OIKEUSMINISTERIÖ

LAUSUNTO

Lainvalmisteluosasto
Lainsäädäntöneuvos Arja Manner

15.1.2019

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

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 (HE 308/2018 vp)

Eduskunnan verojaosto on pyytänyt oikeusministeriöltä lausuntoa otsikossa mainitusta asiasta (HE 308/2018 vp). Oikeusministeriö esittää lausuntonaan seuraavaa.

Yleistä

Ehdotus perustuu pääosin neuvoston direktiiviin (EU)2017/1852 veroriitojen ratkaisumekanismeista Euroopan unionissa (EU-riitadirektiivi). Direktiivi on saatettava voimaan 30.6.2019 mennessä.

Lakia sovellettaisiin osin myös verosopimukseen perustuvassa keskinäisessä sopimusmenettelyssä sekä EU-arbitraatiosopimuksessa tarkoitetussa menettelyssä.

Ehdotusten arviointia vaikeuttaa lakiehdotusten ja niiden perustelujen vaikeaselkoisuus. Perusteluista ei myöskään ilmene selkeästi ehdotusten suhde EU-sääntelyyn, esimerkiksi EU-riitadirektiiviin, eikä se, missä määrin kansallisessa sääntelyssä on mahdollista käyttää kansallista liikkumavaraa.

Oikeusturvakeinot

Oikeusturvasäännöksiä koskevien ehdotusten perusteluissa ei ole arvioitu ehdotettujen oikeussuojakeinojen suhdetta EU-sääntelyyn eikä muissa vastaavissa tilanteissa käytössä olevaan kansalliseen sääntelyyn.

Käyntiosoite	Postiosoite	Puhelin	Faksi	Sähköpostiosoite
Eteläesplanadi 10 HELSINKI	PL 25 00023 VALTIONEUVOSTO	02951 6001	09 1606 7730	oikeusministerio@om.fi

Ehdotetun lain mukaan asianomainen henkilö voi hakemuksella saattaa asian hallinto-oikeuden ratkaistavaksi, jos

- toimivaltainen viranomainen ei ole tehnyt kyseessä olevassa laissa tarkoitettuun sitovaan päätökseen perustuvaa muutosta verotukseen lailla säädettyjen edellytysten vallitessa ilman aiheetonta viivytystä (8 §:n 6 mom. ja 10 §:n 3 mom.),
- toimivaltainen viranomainen ei ole antanut kansainvälisen veroriita-asian ratkaisemista koskevaa lopullista päätöstä tiedoksi asianomaiselle henkilölle 30 päivän kuluessa päätöksen tekemisestä (16 §:n 3 mom.),
- toimivaltainen viranomainen ei ole tehnyt saman pykälän 6 momentissa tarkoitettua muutosta verotukseen kyseisessä momentissa säädettyjen edellytysten vallitessa (16 §:n 7 mom.).

Esityksessä ehdotetaan myös, että hallinto-oikeudessa käsitellään hallintoriitana asia, joka koskee

- riippumattomien ja pätevien henkilöiden luettelosta valittavien henkilöiden nimittämisvelvoitteen laiminlyöntiä (12 §:n 3 mom.) tai
- toimintasääntöihin ja niiden ilmoittamiseen liittyvien velvoitteiden laiminlyöntiä (13 § 3 mom.)

Edellä mainitut säännösehdotukset ovat ongelmallisia Suomen oikeusjärjestelmässä. Asiassa olisi kyse viranomaisen laiminlyönnistä, jolloin oikeussuojakeinona on tavallisesti hallintolain 8 a -luvussa tarkoitettu hallintokantelu ylemmälle hallintoviranomaiselle taikka kantelu ylimmälle laillisuusvalvojalle eli oikeuskanslerille tai eduskunnan oikeusasiamiehelle.

Unionin perusoikeuskirjan 47 artikla sisältää säännökset asianosaisen oikeudesta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin, kun hänen unionin oikeudessa taattuja oikeuksiaan tai vapauksiaan on loukattu. Artiklassa säädetään myös oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa.

