

LAUSUNTO

10.5.2023

VN/30930/2022
VN/30930/2022-OM-58Työ- ja elinkeinoministeriö
Johtava asiantuntija Timo Kaisanlahti

Oikeusministeriön lausunto hallituksen esitysluonnoksesta kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) täytäntöön panemiseksi

1. Yleistä

Oikeusministeriö (jäljempänä myös ministeriö) kiittää mahdollisuudesta lausua esitysluonnoksen johdosta. Oikeusministeriön käsityksen mukaan kyseessä voi olla vaikutuksiltaan yksi mittavimmista kirjanpitolain (1336/1997, KPL) raportointisäännösten ja tilintarkastuslain (1141/2015, TTL) varmennussäännösten uudistuksista tällä vuosikymmenellä, ja tästä johtuen uudistuksen valmistelussa on perusteltua olla huolellinen. Säännösten tavoitteena on parantaa tällaisten tietojen läpinäkyvyyttä säännösten soveltamisalaan kuuluvissa yrityksissä, mahdollisesti laajemminkin yritysten arvoketjussa. Ministeriön mukaan uudistus on yleisesti ottaen kannatettava ja myös välttämätön kestävyysraportointidirektiivin täytäntöön panemiseksi. Tämän lisäksi on hyvä muistaa, että lainsäädännön vaatimusten täyttämisen lisäksi kestävyysedistämiseen aidosti sitoutuneiden yritysten on ensin tunnistettava itselleen liiketoiminnan kannalta olennaiset kestävyysasiat ja -tavoitteet, joiden toteutumisen astetta voidaan arvioida raportoinnin tuloksia vasten. Näissä yrityksissä kestävyysraportointia ei tehdä sen itsensä vuoksi, vaan sen avulla voidaan parantaa ja tehostaa yrityksen liiketoimintaa ja sen hyväksyttävyyttä.

Oikeusministeriö kiinnittää yleistä huomiota valtiosääntöoikeudellisten näkökulmien nykyistä laajempaan käsittelyyn perusteluissa sekä säännösten osalta olennaiseen, joskin pitkälti teknisluonteiseen, jatkovalmistelun tarpeeseen. Lisäksi ministeriö esittää yleisiä säädöksiin liittyviä havaintoja. Erityisesti ministeriö esittää oman vastuualueensa osalta eräitä osakeyhtiölakia, osuuskuntalakia ja rikoslakia koskevia huomioita.

2. Perusteluita koskevat keskeiset havainnot

Yleisesti perusteluista

Oikeusministeriö kiittää sitä, että esitys on tiivis, mutta säännöskohtaisia perusteluita on mahdollista ja tarpeellistakin paikoin täydentää yleisten hallituksen esityksen antamisen tavoitteiden huomioon ottamiseksi. Säännöskohtaiset perustelut ovat merkittävimpiä lain tulkintaa ja soveltamista ohjaavia

Postiosoite
Postadress
Postal Address
Oikeusministeriö

Käyntiosoite
Besöksadress
Office

Puhelin
Telefon
Telephone

Faksi
Fax
Fax

s-posti, internet
e-post, internet
e-mail, internet

PL 25
00023 Valtioneuvosto

Eteläesplanadi 10
Helsinki

0295 16001
+358 295 16001

09 1606 7730
+358 9 1606 7730

kirjaamo.om@gov.fi
oikeusministerio.fi

oikeuslähteitä. Tämän vuoksi on selkeästi selostettava lakiehdotukseen sisältyvien yksittäisten säännösten merkitys, muun muassa se, minkälaista muutosta vallitsevaan oikeustilaan ne merkitsevät. Lisäksi perusteluissa on selvitettävä sellaiset lakitekstissä käytetyt käsitteet ja sanonnat, jotka eivät ole tunnettuja yleiskielessä tai joiden merkitys poikkeaa siitä, mikä se yleiskielessä on. Tällaisia uusia käsitteitä ja sanontoja sisältyy esitykseen useita, koska kyse on pääosin uudesta raportointikokonaisuudesta kansallisessa lainsäädännössä.

Ministeriö kiinnittää lisäksi huomiota EU-oikeuden täytäntöönpanoon liittyviin perusteluihin. EU-oikeuden velvoitteista johtuvien ehdotusten osalta perusteluista tulee käydä ilmi, millainen on kansallinen liikkumavara velvoitetta toteutettaessa.

Voimaantuloa koskevista perusteluista

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että perusteluissa voimaantuloa ja siirtymäsäännöksiä on käsitelty käytännössä vain kirjanpitolain osalta. On kuitenkin huomattava, että myös tilintarkastuslain osalta ehdotetaan tavanomaista kattavampia siirtymäsäännöksiä.

Lisäksi esityksen pääasiallisessa sisällössä (HE:n etusivu) olisi hyvä olla maininta siitä, että hallituksen kirjanpitolakiin ehdotetut velvoitteet tulevat asteittain alkuvaihetta laajemmin sovellettaviksi tulevina vuosina. Samoin tilintarkastuslakiin ehdotetuista soveltamissäännöksistä voisi olla maininta, joka arvioidaan jatkovalmistelussa riittäväksi.

Rikosoikeudellisista perusteluista

Esitysluonnoksessa perustellaan rikosoikeudellisten rangaistussäännösten tarvetta (s. 17). Oikeusministeriön mukaan tämän tyyppistä perustelua voidaan sinänsä pitää mahdollisena. Perustelut jäävät kuitenkin varsin suppeiksi ja yleisluonteisiksi, kun otetaan huomioon myös ehdotettujen rikoslain 30 luvun rangaistussäännösten soveltamisalan laajuus ja edellytys rikoslainsäädännön käytön viimesijaisuudesta.

