

Asia: VN/18653/2025

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi digitaalisen alustatalouden toimijoiden tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla annetun lain sekä verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Suomen Asianajajat kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi digitaalisen alustatalouden toimijoiden tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla annetun lain sekä verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta ("HE-luonnos").

Yhtenä Suomen Asianajajien sääntömääräisenä tehtävänä on seurata oikeuskehitystä maassa ja lausuntoja antamalla sekä aloitteita tekemällä tarjota kokemuksensa yhteiskunnan käytettäväksi. Suomen Asianajajien oikeuspoliittisen työn lähtökohta on oikeusvaltion turvaaminen. Lausunnoissaan Suomen Asianajajat pyrkii painottamaan oikeusvaltioperiaatteen toteutumiseen, oikeusturvaan sekä oikeuden saavutettavuuteen, perus- ja ihmisoikeuksien sekä asianajajakunnan itsenäisyyden ja riippumattomuuden turvaamiseen liittyviä näkökulmia.

Pyydettyinä lausuntona Suomen Asianajajat esittää seuraavaa.

1 Johdanto

HE-luonnoksen taustalla on Suomen allekirjoittama OECD:n monenkeskinen sopimus automaattisesta tietojenvaihdosta digitaalisten alustojen kautta saaduista tuloista (niin sanottu DPI-sopimus). Ehdotetun sääntelyn tavoitteena on mahdollistaa Suomen osallistuminen sopimuksen piiriin kuuluvaan automaattiseen tietojenvaihtoon OECD:n kehittämien yhteisten raportoinnin mallisääntöjen mukaisesti.

Tavoite toteutetaan ehdotetuin muutoksin digitaalisen alustatalouden tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla annettuun lakiin ja verotusmenettelystä annettuun lakiin (jäljempänä "verotusmenettelylaki"), jotka sisältävät vuodesta 2023 alkaen sovelletut, DAC7-direktiiviin perustuvat ja sisällöltään pääasiassa vastaavat EU-jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa koskevat kansalliset säännökset. Tämän sääntelyhistorian vuoksi digitaalisen alustatalouden tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla annettu laki tunnetaan myös "DAC7-lakina", jota käytetään myös tässä lausunnossa.

Suomen Asianajajat pitää sääntelyn tavoitetta yleisesti ottaen kannatettavana. Verovilpin ehkäisy on tärkeä osa oikeudenmukaista ja toimivaa verojärjestelmää. Verojärjestelmän avoimuus ja toimiva tietojenvaihto jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välillä ovat tärkeitä välineitä näiden tavoitteiden edistämiseksi. Yhtenäinen menettely sekä EU:n jäsenvaltioissa että DPI-sopimusvaltioissa puolestaan vähentää tiedonantovelvollisiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa.

2 Verohallinnon määräyksenantovaltuutus ja suomen perustuslain asettamat rajoitukset lainsäädäntövallan siirtämiselle

2.1 HE-luonnoksessa ehdotettu lainsäädäntövallan siirtäminen Verohallinnolle

Suomen perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan viranomainen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä, eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu.

HE-luonnoksessa ehdotetaan DAC7-lain 1 §:ään säädettäväksi uusi 5 momentti, jonka mukaan Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä 1 luvun sovellettavista määritelmistä, 2 luvun mukaisten huolellisuusvelvoitteiden soveltamisesta ja 3 luvussa tarkoitetuista ilmoitettavista tiedoista. HE-luonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa lisäystä perustellaan seuraavasti:

"Näin Verohallinto voisi toteuttaa raportoitavien tietojen keräämis- ja ilmoittamismenettelyn tarkoituksenmukaisesti. Verohallinto voisi antaa tarkempia määräyksiä säännösten teknisestä sisällöstä ja ottaa ohjeistuksessaan huomioon muun muassa DPI-mallisääntöjen kommentaarin. Monenkeskisen DPI-sopimuksen mukainen tietojenvaihto perustuu DPI-mallisääntöjen, mukaan lukien sen kommentaarin, mukaisten raportointi- ja huolellisuusvelvoitteiden noudattamiseen. DAC7:ää koskevan hallituksen esityksen HE 225/2022 vp. mukaisesti DPI-mallisääntöjen kommentaareja voi hyödyntää DAC7:n tulkinnassa siinä laajuudessa kuin säännös vastaa direktiiviä."

HE-luonnos ei ota kantaa lainsäädäntövallan delegointiin lain säätämisyjärjestyksen kannalta arvioidessaan lakiehdotuksen suhdetta perustuslakiin. Suomen Asianajajien näkemyksen mukaan tällainen arvio olisi lisättävä hallituksen esitykseen ja muutenkin arvioitava, täyttääkö ehdotettu määräyksenantovaltuutus perustuslain 80 §:n 2 momentin asettamat edellytykset HE-luonnoksessa ehdotetulle DAC7-lain 1 §:n 5 momentin sisältämälle lainsäädäntövallan delegoinnille.

