

Asia: VN/18104/2024

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi raportoivien kryptovarapalvelun tarjoajien tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla ja eräiden lakien muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Suomen Asianajajat kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi raportoivien kryptovarapalvelun tarjoajien tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla ja eräiden lakien muuttamisesta (jäljempänä "HE-luonnos").

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. Pyydettyä lausuntona Suomen Asianajajat esittää seuraavaa.

1 JOHDANTO JA YLEISTÄ

Lausunnon tarkoittamat lakiehdotukset perustuvat hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annettuun direktiiviin eli virka-apudirektiiviin tehtyyn muutokseen. Direktiivimuutos laajentaa EU-maiden välisen automaattisen tietojenvaihdon kryptovarapalvelun tarjoajien ilmoittamiin tietoihin. Muutos sisältää lisäksi täsmennyksiä olemassa oleviin finanssitilitietojen raportoinnin määräyksiin sekä rajauksen palvelun tarjoajan velvollisuuksiin raportoitavista rajat ylittävistä järjestelyistä. Direktiivimuutoksen täytäntöön panevien säädösten lisäksi esitykseen sisältyy ehdotus lainsäädäntömuutoksista kryptovaratietojen vaihdon mahdollistamiseksi myös muiden kuin EU-

maiden kanssa OECD:n kryptovarajien raportointikehyksen mukaisesti sekä ehdotus direktiiviä laajemmasta kryptovarapalvelun tarjoajien velvollisuudesta ilmoittaa luovutusvoittoverotukseen liittyviä tietoja. Lisäksi HE-luonnoksessa esitetään asiaan liittyviä muutoksia verotusmenettelystä annettuun lakiin ja tuloverolakiin.

Suomen Asianajajat pitää sääntelyn tavoitetta yleisesti ottaen kannatettavana. Verovilpin ehkäisy on tärkeä osa oikeudenmukaista ja toimivaa verojärjestelmää ja HE-luonnoksessa todetusti näihin ulkomailla usein toteutettuihin sijoitusmuotoihin liittyy Suomessakin merkittävää verovajetta puutteellisten veroilmoitusten johdosta. Verojärjestelmän avoimuus ja toimiva tietojenvaihto jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välillä ovat tärkeitä välineitä näiden tavoitteiden edistämiseksi. Yhtenäinen menettely sekä EU:n jäsenvaltioissa että DPI- ja OECD-sopimusvaltioissa puolestaan vähentää tiedonantovelvollisiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa.

Suomen Asianajajilla ei ole lausuttavaa HE-luonnoksesta yleisellä tasolla. Vaikeat asiat on esitetty niin selkeästi kuin on mahdollista, ottaen huomioon että teksti perustuu DAC-8 direktiiviin ja sen määritelmätiiviiseen esittämistapaan.

Suomen Asianajajien kommentit liittyvät HE-luonnoksen lakiluonnoksiin laeiksi raportoivien kryptovarapalvelun tarjoajien tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalta sekä raportoivien finanssilaitosten tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalta sisältyviin määräyksenantovaltuutuksiin verohallinnolle sekä verotusmenettelylain muutosluonnokseen sisältyvään tiedonantovelvollisuuden laajentamisesitykseen.

2 VEROHALLINNON MÄÄRÄYKSENANTOVALTUUTUS JA SUOMEN PERUSTUSLAIN ASETTAMAT RAJOITUKSET LAINDÄÄSÄNTÖVALLAN SIIRTÄMISELLE

Lakiluonnoksen raportoivien kryptovarapalvelun tarjoajien tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalta 1 §:ään sisältyy valtuutus verohallinnolle antaa tarkempia määräyksiä 2 luvun sovellettavista määritelmistä, 3 luvun mukaisten huolellisuusvelvoitteiden soveltamisesta, 4 luvussa tarkoitetuista ilmoitettavista tiedoista ja 5 luvussa tarkoitetuista erityisistä velvoitteista tai rajoittaa 48 §:ssä tarkoitettua kryptovarajien luovutuksista ja tulotapahtumista ilmoitettavia tietoja. Vastaava valtuutussäännös sisältyy lakiluonnoksen raportoivien finanssilaitosten tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalta 1 §:ään.

Suomen perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan viranomaisen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määräytyistä 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.

Molemmissa lakiesityksissä on toki varsin laajasti määritelty valtuutussäännöksessä mainittujen huolellisuus- ja tiedonantovelvoitteiden sisällöt 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 esitettystä valtuutussääntöjä samalla rajata tarkemmin perustuslainmukaisuuden varmistamiseksi.

