Matti Urpilainen, 20.11.2019

EDUSKUNNAN PERUSTUSLAKIVALIOKUNNALLE

Lausunto hallituksen esityksestä Eduskunnalle raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp)

1. Arvioinnin lähtökohdat[1]

Arvioitavassa lakiesityksessä tarkoitettu raportointivelvollisuus on kokonaan uudentyyppistä sääntelyä Suomen verojärjestelmässä. Lakiesitys perustuu yksityiskohtaisen EU-muutosdirektiivin (2018/822) implementointiin. Tämä väistämättä rajoittaa kotimaisen lainsäätäjän valintavaltaa sääntelyn tavoitteiden ja keinojen suhteen. Lakiesityksen sanamuodot ja sisältö pohjautuvat pitkälti direktiivissä käytettyyn kieliasuun. Lähtökohtaisesti tämä mahdollistaa direktiivin asianmukaisen ja oikean implementoinnin. Toisaalta on selvää, että pelkästään direktiivin sanatarkka implementointi ei riitä takaamaan sitä, että lainsäädännön tekninen sisältö muodostuu moitteettomaksi Suomen oikeusjärjestyksen kokonaisuuden ja kantavien periaatteiden, erityisesti perustuslain näkökulmasta arvioituna.

2. Sääntelyn täsmällisyys ja tarkkarajaisuus

Lakiesityksen mukaan raportointivelvollisuutta tehostettaisiin hallinnollisella seuraamusmaksulla. Direktiivin 25a artikla edellyttää, että jäsenvaltiot ottavat käyttöön ”tehokkaat, oikeasuhteiset ja varoittavat” säännökset kansallisten säännösten rikkomistilanteita varten.

[1] Ilmoitan sidonnaisuuden: toimin päätoimisen yliopistotyöni ohella sivutoimisesti veroasiantuntijana Deloittella.

Laiminlyöntimaksu olisi kolmiportainen ja sen määrä olisi enintään 15.000 euroa. Lainsäädäntöteknisesti VML 22a §:ssä jo nykyisin olevat sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin johdosta määrättävät hallinnolliset seuraamukset ulotettaisiin koskemaan myös tilanteita, joissa on kysymys raportointivelvollisuuden laiminlyönnistä. Ehdotettu sääntely mahdollistaa laiminlyönnin luonteen ja vakavuuden huomioimisen laiminlyöntimaksun määräämisessä ja sanktiotaso on sama kuin nykyisin voimassa olevassa lainsäädännössä. Sanamuoto ”voidaan määrätä” mahdollistaa myös laiminlyöntimaksun määräämättä jättämisen.

Arvioitavaksi tulee nyt mielestäni vain se, onko raportointivelvollisuudesta säädetty riittävän täsmällisesti ja siten, että yksityiset voivat riittävän selkeästi käsittää, milloin heille saatetaan määrätä laiminlyöntimaksu raportointivelvoitteen laiminlyönnin johdosta.

Arvioinnin mittapuita on mielestäni aiheellista hakea tilanteista, joissa verovelvolliselle määrätään veronkorotus ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin johdosta. Tältä osin huomionarvoisimmat tilanteet eivät liity veroilmoituksen muodollisten määräaikojen noudattamiseen, vaan siihen, onko verovelvollinen ilmoittanut verotuksen toimittamisen perusteeksi oikeat tiedot. Tuloverotuksessa ilmoittamisvelvollisuus on täytetty moitteettomasti, jos veroilmoituksella ilmoitettu veronalaisen tulon määrä on oikein. Tämän seikan arviointi voi edellyttää kannanottoa monimutkaisiin laintulkintakysymyksiin jotka voivat koskea esimerkiksi järjestelyn liiketaloudellisia syitä, tulonmuodostuksen markkinaehtoisuutta sekä tulon veronalaisuutta tai menin vähennyskelpoisuutta. Veronkorotus voi siten tulla kyseeseen mitä erilaisimpien laintulkintakysymysten yhteydessä. Näin ajateltuna veronkorotuksella sanktioitujen laiminlyöntien sisältöä ei voida pitää erityisen selvänä ja tarkkarajaisena.