Muutamissa EU-riitadirektiivin artikloissa edellytetään, että viranomaisen viivästystilanteessa asiasta päättää toimivaltainen tuomioistuin tai kansallinen nimittävä elin (esim. 7 artiklan 1 kohdan 2 ja 3 kappaleet). EU-riitadirektiivin 11 artiklan 4 kohdassa ja 15 artiklan 4 kohdan toisessa kappaleessa edellytetään nimenomaan pääsyä tuomioistuimeen.

EU-riitadirektiivin 2(1) artiklan b-alakohdan mukaan toimivaltaisella tuomioistuimella tarkoitetaan jäsenvaltion tuomioistuinta tai muuta elintä, jonka asianomainen jäsenvaltio on nimennyt toimivaltaiseksi tuomioistuimeksi. Direktiivin sanamuodon pohjalta ei ole selvää, onko tarkoituksena ollut laajentaa tuomioistuimen käsitettä myös muihin kuin sellaisiin kansallisiin toimielimiin, jotka ovat tuomioistuimiin rinnastettavissa. Tätä ei ole arvioitu esityksen perusteluissa. Lakiehdotuksesta tai sen perusteluista ei myöskään ilmene, toimiiko jokin viranomainen Suomessa EU-riitadirektiivissä mainittuna kansallisena nimittävänä elimenä.

Ehdotukset viivästysvalituksesta näyttäisivät merkitsevän sitä, että asianosainen voisi käyttää vaihtoehtoisesti tai rinnakkain sekä yleissääntelyyn perustuvaa kantelumahdollisuutta että ehdotetussa laissa säädettyä mahdollisuutta saattaa asia ns. viivästysvalituksella tai hallintoriitahakemuksella hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

Eduskunnan lakivaliokunta ei tietosuojalakia koskevassa lausunnossaan (LaVL 5/2018 vp) pitänyt tarkoituksenmukaisena ottaa käyttöön erityistä viivästysvalitusta. Valiokunta totesi, että jo nykyinen kantelumahdollisuus laillisuusvalvojille on tehokas oikeussuojakeino, sillä niiden tehtävänä on ryhtyä kantelun johdosta tarvittaviin toimenpiteisiin. Ne voivat myös nostaa syytteen taikka määrätä suoritettavaksi esitutkinnan. Ne voivat myös tehdä viranomaiselle esityksen virheen oikaisemiseksi tai epäkohdan korjaamiseksi tai hyvittämiseksi.

Epäselvää on, mitä ehdotettua ns. viivästysvalitusta tai hallintoriita-asiaa käsittelevä hallinto-oikeus voisi tehdä ko. viivästysvalituksen tai hallintoriitahakemuksen johdosta. Hallinto-oikeus ei voisi muuttaa asianosaisen verotusta tai huolehtia päätöksen tiedoksiannosta. Hallinto-oikeus ei voisi myöskään valita ja nimittää riippumattomia ja päteviä henkilöitä eikä huolehtia toimintasääntöihin liittyvistä velvoitteista. Hallinto-oikeudet eivät toimi yleisinä valvontaviranomaisina eikä niillä ole toimivaltaa esimerkiksi tehostaa velvoittavaa päätöstä sakon uhalla. Erityisen ongelmallista tuomioistuintoiminnan kannalta olisi, jos asian voisi saattaa suoraan hallinto-oikeuteen pelkästään sillä perusteella, että viranomainen ei ole ratkaissut asiaa ilman aiheetonta viivytystä (8 §:n 6 mom. ja 10 §:n 3 mom.).

Esityksen oikeusturvasäännöksiä tulisi arvioida lähemmin suhteessa unionin oikeuteen, erityisesti EU-riitadirektiivin ja unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan vaatimuksiin, sekä suhteessa oikeussuojakeinoja koskeviin kansallisiin yleissäännöksiin.

Esityksen mukaan 1. lakiehdotuksen 20 §:n 2 momentissa (Muutoksenhaku) lueteltaisiin pykälät, joissa tarkoitettuun hallinto-oikeuden päätökseen saisi hakea muutosta valittamalla vain, jos korkein hallinto-oikeus antaa valitusluvan. Pykälän sanamuodon pohjalta jää epäselväksi, onko luettelon tarkoituksena, että kaikista ko. lain nojalla tehdyistä hallinto-oikeuden päätöksistä ei saisi valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Ehdotettu muotoilu ei kuitenkaan voi tarkoittaa valituskieltoa. Ehdotuksen perusteluista ei ilmene, miksi muutoksenhakukelpoiset hallinto-oikeuden päätökset lueteltaisiin momentissa. Tavallisesti muutoksenhausta korkeimpaan hallinto-oikeuteen säädetään seuraavasti: *Hallinto-oikeuden päätöksestä saa valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.*

Tietojen julkisuus ja salassapito

Ehdotettu julkisuutta ja salassapitoa koskeva sääntely on vaikeasti hahmottuvaa.

