Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto
sara.kuitunen@eduskunta.fi

Dnro L2025-77
18.11.2025

Lausuntopyyntönne: HE 140/2025 vp, verojaosto 20.11.2025 klo 10

LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ EDUSKUNNALLE LAEIKSI DIGITAALISEN ALUSTATALOUDEN TOIMIJOIDEN TIEDONANTOVELVOLLISUUDESTA VEROTUKSEN ALALLA ANNETUN LAIN MUUTTAMISESTA SEKÄ VEROTUSMENETTELYSTÄ ANNETUN LAIN 17 F §:N 2–4 MOMENTIN KUMOAMISESTA

Suomen Asianajajat kiittää mahdollisuudesta lausua hallituksen esityksestä digitaalisen alustatalouden toimijoiden tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla annetun lain sekä verotusmenettelystä annetun lain 17 f §:n 2–4 momentin kumoamisesta ("**HE**").

Yhtenä Suomen Asianajajien sääntömääräisenä tehtävänä on seurata oikeuskehitystä maassa ja lausuntoja antamalla sekä aloitteita tekemällä tarjota kokemuksensa yhteiskunnan käytettäväksi. Suomen Asianajajien oikeuspoliittisen työn lähtökohta on oikeusvaltion turvaaminen. Lausunnoissaan Suomen Asianajajat pyrkii painottamaan oikeusvaltioperiaatteen toteutumiseen, oikeusturvaan sekä oikeuden saavutettavuuteen, perus- ja ihmisoikeuksien sekä asianajajakunnan itsenäisyyden ja riippumattomuuden turvaamiseen liittyviä näkökulmia.

Pyydettynä lausuntona Suomen Asianajajat esittää seuraavaa.

1 JOHDANTO

HE:n taustalla on Suomen allekirjoittama OECD:n monenkeskinen sopimus automaattisesta tietojenvaihdosta digitaalisten alustojen kautta saaduista tuloista (ns. "DPI-sopimus"). Ehdotetun sääntelyn tavoitteena on mahdollistaa Suomen osallistuminen sopimuksen piiriin kuuluvaan automaattiseen kansalliseen tietojenvaihtoon OECD:n kehittämien yhteisten raportoinnin mallisääntöjen mukaisesti.

Tavoite toteutetaan ehdotetuin muutoksin digitaalisen alustatalouden tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla annettuun lakiin ja verotusmenettelystä annettuun lakiin (jäljempänä "verotusmenettelylaki"), jotka sisältävät vuodesta 2023 alkaen sovelletut, DAC7-direktiiviin perustuvat ja sisällöltään pääasiassa vastaavat EU-jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa koskevat kansalliset säännökset. Tämän sääntelyhistorian vuoksi digitaalisen alustatalouden tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla annettu laki tunnetaan myös "DAC7-lakina", jota käytetään myös tässä lausunnossa.

Suomen Asianajajat pitää sääntelyn tavoitetta yleisesti ottaen kannatettavana. Verovilpin ehkäisy on tärkeä osa oikeudenmukaista ja toimivaa verojärjestelmää. Verojärjestelmän avoimuus ja toimiva tietojenvaihto jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välillä ovat tärkeitä välineitä näiden tavoitteiden edistämisessä. Yhtenäinen menettely sekä EU:n jäsenvaltioissa että DPI-sopimusvaltioissa puolestaan vähentää tiedonantovelvollisiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa.

2 VEROHALLINNON MÄÄRÄYKSENANTOVALTUUTUS

2.1 HE:n sisältämä määräyksenantovaltuutus

Suomen perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan viranomainen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu.

HE:ssä ehdotetaan DAC7-lain 1 §:ään säädettäväksi uusi 5 momentti, jonka mukaan Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä 1 luvun määritelmien ja 2 luvun mukaisten huolellisuusvelvoitteiden soveltamisesta ja 3 luvussa tarkoitetuista ilmoitettavista tiedoista. Ehdotetun säännöksen sanamuotoa on muutettu lausuntopalautteen johdosta. HE:een on lisäksi lisätty lausuntopalautteen johdosta uusi jakso 12, jossa arvioidaan muun muassa lainsäädäntövallan delegointia ja lakiehdotuksen suhdetta perustuslakiin.

HE:ssä on varsin laajasti määritelty valtuutussäännöksessä mainittujen huolellisuus- ja tiedonantovelvoitteiden sisältö ja on myös selvää, että kansallisella tasolla tultaneen tarvitsemaan tarkempaa sääntelyä eri tilanteissa. Tiedonantovelvoitteet koskevat kuitenkin laajasti muita tahoja kuin verovelvollisia ja velvoitteiden täsmentäminen tulee tehdä tarkkarajaisesti siten, että velvoitteet eivät voi laajentua laissa säädetystä ja ovat kohtuudella sivullisten tiedonantovelvollisten ennakoitavissa.

2.3 OECD:n kommentaari ja delegoinnin tarkkarajaisuus

HE:n säännöskohtaisissa perusteluissa esitetään tavoite siitä, että Verohallinnon määräyksin voitaisiin reagoida tilanteisiin, joissa annetaan kansainvälisesti uusia ohjeita DAC7:n ja OECD:n julkaisemien DPI-sopimuksen mallisääntöjen soveltamisen tulkinnasta.

Suomen Asianajajat katsoo, että OECD:n julkaisema DPI-sopimuksen kommentaari voidaan ottaa HE:n säännöskohtaisissa perusteluissa esitetysti huomioon lainsäädännön tulkintalähteenä. Näin on myös siirtohinnoittelua koskevia asioita koskevassa korkeimman hallinto-oikeuden vakiintuneessa ratkaisukäytännössä vastaavasti vahvistettu.

HE:n säännöskohtaisissa perusteluissa on todettu, että määräyksenantovaltuus ei toisi Verohallinnolle oikeutta antaa määritelmiä eikä huolellisuusvelvoitteita laventavia eikä rajoittavia määräyksiä, vaan valtuus rajoittuisi lain soveltamista täsmentäviin määräyksiin. Samoin HE:n jaksossa 12 on todettu, että ehdotettu määräyksenantovaltuus toisi Verohallinnolle oikeuden ainoastaan lain soveltamiseen liittyvien täsmentävien määräysten antamiseen. Kyseisessä kohdassa todetaan DAC7-lain sääntelytavan olevan sellainen, että se korostaa Verohallinnon määräyksenantovaltuuden varsin suppeaa, direktiivin ja sopimuksen täsmentävään tulkintaan rajautuvaa luonnetta.

Suomen Asianajajien käsityksen mukaan HE:n valtuutussäännöksen sanamuodon muutos on merkityksellinen, mutta ei välttämättä täysin poista jännitettä perustuslain kanssa. Erityisesti määräyksenantovaltuutus liittyen määritelmien soveltamiseen on perustuslain 80 §:n 2 momentin kannalta jännitteinen. Määritelmät kuuluvat laista johtuvien velvollisuuksien ydinsisältöön ja siten lähtökohtaisesti lainsäätäjälle. Määritelmien soveltamisen täsmentäminen delegoidulla määräyksenantovaltuutuksella voi vaikuttaa merkittävästi lain soveltamiseen eikä se näin ollen välttämättä täytä perustuslain tarkkarajaisuusedellytystä.

Erityisesti määräyksenantovaltuutuksen sisältämän määritelmien tulkintaa koskevan osan kohdalla HE:ssä sanottu on Suomen Asianajajien käsityksen mukaan ilmeisesti tarkoitettu vahvistamaan edellä mainitun korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön mukainen linja myös DPI-sopimuksen kommentaarin suhteesta DAC7-lain tulkintalähteenä. On kuitenkin epäselvää, mihin määräyksenantovaltuutusta nimenomaisesti tarvitaan, jos kyse on vain DPI-sopimuksen, DAC7-direktiivin ja DAC7-lain aineellisen sääntelyn tulkinnasta, kuten HE:ssä esitetään. Edellä mainitun korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön osalta Verohallinto on julkaissut kannanoton, ei siis antanut erillistä määräystä, joka lähtökohtaisesti sitoo esimerkiksi tuomioistuimia. Sääntelyratkaisu myös poikkeaa esimerkiksi suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaa lainsäädäntöä (ns. Pillar II) koskevassa hallituksen esityksessä (HE 77/2023 vp) omaksutusta linjasta, jossa on nimenomaisesti todettu, että sitä koskevan OECD:n GloBe-kommentaarin hallinnollisen ohjeistuksen vaatimusten noudattaminen implementaatio voi edellyttää lainsäädäntötoimia, eikä kyseiseen sääntelykokonaisuuteen siten kuulu määräyksenantovaltuutusta vastaavassa laajuudessa.

Edellä esitetyt näkökohdat huomioiden, ehdotetun määräyksenantovaltuutuksen osalta olisi Suomen Asianajajien näkemyksen mukaan edelleen tarkasteltava, missä valtuutussäännös on tarpeellinen liittyen määritelmien täsmentämiseen ja onko se tältä osin linjassa perustuslain tarkkarajaisuusvaatimuksen kanssa.

3 SÄÄNNÖSTEN KIERTÄMINEN

Alkuperäiseen HE-luonnokseen sisältyi DAC7-lakiin ehdotettu uusi 18 a §, jonka mukaan, jos alustaoperaattori tai myyjä on ottanut käyttöön menettelytapoja, joilla pyritään kiertämään huolellisuusmenettelyjä, tietojen ilmoittamisvelvoitteita tai rekisteröitymisvelvoitetta, alustaoperaattori on niistä huolimatta katsottava raportoivaksi alustaoperaattoriksi ja myyjä raportoitavaksi myyjäksi. Nyt lausunnolla olevasta HE:stä kyseinen ehdotus on poistettu, koska vastaava ilmoittamisvelvollisuuden kiertämistä koskeva säännös sisältyy seuraavaa jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa koskevan direktiivin implementointia koskevaan lakiehdotukseen (ns. DAC8).

Koska kyseinen säädösehdotus ei sisälly nyt lausunnon kohteena olevaan asiaan, Suomen Asianajajat ei tässä kohtaa lausu enemmälti kyseisestä sääntelystä. Suomen Asianajajat kuitenkin korostaa, että ehdotetussa sääntelyssä on sivullisilmoittajien oikeusturvan varmistamiseksi otettava huomioon korkean soveltamiskynnyksen turvaava ilmeisyysvaatimus, turvattava sivullisilmoittajan oikeus tulla kuulluksi mahdollisia velvoitteita ja hallinnollisia seuraamusmaksuja määrättäessä sekä huolellisesti tutkittava mahdollisten myöhästymismaksujen suhde rikosoikeudelliseen legaliteettiperiaatteeseen.

Helsingissä 18. päivänä marraskuuta 2025

SUOMEN ASIANAJAJAT

Niko Jakobsson
Pääsihteeri

LAATI

Asianajaja Samu Lassila, Helsinki

Suomen Asianajajien lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 150 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu verooikeuden asiantuntijaryhmässä.