

Johannes Heikkonen

22.8.2019

VN/4525/2019
VN/4525/2019-OM-2

VM082:00/2019

Oikeusministeriön lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla

Valtiovarainministeriö on pyytänyt oikeusministeriöltä lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla. Oikeusministeriö on lausunnossaan tarkastellut erityisesti esityksen valtiosääntöisesti merkityksellisiä ulottuvuuksia. Lausuntonaan oikeusministeriö esittää seuraavaa.

Säättämisyjärjestystä koskevat perustelut

Lausunnolla olevaan esitysluonnokseen ei sisälly esityksen säättämisyjärjestystä koskevia perusteluja. Lausunnossa esitettävien perusteiden mukaan oikeusministeriö katsoo, että esitysluonnokseen sisältyy sellaisia perustuslain sääntelyn kannalta merkityksellisiä ulottuvuuksia, joita tulisi tarkastella erikseen tällaisissa perusteluissa. Oikeusministeriö on lausunnossaan tällaisina kysymyksinä tarkastellut oikeudellista ammattisalassapitoa ja asianajosalaisuutta, laiminlyöntimaksua rangaistusluonteisena hallinnollisena seuraamuksena sekä itsekriminointisuojausta suhteessa säädettäväksi ehdotettaviin ilmoitusvelvollisuuksiin. Oikeusministeriö katsoo, että nämä ulottuvuudet edellyttävät esityksen jatkovalmistelussa nykyistä laajempaa oikeudellista tarkastelua. Lisäksi oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että esitysluonnokseen nykyisellään sisältyvä tietosuoja koskeva jakso olisi perusteltua sisällyttää tähän samaiseen jaksoon ja sen yhteydessä tulisi tuoda esiin myös pääasialliset yksityiselämän suoja koskevat näkökohdat ja niitä koskevat perustuslakivaliokunnan kannanotot.

Oikeudellinen ammattisalassapito ja asianajosalaisuus

Esitykseen sisältyy merkityksellisenä pidettäviä oikeudellista ammattisalassapitoa koskevia säännöksiä. Näitä on käsitelty erikseen esitysluonnoksen jaksossa 3.3 (s.14). Esityksessä lähdetään siitä, että ammattisalassapitovelvollisuuden piirissä oleville suomalaisille välittäjille säädettäisiin vapautus velvollisuudesta ilmoittaa tietoja raportoitavista järjestelyistä siltä osin

Postiosoite
Postadress
Postal Address
Oikeusministeriö
PL 25
FI-00023 Helsinki
Finland

Käyntiosoite
Besöksadress
Office
Eteläesplanadi 10
00023 Helsinki
Finland

Puhelin
Telefon
Telephone
0295 16001
Internat. +358 295 16001

Faksi
Fax
Fax
(09) 160 67730
Internat. +358 9 160 67730

s-posti, internet
e-post, internet
e-mail, internet
oikeusministerio@om.fi
www.oikeusministerio.fi

Johannes Heikkonen

22.8.2019

VN/4525/2019

VN/4525/2019-OM-2

kuin kyseisiä ammattia harjoittavia ja tehtäviä suorittavia välittäjiä koskevat salassapitosäännökset estävät heitä ilmoittamasta tietoja Verohallinnolle. Tällaiset välittäjät olisivat kuitenkin esitysluonnoksen perustelujen mukaan velvollisia ilmoittamaan raportoitavista järjestelyistä kaikki ne vaaditut tiedot, jotka eivät ole häntä koskevien salassapitosäännösten piirissä.

Oikeusministeriö pitää ammattisalassapitoon perustuvia ilmoitusvelvollisuuden rajoituksia esitysluonnoksessa oikeudellisesti lähtökohtaisesti perusteltuina. Esitysluonnoksessa ehdotetaan kuitenkin tällaisten tilanteiden osalta säädettävän ammattisalassapidon sitomien välittäjien ohella muiden välittäjien ja verovelvollisen toissijaisesta raportointivelvollisuudesta. Esityksen perustelujen mukaan kyseisissä tilanteissa ammattisalassapitovelvollisuuden sitoma välittäjä saisi Verohallinnolta viitenumeron, jonka avulla toissijaisessa raportointivastuussa olevan verovelvollisen ja välittäjän raportoitamat tiedot voitaisiin yhdistää toisiinsa.