Voidaan myös huomioida, että verovuodesta 2018 alkaen sovellettavissa tuloverotuksen uusissa veronkorotussäännöksissä on nimenomaisesti mahdollistettu veronkorotuksen määrääminen myös tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä tilanteissa. Veronkorotuksen normaalimäärä on 2 prosenttia ja tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä asioissa 1 prosentti lisätyn tulon määrästä. Laissa on myös perusteet, joiden nojalla veronkorotus voidaan jättää poikkeuksellisesti määräämättä. Säännökset ovat olleet perustuslakivaliokunnan arvioitavana (PeVL 39/2017 vp). Totesin 3.10.2017 päivätyssä lausunnossani, että veronkorotuksen määrääminen tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä tilanteissa on periaatteellisesti ongelmallista, koska säännökset saattavat mahdollistaa veronkorotuksen määräämisen myös tilanteissa, joissa laintulkintaan ei ole etukäteen saatavissa selkeää vastausta lainsäädännöstä tai KHO:n prejudikaateista, ja siitä huolimatta, että kuka tahansa vero-oikeuden asiantuntijakin voi olla epätietoinen, miten lainsäädäntöä tulisi näissä tilanteissa tulkita.

Tätä taustaa vasten katson, että raportointivelvollisuutta koskevat säännökset eivät tulkinnanvaraisuudestaan huolimatta aiheuta verotuksen alalla tavanomaista suurempaa epävarmuutta hallinnollisten seuraamusmaksujen määräämisen suhteen. Ehdotetuissa säännöksissä on useita tulkinnanvaraisia kohtia, mutta en pidä niistä mitään suoranaisesti ongelmallisena valtiosääntöoikeudelliselta kannalta.

On kuitenkin syytä kiinnittää yleisellä tasolla huomiota siihen, että lainvalmistelussa direktiivistä johtuva tulkinnanvaraisuus on varsin suurelta osin sälytetty yksityisten kannettavaksi. Koska raportoitavien järjestelyjen tunnusmerkit tulevat käytännössä suoraan direktiivistä, joka itsessään on viime kädessä hyvin tulkinnanvarainen, on kotimaisella lainsäätäjällä ehkä ollut varsin rajalliset mahdollisuudet poistaa tulkinnanvaraisuutta säännösten kieliasun muotoilun yhteydessä.

Vähintäänkin lakiesityksen perusteluissa olisi kuitenkin ollut mahdollista selostaa jonkin verran nyt toteutunutta yksityiskohtaisemmin, milloin raportointivelvollisuuden on Suomen lain mukaan tarkoitus syntyä tai jäädä syntymättä. Kun esitöissä on esitetty vain vähän säännösten tulkintaa ohjaavia konkreettisia suuntaviivoja, lainsäätäjä on kylläkin pystynyt minimoimaan riskin siitä, että Suomessa omaksuttaisiin direktiivistä virheellinen tulkinta. Hyvän lainsäädäntökäytännön mukaista olisi kuitenkin tehdä tällaisessa tilanteessa rohkeampia, sääntelyn soveltamisalaa selkeyttäviä linjanvetoja jo lainsäätämisvaiheessa, vaikka näiden linjanvetojen EU-oikeudellisesta hyväksyttävyydestä ei ehkä olekaan mahdollista täydellisesti varmistua etukäteen. Tällöin vastuu direktiivin implementoinnista ja sen sovittamisesta Suomen verojärjestelmään kohdistuu leimallisesti lainsäätäjään, kuten kuuluukin.