Oikeusministeriö katsoo, että esityksen jatkovalmistelussa tulisi vielä arvioida uusien rangaistussäännösten välttämättömyyttä yksilöidymmin. Huomioon olisi syytä ottaa muut kuin rikosoikeudelliset keinot, kuten hallinnolliset seuraamukset, ja niiden riittävyys eri tyyppisten lainsäädäntöä rikkovien tekojen kannalta. Lisäksi tulisi esittää arvio mahdollisesti ehdotettavan rangaistusasteikon oikeasuhtaisuudesta. Tässä yhteydessä voisi olla aiheellista arvioida muun muassa vielä sitä, ovatko rangaistavaksi ehdotettavat teot riittävän vahingollisia, vaarallisia ja muuten moitittavia, että ne on rangaistusasteikoltaan perusteltua rinnastaa kirjanpitorikoksiin esitysluonnoksessa ehdotetulla tavalla. Myös tällaisten uusien tapausten taloudellisia vaikutuksia tuomioistuinten toimintaan olisi perusteltua arvioida.

Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys sekä alemmanasteiset EU-säädökset

Oikeusministeriö toteaa, että esitysluonnoksen säätämisjärjestysperustelut ovat hyvin puutteelliset ja keskeneräiset, mikä on vaikeuttanut esitysluonnoksen arviointia. Säätämisjärjestysperusteluissa on keskeistä tunnistaa, mikä Suomen perustuslain säännösten kannalta (erityisesti PL 8, 18, 21 ja 80 §) ehdotus on merkityksellinen, sekä arvioida ehdotettujen säännösten suhdetta näihin perustuslakivaliokunnan relevantin lausuntokäytännön valossa.

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että esitysluonnoksen liitteinä on kaksi ministeriöasetusta. Jatkovalmistelussa on arvioitava tarkemmin näiden asetusten suhdetta PL 80 § 1 momenttiin.

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota myös siihen, että ehdotetun KPL 7 luvun 22 §:n 5 momentin mukaan rekisteriviranomainen voi kaupparekisterilakiin perustuvan päätöksensä nojalla määrätä digitaalisten asiakirjojen merkintätavasta samoin kuin vastaanottamismenettelyistä, joita yrityksen on noudatettava. Oikeusministeriön mukaan rekisteriviranomaiselle annettavat toimivaltasäännökset on käsiteltävä perusteluiden lopussa sekä huomioitava myös suhdetta perustuslakiin käsittelevässä luvussa (vrt. PL 80 § 2 momentti). Valtuuden antamista koskevan arvioinnin osalta on kiinnitettävä erityistä huomiota perustuslaissa säädettyihin edellytyksiin, joita ovat ”määrätyt asiat”, ”erityiset syyt” ja ”täsmällisesti rajattu soveltamisala”. Perustuslain säännöksessä tarkoitettuihin verraten tiukoin edellytyksin korostetaankin muulle viranomaiselle annettavan valtuuden poikkeuksellisuutta.

Lisäksi oikeusministeriö toteaa, että esitysluonnoksen useissa kohdissa tietyn lain säännöksiä täydennetään komission delegoiduilla säädöksillä. EU:n toimintatavoille tavanomaisella tavalla tässäkin

hankkeessa niiden valmistelu komissiossa on edelleen kesken. Oikeusministeriön näkemyksen mukaan kokonaiskuvan antamiseksi perusteluissa tulisi kuitenkin pyrkiä selvittämään ja tekemään selkoa alemmanasteisten EU-säädöskokonaisuuksien pääasiallisesta sisällöstä siinä määrin, kuin se on mahdollista esimerkiksi julkisesti saatavilla olevien luonnosten avulla.

3. Pykälää koskevat keskeiset havainnot

Laki kirjanpitolain muuttamisesta

KPL 7 luvun 1 §: Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että kestävyysraportointivelvollisista yrityksistä käytetään ehdotetuissa pykälissä vaihtelevia ilmauksia. Eräs yleinen ilmaisu vaikuttaa olevan yritys (ilman lisämääritteitä), jolla ehdotetun 7 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan tarkoitetaan osakeyhtiöitä ja osuuskuntia sekä muita tilinpäätösdirektiivin soveltamisalaan kuuluvia oikeushenkilöitä (ilman lisäehtoja). Näin yleinen määritelmä voi johtaa lain soveltajaa harhaan.¹ Ministeriö ehdottaa harkittavaksi, että KPL 7 luvun 1 tai 2:ssä määriteltäisiin (*kestävyys*)raportointivelvollinen (tai muu vastaava kuvaava käsite), joka sidotaan samassa virkkeessä soveltamisalan ehtoihin ja jota käytetään sitä johdonmukaisesti tässä laissa ja muissa keskeisissä laeissa. Muissa yksittäisissä säännöksissä voitaisiin tarvittaessa täsmentää soveltamista viittaamalla määritelmäsäännöksen tietyssä momentissa tarkoitettuun raportointivelvolliseen, esimerkiksi jos halutaan rajata tietyn säännöksen soveltamista muuhun kuin pääsäännön mukaiseen raportointivelvolliseen pörssiyritykseen.

KPL 7 luku 2 §: Pykälässä säädetään määritelmistä. Kuitenkaan muissa luvun pykälissä tai muissa laeissa ei välttämättä käytetä kaikilta osin johdonmukaisesti täsmälleen samaa määritelmää tietyistä asiasta puhuttaessa. Oikeiden määritelmien johdonmukainen käyttäminen on syytä tarkistaa jatkovalmistelussa.

