

**PALVELUN TARJOAJAN RAPORTOINTIVELVOLLISUUS RAJAT YLITTÄ-  
VISTÄ JÄRJESTELYISTÄ ASIANAJOSALAISUUDEN TOTEUTUMISEN NÄKÖ-  
KULMASTA**

Lapin yliopisto  
Oikeustieteiden tiedekunta  
Maisteritutkielma  
Aleksi Jounela  
0396565  
Finanssioikeus  
2021

## Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Palvelun tarjoajan raportointivelvollisuus rajat ylittävistä järjestelyistä asianajosalaisuuden toteutumisen näkökulmasta

Tekijä: Aleksi Jounela

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Maisteritutkielma, Finanssioikeus

Työn laji: Tutkielma\_X\_Lisensiaatintyö\_\_

Sivumäärä: XI + 65

Vuosi: 2021

### Tiivistelmä:

Vuonna 2020 Suomessa tuli voimaan laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla, joka velvoittaa veropalveluita tarjoavat tahot raportoimaan Verohallinnolle tietyistä tunnusmerkitäyttävistä rajat ylittävistä yritysjärjestelyistä, joissa voi olla mahdollisesti kyse veron kiertämisestä. Tämä velvollisuus koskee muiden veropalveluita tarjoavien tahojen lisäksi myös asianajajia. Uusi laki pohjautuu EU:n ns. DAC6-direktiiviin, joka taas pohjautuu OECD:n jäsenvaltioiden veropohjien rapautumisen estämiseksi käynnistämään BEPS-hankkeeseen. Sen tavoitteena on vähentää ns. aggressiivisen verosuunnittelun seurauksena väheneviä valtioiden verotuottoja. OECD:n jäsenvaltiot havahtuivat finanssikriisin jälkeen siihen, että yhä suurempi osa yritysten tuotoista ohjataan sellaisille lainkäyttöalueille, joissa on hyvin matala tai jopa olematon verotus. BEPS sisältää 15-portaisen toimintasuunnitelman, jolla tätä verojen välttelyä pyritään estämään.

Hallituksen esitys sai luonnosvaiheen lausunnoissa paljon kritiikkiä asianajosalaisuuteen liittyvien kohtien lisäksi mm. epämääräisistä ja tulkinnanvaraisista käsitteistä. Tutkielmassa selvitetään, miten hyvin uudessa laissa toteutuu asianajosalaisuuden turvaaminen. Asianajosalaisuudella tarkoitetaan asianajajan velvoitetta olla kertomatta kolmansille osapuolille saamista tiedoista. Kyseessä on nimenomaan velvollisuus, eikä oikeus. Sen rikkominen on myös rikoslaisissa sanktioitu. Asianajosalaisuus voidaan murtaa tarkoin rajatuissa tilanteissa lähinnä vakavien rikosten yhteydessä, joten on poikkeuksellista, että uusi laki velvoittaa asianajajan raportoimaan asiakkaansa tietoja veroviranomaiselle.

Tutkimusmetodi on pääasiassa oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Raportointiin velvoittavan lain ja asianajosalaisuuden suhdetta käydään läpi kansallisten tuomioistuimien, Euroopan unionin tuomioistuimen ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön valossa. Oikeusvertailevana osuutena tutkielmassa tarkastellaan myös Ruotsissa säädettyä vastaavaa velvollisuutta.

Avainsanat: asianajosalaisuus, raportoitavat järjestelyt, yksityiselämän suoja, oikeusturva

\_X\_ Tutkielma ei sisällä muita kuin tekijän/tekijöiden omia henkilötietoja

## SISÄLLYSLUETTELO

<b>LÄHTEET</b> .....	<b>IV</b>
KIRJALLISUUS .....	<b>IV</b>
VERKKOKIRJAT.....	<b>V</b>
VIRALLISLÄHTEET .....	<b>V</b>
VERKKOLÄHTEET .....	<b>VII</b>
OIKEUSKÄYTÄNTÖ .....	<b>X</b>
<b>LYHENTEET</b> .....	<b>XI</b>
<b>1 JOHDANTO</b> .....	<b>1</b>
1.1 TAUSTAA.....	1
1.2 TUTKIMUSKYSYMYKSET JA TUTKIMUKSEN RAJAUS .....	3
1.3 METODI JA LÄHTEET .....	4
1.4 TUTKIMUKSEN RAKENNE.....	5
<b>2 OECD:N BEPS-PROJEKTI JA EU:N DAC6-DIREKTIIVI</b> .....	<b>7</b>
2.1 OECD .....	7
2.2 BEPS.....	7
2.3 DAC6-DIREKTIIVI .....	10
2.3.1 Tausta .....	10
2.3.2 Keskeisiä käsitteitä .....	12
2.3.3 Raportointivelvollisuus.....	15
2.3.4 Raportoittavat tiedot.....	17
2.3.5 Aikamääreet.....	17
2.3.6 COVID-19 pandemian vaikutukset.....	18
<b>3 DAC6-DIREKTIIVIN KANSALLINEN IMPLEMENTOINTI SUOMESSA</b> .....	<b>20</b>
3.1 HALLITUKSEN ESITYKSEN VALMISTELU .....	20
3.2 VALIOKUNTAKÄSITTELY .....	26
3.2.1 Perustuslakivaliokunnan lausunto.....	26
3.2.2 Valtiovarainvaliokunnan mietintö .....	28
3.3 VEROHALLINNON OHJEISTUS .....	31
<b>4 DAC6-DIREKTIIVIN IMPLEMENTOINTI RUOTSISSA</b> .....	<b>33</b>
<b>5 ASIANAJOSALAISSUUS</b> .....	<b>38</b>
5.1 ASIANAJOSALAISSUUS KÄSITTEENÄ .....	38
5.2 NORMIPOHJA JA OIKEUSKÄYTÄNTÖ.....	41
5.2.1 Suomen perustuslaki.....	41
5.2.2 Tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä säädetyt lait.....	43
5.2.3 Asianajajien itsesääntely .....	50
5.2.4 Euroopan perusoikeuskirja ja Euroopan ihmisoikeussopimus .....	52
<b>6 JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....	<b>60</b>

## LÄHTEET

### KIRJALLISUUS

Aer, Janne: Oikeusturva ja oikeudenmukainen oikeudenkäynti hallintolainkäytössä. Oikeustiede-Jurisprudentia 2003:XXXVI, s. 5–62.

Ahtinen, Jukka: Rikosasian vastaajaa avustavan asianajajan lojaalisuusvelvollisuus. Turenki 2017.

Fredman, Markku: Asianajosalaisuuksien pitävyys rikosten esitutinnan ja pakkokeinojen käytön yhteydessä. Defensor Legis N:o 2/2017, s. 222–235.

Isomaa-Myllymäki, Anita – Lilja, Johanna: Sivullisen tiedonantovelvollisuus verotusmenettelyssä ja henkilötietojen suoja. Defensor Legis N:o 3/2018, s. 390–403.

Juusela, Janne: Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus: oikeustieteellinen tutkimus verotuksen tehokkuudesta ja verovalvonnan sääntelystä erityisesti kansainvälisiä portfoliosijoituksia silmällä pitäen. Helsinki 1998.

Koskentausta, Lauri: Asianajosalaisuuden turvaaminen raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla annetun lain soveltamisessa. Defensor Legis N:o 3/2020, s. 308–323.

Kunnas, Matti: Jaakko Jonkan punnintamalli asianajajaoikeudessa. Defensor Legis N:o 6/2005, s. 1292–1313.

Kurikka, Antti: Rajat ylittävien järjestelyjen raportointivelvollisuus – DAC6-direktiivi. Verotus 1/2020, s. 50–62.

Lohiniva-Kerkelä, Mirva: Verosalaisuus. Helsinki 2003.

Malmgrén, Marianne: OECD:n hanke veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi. Verotus 1/2015, s. 38–45.

Malmgrén, Marianne: OECD:n ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi, Yritys omistaja ja verotus: juhlaulkaisu Seppo Penttilälle. Porvoo 2014.

Malmgrén, Marianne: Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen. Helsinki 2008.

Myrsky, Matti: Vero-oikeudellisen tutkimuksemme tilannekuva. Lakimies 7–8/2015, s. 1091–1101.

Pellonpää, Matti – Gullans, Monica – Pölönen, Pasi – Tapanila, Antti (Pellonpää ym.): Euroopan ihmisoikeussopimus. Helsinki 2018.

Tarkka, Olli: Hyvä asianajajatapa kansainvälisissä toimeksiannoissa. Defensor Legis N:o 4/2001, s. 732–737.

Wikberg, Olli: Havainnot yrityslakimiehenä toimivan asianajajan ja yrityksen välisen yhteydenpidon luottamuksellisuuden suojasta Euroopan unionin tuomioistuimen Akzo-tapauksen valossa. Defensor Legis N:o 6/2010, s. 869–885.

## VERKKOKIRJAT

Fredman, Markku: Puolustajan rooli. Alma Talent Oy ja Markku Fredman 2018. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 3.11.2020).

Fredman, Markku: Rikosasianajajan käsikirja. Alma Talent Oy ja Markku Fredman 2013. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 3.11.2020).

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. Alma Talent Oy ja Marjaana Helminen. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 2.6.2020).

Husa, Jaakko – Pohjolainen, Teuvo: Julkisen vallan oikeudelliset perusteet. Alma Talent Oy ja tekijät. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 19.11.2020).

Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Alma Talent Oy ja Reijo Knuutinen 2020. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 6.3.2021).

Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Alma Talent Oy ja tekijät 2017, yhteistyössä Lakimiesliiton kustannus. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 21.5.2020).

Myrsky, Matti: Ennakkopäätökset verotuksessa. Alma Talent Oy ja Matti Myrsky 2011. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 7.3.2021).

Myrsky, Matti – Räbinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Alma Talent Oy ja tekijät 2015, yhteistyössä Lakimiesliiton kustannus. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 22.5.2020).

Mäenpää, Olli: Eurooppalainen hallinto-oikeus. Alma Talent Oy ja tekijä 2011. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 25.1.2021).

Raitio, Juha – Tuominen, Tomi: Euroopan Unionin oikeus. Alma Talent Oy ja tekijät 2020. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 3.12.2020).

Saraviita, Ilkka: Perustuslaki. Alma Talent Oy ja tekijät 2011. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 19.11.2020).

Ylönen, Markku: Asianajajaoikeus. Alma Talent Oy ja Markku Ylönen 2018. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 3.12.2020).

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus. Alma Talent Oy ja Kristiina Äimä 2011. Saatavissa: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi> (Viitattu 3.12.2020).

## VIRALLISLÄHTEET

### **Euroopan unioni**

Euroopan komission ehdotus direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta tiettyjen veroalan tietojen toimittamiselle ja vaihtamiselle asetettujen määräaikojen kiireelliseksi lykkäämiseksi covid-19-pandemian vuoksi, COM(2020) 197 final, annettu 8.5.2020.

Euroopan komission kertomus Euroopan parlamentille ja neuvostolle hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annetun direktiivin 2011/16/EU soveltamisesta, COM(2017) 781 final, annettu 18.12.2017.

Euroopan komission suositus aggressiivisesta verosuunnittelusta, C(2012) 8806 final, annettu 6.12.2012.

Euroopan neuvoston parlamentaarisen yleiskokouksen suositus 2121 (2018) The case for drafting a European convention on the profession of lawyer, annettu 24.1.2018.

Euroopan neuvoston suositus R(2000)21 Recommendation of the Committee of Ministers to member States on the freedom of exercise of the profession of lawyer, annettu 25.10.2000.

Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta.

Neuvoston direktiivi 2014/107/EU, annettu 9 päivänä joulukuuta 2014, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

Neuvoston direktiivi (EU) 2015/2376, annettu 8 päivänä joulukuuta 2015, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

Neuvoston direktiivi (EU) 2016/881, annettu 25 päivänä toukokuuta 2016, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, annettu 25 päivänä toukokuuta 2018, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

Neuvoston direktiivi (EU) 2020/876, annettu 24 päivänä kesäkuuta 2020, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta tiettyjen veroalan tietojen toimittamiselle ja vaihtamiselle asetettujen määräaikojen kiireelliseksi lykkäämiseksi covid-19-pandemian vuoksi.

### **Kotimaiset virallislähteet**

HE 94/1993 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen toisen vaiheen käsittäviksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi, annettu 7.9.1993.

HE 309/1993 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta, annettu 17.12.1993.

HE 46/2014 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren 17 luvun ja siihen liittyvän todistelua yleisissä tuomioistuimissa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi, annettu 24.4.2014.

HE 69/2019 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi, annettu 31.10.2019.

Luonnos hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla, annettu 19.6.2019.

Perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 13/2019 vp–HE 69/2019 vp, annettu 26.11.2019.

Valtiovarainvaliokunnan mietintö VaVM 19/2019 vp – HE 69/2019 vp, annettu 10.12.2019.

**Ulkomaiset virallislähteet**

Ruotsin hallituksen asetus SFS 2020:682, jolla muutettiin veromenettelylain (2011:1244) muuttamisesta annetun lain (2020:437) voimaantuloa koskeva asetus (2020:561), annettu 29.6.2020.

Ruotsin hallituksen asetus SFS 2020:683, jolla muutettiin hallinnollisesta yhteistyöstä Euroopan Unionissa verotuksen alalla annetun lain (2012:843) voimaantulosta annetun lain (2020:438) muutosta koskeva asetus (2020:562), annettu 29.6.2020.

Ruotsin hallituksen esitys Prop. 2019/20:74, jolla implementoitiin direktiivi (EU) 2018/822, annettu 30.1.2020.

**Verohallinnon ohjeet**

Verohallinnon ohje VH/1283/00.01.00/2020, Raportoittavat rajat ylittävät järjestelyt, annettu 30.4.2020.

**VERKKOLÄHTEET**

Borenius Asianajotoimisto Oy: Borenius advised Nokian Tyres on a transfer pricing dispute, 2019. Saatavissa: <https://www.borenius.com/references/borenius-advised-nokian-tyres-on-a-transfer-pricing-dispute/> (Viitattu 14.12.2020).

Elinkeinoelämän keskusliitto EK 2019 a: Elinkeinoelämän keskusliitto EK:n lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoittavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla, 2019. Saatavissa: [https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/2ab97047-ce95-435d-8726-efcaf281e5a3/LAU-SUNTO\\_20190816123000.PDF](https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/2ab97047-ce95-435d-8726-efcaf281e5a3/LAU-SUNTO_20190816123000.PDF) (Viitattu 7.10.2020).

Elinkeinoelämän keskusliitto EK 2019 b: Elinkeinoelämän keskusliitto EK:n lausunto verojaostolle hallituksen esityksestä raportoittavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp), 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaistuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-271727.pdf> (Viitattu 23.10.2020).

Finnwatch ry: Lausunto verojaostolle hallituksen esityksestä raportoittavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevaksi sääntelyksi verotuksen alalla (HE 69/2019 vp), 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaistuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-271703.pdf> (Viitattu 23.10.2020).

Fredman, Markku: Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä raportoittavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp), 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaistuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-275207.pdf> (Viitattu 20.10.2020).

Keskuskauppakamari 2019 a: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoittavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä, 2019. Saatavissa: [https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/ebcaf197-7a0f-402f-a8b7-aa72c8acdff5/LAU-SUNTO\\_20190821060000.PDF](https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/ebcaf197-7a0f-402f-a8b7-aa72c8acdff5/LAU-SUNTO_20190821060000.PDF) (Viitattu 6.10.2020).

Keskuskauppakamari 2019 b: Lausunto verojaostolle hallituksen esityksestä raportoittavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp), 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaistuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-271773.pdf> (Viitattu 23.10.2020).

Korkeila, Sirkka-Liisa: OECD-tietopaketti. Eduskunta 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/kirjasto/aineistot/kv-jarjestot/oecd/Sivut/default.aspx> (Viitattu: 19.5.2020).

Melander, Sakari: Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp), 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-275172.pdf> (Viitattu 20.10.2020).

Mäenpää, Olli: Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp), 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-275140.pdf> (Viitattu: 14.10.2020).

OECD: About – Who we are. Saatavissa: <https://www.oecd.org/about/> (Viitattu: 20.5.2020).

OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013. Saatavissa: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page1) (Viitattu 23.5.2020).

OECD: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998. Saatavissa: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1) (Viitattu: 20.5.2020).

OECD: Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, 2015. Saatavissa: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report\\_9789264241442-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1) (Viitattu 31.5.2020).

Oikeusministeriö: Oikeusministeriön lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylyttäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla, 2019. Saatavissa: [https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/b0768ceb-5b3a-47ea-b96c-7336e5c4cd46/LAUSUNTO\\_20190823105000.PDF](https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/b0768ceb-5b3a-47ea-b96c-7336e5c4cd46/LAUSUNTO_20190823105000.PDF) (Viitattu 7.10.2020).

Oikeusministeriö: Oikeusministeriön lausunto perustuslakivaliokunnalle asiassa HE 69/2019 vp hallituksen esitys eduskunnalle raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi, 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-275270.pdf> (Viitattu 14.10.2020).

Ojanen, Tuomas: Lausunto perustuslakivaliokunnalle asiassa HE 69/2019 vp hallituksen esitys eduskunnalle raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi, 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-275470.pdf> (Viitattu: 14.10.2020).

Penttilä, Seppo 2019 a: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylyttäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla, VM082:00/2019, 2019. Saatavissa [https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/f72a829a-1fcd-4beb-9408-a7d2a326e0a5/LAUSUNTO\\_20190816081000.PDF](https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/f72a829a-1fcd-4beb-9408-a7d2a326e0a5/LAUSUNTO_20190816081000.PDF) (Viitattu 6.10.2020).

Penttilä Seppo 2019 b: Lausunto verojaostolle hallituksen esityksestä raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp), 2019.



Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-272498.pdf> (Viitattu 23.10.2020).

Ruotsin Asianajajaliitto: Hyvää asianajajatapaa koskevat säännöt, 2008. Saatavissa: [https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet\\_sv/advokatetik/vagledande-regler-om-god-advokatsed-med-kommentarer-juni-2020.pdf](https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatetik/vagledande-regler-om-god-advokatsed-med-kommentarer-juni-2020.pdf) (Viitattu 10.1.2021).

Ruotsin Asianajajaliitto: Ruotsin Asianajajaliiton säännöt. Saatavissa: <https://www.advokatsamfundet.se/Advokatetik/regler-om-advokatetik/Stadgar-for-Sveriges-advokatsamfund/> (Viitattu 10.1.2021).

Statens Offentliga Utredningar: Rapporteringsliptiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet. SOU 2018:91, Ruotsin hallituksen asettaman selvitysmiehen laatima selvitys direktiivin (EU) 2018/822 implementoinnista, 2018. Saatavissa: <https://www.regeringen.se/48e829/contentassets/1cfc6f46b4924f74879ea0319a6b90a9/rapporteringspliktiga-arrangemang---ett-nytt-regelverk-pa-skatteområdet-sou-201891.pdf> (Viitattu 10.1.2021).

Suomen Asianajajaliitto: Hyvää asianajajatapaa koskevat ohjeet. Saatavissa: <https://asianajajaliitto.fi/tapaohjeet/> (Viitattu 13.10.2020).

Suomen Asianajajaliitto: Tapaohjeiden kommentaari. Saatavissa: <https://asianajajaliitto.fi/tapaohjeet/> (Viitattu 4.12.2020).

Suomen Asianajajaliitto 2007: Eurooppalaisten asianajajien tapaohjeet. Saatavissa: <https://asianajajaliitto.fi/tapaohjeet/> (Viitattu 7.12.2020).

Suomen Asianajajaliitto 2019 a: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla, 2019. Saatavissa: [https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/7f939bd2-5217-493f-b593-7ae28bad0fe2/LAUSUNTO\\_20190813073000.PDF](https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/7f939bd2-5217-493f-b593-7ae28bad0fe2/LAUSUNTO_20190813073000.PDF) (Viitattu 7.10.2020).

Suomen Asianajajaliitto 2019 b: Lausunto koskien hallituksen esitystä eduskunnalle raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp), 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-272817.pdf> (Viitattu 26.10.2020).

Suomen Asianajajaliitto 2019 c: Suomen Asianajajaliiton lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle mahdollisista toimenpiteistä HE 69/2019:n muuttamiseksi PeVL 13/2019 johdosta, 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-277072.pdf> (Viitattu 26.10.2020).

Suomen Asianajajaliitto 2020: Lausunto Verohallinnon raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta ohjeluonnoksesta. Saatavissa: <https://asianajajaliitto.fi/2020/03/lausunto-verohallinnon-raportoitavia-rajat-ylittavia-jarjestelyja-koskevasta-ohjeluonnoksesta/> (Viitattu 2.11.2020).

Suomen ulkoministeriö: Suomen toiminta ja tavoitteet OECD:ssä. Saatavissa: <https://finlandabroad.fi/web/oecd/suomen-toiminta-oecdssa> (Viitattu 20.5.2020).

Suomen valtiovarainministeriö: Raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskeva sääntely verotuksen alalla, hallituksen esityksen valmistelu, 2019. Saatavissa: <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM082:00/2019> (Viitattu 6.10.2020).

Suomen valtiovarainministeriö: Suomessa verotietojen ilmoittamisen ja vaihtamisen määräajat pysyvät ennallaan. Saatavissa: <https://vm.fi/-/suomessa-verotietojen-ilmoittamisen-ja-vaihtamisen-maaraajat-pysyvat-ennallaan> (Viitattu 29.7.2020).

Suomen Veroasiantuntijat ry 2019 a: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla, 2019. Saatavissa: [https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/5136afea-5e1c-4c6e-8cdf-c9e1e6ef32c3/LAUSUNTO\\_20190820073000.PDF](https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/5136afea-5e1c-4c6e-8cdf-c9e1e6ef32c3/LAUSUNTO_20190820073000.PDF) (Viitattu 6.10.2020).