Oikeusministeriö kiinnittää ensinnäkin huomiota siihen, että esityksessä säädettäväksi ehdotettava malli on oikeudelliselta luonteeltaan jossain määrin epäselvä. 1. lakiehdotuksen 17 e §:n 1 momentissa säädettäisiin sekä välittäjän velvollisuudesta raportoida Verohallinnolle siitä, että hän on tehnyt verovelvolliselle ilmoituksen tämän raportointivelvollisuudesta sekä saattanut tämän tietoon järjestelyä yksilöivän viitenumeron. 2. lakiehdotuksen 9 §:ssä säädetään edelleen asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuudesta, joka koskee saman lakiehdotuksen 4 §:ssä säädettyjä tietoja. 2. lakiehdotuksen 4 ja 9 §:issä ei kuitenkaan kummassakaan säädetä nimenomaisesti verovelvollisen velvollisuudesta käyttää viitenumeroa. Näin ollen näyttäisi siltä, ettei ehdotettu sääntelymalli aseta verovelvolliselle nimenomaista velvollisuutta hänelle annetun viitenumeron käyttöön huolimatta siitä, että perusteluissa (s. 28) on kerrottu, että menettelyn tarkoituksena olisi mahdollistaa samaa järjestelyä koskevien raportointien yhdistäminen. Jos tarkoituksena on ollut säätää verovelvollisen velvollisuudesta viitenumeron käyttöön, tulee sääntelyä tältä osin täsmentää.

Oikeusministeriö katsoo, että vaikka tässä sääntelymallissa ammattisalassapidon sitoma välittäjä ei itse luovuta kaikkea järjestelyä koskevaa tietoa Verohallinnolle ja vaikka verovelvolliselle asettuvan ilmoitusvelvollisuuden laajuus erityisesti viitenumeron käytön osalta on jossain määrin epäselvä, sisältää malli piirteitä, jotka asettavat esitysluonnokseen sisältyvän ratkaisun selvästi jännitteeseen suhteeseen oikeudellista ammattisalassapitoa ja asianajosalaisuutta koskevan sääntelyn kanssa. Oikeusministeriö katsoo tältä osin, että jo pelkästään salassapitovelvollisuuden sitomille välittäjille asetettu raportointivelvollisuus itsessään synnyttää tällaisen jännitteen, eikä ole selvää, että esitetty menettely ei puuttuisi oikeudelliseen ammattisalassapitoon (vrt. esityksen s. 14). Ehdotetun sääntelyn synnyttämää jännitettä ei poista sekään, että välittäjän salassapitovelvollisuuden ei katsottaisi merkitsevän sitä, ettei verovelvollisen tarvitsisi ilmoittaa Verohallinnolle omia verotukseen vaikuttavia tapahtumia (s. 28). Säädettäväksi ehdotettava malli voisi käytännössä johtaa (ja perustelujen valossa sen tavoitteenakin olisi johtaa) lopputulemaan, jossa Verohallinnolla olisi sekä välittäjän että verovelvollisen käyttäessä samaa viitenumeroa sekä välittäjän että verovelvollisen antamia tietoja yhdellä ja samalla viitenumerolla ja että nämä tiedot olisivat yhdistettävissä. Tällaisen lopputuleman on mahdollista katsoa

Postiosoite
Postadress
Postal Address
Oikeusministeriö
PL 25
FI-00023 Helsinki
Finland

Käyntiosoite
Besöksadress
Office
Eteläesplanadi 10
00023 Helsinki
Finland

Puhelin
Telefon
Telephone
0295 16001
Internat. +358 295 16001

Faksi
Fax
Fax
(09) 160 67730
Internat. +358 9 160 67730

s-posti, internet
e-post, internet
e-mail, internet
oikeusministerio@om.fi
www.oikeusministerio.fi

Johannes Heikkonen

22.8.2019

VN/4525/2019

VN/4525/2019-OM-2

merkitsevän jo varsin selvää, joskin jossain määrin epäsuoraa puuttumista oikeudelliseen ammattisalassapitoon.

Kuten esityksessä on tuotu esiin, kiinnittyy oikeudellinen ammattisalassapito ennen kaikkea oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 1 ja 3 momentteihin sekä asianajosalaisuuden osalta erikseen myös asianajajia koskevan lain 5 c §:ään. Huomionarvoinen on myös salassapitorikosta koskeva rikoslain 38 luvun 1 §. Esityksessä on kuitenkin hyvin suppeasti kuvattu oikeudellisen ammattisalassapidon ja asianajosalaisuuden laajuutta sellaisena kuin se ilmenee kansallisessa lainsäädännössä ja niiden esitöissä, ylimpien kansallisten tuomioistuinten ratkaisukäytännössä ja merkityksellisissä kansainvälisissä tuomioistuimissa (esim. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisu Michaud v. Ranska 6.12.2012). Esityksessä ei tästä johtuen ole myöskään arvioitu ehdotettua sääntelyä suhteessa tähän voimassa olevaan oikeustilaan. Oikeudellisen ammattisalassapidon ja asianajosalaisuuden tuottamaa suojaa on jatkovalmistelussa käsiteltävä huomattavasti nykyistä laajemmin ja arvioitava säädettäväksi esitetyn sääntelymallin yhteensopivuus sen kanssa.

