EDUSKUNNAN VEROJAOSTOLLE

Suomen Veroasiantuntijat ry (”SVA”) kiittää mahdollisuudesta lausua valtioneuvoston kirjelmästä U 43/2017 vp., joka koskee ehdotusta neuvoston direktiiviksi direktiivin 2011/167EU muuttamiseksi siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta automaattisesta pakollisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

SVA lausuu kunnioittaen U-kirjelmästä seuraavaa.

Avoin lainsäätelytekniikka

SVA kannattaa direktiiviehdotuksen tavoitetta edistää oikeudenmukaisempaa verojärjestelmää. Direktiiviehdotuksen säännökset ovat melko väljiä. Avointa lainsäätelytekniikkaa voidaan pitää asian laadusta johtuen sekä perusteltuna että ongelmallisena oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden näkökulmasta.

Direktiiviehdotuksella pyritään estämään veron kiertämistä ja verovilppiä. Direktiiviehdotuksessa ei määritellä aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä, vaan säännöksessä luetellaan tunnusmerkkejä sellaisista liiketoimien ominaispiirteistä ja osatekijöistä, jotka viittaavat vahvasti verojen kiertämiseen tai väärinkäyttöön[1].

Direktiiviehdotuksen liitteessä on esimerkkejä yleisistä ja erityisistä tunnusmerkeistä. Osa esimerkeistä on epäselviä, kuten esimerkiksi se, mitä tarkoitetaan järjestelyllä tai järjestelyn sarjalla, joka ei ole markkinaehtoperiatteen *tai* OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen[2].

B-kohdassa kuvataan erityisiä tunnusmerkkejä, joilla voi olla yhteys pääasiallista hyötyä mittaavaan testiin. Tällainen tunnusmerkki voi olla kohdan 3 mukaan: *”Järjestely tai järjestelyjen sarja, joka sisältää kehämäisiä liiketoimia (”circular transactions”), jotka johtavat wash trading -toimintaan (”round-tripping of funds”) erityisesti sellaisten välikätenä toimivien oikeushenkilöiden kautta, joilla ei ole muuta ensisijaista kaupallista tarkoitusta, taikka liiketoimia, jotka mitätöivät tai*

[1] Ks. COM(2017)335 final, s. 13.
[2] Liitteen kohta E.1.

peruuttavat toisensa tai joilla on muita vastaavia piirteitä." Tätä esimerkkiä on pidettävä monimerkityksisenä.

Direktiiviehdotuksessa käytetty avoin sääntelytekniikka ei täytä Suomen perustuslain 81 §:stä johdettavaa täsmällisen verolainsäädännön vaatimusta. Sääntelytekniikka johtaa siihen, että eri EU-valtioiden viranomaiset ja tuomioistuimet soveltavat mahdollisesti hyväksyttävää direktiiviä oman oikeusjärjestelmänsä mukaisista lähtökohdista. Avoin sääntelytekniikka voi näin ollen vaarantaa EU-oikeuden yhdenmukaisen soveltamisen[3] toteutumisen jäsenvaltioissa.

Ilmoitusvelvollisuus

Suomessa säädetään täsmällisesti verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta verotusmenettelystä annetussa laissa ja oma-aloitteisten verojen ilmoittamisvelvollisuudesta annetussa laissa. Direktiiviehdotuksen mukainen ilmoitusvelvollisuus koskee *vain rajat ylittäviä järjestelyitä*, jotka koskevat useampaa kuin yhtä jäsenvaltiota tai yhtä jäsenvaltiota ja yhtä kolmatta maata. Esimerkiksi sellainen rajat ylittävä järjestely tai järjestelyjen sarja, jolla on verotuksellinen vaikutus ainakin kahteen lainkäyttöalueeseen, on raportoitava jäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille[4]. Vaikka järjestely ja järjestelyjen sarja ovat direktiiviehdotuksen peruskäsitteitä, niitä ei ole määritelty ehdotustekstissä.

Direktiiviehdotuksessa asetetaan ensisijainen ilmoittamisvelvollisuus välittäjille, joita ovat oikeudellisia, verotuksellisia tai konsulttipalveluita tarjoavia henkilöitä ja ammatinharjoittajia.