Suomen Veroasiantuntijat ry 2019 b: Lausunto verojaostolle hallituksen esityksestä raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp), 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-273246.pdf> (Viitattu 23.10.2020).

Transfer Pricing News: DAC6 Are you ready – Mandatory Disclosure Rules. Saatavissa: <https://transferpricingnews.com/dac-6-eu-country-implementation-table/> (Viitattu 16.7.2020).

Työ- ja elinkeinoministeriö: TEM lausunto – luonnos hallituksen esitykseksi raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä, 2019. Saatavissa: [https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/b004c28a-7b0e-496b-99f0-e7118cf73e43/LAUSUNTO\\_20190820064000.PDF](https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/9af0d527-2a92-4597-865f-395867ff60f9/b004c28a-7b0e-496b-99f0-e7118cf73e43/LAUSUNTO_20190820064000.PDF) (Viitattu 7.10.2020).

Urpilainen, Matti: Lausunto hallituksen esityksestä Eduskunnalle raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp), 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-275104.pdf> (Viitattu 14.10.2020).

Valvontalautakunnan verkkosivut. Saatavissa: <https://www.valvontalautakunta.fi/valvontalautakunta> (Viitattu 4.12.2020).

YK: Basic Principles on the Role of Lawyers, 1990. Saatavissa: [https://www.unodc.org/pdf/criminal\\_justice/UN\\_Basic\\_Principles\\_on\\_the\\_Role\\_of\\_Lawyers.pdf](https://www.unodc.org/pdf/criminal_justice/UN_Basic_Principles_on_the_Role_of_Lawyers.pdf) (Viitattu 4.11.2020).

Äimä, Kristiina: Lausunto verojaostolle hallituksen esityksestä raportoitavia rajat ylittäviä järjestelyjä verotuksen alalla koskevaksi lainsäädännöksi (HE 69/2019 vp), 2019. Saatavissa: <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2019-AK-272500.pdf> (Viitattu 23.10.2020).

## **OIKEUSKÄYTÄNTÖ**

### **Korkein hallinto-oikeus**

KHO 2016:127

KHO 2019:10

KHO 2019:83

KHO 2019:98

### **Korkein oikeus**

KKO 2003:119

KKO 2003:137

KKO 2011:19

### **Euroopan unionin tuomioistuin**

C-155/79, AM & S Europe Limited v Commission of the European Communities, 18.5.1982

C-194/99 P, Thyssen Stahl AG v Commission of the European Communities, 2.10.2003

C-305/05, Ordre des barreaux francophones et germanophone and Others v Conseil des ministres, 26.6.2007

C-3/06 P, Groupe Danone v Commission of the European Communities, 8.2.2007

C-550/07 P, Akzo Nobel Chemicals Ltd and Akros Chemicals Ltd v European Commission, 14.9.2010

C-439/11 P, Ziegler SA v European Commission, 11.7.2013

### **Euroopan ihmisoikeustuomioistuin**

Hadjanastassiou v. Kreikka (23.11.1992)

Niemietz v. Saksa (16.12.1992)

Roemen ja Schmit v. Luxemburg (25.2.2003)

Sallinen ym. v. Suomi (27.9.2005)

Sorvisto v. Suomi (13.1.2009)

Harju v. Suomi (15.2.2011)

Michaud v. Ranska (6.12.2012)

### **LYHENTEET**

AAL	Laki asianajajista 12.12.1958/496
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CRS	Common Reporting Standard
DAC	Directive on Administrative Co-operation
EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
EU	Euroopan Unioni
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
KKV	Kilpailu- ja kuluttajavirasto
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
OK	Oikeudenkäymiskaari 1.1.1734/4
PeL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
RB	Rättegångsbalk 18.7.1942/740
RL	Rikoslaki 19.12.1889/39
SOU	Statens Offentliga Utredningar
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
YK	Yhdistyneet kansakunnat

# 1 Johdanto

## 1.1 Taustaa

Suomessa tuli voimaan 1.1.2020 laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla (1559/2019). Lakia oli valmisteltu siitä lähtien, kun Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822 annettiin 25.5.2018. Kyseinen, niin sanottu DAC6-direktiivi (DAC on lyhenne sanoista *Directive on Administrative Co-operation*) ja sen implementoimiseksi säädetty uusi laki säättävät veropalveluita tarjoavien asianajajien, lakimiesten, konsulttien yms. velvollisuudesta raportoida Verohallinnolle sellaisista rajat ylittävistä yritysjärjestelyistä, joihin liittyy tiettyjä tunnusmerkit täyttäviä piirteitä, jotka saattavat viitata veronkiertoon. Velvollisuus on asetettu palveluiden tarjoajien lisäksi viime kädessä myös verovelvolliselle itselleen. Velvollisuuden laiminlyönti on sanktioitu lain noudattamisen tehostamiseksi.

Perinteisesti verovelvollisen on katsottu voivan valita vapaasti lain sallimista vaihtoehdoista itselleen sopivin ja verotuksellisesti edullisin vaihtoehto, kunhan oikeustoimien taustalla ovat aidot liiketaloudelliset syyt. Verosuunnittelu on laillista ja lain mahdollistamaa toimintaa.<sup>1</sup> DAC6-direktiivi juontaa juurensa OECD:n (Organisation for Economic Co-operation and Development) finanssikriisin jälkimainingeissa laatimaan moniportaiseen BEPS (Base erosion and profit shifting) -hankkeeseen. Finanssikriisin seurauksena G20-valtiot katsoivat verotulojen olevan uhattuna ja ne halusivat taistella veronkiertoa ja verojen välttelyä vastaan.<sup>2</sup> OECD:n työn tuloksena syntyi 15-kohtainen toimintasuunnitelma, jolla verojen valumista ns. veroparaatiiseihin ja muihin matalan verotuksen maihin pyrittiin estämään. Tämän suunnitelman 12. kohta on pohjana DAC6-direktiivin säätämiseksi ja siten myös laille raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla.

Toimintasuunnitelman 12. kohdan mukaan jokaisen lainkäyttöalueen on tärkeää saada ajantasaista tietoa aggressiivisista verosuunnittelun aiheuttamista järjestelyistä ja käytännöistä. Kohta sisältää suosituksia aggressiivisten verosuunnittelujärjestelyjen ilmoittamiseen paikallisille veroviranomaisille. Suosituksissa pyrittiin ottamaan huomioon niiden aiheuttamat kustannukset ja hyödyntämään jo olemassa olleita pakollisen ilmoittamisen sääntelyjä. Oikea-aikaisen tiedon puute verosuunnittelujärjestelyistä on yksi suurimmista veroviranomaisten maailmanlaajuisesti

---

<sup>1</sup> Myrsky – Rabinä 2015, s. 340.

<sup>2</sup> Ks. tarkemmin <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#history>.

kohtaamista haasteista. Kuten monella muullakin elämän osa-alueella, jossa rikotaan sääntöjä, sääntöjen rikkojat ovat aina muutaman askeleen sääntöjen noudattamisen vartijoita edellä. Oikea-aikainen reagointi muuttuneisiin olosuhteisiin tai uusiin sääntöjen kiertämisiin on kuitenkin erityisesti lakien säätämisen tasolla tärkeää, sillä lakien valmistelu tyypillisesti ottaa aikaa. Jos veroviranomainen saa tietää kyseenalaisesta järjestelystä vasta verotarkastuksessa mahdollisesti monen vuoden jälkeen järjestelyn soveltamisen aloittamisesta, on siitä vielä pitkä matka siihen, että asia on lainsäädännöllä korjattu.<sup>3</sup>

Aggressiivisissa verosuunnittelujärjestelyissä on löydetty lainsäädännöstä aukko, jota hyödynnetään verojen välttämiseksi. Tällaisten järjestelyjen estämiseen pyrkivä lainsäädäntö ei voi olla liian tarkkarajaista, sillä järjestelyjä käyttävät tahot varmasti löytäisivät uudestakin laista heikkouksia. Niin sanotut SAAR (specific anti-avoidance rules) -säännökset eivät siis toimi kovin hyvin veron kiertämisen torjunnassa, sillä tarkasti rajattuina niiden soveltamisala on hyvin kapea ja toisaalta ne myös pirstaloivat lainsäädäntöä ja tekevät siitä yhä vaikeammin tulkittavaa.<sup>4</sup> Veron kiertämisen torjunnassa toimivat tehokkaammin GAAR- (general anti-avoidance rules) ja TAAR (targeted anti-avoidance rules) -säännökset. GAAR on yleinen veron kiertämisen vastainen lauseke, esimerkiksi Suomen lain verotusmenettelystä (1558/1995, VML) 28 §. Sillä pyritään lisäämään veroviranomaisen ja tuomioistuimen harkintavaltaa ja sitä kautta kaventamaan mahdollisuuksia perusteettomien veroetujen hyödyntämiseen. Sen tehokkuuden käänköpuolena on oikeusvarmuuden heikentyminen, sillä sen soveltumisen ennustettavuus ei ole suoraan pääteltävissä sanamuodosta ja oikeuskäytännön avullakaan sen tulevaa soveltamista ei pysty välttämättä luotettavasti ennustamaan.<sup>5</sup> TAAR on näiden kahden edellä mainitun välimuoto, jossa lainsoveltajalla on määrättyissä tilanteissa harkintavaltaa sen suhteen, onko kyseinen toiminta veron kiertämistä vai ei.<sup>6</sup>

SAAR-sääntelyn suhteellisen helppo kierrettävyys lienee myös syynä sille, että DAC6-direktiivissä ja sen implementoinnin myötä syntyneessä lainsäädännössä on useita tulkinnanvaraisuuksia ja kysymyksiä herättäviä muotoiluja. Tämä kävi ilmi esimerkiksi hallituksen esityksen (HE) luonnoksen lausuntokierroksella, jolloin useissa lausunnoissa otettiin kantaa esimerkiksi palvelun tarjoajan määritelmään, raportointivelvollisuuden aktivoivan tapahtuman

---

<sup>3</sup> Lisätietoa toimintasuunnitelman 12. kohdasta mm. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>.

<sup>4</sup> Knuutinen 2020, s. 60–61.

<sup>5</sup> Knuutinen 2020, s. 55–58.

<sup>6</sup> Knuutinen 2020, s. 58–59.

määrittelyyn tai ammatillisen salassapitovelvollisuuden laajuuteen.<sup>7</sup> DAC6-direktiivi on edellä kuvatun jaottelun perusteella TAAR-sääntelyä, sillä se sisältää tunnusmerkkejä, jotka vaativat lisäksi pääasiallista etua koskevan testin täyttymisen. Siinä viranomainen arvioi, onko verotuksellinen etu järjestelyn pääasiallinen tai yksi pääasiallisista eduista.<sup>8</sup>

## 1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen rajaus

DAC6-direktiivin implementoinnin yhteydessä säädettyssä laissa raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla yksi suurimmista kysymyksiä herättäneistä aiheista oli ammatillisen salassapitovelvollisuuden toteutuminen eli se, että miten asianajosalaisuus toteutuu raportoitaessa verovelvollisen yritysjärjestelyistä Verohallinnolle. DAC6-direktiivi tarjosi mahdollisuuden kullekin jäsenvaltiolle halutessaan toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla veropalveluita tarjoaville tahoille annetaan vapautus raportointivelvollisuudesta, jos se on vastoin kansallisen lainsäädännön mukaista oikeudellista ammattisalassapitovelvollisuutta. Edellytyksenä vapautukselle annettiin se, että raportoinnista vapautettu välittäjä<sup>9</sup> velvoitetaan viipymättä ilmoittamaan muille samassa järjestelyssä mukana oleville välittäjille, tai jos heitä ei ole, verovelvolliselle itselleen häntä koskevasta raportointivelvollisuudesta. Erikseen painotettiin myös sitä, että vapautus on mahdollinen ainoastaan, jos välittäjät harjoittavat toimintaansa heitä koskevien kansallisten lakien mukaisesti. Suomi tarttui tähän mahdollisuuteen ja sääti vapautuksesta lain raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla 6 §:ssä. Vapautus koskee asianajajia, luvan saaneita oikeudenkäyntiavustajia ja julkisia oikeusavustajia. Heidän ei tarvitse toimittaa Verohallinnolle tietoja, jotka on määritelty asianajajista annetun lain (496/1958, AAL) 5 c §:ssä tai oikeudenkäymiskaaren (4/1734, OK) 17 luvun 13 §:n 1 ja 3 momentissa.

Tutkielmani kohteena on asianajosalaisuuden toteutuminen laissa raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla eli ns. DAC6-laissa. Asianajosalaisuudella tarkoitetaan asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen kirjeenvaihdon ja muun viestinnän luottamuksellisuutta. Sen on katsottu jo pitkään tietyin rajoituksin olevan eurooppalaisessa hallinto-oikeudessa yleisperiaate.<sup>10</sup> Sitä rajoitetaan lähinnä törkeimpien rikosten, rahanpesun ja terrorismin torjunnan yhteydessä.<sup>11</sup>

<sup>7</sup> Näistä lausuivat esimerkiksi oikeusministeriö, Suomen Asianajajaliitto, Suomen Veroasiantuntijat ry ja Elinkeinoelämän keskusliitto EK.

<sup>8</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 11.

<sup>9</sup> DAC6-direktiivissä käytetään ilmaisua ”välittäjä”, kun taas implementoinnin yhteydessä säädettyyn lakiin on valittu käsitteeksi ”palvelun tarjoaja”.

<sup>10</sup> Mäenpää 2011, s. 251.

<sup>11</sup> Esim. OK 17 luvun 13 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettut tilanteet tai rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä annetun lain (444/2017) määräykset, jotka koskevat asianajajan ilmoittamisvelvollisuutta.

Asianajosalaisuuden sisällöstä ja laajuudesta on vuosien mittaan käyty oikeudellista keskustelua ja oikeuskäytännössä sille on annettu laaja sisältö. Sisällöllisesti käytännössä kaiken asianajajan antaman neuvonnan on katsottu kuuluvan asianajosalaisuuden piiriin.<sup>12</sup> DAC6-laissa asianajajia ei kuitenkaan ole vapautettu kokonaan raportointivelvollisuudesta, vaan osittaisen raportoinnin myötä asianajosalaisuuden toteutuminen ja sen laajuus on ollut jälleen tarkastelun alla. Oman ulottuvuuden ongelmaan tuo raportoitaville järjestelylle annettava viitenumero, jolla eri tahoilta tulevia tietoja pystytään yhdistämään toisiinsa.

Mielestäni aihe on mielenkiintoinen ja tutkimuksen arvoinen. Lain lyhytikäisyyden vuoksi siitä on luonnollisesti kirjoitettu kovin vähän ja ilmoittamisen käytännötkin ovat vasta asianajajilla ja Verohallinnolla muovautumassa. Asianajosalaisuus itsessään on jo vanha käsite ja siihen liittyen löytyy kirjallisuutta ja paljon oikeustapauksia niin kansallisesti kuin EU:n tasollakin. Verosioiden parissa työskentelee hyvin paljon muitakin kuin oikeustieteellisen koulutuksen saaneita ihmisiä ja heistäkin vain osa on asianajajia, joten näkökulma on siltäkin osin mielenkiintoinen. Asianajajat saattavat tehdä täysin samanlaisia toimeksiantoja kuin esimerkiksi kaupallisen alan koulutuksen saanut henkilö, mutta ovat kuitenkin sidottuja asianajajia koskevaan tiukkaan sääntelyyn, johon myös asianajajan salassapitovelvollisuus liittyy. Tämä aiheuttaa jännitettä yhdenvertaisen kohtelun näkökulmasta, kun samanlaisten veropalveluiden tarjoajiin soveltuvat erilaiset säännökset. Myös veroviranomaisen puolella uusi sääntely asianajosalaisuuden soveltamisen osalta vaatii varmasti koulutusta ja perehtymistä asiaan. Verovirkailija, joka tutkii DAC6-ilmoituksen, ei todennäköisesti ole asianajotutkimuksen suorittanut henkilö ja ei ole välttämättä koskaan aiemmin joutunut perehtymään aiheeseen tarkemmin.

### 1.3 Metodi ja lähteet

Suurin osa oikeustieteellisestä verotukseen kohdistuvasta tutkimuksesta, kuten tämäkin tutkimus, on lainopillista eli oikeusdogmaattista tutkimusta. Sen tärkeimpiä tehtäviä on ensinnäkin tulkinta, eli selvittää voimassa olevan oikeuden kanta tiettyyn käsillä olevaan tulkintaongelmaan nähden. Useimmiten lainopillisen tutkimuksen tulkintatehtävä ilmenee siten, että voimassa olevaa oikeutta pyritään tulkitsemaan etenkin korkeimpien oikeusasteiden tuottamien ennakkopäätössääntöjen kautta.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Koskentausta 2020, s. 319.

<sup>13</sup> Myrsky 2011, s. 49.

Toinen lainopillisen tutkimuksen päätehtävistä oikeuden tulkinnan ohella on sen systematisointi. Siinä ikään kuin jatketaan lainsäätäjän aloittamaa työtä ja pyritään esimerkiksi lain esitöiden, oikeuskäytännön ja muun aineiston avulla järjestämään kaoottista verojärjestelmää ymmärrettäväksi kokonaisuudeksi. Lainopillisen tutkimuksen tulkinta ja systematisointi ovat tärkeässä roolissa yhteiskunnassa, sillä verotuksen ottaessa verovelvollisilta pois osan heidän omaisuudestaan, on kaikilla luonnollisesti palava halu tietää, millaisissa tilanteissa ja miten paljon heitä verotetaan, jotta he voivat suunnitella oikeustoimiaan heille parhaiten sopivalla tavalla.<sup>14</sup>

Pieni osa tutkimuksestani on oikeusvertailevaa näkökulmaa Ruotsin vastaavaan lainsäädäntöön nähden. Oikeusvertaileva näkökulma korostuu erityisesti tutkiessa sellaisten EU-direktiivien pohjalta implementoituja lakeja, joissa jäsenvaltioille on itse direktiivissä annettu mahdollisuuksia poiketa direktiivin sääntelystä. Uuden direktiivin osalta on mielenkiintoista nähdä, millä tavalla Suomeen verrattuna muut valtiot implementoivat täysin saman direktiivin lainsäädäntöönsä.

Matti Myrsky on todennut alati muuttuvan lainsäädännön tulkinnan ja systematisoinnin olevan niin työlästä ja aikaa vievää, että muuhun kuin lainopilliseen tutkimukseen ei vero-oikeudellisella tutkimuksella riitä resursseja. Kysymykseen liittyvät myös yritystaloudelliset ja kansantaloudelliset intressit. Oikeusvertailevan tutkimuksen Myrsky nimeää vero-oikeudellisten tutkimusten ”oheistuotteeksi”, kuten se tässäkin tutkimuksessa on lainopillisen metodin ollessa pääosassa.<sup>15</sup>

Tutkimukseni lähteistä tärkeimpiä ovat kansallisten ylimpien tuomioistuimien, korkeimman oikeuden (KKO) ja korkeimman hallinto-oikeuden (KHO), ennakkotapauksien lisäksi myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (EIT) ja Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) oikeustapaukset. Näiden rinnalla olen käyttänyt tutkielmassani myös lainsäädännön valmistelusta saatavilla ollutta aineistoa sekä kotimaista oikeuskirjallisuutta.

#### **1.4 Tutkimuksen rakenne**

Tutkielmani koostuu kuudesta pääluvusta. Tutkimuksen ensimmäinen osa on johdanto, jossa taustoitan tutkimuskysymystäni ja tutkittavaa aihetta. Lisäksi käyn läpi tutkimuksessa käytetyt

---

<sup>14</sup> Myrsky 2011, s. 50.

<sup>15</sup> Myrsky 2015, s. 1097.



metodit sekä lähteet. Toisessa osassa käyn tarkemmin läpi sen, miten tutkimuksen kohteena olevaan lakiin on päädytty. Aloitan OECD:stä ja sen BEPS-hankkeesta ja käyn sen jälkeen läpi EU:n säätämän, ns. DAC6-direktiivin sisällön. Kolmas osa puolestaan käsittää DAC6-direktiivin kansallisen implementoinnin aina hallituksen esityksen valmistelusta Verohallinnon antamaan ohjeistukseen asti. Neljännessä osassa käydään läpi vastaavaa prosessia Ruotsissa. Molempien maiden kohdalla pyrin käsittelemään niin lain luonnosvaiheen kuin siitä annettuja lausuntoja. Viidennessä osassa käydään läpi asianajosalaisuutta käsitteenä sekä sitä, millaista lain-säädäntöä ja muuta ohjeistusta asianajosalaisuuteen liittyen on olemassa. Tärkeässä osassa ovat myös lainkohtien käytännön soveltaminen eli oikeustapaukset niin kansallisella kuin EU:n tasollakin. Kuudennessa ja viimeisessä osassa sidon johtopäätösten muodossa yhteen aiemmissä osissa esittämäni asiat ja esitän omia pohdintojani tilanteesta.

## 2 OECD:n BEPS-projekti ja EU:n DAC6-direktiivi

### 2.1 OECD

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, eli OECD perustettiin vuonna 1961 20:n maan kesken tavoitteenaan kehittää ja lähentää maiden talouksia sekä edistää talouskasvua ja yleistä hyvinvointia.<sup>16</sup> OECD:n edeltäjänä voitaneen pitää Euroopan taloudellista yhteistyöjärjestöä OEEC:ta (Organisation for European Economic Co-operation), joka perustettiin toisen maailmansodan jälkeen Euroopan valtioiden tavoitellessa yhteistyötä rauhan säilyttämiseksi. OEEC:n ”perillisiä” ovat puolestaan edellä mainitun OECD:n lisäksi Euroopan hiili- ja teräsyhteisö, joka oli alkusysäys EU:n (Euroopan Unioni) syntymiselle.