3. Velvollisuus raportoida lain voimaantuloa edeltävään aikaan kohdistuvia järjestelyjä

Direktiivin 8 ab artiklan 12 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen vaatimiseksi, että välittäjät ja asianomaiset verovelvolliset toimittavat tiedot niistä raportoitavista rajatylittävistä järjestelyistä, joiden ensimmäinen vaihe on toteutettu direktiivin voimaantulopäivän 25 kesäkuuta 2018 jälkeen. Lakiesityksen 24 §:n mukaan välittäjän tai verovelvollisen on raportoitava 4 §:ssä tarkoitetut tiedot Verohallinnolle 31.8.2020 mennessä järjestelyistä, joiden ensimmäinen vaihe on toteutettu tai toteutetaan 25.8.2018 ja 30.6.2020 välisenä aikana. Laiminlyöntimaksu koskee myös näitä tilanteita. Tulkitsen direktiiviä niin, että ”tarvittavat toimenpiteet” sisältää myös laiminlyöntien sanktioinnin. Tältä kannalta kansallinen liikkumavara implementoinnissa näyttää jäävän vähäiseksi. Toisaalta raportointivelvollisuuden, edes sanktiouhkaisen raportointivelvollisuuden, ulottaminen osittain myös lain voimaantuloa ennen aloitettuihin järjestelyihin ei vaikuta taannehtivuuden kannalta ongelmalliselta, koska raportoitavat tiedot ovat jäljempänä tarkemmin selostettavalla tavalla lähinnä informatiivisia eivätkä ne sellaisinaan muodosta verotuksen toimittamisen perustetta. Aineellinen verovelvollisuus sekä verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuus määrittyvät voimassa olevan verolainsäädännön pohjalta, eikä takautuva raportointivelvollisuus merkitse tähän muutosta. En näin ollen pidä tätä yksityiskohtaa perustuslain kannalta ongelmallisena.

4. Oikeudellinen ammattisalassapito ja asianajosalaisuus

Direktiivin 8 ab artiklan 5 kohdan mukaan jäsenvaltio voi toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla välittäjille annetaan oikeus olla toimittamatta raportoitavaa rajat ylittävää järjestelyä koskevia tietoja, jos raportointivelvoite loukkaisi kyseessä olevan jäsenvaltion lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta. Vastaavasti artiklan 8 ab 6 kohdan mukaan jäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen vaatimiseksi, että vapautustilanteissa velvoite koskee toista välittäjää tai asianomaista verovelvollista.

Asianajosalaisuuden ja siihen verrattavan oikeudellisen ammattisalassapidon suojaa ei ole EU-tasolla yksityiskohdissaan harmonisoitu, joten voidaan mielestäni päätellä, että tarkoituksena on ollut jättää asia kunkin jäsenvaltion kansalliseen harkintaan erityisesti siitä syystä, että muunlainen ratkaisu olisi käytännössä saattanut osoittautua direktiivin hyväksymisen ja implementoinnin esteeksi. Poikkeus-

mahdollisuudesta huolimatta voidaan ajatella, että jäsenvaltioiden veroviranomaisilla on sinänsä samanlainen intressi saada tietoja sekä niistä järjestelyistä, joissa välittäjänä on lakisääteisen ammattisalassapidon piirissä oleva palveluntarjoaja, että järjestelyistä joissa välittäjänä on muu palveluntarjoaja.

Direktiivin määräykset eivät nähdäkseni poista tarvetta arvioida, miten ehdotetun raportointivelvollisuuden ja asianajosalaisuuden yhteensovittamisen tulisi Suomen oikeusjärjestyksen puitteissa tapahtua – miten tästä asiasta olisi lailla säädettävä.

Lakiesityksen 6 §:ssä säädetään välittäjän vapauksesta tiedonantovelvollisuudesta. Lainkohdasta ilmenee, että lain 4 §:ää (ilmoitettavat tiedot) ja 5 §:ää (välittäjän tiedonantovelvollisuus) ei sovelleta siltä osin kuin kyse on tiedoista, joita tarkoitetaan asianajajista annetun lain 5c §:ssä tai OK 17 luvun 13 §:n 3 momentissa, ja kun kyseessä on suomalainen välittäjä joka on asianajaja, luvan saanut oikeudenkäyntiavustaja tai julkinen oikeusavustaja. Käytän jäljempänä yksinkertaisuuden vuoksi ilmaisua ”asianajosalaisuus”, joka tässä yhteydessä käsittää asianajajista annetussa laissa ja oikeudenkäymiskaaressa säädetyn salassapitovelvoitteen, joka koskee edellä mainittuja tahoja.