Ehdotettu 16 §:n 5 momentti vaatisi selvennystä suhteessa julkisuutta ja salassapitoa koskevaan muuhun lainsäädäntöön. Erityksen epäselvä on säännös, joka kos-

kee asianomaisen henkilön oikeutta pyytää, että toimivaltaiset viranomaiset eivät julkaise liikesalaisuutta, kaupallista tai teollista salaisuutta, ammattisalaisuutta tai elinkeinotoiminnassa käytettyä menettelytapaa koskevia tietoja eivätkä tietoja, joiden sisältö on vastoin yleistä järjestystä.

Laissa viranomaisten toiminnan julkisuudesta (julkisuuslaki, 621/1999) säädetään yleislakina salassapitoperusteista ja tiedon antamisesta salassa pidettävästä asiakirjasta. Salassa pidettäviä tietoja voidaan antaa vain, jos niiden antamisesta erikseen säädetään, tai jos se, jonka etujen suojaamiseksi salassapitovelvollisuus on säädetty, antaa siihen suostumuksensa.

Ehdotetusta säännöksestä saa käsityksen, että myös salassa pidettävien tietojen julkistaminen olisi mahdollista, jollei niiden salaamista erikseen pyydetä. Säännös siitä, että laissa salassapidettäviksi säädetyt tiedot olisivat salassapidettäviä, jos asianosainen pyytää sitä, olisi säännöksenä epäjohdonmukainen ja poikkeaisi olennaisesti muusta salassapitoa ja salassa pidettävien tietojen luovuttamista koskevasta sääntelystä.

Lakiehdotuksen 18 §:n mukaan keskinäisessä neuvottelumenettelyssä, riidanratkaisutoimikunnassa ja vaihtoehtoisessa riidanratkaisutoimikunnassa käsiteltäviin asiakirjoihin ja tietoihin sovelletaan, mitä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa (1346/1999) säädetään. Mainitun lain mukaan verotusasiakirjat, jotka koskevat verovelvollisen taloudellista asemaa, sekä muut sellaiset verotusasiakirjat, joista ilmenee tunnistettavissa olevaa verovelvollista koskevia tietoja, ovat eräin verotustietojen julkisuudesta annetussa laissa säädetyin poikkeuksin pidettävä salassa. Verohallinto voi käsitellä salassa pidettäviä tietoja ja antaa tietoja salassa pidettävästä verotusasiakirjasta siten kuin mainitussa laissa säädetään.

Käsitteistön osalta on myös syytä huomata, mitä liikesalaisuuden käsitteestä säädetään liikesalaisuuslaissa (595/2018), jonka vuoksi esimerkiksi ammattisalaisuuden käsitettä ei enää juuri tunneta muualla lainsäädännössä.

Huomattava myös on, että edellä mainittu 18 §:n säännös sovellettavasta laista on tarpeen vain, jos ehdotetussa laissa tarkoitetut asiakirjat eivät muutoin kuuluisi verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain soveltamisalan piiriin. Sama huomio koskee ehdotettua 4 §:ää sekä 4 ja 18 §:n välistä suhdetta.

Ehdotetussa 18 §:ssä ehdotetaan säädettäväksi salassapidosta. Pykälän 3 momentin säännöksen sanamuodon perusteella vaikuttaa, että myös itseään koskevat tiedot olisi säännöksen mukaan pidettävä salassa, jollei lainsäädännöstä muuta johdu. Ehdotettu salassapitovelvoite on varsin pitkälle menevä. Julkisuuslaissa (23 §) asianosaisen, hänen edustajansa tai avustajansa vaitiolovelvollisuus on rajattu siihen, että sivullisille ei saa ilmaista asianosaisaseman perusteella saatuja salassa pidettäviä tietoja, jotka koskevat muita kuin asianosaista itseään. Epäselväksi myös jää vakuutuksen tarkoitus salassapitovelvollisuuden ja sen rikkomista seuraavan

sanktion lisäksi. Mahdollisen vakuutuksen sisältöön ei myöskään oteta esityksessä kantaa.