Tänä päivänä lähes 60 vuotta sitten perustettuun OECD:hen kuuluu 37 jäsenvaltiota Suomi mukaan lukien. Suomi liittyi OECD:n jäseneksi vuonna 1969. OECD pyrkii luomaan yhdessä valtioiden päätöksentekijöiden kanssa näyttöön perustuvia kansainvälisiä standardeja ja politiikkasuosituksia, joilla pyritään löytämään ratkaisuja sosiaaliin, taloudellisiin ja ympäristön ongelmiin.<sup>17</sup> OECD:ssä päätökset tekee jäsenmaiden suurlähettiläistä koostuva neuvosto. Myös Euroopan komissiolla on edustus neuvostossa. Suomella on OECD:n päämajassa Pariisissa pysyvä edustusto, jonka päällikkönä on suurlähettiläs. Pysyvän edustuston tavoitteena on mm. edistää Suomea eniten hyödyttäviä asioita, etenkin talous- ja rakennepolitiikkaa.<sup>18</sup> Suomessa OECD-asioiden hoito kuuluu ulkoministeriön taloudellisten ulkosuhteiden osaston vastuulle.

### 2.2 BEPS

OECD-maat olivat jo 1990-luvulla huolissaan haitallisesta valtioiden välisestä verokilpailusta.<sup>19</sup> Esimerkiksi vuonna 1998 OECD suositti jäseniään mm. luomaan sääntelyä rajat ylittävien transaktioiden raportointiin.<sup>20</sup> Verokilpailulla tarkoitetaan valtioiden välistä kilpailua verotuotoista ja -pohjista ja se perustuu eri valtioiden erilaisiin verojärjestelmiin.<sup>21</sup> Globaalit suuryritykset ovat suurempia kuin koskaan ennen ja niiden liikevoitot ovat myös niin suuria, että valtiot mielellään haluaisivat verotuloja suuryrityksiltä itselleen. Valtioiden keskinäisen kilpailun lisäksi myös erityisesti yritykset pyrkivät minimoimaan verojensa määrän ohjaamalla

---

<sup>16</sup> Korkeila 2019.

<sup>17</sup> OECD 2020.

<sup>18</sup> Suomen ulkoministeriö 2020.

<sup>19</sup> Ks. OECD:n julkaisu Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998.

<sup>20</sup> OECD 1998, s. 43–44

<sup>21</sup> Malmgrén – Myrsky 2017, s. 3–4

veronsa maksettavaksi sellaiseen valtioon, jossa maksettavaksi tulevan veron määrä on mahdollisimman pieni. Tällöin voidaan puhua veron välttämisestä, verosuunnittelusta tai aggressiivisesta verosuunnittelusta.<sup>22</sup>

*Veron välttämisellä* tarkoitetaan verovelvollisen toimia, joilla hän pyrkii pienentämään maksettavakseen tulevia veroja. Nämä toimet ovat sinänsä laillisia, mutta useimmiten vastoin lain perimmäistä tarkoitusta.<sup>23</sup> *Verosuunnittelulla* tarkoitetaan verovelvollisen verolainsäädännön puitteissa tekemiä toimia, joilla hän pyrkii pienentämään maksettavien verojensa määrää. Tällöin verovelvollinen valitsee toimintatavakseen verolainsäädännön hänelle tarjoaman verotehokkaimman vaihtoehdon.<sup>24</sup> *Aggressiivisen verosuunnittelun* määritelmä muistuttaa hyvin paljon veron välttämisen määritelmää ja sen rajanveto verosuunnitteluun ei ole aina selkeä. Euroopan komission suosituksessa aggressiivisen verosuunnittelun kuvaillaan esimerkiksi hyödyntävän kahden eri verojärjestelmän yhteensopimattomuutta veron minimoimista silmällä pitäen. Sillä voi olla useita eri muotoja ja se voi pyrkiä esimerkiksi kaksinkertaisiin vähennyksiin tai kaksinkertaiseen verottomuuteen.<sup>25</sup> *Veron kiertämisessä* on kyse verolainsäädännön vastaisesta järjestelystä. Sitä koskevat säännökset ovat yleensä kansallisessa verolainsäädännössä, kuten Suomessa VML 28 §:ssä. Veron kiertämiselle on tyypillistä verolain sanamuodon ja lainsäätäjän tarkoittaman välinen jännite.<sup>26</sup>

Kansallisesta verolainsäädännöstä puhuttaessa on huomioitava alueellisen verotusvallan liittymäperiaatteina asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaate. *Asuinvaltioperiaatteen* mukaan verovelvollinen maksaa veronsa asuinvaltiolleen riippumatta siitä, mistä maasta tulo on hankittu. *Lähdevaltioperiaatteen* mukaan tulon lähdevaltio verottaa alueeltaan hankittua tuloa tai siellä olevaa pääomaa. Verotus saattaa tapahtua kaksinkertaisena, jos kaksi valtiota katsovat verovelvollisen asuvan alueellaan tai saaneen tulon alueeltaan (juridinen kaksinkertainen verotus). Toinen mahdollisuus kaksinkertaiselle verotukselle on, että sama tulo tai pääoma verotetaan kahden eri verovelvollisen tulona (taloudellinen kaksinkertainen verotus). Juridista kaksinkertaista verotusta on pyritty torjumaan mm. OECD:n laatimin malliverosopimuksin.<sup>27</sup>

<sup>22</sup> Malmgrén 2015, s. 39.

<sup>23</sup> Ks. OECD, Glossary of Tax Terms, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

<sup>24</sup> Malmgrén 2015, s. 39.

<sup>25</sup> Ks. Euroopan komission suositus 6.12.2012 annettu suositus aggressiivisesta verosuunnittelusta, C(2012) 8806 final.

<sup>26</sup> Myrsky – Råbinä 2015, s. 342.

<sup>27</sup> Malmgrén 2008, s. 161–162.

Hyvinvointivaltioiden ylläpitäminen on kallista ja iso osa siitä kustannetaan verovaroin. Valtioilla on jatkuvasti painetta nostaa veroja saadakseen kustannettua valtion ylläpitämisen kuluja. Samaan aikaan yksityishenkilöt ja yritykset pohtivat, miten saisivat minimoitua maksamiensa verojen määrän ja ajan myötä he löytävätkin keinoja ja verotulot pienenevät. Tämä aiheuttaa jatkuvan noidankehän verolakien säätäjien ja verovelvollisten välille.

Vuonna 2013 OECD julkaisi BEPS-selvityksen (Addressing Base Erosion and Profit Shifting), jossa oli tutkittu veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron vaikutuksia. Veropohjan rapautuminen johtuu edellä luetelluista verovelvollisten toimenpiteistä, joilla he pyrkivät minimoimaan verojensa määrän. Verovelvolliset pyrkivät hyötymään valtioiden lainsäädäntöjen eroista ja välttämään veronmaksun jopa kokonaan. Hanke aloitettiin G20-maiden aloitteesta.<sup>28</sup>

Myöhemmin samana vuonna julkaistiin myös BEPS-toimintasuunnitelma (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting), jossa oli 15 eri toimenpidettä, joilla veropohjan rapautumista ryhdyttiin paikkaamaan. Toimintasuunnitelman mukaan verotus on valtioiden suvereniteetin ydin- aluetta, mutta niiden verosäännösten väliin jää joissain tapauksissa aukkoja. Kansainvälisin standardein oli yritetty paikata näitä aukkoja suvereniteettia loukkaamatta, mutta säännökset eivät olleet edelleenkään täysin pitäviä. Joissain tilanteissa verotus tapahtuu hyvin pienenä tai jopa kaksinkertaisena nollaverotuksena. Sähköisen kaupankäynnin leviäminen nostettiin yhdeksi kasvavaksi haasteeksi kansainvälisen verotuksen kannalta.<sup>29</sup>

BEPS-toimintasuunnitelman 12. kohta ehdotti luomaan sääntelyä, joka velvoittaisi verovelvolliset ilmoittamaan heidän aggressiiviset verosuunnittelujärjestelynsä veroviranomaiselle. Sen mukaan tiettyjen liiketoimien kohdalla tarvitaan avoimuutta. Veroviranomaisilla ei useinkaan ole saatavilla kattavaa ja relevanttia tietoa verovelvollisten verosuunnittelustrategioista. Tieto on kuitenkin välttämätöntä, jotta lainsäätäjät voivat nopeasti tunnistaa riskialueet. Verotarkastukset ovat toimintasuunnitelman mukaan jatkossakin tärkeä tietolähde, mutta niistä saadaan tietoa usein liian myöhään ennaltaehkäisyn näkökulmasta.<sup>30</sup>

Vuonna 2015 OECD julkaisi lopulliset raportit jokaisen BEPS-toimintasuunnitelman kohdan osalta.<sup>31</sup> Toisin kuin monen muun kohdan loppuraportin kohdalla, aggressiivisten verosuunnittelujärjestelyjen ilmoittamista koskevan 12. kohdan lopullisessa raportissa painotetaan, että

---

<sup>28</sup> Malmgrén 2014, s. 229.

<sup>29</sup> OECD 2013b, s. 9–10.

<sup>30</sup> OECD 2013b, s. 22.

<sup>31</sup> Ks. <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.

kyseessä ei ole vähimmäisstandardi, vaan valtiot voivat vapaasti valita, haluavatko luoda ilmoitusmenettelyn aggressiivisille verosuunnittelujärjestelyille vai eivät. Suositukset ovat raportin mukaan myös joustavia, jotta jokainen valtio voi luoda omiin tarpeisiinsa sopivimman menettelyn.<sup>32</sup> Raportissa on myös käyty läpi jo olemassa olleita ilmoitusmenettelyitä maittain.<sup>33</sup> Raportti kehottaa valtioita valitsemaan, asettavatko ne ilmoitusvelvollisuuden vain järjestelyn tarjoavalle taholle, verovelvolliselle itselleen, vaiko molemmille.<sup>34</sup> Järjestelyn tarjoavan tahon, eli ns. palvelun tarjoajan käsitteelle on raportissa esitetty esimerkkejä, mutta valtiot voivat edelleen vapaasti määritellä sen sopivaksi katsomallaan tavalla.<sup>35</sup> Ilmoitusvelvollisuuden laukaisevia järjestelyn tunnusmerkkejä tulisi raportin suosituksen mukaan olla sekä yleisiä, että erityisiä.<sup>36</sup> Ilmoitusajankohdan määrittämiseen käsitellään erilaisia vaihtoehtoja riippuen siitä, onko ilmoitusvelvollisena palvelun tarjoaja vai verovelvollinen itse. Palvelun tarjoajan kohdalla ehdotetaan ilmoitusvelvollisuuden laukaisevaksi tekijäksi järjestelyn saattamista verovelvollisen käytettäväksi. Verovelvollisen kohdalla on pidetty parempana ratkaisua, jossa ilmoitusvelvollisuus alkaa siitä hetkestä, kun järjestely toteutetaan.<sup>37</sup> Säännösten noudattamatta jättämisestä on suositeltu rangaistavaksi rahamääräisin sanktioin, mutta myös muiden kuin taloudellisten sanktioiden käyttö voi tulla kysymykseen.<sup>38</sup> Veroviranomaisten tulee itse määritellä, mitä tietoja ilmoitusten tulee sisältää. OECD on kuitenkin listannut raporttiin suosituksen asioista, joiden olisi hyvä käydä ilmoituksesta ilmi. Näitä ovat mm. verovelvollisen/palvelun tarjoajan tiedot, järjestelyn tiedot, ilmoitusvelvollisuuden aiheuttavat tunnusmerkit, maksettu palkkio, arvioitu veroetu ja tiedot kaikista järjestelyn osapuolista.<sup>39</sup>

## 2.3 DAC6-direktiivi

### 2.3.1 Tausta

Vuonna 2011 EU:ssa säädettiin ns. virka-apudirektiivi (DAC)<sup>40</sup>, jota sovelletaan EU-jäsenvaltioiden välillä. Se mahdollistaa yhteistyön veroasioissa jäsenmaiden välillä. Aiemmin sovellettu, 1970-luvulla säädetty virka-apudirektiivi oli laadittu tilanteessa, joka ei enää vastannut

---

<sup>32</sup> OECD 2015, s. 9.

<sup>33</sup> OECD 2015, s. 91.

<sup>34</sup> OECD 2015, s. 33.

<sup>35</sup> OECD 2015, s. 35.

<sup>36</sup> OECD 2015, s. 49.

<sup>37</sup> OECD 2015, s. 52.

<sup>38</sup> OECD 2015, s. 60.

<sup>39</sup> OECD 2015, s. 62.

<sup>40</sup> Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta.

2010-luvun uusia vaatimuksia.<sup>41</sup> Uutta direktiiviä on sovellettu tammikuusta 2013 alkaen ja se on pantu kansallisesti täytäntöön erillisellä täytäntöönpanolailla.<sup>42</sup> Direktiivi annettiin, koska rajat ylittävissä tilanteissa tapahtuva veron kiertäminen ja välttäminen aiheuttaa huomattavia taloudellisia menetyksiä jäsenmaille voi haitata sisämarkkinoiden toimintaa. Verotuksen hallitseminen globaalissa taloudessa vaatii laajaa yhteistyötä ja tehokasta tietojenvaihtoa.<sup>43</sup> Virka-apudirektiivin soveltamisalaan kuuluvat lähes kaikki kannetut verot lukuun ottamatta arvonlisäverotusta, tulli- ja valmisteverotusta sekä pakollisia sosiaaliturvamaksuja ja eräitä muita maksuja.<sup>44</sup>

Virka-apudirektiiviä on sen voimaantulon jälkeen muutettu useammallakin direktiivillä hallinnollisen yhteistyön parantamiseksi.<sup>45</sup> Finanssilitietojen automaattista tietojenvaihtoa koskees ns. DAC2-direktiivi<sup>46</sup>, joka pohjautuu ja on sisällöltään vastaava kuin OECD:ssä vuonna 2014 hyväksytty CRS (Common Reporting Standard).<sup>47</sup> Rajat ylittäviä tilanteita varten annettavien ennakkopäätösten ja ennakkohinnoittelusopimusten automaattista tietojenvaihtoa koskee ns. DAC3-direktiivi<sup>48</sup> ja konsernien maakohtaisten verojen maksua koskevien raporttien automaattista tietojenvaihtoa ns. DAC4-direktiivi<sup>49</sup>.

Vuonna 2018 Euroopan unionin neuvosto antoi ns. DAC6-direktiivin<sup>50</sup>, jolla pyritään toteuttamaan OECD:n BEPS-hankkeen toimintasuunnitelman 12. kohdan suosituksia. Neuvoston mukaan verosuunnittelun rakenteiden monimutkaistuesssa ja niiden hyödyntäessä pääoman lisääntyntä liikkuvuutta sisämarkkinoilla, jäsenmaiden kansalliset veropohjat ovat yhä vaikeammin suojattavissa rapautumiselta. Näissä rakenteissa usein siirretään veronalaisia tuloja valtiosta ja verojärjestelystä toiseen ja näin pienennetään kokonaisverotaakkaa. Valtioiden verotulojen

---

<sup>41</sup> Virka-apudirektiivin esipuheen 5 kohta.

<sup>42</sup> Laki hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta (185/2013).

<sup>43</sup> Helminen 2012, s. 260.

<sup>44</sup> Kurikka 2020, s. 51.

<sup>45</sup> Ks. Komission kertomus Euroopan parlamentille ja neuvostolle hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla annetun direktiivin 2011/16/EU soveltamisesta, COM(2017) 781 final.

<sup>46</sup> Neuvoston direktiivi 2014/107/EU, annettu 9 päivänä joulukuuta 2014, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

<sup>47</sup> Kurikka 2020, s. 52.

<sup>48</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2015/2376, annettu 8 päivänä joulukuuta 2015, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

<sup>49</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2016/881, annettu 25 päivänä toukokuuta 2016, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

<sup>50</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, annettu 25 päivänä toukokuuta 2018, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

väheneminen vaikeuttaa niitä toteuttamasta kasvua edistävää veropolitiikkaa ja sen vuoksi jäsenmaiden viranomaisilla tulisi olla kattavat tiedot aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyistä. Ajantasaisilla tiedoilla viranomaiset pystyisivät puuttumaan haitallisiin verojärjestelyihin luomalla uutta lainsäädäntöä ja tukkimalla ns. porsaanreikiä. Järjestelyjen ulottuessa usein useammalle lainkäyttöalueelle, on tärkeää, että tietoja myös vaihdetaan valtioiden veroviranomaisten kesken. Euroopan komissiota kehoitettiin tekemään OECD:n BEPS-hankkeen 12. kohdan mukaisia aloitteita sen jälkeen, kun huomattiin, että läpinäkyvyys liiketoiminnan kehittämisessä saattaisi edistää veron kiertämisen torjuntaa. Erityisesti sellaisia veropalveluiden tarjoajia vastaan vaadittiin kovempia toimia, jotka avustavat veron kiertämiseen johtavissa järjestelyissä. Tiettyjen palvelun tarjoajien oli katsottu avustaneen asiakkaidensa pääomien piilottamisessa ulkomaille. Aiemmin mainitun DAC2-direktiivin katsottiin olevan merkittävä edistysaskel, mutta lisää lainsäädäntökehitystä tarvittiin oikeudenmukaisen verotuksen toteuttamiseksi.<sup>51</sup>

DAC6-direktiivi (jäljempänä direktiivi) tuli voimaan 25.6.2018 ja jäsenvaltioiden on sovellettava sitä 1.7.2020 alkaen. Direktiivillä toteutetaan rajat ylittäviä, mahdollisesti aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyjä koskeva automaattinen tietojenvaihto EU-jäsenmaiden välillä. Se velvoittaa jäsenmaiden veroviranomaiset keräämään tietoja näistä järjestelyistä ja välittämään tietoa muille jäsenmaille ja komissiolle. Komissiolle tiedot tulee välittää neljästi vuodessa, jotta jäsenmaiden veroviranomaisilla on mahdollisuus reagoida tehokkaasti haitallisiin verojärjestelyihin. Tiheä raportointi ja aikainen reagointi on tärkeää, sillä ideaalitulanteessa veroviranomainen voi näin reagoida jo ennakoivasti, ennen kuin järjestely on toteutettu. Toisaalta, reagoimattomuus järjestelyyn ei myöskään tarkoita sen hyväksymistä.<sup>52</sup>

### 2.3.2 Keskeisiä käsitteitä

Direktiivissä tarkoitettu *rajat ylittävä järjestely* tarkoittaa sellaista järjestelyä, jolla on liityntä useampaan kuin yhteen jäsenvaltioon tai yhteen jäsenvaltioon ja yhteen kolmanteen maahan (EU:n ulkopuolinen valtio) ja joka lisäksi täyttää ainakin yhden seuraavista edellytyksistä:

- a) *Kaikkien järjestelyn osallistujien verotuksellinen kotipaikka ei ole samalla lainkäyttöalueella;*
- b) *Järjestelyn yhden tai useamman osallistujan verotuksellinen kotipaikka on samanaikaisesti useammalla kuin yhdellä lainkäyttöalueella;*

<sup>51</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 2.

<sup>52</sup> Kurikka 2020, s. 53.

- c) *Yksi tai useampi järjestelyn osallistujista harjoittaa liiketoimintaa toisella lainkäyttöalueella kyseisellä lainkäyttöalueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä, ja kyseinen järjestely muodostaa osan kiinteän toimipaikan liiketoiminnasta tai koko liiketoiminnan;*
- d) *Yksi tai useampi järjestelyn osallistuja harjoittaa toimintaa toisella lainkäyttöalueella ilman että sillä on verotuksellinen kotipaikka tällä lainkäyttöalueella tai huomatta kiinteää toimipaikkaa sinne;*
- e) *Tällaisella järjestelyllä on mahdollisesti vaikutuksia automaattiseen tietojenvaihtoon tai tosiasiallisen edunsaajan tunnistamiseen.<sup>53</sup>*

Myös useamman vaiheen sisältävät järjestelyt tai järjestelyjen sarjat kuuluvat direktiivissä tarkoitettuihin järjestelyihin. Raportoitavaksi rajat ylittävä järjestely muuttuu silloin, jos se sisältää ainakin yhden direktiivin liitteessä olevista ns. *tunnusmerkeistä*.<sup>54</sup> Tunnusmerkit on jaettu yleisiin ja erityisiin tunnusmerkkeihin. Yleiset tunnusmerkit ja osa erityisistä tunnusmerkeistä vaativat lisäksi *pääasiallista hyötyä mittaavan testin* kriteerien täyttymistä, ennen kuin järjestelystä tulee raportoitava. Pääasiallista hyötyä mittaavan testin kriteerit täyttyvät, jos verotuksellinen etu on ainoa tai yksi pääasiallisista hyödyistä, jonka verovelvollinen voi olosuhteet ja tosiseikat huomioon ottaen odottaa saavansa.<sup>55</sup>

Yleiset tunnusmerkit sisältävät kolme kohtaa ja niistä kukin vaatii siis lisäksi pääasiallista hyötyä mittaavan testin kriteerien täyttymisen. Ensimmäisenä on luottamuksellisuusehto, eli jos verovelvollinen tai järjestelyyn muuten osallistuva on sitoutunut olemaan paljastamatta muille palvelun tarjoajille tai veroviranomaisille, kuinka järjestelyllä saavutetaan verotuksellista etua. Toinen kohta koskee järjestelyn ja siitä palvelun tarjoajalle suoritettavan maksun ja saavutetun veroedun suhdetta. Jos maksun suuruus tai maksu ylipäänsä perustuu saavutettuun veroetuu, tunnusmerkin kriteerit täyttyvät. Kolmas yleinen tunnusmerkki on vakiomuotoiset asiakirjat tai rakenteet, jotka ovat useiden verovelvollisten saatavilla.<sup>56</sup>

Erityisiä tunnusmerkkejä, jotka vaativat lisäksi pääasiallista hyötyä mittaavan testin kriteerien täyttymisen, on kuusi. Ensimmäisenä direktiivissä mainitaan järjestelyt, joissa toteutetaan keinotekoisia toimia. Esimerkkinä mainitaan tappiollisen yhtiön hankkiminen ja oman verovastuun pienentäminen yhtiön toiminnan lopettamisen kautta. Toisena on tulon muuttaminen matalamman verotuksen tuloluokkaan tai jopa verottomaksi. Direktiivin kolmas erityinen tunnusmerkki on kehämaisat liiketoimet keinotekoisien välikäsien kautta tai liiketoimet, jotka kumoavat toisensa.<sup>57</sup>

<sup>53</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 5.