HE-luonnoksessa on toki varsin laajasti määritelty valtuutussäännöksessä mainittujen huolellisuus- ja tiedonantovelvoitteiden sisältö ja on myös selvää että kansallisella tasolla tultaneen tarvitsemaan tarkempaa sääntelyä eri tilanteissa. Kyseiset velvoitteet koskevat kuitenkin laajasti muita tahoja kuin verovelvollisia ja velvoitteiden tarkempi muokkaaminen voi aiheuttaa näille sekä käytännön vaikeuksia toimittaa tietoja että merkittäviä ja yllättäviä kustannuksia. Sen vuoksi tulisi tässä vaiheessa vielä tarkastella voidaanko kyseisistä asioista säätää laissa yksityiskohtaisemmin ja esitettyjä valtuutussääntöjä samalla rajata tarkemmin perustuslainmukaisuuden varmistamiseksi.

2.2 Ehdotetun delegointisäännöksen sisältö ja perustuslain vaatimus tarkkarajaisuudesta

Suomen Asianajajien näkemyksen mukaan erityisesti määräyksenantovaltuutus liittyen lain 1 luvun sisältämiin sovellettaviin määritelmiin on perustuslain 80 §:n 2 momentin kannalta ongelmallinen, siltä osin kun se voi johtaa lain sisältämien määritelmien muuttumiseen. Laissa sovellettavat määritelmät kuuluvat laista johtuvien velvollisuuksien ydinsisältöön ja siten lähtökohtaisesti lainsäätäjälle. Määritelmien täsmentäminen delegoidulla määräyksenantovaltuutuksella voi vaikuttaa merkittävästi lain soveltamiseen eikä se näin ollen täyttäne perustuslain edellytystä tarkkarajaisuudesta.

On myös huomattava, että ehdotetussa säännöksessä lainsäädäntövallan delegoinnin tapa poikkeaa olennaisesti siitä, miten se on toteutettu sivullisten yleisen tiedonantovelvollisuuden osalta verotusmenettelylaissa. Verotusmenettelylain asettama tiedonantovelvollisuus on lähtökohtaisesti määritelty laissa ennakolta laajaksi, jota Verohallinnon päätöksellä rajoitetaan. Verotusmenettelylaissa asetettujen sivullisten tiedonantovelvollisuuksien osalta on yleisesti todettu, että Verohallinnon määräykset eivät voi laajentaa annettavien tietojen piiriä siitä, mitä lailla on säädetty (ks. esim. Räbinä: Verotusmenettely ja muutoksenhaku, s. 608 ja Äimä: Verotustiedot: Tietojen hankkiminen ja käyttö Suomen oikeudessa sekä kansainvälinen verotustietojenvaihto.). Nyt ehdotetun säännöksen osalta määritelmien täsmentäminen voi myös mahdollisesti laajentaa tiedonantovelvollisten piiriä.

Suomen Asianajajien näkemyksen mukaan DAC7-lakiin ehdotettua säännöstä olisi edellä mainittujen seikkojen vuoksi täsmennettävä, jotta se täyttäisi perustuslaissa asetetut edellytykset lainsäädäntövallan delegoinnille. Määräyksenantovaltuutus olisi myös suositeltavaa saattaa eduskunnan perustuslakivaliokunnan tarkasteltavaksi.

2.3 OECD:n kommentaari ja delegoinnin tarkkarajaisuus

HE-luonnoksen säännöskohtaisista perusteluissa esitetään tavoite siitä, että Verohallinnon määräyksiin voitaisiin täsmentää säännösten teknistä sisältöä muun muassa OECD:n julkaiseman DPI-sopimuksen kommentaarin sisällöllä. Kommentaarin mahdollisten päivitysten päätyminen osaksi Suomen sisäistä lainsäädäntöä viranomaistasoisella määräyksellä ilman lainsäätäjän nimenomaisia toimia johtaisi kuitenkin lainsäädäntövallan delegoimiseen viranomaiselle ennalta määrittämättömässä laajuudessa. Ehdotetun säännöksen varsinaisen sanamuodon lisäksi myös mainittu tavoite on siten Suomen Asianajajien näkemyksen mukaan ristiriidassa edellä mainitun tarkkarajaisuusvaatimuksen kanssa.