Luvun säännösten lukemisen helpottamiseksi oikeusministeriö kehottaa harkitsemaan seuraavien määritelmien lisäämistä säännösten luettavuuden parantamiseksi:

- tiedonantovelvollisuusasetus, vrt. 18 §, 20 § 1 mom. ja 21 § 1 mom.;
- komission delegoitu asetus, vrt. 21 § 1 mom. ja 22 § 5 mom.

KPL 7 luku 4 ja 7 §: Oikeusministeriö pitää edelleen jossain määrin ongelmallisena, että kestävyysraportointidirektiivin mukaisten kansallisten säännösten nojalla on osaksi raportoitava seikoista, joiden osalta ei ole varsinaisesta toimintavelvollisuudesta säädettyjä säännöksiä kansallisessa aineellisessa yhtiö- tai yhteisöoikeudessa. Esimerkiksi ehdotetun 7 luvun 4 §:n 1 momentin 6 kohdan nojalla kestävyysraportissa on oltava kuvaus sidosryhmien huomioimisesta liiketoimintamallissa ja -strategiassa taikka luvun 7 §:n nojalla asianmukaista huolellisuutta koskevista menettelyistä, jotka ulotettaisiin liikesuhteisiin tai toimitusketjuihin; tällaisia ei Suomessa vahvasti velvoittavassa merkityksessä edellytetä esim. osakeyhtiölaissa tai osuuskuntalaissa. Sidosryhmien huomioimisen osalta yhtiö- tai yhteisölaeissa nojaututaan johdon yleiseen huolellisuusvelvollisuuteen ja yrityksen toiminnan tarkoituksen toteuttamiseen, eikä yritysvastuudirektiiviehdotuksessa tarkoitettuun asianmukaisesta huolellisuusvelvollisuudesta ole aineellisia säännöksiä. Sellaisia velvollisuuksia ei myöskään tässä esitysluonnoksessa perustellusta syystä ehdoteta. Tässä tarkoitetuista aineellisista velvollisuuksista käydään vasta keskustelua EU:ssa, eikä näiden toteutumisesta nyt raportoinnin osalta ehdotetussa muodossa ole varmuutta. Riski epäjohdonmukaisista säännöksistä on edelleen olemassa. Toisaalta, direktiivin säännöstä ei voida olla panematta täytäntöönkään. Ennen kuin aineelliset perusvelvollisuuksia koskevat säännökset ovat voimassa, tietojenantamisen laajuus tai varmentamisen aste ei voi kuitenkaan olla kovin mittavaa eikä syyte- tai etenkin rankaisemisen kynnys kovin matalalla. Tällaiset seikat on syytä jatkovalmistelussa tuoda tältä ja muilta vastaavilta osin esiin perusteluissa, sillä niillä voi olla vaikutusta seuraamusharkinnassa ottaen huomioon, että raportoinnin tai varmentamisen laiminlyönnistä ehdotetaan säädettäväksi melko vakava seuraamus, jopa rikosoikeudellinen rangaistus.

KPL 7 luku 12 §: Pykälän otsikko on perusteltua täsmentää pykälän sisältöä vastaavasti. Otsikosta olisi hyvä ilmetä, että poikkeus koskee tilannetta, jossa vaadittu tieto puuttuu.

¹ Toisaalta esim. KPL 7 luvun 3 §:n johdantokappaleessa on toistettu osa 1 §:n 1 momentista (viittaamatta siihen), jolloin jää epäselväksi, sovelletaanko 3 §:ää lainkaan 1 §:n 2 momentissa tarkoitettuihin luottolaitoksiin tai vakuutusyhtiöihin.

Pykälässä on perusteltua täsmentää, onko poikkeussäännöstä mahdollista soveltaa vain yhden ainoan kauden vai onko poikkeussäännös käytettävissä, jos yritys ensin putoaa raja-arvojen alle ja jälleen saavuttaa ne myöhemmin. Tätä vastaavat kirjaukset on tehtävä myös säännöskohtaisiin perusteluihin.

KPL 7 luku 15 § 2 momentti (raportointistandardien ensisijaisuus): Esitysluonnoksessa ehdotetaan nimenomaisesti säädettäväksi, että lain säännöksen ja komission delegoidun säädöksen nojalla annetun kestävyysraportointistandardin välisessä mahdollisessa ristiriitatilanteessa pidetään standardia ensisijaisena. Säännös on kansallinen. Oikeusministeriö toteaa, että säännösehdotus on poikkeuksellinen ja oikeusjärjestyksen näkökulmasta tarpeeton. EU-oikeuden etusijaperiaate on ollut EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä vakiintunut vuosikymmeniä. Etusijaperiaatteen mukaan perussopimuksen määräys tai EU-säädöksen säännös, jolla on välitön oikeusvaikutus, syrjäyttää sen kanssa ristiriidassa olevan kansallisen säännöksen riippumatta tämän asemasta kansallisessa säädöshierarkiassa. Suomi on hyväksynyt periaatteen liittyessään EU:iin. Asiasta on myös [Lissabonin sopimuksen](#) hyväksymisen yhteydessä annettu nimenomainen julistus (ks. Lissabonin sopimuksen hyväksyneen hallitustenvälisen konferenssin päätöksiin liitetyt julistukset, nro 17, Julistus Euroopan unionin oikeuden ensisijaisuudesta). Ministeriön näkemyksen mukaan etusijaperiaatteen mainitseminen kuuluu tarvittaessa lähinnä esityksen perusteluihin.