<sup>54</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 5.

<sup>55</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 11.

<sup>56</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 11.

<sup>57</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 11.



Kolmeen viimeiseen erityiseen tunnusmerkkiin liittyy vaatimuksena pääasiallista hyötyä mittaavan testin lisäksi se, että kyseessä on vähennyskelpoinen rajat ylittävä liiketoimi ja että yritykset ovat etuyhteydessä keskenään. *Etuyhteydestä* on direktiivin mukaan kyse, kun yritys pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa toisessa yrityksessä, yritys hallitsee yli 25:n prosentin äänioikeutta toisessa yrityksessä, yritys omistaa suoraan tai välillisesti yli 25 prosenttia toisen yrityksen pääomasta tai jos yrityksellä on oikeus vähintään 25:n prosentin osuuteen toisen yrityksen voitoista. Etuyhteysyrityksiksi voidaan katsoa myös useampi yritys keskenään ja useamman yrityksen omistus voidaan myös tietyissä tilanteissa katsoa yhdeksi omistukseksi.<sup>58</sup> Etuyhteyteen linkitettyjä erityisiä tunnusmerkkejä ovat maksun vastaanottajan lainkäyttöalueen matala tai jopa olematon yhteisöverokanta, maksun täydellinen verovapaus maksun vastaanottajan verotuksellisen kotipaikan alueella ja hyötyminen etuuskohteluun oikeuttavasta verojärjestelmästä maksun vastaanottajan verotuksellisen kotipaikan lainkäyttöalueella.<sup>59</sup>

Lisäksi on erityisiä tunnusmerkkejä, jotka jo yksinään direktiivin mukaan tekevät järjestelmästä raportoitavan: jos maksun saajalla ei ole verotuksellista kotipaikkaa, jos maksun vastaanottajan lainkäyttöalue on luokiteltu OECD:n toimesta yhteistyöhaluttomaksi, jos samoista varoista yritetään tehdä poistoja useamman verojärjestelmän puitteissa, jos kaksinkertaisesta verotuksesta haetaan vapautusta useammassa verojärjestelmässä ja jos järjestelyssä on varojen siirtoa ja varoista maksettavissa vastikkeissa on olennaisia eroja.<sup>60</sup>

DAC6-direktiivi sisältää myös erityisiä tunnusmerkkejä, jotka liittyvät automaattiseen tietojenvaihtoon ja tosiasialliseen omistajuuteen ja tunnusmerkkejä, jotka koskevat siirtohinnoittelua. Raportoitavia ovat järjestelyt, joilla pyritään välttämään tai kiertämään tiedonantovelvoitetta tai hyödyntämään kyseisten säännösten puutetta. Direktiivi sisältää kuusi esimerkkiä järjestelyistä, mutta lista ei ole tyhjentävä. Avoimuuden periaatteiden vastaiset omistusten ketjutukset ja keinoitekoiset rakenteet laukaisevat myös raportointikyynnyksen. Siirtohinnoitteluun liittyvät tunnusmerkit jaetaan kolmeen osaan, joista ensimmäinen on yksipuolisten siirtohinnoittelusääntöjen käyttö (ns. safe harbour-säännökset). Toinen siirtohinnoittelutunnusmerkki on periaatteessa hyvinkin laaja, sillä siihen kuuluvat vaikeasti arvostettavien aineettomien omaisuuksien siirrot. Aineettomat omaisuuserät ovat vaikeasti arvostettavia, jos niiden arvostamiseen ei ole olemassa luotettavia vertailukohtia ja jos niiden siirtämisestä aiheutuvien tulovirtojen ennustaminen on

<sup>58</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 6.

<sup>59</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 11–12.

<sup>60</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 11–12.

vaikeaa toimenpiteen toteuttamishetkellä. Viimeisenä tunnusmerkkinä direktiivin liitteessä on konsernin sisäinen rajat ylittävä järjestely, jossa varojen siirtäjän liikevoitto pienenee alle puoleen seuraavan kolmen vuoden ajaksi.<sup>61</sup>

DAC6-direktiivissä *välittäjällä* tarkoitetaan henkilöä, joka tietää tai jonka ainakin voi kohtuudella olettaa tietävänsä ryhtyneen tarjoamaan suoraan tai välillisesti apua raportoitavan rajat ylittävän järjestelyn suunnittelussa, markkinoinnissa tai organisoinnissa. Myös järjestelyn asettaminen saataville tai sen toteuttamisen hallinnointi kuuluvat välittäjän määritelmään. Välittäjänä toimiminen edellyttää siis direktiivin mukaan tietoisuutta asiasta ja järjestelyn osapuolilla on myös oikeus osoittaa, jos näin ei ole ollut. Välittäjän määritelmässä on myös ehtoja, joista ainakin yhden on täytyttävä, jotta kyse on direktiivin tarkoittamasta välittäjästä. Välittäjän verotuksellinen kotipaikka on oltava jossain jäsenvaltiossa, välittäjällä on oltava palvelujen tarjoamiseen jossain jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, välittäjä on muodostettu jäsenvaltiossa tai siihen sovelletaan jäsenvaltion lakia tai välittäjä on rekisteröity jossain jäsenvaltiossa oikeudellisiin, verotuksellisiin tai konsulttipalveluihin liittyvään ammatilliseen yhteenliittymään.<sup>62</sup>

*Asianomaisen verovelvollisen* määritelmässä on kolme kohtaa, joista yhden täytyminen riittää. Direktiivin määritelmällä tarkoitetaan henkilöä, jonka saataville järjestely on asetettu toteuttamista varten tai joka on valmis toteuttamaan järjestelyn tai henkilöä, joka on toteuttanut järjestelyn ensimmäisen vaiheen.<sup>63</sup> Asianomainen verovelvollinen on siis luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka hyödyntää raportoitavaa järjestelyä.

*Markkinakelpoinen järjestely* on sellainen rajat ylittävä järjestely, joka on suunniteltu ja markkinoitu, joka on valmis toteutettavaksi tai asetettu saataville toteuttamista varten sellaisenaan tai ilman suurta muokkaustarvetta. *Räätälöity järjestely* sen sijaan on direktiivin mukaan mikä tahansa muu rajat ylittävä järjestely, joka ei ole markkinakelpoinen järjestely.<sup>64</sup>

### 2.3.3 Raportointivelvollisuus

DAC6-direktiivin mukaan jäsenvaltioiden tulee toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla veloitetaan välittäjät välittämään raportoitavia järjestelyjä koskevat tiedot viranomaiselle 30 päivän kuluessa. Määräpäivän laskeminen alkaa joko siitä päivästä, kun raportoitava järjestely on

<sup>61</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 12–13.

<sup>62</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 5.

<sup>63</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 5.

<sup>64</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 6.

asetettu saataville toteuttamista varten, kun raportoitava järjestely on valmis toteuttamista varten tai kun raportoitavan järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu. Näistä kolmesta ensimmäisenä tapahtuva määrää hetken, josta 30 päivää lasketaan. Saataville asettamisella tarkoitetaan esimerkiksi asiakkaan toimeksiannosta tehtyä suunnitelmaa järjestelystä tai yleisölle markkinoitua järjestelyä. Raportointivelvollisuus ei siis direktiivin mukaan vaadi järjestelyn toteuttamista, saataville asettaminen riittää. ”Toteuttamista varten valmis” voi tilanteesta riippuen tarkoittaa samaa kuin saataville asettaminen, mutta se sopinee paremmin tilanteisiin, jossa verovelvollinen on itse suunnitellut itselleen järjestelyn, joka on raportointivelvollisuuden alainen.<sup>65</sup> Kolmas kriteeri, ensimmäisen vaiheen toteutuminen, on hyvin lakea ilmaus, joka voi tarkoittaa periaatteessa mitä hyvänsä alustavasta puhelinkeskustelusta vaikkapa osakekauppaan asti. Markkinakelpoisten järjestelyjen osalta välittäjä on direktiivissä velvoitettu antamaan viranomaiselle uudet esille tulleet tiedot aiemmin jo raportoidusta järjestelystä kolmen kuukauden välein.<sup>66</sup>

Jos välittäjällä olisi velvollisuus raportoida järjestelystä useamman kuin yhden jäsenvaltion viranomaiselle, tiedot toimitetaan ensisijaisesti sen valtion viranomaiselle, jossa välittäjän verotuksellinen kotipaikka sijaitsee. Toissijaisesti tiedot toimitetaan palvelun tarjoamiseen käytetyn kiinteän toimipaikan viranomaisille, kolmanneksi jäsenvaltioon, jossa välittäjä on muodostettu tai jonka lakia välittäjään sovelletaan ja viimesijaisesti jäsenvaltioon, jossa sijaitsevaan ammatilliseen yhteenliittymään välittäjä on rekisteröity.<sup>67</sup>

Direktiivi antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden vapauttaa raportointivelvollisuudesta sellaiset välittäjät, joiden ammattisalassapitovelvollisuutta tietojen raportointi loukkaisi. Tällaisissa tilanteissa välittäjän tulisi kuitenkin ilmoittaa ammattisalassapitovelvollisuudestaan muille järjestelyn välittäjälle tai jos sellaisia ei ole, verovelvolliselle itselleen. Vapautuminen tietojen toimittamisesta on direktiivin mukaan mahdollista ainoastaan, jos välittäjä harjoittaa toimintaansa ammattiaan koskevien kansallisten lakien mukaisesti. Jos välittäjiä on enemmän kuin yksi, koskee raportointivelvollisuus kaikkia välittäjiä.<sup>68</sup>

Ammattisalassapitovelvollisuus tai välittäjän puuttuminen eivät tee järjestelystä raportointivaapaata, vaan viimesijainen raportointivelvollisuus järjestelystä on verovelvollisella itsellään. Verovelvollista koskee sama 30 päivän määräaikaavaatimus kuin välittäjiä.

---

<sup>65</sup> Kurikka 2020, s. 60.

<sup>66</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 6.

<sup>67</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 6–7.

<sup>68</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 7.

Raportointivelvollisuuden ollessa useamman kuin yhden jäsenvaltion viranomaiselle, toimitetaan tiedot ensisijaisesti jäsenvaltioon, jossa verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka sijaitsee. Toissijaisesti tiedot toimitetaan järjestelystä hyötyvän kiinteän toimipaikan viranomaisille, kolmanneksi jäsenvaltioon, josta verovelvollinen saa tuloja tai voittoja ja viimesijaisesti jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ylipäänsä harjoittaa toimintaa. Jos taas verovelvollisia on useita ja raportointivelvollisuus on verovelvollisilla, antaa tiedot ensisijaisesti se verovelvollinen, joka sopi järjestelystä välittäjän kanssa. Toissijaisesti tiedot antaa se verovelvollinen, joka hallinnoi järjestelyn toteuttamista.<sup>69</sup>

Raportointivelvollisuuden laiminlyönnistä ei direktiivissä ole tarkkoja määritelmiä, mutta seuraamuksia koskevien säännösten vahvistamista vaaditaan jäsenvaltioilta. Seuraamusten luonnetta kuvataan sanoilla tehokas, oikeasuhtainen ja varoittava.<sup>70</sup>

#### **2.3.4 Raportoitavat tiedot**

Direktiivissä on lueteltu tiedot, joita jäsenmaiden viranomaisten tulee toimittaa muiden jäsenmaiden viranomaisille automaattista tietojenvaihtoa käyttäen. Nämä ovat samalla siis tietoja, joita verovelvollisten tulee tapauksesta riippuen raportoida viranomaiselle. Näitä ovat ensinnäkin verovelvollisten tunnistamiseen liittyvät tiedot, kuten nimi ja verotuksellinen kotipaikka. Tapauksesta riippuen myös etuyhteydessä olevat yritykset kuuluvat tunnistetietoihin. Toimittaa tulee yksityiskohtaiset tiedot tunnusmerkeistä, jotka tekevät järjestelystä raportoitavan. Järjestelystä tulee myös toimittaa tiivistelmä ja viittaus mahdolliseen yleisesti tunnettuun nimeen. Liiketoimet tulee kuvata yleisellä tasolla, kunhan se ei johda liikesalaisuuksien paljastumiseen. Muita raportoitavia tietoja ovat mm. järjestelyn ensimmäisen vaiheen toteutunut tai suunniteltu toteutuspäivämäärä, tiedot järjestelyn pohjalla olevista kansallisista säännöksistä, järjestelyn arvo, järjestelyä koskevat jäsenvaltiot ja niissä olevat muut henkilöt, joita järjestely koskee. Direktiivissä on myös erikseen vielä mainittu, että veroviranomaisen reagoimattomuus ei tarkoita järjestelyn hyväksymistä.<sup>71</sup>

#### **2.3.5 Aikamääreet**

Direktiivi velvoittaa jäsenvaltiot toteuttamaan sääntelyn, jonka mukaan välittäjien tai asianosaisten verovelvollisten tulee raportoida direktiivin voimaantulopäivän ja soveltamispäivän

<sup>69</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 7.

<sup>70</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 9.

<sup>71</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2018/822, s. 8.

välisenä aikana tapahtuneet järjestelyt viimeistään 31.8.2020. Jäsenvaltioiden välinen automaattinen tietojenvaihto puolestaan tapahtuu neljännesvuosittain kuukauden kuluessa vuosineljänneksen päättymisestä niin, että ensimmäinen tietojen ilmoittaminen tapahtuu viimeistään 31.10.2020. Jäsenvaltioiden tulee toimittaa vuosittain komissiolle arviointi direktiivissä tarkoitettua automaattisen tietojenvaihdon tehokkuudesta ja tuloksista. Komissio puolestaan antaa Euroopan parlamentille ja neuvostolle viiden vuoden välein kertomuksen direktiivin soveltamisesta. Direktiivin tunnusmerkkejä käsittelevä liite on jäsenvaltioiden ja komission arvioitavana kahden vuoden välein heinäkuusta 2020 eteenpäin. Direktiivissä edellytetään jäsenvaltioiden saattavan tarvittavan sääntelyn voimaan viimeistään vuoden 2019 loppuun mennessä. Itse säännöksiä olisi tarkoitus soveltaa 1.7.2020 alkaen.

### 2.3.6 COVID-19 pandemian vaikutukset

Vuoden 2020 alkupuolelta alkaen maailmanlaajuiseksi COVID-19 pandemiaksi laajentunut vaarallinen tartuntatauti muutti maailmaa ja aiheutti ylimääräistä työtä hoitohenkilökunnan lisäksi myös hallituksille ja muille päättäjille. Maaliskuussa pandemian levittyä Aasiasta laajasti myös EU-jäsenvaltioihin, useammalla jäsenvaltiolla oli vielä DAC6-direktiivin implementointi kesken. Kreikka ei ollut julkaissut edes vielä ehdotusta uudeksi sääntelyksi.<sup>72</sup> Viranomaisilla oli kiireellisempiä tehtäviä ja monessa maassa direktiivin implementointi jäikin tekemättä annetun aikataulun puitteissa.

Toukokuussa 2020 EU:n komissio ehdottikin jäsenmaiden toiveesta mahdollisuutta pyytää lykkäystä DAC6-direktiivin edellyttämiin ilmoittamisen määräaikoihin.<sup>73</sup> Alkuperäisessä ehdotuksessa ehdotettiin kolmen kuukauden lykkäystä määräaikoihin, mutta parlamentin ja neuvoston hyväksymässä lopullisessa versiossa jäsenvaltiot voivat lykätä ilmoittamisvelvollisuuksia puolella vuodella eteenpäin niin, että ensimmäisen vaiheen raportointivelvollisuuden takaraja (25.6.2018–30.6.2020 aloitetut raportointivelvollisuuden täyttävät järjestelyt) siirtyy helmikuun 2021 loppuun. Jäsenvaltioiden välinen automaattinen tietojenvaihto tapahtuisi ensimmäisen kerran 30.4.2021. Heinäkuun ja joulukuun 2020 välillä raportointivelvollisuuden täyttävien järjestelyjen osalta 30 päivän määräaika alkaa 1. tammikuuta 2021. Markkinakelpoisten järjestelyjen ensimmäinen raportointi on 30.4.2021.<sup>74</sup>

<sup>72</sup> Transfer Pricing News 2020.

<sup>73</sup> Komission ehdotus direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta tiettyjen veroalan tietojen toimittamiselle ja vaihtamiselle asetettujen määräaikojen kiireelliseksi lykkäämiseksi covid-19-pandemian vuoksi.

<sup>74</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2020/876, annettu 24 päivänä kesäkuuta 2020, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta tiettyjen veroalan tietojen toimittamiselle ja vaihtamiselle asetettujen määräaikojen kiireelliseksi lykkäämiseksi covid-19-pandemian vuoksi, s. 2–3.

Tiivistetysti voi siis sanoa, että kaikkia DAC6-direktiiviin liittyviä velvollisuuksia on jäsenvaltioilla mahdollisuus lykätä puolella vuodella pandemian vuoksi. Ehdotuksessa jätettiin myös mahdollisuus vielä ylimääräiseen kolmen kuukauden lykkäykseen, sillä pandemian etenemisen ennustaminen on vaikeaa ja voi olla, että puoli vuotta ei riitäkään kaikille jäsenvaltioille. Usean jäsenvaltiot tarttuivatkin mahdollisuuteen lykätä ilmoittamisen määräaikoja, mm. Ruotsi.<sup>75</sup> Suomessa sen sijaan valtiovarainministeriö tiedotti jo ennen direktiiviehdotuksen hyväksymistä, että verotietojen ilmoittamisen ja määräajat pysyvät ennallaan. Valtiovarainministeriön mukaan tarvetta lykkäykselle ei ollut, sillä Verohallinto ja verovelvolliset kykenevät noudattamaan alkuperäisiä määräaikoja.<sup>76</sup> Määräaikoja lykänneiden jäsenvaltioiden osalta jää nähtäväksi, kuinka pitkäksi lykkäys lopulta tulee muodostumaan. Pandemian ennustaminen lienee mahdotonta ja niin kauan kuin se vaikuttaa voimakkaasti EU:n alueella, lykkäyksiä voi tapahtua.

---

<sup>75</sup> SFS 2020:682 ja SFS 2020:683

<sup>76</sup> Valtiovarainministeriö 2020.

### 3 DAC6-direktiivin kansallinen implementointi Suomessa

#### 3.1 Hallituksen esityksen valmistelu

Noin vuosi DAC6-direktiivin voimaantulon jälkeen Suomen valtiovarainministeriö julkaisi 19.6.2019 luonnoksen hallituksen esityksestä, jolla implementoitaisiin direktiivin edellyttämä sääntely Suomen lainsäädäntöön.<sup>77</sup> Luonnoksessa ehdotettiin, että säädettäisiin uusi laki, laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla. Tämän lisäksi muutoksia ehdotettiin verotusmenettelystä annettuun lakiin. Sääntely jakautuisi niin, että uudessa laissa säädettäisiin raportoitavista järjestelyistä, ilmoitusvelvollisista, ilmoitusmenettelyistä ja ilmoitettavista tiedoista. Verotusmenettelylakiin tulisi uusina ainoastaan säännökset raportoitavien järjestelyjen välittäjän ja asianomaisen verovelvollisen tiedonanto- ja ilmoitusvelvollisuuksista.<sup>78</sup> DAC6-direktiivistä poiketen esitysluonnoksessa palvelun tarjoajan käsitteen sijaan käytettiin käsitettä ”välittäjä”. Sisällöllisesti välittäjä tarkoittaa kuitenkin tässä tilanteessa samaa asiaa. Välittäjän käsitettä on pyritty selventämään noin sivun verran erilaisin kuvailuin ja esimerkein.<sup>79</sup>

Luonnoksessa käsiteltiin mahdollisuutta ulottaa raportointivelvollisuus rajat ylittävien järjestelyiden lisäksi myös kansallisiin järjestelyihin ja näin ollen tiukentaa direktiivin ehdottamaa sääntelyä. Verohallinto voisi hyötyä kansallisista järjestelyistä saamistaan tiedoista ennakoivan ohjauksen ja neuvonnan kannalta. Kääntöpuolena on kasvava hallinnollinen taakka, joka aiheutuu tietojen keräämisestä ja käsittelystä. Valtiovarainministeriö arvioikin luonnoksessa, että kansallisten järjestelyiden sisällyttämisestä uuteen sääntelyyn aiheutuva hallinnollinen taakka on siitä saatavaa hyötyä suurempi. Tämän vuoksi ne ehdotettiin jätettävän sääntelyn ulkopuolelle ainakin toistaiseksi. Tarvetta ulottaa sääntely kansallisiin järjestelyihin voidaan arvioida myöhemmin uudelleen saatujen kokemusten perusteella.<sup>80</sup>

Ilmoitusvelvoitteiden laiminlyönteihin esitysluonnoksessa ehdotettiin sovellettavan jo olemassa olevaa VML:n laiminlyöntimaksusäännöstä, maksun vaihdellen teon vakavuuden mukaan ja sen ollessa enintään 15 000 euroa. Yhdenvertaisuuden nimissä samaa sääntelyä sovellettaisiin niin välittäjiin kuin verovelvollisiinkin.<sup>81</sup>

---

<sup>77</sup> Luonnos hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla, annettu 19.6.2019.