Pykälän 4 momentissa ehdotetaan rajoitettavaksi asianosaisjulkisuutta. Säännöksen ensimmäisen sanan tulisi kuulua: ”Asianomaisella henkilöllä ---”. Ehdotettu säännös vaikuttaa muotoilunsa ja perustelujensa perusteella melko kattavalta poikkeukselta asianosaisen tiedonsaantioikeuteen. Epäselväksi jää, millä tavalla asianosaiselle turvataan oikeus tulla kuulluksi, ja mahdollisuus saada ennen päätöksentekoa perehtyä asiaan vaikuttavaan aineistoon ja tilaisuus esittää näkemyksensä mainitusta aineistosta.

Rangaistussäännös

Lakiehdotuksen 18 §:ään sisältyy salassapitosäännös. Pykälän 3 momentti sisältää säännöksen ”asianomaisen henkilön” ja tämän edustajan salassapitovelvollisuudesta. Momentin loppuosassa on rangaistussäännös, jonka mukaan ”Rangaistus tässä momentissa tarkoitetun salassapitovelvoitteen olennaisesta rikkomisesta menettelyn päätyttyä tuomitaan rikoslain 38 luvun 1 tai 2 §:n mukaan, jollei teko ole rangaistava rikoslain 40 luvun 5 §:n mukaan ja jollei siitä muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta.”

Rangaistussäännös sisältäisi siten viittauksen paitsi rikkomisen kohteena olevaan 3 momentin salassapitovelvollisuusnormiin, myös rikoslain 38 luvun salassapitorikokseen ja –rikkomukseen ja rikoslain 40 luvun virkasalaisuuden rikkomiseen sekä ankarampaa rangaistavuutta koskevan lainkonkurrensissäännöksen.

Rangaistavaa salassapitovelvollisuuden rikkomista koskeva säännös on aihetta kirjoittaa siten, että ensin kuvataan tarkkarajaisesti ja haluttuine sisällöllisine rajauksineen se menettely, johon rangaistavuus halutaan kiinnittää. Tämän jälkeen kirjoitetaan rangaistussäännös, joka sisältää vain viittauksen kyseiseen käyttäytymisvelvoitteeseen ja kysymykseen tuleviin rangaistussäännöksiin. Mahdollinen määräys rangaistuksen uhalla sanktioitavan käyttäytymisvelvollisuuden rajaamisesta koskemaan vain menettelyn päättymisen jälkeistä ajankohtaa, on siis syytä sisällyttää käyttäytymisvelvoitteeseen eikä rangaistavuutta ilmaisevaan virkkeeseen.

Rangaistavuuden ilmaisevaan viittaussäännökseen ei yleensä kirjoiteta olennaisuutta koskevaa rangaistuksen rajausta jo siitä syystä, että olennaisuus on jossain määrin ongelmallinen kriteeri rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen näkökulmasta. Sitä vastoin sääntelyyn voidaan niin haluttaessa sisällyttää esimerkiksi vähäisiä tapauksia koskeva toimenpiteistä luopumissäännös, jolloin on kuitenkin aihetta ottaa huomioon rikoslain 38 luvun 2 §:n ja rikoslain 40 luvun 5 §:n 2 momentin säännökset, joissa myös on kyse vähäisten tekojen arvioinnista.

Rikoslain rikoksiin kohdistuvassa viittaussäännöksessä voidaan, kuten ehdotetussa säännöksessä, viitata sekä rikoslain 38 luvun 1-2 §:n säännöksiin että 40 luvun 5 §:n säännöksiin, mikäli salassapitovelvollisuuteen syyllistyvä voisi olla virkarikossäännösten alainen henkilö tai vailla tällaista asemaa oleva henkilö. Jos kysymyk-

seen tulisi vain joko rikoslain 38 tai rikoslain 40 luvun säännösten mukainen rangaistavuus, viitattaisiin vain tuon luvun säännökseen tai säännöksiin. Lainkonkurrenssia koskeva lauseke on asianmukainen, joskin sen edessä oleva ”ja” on syytä korvata sanalla ”tai”.