Oikeusministeriö toteaa, että säädösvallan siirron osalta keskeisessä SEUT 290 artiklassa asetetaan unionin tuomioistuimen mukaan lainsäätäjälle velvollisuus määrittää sen delegoidun toimivallan luonne, jonka se aikoo myöntää komissiolle. Perussäädöksessä tulee siten mainita, annetaanko komissiolle toimivaltaa perussäädöksen täydentämiseen vai muuttamiseen. Ministeriö kiinnittää huomiota direktiivin 29 b artiklan sanamuotoihin. Direktiivin valtuutusäännösten mukaan komissio *täsmentää* direktiivissä mainittuja tietovaatimuksia. Komission säädösvallan siirron tulee noudattaa direktiivissä asetettuja puitteita. Niin ollen direktiiviin perustuvien kansallisten säännösten ja komission delegoitujen säännösten välille ei mitä ilmeisimmin edes muodostu ristiriitaa eikä nyt esillä olevalle säännökselle ole tarvetta.

Oikeusministeriö toteaa lisäksi, että kestävyysraportoinnin osalta noudatettu sääntelyrakenne on lähtökohtaisesti samanlainen kuin kansainvälisten tilinpäätösstandardien osalta, vaikkakin erona on, että kestävyysraportoinnin perussäännökset on annettu direktiivillä ja kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta on säädetty EU-asetuksella. Ministeriö ehdottaa jatkovalmistelussa harkittavaksi KPL 7 a lukua muistuttavaa ratkaisua, joka koskee IAS-/IFRS-standardien soveltamista. KPL 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien määritelmä sisältää alemmanasteiset EU-säädökset ja standardeista annetut tulkinnat. Samoin on tehty ns. IAS-asetuksen ((EY) N:o 1606/2002) 2 artiklassa. KPL 7 a luvun 2 §:ssä tarkoitettujen yritysten on pakollisesti sovellettava standardeja tulkintoineen. KPL 7 a luvussa ei ole nyt ehdotettua raportointistandardien ensisijaisuutta koskevaa säännöstä. Vastaavalla tavalla olisi mahdollista toimia laajentamalla kestävyysraportoinnin määritelmää (ehdotettu KPL 7 luvun 2 §:n 1 momentin 4 kohta) raportointistandardien ja niiden tulkintojen osalta. Tälläkään tavalla nimenomaista kansallista etusijasäännöstä ei tarvittaisi.

KPL 7 luku 17 § 3 mom.: Säännöksen mukaan kestävyysraportti on laadittava noudattaen tilinpäätösdirektiivin 29 c artiklan mukaisesti hyväksytyjä raportointistandardeja. Oikeusministeriö toteaa, että komission delegoitu säädös (todennäköisesti asetus) on mitä ilmeisimmin suoraan sovellettavaa oikeutta. Kansallinen säännös on tarpeeton, ja asian mainitseminen perusteluissa riittää.

KPL 7 luku 17 § 4 mom.: Edellä 15 § 2 momentissa esitettyjen syiden johdosta myös 17 § 4 mom. voidaan poistaa.

KPL 7 luvun 18 §: Pykälässä säädetään tytäryritystä koskevasta poikkeuksesta. Pykälä vaikuttaa olevan luvussa hieman oudossa kohdassa, sillä varsinainen konserniraportointia koskeva pykälä on sijoitettu 19 §:ään vasta tytäryrityspoikkeuksen jälkeen. Ehdotettu 18 § olisi mahdollisesti parempi sijoittaa konserniraportointia koskevan pykälän jälkeen. Tätä vastaavat kirjaukset on tehtävä myös säännöskohtaisiin perusteluihin.

KPL 7 luku 22 §:n 6 mom.: Säännöksen mukaan ”Edellä tässä pykälässä tarkoitettuja asiakirjoja on toimitettava Patentti- ja rekisterihallitukselle kuudessa kuukaudessa tilikauden päätyttyä, jollei muussa

laissa säädetä toisin. Seuraamuksista toimittamisen laiminlyönnille säädetään kaupparekisterilain 25 §:ssä.” Oikeusministeriön näkemyksen mukaan säännöksessä jää epäselväksi, mitä sen viimeisellä seuraamuksia koskevalla virkkeellä tarkoitetaan: onko kyse informatiivisesta viittauksesta vai onko tarkoitus ulottaa seuraamukset koskemaan myös uusia laiminlyöntejä. Säännöstä tulisi selventää, ja lisäksi ehdotettu uusi sanktiointi on perusteltava asianmukaisesti.

KPL 7 luku 25 § 1 mom.: Oikeusministeriön näkemyksen mukaan säännöksessä on perusteltua mainita myös pääsääntö, jonka mukaan raportointivelvollinen voi valita kestävyysvarmentamiseen erityispätevyden saaneen HT-tilintarkastajan tai -yhteisön.

Laki tilintarkastuslain muuttamisesta

TTL 1 luku 2 §: Pykälässä säädetään määritelmistä. Kuitenkaan muissa luvun pykälissä tai muissa laeissa ei välttämättä käytetä kaikilta osin johdonmukaisesti täsmälleen samaa määritelmää tietystä asiasta puhuttaessa. Oikeiden määritelmien johdonmukainen käyttäminen on syytä tarkistaa jatkovalmistelussa.

TTL 3 luku 1 a § 1 momentti: Säännöstä on sanamuodon perusteella mahdollista tulkita suppeasti siten, että varmennustehtävän alaan kuuluvat vain ne tiedot, jotka siinä on esitetty. Tiukasti tulkiten tätä ei liene tarkoitettu, vaan oikeusministeriön käsityksen mukaan säännös tulisi oletettua tarkoitusta vastaavasti muotoilla siten, että varmennustehtävä koskee tietoja, jotka yritys on velvollinen antamaan riippumatta siitä, onko niitä esitetty raportissa vai ei.