<sup>78</sup> HE-luonnos 2019, s. 1 ja 12.

<sup>79</sup> HE-luonnos 2019, s. 23–24.

<sup>80</sup> HE-luonnos 2019, s. 12.

<sup>81</sup> HE-luonnos 2019, s. 13.

Esitysluonnos mukailee pitkälti annettua direktiiviä, sillä direktiivissä ei alun perinkään jätetty juurikaan kansallista liikkumavaraa. Jäsenvaltioille annettiin mahdollisuus toteuttaa toimenpiteet, jolla palvelun tarjoajat vapautetaan ilmoitusvelvollisuudesta tilanteessa, jossa tietojen ilmoittaminen loukkaisi kansallisessa lainsäädännössä säädettyä ammattisalassapitovelvollisuutta. Tähän mahdollisuuteen Suomi tarttui ja esitysluonnoksessa ehdotettiin, että direktiivin tarkoittaman ammattisalassapitovelvollisuuden piirissä olevat välittäjät vapautettaisiin ilmoittamasta tietoja raportoitavista järjestelyistä Verohallinnolle siltä osin, kuin ilmoittaminen loukkaisi kansallisesti säädettyjä salassapitosäännöksiä. Vapautus koskisi siis asianajajista annetun lain mukaisia asianajajia, luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetun lain (715/2011) mukaisia oikeudenkäyntiavustajia ja valtion oikeusapu- ja edunvalvontapiireistä annetun lain (477/2016) mukaisia julkisia oikeusavustajia. Näitä kaikkia koskevat oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 13 §:n 3 momentin todistamiskielto ja lisäksi asianajajia velvoittaa asianajajista annetun lain 5 c §:n mukainen salassapitokieltö. Direktiivin vaatimus kansallisesta sääntelystä rajaa siis edellä luetellun joukon ulkopuolelle mm. lakimiehet, konsultit ja muut vero-oikeudelliset neuvonantajat. Luonnosesityksessä painotettiin, että salassapidon ulkopuolelle jäävät tiedot tulee silti myös vapautettujen toimittaa normaalisti Verohallinnolle. Vapautus ilmoittamisesta koskee siis vain salassapidon piirissä olevia tietoja.<sup>82</sup>

Esitysluonnoksen yksityiskohtaisissa perusteluissa on todettu, että direktiivin tarkoitus ja muissa kieliversioissa käytetyt ilmaisut (mm. englanninkielisessä versiossa ”legal professional privilege”) huomioon ottaen oikeudellisen ammattisalassapitovelvollisuuden ei voida katsoa suojaavan välittäjän liikesalaisuutta. Liikesalaisuudesta on olemassa oma lakinsa, liikesalaisuuslaki (595/2018). Siinä on mm. säädetty kiellosta oikeudettomasti käyttää tai ilmaista liikesalaisuutta. Liikesalaisuuslaissa myös ammattisalassapitovelvollisuus sisältyy liikesalaisuuden käsitteeseen. Direktiivin tarkoittama oikeudellinen ammattisalassapitovelvollisuus sen sijaan välittäjän ja päämiehen välistä luottamuksellista suhdetta, johon kuuluu salassapitovelvollisuus päämiehen asioista.<sup>83</sup>

Perusteluissa jatketaan, että ammattisalassapitovelvollisuudesta johtuva vapautus ilmoittamisesta ei tarkoita kuitenkaan sitä, että tiedot saavat jäädä tällaisissa tilanteissa kokonaan ilmoittamatta. Ajatuksena tässä on, että vapautukseen oikeutettu (tai käytännössä myös velvoitettu) välittäjä ilmoittaisi Verohallinnolle kaikki muut raportoitavaan järjestelyyn liittyvät tiedot,

---

<sup>82</sup> HE-luonnos 2019, s. 14.

<sup>83</sup> HE-luonnos 2019, s. 27–28.



paitsi tiedot, joista selviäisi järjestelyä hyödyntävät henkilöt. Tämän lisäksi välittäjän tulisi viipymättä ilmoittaa muille järjestelyn välittäjille, tai jos heitä ei ole, verovelvolliselle itselleen hänen raportointivelvoitteistaan. Asianajajan salassapitovelvollisuus ei oikeuta verovelvollista itseään olemaan ilmoittamatta verotukseensa vaikuttavia tapahtumia. Yksilöintitietojen ilmoittamisesta vapautettu välittäjä saisi raportoitavan järjestelyn tiedot ilmoitettuaan Verohallinnolta järjestelyn yksilöivän viitenumeron, joka pitäisi samalla ilmoittaa muille välittäjille tai verovelvolliselle. Tämä mahdollistaisi eri lähteistä tulevien tietojen yhdistämisen toisiinsa.<sup>84</sup>

OK 17 luvun 13 §:n 1 momentin mukaan oikeudenkäyntiasiamies tai -avustaja ei saa luvattomasti todistaa siitä, mitä hän on saanut tietää hoitaessaan oikeudenkäyntiin liittyvää tehtävää, antaessaan oikeudellista neuvontaa päämiehen oikeudellisesta asemasta oikeudenkäyntiä edeltävissä käsittelyvaiheissa tai antaessaan oikeudellista neuvontaa oikeudenkäynnin käynnistämiseksi tai sen välttämiseksi. Valtiovarainministeriö katsoi esitysluonnoksessaan, että koska direktiivin tarkoittama sääntely on luonteeltaan ennakollista ilmoittamista, joka tehdään jo järjestelyn alkuvaiheessa eikä jälkikäteen, ei edellä mainitulla OK:n momentilla ole liityntää DAC6-direktiiviin.<sup>85</sup>

Yllä oleva lausuma on mielenkiintoinen siltä kannalta mietittynä, että useat verovelvolliset varmasti kaipaavat oikeudellista neuvontaa tehdessään sellaisia järjestelyjä, joissa voi olla suuri riski joutua veroviranomaisen tutkittavaksi. Näin ollen voisi ainakin kyseisen OK:n pykälän sanamuodon mukaisesti ajatella, että raportoitavan järjestelyn tunnusmerkit täyttävässä järjestelyssä asiakasta neuvominen tähtää nimenomaan oikeudenkäynnin välttämiseen. Muutenhan verovelvollinen ei välttämättä olisi edes kääntynyt asianajajan puoleen. Kallista asiantuntijaneuvontaa käytetään, koska mahdollisen viranomaistutkinnan rahalliset seuraukset ja mahdollinen mainehaitta voivat käydä vielä kalliimmaksi.

Esitysluonnoksessa kiinnitettiin huomiota myös yhden tunnusmerkin suomenkieliseen käännökseen, jonka todettiin olevan muut kieliversiot huomioon ottaen puutteellinen. DAC6-direktiivin liitteen IV osan II B 1. kohdassa on erityinen tunnusmerkki, joka vaatii lisäksi pääasiallista hyötyä mittaavan testin edellytysten täyttymisen. Suomenkielisessä versiossa käännös alkaa sanoilla ”Järjestely, jossa järjestelyn osallistuja toteuttaa keinotekoisia toimia, kuten hankkii tappiollisen yhtiön”. Tappiollisen yhtiön hankinta esitetään esimerkkinä, yhtenä mahdollisena keinotekoisena toimena. Kuitenkin muiden kieliversioiden samankaltaisuus keskenään

---

<sup>84</sup> HE-luonnos 2019, s. 28–29.

<sup>85</sup> HE-luonnos 2019, s. 29.

kertoo, että tappiollisen yhtiön hankinta on kyseisen tunnusmerkin ehdoton edellytys, ei esimerkki. Tunnusmerkin perusteella ehdotettu lakipykälä eroaa täten direktiivin suomenkielisen version ehdotetusta sääntelystä, mutta on esimerkiksi englanninkielisen tai ruotsinkielisen kieliversion mukainen.<sup>86</sup>

HE-luonnos oli lausuntokierroksella 19.6.2019 – 16.8.2019. Määräaikaan mennessä saapui yhteensä 15 luonnosta koskevaa lausuntoa. Lausuntojen antajat edustivat laaja-alaisesti niin Verohallintoa, veropalveluita tarjoavia välittäjiä, vero-oikeuden professoreita ja etujärjestöjä. Osa lausunnoista oli hyvin lyhyitä, yhdelle paperiarkille mahtuvia ja osa taas lähes 20 sivua pitkiä. Osa parannusehdotuksista oli hyvin teknisiä, lähinnä sanamuotoja koskevia ja osa taas edellytti laajoja muutoksia ehdotettuun sääntelyyn. Kaikki lausunnonantajat pitivät direktiivin tavoitetta hyvänä ja suurin osa oli sitä mieltä, että oli oikea päätös luopua kansallisten järjestelyiden raportoinnista. Ainoastaan Verohallinto, Verohallinnon harmaan talouden selvitysyksikkö ja Finnwatch ry olivat sitä mieltä, että myös kansalliset järjestelyt olisi saatava raportoinnin piiriin.<sup>87</sup>

Tietyt asiat toistuivat lausuntojen parannusehdotuksissa enemmän kuin toiset. Tällaisia olivat useiden käsitteiden tulkinnanvaraisuus, erityisesti välittäjän käsitteeseen toivottiin tarkennusta. Huolena oli, että ilman lakiin otettavaa tarkennusta myös työsuhteessa oleva veropalveluita tarjoava asiantuntija voitaisiin työnantajansa sijaan katsoa välittäjäksi.<sup>88</sup> Myös raportointikypsyys saavuttaminen aiheutti hämmennystä ja tähän toivottiin tarkennuksia.<sup>89</sup> Eräässä lausunnossa todettiin raportointiajankohdan määrittelyn vievän sääntelyn lähelle sitä, että jo verosuunnittelun ajattelustakin tulee raportoida.<sup>90</sup> Pääasiallista hyötyä mittaava testi koettiin ongelmalliseksi sen tulkinnanvaraisuutensa vuoksi. Testin täytyminen on myös monessa tapauksessa raportointivelvollisuuden ehtona.<sup>91</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö nosti lausunnossaan esille, että toisin kuin Ruotsissa, Suomessa luonnos hallituksen esitykseksi ei sisältänyt lainkaan EU-oikeudellista analyysiä.<sup>92</sup>

---

<sup>86</sup> HE-luonnos 2019, s. 33.

<sup>87</sup> Valtiovarainministeriö 2019.

<sup>88</sup> Esim. Suomen Asianajajaliitto nosti välittäjän määrittelyn lausunnossaan ensimmäisenä esille ja katsoi, että välittäjän käsitettä on ehdottomasti täsmennettävä.

<sup>89</sup> Mm. Keskuskaupakamari 2019 a, s. 2–3.

<sup>90</sup> Penttilä 2019 a, s. 3.

<sup>91</sup> Ks. esim. Suomen Veroasiantuntijat ry 2019, s. 8.

<sup>92</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2019, s. 1.

Suomen Asianajajaliiton lausunnossa sivumäärällisesti suurimman huomion sai luonnollisesti asianajajiin asti luonnoksessa ulotettu raportointivelvollisuus.<sup>93</sup> Tähän olivat lausunnoissaan kiinnittäneet huomiota myös oikeusministeriö<sup>94</sup>, Suomen Veroasiantuntijat ry<sup>95</sup>, emeritusprofessori Seppo Penttilä<sup>96</sup> ja Elinkeinoelämän keskusliitto EK<sup>97</sup>. Asianajajaliiton mielestä luonnoksessa asianajajien salassapito- ja vaitiolovelvollisuus esitettiin puutteellisena ja suppeana.<sup>98</sup> Kyse ei Asianajajaliiton mukaan ole oikeudesta olla vaiti, vaan ankarasta ja laajasta velvollisuudesta vaieta asiakkaan asianajajalle uskomistaan asioista. Tämän velvollisuuden rikkominen on sanktioitu myös rikoslain (39/1889, RL) 38 luvun 1 §:n nojalla.<sup>99</sup> Asianajajaliitto näki lausunnossa kansalaisten luottamuksen oikeusjärjestelmää kohtaan olevan vaarassa, jos tätä velvollisuutta kavennetaan.<sup>100</sup> Heidän mielestään ehdotettu sääntely ei olisi vastannut voimassa olevaa oikeusjärjestystä ja asianajajan salassapitovelvollisuuden tulisi kattaa kaiken toimeksiantoon liittyvän ei-julkisen tiedon, josta on asianajajan päämiehelle hyötyä. Viime kädessä Asianajajaliitto toivoi lausuntoja korkeimmilta tuomioistuimilta asian ratkaisemiseksi.<sup>101</sup>

Myös oikeusministeriö piti lausunnossaan järjestelyn saaman viitenumeron avulla tietojen yhdistelemistä varsin selvänä puuttumisena oikeudelliseen ammattisalassapitoon. Oikeusministeriön näkemyksen mukaan luonnoksessa oli myös kuvattu asianajosalaisuutta hyvin suppeasti sellaisena kuin se suomalaisessa lainsäädännössä ja oikeuskäytännössä ilmenee ja näin ollen luonnoksesta puuttui myös arviointi ehdotetun sääntelyn ja voimassa olevan sääntelyn yhteensopivuudesta ja niiden välisestä suhteesta.<sup>102</sup> Saman huomion teki myös emeritusprofessori Penttilä.<sup>103</sup> Lisäksi oikeusministeriö huomautti ehdotetun sääntelyn mahdollisesti rajoittavan perustuslain (731/1999, PeL), Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS) ja Euroopan perusoikeuskirjan turvaamaa oikeudellista ammattisalassapittoa, joten rajoituksen oikeasuhtaisuus saavutettavan tavoitteen kannalta tulisi pystyä esittämään.<sup>104</sup>

HE 69/2019 vp annettiin lausuntokierroksen jälkeen 31.10.2019. Lausuntokierroksella nostettujen huomioiden perusteella esitystä muokattiin hieman. Muokkaukset koskivat lähinnä

<sup>93</sup> Suomen Asianajajaliitto 2019 a, s. 5–10.

<sup>94</sup> Oikeusministeriö 2019, s. 1–3.

<sup>95</sup> Suomen Veroasiantuntijat ry 2019 a, s. 7–8.

<sup>96</sup> Penttilä 2019 a, s. 3.

<sup>97</sup> Elinkeinoelämän keskusliitto EK 2019 a, s. 4.

<sup>98</sup> Suomen Asianajajaliitto 2019 a, s. 5.

<sup>99</sup> Suomen Asianajajaliitto 2019 a, s. 6.

<sup>100</sup> Suomen Asianajajaliitto 2019 a, s. 7.

<sup>101</sup> Suomen Asianajajaliitto 2019 a, s. 16–17.

<sup>102</sup> Oikeusministeriö 2019, s. 2–3.

<sup>103</sup> Penttilä 2019 a, s. 3.

<sup>104</sup> Oikeusministeriö 2019, s. 3.

sanamuotoja, rakennetta ja käsitteiden määritelmiä. Myös oikeudellisen ammattisalassapitovelvollisuuden piiriin kuuluvien välittäjien raportointivelvollisuuteen kiinnitettiin huomiota ja sitä tarkennettiin. Pykälän yksityiskohtaisiin perusteluihin oli mm. lisätty asianajajista annetun lain esitöistä maininta, jossa todetaan lain tarkoittaman salassapitovelvollisuuden alaisen tiedon voivan olla lähes mikä tahansa yksityisen henkilön tai perheen salaisuus, joka ei ole yleisesti tiedossa.<sup>105</sup>

Lausuntojen myötä asianomaisen verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden pääsäännöstä ja raportoitavien tietojen ilmoittamisajankohdasta koskevaan pykälään (9 §) lisättiin kohta, jossa verovelvollinen hänen niin halutessaan vapautetaan raportoimasta välittäjän Verohallinnolta saamaa järjestelyn viitenumeroa, jos itse välittäjä on ammattisalassapitovelvollisuuden nojalla vapautettu raportoimasta tietoja Verohallinnolle. Tällä lisäyksellä pyrittiin siihen, ettei raportointimenettely loukkaisi AAL:n tai OK:n salassapito- ja todistamiskieltosäännöksiä.<sup>106</sup>

Yksityiskohtaisissa perusteluissa painotetaan myös luonnokseen verrattuna enemmän sitä, että pelkästään asianajajana toimiminen ei vapauta raportointivelvollisuudesta, vaan vapautus koskee ainoastaan niitä tietoja, jotka kuuluvat salassapito- ja todistamiskieltosäännösten piiriin. Joskus kyseessä voi olla vain jokin yksittäinen tieto, kuten asiakkaan yksilöintitiedot. Toisinaan ilmoittamisesta vapautettu välittäjä ei itse suunnittele, markkinoi tai organisoi järjestelyä. Tällöin voi syntyä tilanne, jolloin välittäjällä on hallussaan ainoastaan salassapito- ja todistamiskieltosäännösten alaisia tietoja. Näissä tilanteissa ilmoittamisesta vapautetun välittäjän ainoa velvollisuus on informoida muita järjestelyn välittäjiä tai verovelvollista itseään heitä koskevasta ilmoitusvelvollisuudesta.<sup>107</sup>

Välittäjien tiedonantovelvollisuudesta vapauttamisesta koskevan pykälän yksityiskohtaisissa perusteluissa on esimerkinomaisesti tilanne, jossa asianajaja on suunnitellut järjestelyn, jolla pyritään kiertämään tai välttämään veroa. Tällainen toiminta olisi kuitenkin vastoin asianajajaliiton tapaohteita, joiden mukaan asianajaja on velvollinen luopumaan tehtävästä, jos asiakas vaatii asianajajaa menettelemään vastoin lakia eikä luovu vaatimuksistaan huomautuksesta huolimatta.<sup>108</sup>

---

<sup>105</sup> HE 69/2019 vp, s. 26.

<sup>106</sup> HE 69/2019 vp, s. 29.

<sup>107</sup> HE 69/2019 vp, s. 26–27.

<sup>108</sup> Hyvää asianajajatapaa koskevat ohjeet, kohta 5.8.

## 3.2 Valiokuntakäsittely

### 3.2.1 Perustuslakivaliokunnan lausunto

Valtiovarainvaliokunta pyysi perustuslakivaliokunnan lausuntoa hallituksen esityksestä, sillä valiokuntakäsittelyssä olivat nousseet esille ongelmat asianajosalaisuuteen ja sääntelyn täsmällisyyteen liittyen ottaen huomioon ilmoittamisen laiminlyönnistä seuraava sanktio. Luonnoksen lausuntokierroksella esitetyt mahdolliset ongelmat liittyen esityksen yhteensopivuuteen Suomen perustuslain ja Suomea velvoittavien ihmisoikeussopimusten kanssa olivat myös lausuntopyynnön taustalla. Perustuslakivaliokunta kuuli yhdeksää eri asiantuntijaa lausuntoaan varten.<sup>109</sup>

Dosentti Matti Urpilainen ei lausunnossaan nähnyt lakiesitystä ongelmallisena valtiosääntöoikeudellisesti. Hänen mukaansa raportointivelvollisuus Verohallinnolle ei tässä tapauksessa ole kovin lähellä asianajosalaisuuden ydinaluetta, joka koskee erityisesti viestintää oikeusprosessin aikana asiamiehen ja asiakkaan välillä. Hän katsoi näkemystään tukevan myös sen seikan, että asianajajat ja verokonsultit tarjoavat tosiasiallisesti hyvin samanlaisia palveluja tehdessään toimeksiantoja asiakkailleen. Tämä aiheuttaisi jännitteitä välittäjien yhdenmukaiseen kohteluun liittyen, jos vain toisen heistä tulee raportoida Verohallinnolle.<sup>110</sup>

Professori Olli Mäenpään mukaan lakiehdotuksessa asianajosalaisuus on huomioitu perus- ja ihmisoikeuksien suhteen riittävällä tavalla. Hän piti kuitenkin lausunnossaan välttämättömänä sitä, että viittausta OK 17 luvun 3 §:ään tarkennetaan niin, että siinä huomioidaan myös 1 momentin oikeudenkäyntiä koskevat todistamiskiellot.<sup>111</sup> Oikeusministeriön lausunto mukaili heidän aiempaa, luonnosvaiheessa annettua lausuntoa. Oikeusministeriö mm. nosti esiin ristiriidan koskien sitä, että esityksessä on toisaalta annettu verovelvolliselle mahdollisuus olla toimittamatta tietojen yhdistämisen mahdollistavaa viitenumeroa, mutta toisaalta esityksessä korostetaan koko menettelyn tarkoituksena olevan mahdollistaa järjestelyä koskevien tietojen yhdistämisen.<sup>112</sup>

Professori Tuomas Ojasen mukaan hallituksen esitys ei loukkaa Suomea sitovia perus- tai ihmisoikeuksia, mutta hän näkee, että asianajosalaisuuden rajoituksia pitäisi tulkita ennemmin

---

<sup>109</sup> PeVL 13/2019 vp, s. 1–2.

<sup>110</sup> Urpilainen 2019, s. 3–6.

<sup>111</sup> Mäenpää 2019, s. 6.