Ilmoitusvelvollisuuden rajat jäävät epäselviksi direktiiviehdotuksen perusteella. SVA toteaa, että mahdollisesti hyväksyttävä direktiivi tulee implementoida Suomen lainsäädäntöön siten, että toimeenpanosäännökset täyttävät täsmällisyyden ja ennustettavuuden vaatimukset.

Tavallisten tilanteiden rajaaminen ilmoitusvelvollisuuden ulkopuolelle

Raportoitavien tilanteiden ulkopuolelle tulisi rajata tavanomaiset tilanteet, joissa verovelvollinen käyttää ulkopuolista neuvonantajaa. Verovelvolliset käyttävät neuvonantajia esimerkiksi veroilmoitusten ja muiden bulkkilomakkeiden täyttämisessä.

Verotustappioiden vähentämiseen ei välttämättä liity varsinaista verosuunnittelua, vaan tappiota tehnyt yritys pyrkii maksamaan nettotuloksensa mukaisen määrän veroa[5].

[3] Tuomio asiassa 6/64, *Costa v. Enel*.
[4] Ks. COM(2017)335 final, s. 20.
[5] Liitteen kohta B.1.

Ulkopuolelle tulisi rajata tilanteet, joista verovelvollinen on hakenut verohallinnolta ennakkoratkaisua. Tällaiset tilanteet ovat jo asuinvaltion verohallinnon tiedossa, ja ne kuuluvat rajat ylittäviä ennakkoratkaisuja koskevan automaattisen tietojenvaihdon piiriin.

Tietosuojalainsäädäntö

Direktiiviehdotuksen hyväksyminen johtaisi melko laajamittaiseen ja osittain epäselvästi määriteltyyn velvollisuuteen vaihtaa automaattisesti tietoja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välillä.

Implementoinnissa on otettava huomioon EU:n tietosuojalainsäädännön asettamat vaatimukset. Ehdotus koskee myös jäsenvaltion ja kolmannen valtion välisiä järjestelyjä. Tältä osin on huomautettava, että esimerkiksi Yhdysvalloissa on tiukka tietosuojakäytäntö.

Suomen tietosuojavaltuutetun ratkaisukäytännössä korotetaan sitä, että oikeusvaltiossa voidaan kerätä vain virkatehtävissä tarpeellista tietoa. SVA:n näkemyksen mukaan direktiiviehdotusta tulisi muuttaa supistamalla raportointivelvollisuuden soveltamisalaa.

EU-valtioiden toimivaltaisten veroviranomaisten välillä vaihdetaan automaattisesti, spontaanisti ja pyynnöstä runsaasti erilaista tietoa. On epätarkoituksenmukaista luoda useita keskenään päällekkäisiä tapoja vaihtaa tietoa. Direktiiviehdotuksessa voisi myös olla de minimis -raja, jonka alittavia järjestelyjä ei tarvitsisi raportoida. Liian laajamittainen raportointivelvollisuus on ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen kanssa, ja aiheuttaa turhia kustannuksia sekä verovelvolliselle että veroviranomaisille.

Asianajosalaisuuden käsitteen laaja tulkinta

Direktiiviehdotus velvoittaa jäsenvaltiot toteuttamaan toimenpiteet, joiden nojalla joilla välittäjille annetaan oikeus olla toimittamatta raportoitavaa rajat ylittävää järjestelyä tai kyseisten järjestelyjen sarjaa koskevia tietoja, kun ne ovat kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön nojalla oikeutettuja *asianajosalaisuuteen*. Näissä tapauksissa raportoitavaa rajat ylittävää järjestelyä tai kyseisten järjestelyjen sarjaa koskevien tietojen toimittaminen on verovelvollisen vastuulla ja välittäjien on tiedotettava verovelvollisille tästä asianajosalaisuudesta johtuvasta vastuusta.[6]

SVA toteaa, että verovelvollisen puolustautumisoikeudet ovat Euroopan ihmisoikeussopimuksessa ja Suomen perustuslaissa taattuja oikeuksia. Suomen Asianajajaliiton jäsenten ja jäsenyrityksissä työskentelevien henkilöiden ohella asianajosalaisuutta koskeva poikkeus tulee ulottaa Suomen implementointilainsäädännössä muihin henkilöihin, jotka tarjoavat ammattimaisia veropalveluita. Tällaisia henkilöitä ovat

[6] Ks. COM(2017)335 final, s. 21-22.

esimerkiksi Suomen Veroasiantuntijat ry:n jäsenet, jotka tarjoavat ammattimaisia veropalveluita riippumatta siitä, työskentelevätkö he Suomen Asianajajaliiton kuuluvassa yrityksessä vai ei. Asianajosalaisuuden laaja tulkinta on yhdenmukainen korkeimman hallinto-oikeuden prejudikaatin KHO 2016:127 kanssa.