TTL 3 luku 5 a § 3 ja 5 mom.: Pykälän 3 momentin osalta sanamuoto ”raportointi on oleellisesti väärin” poikkeaa voimassa olevan luvun 5 §:n 4 momentin käsitteistöstä (”onko tilintarkastaja --- havainnut olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa ---”). Oikeusministeriö kiinnittää asiaan huomiota, jotta voitaisiin esimerkiksi säännöskohtaisissa perusteluissa selventää, onko tarkoituksella käytetty erilaista ilmaisua ja mitä mahdollisia sisällöllisiä eroja näillä on.

Pykälän 5 momentin osalta ministeriö kiinnittää huomiota kestävyysraportointitarkastajan lausuntoon. Säännöksessä ei ole määritetty, mitä tämän lausunnon tulee sisältää. Epäselväksi jää, onko lausunto esimerkiksi sisällöltään sama kuin luvun 5 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu lausunto vaiko ei. Kuten edellä, ministeriö kiinnittää asiaan huomiota, jotta voitaisiin esimerkiksi säännöskohtaisissa perusteluissa selventää, onko tarkoituksella käytetty erilaista ilmaisua ja mitä mahdollisia sisällöllisiä eroja näillä on.

TTL 10 luku 9 §: Lakiehdotuksessa ei ole säännösehdotusta, ja tällainen on lisättävä jatkovalmistelussa, jos pykälää on tarkoitus muuttaa.

TTL 11 luku 1 §: Oikeusministeriö kiinnittää huomiota voimassa olevan pykälän 1 momentin ja ehdotetun 3 momentin osalta siihen, että hallintolainkäyttölaki (586/1996) on kumottu oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetulla lailla (808/2019). Pykälän 1 ja 3 momentissa olevat lakiviittaukset on syytä tarkistaa tässä yhteydessä.

TTL Voimaantulo ja soveltamissäännös: Siirtymäsäännösten 5 momentin (numeroitu 4 momentiksi) viimeisen virkkeen mukaan ”Valitusviranomaisen on käsiteltävä [koulutuksen hyväksymistä koskeva] asia kiireellisenä. Oikeusministeriön näkemyksen mukaan kiireellisyydelle ei ole esitetty riittäviä perusteluja ja virke on syytä poistaa. Ministeriö kiinnittää huomiota tuoreeseen eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen [selvitykseen](#) (Kiireellisten asioiden käsittely hallinto-oikeuksissa, annettu 6.2.2023, diaarinro: EOAK/8164/2020). Selvityksen mukaan vajaa puolet Helsingin hallinto-oikeuteen vuonna 2020 saapuneista ja ratkaistuista asioista on luokiteltu kiireellisiksi. Kiireellisen ja kiireettömän ratkaisun käsittelyajan pituuden ero on keskimäärin noin neljä (4) kuukautta. Verrattuna jo nyt kiireellisiksi luokiteltuihin asioihin, joissa on usein kyse yksilön henkeen, terveyteen tai välttämättömään toimeentuloon (sosiaali- ja terveydenhuollon sektoriin) liittyvistä perus- ja ihmisoikeuksista, kestävyysraportointitarkastajan saaman koulutuksen laatua ja sen hyväksyttävyyttä koskevaa kysymystä ei voida pitää tällaisena käsitteilynä.

kiireellisyyttä edellyttävänä asiana. Säännös kiireellisestä käsittelystä tulee ensisijaisesti poistaa, taikka jatko-valmistelussa on vähintäänkin selvitettävä ja perusteltava ehdotettua olennaisesti paremmin, miksi ehdotus on tarpeellinen. Lisäksi jatkovalmistelussa on selvitettävä ainakin, mikä vaikutus näillä on Helsingin hallinto-oikeuden ja mahdollisesti korkeimman hallinto-oikeuden toimintaan.

Paikka, päiväys ja allekirjoitukset: Lakiehdotuksessa nämä tiedot eivät ole oikeassa kohdassa (ehdotetun tilintarkastuslain jälkeen). Hallituksen esityksessä nämä tiedot on esitettävä viimeisen lakiehdotuksen jälkeen. Allekirjoituskohtaan on myös lisättävä toimivaltainen ministeri sekä tämän nimi, kun hallituksen vaihtumisen jälkeen uusi ministeri on selvillä.

Laki osakeyhtiölain muuttamisesta

Lakiluonnoksen johtolause on tarkistettava.

OYL 6 luku 16 a §: Pykälään on tehty jo aikaisemmin useita osittaisia muutoksia. Lisäksi lakiluonnoksessa ehdotetaan muutettavaksi useimpia pykälän momentteja. Siksi on perustelua, että pykälä muutetaan kokonaan, eli myös pykälän 4 momentti lisätään muuttamattomana mukaan ehdotukseen.

OYL 6 luku 16 b §: Pykälän otsikkoa on tarpeen muuttaa siten, että siinä otetaan huomioon myös tarkastusvaliokunnan jäseniä koskevien säännösten yhdistäminen pykälään. Vastaavat muutokset on tehtävä säännöskohtaisiin perusteluihin.

OYL 7 luku 6 a § 2 mom.: Oikeusministeriön näkemyksen mukaan kestävyysraportin varmentajasta tulisi säätää yleisesti kirjanpitolaissa tai vaihtoehtoisesti tilintarkastuslaissa. Ministeriö ei näe tarvetta sisällyttää näitä säännöksiä yhteisökohtaisiin erityislakeihin.