<sup>112</sup> Oikeusministeriön lausunto perustuslakivaliokunnalle asiassa HE 69/2019 vp, s. 2.

supistavasti kuin laajentavasti. Lisäksi hän toivoi perustuslakivaliokunnan lausuntoon vähintäänkin laintulkintaa ohjaavaa lausumaa, jossa korostettaisiin tarvetta rajata asianajosalaisuuden ja oikeudellisen ammattisalassapitovelvoitteen alaiset tiedot raportoinnin ulkopuolelle kaikissa tapauksissa.<sup>113</sup>

Professori Sakari Melander piti erikoisena, että direktiivissä nojataan ilmoittamisesta vapauttamisen osalta niin vahvasti kansalliseen sääntelyyn, vaikka asianajajiin liittyvästä salassapitovelvollisuudesta löytyy paljon oikeuskäytäntöä EU-tuomioistuimesta ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimesta (EIT).<sup>114</sup> Hän näki myös valtiosääntöoikeudellisen hyväksyttävyyden kannalta ongelmia asianajajien raportointivelvollisuudessa. Melander huomioi saman kuin Mäenpää, eli OK 17 luvun 13 §:n 1 momentin mukaisten oikeudenkäynteihin liittyvien oikeudelliset neuvonantojen ja muiden tehtävien on oltava vapautuksen piirissä.<sup>115</sup> Melanderin mielestä sääntelyä olisi muutettava niin, ettei asianajajilla tai muilla oikeudenkäyntiasiamiehillä olisi lähtökohtaista raportointivelvollisuutta. Ensimmäiseksi vaihtoehdoksi hän nosti edellä mainitun henkilöpiirin rajaamisen tiedonantovelvollisuuden ulkopuolelle finanssivalvonnasta annettun lain (878/2008) 25 §:n 1 momentin tapaan.<sup>116</sup> Kyseisessä pykälässä tiedonantovelvollisuuden ulkopuolelle on rajattu oikeudenkäyntiasiamiestehtävissä saadut tiedot ja oikeudenkäyntiasiamiestehtäviksi on luettu varsinaisten oikeudenkäyntiin liittyvien tehtävien lisäksi myös oikeudellinen neuvonta, joka koskee asiakkaan oikeudellista asemaa esitutkinnassa rikoksen johdosta tai asian muussa oikeudenkäyntiä edeltävässä käsittelyvaiheessa taikka oikeudenkäynnin käynnistämistä tai sen välttämistä.

Oikeustieteen tohtori Markku Fredman näki lausunnossaan, että ehdotettu sääntely on unionin perusoikeuskirjan 47 ja 48 artiklojen ja Suomen perustuslain 21 §:n vastaista. Fredman johtaa näkemyksensä EU-tuomioistuimen tapaukseen, jossa yhtiön saamat kilpailuoikeudelliset neuvot viranomaisseuraamusten välttämiseksi eli ns. compliance-neuvot katsottiin luottamukselliseksi ja EU:n perusoikeuksien suojaamiksi. Fredmanin mukaan asianajosalaisuuksia suojataan niiden itsensä takia, eikä suojan ole tarkoitus tarkoittaa ainoastaan sitä, että asianajaja vapautuu velvollisuudesta paljastaa kyseisiä tietoja. Asiakkaan yksilöintitietojen poisjätö ei myöskään tee salassapitovelvollisuutta kierrettäväksi.<sup>117</sup>

---

<sup>113</sup> Ojanen 2019, s. 7.

<sup>114</sup> Melander 2019, s. 4.

<sup>115</sup> Melander 2019, s. 5–6.

<sup>116</sup> Melander 2019, s. 6.

<sup>117</sup> Fredman 2019, s. 11–12.

Lausunnossaan valtiovarainvaliokunnalle perustuslakivaliokunta piti ehdotettua sääntelyä ongelmallisena. Se kritisoi ammattisalassapitovelvollisuuden alaisille välittäjille asetettua lähtökohtaista raportointivelvollisuutta ongelmallisena perus- ja ihmisoikeuksien näkökulmasta. Lausunnon mukaan sääntely on ongelmallista myös siitä syystä, että edellä mainittuja välittäjiä uhkaa salassapitovelvollisuuden rikkomisesta rikoslain mukainen rangaistus. Raportointivelvollisuuden rajoituksen käytännön soveltamisesta ei perustuslakivaliokunnan mielestä saanut esityksestä riittävän selkeää kuvaa. Myös viitenumeron merkitys jäi ehdotetun sääntelyn osalta perustuslakivaliokunnan mielestä hämäräksi. Verovelvolliselle annetaan oikeus olla ilmoittamatta viitenumeroa, jotta tietoja ei voida yhdistää, mutta toisaalta taas esityksen perusteluissa korostettiin yleisesti tietojen yhdistämisen olevan koko menettelyn tarkoituksena. Sääntelyn selkeyttä kritisoitiin lausunnossa myös yleisellä tasolla. Perustuslakivaliokunta kiinnitti myös huomiota OK 17 luvun 13 §:n 1 momentin mukaisen todistamiskiellon puuttumiseen rajoituksen piiristä ja piti poisjättämisen perusteluita riittämättöminä.<sup>118</sup>

Lopuksi perustuslakivaliokunta totesi, ettei ehdotettu sääntely välttämättä turvaa asianajosalaisuutta. Se ehdotti ensisijaiseksi ratkaisuksi finanssivalvonnasta annetun lain mukaista lähtökohtaista ilmoitusvelvollisuuden rajausta, joka kuitenkin kohdistuisi ehdotetussa sääntelyssä määriteltyyn henkilöpiiriin. Perustuslakivaliokunnan mukaan edellä kuvattuun sääntelyyn voitaisiin tehdä tarvittaessa direktiivin edellyttämiä poikkeuksia, mutta niitä pitäisi tulkita suppeasti. Toisena ratkaisuvaihtoehtona valiokunta ehdotti raportointivelvollisuudesta vapautumisen laajentamista niin, että se koskee OK 17 luvun 13 §:n 3 momentin lisäksi myös saman pykälän 1 momentissa säädettyjä tilanteita. Perustuslakivaliokunnan mukaan jälkimmäinen ratkaisuvaihtoehto on edellytyksenä sille, että lakiehdotus pystytään ylipäänsä käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.<sup>119</sup>

### 3.2.2 Valtiovarainvaliokunnan mietintö

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto sai hallituksen esitykseen lausuntoja pitkälti samoilta tahoilta kuin luonnosvaiheessakin. Suurimmassa osassa lausuntoja pidettiin hyvänä, että raportointivelvollisuus rajoittuu kansainvälisiin järjestelyihin, ainoastaan yhdessä lausunnossa esitettiin velvoitteen laajentamista myös kansallisiin järjestelyihin.<sup>120</sup> Kritiikkiä keräsivät myös

---

<sup>118</sup> PeVL 13/2019 vp, s. 6.

<sup>119</sup> PeVL 13/2019 vp, s. 6–7.

<sup>120</sup> Finnwatch ry 2019, s. 3.

mm. esityksen puutteellinen vaikutusarvio<sup>121</sup>, ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä seuraavien sanktioiden taso<sup>122</sup>, ennen lain voimaantuloa kohdistuvan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä seuraavat sanktiot<sup>123</sup> ja yleisesti säännösten avoimuus ja tulkinnanvaraisuus<sup>124</sup>. Jo luonnosvaiheessa huolta herättänyt raportointiajankohdan määrittely nousi jälleen esiin, niin välittäjän kuin asianomaisen verovelvollisen osalta.<sup>125</sup> Pääasiallista hyötyä mittaavaan testin määritelmään toivottiin useassa lausunnossa tarkennuksia ja täsmällisempää säätelyä.<sup>126</sup> Mielenkiintoisen huomion nosti esiin professori Seppo Penttilä, joka lausunnossaan toi esiin, että esityksessä ei lainkaan ole määritelty käsitettä ”järjestely”. Tämän lisäksi esityksessä todettiin asuntolainasopimusten yleensä jäävän raportoinnin ulkopuolelle, sillä niistä saatava veroetu on yleensä merkityksetön verrattuna muihin hyötyihin. Tästä saa Penttilän mukaan sen kuvan, että asuntolainasopimus olisi esityksen mukaan sinänsä lain tarkoittama järjestely, mutta pääasiallista hyötyä mittaavan testin vuoksi sitä ei tarvitsisi raportoida. Sen sijaan osakesäästötilistä on esityksessä erikseen sanottu, ettei sitä pidetä järjestelynä. Penttilän mukaan ”järjestelyn” määrittelemättä jättäminen aiheuttaa edellä kuvatun kaltaisia ongelmia ja epäselvyyksiä.<sup>127</sup>

Suomen Asianajajaliiton lausunnossa katsottiin, että lakiesitys on ristiriidassa perustuslain 10 ja 21 §:n, Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 ja 8 artiklan sekä EU:n perusoikeuskirjan 7, 47 ja 48 artiklan kanssa. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan jo se seikka, että salassapitovelvollisuuden sitomille välittäjille asetetaan raportointivelvollisuus, aiheuttaa ristiriidan perustuslain kanssa ja näin ollen lakia ei voisi säätää tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä. Asianajajaliitto ehdotti esitystä korjattavan niin, että salassapitovelvollisuuden sitomiin välittäjiin ei sovelleta ilmoitusvelvollisuutta koskevia pykäliä, vaan heidät velvoitetaan ainoastaan ilmoittamaan toisille välittäjille tai asianomaiselle verovelvollisille vapautuksestaan.<sup>128</sup> Perustuslakivaliokunnan annettua oman ehdotuksensa esityksen muuttamisesta, Asianajajaliitto antoi uuden lausunnon, jossa se lausui kannattavansa perustuslakivaliokunnan ensisijaista ehdotusta. Siinä

<sup>121</sup> Elinkeinoelämän Keskusliitto EK 2019 b, s. 2.

<sup>122</sup> Finnwatch ry vaati lausunnossaan tuntevia kiristyksiä määrättäviin sanktioihin. Finnwatch ry 2019, s. 3.

<sup>123</sup> Mm. Keskuskauppakamari oli lausunnossaan sitä mieltä, ettei lain voimaantuloa edeltävällä ajalla tapahtuneista raportointivelvollisuuden laiminlyönneistä tulisi määrätä sanktioita. Keskuskauppakamari 2019 b, s. 2. Myös emeritusprofessori Seppo Penttilä ja dosentti Kristiina Äimä kritisoivat taannehtivaa lain soveltamista. Penttilä 2019 b, s. 3 ja Äimä 2019, s. 6.

<sup>124</sup> Suomen Veroasiantuntijat 2019 b, s. 1–2.

<sup>125</sup> Välittäjän osalta ks. Suomen Veroasiantuntijat 2019 b, s. 2–4 ja asianomaisen verovelvollisen osalta ks. Penttilä 2019 b, s. 4.

<sup>126</sup> Mm. Suomen Asianajajaliitto 2019 b, s. 2.

<sup>127</sup> Penttilä 2019 b, s. 4–6.

<sup>128</sup> Suomen Asianajajaliitto 2019 b, s. 5–6.



ilmoitusvelvollisuus rajattaisiin finanssivalvonnasta annetun lain 25 §:n mukaisesti.<sup>129</sup> Perustuslakivaliokunnan toista ratkaisuvaihtoehtoa Suomen Asianajajaliitto ei pitänyt riittävänä, sillä sen näkemyksen mukaan asia jäisi sen myötä edelleen hyvin epäselväksi ja ihmisoikeudet ilman riittävää suojaa.<sup>130</sup>

Eduskunnan valtiovarainvaliokunta antoi hallituksen esityksestä mietinnön 10.12.2019.<sup>131</sup> Valtiovarainvaliokunta ei lähtenyt tekemään suuria muutoksia hallituksen esitykseen, vaikka sitä lausunnoissa vaadittiinkin. Se nosti mietinnössään esiin lausunnoissakin keskustelua herättäneet asiat, raportointiajankohdan ja pääasiallista hyötyä mittaavan testin. Molempia aiheita tarkennettiin noin sivun verran esimerkkien kera.<sup>132</sup> Lisäksi mietintöön oli kirjoitettu kohta, jossa korostettiin Verohallinnon roolia ja tärkeyttä asiakkaiden neuvonnan kannalta. Valtiovarainvaliokunta toivoi mietinnössään Verohallinnolta raportointivelvollisuutta koskevaa ohjetta asiakkaiden käyttöön mahdollisimman pian lain voimaantulon jälkeen.<sup>133</sup> Myös sanktiokäytäntöön valtiovarainvaliokunta otti kantaa toivoen, että maksuja määrätään ensimmäisen vuoden aikana vain selkeää välinpitämättömyyttä osoittavissa tapauksissa.<sup>134</sup> Valtiovarainvaliokunta ehdotti lisäksi hallituksen esityksessä käytetyn käsitteen ”välittäjä” korvaamista käsitteellä ”palvelun tarjoaja”.<sup>135</sup>

Asianajosalaisuuden osalta valtiovarainvaliokunta toisti perustuslakivaliokunnan lausunnon sisällön ja esitteli perustuslakivaliokunnan kaksi ratkaisuvaihtoehtoa sääntelyn muuttamiseksi. Sen kummemmin asiaa perustelematta, valtiovarainvaliokunta esitti perustuslakivaliokunnan vaihtoehtoista ratkaisua, eli OK 17 luvun 13 §:n 1 momentin sisällyttämistä palvelun tarjoajien ilmoitusvelvollisuudesta vapauttamista koskevaan pykälään. Perustuslakivaliokunnan ensisijaisesti esittämään vaihtoehtoon valtiovarainvaliokunta ei ottanut mietinnössään kantaa, vaan totesi vaihtoehtoisen mallin toteuttavan mahdollisimman laajasti direktiivin tavoitteet, taaten kuitenkin tasavertaisen kohtelun erilaisille palvelun tarjoajille ja huomioiden samalla asianajosalaisuuden asianmukaisella tavalla. Viitenumeron käytön osalta valtiovarainvaliokunta totesi verovelvollisen oikeuden olla ilmoittamatta asianajajalta, luvan saaneelta oikeudenkäyntiavustajalta tai julkiselta oikeudenkäyntiavustajalta saamaansa viitenumeroa takaavan perustuslakivaliokunnan edellyttämällä tavalla asianajosalaisuuden. Se painotti mietinnössään

<sup>129</sup> Suomen Asianajajaliitto 2019 c, s. 1–2.

<sup>130</sup> Suomen Asianajajaliitto 2019 c, s. 4–5.

<sup>131</sup> Valiokunnan mietintö VaVM 19/2019 vp – HE 69/2019 vp.

<sup>132</sup> VaVM 19/2019 vp, s. 7–9.

<sup>133</sup> VaVM 19/2019 vp, s. 9.

<sup>134</sup> VaVM 19/2019 vp, s. 10.

<sup>135</sup> VaVM 19/2019 vp, s. 2.

verovelvollisella olevaa vapautta valita edellä mainituissa tilanteissa, ilmoittaako viitenumeron vai ei. Ilmoittamatta jättäminen lisääisi verovelvollisen hallinnollista taakkaa, mutta toisaalta takaisi asianajosalaisuuden. Vapaaehtoisella viitenumeron luovutuksella verovelvollinen voisi keventää hallinnollista taakkaansa.<sup>136</sup>

Eduskunta hyväksyi hallituksen esityksen mietinnön mukaisesti muutettuna ja laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla ja VML:n sekä lain hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin lainsäädännön alaan kuuluvien säännösten kansallisesta täytäntöönpanosta ja direktiivin soveltamisesta annetun lain muutokset tulivat voimaan 1.1.2020.

### 3.3 Verohallinnon ohjeistus

Verohallinto antoi lain voimaantulon jälkeen oman ohjeistuksensa keväällä 2020.<sup>137</sup> Ohjeistus mukaili hyvin paljon hallituksen esitystä sisältäen viittauksia pykäliin, niiden yksityiskohtaisiin perusteluihin ja valtiovarainvaliokunnan mietintöön. Se sisälsi myös joitain tarkennuksia ja monia esimerkkejä. Järjestelyn määritelmää ei sisällynyt Verohallinnon ohjeeseenkaan, vaan siinä viitataan käsitteen määrittelemättä jättämiseen laissa ja direktiivissä sääntelyn kiertämisen esittämisiksi. Esimerkkeinä järjestelystä ohjeeseen on kuitenkin lisätty ”mikä tahansa liiketoimi, järjestelmä, toimi, sopimus, avustus, yhteisymmärrys, lupaus, sitoumus, tapahtuma tai muu transaktio”.<sup>138</sup> Toistuvasti tapahtuvat järjestelyt eivät aiheuta raportointivelvollisuutta jokaisesta tapahtumasta erikseen vaan yhtenä kokonaisuutena. Yhtiötä koskevat strategiset asiakirjat, kuten veropoliittiset linjaukset tai siirtohinnoitteludokumentaatio eivät Verohallinnon ohjeen mukaan ole raportoitavia järjestelyjä.<sup>139</sup>

Tunnusmerkkien osalta ohjeeseen sisältyy mielenkiintoinen tarkennus, jonka mukaan virolaiselle yhtiölle maksetut suoritukset eivät täytä lain raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla 18 §:n 1 momentin kohdan 2 a edellytyksiä, vaikkei Virossa verotetakaan yhtiön voittoja. Näin ollen virolaiselle yhtiölle maksettuja suorituksia ei tarvitse pelkästään tämän kohdan vuoksi raportoida.<sup>140</sup> Vakiomuotoisista sopimuksista, kuten finanssialalla käytettävistä asiakkaan ja

<sup>136</sup> VaVM 19/2019 vp, s. 4–6.

<sup>137</sup> Verohallinnon ohje VH/1283/00.01.00/2020, Raportoitavat rajat ylittävät järjestelyt, antopäivä 30.4.2020.

<sup>138</sup> Verohallinnon ohje 2020, kohta 2.2.

<sup>139</sup> Verohallinnon ohje 2020, kohta 2.4.

<sup>140</sup> Verohallinnon ohje 2020, kohta 3.5.1.

pankin välisistä sopimuksista ohjeessa todetaan, etteivät ne yleensä aiheuta raportointivelvollisuutta.<sup>141</sup>

Lain valmisteluvaiheessakin keskustelua herättäneeseen ns. compliance-neuvojen raportointivelvollisuuteen on Verohallinnon ohjeessa otettu kantaa. Ohjeen mukaan compliance-neuvoja tarjoava taho voi olla tiedonantovelvollinen, kun sen voidaan olettaa tietävän palvelun liittyvän raportoitavaan järjestelyyn. Palvelun tarjoajan asiantuntemus ja kokemus ovat asiaan vaikuttavia tekijöitä. Esimerkkinä avustavasta palvelusta, joka voi aiheuttaa velvollisuuden raportointiin, mainitaan ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen. Jälkikäteen tehtävät veroilmoitukset tai palautushakemukset taas eivät aiheuta raportointivelvollisuutta.<sup>142</sup>

Palvelun tarjoajan vapautuksesta tiedonantovelvollisuudesta on ohjeessa oma alalukunsa.<sup>143</sup> Käytännössä siinä vain luetellaan OK:n ja AAL:n pykälät ja todetaan niiden piiriin kuuluvien tietojen olevan vapautettuja ilmoittamisesta. Seuraavassa ohjeen alaluvun kohdassa on käsitelty tietoja, jotka tulee antaa vapautuksesta huolimatta. Sen toisessa lauseessa on mainittu, että muut kuin edellä mainitussa vapautusta käsittelevässä alaluvussa mainitut tiedot on ”aina” ilmoitettava.<sup>144</sup> Tähän sanamuotoon tarttui Suomen Asianajajaliitto, joka lausunnossaan ohjeluonnoksesta totesi, että lause on harhaanjohtava. Valiovarainvaliokunnan mietinnön mukaan, jos on osoitettavissa, että tietojen antaminen loukkaisi asianajosalaisuutta, ei näitä tietoja tulisi silloin antaa.<sup>145</sup> Sanamuotoa ei ole kuitenkaan korjattu lopulliseen ohjeeseen. Myöskään lausunnossa toivottua viittausta valtiovarainvaliokunnan mietintöön ei asianajosalaisuutta käsittelevästä luvusta löydy. Sen sijaan ohjeessa lukee, että asianajajan arvioidessa jonkun ilmoitettavaksi velvoitetun tiedon loukkaavan asianajosalaisuutta, hänen tulee ottaa yhteyttä Verohallintoon ja antaa selvitys tilanteesta.<sup>146</sup> Mitä tämä selvityksen antaminen käytännössä tarkoittaa, ei selviä ohjeesta.

---

<sup>141</sup> Verohallinnon ohje 2020, kohta 3.3.3.

<sup>142</sup> Verohallinnon ohje 2020, kohta 4.1.2.

<sup>143</sup> Verohallinnon ohje 2020, kohta 4.3.

<sup>144</sup> Verohallinnon ohje 2020, kohta 4.3.2.

<sup>145</sup> Suomen Asianajajaliitto 2020.

<sup>146</sup> Verohallinnon ohje 2020, kohta 4.3.2.