Osallisena useampi kuin yksi välittäjä

Jos osallisena on useampi kuin yksi välittäjä, vain sen välittäjän on toimitettava tiedot (8 aaa artiklan) 1 kappaleessa tarkoitetun mukaisesti, joka on verovelvolliseen nähden vastuussa järjestelyn tai järjestelyjen sarjan suunnittelusta ja toteuttamisesta[7].

SVA toteaa, että suunniteltu säännös on epäselvä. Verovelvollisella saattaa olla Suomessa ja muissa maissa samanaikaisesti useita ammattimaisia vero- ja lakipalveluiden tarjoajia. Tällöin voi olla epäselvää se, kuka on raportointivelvollinen.

Useampi kuin yksi verovelvollinen

Kunkin jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että kun raportoitavaa rajat ylittävää järjestelyä tai kyseisten järjestelyjen sarjaa koskevien tietojen toimittaminen on verovelvollisen vastuulla ja kyseistä järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa käyttää useampi kuin yksi verovelvollinen, jotka ovat etuyhteydessä olevia yrityksiä, vain sen verovelvollisen on toimitettava tiedot (8 aaa artiklan) 1 kappaleessa tarkoitetun mukaisesti, joka oli vastuussa järjestelystä tai järjestelyjen sarjasta sopimisesta välittäjän kanssa.

Suurissa kansainvälisissä konserneissa ja erilaisissa yritysten välisissä yhteisyrityksissä saattaa olla epäselvää se, kuka on raportointivelvollinen verovelvollinen.

Toisen valtion verokohtelun tunteminen

Jäsenvaltion on soveltuvin osin toimitettava yksityiskohtaiset tiedot kansallisista verosäännöksistä, joiden soveltaminen tuottaa verotuksellista etua[8]. Direktiiviehdotuksen liitteessä edellytetään muun muassa, että välittäjä kykenee tietämään, voidaanko kyseessä olevat varat vähentää poistoina useammalla kuin yhdellä lainkäyttöalueella[9].

Direktiiviehdotuksen hyväksyminen johtaisi siihen, että raportointivelvollisten olisi tunnettava toisen valtion verolainsäädännön soveltamisesta syntyvät edut. Euroopan unionissa on 28 jäsenvaltiota (huhtikuussa 2019 enää 27). Käytännössä ei ole mahdollista tuntea kaikkien jäsenvaltioiden verolainsäädännön vaikutuksia. Lisäksi kahden tai useamman valtion lainsäädäntöjen yhteensovittamisesta voi syntyä

[7] Ks. COM(2017)335 final, s. 22.
[8] Ks. COM(2017)335 final, s. 23.
[9] Ks. liitteen kohta C.2.

verotuksellisesta etua ilman, että verovelvollinen tavoittelee toimillaan veroetuja.

Raportointiajankohta

Kunkin jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjät velvoitetaan toimittamaan toimivaltaisille veroviranomaisille raportoitavaa rajat ylittävää järjestelyä tai kyseisten järjestelyjen sarjaa koskevat tiedot *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.[10]

SVA toteaa, että raportointivelvollisuus tulisi asettaa vain selkeän oikeudellisen neuvon antamisesta asiakkaalle. Erilaiset luonnosversiot ja epävirallinen sähköpostikirjeenvaihto tulisi sulkea raportointivelvollisuuden ulkopuolelle. Oikeudellisen neuvon hankkinut yritys saattaa toteuttaa järjestelyn vain osittain tai olennaisesti muutettuna. Yritys saattaa myös päättää olla toteuttamatta järjestelyä lainkaan. Tällöin direktiiviehdotuksen nojalla olisi raportoitu turhaa tietoa.

Helsingissä, 12.9.2017

Suomen Veroasiantuntijat ry:n puolesta



Kristiina Äimä
Dosentti, OTT, VT, LL.M.

[10] Ks. COM(2017)335 final, s. 21.