HE-luonnos ei ota kantaa lainsäädäntövallan delegointiin lain säätämisjärjestyksen kannalta arvioidessaan lakiehdotuksen suhdetta perustuslakiin. Suomen Asianajajien näkemyksen mukaan tällainen arvio olisi lisättävä hallituksen esitykseen.

Suomen Asianajajien käsityksen mukaan erityisesti määräyksenantovaltuutus liittyen molempien edellä mainittujen lakiesitysten sisältämiin sovellettaviin määritelmiin (ensiksi mainitun 2 luku ja jälkimmäisen 1 luku) on perustuslain 80 §:n 2 momentin kannalta ongelmallinen, sen voidessa johtaa lain sisältämien määritelmien muuttumiseen. 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 tarkkarajaisuusedellytystä.

On myös huomattava, että toisin kuin HE-luonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa on mainittu, ehdotetussa säännöksessä lainsäädäntövallan delegoinnin tapa poikkeaa olennaisesti siitä, miten se aikaisemmin 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. [ALAVIITE] Nyt ehdotetun säännöksen osalta määritelmien täsmentäminen voi myös mahdollisesti laajentaa tiedonantovelvollisten piiriä.

Suomen Asianajajien käsityksen mukaan edellä mainittuja valtuutussäännöstöjä olisi täsmennettävä, jotta ne täyttäisivät perustuslaissa asetetut edellytykset lainsäädäntövallan delegoinnille. Määräyksenantovaltuutus olisi myös suositeltavaa saattaa eduskunnan perustuslakivaliokunnan tarkasteltavaksi.

[ALAVIITE: Ks. Esim. Räbinä: Verotusmenettely ja muutoksenhaku, s. 608 ja Äimä: Verotustiedot: Tietojen hankkiminen ja käyttö Suomen oikeudessa sekä kansainvälinen verotustietojenvaihto.]

3 SÄÄNNÖSTEN KIERTÄMINEN JA SIVULLISILMOITTAJAN OIKEUSTURVA, JOHTUEN EHDOTETUSTA UUDESTA 28 a §:STÄ

HE-luonnoksessa ehdotetaan verotusmenettelylakiin säädettäväksi uusi 28 a § tiedonantovelvollisuuteen liittyen velvoitteiden kiertämiseen, jonka mukaan:

Henkilö, joka suunnittelee, markkinoi, organisoii tai tuo saataville järjestelyn, on tiedonantovelvollinen ja velvollinen suorittamaan 3 luvussa säädetyt ilmoittamis-, huolellisuus- tai muut velvoitteet, jos:

1) jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta; tai

2) henkilö tai ilmoitettava sivullinen suorittaa sellaisia toimenpiteitä, joiden seurauksena 3 luvussa tarkoitettuja tietoja jää ilmoittamatta tai henkilö välttää ilmoitusvelvollisuuden, ja tämän voidaan olosuhteet huomioon ottaen katsoa olleen menettelyn pääasiallinen syy.

Sen lisäksi, mitä 1 momentin 1 kohdassa säädetään, henkilön on 3 luvun mukaista velvoitetta täyttäessään meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa.

Suomen Asianajajat toteaa ensinnäkin että pykäläehdotuksen viimeinen momentti on epäselvästi kirjoitettu ja tulisi kirjoittaa selvemmin auki.

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 uusi verotusmenettelylain 28 a §:n 1 momentin 1 kohta ei myöskään sisällä vastaavaa ilmeisyysvaatimusta kuin mikä sisältyy verotusmenettelylain 28 §:n 2 momenttiin. HE-luonnos ei sisällä tarkempia perusteluja 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 nyt esitetty lain kiertämistä koskeva ilmoittamissäännös sisältäisi vastaavan vaatimuksen korkeasta soveltamiskynnyksestä.

Lisäksi verotusmenettelylain 28 §:n 2 momentin mukaan on verotusta toimitettaessa 1 momentin mahdollisessa soveltamistilanteessa 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 ilmoittamispykälään, eikä säännöksen perusteella tiedonantovelvolliseksi katsotulle taholle näin ollen anneta 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 kustannukset, olisi Suomen Asianajajien näkemyksen mukaan tiedonantovelvollisten oikeusturvaa näiltä osin parannettava.

Suomen Asianajajat korostaa vielä sitä, että tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti voi johtaa verotusmenettelylain 22 §:n mukaisten laiminlyöntimaksujen määräämiseen. Laiminlyöntimaksussa on kyse hallinnollisesta sanktiosta. Myös hallinnollisia sanktioita koskee Suomen perustuslain 8 §:ssä perusoikeutena säädetty rikosoikeudellinen legaliteettiperiaate. Siltä osin, kuin ehdotettu 28 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.

Enne Heidi
Suomen Asianajajat