## 4 DAC6-direktiivin implementointi Ruotsissa

Myös Ruotsissa alkoi direktiivin voimaantulon jälkeen uuden lainsäädännön suunnittelu. Osa ehdotetuista säännöksistä oli linjassa direktiivin kanssa, mutta joitain eroavaisuuksiakin ehdotettiin. Suunnittelun alkuvaiheessa suurimpana yllätyksenä voidaan varmasti pitää sitä, että DAC6-direktiivin mukaista raportointivelvoitetta kaavailtiin laajennettavan myös Ruotsin sisäisiin yritysjärjestelyihin. Asetetun selvitysmiehen tekemässä selvityksessä<sup>147</sup> ehdotettiin rajat ylittävien järjestelyjen lisäksi myös tiettyjen kansallisten järjestelyjen sisällyttämistä raportointivelvoitteeseen. Selvityksessä viitataan OECD:n raportteihin, joiden mukaan veroviranomaisien aikaisessa vaiheessa saamat tiedot mahdollisesti aggressiivista verojärjestelyistä auttavat niitä niiden torjunnassa ja myös lainsäätäjiä reagoimaan nopeammin verovelvollisten muuttuvaan käyttäytymiseen. Tieto viranomaisten tiedonsaannista voi myös itsessään vähentää verovelvollisen halukkuutta käyttää kyseenalaista järjestelyä.<sup>148</sup> Selvityksessä todetaan myös, että veroviranomaisen saadessa ajantasaista tietoa järjestelyistä, voi se koordinoida toimiaan ja tarvittaessa julkaista lausuntoja saavuttaakseen yhdenmukaisen lain soveltamisen kaikkien verovelvollisten välillä. Näin myös verotuksen ennustettavuus kasvaa. Tyypillisesti epävarmuus verotuksesta voi kestää vuosikausia ennen kuin korkein oikeus ohjaa tulkintaa ratkaisuillaan.<sup>149</sup>

Selvityksen mukaan jäsenmailla on suurempi vapaus päättää kotimaisten järjestelyjen raportoinnista, sillä sitä ei ole DAC6-direktiivissä säännelty. Näin ollen olisi mahdollista luoda sääntelyä, jonka perusteella raportoitavaksi tulevat vain ne järjestelyt, jotka veroviranomaista todella kiinnostavat. Puhtaasti kansallisten järjestelyjen tunnusmerkit tulisivat eroamaan rajat ylittävien järjestelyjen vastaavista. Tunnettujen ja tuntemattomien järjestelyjen löytämiseksi sääntely ei kuitenkaan voisi olla niin tarkkaa kuin muuten olisi toivottavaa.<sup>150</sup>

Erikseen mainittava mielenkiintoinen seikka raportointivelvollisuuden laajentamisen lisäksi on selvityksessä ehdotetut yritysjärjestelykohtaiset sanktiot, jotka nousivat ehdotuksessa portaittain aina 500 000 kruunuun eli noin 50 000 euroon asti neuvonantajalle ja 250 000 kruunuun eli noin 25 000 euroon verovelvolliselle. Nämä suurimmat sanktiot olivat tarkoitettu yrityksille,

---

<sup>147</sup> Statens Offentliga Utredningar (SOU), Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet, 2018.

<sup>148</sup> SOU 2018:91, s. 163–164.

<sup>149</sup> SOU 2018:91, s. 171.

<sup>150</sup> SOU 2018:91, s. 176–178.

joiden edellisen tilikauden liikevaihto ylitti 500 miljoonaa kruunua eli noin 50 miljoonaa euroa.<sup>151</sup>

Suomessa HE 69/2019 vp sai kritiikkiä lausunnoissa siitä, ettei raportointivelvollisuuden seurauksia ollut laajemmin selvitetty. Ruotsissa arvioitiin, että raportointivelvollisuuden myötä raporttien kokonaismäärä vuodessa tulee olemaan noin 110 000 kappaletta. Kun raporttien tekemiseen kulutettu aika muutettiin asiantuntijan keskimääräiseksi palkaksi, saatiin selvityksessä vuositasolla noin 150 miljoonan kruunun eli noin 15 miljoonan euron kustannukset neuvonantajien palkoissa. Suurimmille konsulttiyrityksille tästä arvioitiin kanavoituvan noin 700 000 kruunun eli noin 70 000 euron vuosittaiset kustannukset ja pienemmille 10 000 kruunun eli noin 1 000 euron vuosittaiset kustannukset. Neuvonantajia käyttävien verovelvollisten osalta näiden kustannusten arveltiin siirtyvän suoraan asiakkaiden maksettavaksi neuvonantajien voittomarginaalin pysyessä ennallaan. Itse ilmoituksensa tekevien verovelvollisten arveltiin olevan lähinnä suurempia yrityksiä ja niiden lisääntyneiksi kustannuksiksi raportointivelvollisuuden myötä arvioitiin yhteensä noin 75 miljoonaa kruunua eli noin 7,5 miljoonaa euroa. Yhdelle suuryritykselle arvioitiin raporttien lukumäärän olevan noin 24 kappaletta vuodessa ja siitä aiheutuneiden kustannusten noin 30 000 kruunua, eli noin 3 000 euroa vuodessa.<sup>152</sup>

Asianajosalaisuuden sääntelyn osalta selvityksessä viitataan Ruotsin oikeudenkäymiskaareen (rättegångsbalk, 1942:740, RB) ja sen 8 luvun 4 §:ään, jonka mukaan asianajajan on tehtävä hänelle uskotut tehtävät rehellisesti ja innokkaasti ja noudatettava hyviä asianajajatapaa. Asianajajan on pidettävä salassa tieto, minkä hän saa ammattia harjoittaessaan tietää, milloin hyvä asianajajatapa sitä vaatii. Hyvä asianajajatapa kehittyy ensi kädessä Ruotsin Asianajajaliiton säännösten ja kurinpitolautakunnan käytännön kautta. RB 8 luvun 4 §:ää vastaava salassapitovelvollisuussäännös on Asianajajaliiton säännöissä sääntö nro 34.<sup>153</sup> Ruotsin Asianajajaliiton hyvää asianajajatapaa koskevan kommentaarin 2.2 luvussa on tarkemmin kirjoitettu salassapitovelvollisuudesta. 2.2.1 kohdan mukaan asianajajalla on salassapitovelvollisuus hänelle asianajotoiminnassa uskotusta tiedosta tai asiasta, josta hän on muuten saanut tiedon. Poikkeuksen tähän salassapitovelvollisuuteen muodostavat asiakkaan antama suostumus, puolustautuminen asiakkaan syytöksiltä tai perustellun korvauksen vaatiminen kyseessä olevasta tehtävästä.<sup>154</sup> Säännökset ovat hyvin samanlaisia jäljempänä esiteltävien Suomen Asianajajaliiton

<sup>151</sup> SOU 2018:91, s. 283.

<sup>152</sup> SOU 2018:91, s. 344–350.

<sup>153</sup> Ruotsin Asianajajaliiton säännöt löytyvät osoitteesta <https://www.advokatsamfundet.se/Advokate-tik/regler-om-advokatetik/Stadgar-for-Sveriges-advokatsamfund/>.

<sup>154</sup> Ruotsin Asianajajaliitto 2008, s. 8–9.

asianajosalaisuutta käsittelevien säännösten kanssa. Ruotsalaisia asianajajia sitovat myös Euroopan yhteisön asianajajayhteisöjen neuvoa-antava komitean CCBE:n eurooppalaisia asianajajia koskevat säännöt.<sup>155</sup> Ruotsissa rikoslain (1962:700) 20 luvun 3 §:n mukaan salassapitovelvollisuuden rikkomisesta voidaan tuomita sakkoon tai vankeusrangaistukseen enintään yhdeksi vuodeksi.

Selvityksessä pohdittiin DAC6:n tarjoamaa mahdollisuutta vapauttaa asianajajat tiedonantovelvollisuudesta salassapitosäännösten perusteella. Selvityksessä todettiin mm. edellä esiteltyjen säännösten perusteella olevan aiheellista säätää vapautus tietojenantovelvollisuuteen. Täydellistä vapauttamista vastaan esitettiin mm. se seikka, että tällöin asianajajat ovat muita välittäjiä paremmassa asemassa muiden joutuessa edelleen raportoimaan järjestelyistä. Tällöin myös osa järjestelyistä voi jäädä kokonaan pimentoon veroviranomaisilta. Aggressiivista verosuunnittelua harjoittavat tahot saattavat myös siirtyä käyttämään yksinomaan asianajajien palveluja salatakseen veroviranomaisilta tiedot järjestelyistä.<sup>156</sup>

Lopulta selvityksessä päädyttiin ehdottamaan, että raportointivelvollisen tulee ilmoittaa tiedot siltä osin kuin hänellä on tietoa tai pääsy tietoihin ja jos neuvonantajaa sitoo asianajosalaisuus, ei hänen tule antaa siltä osin tietoa. Asianajajan tulisi aina pystyä antamaan tieto omasta henkilöllisyydestään sekä siitä, mikä tai mitkä ominaisuudet tekevät järjestelystä raportoitavan. Salassapitovelvollisuuden vuoksi ainakin asiakkaan yksilöintitiedot tulisi yleensä jättää antamatta. Tästä huolimatta asianajajan tulisi useimmissa tapauksissa pystyä antamaan jotain tietoa järjestelyn toiminnasta paljastamatta kuitenkaan asiakkaan henkilöllisyyttä.<sup>157</sup>

Lopullinen, noin 300-sivuinen hallituksen esitys DAC6-sääntelyä koskien annettiin lopulta 30.1.2020.<sup>158</sup> Se käsitteli ainoastaan DAC6-direktiivin implementointia ja aiemmin selvityksessä esitetty laajennus kansallisten järjestelyjen mukaan ottamisesta raportointivelvollisuuteen jätettiin toistaiseksi pois ja siirrettiin hallituksen myöhempään harkintaan.<sup>159</sup> Samaan tapaan kuin Suomessa, myös Ruotsissa moitteita saivat monet keskeiset käsitteet. Niitä moitittiin epämääräisiksi ja epätarkoiksi.<sup>160</sup>

---

<sup>155</sup> SOU 2018:91, s. 92.

<sup>156</sup> SOU 2018:91, s. 191.

<sup>157</sup> SOU 2018:91, s. 248–249.

<sup>158</sup> Regeringens proposition 2019/20:74.

<sup>159</sup> Regeringens proposition 2019/20:74, s. 40.

<sup>160</sup> Regeringens proposition 2019/20:74, s. 45–46.

Ruotsin Asianajajaliitto luonnollisesti vastusti asianajajia koskevaa raportointivelvollisuutta missään muodossa. Se katsoi ehdotuksen rikkovan perusoikeuksia puuttuessaan asianajajien salassapitovelvollisuuteen ja asianajajien velvollisuuksiin asiakastaan kohtaan. Ruotsin hallituksen mielestä asianajajien vapauttaminen kokonaan raportointivelvollisuudesta ei kuitenkaan olisi sopusoinnussa direktiivin tarkoituksen kanssa, sillä tällöin tiedot jäisivät ilmoittamatta myös tilanteissa, joissa mitään estettä niiden ilmoittamiseen ei ole. Esimerkiksi tilanteessa, jossa asiakas itse antaa asianajajalle luvan ilmoittaa järjestelyn tiedot veroviranomaiselle.<sup>161</sup> Asianajajaliiton mielestä asianajajan on mahdotonta jokaisessa yksittäisessä tapauksessa arvioida, mitä tietoja hänen tulee antaa ja mitä ei. Se korosti myös, että henkilöllisyystietojen lisäksi asianajosalaisuus koskee kaikkia tietoja, jotka asianajajalle on tehtävässään uskottu tai joista hän muuten on saanut tiedon. Jos asiakas ei halua asianajajan luovuttavan tietoa eteenpäin, ei asianajajalla ole tähän oikeutta ja silloin hän joutuu valitsemaan, suorittaako toimeksannon vai ei. Sen sijaan FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer, tilintarkastajien yhteisö) oli sitä mieltä, että kilpailun kannalta on tärkeää, että sääntely on neutraalia kaikille välittäjille. Ruotsin veroviranomainen Skatteverket katsoi, ettei asianajosalaisuuden perusteella tarvitse säätää poikkeusta raportointivelvollisuuteen.<sup>162</sup>

Ruotsin hallitus katsoi, että asianajajilla on erityinen asema ja myös erityinen vastuu ruotsalaisessa oikeusvaltiossa. Tätä perusteltiin mm. asianajajan lojaalisuusvelvoitteella asiakastaan kohtaan ja sillä, että asianajajat toimivat asianajajaliiton valvonnassa. Oikeudenkäytön kannalta onkin äärimmäisen tärkeää, että asianajaja saa asiakkaaltaan kaiken tarvittavan tiedon. Asianajajan salassapitovelvollisuutta koskevat säännökset perustuvat lopulta yksilön tarpeeseen suojata yksityisyyttään ja muita inhimillisiä perusarvoja. Näin ollen asianajajan salassapitovelvollisuus on ratkaisevan tärkeä asianajajan ja hänen asiakkaansa välisen luottamuksen ylläpitämiseksi. Ruotsin hallituksen mukaan asianajajan salassapitovelvollisuutta ei ole syytä rajoittaa, sillä DAC6-direktiivi tarjoaa asianajajille oikeuden olla toimittamatta salassapitovelvollisuuden vastaisia tietoja. Välittäjänä toimivan asianajajan tai asianajotoimiston tulee yksittäistapauksessa arvioida, rikkooko tietojen luovuttaminen salassapitovelvollisuutta. Hallituksen mielestä asianajajien pitäisi tähän kyetä, vaikka asianajajien liitto vastauksessaan totesikin sen mahdottomaksi. Kilpailuneutraaliuden takaamiseksi eri välittäjien välillä ei ole myöskään syytä vapauttaa asianajajia kokonaan raportointivelvollisuudesta.<sup>163</sup> Jos asianajaja ei pysty toimittamaan tietoja veroviranomaiselle salassapitovelvollisuuden vuoksi, tulee hänen toimia samoin

<sup>161</sup> Regeringens proposition 2019/20:74, s. 58–59.

<sup>162</sup> Regeringens proposition 2019/20:74, s. 122.

<sup>163</sup> Regeringens proposition 2019/20:74, s. 124–125.

kuin Suomessa, eli ilmoittaa raportointivelvollisuudesta muille välittäjille tai jos muita ilmoitusvelvollisia välittäjiä ei ole, verovelvolliselle itselleen.<sup>164</sup>

Asianajajia koskeva poikkeus DAC6-direktiivistä johtuvassa sääntelyssä on siis Ruotsissa hyvin samantapainen kuin Suomessakin. Molemmissa maissa asianajajat voivat jättää ilmoittamatta tiedot, jotka kuuluvat asianajajan vaitiolovelvollisuuden piiriin. Ruotsissa viitataan RB 8 luvun 4 §:ään ja Suomessa OK 17 luvun 13 §:n 1 ja 3 momenttiin sekä AAL 5 c §:ään. Ruotsin mallissa ei tosin määritellä tarkkaan, mitä tietoja ei tarvitse ilmoittaa, vaan päätös siitä jätetään asianajajien ratkaistavaksi tapauskohtaisesti. Suomessa sen sijaan Verohallinto on hyvin tarkkaan määritellyt ohjeessaan ne tiedot, jotka myös osittain ilmoittamisesta vapautettujen palvelun tarjoajien on aina annettava. Näihin kuuluvat palvelun tarjoajan yksilöintitiedot, yksityiskohtaiset tiedot tunnusmerkeistä, jotka tekevät järjestelystä raportoitavan, järjestelyn ensimmäisen vaiheen toteuttamispäivä, yksityiskohtaiset tiedot järjestelyyn liittyvistä kansallisista säännöksistä, järjestelyn arvo ja tieto järjestelyä todennäköisesti koskevista valtioista. Jos asianajaja Suomessa arvioi jonkin edellä mainitun tiedon antamisen loukkaavan asianajosalaisuutta, vaatii Verohallinto Suomessa lisäksi selvitystä tilanteesta. Ruotsin Skatteverketin ohjeista ei vastaavia tarkennuksia löydy.

---

<sup>164</sup> Regeringens proposition 2019/20:74, s. 69.



## 5 Asianajosalaisuus

### 5.1 Asianajosalaisuus käsitteenä

Asianajosalaisuudella tarkoitetaan asianajajan velvoitetta olla kertomatta eteenpäin asiakkaansa asioista. Sitä voisi verrata jossain määrin papin tai lääkärin vastaavaan velvoitteeseen. Kansalainen voi tunnustaa tekonsa papille ilman ilmiannon pelkoa tai potilas voi avata lääkärille syvimmit traumansa ilman pelkoa niiden leviämisestä julkiseksi tiedoksi. Näin myös asianajajan asiakkaan tulee voida kertoa täysin vapaasti mieltänsä painavat ja hänelle mahdollisesti haitalliset asiat ilman, että hänen täytyy pelätä tiedon leviävän asianajajan kautta eteenpäin. Se vaatii syvää luottamussuhdetta asianajajan ja asiakkaan välille ja yhteiskunnan tulee tätä suojata. Asianajosalaisuuden voidaan nähdä edistävän lainkuuliaisuutta, kun asiakas voi ilman pelkoa ilmiannosta selvittää toimiensa lainmukaisuutta. Näiden toimien kautta myös turhien oikeudenkäyntien riski vähenee.<sup>165</sup> Asianajosalaisuus on olemassa nimenomaan asiakkaan suojaksi, ei asianajajan. Tästä osoituksena asianajaja voi joutua jopa vankilaan asianajosalaisuuden rikkomisesta.<sup>166</sup> Perinteisesti asianajosalaisuuden ymmärretään kattavan asianajajan ja hänen oman päämiehensä välisen luottamussuhteen. Asianajosalaisuudesta on oikeuskirjallisuudessa kuitenkin esitetty, että se voisi koskea oman asiakkaan lisäksi myös jopa kolmansilta saatua tietoa.<sup>167</sup>

Aiemmin asianajajat työskentelivät tavallisesti oikeudenkäynneissä tai niitä valmistellessa. Nykyään, kenties oikeudenkäyntien pitkittymisten ja kallistumisten myötä, iso osa asianajajakunnasta tekee työtä sen eteen, ettei oikeudenkäyntejä tarvitsisi järjestää. Suurissa yrityskaupoissa kokonainen asianajaja-armeija tarkistaa kaikki yksityiskohdat läpi, jotta jälkikäteisiltä vaateilta vältyttäisiin. Uuden lainsäädännön tullessa voimaan asiakas saattaa kääntyä ensimmäisenä asianajajansa puoleen selvittääkseen mahdolliset muutostarpeet omassa yritystoiminnassaan. Eri-tyisesti verotuksellisissa asioissa ennakoivalla neuvonnalla eli ns. compliancella on iso rooli, sillä mahdolliset veroriidat voivat olla pitkiä ja kalliita prosesseja. Esimerkiksi Nokian Renkaiden vuosien 2007–2010 verotusta koskeva erimielisyys yhtiön ja Verohallinnon välillä ratkesi vasta vuonna 2019 korkeimman hallinto-oikeuden hylättyä veronsaajien oikeudenvallontayksikön valituslupahakemuksen. Paitsi että tällaiset riidat ovat pitkiä, ovat ne myös usein todella

<sup>165</sup> Suomen Asianajajaliitto 2019 c, s. 2.

<sup>166</sup> Rikoslain 38 luvun 1 §:n mukaan salassapitorikoksesta on tuomittava sakkoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi.

<sup>167</sup> Fredman 2013, s. 184.

kalliita. Nokian Renkaiden tapauksessa veroviranomainen vaati yhtiöltä yhteensä 89,2 miljoo-  
nan euron arvosta jälkiveroja ja maksuja.<sup>168</sup> Vuosikausia kestävät oikeusprosessit tulevat myös  
asianajokulujen osalta todella kalliiksi.

Länsimaissa asianajaja on perinteisesti katsottu täysin riippumattomaksi toimijaksi suhteessa  
muihin kuin päämieheensä, esimerkiksi valtiovaltaan tai muihin kolmansiin. Suhteessa päämie-  
heen asianajajaa on usein taas pidetty täysin riippuvaisena asiakkaan tahdon toteuttajana.<sup>169</sup>  
Asianajajan tulisi kuitenkin pysyä objektiivisena myös asiakasta edustaessaan, eikä samaistua  
häneen, sillä muuten häntä ei voida kokea täysin ulkopuoliseksi asiantuntijaksi.<sup>170</sup> Tämän  
vuoksi hyvän ystävän tai perheenjäsenen edustaminen oikeudenkäynnissä ei ole viisasta, sillä  
vain täysin ulkopuolinen asianajaja pystyy suhtautumaan asiaan riippumattomasti. Asianajajien  
omissa sisäisissä säännöissä on pyritty pitämään huolta siitä, että asianajaja pysyy itsenäisenä  
organina päämieheensä nähden. Vahvin näistä säännöistä siinä suhteessa lienee velvollisuus  
luopua tehtävästä, jos päämies tahtoo asianajajan menettelevän lainvastaisesti eikä huomautuk-  
sen jälkeenkään luovu vaatimuksestaan.<sup>171</sup> Asianajajalla on myös velvollisuuksia tuomiois-  
tuinta ja muita viranomaisia sekä vastapuolta, kollegoita ja omaa liittoaan kohtaan. Asianajaja  
ei ole täysin tuomioistuimesta erillinen orgaani, vaan yhteistyössä tuomioistuimen kanssa hän  
työskentelee oikeudenkäynnin tarkoituksen saavuttamiseksi. Nämä kaikki saattavat aiheuttaa  
ristiriitoja asianajajan ja päämiehen välisessä suhteessa.<sup>172</sup>

Asianajajat ja niiden merkitys on tunnustettu myös globaalisti useissa asiakirjoissa. Yksi tällai-  
nen on esimerkiksi Yhdistyneiden kansakuntien eli YK:n yleiskokouksen 18.12.1990 hyväk-  
symä ns. Havannan julistus eli ”United Nations Basic Principles on the Role of Lawyers”. Ju-  
listuksessa kehoitetaan jäsenmaita ottamaan se huomioon lainsäädännössään ja kunnioittamaan  
julistuksen sisältöä. Julistuksen periaatteiden todetaan soveltuvan myös henkilöihin, jotka te-  
kevät käytännössä samaa työtä kuin asianajajat olematta muodollisesti asianajajia.<sup>173</sup> Sen yh-  
teensä 29:ssä kohdassa käsitellään mm. oikeutta asianajajaan ja oikeudellisiin palveluihin, eri-  
tyisiä rikosoikeudellisia tapauksia koskevia suojatoimia, asianajajien koulutusta, asianajajien  
velvollisuuksia ja vastuita, asianajajien toiminnan turvaamista, ilmaisun ja yhdistymisen va-  
pautta, asianajajien ammattiliittoja sekä kurinpitomenettelyjä. Julistuksen 22. kohdan mukaan

---

<sup>168</sup> Borenus 2019.