Laki osuuskuntalain muuttamisesta

Lakiluonnoksen johtolause on tarkistettava.

OKL 6 luku 16 a §: Lakiluonnoksessa ehdotetaan muutettavaksi useita pykälän momentteja. Siksi on perustelua, että pykälä muutetaan kokonaan, eli myös pykälän 2 momentti lisätään muuttamattomana mukaan ehdotukseen. Pykälään ehdotetun 3 momentin johdantokappaleessa (viitattu kohta) ja 1 kohdassa (osuuskunta -> yhteisö) on tehty eräitä teknisiä muutoksia, jotka eivät ole johdonmukaisia osakeyhtiölakia koskevan ehdotuksen kanssa.

OKL 6 luku 16 b §: Pykälän otsikkoa on tarpeen muuttaa siten, että siinä otetaan huomioon myös tarkastusvaliokunnan jäseniä koskevien säännösten yhdistäminen pykälään. Vastaavat muutokset on tehtävä säännöskohtaisiin perusteluihin.

OKL 7 luku 6 a § 2 mom.: Oikeusministeriön näkemyksen mukaan kestävyysraportin varmentajasta tulisi säätää yleisesti kirjanpitolaissa tai vaihtoehtoisesti tilintarkastuslaissa. Ministeriö ei näe tarvetta sisällyttää näitä säännöksiä yhteisökohtaisiin erityislakeihin.

OKL-ehdotuksen loppuun on lisättävä voimaantulosäännös.

Laki arvopaperimarkkinalain 7 luvun 7 §:n kumoamisesta ja 5 §:n muuttamisesta

Oikeusministeriö toteaa, ettei lain pykälää (AML 7 luvun 7 §) voida kumota pelkällä johtolauseen maininnalla. Kumoamislaissa on oltava nimenomainen säännös asiasta.

Lakiluonnoksen nimikkeestä huolimatta lain johtolauseesta tai muualtakaan ei ilmene, että arvopaperimarkkinalain [7 luvun] 5 §:ää on tarkoitus muuttaa. Esitysluonnoksen perusteluista ei myöskään ilmene, miten pykälää olisi tarkoitus muuttaa, jos tällainen muutostarkoitus ylipäätään on olemassa.

Laki Finanssivalvonnasta annetun lain 3 ja 37 §:n muuttamisesta

Lakiluonnoksen johtolauseeseen on täydennettävä säädösnumero. Lisäksi 37 §:n osalta johtolauseessa on tehtävä selkoa pykälän muutoshistoriasta, sekä sanotun pykälän 1 momentin säännöstekstissä on kursivoitava sulkeissa olevat määriteltävät käsitteet.

Laki rikoslain 30 luvun muuttamisesta

Lakiluonnoksen johtolause on tarkistettava.

Ehdotettuja rikoslain 30 luvun rangaistussäännöksiä voidaan pitää kokonaisuutena rikoslain kirjoittamistapaan nähden varsin kasuistisina ja mahdollisesti osittain päällekkäisinä. Sikäli kuin tässä yhteydessä 30 lukuun on tarpeen lisätä rangaistavuuden alaa laajentavaa uusia säännöksiä, tulisi vielä arvioida mahdollisuuksia sisällyttää niitä olemassa oleviin rangaistussäännöksiin tai ainakin ehdotettua harvempaan uuteen säännökseen.

Oikeusministeriö kiinnittää myös huomiota lainkirjoittajan oppaan osioihin [4.2.3](#) (erityisesti kohdat Rikoslain tarkkuus ja Blankorangaistussäännökset) sekä [12.9](#).

Kaikkien lakiluonnosten voimaantulosäännökset

Eduskunnan ja Tasavallan Presidentin päätösvallan huomioon ottamiseksi hallituksen esityksissä *lakiluonnosten* voimaantulosäännökset on tapana jättää avoimiksi (ei täydennetä edes vuosilukua), perusmuodossaan seuraavasti:

”Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .”

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä annetun asetuksen muuttamisesta

Oikeusministeriön käsityksen mukaan asetuksen johtolauseeseen on perusteltua täydentää uusi asetuksenantovaltuus, josta ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastuslain 6 luvun 1 a §:n 2 momentissa. Tämä asetuksenantovaltuus liittyy asetuksessa ehdotettuun uuteen 25 §:ään.

Asetusehdotukseen on lisättävä voimaantulosäännös.

4. Säännöskohtaisia perusteluita koskevat keskeiset havainnot

Kirjanpitolaki

KPL 3 luku 10 §, 7 luku 23 § 3 mom. ja 7 luku 26 § 4–10 mom.: Säännöskohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa.

KPL 7 luku 25 §:3 mom.: Säännöskohtaisia perusteluita olisi perusteltua täydentää jatkovalmistelussa sen osalta, miten toimitaan, kun varmennuspalvelulaitos aikoo aloittaa toimintansa. Tällainen toiminta luodaan kestävyysraportointidirektiivin nojalla ja laitosten toiminta on direktiivissä tarkoitettua merkityksessä alkuvaiheessa, eikä säännöksessä tarkoitettua kolmen vuoden toimintahistoriaa välttämättä ole tai edes voi olla monellakaan laitoksella. Tiukasti tulkiten vaatimus voi heikentää markkinoiden syntymistä ja sen luonnollista dynamiikkaa tai jopa estää ne.