Esityksen perustelujen valossa (s. 19) kaikkien samaan asiaan liittyvien tietojen käsittelylle samalla viitenumerolla on olemassa suoraan sääntelyn taustalla olevasta DAC6 -direktiivistä nousevia perusteita. Esityksen perusteella ei muodostu kuitenkaan selvää kuvaa siitä, kuinka laaja liikkumavara kansallisella lainsäätäjällä asiassa on. Samoin jossain määrin epäselväksi jää se, miltä osin direktiivi velvoittaa säätämään vapautustilanteissa toissijaisesta raportointivelvollisuudesta ja tähän liittyvistä nimenomaisista menettelyistä (s. 28). Jatkovalmistelussa on syytä tehdä nykyistä täsmällisemmin selkoa siitä, missä määrin esityksessä käsillä olevassa oikeudellisen ammattisalassapidon ja tätä kautta myös perusoikeuksien kannalta merkityksellisessä kysymyksessä on kansallista liikkumavaraa. Perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt huomiota tarpeeseen liikkumavaran mahdollisimman täsmällisestä kuvaamisesta perusoikeusherjän sääntelyn kohdalla useassa tuoreessa lausunnossaan (ks. esim. PeVL 48/2018 vp, PeVL 1/2018 vp, PeVL 2/2017 vp).

Oikeudellisen ammattisalaisuuden ja asianajosalaisuuden voidaan katsoa valtiosääntöisesti kiinnittyvän ennen kaikkea perustuslain 10 §:ssä säädettyyn yksityiselämän suojaan, 21 §:ssä säädettyihin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeisiin ja tämän ohella Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 ja 8 artikloihin sekä Euroopan perusoikeuskirjan 47 ja 48 artikloihin. Siltä osin kuin ehdotetun mallin katsottaisiin jatkovalmistelussa puuttuvan näiden säännösten turvaamaan oikeudellista ammattisalassapitoa koskevaan oikeuteen, on mallia tältä osin tarkasteltava myös näihin oikeuksiin kohdistuvana rajoituksena. Tarkastelussa tulee siis kyetä muun muassa osoittamaan sääntelyn tarkoittamalla rajoituksella olevan kyseisten perusoikeuksien rajoittamisen kannalta hyväksyttävä tavoite ja että esitetyt toimet ovat myös oikeasuhtaisia tämän tavoitteen saavuttamisen kannalta.

Laiminlyöntimaksu

Esityksessä ehdotetaan laajennettavan ja selkeytettävän voimassa olevan verotusmenettelylain 22 a §:ssä säädetyn laiminlyöntimaksun soveltamisalaa. Kyseistä laiminlyöntimaksua on pidettävä sellaisena rangaistusluonteisena taloudellisena seuraamuksena, jonka perustuslakivaliokunta on valtiosääntöoikeudellisesti rinnastanut

Postiosoite
Postadress
Postal Address
Oikeusministeriö
PL 25
FI-00023 Helsinki
Finland

Käyntiosoite
Besöksadress
Office
Eteläesplanadi 10
00023 Helsinki
Finland

Puhelin
Telefon
Telephone
0295 16001
Internat. +358 295 16001

Faksi
Fax
Fax
(09) 160 67730
Internat. +358 9 160 67730

s-posti, internet
e-post, internet
e-mail, internet
oikeusministerio@om.fi
www.oikeusministerio.fi

Johannes Heikkonen

22.8.2019

VN/4525/2019

VN/4525/2019-OM-2

rikosoikeudelliseen seuraamukseen. Oikeusministeriö on tuoreeltaan julkaissut tällaisia rangaistusluonteisia hallinnollisia seuraamuksia koskevan sääntelyn kehittämistä koskeneen työryhmän muistion (OM Mietintöjä ja lausuntoja 52:2018). Kyseisessä muistiossa on käyty laajalti läpi muun muassa perustuslakivaliokunnan käytännöstä nousevia edellytyksiä rangaistusluonteisista hallinnollisista seuraamuksista sääntelemiselle.

