myöskään verovelvollista voida velvoittaa luovuttamaan materiaalia Verohallinnolle. Mahdollisuus kääntyä asianajajan puoleen oikeudellisten neuvojen saamiseksi on jokaisen oikeusvaltion perusperiaate, eikä sitä voida tehdä tyhjäksi sillä, että asianajosalaisuuden suojaama tieto olisi tiedonantovelvollisuuden piirissä silloin, kun se on verovelvollisen eikä asianajajan hallussa. Tätä voimassa olevaa oikeusohjetta, jonka mukaan asianajosalaisuudella suojattu tieto pysyy suojattuna myös, kun se on luovutettu päämiehelle, tulee kunnioittaa direktiivin jatkovalmistelussa. Tällöin verovelvolliselle ei voida asettaa velvollisuutta luovuttaa viranomaisille asianajajalta saamaansa luottamuksellista tietoa.

Direktiivin jatkokäsittelyssä on huomioitava raportointivelvollisuuden vaikutus asianajajan ja päämiehen välisen suhteen luottamuksellisuuteen. Asianajosalaisuus kattaa edellä kuvatusti asianajajan ja päämiehen välisen kirjeenvaihdon ja muun yhteydenpidon riippumatta siitä, kumman osapuolen hallussa materiaali on, ja kumpaan osapuoleen viranomaisten toimet kohdistuvat.

Helsingissä 7.9.2017

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Laati: Asianajaja Heikki Wahlroos, Borenius Asianajotoimisto Oy