Lakiesityksen 6 §:stä ilmenee, että edellä mainitun asianajosalaisuuden piirissä olevan välittäjän on ilmoitettava raportointivelvollisuudesta toiselle välittäjälle tai verovelvolliselle. Tässä yhteydessä asianajosalaisuuden piirissä olevan välittäjän on ilmoitettava myös Verohallinnon antama viitenumero. Viime kädessä verovelvollisella itsellään on velvollisuus ilmoittaa Verohallinnolle 4 §:ssä ilmoitetut tiedot. Jotta asianajosalaisuuden piirissä olevan välittäjän ja verovelvollisen omissa ilmoituksissaan antamia tietoja ei ole mahdollista yhdistää, asianajosalaisuuden suojaamiseksi lakiesityksen 9 §:ssä on säännös, jonka mukaan verovelvollisella ei ole velvollisuutta viitenumeroa, jos se on saatu vapautuksen piirissä olevalta välittäjältä.

Lakiesityksen perusteluissa tuodaan lähtökohtana esiin asianajajista annettua lakia koskeva HE 94/1993 vp, jonka mukaan salassapitovelvollisuus voi kattaa minkä tahansa henkilöön liittyvän seikan, joka ei ole yleisesti tiedossa. Lisäksi perusteluissa todetaan, että vapautuksen piirissä olevien välittäjien on raportoitava järjestelyn anonymisoidut tunnusmerkit ja muut 4 §:ssä tarkoitetut tiedot, jotka eivät ole salassapidon piirissä. Esimerkkinä vapautuksen piiriin kuuluvista tiedoista mainitaan asiakkaan yksilöintitiedot.

Lakiesityksen perusteluista ei muodostu täysin selkeää kuvaa siitä, millaisista lähtökohdista 6 §:n merkitystä ja suhdetta asianajosalaisuuden suojaan on arvioitu sekä millaisia näkökohtia tai suojeluintressejä lakiesitystä valmisteltaessa on pidetty merkityksellisinä. Arviointiin tuo oman haasteensa se, että lakiesitys koskee aivan uudenlaista verotukseen liittyvää tiedonantovelvollisuutta.

Tiedossani olevassa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä asianajosalaisuutta ei ole pidetty absoluuttisena ja ehdottomana, vaan sitä on voitu rajoittaa oikeasuhtaisesti ja hyväksyttävien perusteiden nojalla. Tällaisessa arvioinnissa on luontevaa kiinnittää huomiota myös siihen, miten asianajosalaisuuden suojan ydinalue tulisi käsittää sekä millaista haittaa tietojen päätyminen toimeksiantosuhteen ulkopuoliselle taholle voi aiheuttaa asiakkaalle.

Katson, että velvollisuus raportoida lakiesityksessä yksilöityjä järjestelyjä Verohallinnolle ei ole kovin lähellä asianajosalaisuuden suojan ydinaluetta, joka liittyy erityisesti meneillään oleviin oikeusproses-

seihin ja niiden yhteydessä tapahtuvaan kommunikaatioon asiakkaan ja asiamiehen välillä. Viranomainen ei nähdäkseni voisi vaatia asianajosalaisuuden suojan ydinalueella olevia tietoja asiakassuhteen kummaltakaan osapuolelta.

Lakiesityksen mukainen raportointivelvollisuus voi koskea muun ohessa järjestelyjä, jotka jäävät suunnitelman asteelle, eli joita ei koskaan toteuteta. Silloinkin kun raportoitava järjestely toteutetaan, raportoitavien tietojen sisältö on siinä mielessä informatiivinen (eikä konstitutiivinen), että viranomainen ei voi tietojen perusteella suoraan määrittää aineellisia veroseuraamuksia eikä ottaa muutoinkaan kantaa verovelvollisen menettelyn asianmukaisuuteen tai lainmukaisuuteen. Lakiesityksessä tarkoitetun järjestelyn raportoiminen Verohallinnolle voi sinänsä kiinnittää viranomaisen huomiota yksittäiseen verovelvolliseen. Nähdäkseni olisi kuitenkin vaikea luonnehtia asiaa valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin näkökulmasta siten, että järjestelyn raportoinnissa on kysymys välittömästi verovelvollisen haitaksi vaikuttavan tiedon antamisesta viranomaiselle. On myös huomattava, että verovelvollisella on veronkorotuksen uhalla tehostettu velvollisuus antaa viranomaiselle (varsinaiset) verotuksen toimittamisen kannalta tarpeelliset tiedot veroilmoituksellaan niinä verovuosina joita asia koskee sen jälkeen, kun järjestely on toteutettu.

Nämä seikat huomioiden jää mielestäni epäselväksi, mikä asianajosalaisuuden suojaan liittyvä, erityisesti asiakasta koskeva suojeluintressi voisi edellyttää sitä, että asianajajat, luvan saaneet oikeudenkäyntiavustajat ja julkiset oikeusavustajat tulisi kategorisesti sulkea kaiken lakiesityksessä tarkoitetun raportointivelvollisuuden ulkopuolelle. En siis näe, että lakiesitys olisi tällä perusteella valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallinen, varsinkin kun 6 §:stä nimenomaisesti ilmenee, että raportointivelvollisuus ei koskisi asianajosalaisuuden piirissä olevia tietoja, ja kun lakiesityksen perusteluiden valossa raportointivelvollisuuden ulkopuolelle jäävät asiakkaan yksilöintitiedot.

Rajat ylittävien järjestelyjen raportointivelvollisuuden ja asianajosalaisuuden suojan yhteensovittamisen osalta on mielestäni aiheellista kiinnittää huomiota myös erilaisten palveluntarjoajien asemaan. Lakiesityksen perusteluissa tähän asiaan ei ole otettu tarkemmin kantaa. Lakiesityksessä tarkoitettuja palveluja tarjoavat sekä lakisääteisen salassapitovelvollisuuden piirissä olevat palveluntarjoajat, erityisesti asianajajat, että muut palveluntarjoajat kuten verokonsulttiyhtiöt. Palvelujen ostajien näkökulmasta yhtäältä asianajajien ja toisaalta muiden verokonsulttien myymillä palveluilla ei välttämättä ole asiakassuhteen luottamuksellisuuden osalta mitään havaittavaa eroa, koska verokonsulttipalveluissa asiakassalaisuudesta sovitaan toimeksiantosopimuksella ja kyseessä on täysin vakiintunut käytäntö alalla.

Oikeuskäytännössä asiakassuhteen luottamuksellisuutta verokonsultoinnissa on suojattu ratkaisussa KHO 2016:127. Ratkaisun mukaan verokonsultointia harjoittava yhtiö ei ollut sivullisen tiedonantovelvollisuuden nojalla velvollinen luovuttamaan Verohallinnolle asiakkaalle laadittua muistiota. Ratkaisussa todetaan, että muistio ei sisältänyt verotuksen toimittamisen kannalta tarpeellisia tietoja, mutta tämän lisäksi perusteluissa tuodaan esiin muun ohessa myös asiakassuhteen luottamuksellisuus sekä oikeudenkäymiskaaren todistamiskieltoa koskevat periaatteet. Palveluntarjoajalla ei siis ollut velvollisuutta luovuttaa Verohallinnon pyytämää muistiota, vaikka asiakassuhde ei ollut lakisääteisen asianajosalaisuuden suojan piirissä.

Lakiesityksessä raportointivelvollisuus koskee täysimääräisesti vain muita kuin lakisääteisen salassapitovelvollisuuden piirissä olevia palveluntarjoajia, vaikka näiden eri palveluntarjoajien myymillä palveluilla ei ole nähdäkseni ilmeistä eroa, kuten ei myöskään palveluntarjoajien ja asiakkaiden välisen asiakassuhteen luottamuksellisuudella. Katson, että tästä aiheutuu vähintäänkin jännitteitä palveluntarjoajien yhdenmukaisen kohtelun suhteen. Tämäkin näkökohta puoltaa osaltaan tulkintaa, jonka mukaan lakiesitys ei ole perustuslain kannalta ongelmallinen sillä perusteella, että se loukkaisi asianajosalaisuuden suojaa.

Tampereella 20.11.2019

Matti Urpilainen

Dosentti, OTT, yliopistonlehtori
Tampereen yliopisto