Näiden periaatteiden valossa tarkasteltuna verotusmenettelyä koskevan lain 22 a §:ssä säädetyn laiminlyöntimaksua koskevan sääntelyn voidaan yleisellä tasolla katsoa täyttävän keskeiset rangaistusluonteisista hallinnollisista seuraamuksista sääntelemistä koskevat vaatimukset. 22 a §:ssä säädettyä laiminlyöntimaksua ei määrätä luonnolliselle henkilölle tai kuolinpesälle, ellei kyse ole elinkeinotoimintaan taikka maa- tai metsätalouteen liittyvästä tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnistä. Laiminlyöntimaksun täytäntöönpanosta säädetään veronkantolaissa.

Nyt käsillä olevassa esitysluonnoksessa voimassa olevaa sääntelyä on tarkoitus muuttaa siten, että sen soveltamisalan piiriin tulisivat myös muiden 3 luvussa säädettyjen velvoitteiden kuin ilmoitusvelvoitteiden laiminlyönnit. Oikeusministeriö katsoo, että siltä osin kuin laiminlyöntimaksun käyttöalaa laajennetaan, tulisi esityksessä nykyistä laajemmin arvioida hallinnollisten seuraamusten ulottamista myös näihin velvoitteisiin edellä viitattujen sääntelyperiaatteiden valossa. Tämän voidaan katsoa merkitsevän ainakin laiminlyöntimaksun hyväksyttävyyden ja oikeasuhtaisuuden arvioimista ja perustelemista niiden tilanteiden osalta, joihin sen käyttöä olisi jatkossa tarkoitus laajentaa.

Itsekriminointisuoja

Oikeusministeriö katsoo, että säädettäväksi ehdotettavat raportointivelvollisuudet ja niihin kiinnittyvät hallinnolliset sanktiot ovat kokonaisuudessaan luonteeltaan sellaisia, että niiden osalta voinee nousta merkitykselliseksi myös kysymys itsekriminointisuojusta ja sen laajuudesta. Oikeusministeriö katsoo, että jatkovalmistelussa tulee tarkastella myös säädettäväksi esitettyjen ilmoitusvelvollisuuksien suhdetta itsekriminointisuojaan. Tältä osin voidaan pitää perusteltuna harkita myös sitä, tulisiko lakiin ottaa itsekriminointisuojan huomioon ottamista selventäviä säännöksiä.

Perustuslakivaliokunta on käytännössään korostanut, että itsekriminointisuoja ei Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen käytännön mukaan estä säätämästä hallinnollista ilmoitusvelvollisuutta koskevia säännöksiä tai muutoinkaan rajoita sellaisia lakiin perustuvia hallinnollisia valvontamenettelyjä, joissa henkilön edellytetään antavan tietoja tai selvityksiä esimerkiksi verotusta, elinkeinovalvontaa tai ympäristönsuojelua varten. Tällaisia tiedonantovelvoitteita voidaan oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuutta loukkaamatta siten tehostaa rangaistuksen tai siihen rinnastettavan seuraamuksen tai uhkasakon tai muun pakkokeinon uhalla (PeVL 39/2014 vp). Itsekriminointisuoja saattaa eräissä tapauksissa muodostua kuitenkin merkitykselliseksi arvioitaessa ilmoitusvelvollisuuden noudattamista. Ilmoitusvelvollisella on katsottu olevan oikeus vaitioloon, kun hallinnollisen ilmoitusvelvollisuuden kanssa samanaikaisesti on vireillä samoja seikkoja koskeva rikostutkinta tai kun ilmoitusvelvollinen ei ollut voinut sulkea pois sitä mahdollisuutta, että annettavat tiedot voisivat johtaa rikosprosessiin tai tulla käytettäviksi rikosprosessissa ja

Postiosoite
Postadress
Postal Address
Oikeusministeriö
PL 25
FI-00023 Helsinki
Finland

Käyntiosoite
Besöksadress
Office
Eteläesplanadi 10
00023 Helsinki
Finland

Puhelin
Telefon
Telephone
0295 16001
Internat. +358 295 16001

Faksi
Fax
Fax
(09) 160 67730
Internat. +358 9 160 67730

s-posti, internet
e-post, internet
e-mail, internet
oikeusministerio@om.fi
www.oikeusministerio.fi

Johannes Heikkonen

22.8.2019

VN/4525/2019

VN/4525/2019-OM-2

ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä rangaistukseen tuomitsemisen on katsottu loukkaavan oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin (esim. Funke v. Ranska 25.2.1993 kohta 44, J.B. v. Sveitsi 3.5.2001 kohdat 47 ja 66 ja Shannon v. Yhdistynyt kuningaskunta 4.10.2005 kohta 38).

