Eduskunnan verojaostolle

Eduskunnan verojaosto on pyytänyt lausuntoa asiassa: HE 308/2018 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä, verotusmenettelystä annetun lain 89 §:n 3—5 momentin kumoamisesta ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain 22 §:n muuttamisesta

Pyydettynä lausuntona esitän[1] kunnioittavasti seuraavaa:

1. Aluksi

Koska kyse on direktiiviin pohjautuvasta lakiesityksestä ja siihen liittyvä lakiesityksen luonnos on jo ollut kertaalleen lausuntokierroksella, on asiasisältöön mahdollista enää tässä vaiheessa varsin rajallisesti vaikuttaa (direktiivin implementointi). Siksi asiassa ei oteta kantaa niinkään niihin näkökulmiin, jotka on tai olisi tullut ottaa huomioon jo direktiiviä valmisteltaessa. **Yleisellä tasolla allekirjoittanut pitää lakiesitystä (luonnollisesti) hyvänä**, ja se parantaa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistumista viimekädessä keskinäisessä sopimusmenettelyssä (MAP-menettely)[2] ja siihen liittyvässä riidanratkaisutoimikuntamenettelyssä. Mm. MAP-päätöksen toimeenpaneminen muutoksenhakusäännöksiä soveltaen ottaen huomioon korko palautukselle ovat perusteltuja muutoksia nykyiseen MAP-menettelyyn nähden.

Tässä lausunnossa esitettävissä näkökulmissa kiinnitetään huomiota **erityisesti lakitekstin selkeyteen ja ymmärrettävyyteen** erityisesti hakijan (verovelvollisen) kannalta, joka ei usein ole ko. MAP-prosessin asiantuntija, ja joiden kohdalla lakitekstin selkeydellä ja ymmärrettävyydellä on erityisen suurta merkitystä. Toisaalta myös ko. prosessin asiantuntijoidenkin kannalta on luonnollisesti toivottavaa, että lakiteksti olisi mahdollisimman selkeä ja ymmärrettävä.

2. Tuplaprosessoinnin estämiseksi ei esitetä selkeitä säännöksiä

Lopullista lakiesitystä on muutettu luonnoksesta mm. siten, että normaali muutoksenhaku ei estä riidanratkaisumenettelyä ja siihen liittyvään riidanratkaisutoimikuntaan pääsemistä. **Tätä voidaan pitää hyvänä ratkaisuna**, koska allekirjoittanut yhtyy esimerkiksi KHO:n aikaisempaan hallituksen esityksen luonnoksesta annettuun lausuntoon. Nyt lakiesitykseen tehty muutos ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö lakiesityksessä pitäisi ottaa kantaa siihen, miten ns. tuplaprosessointi (yhtäaikainen prosessointi muutoksenhaussa ja riitojenratkaisumenettelyssä) voidaan tarkoituksenmukaisella tavalla estää, ottaen huomioon sekä hakijan (verovelvollisen) näkökulmat että viranomaisen toiminta ja prosessien tehokkuus.

[1] Allekirjoittanut on virkavapaalla Verohallinnon erityisasiantuntijan tehtävistä, jossa allekirjoittanut toimii vastuuhenkilönä yhteisöjä koskevissa keskinäisissä sopimusmenettelyasioissa (muut kuin siirtohinnoitteluasiat).

[2] Lausunnossa MAP-menettelyllä/prosessilla (Mutual Agreement procedure), keskinäisellä sopimusmenettelyllä ja keskinäisellä riitojenratkaisumenettelyllä tarkoitetaan samaa asiaa, ellei asiayhteydessä muuta tarkenneta.

Lakiesityksessä merkittävä puute jää siihen kysymykseen, **miten ns. tuplaprosessointi on tarkoitus asiassa estää. Lakiesitys ei sisällä selkeitä säännöksiä tästä.** Tästä aiheutuu huomattavia tulkintaongelmia ja käytännön soveltamisongelmia erityisesti tilanteessa, jossa verovelvollinen, toimivaltainen viranomainen, veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ja tuomioistuin eivät syystä tai toisesta näe asian prosessoimista samalla tavalla[3]. Tuplaprosessoinnin estäminen olisi tärkeää tarpeettoman hallinnollisen työn kannalta, ja **tämä olisi täysin mahdollista säätää laissa ainakin esitettyä lakiesitystä yksityiskohtaisemmin**. Asiassa olisi lähinnä säädettävä siitä, kumpi prosessi olisi ensisijainen (MAP vai muutoksenhakuprosessi), tai että verovelvollisen on esitettävä asiassa ensisijainen prosessi, jolloin säännöksillä varmistetaan, että käsittely toisessa prosessissa on mahdollista lykätä/keskeyttää.

Laissa tai HE:ssä ei oteta kantaa myöskään siihen kysymykseen, **miten yksipuolinen oikaisu soveltuu suhteessa VML:ssa (laki verotusmenettelystä) säädettyyn vastaoikaisuun**. Eli voiko verovelvollinen vaatia sekä VML:n mukaista vastaoikaisua että MAP-menettelyä, ja miten määräajat asiassa menevät, sekä kumpi säännöksistä on ensisijainen. Mikäli hakemus (asia) esimerkiksi käsiteltäisiin ensiksi vastaoikaisuna (oikaisuvaatimus), voi sen käsittelyaika olla esimerkiksi yli vuosi. Oletettavasti MAP-prosessin määräajat eivät kuitenkaan juoksisi tässä vaiheessa, koska vastaoikaisu katsottaisiin kansalliseksi oikaisuksi asiassa (lakiesityksen 9 §:n 2 momentti). Tästä olisi perusteltua todeta selvyyden vuoksi HE:ssä, jotta verovelvollinen olisi tietoinen MAP-prosessin ”jäädyttämisestä”, jos verovelvollinen päättää vaatia samassa yhteydessä sekä VML:n mukaista vastaoikaisua että MAP-prosessia. Joissain tilanteissa verovelvolliselle voi olla tarkoituksenmukaisempaa mm. tarpeettoman hallinnollisen työn välttämiseksi, että verovelvollinen tekee asiassa pelkästään MAP-hakemuksen, erityisesti jos asiaan voidaan soveltaa tarvittaessa myös riidanratkaisutoimikuntaa koskevia säännöksiä (2 kertaisen verotuksen poistuminen on varmistettu MAP-prosessissa viimekädessä riidanratkaisutoimikunnan antaman lausunnon kautta).

Lisäksi laissa ja sen esitöissä tulisi ottaa selkeästi kantaa siihen, onko vastaoikaisupyyntö käytännössä muutoksenhauksi tulkittava oikaisuvaatimus, jolloin tietyissä tilanteissa toisen valtion tulkinnasta johtuen vastaoikaisupyyntö voi estää MAP-menettelyn. Oletettavasti HE:n mukaisesti käsittely oikaisulautakunnassa ei ole tuomioistuimeen rinnastettava menettely, ja siten vastaoikaisun pyytäminen ja sen käsitteleminen Verohallinnossa tai oikaisulautakunnassa ei vielä estä missään tilanteessa MAP-käsittelyä ja mahdollista riidanratkaisutoimikunnan menettelyä. Kuitenkin jos vastaoikaisua koskeva asia etenee tuomioistuinkäsittelyyn, rajoitteita ainakin riidanratkaisutoimikunnan menettelyyn voi joissain tilanteissa syntyä. Tästä olisi olennaista todeta selkeästi vähintään lain esitöissä.

3. Voiko tuomioistuimen päätös estää välimiesmenettelyn toisen valtion yleissopimuksen varaumasta johtuen myös direktiivin mukaisessa menettelyssä?

[3] Esimerkiksi miten oikaisuprosessissa voidaan keskeyttää tapauksen käsittely, jos asia on tarkoituksenmukaista käsitellä ensisijaisesti MAP-prosessissa (ja hakija/verovelvollinen oikaisuvaatimushakemuksella haluaa lähinnä turvata oikeutensa muutoksenhakuun, jos asia ei ratkea MAP-prosessissa tai sen lopputulos ei tyydytä hakijaa/verovelvollista). Näkökulmista olisi perusteltua säätää laissa ja/tai todeta vähintäänkin lain esitöissä asiasta.

HE:ssä on todettu, että ”Lisäksi esimerkiksi Suomen verosopimuskumppani on saattanut tehdä monenkeskisen sopimuksen välimiesmenettelyyn liittyvän varauman, jonka johdosta joko kyseisessä verosopimuskumppanin valtiossa tai Suomessa annettu kansallisen muutoksenhaun päätös on este välimiesmenettelyvaiheeseen pääsylle” Toteamuksesta jää epäselväksi se, koskeeko tämä direktiivin mukaista menettelyä, eli voiko yleissopimuksen mukainen varauma estää direktiivin mukaisen välimiesmenettelyn?

Direktiivin 16 artiklan 3 kohdan mukaan toinen valtio ei voi rajoittaa välimiesmenettelyyn pääsemistä siksi, että asiassa on Suomessa tuomioistuimen päätös, koska Suomi itse ei rajoita tätä (”Kun jäsenvaltion asiaankuuluva tuomioistuin tai muu lainkäyttöelin on antanut päätöksen riita-asiassa eikä **kyseisen jäsenvaltion** kansallinen lainsäädäntö salli sen poiketa päätöksestä”). Lisäksi yleissopimuksessa voi olla suora varauma siitä, että direktiivin mukainen menettely on ensisijainen yleissopimuksen mukaiseen menettelyyn nähden. Samoin EU-oikeuden vastaisiin säännöksiin ei esimerkiksi verosopimuksissa tule valtioiden sitoutua. Lisäksi hakijalla on mahdollisuus valita tarvittaessa menettely.

Ko. asia on merkityksellinen myös siksi, jos esimerkiksi veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö valittaisi päätöksestä aina tuomioistuimeen saakka, jonka johdosta asiassa annettaisiin tuomioistuimen ratkaisu.

Direktiivin mukaan Suomen tuomioistuimen ratkaisu ei estä välimiesmenettelyä missään tilanteessa (ei edes toisen valtion toimesta). Jos asia on näin, tulee asiasta todeta yksiselitteisesti lain esitöissä. Mikäli asia ei ole näin, on tästä selkeästi mainittava ja perusteltava asia. Lisäksi tällöin on perusteltua arvioida sitä, tulisiko veronsaajien oikeudenvalvontayksikön valitusoikeutta rajoittaa joissain tilanteissa, mikäli VOVA:n valituksesta johtuen verovelvollinen menettäisi oikeudet välimiesmenettelyyn.

4. Välimiesmenettelyä koskeva 2x verotusta koskeva rajaus on hakijan (verovelvollisen) kannalta ongelmallinen

Lakiesitykseen liittyvä rajaus välimiesmenettelyyn liittyen (oltava kaksinkertaista verotusta koskeva asia) jättää ulkopuolelle tilanteet, jossa verovelvollista syrjitään toisessa valtiossa, mutta johon ei kohdistu kaksinkertaista verotusta (esimerkiksi asuinvaltiossa tuloa ei veroteta). Koska tällaisella rajauksella rajataan verovelvollisen oikeusturvaa välimiesmenettelyyn, olisi asiassa tarkoituksenmukaista perustella tarkemmin rajausta esimerkiksi arvioimalla ns. hyötynäkökulmia aiheutuviin kustannuksiin nähden, ja onko olemassa riskiä tällaisten tapausten suurelle määrälle välimiesmenettelyssä. Mikäli veropoliittista syistä johtuen tämä rajaus halutaan tässä vaiheessa tehdä[4], olisi asiassa perusteltua **sitoutua seuraamaan sitä, aiheuttaako tämä rajaus käytännössä kohtuuttomia seuraamuksia verovelvollisille** joissain tilanteissa.

Samoin tulkinnasta riippuen verotyyppiä koskevat tilanteet saattavat jäädä välimiesmenettelyn ulkopuolelle, mitä ei voida pitää tarkoituksenmukaisena. On esimerkiksi mahdollista, että lähdevaltiossa määrätään kansallista digiveroa, joka katsotaan ei-tuloveroksi (ja siten tuloverosopimusta ei veroon sovellettaisi), ja asuinvaltiossa veroa ei hyvitetä (eikä hyväksytä vähennyskelpoiseksi) koska veron katsotaan olevan verosopimuksen vastainen tulovero. Siten

[4] Huomionarvoista on, että riippumatta Suomen valinnasta, toisen valtion rajoitus voi käytännössä estää tällaisten tapausten viemistä välimiesmenettelyyn.

teknisesti kyseessä ei olisi välttämättä kyse kaksinkertaisesta tuloverosta, jos toinen valtio ei luokittele veroa tuloveroksi. Tosiasiassa tällaisessa tilanteessa on kyse kaksinkertaisesta verotuksesta. Siten **verotyyppiä** koskevat tulkintatapaukset (kun ainakin toinen valtio katsoo veron tuloveroksi) olisi perusteltua käsitellä viimekädessä välimiesmenettelyssä asian ratkaisemiseksi. Olisi tärkeää, että laissa ei rajattaisi verotyyppiä koskevia tapauksia ulkopuolelle vastaavalla tavalla kuin ”tappiotilanteitakaan” ei rajata välimiesmenettelyn ulkopuolelle. Tästä olisi syytä olla vähintäänkin maininta lakiin liittyvissä esitöissä, toki epävarmaksi jäisi, olisiko pelkkä maininta asiassa riittävä.

5. Välimiesmenettelyn ulkopuolelle rajataan tarpeettomasti tapaukset, jossa kyse on veronkiertoa koskevasta tulkintakysymyksestä

Vastaavalla tavalla myös veronkiertotilanteiden rajaaminen välimiesmenettelyn ulkopuolelle on ongelmallista. Yleisellä tasolla voitaneen sanoa, että Suomessa veronkiertosäännösten soveltamiselle on asetettu verrattain korkea kynnys, vaikkakin yksittäistapauksissa tämäkin voidaan kyseenalaistaa[5]. Erityisen suuri huoli tässä rajauksessa liittyy myös siihen, jos esimerkiksi toisessa valtiossa sovelletaan veronkiertosäännöksiä matalalla kynnyksellä. Käytännössä näitä tapauksia ei voitaisi ratkaista välimiesmenettelyssä rajauksesta johtuen. Tämä on erityisesti verovelvollisen oikeusturvan kannalta ongelmallista, mutta myös verosopimuksen soveltamisen yhtenäisyyden kannalta ongelmallinen, jos yhdenmukaisuutta veronkiertotilanteisiin ei saada. Jos rajaus asiassa halutaan tehdä, tulisi asiassa perustella yksityiskohtaisemmin, miksi rajaus on näin kriittinen. Esityksessä tämä on perusteltu verrattain vähäisin perustein. Mikäli veropoliittista syistä johtuen tämä rajaus halutaan tässä vaiheessa tehdä[6], olisi asiassa perusteltua **sitoutua seuraamaan sitä, aiheuttaako tämä rajaus käytännössä kohtuuttomia seuraamuksia verovelvollisille** joissain tilanteissa.

6. Käännöskysymysten huomioiminen

Hakemuksen kielinäkökulmaan HE:ssä tai sen lakiesityksessä ei ole enemmälti otettu kantaa, vaan HE:ssä lähinnä todetaan, että hakemus voidaan toimittaa suomeksi, ruotsiksi tai englanniksi. **Kielikysymystä olisi perusteltua käsitellä yksityiskohtaisemmin**, koska esimerkiksi **direktiivissä asiasta on olemassa erilliset direktiivin säännökset** hakemusta koskevassa 3 artiklassa.

Lakiesityksessä lähdetään siitä, että hakemus MAP-menettelyyn on mahdollista toimittaa suomen- ja ruotsinkielen lisäksi suoraan englanninkielellä, joka on useimmiten myös MAP-menettelyn neuvottelukieli ja tämä edistää näin ollen MAP-prosessia. Allekirjoittanut kannattaa siten mahdollisuutta englanninkieliseen hakemukseen. Asiassa tulisi kuitenkin ottaa **kantaa siihen, miksi MAP-menettelyssä voidaan poikkeuksellisesti käyttää myös englanninkielistä hakemusta** ja tästä tulisi olla selkeät lain säännökset. Olettama asiassa liene se, että tämä ”poikkeus” ei kuitenkaan tarkoita sitä, että vastaisuudessa mikä tahansa hakemus veroviranomaiselle voidaan tehdä

[5] Myös Suomessa KHO on kumonnut päätöksiä, joissa valituksen aikaisemmissa päätösasteissa on katsottu, että tilanteeseen voidaan soveltaa veronkiertosäännöksiä.
[6] Huomionarvoista on, että riippumatta Suomen valinnasta, toisen valtion rajoitus voi käytännössä estää tällaisten tapausten viemistä välimiesmenettelyyn.

englanninkielellä. Siten asiasta olisi perusteltua säätää laissa sekä perustella asia riittävän yksityiskohtaisesti HE:ssä.

17 §:n (Luonnollisia henkilöitä ja pienyrityksiä koskevat erityisäännökset) soveltamisen osalta ei ole otettu vaikuttavuusarviossa huomioon sitä, että riippuen tulkinnasta, toimialtaiselle viranomaiselle voi aiheutua **käännöskustannuksia**, mikäli 17 §:stä johtuen hakemus toimitetaan esimerkiksi Suomen kielellä, jolloin hakemusta ei oletettavasti voida lähettää suomenkielisenä toiseen valtioon (direktiivissä puhutaan jäljennöksen lähettämisestä, mutta kääntämiseen ei oteta asiassa kantaa). Parhaimmillaan luonnolliseen henkilöön tai pienyritykseen liittyvään riita-asiaan voi liittyä satoja sivuja tekstiä, jotka voivat olla sellaisella kielellä, joka edellyttää käännöstä viranomaisten välisiä neuvotteluja varten. Tätä käännösnäkökulmaa ei HE:n perustelujen mukaan ole asiassa tunnistettu, ja tämä tulisi tunnistaa sekä ottaa huomioon myös vaikutusarvioinnissa. Viimekädessä tämä kustannus tulee yhteiskunnan ja sitä kautta veronmaksajien maksettavaksi, mikä asiassa on tarkoituksenmukaista huomioida ja tuoda esille.