KPL 7 luku 27 §: Säännökohtaisia perusteluita voidaan täydentää kiinnittämällä huomiota siihen, että kestävyysraportointia koskevan aineiston säilytysaika on kuusi vuotta, kun kirjanpitoaineistoa on säilytetävä 10 vuotta. Tiettyjä eroja näiden aineistojen säilyttämisessä siis on, mikä ei suoraan ilmene säännöskohtaisista perusteluista.

Tilintarkastuslaki

TTL 1 luku 1 § 8 mom., 2 luku 8 § 5 mom., 3 luku 3 a ja 5 §, 4 luku 1–3 §, 4 § 3 mom., 5 §, 9 § 4 mom., 12 ja 13 §, 6 luku 9–11 §, 7 luku 8 §, 8 luku 9 §, 9 luku 4 § ja 10 luku 1 §: Säännökohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa.

TTL 1 luku 2 § 3 mom.: Säännökohtaisissa perusteluissa on perusteltua tehdä selkoa, missä tilanteissa yritystä pidetään olennaisena tytäryrityksenä ja milloin ei. Tämä ei ilmene säännöksestäkään.

TTL 3 luku 2 a § 3–7 mom.: Säännökohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa. Samalla voidaan selventää esimerkiksi, miten määritetään tehtävien laajuus, mitä ovat varmennusdokumentaation merkityksellisinä pidettävät asiakirjat, ja keneltä on saatava suostumus dokumentaation saamiseksi varmentajan käyttöön.

TTL 5 luku 4 b §: Kestävyysraportointitarkastajan tai -yhteisön ilmoitusvelvollisuutta koskeva säännös on uusi, ja sitä sovelletaan pörssiyritysten, luottolaitosten ja vakuutusyhtiöiden ohella uutuutena myös raportointivelvollisiin osuuskuntiin (vrt. ehdotettu kansallinen soveltamisalan laajennus). Näin ollen säännöskohtaisissa perusteluissa voidaan kertoa tarkemmin, miten tarkastajan tai tarkastajayhteisön tulee toimia tilintarkastusasetuksen mukaisen ilmoitusvelvollisuutensa mukaisesti, jos se havaitsee lain tai yhtiöjärjestyksen tai osuuskunnan sääntöjen vastaisen menettelyn.

TTL 6 luku 1 a §: Lukuun lisätään uudet säännökset kestävyysraportointitarkastajan hyväksymismenettelystä. Suomessa lähtökohtana on elinkeinovapaus (PL 18 §). Esityksen myötä kuitenkin uusi toimiala tuodaan luvanvaraisuuden piiriin. Teemasta on vakiintunut perustuslakivaliokunnan käytäntö, joka on perusteltua ottaa huomioon ja arvioida ehdotettua sääntelyä suhteessa tähän säätämisympäristöön. Perusteluissa on perusteltua tehdä tiiviisti mutta esitysluonnosta tarkemmin selkoa viranomaisen lupa- ja valvontatehtävien hoitamisen perusteista, esim. viranomaisen lakisäätelyä tai harkinnanvaraisesta luvan myöntämisestä. Eräs keskeinen huomioon otettava seikka on, että hyväksyminen on myönnettävä, jos laissa säädetyt edellytykset täyttyvät, ts. oikeusministeriön käsityksen mukaan kyse on oikeusharkinnasta. Viranomaisella ei ole tällöin harkintavaltaa. Lisäksi ministeriö mainitsee ehdotetun 2 momentin osalta, että lainsäädäntövallan delegointi on käsiteltävä perusteluiden lopussa säätämisympäristöperusteluissa (PL 80 § 1 mom.). Lisäksi oikeusministeriö korostaa, että hakemusmenettelyyn sovelletaan yleislakina hallintolakia. Asetuksella ei ole mahdollista poiketa tai täydentää hallintolain sääntelyä.

TTL 6 luku 4 §: Perusteluiden mukaan säännökset käsittävät myös kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinnon. Tämä ei kuitenkaan ilmene säännöstekstistä. Siksi oikeusministeriön mukaan perusteluista on muutettava siten, että voimassa olevassa pykälässä nimenomaisesti mainittujen KHT- ja JHT-erikoistumistutkintojen lisäksi ehdotetussa säännöksessä tarkoitettu erikoistumistutkinnot-käsite sisältää myös kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinnon.

TTL 10 luku 2, 3 a ja 4 §: Vastaavasti kuin TTL 6 luvun 1 a §:n osalta luvan myöntämisestä, myös luvan perumisen ja muiden toimintakieltojen edellytyksistä on tehtävä selkoa sekä perusteluiden lopussa säätämisympäristöperusteluissa käsiteltävä suhdetta perustuslaissa suojattuun elinkeinovapauteen (PL 18 §).

Lisäksi 10 luvun 2 §:n 7 momentin ja 4 §:n osalta säännöskohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa. Erityisesti 4 §:n osalta on selvennettävä, mitä säännöksessä tarkoitetaan ”yhtiöoikeudellisella elimellä”. Osakeyhtiölaissa säädetyt elimet ovat yhtiökokous, hallitus, hallintoneuvosto (valinnainen) ja toimitusjohtaja (valinnainen); osuuskuntalaissa säädetyt elimet ovat osuuskunnan kokous tai edustajisto, hallitus, hallintoneuvosto (valinnainen) ja toimitusjohtaja (valinnainen). Muissa erityislaeissa

voi olla näistä poikkeavia säännöksiä. Ehdotetun pykälän perustelematta jättäminen johtaa epäselvyyteen siitä, voiko tilintarkastuslautakunta kieltää säännöksessä tarkoituilta, osakkaina olevilta henkilöiltä osallistumisen yhtiökokoukseen (taikka osuuskunnan kokoukseen tai edustajiston kokoukseen). Aikaisemmin säädetyn, läheisesti vastaavan 4 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa (HE 70/2016 vp, s. 44) soveltamisalaa on rajattu yhteisön *hallintoelimiin*, millä on jätetty yhtiökokouksen (taikka osuuskunnan kokouksen tai edustajiston kokouksen) säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle. Oikeusministeriön käsityksen mukaan vastaava rajaus on perusteltua tehdä myös ehdotetun säännöksen osalta.