Itsekriminointisuoja voi muodostua merkitykselliseksi myös tilanteessa, jossa ilmoitusvelvollisuuden kohteena olevien tietojen antaminen saattaa johtaa hallinnollisen sanktion määräämiseen. Hallintovaliokunta kiinnitti tietosuojalakehdotuksesta antamassaan mietinnössä (HaVM 13/2018 vp) lakivaliokunnan lausuntoon viitaten huomiota tietosuojasetuksen 33 artiklaan, jonka mukaan rekisterinpitäjän on ilmoitettava tietoturvaloukkauksesta valvontaviranomaiselle. Tietosuojasetuksen rikkomisesta voidaan määrätä 83 artiklan mukainen hallinnollinen seuraamusmaksu. Myös ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan asetuksen mukaan määrätä hallinnollinen seuraamusmaksu tai sen sijaan antaa esimerkiksi huomautus. Lakivaliokunnan mukaan ilmoitusvelvollisuuteen sovellettavia seuraamussäännöksiä on tällöin tulkittava itsekriminointisuojan kanssa yhteensopivasti ottaen huomioon muun muassa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö (LaVL 5/2018 vp). Viime kädessä asian arvioiminen jää tuomioistuimen ratkaistavaksi. Itsekriminointisuojan kannalta merkityksellisten tiedonsaantioikeuksien käsitteleminen on hallinnollisia sanktioita koskevan lainsäädännön yhteydessä tarpeen, vaikka sinänsä on selvää, että itsekriminointisuoja on otettava huomioon säännöksiä sovellettaessa.

Siltä osin kuin tiedonantovelvollisuuksien ja laiminlyöntimaksun muodostaman kokonaisuuden voidaan katsoa olevan ongelmallisia itsekriminointisuojan kannalta, voidaan asian arvioinnissa merkityksellisenä pitää sitä, että verotusmenettelyä koskevan lain 22 a §:ssä säädetty tiedonanto- tai toimintavelvoitteen laiminlyöntiin kiinnittyvä sanktiouhka koskee lähtökohtaisesti, muttei kuitenkaan poikkeuksetta, oikeushenkilöitä. Oikeushenkilöiden itsekriminointisuojan on katsottu hallinnollisten sanktioiden sääntelyperiaatteita koskevassa mietinnössä voivan poiketa siitä, mitä se on yksityishenkilöiden kohdalla (OM Mietintöjä ja lausuntoja 52:2018 s.35).

Ylijohtaja

Johanna Suurpää

Lainsäädäntöneuvos

Johannes Heikkonen

Liitteet

-

Jakelu

VM Valtiovarainministeriö

Tiedoksi

Postiosoite
Postadress
Postal Address
Oikeusministeriö
PL 25
FI-00023 Helsinki
Finland

Käyntiosoite
Besöksadress
Office
Eteläesplanadi 10
00023 Helsinki
Finland

Puhelin
Telefon
Telephone
0295 16001
Internat. +358 295 16001

Faksi
Fax
Fax
(09) 160 67730
Internat. +358 9 160 67730

s-posti, internet
e-post, internet
e-mail, internet
oikeusministerio@om.fi
www.oikeusministerio.fi



VALTIONEUVOSTO
STATSRÅDET
FINNISH GOVERNMENT

Asiakirjan sähköinen allekirjoitus
Elektronisk underskrift av dokument
Electronic signature of a document

Asia / Sak / Case:

VN/4525/2019

OM; VM; Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntel

Asiakirja / Dokument / Document:

VN/4525/2019-OM-2

Oikeusministeriön lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sä

Allekirjoitukset / Underskrifter / Signatures:

Allekirjoittaja Undertecknare Signed by	Allekirjoituspäivämäärä Datum för underskrift Date of signature	Varmenteen myöntäjä Certifikatutfärdare Certificate issued by
Heikkonen Johannes 91176764X	2019-08-22T13:52:43	C=FI, O=Vaestorekisterikeskus CA, OU=Organisaatiovarmenteet, CN=VRK CA for Qualified Certificates - G2\ OK
Suurpää Helka 91175671N	2019-08-22T14:09:53	C=FI, O=Vaestorekisterikeskus CA, OU=Organisaatiovarmenteet, CN=VRK CA for Qualified Certificates - G2\ OK

Sähköinen varmennetieto / Elektronisk certifikatuppgift / Electronic certificate information:

4b515a3c2b8259a486f7c5fb151e1b22