Suomen Asianajajat korostaa, että OECD:n julkaisema DPI-sopimuksen kommentaari voidaan ottaa HE-luonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa esitetysti huomioon lainsäädännön tulkintalähteenä. Näin on myös siirtohinnoittelua koskevia asioita koskevassa korkeimman hallinto-oikeuden vakiintuneessa ratkaisukäytännössä vastaavasti vahvistettu, minkä lisäksi OECD:n kommentaarin asemaa tulkintalähteenä on asianmukaisesti käsitelty aiemmin muun muassa DAC7-lain säätämistä koskevassa alkuperäisessä hallituksen esityksessä HE 225/2022 vp. sekä esimerkiksi suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaa lainsäädäntöä (ns. Pillar II) koskevassa hallituksen esityksessä HE 77/2023 vp. Jälkimmäisen osalta on erityisen huomioarvoista, että kyseisessä hallituksen esityksessä on nimenomaisesti todettu, että GloBe-komentaarin hallinnollisen ohjeistuksen vaatimusten noudattaminen implementaatio voi edellyttää lainsäädäntötoimia, eikä sääntelykokonaisuuteen siten kuulu määräyksenantovaltuutusta vastaavassa laajuudessa.

HE-luonnoksen säännöskohtaisia perusteluita olisi Suomen Asianajajien näkemyksen mukaan korjattava siten, että viittaukset OECD:n julkaiseman DPI-sopimuksen kommentaarin käyttämiseen DAC7-lain täsmentämiseen myöhemmin annettavien viranomaismääräysten nojalla poistettaisiin.

Hallituksen esitykseen voidaan ottaa maininta kommentaarista mahdollisena voimassa olevan lain tulkintalähteenä KHO:n ratkaisusta ilmenevin rajauksin ja edellytyksin. Lisäksi Verohallinnon toimivaltaan kuuluu mahdollisuus julkaista aineellista lainsäädäntöä koskevia menettelyohjeita. Verohallinnon julkaisemilla ohjeilla ei kuitenkaan ole samaa asemaa suoraan kaikkia velvoittavana oikeutena kuin lainsäätäjän delegoimalla määräyksenantovaltuutuksella, jolloin esimerkiksi tuomioistuimet eivät ole harkinnassaan lähtökohtaisesti sidottuja viranomaisen antamiin ohjeisiin, toisin kuin kyse olisi nimenomaisesti delegoidun lainsäädäntövallan nojalla annettujen määräysten osalta.

3 Säännösten kiertäminen ja sivullisilmoittajan oikeusturva

3.1 HE-luonnoksessa ehdotettu yleinen sääntelyn kiertämistä koskeva uusi 18 a §

HE-luonnoksessa ehdotetaan DAC7-lakiin säädettäväksi uusi 18 a §, jonka mukaan jos alustaoperaattori tai myyjä on ottanut käyttöön menettelytapoja, joilla pyritään kiertämään huolellisuusmenettelyjä, tietojen ilmoittamisvelvoitteita tai rekisteröitymisvelvoitetta, alustaoperaattori on niistä huolimatta katsottava raportoivaksi alustaoperaattoriksi ja myyjä raportoitavaksi myyjäksi.

HE-luonnoksen säännöskohtaisten perusteluiden mukaan säännös lisättäisiin DAC7-lakiin, koska verotusmenettelylain veron kiertämistä koskeva 28 § soveltuu vain verotuksen toimittamiseen eikä siten DAC7-lain mukaisten huolellisuusmenettelyiden ja tietojen ilmoittamisvelvoitteiden noudattamisen valvontaan. Lisäksi perusteluissa todetaan, että DPI-mallisäännöissä edellytetään, että sopimusvaltiot ottavat käyttöön säännöt ja hallinnolliset menettelyt varmistaakseen ehdotetun sääntelyn mukaisten huolellisuus- ja raportointivelvoitteiden tehokkaan täytäntöönpanon ja noudattamisen. Vastaava vaatimus sisältyy myös DAC7-direktiiviin.

Edellä selostetun perusteella ehdotetun säännöksen tavoitteena on ilmeisesti estää DAC7-lain sääntelyn kiertämistä. Suomen Asianajajat ei pysty arvioimaan miltä osin sääntelyn kiertämistä on havaittu eikä asiaa käsitellä myöskään hallituksen esityksessä. Sikäli kun ilmiö on todellinen, pitää Suomen Asianajajat kuitenkin mainitun kaltaisen säännöksen ottamista ehdotettuun sääntelyyn perusteltuna. Suomen Asianajajat ehdottaa kuitenkin, että vaikka nyt ehdotettu säännös ilmeisesti perustuukin VML 17 c §:n 2 momentin olemassa olevaan säädökseen, ehdotettua säännöstä samalla muutettaisiin paremmin vastaamaan verotusmenettelylain 28 §:n yleistä veron kiertämissäännöstä.

3.2 Ehdotettu säännös ei turvaa sivullisilmoittajan oikeusturvaa

HE-luonnoksessa ei oteta kantaa esitetyn lakipykälän suhteesta rikosoikeudessa sovellettavaan itsekriminointisuojaan, joka voisi ajankohtaistua pykälän säätämisen myötä, jos sen tarkoittama järjestely ja tiedonantovelvollisen osallisuus siihen myös täyttäisi rikoksen tunnusmerkkejä. Asia vaatii ainakin perusteellisen pohdinnan lakimuutosesityksen esitöissä ja mahdollisesti myös perustuslakivaliokunnan tarkastelun ennen lain säätämistä.

HE-luonnoksessa ehdotettu DAC7-lain uusi 18 a § ei ei myöskään sisällä vastaavaa ilmeisyysvaatimusta kuin mikä sisältyy verotusmenettelylain 28 §:n 2 momenttiin. Tältä osin ehdotettu säännös vastaa edellä mainittua VML 17 c §:n 2 momenttia. Kyseisen säännöksen säätämisen yhteydessä annettu hallituksen esitys ei sisällä tarkempia perusteluita kyseisen säännöksen VML 28 §:stä poikkeavalle muotoilulle.

Ilmeisyysvaatimusta on verotusmenettelylain 28 §:ää koskevassa käytännössä vakiintuneesti tulkittu niin, että se asettaa säännöksen soveltamiskynnyksen ja sitä koskevan näyttökynnyksen tavanomaista korkeammalle. Koska sääntelyn kiertämistä koskevat tilanteet monesti ovat niin sanottuja rajatapauksia, olisi laista johtuvien velvollisuuksien ennakoitavuuden kannalta tärkeää, että myös DAC7-lain kiertämistä koskeva säännös sisältäisi vastaavan vaatimuksen korkeasta soveltamiskynnyksestä.

Lisäksi verotusmenettelylain 28 §:n 2 momentin mukaan kyseisen säännöksen 1 momentin mahdollisessa soveltamistilanteessa on verotusta toimitettaessa myös huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Vastaavia menettelysäännöksiä ei sisälly nyt ehdotettuun uuteen DAC7-lain 18 a §:ään, eikä säännöksen perusteella tiedonantovelvolliseksi katsotulle taholle näin ollen ilmeisesti lähtökohtaisesti ole tarkoitettu antaa vastaavaa oikeussuojaa, koska verotusmenettelylain 26 §:n 3 momentissa säädetty yleinen oikeus tulla kuulluksi koskee vain verovelvollisia eikä tiedonantovelvollisia. Ottaen huomioon tiedonantovelvollisuudesta ja varsinkin sen laiminlyönnistä mahdollisesti seuraavat varsin mittavat velvoitteet ja niistä seuraavat kustannukset, olisi tiedonantovelvollisten oikeusturvaa Suomen Asianajajien näkemyksen mukaan näiltä osin parannettava.

Suomen Asianajajat myös korostaa sitä, että tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti voi johtaa verotusmenettelylain 22 §:n mukaisten laiminlyöntimaksun määräämiseen. Laiminlyöntimaksussa on kyse hallinnollisesta sanktiosta. Myös hallinnollisia sanktioita koskee Suomen perustuslain 8 §:n perusoikeutena sisältävä rikosoikeudellinen legaliteettiperiaate. Siltä osin, kuin ehdotettu DAC7-lain 18 a § voi johtaa laiminlyöntimaksun määräämiseen, tulisi senkin olla riittävän tarkkarajainen, jotta sen voidaan katsoa täyttävän rikosoikeudellisen legaliteettiperiaatteen mukaisen vaatimuksen siitä, että vain tekohetkellä laissa rangaistavaksi säädetty teko voi johtaa rangaistukseen.

3.3 Suomen Asianajajien muutosehdotus

Edellä esitetyt seikat huomioiden Suomen Asianajajat ehdottaa, että hallituksen esityksessä ehdotettavaan uuteen DAC7-lain 18 a §:ään lisätään 2 momentti, joka kuuluisi esimerkiksi seuraavasti:

"Jos on ilmeistä, että alustaoperaattoria tai myyjää koskevat velvoitteet olisi asetettava 1 momentissa tarkoitetulla tavalla, on näin meneteltäessä huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava kyseiselle alustaoperaattorille tai myyjälle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli alustaoperaattori tai myyjä ei tällöin esitä selvitystä siitä, että menettelytavat vastaavat asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta taikka ettei alustaoperaattori tai myyjä ole ottanut menettelytapoja käyttöön ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että

huolellisuusmenettelyjä, tietojen ilmoittamisvelvoitteita tai rekisteröitymisvelvollisuutta kierrettäisiin, on meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla."

Enne Heidi
Suomen Asianajajat