17 §:ään liittyen HE:ssä on todettu, että ”Toimitettujen tietojen on kuitenkin täytettävä kaikkien asianomaisten valtioiden asettamat edellytykset, kuten kielivaatimukset”. Tämä tarkoittaisi käytännössä sitä, että 17 §:n hyödyntäminen edellyttäisi hakijalta useimmiten englanninkielistä hakemusta. Tämä on ongelmallinen vaatimus, kun asiassa otetaan huomioon direktiivin tarkoitus tältä osin, jonka mukaan ”luonnollisilla henkilöillä, mikroyrityksillä sekä pienillä ja keskisuurilla yrityksillä **olisi oltava vähäisempi hallinnollinen rasite niiden käyttäessä riidanratkaisumenettelyä**”[7]. Lisäksi direktiivissä on nimenomaisesti annettu hakijalle oikeus toimittaa valitus myös valtion virallisella kielellä.

Esitetty 17 § ei ota kantaa tähän asiaan. Jos asiassa otetaan huomioon HE:ssä todettu, lakiesityksessä viitattaneen, että käytännössä 17 §:ää sovellettaessa hakijan on joko toimitettava englanninkielinen hakemus tai vaihtoehtoisesti hakijan on tehtävä käännökset eri valtioihin ja 17 §:n ”vähäisempi hallinnollinen rasitus” on lähinnä se, että asuinvaltion toimivaltaisen viranomaisen on toimitettava nämä asiakirjat toisiin valtioihin.

Direktiivin mukaan luonnollisilla henkilöillä ja PK-yrityksillä on oltava vähäisempi hallinnollinen rasite. Tämä toteutuu sillä, että hakemus (ja tarvittavat lisätiedot) on riittävä toimittaa ainoastaan asuinvaltioon. Kun lisäksi otetaan huomioon direktiivin 3 artiklaa koskevat edellytykset hakemuksen kielivaatimuksista, **on hakijalla oikeus toimittaa hakemus asuinvaltioon myös virallisella kielellä englanninkielen lisäksi**. Tätä voidaan pitää perusteltuna, kun direktiivin tavoitteena on keventää hallinnollista rasitetta em. hakijoilta.

Mikäli direktiivin tarkoitus on ymmärretty Suomen lainvalmistelijan toimesta toisella tavalla, tulisi tätä perustella huomattavasti yksityiskohtaisemmin.

- **Muutosesitys**: HE:een tulisi sisällyttää riittävä analysointi kielen kääntämiseen liittyvistä näkökulmista sekä valittavista ratkaisuista ja niiden vaikutuksista. Samoin asiassa tulisi ottaa selkeästi kantaa siihen, onko asuinvaltion toimivaltaisella viranomaisella velvollisuus toimittaa ainoastaan jäljennös vastauksesta, vai myös käännös MAP-neuvottelukielelle, ja voidaanko 17 §:ää sovellettaessa rajoittaa hakijan asuinvaltioon toimittaman hakemuksen kielivalintaa.

[7] Ks. direktiivin johdantokappale 7.

7. EU-oikeuden täytäntöönpanoa koskevat edellytykset oikeasisältöisyydestä, täsmällisyydestä sekä ennen kaikkea selkeydestä eivät täyty lakiesityksessä tarkoituksenmukaisella tavalla

7.1 Tiivistelmä

EU-säädösten ohella myös kansalliseen hyvään lainvalmisteluun kuuluu, että sääntely on täsmällistä ja selkeää. Lainvalmistelussa velvoittaa myös hyvän hallinnon periaate. Samoin ristiriitaisuuksia ei tule syntyä täytäntöönpanon yhteydessä.[8]. Tästä johtuen allekirjoittanut ihmettelee tietyiltä osin lakiesityksen **hankalaa systematiikkaa, sanavalintoja, lakitekstin tarpeetonta päällekkäisyyttä eri kohtien välillä, tarpeettomia direktiivistä poikkeavia kohtia ja tarpeetonta valtuutussäännöstöä**.

Lausunnon antamista hankaloittaa se, että edellä mainituista syistä johtuen allekirjoittaneella on huomattava määrä muutosesityksiä lakiesitykseen liittyen. Nämä tuodaan yksityiskohtaisemmin esille myöhemmin tässä lausunnossa sekä tuodaan perustellut ratkaisuvaihtoehdot. Ratkaisuvaihtoehtojen osalta on huomioitava, että lakiesitystä on mahdollista muuttaa joko perustavanlaatuisesti koko lain systematiikkaa muuttamalla (suositeltavin vaihtoehto) tai muuttamalla yksittäisiä kohtia jäljempänä kerrotulla tavalla pykäläkohtaisesti. Mikäli koko lakiesityksen systematiikkaa lähdetään muuttamaan, korjaantunee ainakin osa alla olevista kommenteista systematiikan korjauksella.

On toki myös samalla korostettava, että myös itse direktiivi on kohtuullisen monimutkainen, joka rajoittaa kansallisen lain systematisointia asiassa. Riippumatta lopullisista muutoksista, lain valmisteluasiakirjoissa olisi perusteltua myös esimerkiksi **kaavion avulla** esittää riitojenratkaisumenettelyyn liittyvän prosessin systematiikkaa. Tämän lausunnon loppuun on lisätty alustavaa luonnosta sellaisesta kaaviosta, joka auttaisi lain soveltamisessa. Tämä alustava luonnos kaaviosta osoittaa myös niitä kohtia, jotka lakiesityksessä jäävät epäselviksi, ja joita sekä lakitekstissä että HE:ssä olisi perusteltua tarkemmin tuoda esille. Perusteltua olisi lisätä kaavioon myös muun muassa määräaikoihin liittyvät kohdat. Lausunnon aikataulusyistä johtuen yksityiskohtaista ja tyhjentävää kaaviota ei ollut mahdollista tehdä tähän lausuntoon. Seuraavassa yksityiskohtaisempi perustelu edellä olevista näkökulmista.

7.2 Lain systematiikka on hankala

Lakiesityksessä on päädytty jostain syytä direktiivistä poikkeavaan säännösten systematisointiin. Lakiesityksestä tai sen HE:n ei ilmene, miksi tähän ratkaisuun on päädytty. Allekirjoittanut ei tässä yhteydessä ota kantaa siihen, edellyttääkö Suomen lainsäädäntötekniikka ko. systematiikkaa. Allekirjoittanut haluaa tuoda esille, että **direktiivin systematiikka on lakiesitystä toimivampi**. Tämä johtuu siitä, että **direktiivissä säännökset on pyritty käymään läpi keskinäisen sopimusmenettelyn prosessin näkökulmasta**, kun taas Suomen lakiesityksessä systematiikka on jokin muu, mikä allekirjoittaneelle ei kaikilta osin selviä. Valinta aiheuttaa sen, että lakiesityksestä on tullut erityisesti soveltamisen kannalta huomattavasti hankalampi ja epäselvempi kuin miten asiasta on säädetty direktiivissä. Tämä on ongelmallista erityisesti hakijoiden (verovelvollisten) kannalta, mutta myös ylipäätään ko. lain soveltamisen kannalta. Erilainen systematiikka aiheuttaa tarpeetonta

[8] Ks. esimerkiksi Lainlaatijan EU-opas luku 2.1 sekä tekstissä käytetyt lähdeviittaukset muun muassa apulaisoikeuskansleriin liittyen.

epäselvyyttä myös esimerkiksi monikansallisille yrityksille, jos direktiivin systematiikka on huomattavalla tavalla muutettu kansallisessa laissa, jolloin direktiivin lisäksi hakijoiden (verovelvollisten) tulee perehtyä ja käyttää aikaa myös kansallisen lain systematiikkaan ja mahdollisiin eroavuuksiin eri valtioissa. Systematiikan erilaisuutta ja siihen liittyvää hankaluutta voi avata esimerkkien kautta:

> Esimerkki 1: Hakija haluaa ymmärtää, miten hakemukselle käy, jos jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset eivät hyväksy hakemusta.
>
> - **Direktiivissä** hakijan tulee perehtyä lähinnä 5 artiklaan, joka **koskee yksinomaan ko. tilannetta** ja jossa mm. kerrotaan, että hakija voi hakea kansallisessa tuomioistuimessa muutosta asiassa, jos kaikki toimivaltaiset ovat hylänneet hakemuksen. Mikäli kansallinen tuomioistuin hyväksyy vaatimuksen, on 5 artiklassa edelleen kerrottu, että hakija voi pyytää perustamaan riidanratkaisutoimikunnan.
> - **Lakiesityksessä** hakijan tulee katsoa ensiksi 6 §:n hakemuksen hylkäämistä koskeva säännös. Pykälässä ei ole kuitenkaan säännöksiä siitä, onko päätös lopullinen, ja voiko siitä valittaa. Hakijan tulee selata kaikki tämän jälkeiset pykälät läpi ja löytää 20 §:ää koskeva muutoksenhakusäännös. Ko. 20 §:n osalta hakijan tulee ymmärtää lukea 20 §:stä ainoastaan 6 §:n hylkäämistä koskevat kohdat. Siten sovellettavaksi tulee ainoastaan 20 §:n 1 momentti. 20 §:ssä ei kuitenkaan säädetä siitä, mikä vaikutus asiaan on sillä, jos tuomioistuin tekee hakijalle myönteisen päätöksen. Tämän ymmärtämiseksi hakijan on edelleen selattava, nyt takaisinpäin säännöksiä ja löydettävä 11 §, joka koskee riidanratkaisutoimikunnan perustamista. Täältä hakijan on huomioitava ainoastaan 11 §:n 3 momentti, jonka perusteella hakija saa kokonaiskuvan säännöksistä siitä, että se voi tehdä 11 §:n mukaisen pyynnön riidanratkaisutoimikunnan perustamiseksi.

Tarkoituksenmukaisempaa olisi säätää asiasta niin, että säännökset pyrittäisiin rakentamaan prosessinäkökulmasta niin, että säännökset eri prosessien vaiheisiin löytyisivät johdonmukaisesti keskitetysti eri säännöksistä. Tällöin tiettyä prosessin tilannetta koskevat säännökset eivät myöskään olisi sekoittamassa muuta prosessin tilannetta koskevia säännöksiä. jolloin säännösten soveltaminen olisi selkeämpää ja yksinkertaisempaa.

> Esimerkki 2: Hakija haluaa ymmärtää, miten hakemukselle käy, jos riidanratkaisutoimikunta päättää toimivaltaisten viranomaisten näkemyksistä huolimatta hyväksyä hakemuksen keskinäiseen sopimusmenettelyyn (**riidanratkaisutoimikunnan päätöstä koskevat säännökset**). Asia on siten jatkoa esimerkin 1 tilanteeseen:
>
> - **Direktiivissä** hakijan tulee perehtyä lähinnä 6 artiklan 2 kappaleeseen, joka **koskee yksinomaan ko. tilannetta** ja jossa kerrotaan miten asia ratkaistaan, ja että hakija voi vaatia viimekädessä suoraan lausuntoa asiassa riidanratkaisutoimikunnalta, jos toimivaltaiset viranomaiset eivät käynnistä keskinäistä sopimusmenettelyä säädetyssä määräajassa
> - **Lakiesityksessä** hakijan tulee ensin perehtyä 15 §:ään, joka ei koske kuitenkaan yksinomaan ko. tilannetta, vaan hakijan tulee ymmärtää lukea ainoastaan oikeat kohdat ko. säännöksestä tilanteeseen liittyen.

Käytännössä tilanteessa sovelletaan 15 §:n 1 ja 2 momenttia, joka koskee riidanratkaisutoimikunnan päätöstä. Hakijan tulee kuitenkin myös ymmärtää katsoa, sinänsä epäjohdonmukaisesti, myös ko. pykälän 3 momentti, joka koskee riidanratkaisutoimikunnan lausuntoa (ei päätöstä), mutta jossa on viittaussäännös myös riidanratkaisutoimikunnan päätökseen. Käytännössä hakijan tulee ymmärtää soveltaa sekä säännöksiä, jotka koskevat riidanratkaisutoimikunnan päätöstä, että säännöksiä, jotka koskevat riidanratkaisutoimikunnan lausuntoa, jotta hakija voi ymmärtää, mikä on riidanratkaisutoimikunnan päätöksen seuraamukset.

- Esimerkki 3: Hakija haluaa ymmärtää, mitkä vaikutukset riidanratkaisutoimikunnan lausunnolla on lopulliseen päätökseen
  - **Direktiivissä** 14 ja 15 artikla **koskevat yksinomaan** riidanratkaisutoimikunnan lausuntoa ja lopullista päätöstä.
  - **Lakiesityksessä** hakijan on sovellettava 15 §:stä ainoastaan lausuntoja koskevia säännöksiä, eli 3-7 momenttia huomioiden lisäksi se, että 3 momentti ei lausunnonantohetkellä ole enää hakijalle relevantti; momentti on relevantti kun arvioidaan, onko riidanratkaisutoimikunnalla perusteita antaa lausuntoa. Lisäksi hakijan tulee huomioida 16 §:n säännökset asiassa, vaikkakaan 5 momentti ei koske niinkään varsinaista päätöstä vaan sen julkaisua. Siten relevantit säännökset päätöksen vaikutuksesta verotukseen ovat 15 §:n tiettyjen kohtien lisäksi 16 §:n 1-4 ja 6-7.
- Esimerkki 4: Hakija haluaa ymmärtää, miten riita-asian julkisuudesta on säädetty
  - **Direktiivissä** 18 artikla **koskee yksinomaan** ratkaisun julkisuutta.
  - **Lakiesityksessä** olisi sinänsä loogista, että asiasta olisi säädetty 18 §:n salassapitoa koskevassa säännöksessä. Täällä viitataankin mm. verotietojen julkisuutta koskevaan lakiin. Hakijan on kuitenkin myös ymmärrettävä, että 18 §:n säännös ei kata riita-asian ratkaisun päätöksestä säädettäviä julkisuuskysymyksiä, josta säädetään 16 §:n 5 momentissa.

Lakiesityksen 7 § (joka koskee hakijan tekemää hakemuksen peruuttamista) **ei ole johdonmukaisessa paikassa**, kun otetaan huomioon muun muassa 6 ja 8 §:t, jossa säädetään viranomaisen tekemistä päätöksistä. 7 §:n sisältö on perusteltua säätää joko ennen viranomaisen päätöstä koskevia säännöksiä tai näiden jälkeen.

- **Muutosesitys**: 7 § siirretään joko ennen tai jälkeen viranomaisen päätöstä koskevia säännöksiä.

Lakiesityksen **9 §:n 1 momentti on perusteltua jakaa kahdeksi momentiksi**, koska 2 vuoden määräaika on selkeä pääsääntö ja yhden vuoden lisäaika poikkeus (lisäaika). Myös direktiivissä pääsääntö ja lisäaika on säädetty omiksi kohdiksi, ja tämä lisää myös selkeyttä asiassa, kun pääsääntöön ja lisäaikaan viitataan erillisinä momentteina. Vastaavalla tavalla esimerkiksi VML:ssa oikaisuajan jatkamisesta säädetään erikseen (kokonaan omassa pykälässä).

- **Muutosesitys**: Lakiesityksen 9 §:n 1 momentti jaetaan omiksi momenteiksi.

Lakiesityksen 11 §:n 3 momentissa säädetään, että ”muutoksenhaun johdosta annettu päätös otetaan huomioon 1 momentin 1 kohtaa sovellettaessa”. Ko. momentissa on **kyse muutoksenhausta, joka ko. lakiesityksen systematiikassa kuuluu osaksi 20 §:ää**. Ko. säännös on irrallinen 11 §:ssä, ja hankaloittaa 11 §:n säännöksen soveltamista, koska 11 §:ää sovelletaan kaikissa

riidanratkaisutoimikuntaa koskevissa pyynnöissä. 3 momentti sen sijaan tulee sovellettavaksi lähtökohtaisesti poikkeuksellisesti ainoastaan tietyissä tilanteissa (1 momentin 1 kohdan tilanteet). Muutos selkeyttäisi lain soveltamista ja parantaisi lakitekstin systematiikkaa.

- **Muutosesitys**: Ko. 11 §:n 3 momentti siirretään osaksi 20 §:ää.

Lakiesityksen 15 § koskee riidanratkaisutoimikunnan päätöstä ja lausuntoa**. Ko. toimikunnan päätöksen ja lausunnon säätäminen samassa pykälässä ei ole johdonmukaista**. Päätöksellä tarkoitetaan sitä, että hakemus on otettava riidanratkaisumenettelyyn (keskinäinen sopimusmenettely). Lausunto taas tarkoittaa sitä, että toimikunta antaa asiassa lausunnon siitä miten riita-asia ratkaistaan. Näissä on kyse prosessin eri vaiheista ja täysin erilaisista ”ratkaisuista”. Vastaavalla tavalla lakiesityksessä on erillisissä säännöksissä säädetty toimivaltaisen viranomaisen päätöksestä, jolla hyväksytään hakemus riitojenratkaisumenettelyyn ja erillisenä päätöksenä (ratkaisuna) on varsinainen ratkaisu riita-asiaan. Lisäksi on huomioitava, että riidanratkaisutoimikunnan tarvitsee tehdä päätös ainoastaan 11 §:n 1 momentin 1 kohdan tilanteessa (asianomaisen henkilön tekemän hakemuksen on 6 §:n nojalla hylännyt vähintään yksi toimivaltaisista viranomaisista mutta eivät ne kaikki). Siten ko. päätös tehdään lähtökohtaisesti ainoastaan poikkeuksellisissa tilanteissa, koska usein riita-asian käsitteleminen MAP-menettelyssä on selvää valtioiden välillä. Päätöksen ja lausunnon käsittely samassa säännöksessä aiheuttaa siten tarpeettoman hankalan pykälän, ja ne eriyttämällä pykälien sisältö selkeytyisi.

- **Muutosesitys**: Riidanratkaisutoimikunnan päätös ja lausunto on perusteltua käsitellä omissa säännöksissä. Otsikoina on mahdollista käyttää esimerkiksi ”Riidanratkaisutoimikunnan päätös hakemuksen käsiteltäväksi ottamisesta keskinäiseen riitojenratkaisumenettelyyn” sekä ”Riidanratkaisutoimikunnan lausunto riita-asian ratkaisemiseksi”.

17 §:n valittu rakenne on epäselvä ja sitä voi tulkita vastoin direktiivin tarkoitusta. HE:n lakiesityksen säännöksiä lukemalla voi tulkita, että luonnollisten henkilöiden ja pienyritysten ei tarvitsisi noudattaa mm. 2 §:n 2 momentissa hakemusten tekemistä koskevia säännöksiä. Tällöin tämä tarkoittaisi, että muun muassa 2 §:n 2 momentissa tarkoitettua 3 vuoden määräaikaa ei tarvitsisi noudattaa. Tämä ei luonnollisesti ole direktiivin eikä lain tarkoitus, ja siksi rakennetta tulisi selkeyttää esimerkiksi yhdenmukaiseksi direktiiviä, jossa asiasta on todettu selkeämmin.

- **Muutosesitys**: Esimerkiksi direktiivin rakenteen mukaiseksi.

7.3 Yhdenmukaisuus direktiivin kanssa

EU-säännöksiä implementoitaessa on arvioitava sitä, sisällytetäänkö direktiivin säännökset sellaisenaan kansalliseen lainsäädäntöön (inkorporointi). Tämä on suositeltava täytäntöönpanomenetelmä siltä osin, kun direktiivin teksti on yksityiskohtainen ja tarkka eikä jätä jäsenvaltioille liikkumavaraa. Yksittäistapauksessa on harkittava, missä määrin kansallisessa lainsäädännössä voidaan selventää direktiivin sääntelyä[9].

Systematiikan lisäksi allekirjoittanut ihmettelee lakiesityksessä tehtyjä valintoja niiltä osin, jossa direktiivi on yksityiskohtainen ja tarkka. **Ainakin 3 artiklan 3 kohtaa koskevaa listausta hakemuksen**

[9] Ks. esimerkiksi EU-oikeuden täytäntöönpano luku 2.4.

(valituksen) ns. minimitiedoista on pidettävä varsin yksityiskohtaisena ja tarkkana[10]. Näin asia todetaan nimenomaisesti myös HE:ssä: ”Direktiivissä on lueteltu yksityiskohtainen listaus seikoista, joita asianomaisen henkilön olisi toimitettava valituksensa tueksi"[11]. Lakiesityksessä tehdyt muutokset eivät joko käytännössä anna lisäarvoa asiassa tai poikkeavassa kohdassa on tehty tarpeetonta toistoa muihin kohtiin liittyen. Erilaiset listaukset hakemuksen tiedoissa ovat myös siinä mielessä hankalia, koska ne **pakottavat hakijan tekemään erilaisia hakemuksia eri valtioihin, mikäli tiedot on määritelty eri valtioissa eri tavalla**. Direktiivin yhtenä tavoitteena lienee ollut juuri **hakemuksen minimitietojen standardoiminen**, ja tästä poikkeavat jaottelut kansallisessa laissa eivät toteuta tätä tavoitetta. Kun otetaan huomioon HE:n perustelut direktiivin jaottelusta poikkeamiselle tältä osin, allekirjoittanut ei näe näitä perustelluksi, vaan ne aiheuttavat tarpeetonta ongelmaa hakijoille (verovelvollisille) asiassa. **Lakiesitykseen lisätyt kohdat on mahdollista ottaa ja ne direktiivinkin mukaan otetaan huomioon muun muassa varsinaisella hakemuksella, jolloin lisäkohtien säätämisellä ei saavuteta merkittävää lisäarvoa**. Tarkoituksenmukaista olisi noudattaa direktiivin mukaista jaottelua, joka turvaisi sen, että direktiivin mukainen jaottelu hakemuksen sisällöstä on yhdenmukainen myös toisessa valtiossa, ja että valtiot katsovat direktiivin mukaisen sisällön mukaisen jaottelun riittäväksi ja yhdenmukaiseksi kaikissa valtioissa. Seuraavassa yksityiskohtaisempi selvitys asiasta:

- 3 §:n 1 momentin 2 kohta on siinä mielessä tarpeeton, koska on selvää, että viimeistään asian kuvauksesta ilmenee asiaan liittyvät valtiot. Samoin hakemus toimitetaan lähtökohtaisesti hakemukseen liittyvien valtioiden toimivaltaisille viranomaisille, tai muulla tavalla tuodaan esille se, kenelle hakemus on toimitettu (vrt. direktiivin valitusta koskeva 3 artikla). Sinänsä tästä ei ole muuta haittaa kuin eroavuus direktiivin jaotteluun, vaikkakin ko. asia tulee myös direktiivin säännösten mukaisesti esille hakemuksessa (sekä siinä, mihin valtioihin hakemus tehdään).
- 3 §:n 1 momentin 1 kohta ja 6 kohta tarkoittavat käytännössä samaa. HE:n esitetty 1 kohta ei vastaa direktiivin mukaista jakoa, eikä 1 kohdan tarkoitukselle esitetä HE:ssä perusteluja. HE:n mukaisessa muodossa 1 ja 6 kohdan säilyttäminen aiheuttaisi tarpeetonta epäselvyyttä siitä, mikä näiden kohtien ero on. Tarkoituksenmukaista olisi poistaa 1 kohta, ja tarvittaessa täydentää tai täsmentää 6 kohtaa tarpeellisilta osin. Tällöin myös yhdenmukaisuus listassa myös säilyisi direktiivin sisältöön nähden.
    - **Muutosesitys**: 3 §:n 1 momentin 1 kohta poistetaan ja 6 kohta muutetaan seuraavalla tavalla (korostettu tässä): viittaus sovellettaviin kansallisiin sääntöihin ja sovellettavaan 1 §:ssä tarkoitettuun **menettelyyn**.
- 3 §:n 2 momentissa todetaan, että Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä ja ohjeita hakemuksen sisällöstä ja toimittamistavasta. Käytännössä tässä säädetään samasta asiasta, mistä jo 3 §:n 1 momentin 8 kohdassa on säädetty (toimivaltaisten viranomaisten mahdollisesti pyytämät erityiset lisätiedot, joiden katsotaan olevan tarpeen asiasisällön arviointia varten). Toisaalta säännöksellä valtuutettaisiin Verohallinto antamaan ”**ohjeistusta**”, mistä ei ole tarpeellista erikseen kuitenkaan säätää (Verohallinnolla (viranomaisella) on velvollisuus ohjeistaa verovelvollisia ilman erillistä lain säännöstä ”ohjeistusvelvollisuudesta tässä asiassa”). Ylipäätään **on vaikea nähdä kohtia 1-7 sellaisiksi, että niihin tulisi säätää Verohallinnolle mahdollisuus antaa tarkempia määräyksiä**. Siten

[10] Myös HE:ssä todetaan (s. 9), että direktiivin sisältämät menettelysäännökset ovat hyvin yksityiskohtaiset. Lähinnä siltä osin direktiivi jää ”ei-yksityiskohtaiseksi”, kun direktiivissä viitataan kansallisen lain mukaiseen menettelyyn (esimerkiksi lopullisen päätöksen täytäntöönpanoa koskevat säännökset).
[11] Ks. lakiesityksen HE s. 10.

koko 2 momentti voitaisiin poistaa ja toimittamistavasta, jossa ei ole edes kyse hakemuksen sisällöstä, voitaisiin säätää esimerkiksi 2 §:ssä.

- **Muutosesitys**: 3 §:n 2 momentti poistetaan.

7.4 Sanavalinnat (terminologia)

EU-säännöksiä implementoitaessa olisi pyrittävä käyttämään mahdollisuuksien mukaan sitä terminologiaa ja niitä ilmaisuja, joita samoista asioista muutenkin käytetään kansallisissa säädöksissä[12]. Siten asiassa olisi perusteltua kiinnittää huomiota ainakin seuraaviin termeihin:

- Veronmäärää koskeva päätös (3 §:n 1 momentin 7 kohdan d-kohta): Oletettavasti tässä on käytetty direktiivin suomenkielistä käännöstä. Tarkoituksenmukaisempi termi asiassa on **verotuspäätös (direktiivin englanninkielisessä tax assessment notice**), joka on tarkoituksenmukaisempi myös siitä johtuen, että veronmäärää koskeva päätös ei ole niinkään relevantti vaan verotuspäätös (kyse voi olla myös tappioiden pienenemisestä tai esimerkiksi syrjivästä verotuksesta, jota MAP koskee, jolloin veroja ei määrätä, vaikka verotuspäätös tehdään). Myös esimerkiksi ns. verotusmenettelylaki tunnistaa verotuspäätöksen, mutta ei veronmäärää koskevaa päätöstä. Ko. kohdalla ei myöskään tarkoitettane veronkantolain mukaista päätöstä veron määräämisestä tai muuta veronkantolain mukaista päätöstä, koska riittävää MAP:ille on verotuspäätös, joka osoittaa verosopimuksen vastaisen verotuksen
  - Muutosesitys: 3 §:n 1 momentin 7 kohdan d kohtaa muutetaan seuraavalla tavalla (korostettu tässä): jäljennös **verotuspäätöksestä** ja tarvittaessa jäljennös muista riita-asiaa koskevista veroviranomaisten antamista asiakirjoista.
- Lakiesityksen 9 §:ssä, ja muutenkin yleisesti lakitekstissä puhutaan keskinäisestä **neuvottelu**menettelystä, joka poikkeaa direktiivin sanamuodosta (keskinäinen sopimusmenettely, englanninkielisessä direktiivissä mutual agreement procedure). HE:ssä ei enemmälti perustella valittua sanavalintaa, joka poikkeaa yleisesti käytössä olevasta termistä (keskinäinen sopimusmenettely). Neuvottelumenettely-termin käyttäminen ei ole myöskään johdonmukainen, koska **prosessin tarkoituksena (menettelyn) ei ole päästä keskinäiseen neuvotteluun, vaan prosessin nimenomaisena tarkoituksena on päästä keskinäiseen sopimukseen; ratkaista riita-asia[13]**. Neuvottelu ei siten ole prosessi päätarkoitus vaan tavoitteena on saavuttaa sopimus (vaihtoehtoisesti on mahdollista käyttää termiä ratkaisu ja ratkaisumenettely direktiiviä vastaavalla tavalla). Siten terminologiaa on perusteltua muuttaa, asiassa, tai sitten yksityiskohtaisemmin ja perustelluilla argumenteilla todeta, miksi menettelyn tarkoituksena olisi ainoastaan neuvottelu (ei sopimus). Eri termien käyttö voi olla tarpeellista, jos asiassa halutaan pitää erillään ns. verosopimuksen mukainen keskinäinen sopimusmenettely ja EU:n riitojenratkaisumenettely. Tästä huolimatta perusteltua ei ole käyttää termiä neuvottelumenettely.
  - **Muutosesitys**: 9 §:ssä sekä muissakin kohdassa käytetään yleisesti käytössä olevaa termiä **keskinäinen sopimusmenettely tai vaihtoehtoisesti keskinäinen (riitojen)ratkaisumenettely**.

[12] Ks. esimerkiksi Eu-oikeuden täytäntöönpano luku 2.4.

[13] Vrt. tilannetta, jossa normaalista oikaisumenettelystä käytettäisiin käsitettä neuvottelumenettely ainoastaan siksi, että oikaisuvaatimusta käsiteltäessä päätökseen osallistuvat henkilöt neuvottelevat asiassa.

- Lakiesityksen 9 §:n 2 momentissa käytetty sanamuoto ”määräaika **myöhentyy** alkamaan päivästä” on hankala, ja asian voi sanoa selkeämmin käyttämällä yksinkertaisesti sanaa ”**alkaa**”. Lienee selvää, että säännöksellä tarkoitetaan määräajan ”myöhentymistä”, eli määräajan laskennan alkamista vasta jälkimmäisestä ajankohdasta. Sama koskee myös 5 §:n 1 momenttia (kuuden kuukauden määräaika myöhentyy alkamaan).
    - Muutosesitys: Ko. kohtia muutetaan käyttämällä muotoilua "**määräaika alkaa**”.
- 16 §:n 1 momentin 1 lauseen muotoilu on hankala ja poikkeaa muusta lakitekstistä. Sen sijaan että asiassa todetaan että ”toimivaltaisen viranomaisen on sovittava…muiden asianomaisten viranomaisten kanssa”, asian voi yksinkertaisesti todeta **monikossa ”toimivaltaisten viranomaisten**”. Tätä jälkimmäistä muotoilua on myös käytetty esimerkiksi 16 §:n 2 momentissa, joten muutos yhdenmukaistaisi ja selkeyttäisi lakitekstiä. 16 §:n 5 momentin viimeisessä lauseessa todetaan, että toimivaltaisen viranomaisen on annettava tiedot viipymättä Euroopan komissiolle. Lauseesta ei kuitenkaan ilmene, mitkä tiedot on annettava. Ko. momentissa viitataan sekä varsinaiseen lopulliseen päätökseen, tiivistelmään sekä liikesalaisuuteen yms. vastaaviin tietoihin. Asiassa on tarkistettava, mitä direktiivissä asiasta on säädetty, mikäli säännöksen on tarkoitus vastata direktiiviä. Tällöin ko. kohdalla tarkoitetaan **julkaistavia tietoja**, eikä toimivaltainen viranomainen anna (tule antaa) esimerkiksi niitä liikesalaisuustietoja, joita ei ole julkaistu.
    - **Muutosesitys**: 16 §:n 1 momenttia muutetaan seuraavasti (korostettu tässä): **Toimivaltaisten viranomaisten** on sovittava riita-asian ratkaisemisesta kuuden kuukauden kuluessa.
    - **Muutosesitys**: 16 §:n 5 momentin viimeistä lausetta muutetaan seuraavasti (korostettu tässä): Toimivaltaisen viranomaisen on annettava **julkaistavat** tiedot viipymättä Euroopan komissiolle.
- Lakiesityksen 4 §:n 2 momentissa puhutaan ”**tietojen** toimittamisesta myös muiden asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille”. Direktiivissä vastaavassa asiasta puhuttaessa käytetään ilmaisua ”**jäljennös**” (englanninkielisessä direktiivissä **A copy of this reply**). Tarkoituksenmukaista lienee olisi puhua myös Suomen lainsäädännössä jäljennöksestä, koska asian prosessoimisen ja asiakirjamäärien osalta voi olla ongelmallista, jos jokaiseen valtioon annettu tieto katsottaisiin omaksi asiakirjaksi. Samoin lakiesitys laajentaa verovelvollisen velvoitteita, koska riittävää on toimittaa jäljennös, eikä mm. mitään käännöksiä eri valtioiden kansallisiin kieliin ole tällöin tarvetta tehdä. Mikäli Suomessa katsottaisiin asian olevan tarkoituksenmukaisempaa tehdä erillisenä tietojen toimittamisena eri valtioihin, tulisi asia perustella HE:ssä. Tärkeää on myös 4 §:ässä puhua **lisä**tiedoista 3 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaisesti.
    - **Muutosesitys**: 4 §:n 2 momenttia muutetaan seuraavasti (korostettu tässä): Asianomaisen henkilön on toimitettava 3 §:n 1 momentin 8 kohdassa tarkoitetut **lisä**tiedot kolmen kuukauden kuluessa pyynnön vastaanottamisesta edellyttäen, että niitä on pyydetty kolmen kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. **Annetuista lisätiedoista a**sianomaisen henkilön on lähetettävä samanaikaisesti **jäljennökset** myös muiden asianomaisten valtioiden toimivaltaisille viranomaisille.
- 9 §:n sanamuoto ”**voi pidentyä**” on epämääräinen, koska määräaika ei voi pidentyä ”itsekseen” ja se joko pidentyy tai ei. Siten asiassa on perusteltua käyttää direktiivin muotoilua ”**voidaan pidentää**”, joka vastaa myös esimerkiksi ko. lakiesityksen 15 §:n 4 momentin ja VML:n sanamuotoja oikaisuajan jatkamisesta (määräaikaa voidaan pidentää enintään vuodella jonkin asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen pyynnöstä). Lisäksi parempana terminä voitaneen pitää ”pidentämisen” sijaan **määräajan ”jatkamista”**.

- **Muutosesitys**: Sanamuotoilua selkeytetään ”voidaan jatkaa”.

7.5 Säännösten päällekkäisyys

Lakiesityksen 8 §:n 4-6 momenttiin sisältyy tarpeetonta toistoa jota direktiivissä ei ilmene, mikä hankaloittaa lain soveltamista ja aiheuttaa tarpeetonta epäselvyyttä. Tämä olisi vältettävissä siten, että asiassa viitattaisiin 10 §:n mukaiseen menettelyyn. Tähän liittyen 10 §:n 1 momentin 1 lause säädettäisiin omaksi momentikseen.

- **Muutosesitys**: 8 §:n 4-6 momentit poistettaisiin ja viitattaisiin 10 §:ään vastaavilta osin.

7.6 Säännösten otsikointi

Lakiesityksen pykälien otsikointia ei voida pitää kaikilta osin tarkoituksenmukaisena. Lakitekstin soveltamista helpottaisi mahdollisesti se, että **lakitekstiin lisättäisiin väliotsikoita prosessinäkökulmasta**. Siten muun muassa termin ”päätös” käyttäminen ei aiheuttaisi tarpeetonta epäselvyyttä, kun sitä käytettäisiin hakemuksen hyväksymisen yhteydessä (päätös hakemuksen hyväksymisestä keskinäiseen neuvottelumenettelyyn) ja kun asiassa annetaan riidanratkaisutoimikunnan lausunto tai tehtäisiin lopullinen päätös (päätös keskinäisessä neuvottelumenettelyssä tehtävästä ratkaisusta). Nyt päätös- sanan käyttö useassa eri asiayhteydessä ja esitetyssä systematiikassa on vaikeasti ymmärrettävissä.

Esimerkiksi 4 §:ssä säädetään hakemuksen käsittelystä. Todellisuudessa hakemuksen käsittelystä säädetään myös muissa pykälissä. Siten **ko. säännöksen otsikko on epäjohdonmukainen** ja aiheuttaa tarpeetonta tulkintaa säännösten soveltamisessa. Käytännössä ko. säännöksessä on kyse 2 §:än hakemusta koskevasta asiasta (hakemuksen vastaanottaminen) sekä lisätietojen antamisesta, jotka olisi perusteltua pitää erillisinä.

- **Muutosesitys**: 4 §:n 1 momentti (ja 4 momentti) siirretään 2 §:än yhteyteen. 4 §:n otsikoinniksi muutetaan ”Lisätietojen antaminen”.

Lakiesityksen 5 § on otsikoitu hakemusta koskevaksi päätökseksi. Tosiasiassa kyse ei ole hakemusta koskevasta päätöksestä vaan **vasta hakemuksen hyväksymisestä MAP-käsittelyyn**.

- **Muutosesitys**: 5 §:n otsikoksi: Päätös hakemuksen hyväksymisestä keskinäiseen neuvottelumenettelyyn.

Lakiesityksen 6 § on otsikoitu hakemuksen hylkäämiseksi. Viitaten 5 §:ään, kyse on myös 6 §:ssä päätöksestä (päätös hakemuksen hylkäämisestä). Siten 5 ja 6 §:n muotoilut eivät ole johdonmukaisia (direktiivissä puhutaan sekä 5 että 6 §:n vastaavien kohtien osalta **päätöksestä**, englanninkielisessä direktiivissä ”decision”).

- **Muutosesitys**: 6 §:n otsikoksi: Päätös hakemuksen hylkäämisestä. Lisäksi tekstiosiota on perusteltua muokata 5 §:ää vastaavalla tavalla siten, että myös 6 §:ssä puhutaan selkeästi toimivaltaisen viranomaisen päätöksestä.

Lakiesityksen 8 § on otsikoitu toimivaltaisen viranomaisen yksipuoliseksi päätökseksi. Tosiasiassa myös esimerkiksi 6 §:n mukaiseen päätökseen riittää yhden toimivaltaisen viranomaisen päätös. Siten 8 §:n otsikointi ei ole johdonmukainen. Lisäksi **8 §:ssä on kyse asiaratkaisuista (päätös), ei**

esimerkiksi päätöksestä ottaa asia käsittelyyn. 8 §:n mukainen ratkaisu (päätös) edellyttää siten sen, että asia on hyväksytty keskinäiseen riitojenratkaisumenettelyyn, ja asia ratkaistaan yksipuolisesti. Termin ”päätös” käyttäminen eri asiayhteyksissä aiheuttaa tarpeetonta epäselvyyttä säännösten soveltamisessa. 8 §:n osalta olisi johdonmukaista puhua asian ratkaisusta päätöksen sijaan. Vaihtoehtoisesti 8 §:stä olisi perusteltua säätää samassa yhteydessä, missä muutenkin säädetään keskinäisessä riitojenratkaisumenettelyssä tehtävästä päätöksestä.

- **Muutosesitys**: 8 §:n otsikointia muutetaan: Yksipuolinen päätös asian ratkaisemisesta (keskinäisessä neuvottelumenettelyssä).

Lakiesityksen 16 § on otsikoitu riidanratkaisutoimikunnan johdosta annetuksi lopulliseksi päätökseksi. Pykälässä tarkoitettua lopullista päätöstä ei annetaan kuitenkaan pelkästään riidanratkaisutoimikunnasta (olemassaolosta) johtuen, vaan nimenomaisesti riidanratkaisutoimikunnan antamasta **lausunnosta johtuen**. Pykälän otsikointi olisi perusteltua muuttaa selkeämmäksi.

- **Muutosesitys**: 16 §:n otsikointia muutetaan (korostettu tässä): Riidanratkaisutoimikunnan **lausunnon** johdosta annettu lopullinen päätös.

8. Muita huomioita

9 §:n osalta asiassa olisi hakijan (verovelvollisen) oikeusturvan kannalta asianmukaista kertoa HE:ssä, **mikä on hyväksyttävä perustelu määräajan pidentämiselle** keskinäisessä sopimusmenettelyssä. Mikäli kynnys määräajan jatkamiselle on matala, ja perustelut voivat olla lisäajalle ”kevyet”, tulisi tästä selkeästi mainita vähintään HE:ssä, jotta asiaan ei liittyisi epäselvyyttä lain tarkoituksesta (keskinäisessä neuvottelumenettelyprosessissa olisi tärkeää tarpeettomien eriävien näkemysten välttämiseksi, että asiassa on selkeästi kanta siitä, onko perusteet lisäajalle asetettu korkealle vai matalaksi).

Lakiesityksen 10 §:n 3 momentissa todetaan, että asianomainen henkilö voi hakemuksella saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi, jos 2 momentissa tarkoitettua muutosta verotukseen ei ole tehty kyseisessä momentissa säädettyjen edellytysten vallitessa ilman aiheetonta viivytystä. **Momentissa ei viitata mihinkään säännökseen, mihin tällainen hallinto-oikeudelle tehtävä hakemus tulisi perustaa**. Sitä kautta momentin perusteella ei ole myöskään mahdollista ymmärtää, onko tällaiselle valitukselle määräaikoja, ja mihin säännökseen tämä hakemus ylipäätään perustuisi. HE:n tekstissä on viitattu lakitekstin 20 §:ään, mutta tämän osalta sen lisäksi että asiasta tulisi säätää suoraan lakitekstissä, 20 §:ssä on lähinnä säännöksiä siitä, miten asiasta voi valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

- **Muutosesitys**: Ko. kohta tulee täydentää mm. asianmukaisilla säännösviittauksilla.

Lakiesityksen 11 §:n 2 momentissa viitataan koko 1 momenttiin, jolloin asiassa jää epäselväksi, koskeeko 2 momentin muutoksenhakuasia myös 1 momentin 2 kohtaa. Mikäli asiasta on tarkoitus säätää direktiiviä vastaavalla tavalla, **koskee 2 momentti ainoastaan 1 momentin 1 kohtaa**. Direktiivissä **avoinna olevaa muutoksenhakua ei ole tarvetta päättää riidanratkaisutoimikuntaa perustettaessa, toisin kuin lakiesityksestä saa kuvan**. Siten ratkaisuna olisi muotoilla 2 momentti direktiiviä vastaavalla tavalla ja huomioiden se, että 2 momentissa ei viitata yleisesti 1 momenttiin, vaan tarvittaessa 1 momentin 1 kohtaan. Em. tulkinta ilmenee HE:n tekstistä, tosin ko. teksti sivulla 37 on kirjoitettu epäselvästi niin, että alussa 2 momenttia käsiteltäessä viitataan yleisesti 1

momenttiin, mutta ko. kappaleen lopussa todetaan, että se liittyisikin ainoastaan 1 momentin 1 kohtaan.

- **Muutosesitys**: Ko. kohtaa selkeytetään seuraavalla tavalla (korostettu tässä): ”Pyyntö riidanratkaisutoimikunnan perustamisesta 1 momentin **1 kohdan** nojalla…” Lisäksi vastaavalta osin tulisi asiaa selkeyttää myös HE:n tekstiosiossa.

16 §:n 1 momenttiin liittyen direktiivissä on säädetty, että **julkaistavissa tiedoissa käytetään vakiolomakkeita. Tästä ei kuitenkaan ole lakiesityksessä vastaavia säännöksiä, eikä viittauksia HE:ssä.** Asia on olennaista ottaa huomioon, jotta henkilö/verovelvollinen toisaalta on tietoinen hakemusta tehdessään siitä, mitä tietoja tullaan vähintään julkaisemaan asiassa, toisaalta julkaisuprosessia helpottaa se, mitä tietoja ei ainakaan lähtökohtaisesti pidetä salaisina, tai mitkä tiedot julkaistaan. Samassa yhteydessä on perusteltua yksiselitteisesti ottaa kantaa siihen, **onko hakijan/verovelvollisen tunnistetiedot tarkoitus salata julkaistavissa tiedoissa**, ja **mitä muun muassa termillä ”kohde” tarkoitetaan joka julkaistaan** (tarkoitetaanko kohteella verovelvollista). Olettama asiassa on, että julkaistavien tietojen perusteella hakijaa/verovelvollista ei ole tarkoitus tunnistaa. Mikäli asiasta on tarkoitus muuten säätää, tulisi asiaa perustella huomattavasti yksityiskohtaisemmin. Huomionarvoista on, että joissain valtioissa oikeushenkilöiden tuomioistuinkäsittely on julkista, mistä syystä asiasta on tärkeää säätää riittävän yksiselitteisesti.

- **Muutosesitys**: Laissa ja HE:ssä on otettava tarkoituksenmukaisella tavalla kantaa siihen, miten Suomessa sovelletaan direktiivissä tarkoitettuja vakiolomakkeita, ja onko mm. hakijan/verovelvollisen tunnistetiedot tarkoitus pitää salassa.

HE:ssä on todettu, että ” Asetuksella annettaisiin tarkempia säännöksiä siitä, miten Suomen toimivaltaisen viranomaisen pitäisi toimia toisen valtion toimivaltaiseen viranomaiseen nähden”. Tämä ei pidä paikkansa, koska lakiesityksessä on päädytty em. huolimatta säätämään myös viranomaisten välisestä toiminnasta ainakin 8 ja 17 §:issä. Siten ratkaisu siitä, että **viranomaisten välisestä toiminnasta säädettäisiin epäjohdonmukaisesti ja ilman perusteluja sekä laissa että asetuksessa, ei vaikuta tarkoituksenmukaiselle**. Lisäksi perustetta asetuksentasoisen säännöksen antamiselle valtioiden väliseen viranomaistoimintaan ei esitetä, vaikka näillä säännöksillä voi olla huomattavia vaikutuksia verovelvollisen (hakijan) oikeusturvaan. Siten tältä osin direktiivin säännökset jakautuvat puoliksi lain ja asetuksen tason säännöksiksi. Valittua ratkaisua ei voida pitää johdonmukaisena ilman tarkempia perusteluja.

- **Muutosesitys**: Vaihtoehtona asiasta saattaisi olla tarkoituksenmukaista säätää suoraan lain tasolla tai perustelut lisäämällä yksinomaan asetuksella.

19 §:ssä on säädetty **kustannuksista**. Lakiesityksessä tämä kustannusta koskeva säännös on eriytetty erilliseksi riitojenratkaisutoimikunnasta. Ratkaisu poikkeaa direktiivin valitsemasta jaottelusta. 19 § koskenee kuitenkin ainoastaan riitojenratkaisutoimikunnan toiminnasta syntyviä kustannuksia direktiivin systematiikkaa vastaavalla tavalla. Toki on periaatteessa mahdollista, että 19 §:ää laajennettaisiin koskemaan koko keskinäistä sopimusmenettelyä, tosin tällöin tämä koskisi lähinnä 3 momenttia, koska 1-2 koskevat selkeästi yksinomaan riidanratkaisutoimikunnasta syntyviä kustannuksia. Lisäksi mikäli 3 momentti laajennettaisiin koskemaan koko MAP-menettelyä, olisi asiassa kuitenkin huomioitava vähintään HE:n tasolla, että 17 §:n osalta valtio kuitenkin (tulkinnasta riippuen) kustantaisi käännöstyöstä syntyviä kustannuksia, koska näitä 17 §:n edellytysten täyttyessä ei asianomaisen henkilön ole lakiesityksen perusteella tarvetta tehdä.

- **Muutosesitys**: Ko. säännös on mahdollista rajata direktiiviä vastaavalla tavalla koskemaan lähinnä riidanratkaisutoimikuntaa. Tämän lisäksi on vähintään HE:ssä todettava mm. yleisiin hallintosäännöksiin viitaten siitä, miten muilta osin valtio/viranomainen vastaa tai ei vastaa asianomaiselle henkilölle aiheutuvista kustannuksista yleisesti MAP-prosessissa (vrt. muut verovelvollisen/kansalaisen aloitteesta käynnistetyt prosessit).

20 §:ssä säädetään muutoksenhausta. Siinä **ei ole huomioitu, voiko riidanratkaisutoimikunnan päätöksestä hakemuksen käsiteltäväksi ottamisesta (tai sen ottamatta jättämisestä) valittaa**. Vastaavalla tavalla myös tästä tulee säätää, jos riidanratkaisutoimikunta päättäisi (jostain syystä) jättää hakemuksen käsittelemättä. Oletettavasti tämä päätös ei olisi valituskelpoinen

  - **Muutosesitys**: 20 §:ssä on otettava huomioon myös ko. riidanratkaisutoimikunnan päätös.

18 §:n 3 momentin kohta ”edellä mainitut menettelyt lopetetaan” on epäselvä. Viitataanko tällä ainoastaan 18 §:än menettelyyn (salassapito) vai laajemmin ko. lakiin? Oletettavasti ja johdonmukaisesti ymmärrettynä asiassa **viitattaneen koko lakiin,** ja ko. kohta on mahdollista asiassa selkeämmin todeta (esimerkiksi tässä laissa mainitut menettelyt).

Yksipuolisen päätöksen edellytyksenä on ensiksi se, että asia päätetään ottaa käsittelyyn, eli kyseessä on riita-asia, ja **asia voidaan ratkaista riidanratkaisumenettelyssä joko yksipuolisesti tai neuvottelujen avulla**. Huomionarvoista on myös yleinen käsitys siitä, että mm. yksipuoliset MAP-oikaisut tilastoidaan esimerkiksi OECD:n MAP-tilastoissa, eli **yksipuoliset oikaisutkin katsotaan osaksi MAP-menettelyä**. Riidanratkaisumenettelyssä asia voidaan ratkaista yksipuolisesti tai neuvottelujen kautta. Tätä näkökulmaa olisi asiassa perusteltua selkeyttää.

9. Huomatut kirjoitusvirheet

- 18 §:n 4 momentin alku ”asianomaiselle”.
- 15 §:n 4 momentin sana ”pidetään” korjataan ”pidentää” tai vaihtoehtoisesti selkeämmin ”jatkaa”.
- Kirjoitusvirheeksi luettaneen 16 §:n 7 momentin 395 päivää, joka lienee 365 päivää (yksi vuosi).

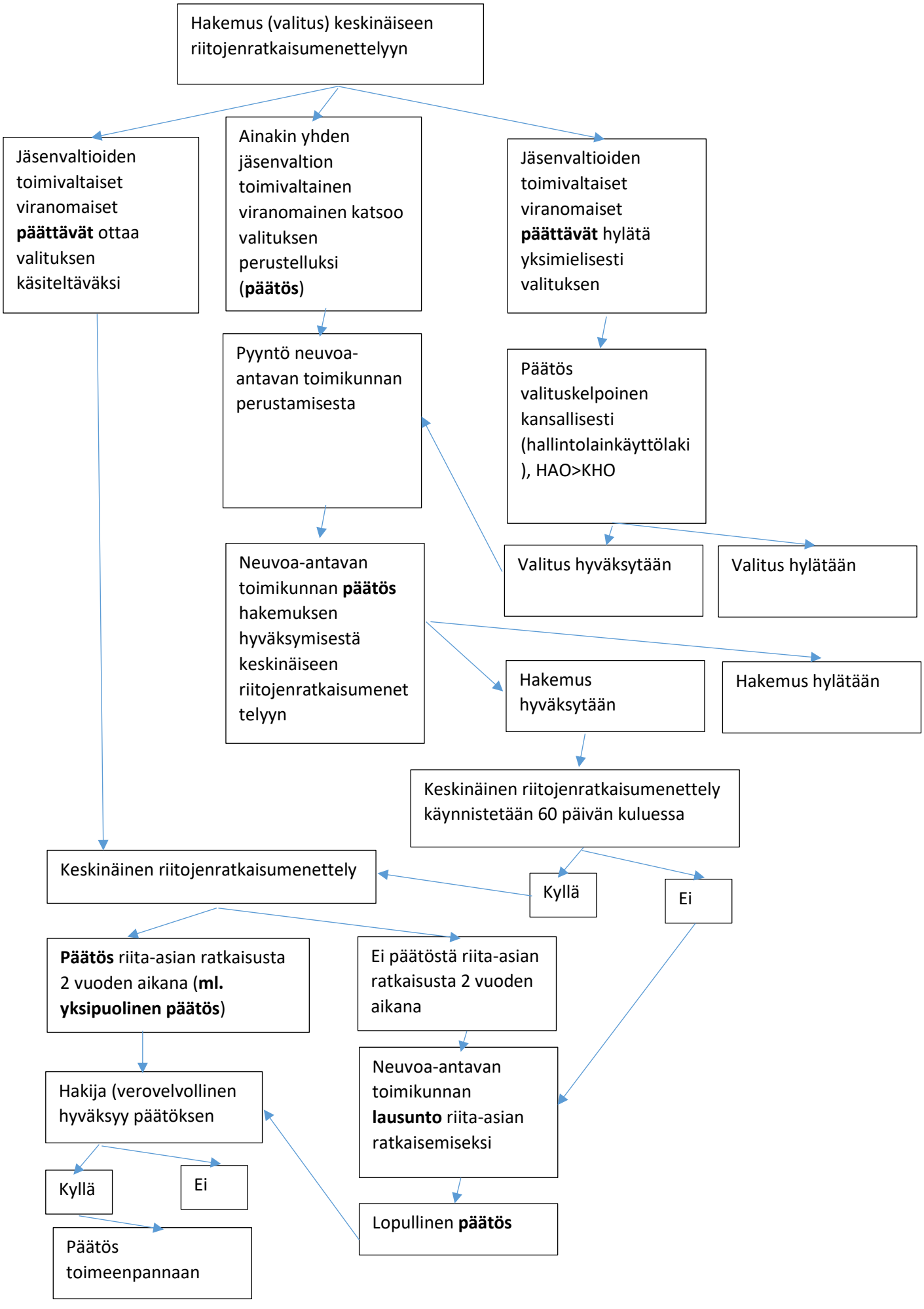
Helsingissä 6.1.2019

Mika Nissinen

Yliopisto-opettaja

Itä-Suomen yliopisto

Liite: Prosessikaavio riitojenratkaisudirektiivin mukaisesta menettelystä.


Hakemus (valitus) keskinäiseen riitojenratkaisumenettelyyn
Jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset **päättävät** ottaa valituksen käsiteltäväksi
Ainakin yhden jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen katsoo valituksen perustelluksi (**päätös**)
Jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset **päättävät** hylätä yksimielisesti valituksen
Pyyntö neuvoa-antavan toimikunnan perustamisesta
Päätös valituskelpoinen kansallisesti (hallintolainkäyttölaki), HAO>KHO
Neuvoa-antavan toimikunnan **päätös** hakemuksen hyväksymisestä keskinäiseen riitojenratkaisumenet telyyn
Valitus hyväksytään
Valitus hylätään
Hakemus hyväksytään
Hakemus hylätään
Keskinäinen riitojenratkaisumenettely käynnistetään 60 päivän kuluessa
Keskinäinen riitojenratkaisumenettely
Kyllä
Ei
Päätös riita-asian ratkaisusta 2 vuoden aikana (**ml. yksipuolinen päätös**)
Ei päätöstä riita-asian ratkaisusta 2 vuoden aikana
Hakija (verovelvollinen hyväksyy päätöksen
Neuvoa-antavan toimikunnan **lausunto** riita-asian ratkaisemiseksi
Kyllä
Ei
Lopullinen **päätös**
Päätös toimeenpannaan