TTL 10 luku 5, 7 ja 9 a §: Säännöskohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa. Säännöskohtaisissa perusteluissa voidaan käsitellä seuraamusmaksun perusteita ja suuruuden määrittämisestä koskevia kysymyksiä. Luvun 5, 7 ja 10 §:ään ehdotettujen muutosten osalta oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että hallinnollisten seuraamusmaksujen ja rangaistussäännösten osalta teemasta on vakiintunut perustuslakivaliokunnan käytäntö, joka on perusteltua ottaa huomioon ja perusteluiden lopussa säättämisjärjestysperusteluissa käsiteltävä suhdetta perustuslaissa säädettyyn rikosoikeudelliseen laillisuusperiaatteeseen (PL 8 §). Esityksessä on asianmukaisesti perusteltava, minkä vuoksi seuraamusmaksu on välttämätöntä säätää sekä mm. perustelut sääntelyn hyväksyttävyydelle, oikeasuhtaisuudelle, painavalle yhteiskunnalliselle tarpeelle ja tehokkuudelle. Ks. seuraamusmaksujen osalta Lainkirjoittajan opas, osio [12.10](#) hallinnollisten sanktioiden sääntelyperiaatteista. Jos seuraamusmaksusääntely perustuu EU-oikeuteen, perusteluissa on selostettava asianmukaisesti kansallinen liikkumavara ja käytettävä tätä perustuslain mukaisesti.

TTL 11 luku 1 §: Muutoksenhakua koskevasta pykälästä olisi asianmukaista poistaa ”siten kuin” viittaukset. Ks. Lainkirjoittajan opas, osio [12.13](#) muutoksenhakusäännösten kirjoittamisesta. Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetussa laissa pääsääntönä on valituslupa, minkä vuoksi pykälän 1 momentin viimeinen virke tulee tarpeettomana poistaa.

Osakeyhtiölaki

OYL 6 luku 16 a § 4 mom.: Säännöskohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa.

OYL 6 luku 16 e § 2 mom.: Säännöskohtaisissa perusteluissa voidaan tarkentaa, mitä seikkoja on otettava huomioon arvioitaessa sitä, onko muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen tarkastettavalle yhteisölle hyväksyttävää. Näin on mahdollista arvioida luotettavasti, milloin tämä on tai ei ole hyväksyttävää.

Osuuskuntalaki

Oikeusministeriö toteaa, että osuuskuntalakia koskevat ehdotukset ovat kansallisia ja sääntelytarve perustuu eri yhteisömuotojen väliseen tasavertaiseen sääntelyyn. Tästä seuraa, että kestävyysraportointidirektiivin sisällön laajan selostamisen tai toistamisen sijaan osuuskuntalain perusteluissa voitaisiin todeta vastaavuus osakeyhtiölain säännösten kanssa sekä keskittyä lähinnä kuvaamaan mahdollisia eroja osakeyhtiölakiin ehdotettuihin säännöksiin.

Finanssivalvonnasta annettu laki

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että säännöskohtaisissa perusteluissa on selostettu Finanssivalvonnasta annetun lain ”5 §. Tarkastusvaliokunta”-otsikon alla sekä 1 että 3 luvun säännösten muutosehdotuksia.

Lain 1 luvun otsikon alla on kerrottu tietyn pykälän 2 momentin muutosehdotuksesta. Kyseessä lienee voimassa olevan lain 1 luvun (Yleiset säännökset) alla olevan 3 §:n (Tehtävät) 2 momentin 4 kohdan muutosehdotus.

Lain 3 luvun alla olevissa muutosehdotuksissa lienee kyse 37 §:n (Kansainvälisten tilinpäätösstandardien noudattamisen valvonta) momenteista.

Muutetut ja harhaanjohtavat lukujen ja pykälien otsikot ovat omiaan aiheuttamaan sekaannusta siitä, mitä säännöksiä on ajateltu muuttaa. Se, että otsikot vastaavat toisiaan perusteluissa ja lakiehdotuksissa, on syytä tarkistaa jatkovalmistelussa. Myös 37 §:ssä käytetty käsite ”oikaisukehotus” on omiaan aiheuttamaan epäselvyyttä (vrt. oikaisuvaatimus), minkä vuoksi käsite tulisi korvata jollakin muulla.

Rikoslaki

RL 30 luku 10 b §: Jos on tarkoitus, että komission delegoiduissa säädöksissä olevista teoista tai laiminlyönneistä tulee seurata rikosoikeudellinen rangaistus, asiasta tulee säätää nimenomaisesti ja riittävän tarkkarajaisesti (vrt. PL 8 §:ssä säädetty rikosoikeudellinen laillisuusperiaate; Lainkirjoittajan opas, osio [4.2.3](#)).

Osastopäällikön sijainen, hallitusneuvos

Anne Hallavainio

Lainsäädäntöneuvos

Juha Jokinen

Liitteet
Jakelu

Tiedoksi

VN/30930/2022-OM-58

Seuraavat henkilöt ovat allekirjoittaneet tämän asiakirjan sähköisesti /

Följande personer har undertecknat denna handling elektroniskt /

This document has been signed electronically by the following persons: