Olli Mäenpää
22.11.2019

Perustuslakivaliokunnalle

Hallituksen esitys raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp)

Valtiovarainvaliokunnan lausuntopyyntö

Valtiovarainvaliokunta on pyytänyt perustuslakivaliokunnan lausuntoa siitä, miten hallituksen esitystä on arvioitava perustuslain säännösten sekä Suomea velvoittavien ihmisoikeussopimusten kannalta.

Valtiovarainvaliokunnan käsittelyssä on lausuntopyynnön mukaan kiinnitetty huomiota oikeudelliseen ammattisalassapitoon ja asianajosalaisuuteen sekä ilmoittamisvelvollisuuden sääntelyn täsmällisyyteen, kun huomioidaan velvollisuuden laiminlyöntiin liittyvä hallinnollinen seuraamus. Samoin valiokuntakäsittelyssä on kiinnitetty huomiota esityksen yhteensopivuuteen Suomen perustuslain 21 ja 10 §:n sekä Suomea velvoittavien ihmisoikeussopimusten kannalta.

Lausuntopyynnön mukaan oikeusministeriö on muun muassa katsonut, että oikeudelliseen ammattisalassapitoon ja asianajosalaisuuteen liittyvässä sääntelymallissa jo pelkästään salassapitovelvollisuuden sitomille välittäjille asetettu raportointivelvollisuus voi mahdollisesti itsestään synnyttää jännitteen oikeudellista ammattisalassapitoa ja asianajosalaisuutta koskevan sääntelyn kanssa. Suomen Asianajajaliitto on puolestaan katsonut, että esitys ei ole yhteensopiva perustuslain 21 ja 10 §:n sekä Suomea velvoittavien ihmisoikeussopimusten kannalta, vaikka asianajajia ei velvoitettaisi antamaan Verohallinnolle järjestelystä salassapitosäännösten piirissä olevia tietoja. Muilta osin asianajan tiedonantovelvollisuus vastaisi muiden välittäjien tiedonantovelvollisuutta. Näiden seikkojen lisäksi useat asiantuntijat ovat katsoneet, että raportointivelvollisuus on säännelty väljästi ja epätäsmällisesti, jolloin hallinnollisen seuraamusmaksun määräämisen oikeudellinen perusta jää epäselväksi.

1. Lakiehdotus raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla

Raportointivelvollisuuden laajuus ja täsmällisyys

Järjestelyjä koskeva raportointivelvollisuus

Suomalaisen välittäjän olisi 1. lakiehdotuksen 5 §:n mukaan annettava 4 §:ssä säädetyt tiedot Verohallinnolle 30 päivän kuluessa. Raportointivelvollisuutta sovellettaisiin 1. lakiehdotuksen 1 §:n 2 momentin mukaan ”sellaisiin järjestelyihin, joilla voi olla vaikutusta hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan

kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain (185/2013) 4 §:n mukaisten verojen suuruuteen tai määräytymiseen”.

Viitatun lain 4 §:ssä mainitaan ainoastaan yhteistyön piiriin kuuluvat verot ja maksut. Sen sijaan raportointivelvollisuuden materiaalinen sisältö ja laajuus määräytyisivät sillä perusteella, että järjestelyillä voi olla vaikutusta kyseisten verojen suuruuteen tai määräytymiseen. Säännöstä on paikallaan arvioida siltä kannalta, että perustuslain 80 §:n 1 momentin mukaan yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista on säädettävä lailla. Ehdotettu velvollisuus perustuisi arvioon siitä, voiko järjestelyllä olla vaikutusta kyseisten verojen suuruuteen tai määräytymiseen.

Lisäksi arviossa on aiheellista ottaa huomioon lakiehdotuksen 12-22 §:ään sisältyvät säännökset, joissa määritellään sisällöllisesti, minkälaiset järjestelyt kuuluvat raportointivelvollisuuden piiriin. Raportointivelvollisuuden kohteena olevien järjestelyjen sisällön ja laajuuden määrittelyn näissä säännöksissä voidaan arvioida olevan varsin konkreettista ja osittain hyvinkin yksityiskohtaista. Raportointivelvollisuuden perusteet on siten määritelty riittävän täsmällisesti ja tarkkarajaisesti siten kuin perustuslain 80 §:n 1 momentissa edellytetään.

Riittävän täsmällisesti ja tarkkarajaisesti lakiehdotuksen 12-22 §:ssä määriteltyä raportointivelvollisuutta ei ole perusteita pitää lähtökohtaisesti ongelmallisena myöskään elinkeinovapauden tai ammatinharjoittamisen vapauden kannalta. Tältä osin arvioinnissa on paikallaan ottaa huomioon myös lakiehdotuksen yleistä etua turvaava tavoite parantaa veroviranomaisten tiedonsaantia rajat ylittävistä verosuunnittelujärjestelyistä, joissa voi olla veron kiertämisen tai välttämisen elementtejä. Lakiehdotuksen tavoite rinnastuu yleisen edun kannalta arvioituna merkitykseltään ja painoarvoltaan rahanpesulainsäädännön tavoitteisiin, joita Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on pitänyt riittävän painavana perusteena jopa asianajosalaisuuden rajoittamiselle. Tosin tämän lakiehdotuksen tarkoituksena ei ole rajoittaa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeisiin kuuluvaa asianajosalaisuutta.

Itsekriminointisuoja

Lakiehdotuksen mukaista raportointivelvollisuutta on paikallaan arvioida myös itsekriminointisuojan kannalta. Tältä kannalta voidaan lähteä siitä, että itsekriminointisuoja ei Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön 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 (esim. Weh v. Austria, EIT 2004). Tällaisia hallinnollisia tiedonantovelvoitteita voidaan oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuutta loukkaamatta myös tehostaa rangaistuksen tai siihen rinnastettavan seuraamuksen tai uhkasakon tai muun pakkokeinon uhalla (ks. myös PeVL 39/2014 vp, s. 4).

Vapautus tiedonantovelvollisuudesta ja asianajosalaisuus

Välittäjän vapautus lakiehdotuksen mukaisesta raportointivelvollisuudesta koskisi lakiehdotuksen 6 §:n mukaan asianajosalaisuuden kohteena olevia tietoja eli tietoja, joita tarkoitetaan asianajajista annetun lain 5 c §:ssä tai oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 3 momentissa. Edellytyksenä tämän vapautuksen soveltamiseen olisi, että välittäjä on asianajaja, luvan saanut oikeudenkäyntiavustaja tai julkinen oikeusavustaja.

Asianajosalaisuus perusoikeutena ja ihmisoikeutena

Asianajosalaisuuden suoja voidaan perustaa Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleen takaamaan oikeuteen oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin sekä ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan 1 kappaleen takaamaan kirjeenvaihdon suojaan.

Michaud-tuomiossa (Michaud v. France, EIT 2012) Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on pitänyt asianajosalaisuutta yhtenä demokraattisen yhteiskunnan oikeudenkäytön perusperiaatteena. (“It is without a doubt one of the fundamental principles on which the administration of justice in a democratic society is based.”) Samalla ihmisoikeustuomioistuin on kiinnittänyt huomiota siihen, että asianajosalaisuus ei ole rajoittamaton. Siihen voidaan siten kohdistaa myös rajoituksia painavan yhteiskunnallisen tarpeen perusteella muun muassa velvoittamalla asianajaja raportoimaan laissa säädettyjä tietoja rahanpesun tai terrorismirikosten ehkäisemiseksi. Rajoituksilla ei kuitenkaan voida puuttua asianajosalaisuuden ydinalueeseen, jonka muodostaa asiakkaan puolustaminen. (“The obligation to report suspicions does not therefore go to the very essence of the lawyer’s defence role which, as stated earlier, forms the very basis of legal professional privilege.”, 128. kohta).

Wolland-tuomiossa (Wolland v. Norway, EIT 2018) ihmisoikeustuomioistuin on uudelleen korostanut, että asianajajille voidaan asettaa asiakassuhdetta koskeva raportointivelvollisuus muun muassa rahanpesutilanteissa, mikäli velvoite on tehokkaan valvonnan kohteena. (“It has emphasised that, subject to strict supervision, it is possible to impose certain obligations on lawyers concerning their relations with their clients, for example in the event that there is plausible evidence of the lawyer’s involvement in a crime and in the context of the fight against money-laundering.” (75. kohta)

Euroopan unionin perusoikeuskirjassa asianajosalaisuus tukeutuu 47(1) artiklaan ja 48(2) artiklaan, jotka turvaavat oikeuden saada neuvoja ja antaa toisen henkilön puolustaa ja edustaa itseään sekä puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen, minkä lisäksi se liittyy perusoikeuskirjan 7 artiklan tarkoittamaan viestien kunnioittamiseen.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan asianajosalaisuudella suojataan asianajajien ja asiakkaiden välisen kirjeenvaihdon luottamuksellisuutta ”edel-

lyttäen ensinnäkin, että kyseessä on asiakkaan puolustautumisoikeuksien käyttämiseksi käyty kirjeenvaihto, ja toiseksi, että kirjeenvaihto on käyty riippumattomien asianajajien eli sellaisten asianajajien kanssa, jotka eivät ole sidoksissa asiakkaaseen työsuhteen kautta" (155/79, AM & S Europe v Commission, EU:C:1982:157; C-550/07 P, Akzo Nobel Chemicals, EU:C:2010:512).

Perustuslain 21 §:n 2 momentin mukaan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet turvataan lailla. Näihin takeisiin sisältyvät myös oikeus saada oikeudellista apua, oikeus itse valita oikeusavustajansa ja oikeus neuvotella tämän kanssa luottamuksellisesti (HE 309/1993 vp, s. 74; PeVL 28/2008 vp). Asianajosalaisuudella on merkitystä myös perustuslain 10 §:ssä turvatun yksityiselämän ja erityisesti kotirauhan suojan kannalta. Lisäksi se liittyy perustuslain 18 §:ssä turvattuun ammatinharjoittamisoikeuteen.

Asianajosalaisuus on perinteisesti liitetty oikeudenkäyntiin, mutta sillä on merkitystä myös hallintomenettelyssä. Eurooppalaisten tuomioistuinten ja perustuslakivaliokunnan käytännössä asianajosalaisuutta onkin paljolti arvioitu nimenomaan hallintoviranomaisen tiedonsaantioikeuden ja yksityisen tiedonantovelvollisuuden rajoittamisen näkökulmasta. Tältä kannalta asianajosalaisuuden huomioon ottamista voidaan pitää myös osana perustuslain 21 §:n 2 momentissa tarkoitettuja hyvän hallinnon takeita.

Perustuslakivaliokunnan käytäntöä

Perustuslakivaliokunta on pitänyt asianajosalaisuutta turvaavaa viranomaisiin kohdistuvaa tiedonsaantirajoitusta merkityksellisenä perustuslain 21 §:n 2 momenttiin ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaan kiinnittyvän oikeuden neuvotella luottamuksellisesti oikeusavustajansa kanssa kannalta (PeVL 15/2014 vp).

Valiokunta on muun muassa nyttemmin kumotun rahanpesulain säätämisen yhteydessä pitänyt tiedonantovelvollisuutta koskevaa sääntelyä täsmällisesti rajattuna, kun se koski ”asianajajaa ja hänen apulaistaan sekä liike- tai ammattitoimintana oikeudellisia palveluita tarjoavaa siltä osin kuin toimitaan asiakkaan puolesta tai lukuun liiketoimissa, jotka liittyvät laissa lueteltuihin toimiin. … Näin sääntely ei ole ristiriidassa myöskään perustuslain 21 §:n 2 momentissa säädetyn oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeiden kanssa.” (PeVL 15/2008 vp)

Valiokunta on myös arvioinut lakiehdotusta, jonka mukaan liike- ja ammattitoimintana oikeudellisissa asioissa avustava oli ilmoitusvelvollinen. Ilmoitusvelvollisuus ei kuitenkaan koskenut oikeudenkäyntiavustaja- tai oikeudenkäyntiasiamiestehtävien hoitamista. Näihin tehtäviin luetaan varsinaiseen oikeudenkäyntiin liittyvien tehtävien lisäksi asiakkaan oikeudellinen neuvonta hänen oikeudellisesta asemastaan ja oikeudenkäynnistä

”Ehdotuksessa on oikeudellisen avustajan ilmoitusvelvollisuuden rajaamisella pyritty ottamaan huomioon perustuslaista ja Euroopan ihmisoikeussopimuksesta johtuva vaatimus kunnioittaa avustajan ja hänen asiakkaansa luottamuksellista

suhdetta. Tämä vaatimus ulottuu valiokunnan mielestä myös rikosasian esitutkintaan ja vastaaviin oikeudenkäyntiä edeltäviin vaiheisiin. Näin tulkittuna ehdotus ei ole perustuslain kannalta ongelmallinen.” (PeVL 58/2002 vp).

Perustuslakivaliokunnan myötävaikutuksella (PeVL 2/2017 vp) säädetyn lain rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä (2017/444) 1 luvun 3 §:n 3 momentti sisältää seuraavan rajoitussäännöksen: ”Tätä lakia ei sovelleta toiminnassa, joka koskee oikeudenkäyntiavustaja- tai oikeudenkäyntiasiamiestehtävien hoitamista. Oikeudenkäyntiavustaja- ja oikeudenkäyntiasiamiestehtävänä tässä laissa pidetään varsinaisten oikeudenkäyntiin liittyvien tehtävien lisäksi oikeudellista neuvontaa, joka koskee asiakkaan oikeudellista asemaa esitutkinnassa rikoksen johdosta tai asian muussa oikeudenkäyntiä edeltävässä käsittelyvaiheessa taikka oikeudenkäynnin käynnistämistä tai sen välttämistä.”

Asianajajasalaisuuden soveltamisala

Lakiehdotuksen 6 §:n mukaisen vapautuksen kohteena olisivat asianajosalaisuuden turvaamiseksi tiedot, joita tarkoitetaan ”asianajajista annetun lain (496/1958) 5 c §:ssä tai oikeudenkäymiskaaren (4/1734) 17 luvun 13 §:n 3 momentissa”.

Asianajajista annetun lain 5c §:n mukaan: ”Asianajaja tai hänen apulaisensa ei saa luvattomasti ilmaista sellaista yksityisen tai perheen salaisuutta taikka liikesalaisuutta, josta hän tehtävässään on saanut tiedon.”

Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 3 §:n 3 kohdan mukaan:

> ”Asianajaja, luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetussa laissa tarkoitettu oikeudenkäyntiavustaja ja julkinen oikeusavustaja ei saa luvattomasti todistaa yksityisen tai perheen salaisuudesta tai liikesalaisuudesta, josta hän on muussa kuin 1 momentissa tarkoitetussa tehtävässään saanut tiedon.”

Tässä 3 kohdan säännöksessä ”tarkoitettu tehtävä on luonteeltaan oikeudellinen avustaminen oikeudenkäynnin ulkopuolisessa asiassa, kuten testamentin laadinta tai yrityskaupan tekemisessä avustaminen sopimusneuvotteluihin osallistumalla ja laatimalla sopimus. Momentin kannalta on olennaista oikeudellista apua antavan ja päämiehen välinen luottamussuhde sekä ensiksi mainitun toiminnan riippumaton luonne luottamussuhteen ulkopuolisista tahoista.” (HE 46/2014 vp, s. 69)

Vapautuksen kohteena eivät sen sijaan lakiehdotuksen 6 §:n 1 momentin mukaan olisi tiedot, joita tarkoitetaan oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 3 §:n 1 kohdassa:

> ”Oikeudenkäyntiasiamies tai -avustaja taikka tulkki ei saa luvattomasti todistaa siitä, mitä hän on saanut tietää:
>
> 1) hoitaessaan oikeudenkäyntiin liittyvää tehtävää;
>
> 2) antaessaan oikeudellista neuvontaa päämiehen oikeudellisesta asemasta esitutkinnassa tai muussa oikeudenkäyntiä edeltävässä käsittelyvaiheessa;

3) antaessaan oikeudellista neuvontaa oikeudenkäynnin käynnistämiseksi tai sen välttämiseksi.”

Tämän 1 kohdan säännöksen mukaan oikeudenkäyntiavustaja ja -asiamies ei saa luvattomasti todistaa siitä, mitä hän on saanut tietää hoitaessaan oikeudenkäyntiin liittyvää tehtävää, antaessaan oikeudellista neuvontaa päämiehen oikeudellisesta asemasta esitutkinnassa tai muussa oikeudenkäyntiä edeltävässä käsittelyvaiheessa taikka antaessaan oikeudellista neuvontaa oikeudenkäynnin käynnistämiseksi tai sen välttämiseksi. Näitä oikeudenkäyntiin ja asiakkaan puolustamiseen liittyviä 1 kohdassa tarkoitettuja tietoja voidaan pitää Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen Michaud-tuomiossa tarkoittamalla tavalla asianajosalaisuuden ydinalueelle kuuluvina. Lakiehdotuksen 6 §:n 1 momentin sisältämän vapautussäännöksen soveltamisalan ulottamista myös näihin tietoihin voidaan siten pitää asianajosalaisuuden turvaamisen kannalta välttämättömänä.

Lakiehdotus koskee hallintoviranomaiselle raportoitavia järjestelyjä verotuksen alalla. Verotusmenettelyyn kohdistuvaa oikeusturvaa ja puolustautumisoikeuksia ei käytännössä toteuteta lakiehdotuksen 6 §:ssä mainitun oikeudenkäymiskaaren mukaisessa oikeudenkäynnissä vaan hallintoprosessissa. Sama arvio voidaan esittää lakiehdotuksen mukaisen raportointivelvollisuuden toteuttamisesta. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 3 §:n todistamiskieltoja sovelletaan kuitenkin myös hallintoprosessissa (L oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 70.4 §). Viittaamista oikeudenkäymiskaaressa säädettyyn asianajosalaisuutta turvaavaan todistamiskieltoon voidaan siten pitää tässä suhteessa asianmukaisena.

Käytännössä verotusmenettelyyn ja verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen samoin kuin lakiehdotuksessa säädettyyn raportointivelvollisuuteen kohdistuva oikeusturva ja puolustautumisoikeudet aktualisoituvat kuitenkin hallintomenettelyssä (verotusmenettelyssä) ja hallintotuomioistuimissa. Selvyyden vuoksi vapautussäännöksessä olisi siksi paikallaan viitata myös oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetun lain 34 §:ssä erikseen säädettyyn asiamiehen ja avustajan salassapitovelvollisuuteen.

Yhteenvetona voidaan esittää, että oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeisiin kuuluva oikeudellinen ammattisalassapito ja asianajosalaisuus on lakiehdotuksen 6 §:n vapautussäännöksessä otettu huomioon perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien edellyttämällä tavalla. Viittausta oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 3 §:ään on kuitenkin välttämätöntä täsmentää edellä esitetyllä tavalla.

2. lakiehdotus verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Laiminlyöntimaksu

Lakiehdotuksen mukaan verotusmenettelylain 22 a §:ään sisältyvää sääntelyä laiminlyöntimaksusta täydennettäisiin niin, että se kohdistuisi myös lakiehdotuksen mukaisen raportointivelvollisuuden tarkemmin määriteltyihin laiminlyönteihin. Laiminlyöntimaksu on määrältään raportointivelvollisuuden kohteena oleva in-

tressi huomioon ottaen varsin maltillinen, 2.000-15.000 euroa, eikä maksun määräämisen perusteita voida pitää suhteettomina. Sääntelyyn ei muutenkaan liity huomautettavaa hallinnollisia rangaistusseuraamuksia yleisesti koskevien valtiosääntöisten vaatimusten kannalta eikä myöskään erityisesti verotusmenettelyyn liittyvien seuraamusmaksujen (ks. PeVL 39/2017 vp, s. 2-5) kannalta.

Valtiovarainvaliokunnan lausuntopyynnön vuoksi on paikallaan erikseen arvioida ehdotusta rikosoikeudellisen legaliteettiperiaatteen kannalta. Vaikka perustuslain 8 §:n rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen täsmällisyysvaatimus ei sellaisenaan kohdistu hallinnollisten rangaistusseuraamusten sääntelyyn, ei tarkkuuden yleistä vaatimusta kuitenkaan voida tällaisen sääntelyn yhteydessä sivuuttaa (ks. esim. PeVL 9/2012 vp, s. 2). Ehdotettua sääntelyä voidaan tässä suhteessa pitää legaliteettiperiaatteen mukaisena, kun otetaan huomioon, että järjestelyjä koskevan raportointivelvollisuuden perusteet on 1. lakiehdotuksessa määritelty riittävän täsmällisesti ja tarkkarajaisesti. Laiminlyöntimaksun määräämisen perusteita voidaan siten pitää myös riittävän ennakoitavina.