<sup>169</sup> Kunnas 2005, s. 1297.

<sup>170</sup> Ahtinen 2017, s. 171–172.

<sup>171</sup> Hyvää asianajajatapaa koskevat ohjeet, kohta 5.8.

<sup>172</sup> Fredman 2018, s. 98.

<sup>173</sup> YK 1990, s. 2.

jäsenmaiden hallitusten tulee tunnustaa ja kunnioittaa sitä, että kaikki kommunikaatio ja konsultointi asianajajien ja heidän asiakkaidensa välillä liittyen toimeksiantoihin on luottamuksellista.<sup>174</sup>

Myös Euroopan tasolla on olemassa asianajajia koskeva suositus. Euroopan neuvoston 25.10.2000 hyväksymä suositus perustuu Euroopan ihmisoikeussopimuksen määräyksiin ja edellä mainittuun YK:n julistukseen.<sup>175</sup> Se on jaettu kuuteen hyvin samankaltaisiin lukuihin kuin YK:n julistus. Ensimmäinen luku käsittelee yleisiä periaatteita asianajajan ammatin harjoittamisen riippumattomuudesta. Sen kuudennen kohdan mukaan kaikki tarvittavat toimenpiteet on tehtävä sen varmistamiseksi, että asianajajan ja asiakkaan välisen suhteen luottamuksellisuutta kunnioitetaan. Poikkeuksia tähän periaatteeseen tulisi sallia ainoastaan, jos se on yhteensopivaa oikeusvaltioperiaatteen kanssa.<sup>176</sup> Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on käyttänyt usein suositusta oikeuslähteenään tuomioissaan.<sup>177</sup>

Vuoden 2018 tammikuussa Euroopan neuvoston parlamentaarisisessa yleiskokouksessa hyväksyttiin suositus, jossa muistutettiin, että vaikka vuonna 2000 annettu suositus ei olekaan sitova, sen tarkoitus on antaa käytännön vaikutuksia sitovista velvoitteista, erityisesti Euroopan ihmisoikeussopimuksen periaatteista.<sup>178</sup> Vuoden 2018 suosituksessa oltiin huolissaan lisääntyneestä uhkailusta ja häirinnästä asianajajia kohtaan. Siinä katsottiin, että on tarpeen luoda oikeudellisesti sitova ja tehokkaat valvontamekanismit sisältävä yleissopimus (European convention on the profession of lawyer), josta voisi tulla myös kolmansia maita sitova heidän niin halutessaan. Yleissopimus perustuisi vuoden 2000 suosituksen standardeille ja turvaisi näin asianajajien oikeutta harjoittaa ammattiaan.<sup>179</sup>

Edellä esiteltyt YK:n julistus ja Euroopan neuvoston suositus sisältävät yleismaailmallisia asianajotoiminnassa noudatettavia peruseriaatteita. Niissä molemmissa on korostettu asianajajan ja päämiehen välisen kommunikoinnin luottamuksellisuuden tärkeyttä. Asianajotoiminnan yksi

---

<sup>174</sup> YK 1990, s. 4.

<sup>175</sup> Suositus No. R(2000)21 ”Recommendation of the Committee of Ministers to member States on the freedom of exercise of the profession of lawyer”

<sup>176</sup> Euroopan neuvosto 2000, s. 2.

<sup>177</sup> Fredman 2018, s. 100.

<sup>178</sup> Recommendation 2121 (2018) ”The case for drafting a European convention on the profession of lawyer”

<sup>179</sup> Euroopan neuvoston parlamentaarinen yleiskokous 2018, s. 2.

peruspilareista on luottamuksellisuus ja sitä vastaan on kohdistunut viime vuosina maailmanlaajuisesti monenlaisia hyökkäyksiä.<sup>180</sup>

## 5.2 Normipohja ja oikeuskäytäntö

### 5.2.1 Suomen perustuslaki

Suomen sisäisessä säädöshierarkiassa ylimpänä on perustuslaki. Sen 10 § käsittelee yksityiselämän suojaa ja sen 1 momentin mukaan jokaisen yksityiselämä, kunnia ja kotirauha on turvattu. 2 momentin mukaan kirjeen, puhelun ja muun luottamuksellisen viestin salaisuus on loukkaamaton. 3 ja 4 momentin mukaan lailla voidaan säätää välttämättömiä toimenpiteitä ja rajoituksia, joilla yksityiselämän suojaa rajoitetaan perusoikeuksien turvaamiseksi, rikosten selvittämiseksi, oikeudenkäynneissä, turvallisuustarkastuksissa ja vapaudenmenetyksen aikana sekä tiedon hankkimiseksi kansallista turvallisuutta uhkaavasta toiminnasta. Yksityiselämän suoja on klassinen vapausoikeus ja sitä kuvailtu oikeudeksi elää rauhassa ilman viranomaisten tai muiden kolmansien mielivaltaista puuttumista siihen.<sup>181</sup>

Puuttumattomuuden lisäksi valtiolta edellytetään päinvastoin aktiivisia toimenpiteitä yksityiselämän suojaamiseksi muiden loukkauksilta. Perustuslain 10 §:n esitöiden mukaan sen tehtävä on turvata lähetettyjen tai vastaanotettujen viestien koskemattomuus niin, ettei kukaan ulkopuolinen saa viestien sisällöistä oikeudettomasti tietoa. Säännöksen antama suoja kattaa myös muitakin tietoja itse viestin sisällön lisäksi, kuten sen, kuka lähetti viestin ja kenelle.<sup>182</sup> Tätä oikeutta saa rajoittaa vain välttämättömissä tilanteissa, jotka on säännöksessä lueteltu tyhjentävästi ja mahdollisimman suppeasti. Näitä ovat mm. tutkinnat, jotka kohdistuvat huumausainerikoksiin, törkeisiin väkivaltarikoksiin sekä maan- ja valtiopetosrikoksiin.<sup>183</sup>

Ilkka Saraviidan mukaan osa perusoikeuksista on muotoiltu kielloiksi (esimerkiksi perustuslain 7 §:n kuolemanrangaistuksen ja kidutuksen kieltäminen) ja niiden kohdistuessa lainsäätäjään ei niistä voida poiketa lainkaan tavallisella lailla. Saraviita rinnastaa kieltoja läheisesti muistuttavat muotoilut sitovuusasteeltaan kieltoihin. Näitä ovat esimerkiksi velvollisuuden kieltäminen (uskonnon ja omantunnon vapaus, PeL 11 §) ja loukkaamattomuus, johon lukeutuu myös PeL 10

---

<sup>180</sup> Euroopan neuvoston parlamentaarinen yleiskokous 2018, s. 1.

<sup>181</sup> Saraviita 2011, s. 180.

<sup>182</sup> Husa – Pohjolainen 2014, s. 153.

<sup>183</sup> HE 309/1993 vp, s. 53–54.

§ 2 momentin mukainen viestisalaisuuden loukkaamattomuus. Saraviita kuitenkin huomauttaa, että edellä mainitut kieltoja läheisesti muistuttavat muotoilut sisältävät enemmän tulkinnanvaraakin kuin suorat kiellot. Esimerkkeinä hän mainitsee viestisalaisuuden loukkaamisen ja uskonnon harjoittamisen määrittelyn vaikeuden.<sup>184</sup>

Suomen perustuslain 21 § käsittelee oikeusturvaa ja sen 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. 2 momentin mukaan käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

PeL 21 §:n tulkinta perustuu pitkälti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tulkintoihin Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklasta. Tämän vuoksi EIT:n tulkintakehitystä tulee tarkkailla PeL 21 §:ää tulkittaessa. EIS:n 6 artiklan takaaman oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin lisäksi pykälä huomioi hyvän hallinnon periaatteet, jotka ovat tärkeässä roolissa oikeudenkäynneissä.<sup>185</sup> 2 momentissa lueteltu lista oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin elementeistä ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi luetteloksi. Ilman nimenomaista mainintaa pykälän tekstissä on jätetty esimerkiksi oikeus käsittelyn suullisuuteen, oikeus oikeudelliseen apuun ja oikeus valita itse oikeusavustajansa luottamuksellisesti neuvotella hänen kanssaan.<sup>186</sup> Luottamukselliseen neuvotteluun oikeusavustajan kanssa liittyy myös asianajosalaisuus ja sen velvoite asianajajalle olla paljastamatta päämiehensä asioita. Eri asia on, ulottuuko PeL 21 §:n suoja varsinaisten oikeudenkäyntien tai niiden valmistelun ulkopuolelle. Tapauksessa KKO 2003:119 enemmistön kanta antaisi ymmärtää, ettei pykälän perustuslaillinen suoja luottamukselliseen neuvotteluun oikeusavustajan kanssa ainakaan tuolloin ulottunut oikeudenkäyntien ulkopuolelle. Suomi sai tosin tapauksesta myöhemmin EIT:sta langettavan tuomion, josta on jäljempänä EU-säädösten yhteydessä tarkemmin. Tapauksessa oli kyse törkeästä velallisen petoksesta epäillyn hallusta takavarikoiduista asiakirjoista, jotka koskivat rikoksesta epäillyn ja hänen asianajajansa välistä kommunikaatiota ja liittyivät aikaisempaan varallisuusjärjestelyyn. Tapauksessa oli kyse siitä, voitiinko nuo asiakirjat takavarikoida käytettäväksi todisteina rikosasiassa. Enemmistön perusteluissa todettiin:

---

<sup>184</sup> Saraviita 2011, s. 143.

<sup>185</sup> Saraviita 2011, s. 281–282.

<sup>186</sup> HE 309/1993 vp, s. 74.

*Yleisessä oikeudellisessa ja taloudellisessa neuvonnassa, jolla ei siis ole yhteyttä vireillä tai odotettavissa olevaan oikeudenkäyntiin tai muuhun viranomaiskäsittelyyn, ei ole samalla tavoin kysymys perustuslain 21 §:ssä tarkoitettuun, lainkäyttöä ja viranomaismenettelyä koskevaan oikeusturvaan liittyvistä oikeussuojatakeista. Tästä syystä ei sellaisessa neuvontatoiminnassa saatujen tietojen osalta myöskään tarvita saman asteista luottamussuojaa, joka puolestaan voisi syrjäyttää yleiseen todistamisvelvollisuuteen liittyvän tarpeen aineellisen totuuden selvittämiseen.*

Perusteluista käy selkeästi ilmi, ettei KKO:n enemmistön mielestä suojaa tarvinnut ulottaa oikeudenkäyntien tai niiden valmistelun ulkopuolelle. Kaksi eri mieltä ollutta tuomaria sen sijaan lausui, että takavarikkokiellon tuli kattaa myös oikeudenkäynnin ulkopuolista oikeudellista neuvontaa koskeviin asiakirjoihin. Heidän mielestään asia on tulkinnanvarainen ja sitä ei tulisi tulkita suppeasti. He nostivat myös esiin asianajotoiminnan muutoksen, jossa toimeksiannot koskevat yhä useammin oikeudenkäyntien ulkopuolisia asioita, esimerkiksi viranomaisasiointia tai tuomioistuinkäsittelylle vaihtoehtoisia riidanratkaisumenettelyjä. Asianajon ja yleisen oikeushoidon kannalta on tärkeää, että asianajosalaisuus turvaa päämiehen yksityiselämän suojaa ja edistää myös oikeusturvan toteutumista. Tämän edellytyksenä on se, että päämies voi luottamuksellisesti uskoutua asianajajalleen kaikista mahdollisista oikeudelliseen asemaansa vaikuttavista asioista. Se, että KKO joutui äänestämään asiasta (9-2) ja EIT antoi asiasta myöhemmin langettavan tuomion, osoittavat, että asia on hyvin kiistanalainen ja on ollut sitä pitkään.

Myös toisessa samana vuonna käsitellyssä tapauksessa, KKO 2003:137, asianajaja velvoitettiin todistamaan vastoin päämiehensä tahtoa asianajajan ja päämiehensä kanssasyytetyn kanssa käydyn keskustelun sisällöstä. Tapauksessa törkeän huumausainerikoksen kanssasyytetty lähetti uhkauksen asianajajan kautta asianajajan omalle päämiehelle. Uhkauksen kohteena ollut päämies kielsi asianajajaa todistamasta keskustelun sisällöstä ja asianajaja yritti kieltäytyä tästä velvollisuudesta vedoten asemaansa oikeusavustajana. Oikeus katsoi kuitenkin, ettei neuvottelun luottamuksellisuus ulotu niin laajalle ja velvoitti asianajajan todistamaan.

### **5.2.2 Tavallisen lain säätämisjärjestyksessä säädetyt lait**

Suomen perustuslain 10 § ja 21 § antavat asianajosalaisuudelle perustuslaillisen pohjan. 10 § turvaa yleisemmällä tasolla viestin salaisuuden loukkaamattomuutta, kun taas 21 § suojaaa nimenomaan oikeusavustajan ja hänen päämiehensä välistä viestintää ollen samalla osa laajempaa kansalaisen oikeusturvan käsitettä. Tavallisen lain säätämisjärjestyksessä säädetyistä laeista löytyy myös kaksi tärkeää lakia, jotka liittyvät asianajosalaisuuteen. Oikeudenkäymiskaari

ja nimenomaan sen 17 luvun 13 § käsittelee oikeusavustajan velvollisuutta olla todistamatta saamistaan tiedoista. Sen 1 momentin mukaan oikeudenkäyntiasiamies tai -avustaja tai tulkki ei saa luvattomasti todistaa siitä, mitä on saanut tietää hoitaessaan oikeudenkäyntiin liittyvää tehtävää, antaessaan oikeudellista neuvontaa päämiehen oikeudellisesta asemasta esitutkinassa tai muussa oikeudenkäyntiä edeltävässä käsittelyvaiheessa tai antaessaan oikeudellista neuvontaa oikeudenkäynnin käynnistämiseksi tai sen välttämiseksi. 2 momentin mukaan tuomioistuin voi velvoittaa muun 1 momentissa tarkoitetun henkilön kuin rikosasian vastaajan oikeudenkäyntiasiamiehen tai -avustajan tai tulkin todistamaan, jos syyttäjä ajaa syytettä rikoksesta, josta säädetty ankarin rangaistus on vähintään kuusi vuotta vankeutta. 3 momentissa todetaan, että 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 tarkoitettussa tehtävässään saanut tiedon. Tuomioistuin voi kuitenkin velvoittaa henkilön todistamaan, jos syyttäjä ajaa syytettä rikoksesta, josta säädetty ankarin rangaistus on vähintään kuusi vuotta vankeutta, tai jos erittäin tärkeät syyt ottaen huomioon asian laatu, todisteen merkitys asian ratkaisemisen kannalta ja seuraukset sen esittämisestä sekä muut olosuhteet sitä vaativat.

Ennen aiemmin mainittuja ratkaisuja KKO 2003:119 ja KKO 2003:137 oikeustila oli nykyistään epäselvempi sen suhteen, ulottuiko todistamiskielto asianajosalaisuuksiin yleisesti. KKO linjasi kyseisten tapausten myötä, että todistamiskielto koskee lähtökohtaisesti vain käynnissä olevia tai odotettavissa olevia oikeudenkäyntejä. Yleinen oikeudellinen neuvonta näin ollen jätettiin soveltamisalan ulkopuolelle.<sup>187</sup> Ratkaisut herättivät lähes kaikissa kannanotoissa kritiikkiä ja niissä puollettiin laajempaa tulkintaa todistamiskiellon osalta.<sup>188</sup> Lain epämääräisyys ja useampi Suomea koskeva EIT:n päätös johtivat siihen, että OK:n 17 luvun uudistuksen yhteydessä epäselvyydet pyrittiin korjaamaan laajentamalla todistamiskieltoa koskemaan myös muuta kuin avustamista oikeudenkäyntiasioissa. Tässä yhteydessä OK 17 luvun 13 §:ään lisättiin yllä mainittu 3 momentti.<sup>189</sup>

Hallituksen esityksessä 3 momentissa tarkoitetusta ”tehtävästä” annettiin esimerkkeinä testamentin laadinta tai yrityskaupassa avustaminen. Olennaisena pidettiin avustajan ja päämiehen välistä luottamuksellista suhdetta ja avustajan riippumattomuutta luottamussuhteen ulkopuolisista tahoista. Mallia sääntelyyn otettiin muista pohjoismaista ja sen tarkoituksiksi kerrottiin

---

<sup>187</sup> HE 46/2014 vp, s. 68.

<sup>188</sup> Fredman 2013, s. 194.

<sup>189</sup> Fredman 2019, s. 6.

se, että asiakas voi luottamuksella kertoa tarvittavat tiedot asianajajalleen ilman pelkoa tietojen paljastumisesta ulkopuolisille. Tulkintaohjeeksi on lisätty, ettei asianajosalaisuuteen voi vedota, jos asianajaja on työ- tai palvelussuhteessa yritykseen. Tämän osalta on viitattu Euroopan unionin tuomioistuimen tapaukseen C-550/07 (Akzo Nobel Chemicals ja Akros Chemicals v. Komissio ym.).<sup>190</sup>

Toisin kuin mainitut KKO:n kaksi tapausta, nykyisen pykälän sanamuoto ja hallituksen esitys antaisivat siis ymmärtää, että lukuun ottamatta törkeitä rikoksia ja muita erittäin tärkeitä syitä, asianajosalaisuus ulottuu myös oikeudenkäyntien tai niiden valmistelun ulkopuolelle. OK 17 luvun 13 §:n 1 momentin 3. kohdan mukainen ”oikeudenkäynnin välttäminen” voi olla hyvin laaja käsite ja tarkoittaa esimerkiksi toimeksiantoja, joissa on pyrkimyksenä välttää sellaisten verotuspäätösten syntyminen, joista joudutaan valittamaan hallinto-oikeuteen.<sup>191</sup> Tämä ei ole kaukaa haettu esimerkki, sillä useimmilla yrityksillä on varmasti pyrkimyksenä välttää erimielisyyksiä veroviranomaisen kanssa, koska suoraan rahassa mitattavan haitan lisäksi siitä aiheutuu nykypäivänä suurta mainehaittaa suuren yleisön silmissä ja näin ollen taloudellista haittaa myös välillisesti.

OK 17 luvun 13 §:n 3 momentissa mainittua yksityisen tai perheen salaisuutta ei ole tarkemmin OK:ssa määritelty. Säännöksen tarkoituksen on esitöissä todettu olevan asianajajan ja hänen päämiehensä välisen luottamuksellisen suhteen suojaaminen.<sup>192</sup> Tähän viitaten lienee oikein tulkita, että yksityisen ja perheen salaisuus tarkoittaa kuitenkin vain asianajajan oman päämiehen salaisuuksia, ei kolmansien osapuolien. Myöskään pykälän tarkoittamaa salaisuutta itsessään ei ole laissa määritelty. Sen sijaan rikoslain kokonaisuudistuksen esitöissä yksityisen tai perheen salaisuus on määritelty miksi tahansa yksityisen henkilön tai hänen perheensä taloutta, terveydentilaa, ihmissuhteita tai muuta sellaista asiaa koskevaksi seikaksi, joka ei ole yleisessä tiedossa.<sup>193</sup> Kyseisen hallituksen esityksen (HE 94/1993 vp) perusteella salassapitovelvollisuutta koskeva säännös siirrettiin asianajajalakiin. Rikoslakiin jätettiin ainoastaan rangaistavuutta koskeva säännös.<sup>194</sup>

Mielenkiintoinen erillinen kysymys on, kenellä on valta päättää siitä, voidaanko tietoa käyttää vai kuuluuko se asianajosalaisuuden piiriin ja jää näin ollen salaisuudeksi. OK 17 luvun 13 §:n

---

<sup>190</sup> HE 46/2014 vp, s. 69–70.

<sup>191</sup> Fredman 2018, s. 429.

<sup>192</sup> HE 46/2014 vp, s. 69.

<sup>193</sup> HE 94/1993 vp, s. 243.

<sup>194</sup> Fredman 2018, s. 431, alaviite 1471.



2 momentin perusteella ratkaisevassa osassa on syyttäjä tai tarkemmin sanottuna se, mistä rikoksesta syyttäjä ajaa syytettä. Näin ollen asianomistajan yksin vaatiessa rangaistusta rikoksesta, ei asianajosalaisuutta voi murtaa. Ongelmalliseksi nousevat tilanteet esitutkinnoissa, joissa syyttäjän nostamaa syytettä ei vielä ole olemassa. Mainitun pykälän sekä 1 että 3 momentin mukaisten todistamiskieltojen murtaminen on aina tuomioistuimen harkintavallan alla. Vaikka kyseessä olisi pykälän tarkoittama törkeä rikos, ei syyttäjällä ole yksin oikeutta murtaa asianajosalaisuutta. Asianajosalaisuuden murtamisen valta jakautuu siis kahdelle taholle. Syyttäjä ajaa syytettä riittävän törkeästä rikoksesta ja tuomioistuin viime kädessä päättää, onko asianajosalaisuus syytä murtaa.<sup>195</sup> Esitutinnan osalta ennen syytteen nostamista ei ole perusteltua, että tutkinnanjohtajalla olisi valta päättää salaisuuden murtamisesta. Tällöinkin viime kädessä tuomioistuin päättää, velvoittaako se asianajajan todistamaan asiassa.<sup>196</sup>

OK 17 luvun 13 §:n soveltamiseen liittyy muutaman vuoden takainen KHO:n tapaus<sup>197</sup>, jossa verokonsultointia harjoittava yhtiö ei ollut velvollinen luovuttamaan toimeksiannon perusteella laadittua, asiakkaan verotusta koskevaa muistiota Verohallinnolle. Tuomion perusteluista äänestettiin 3-2. Eri mieltä olleet hallintoneuvokset totesivat, että verokonsultointiin liittyvää asiakkaan veroasioiden suunnittelua ja toteutusta ei ole syytä rinnastaa oikeudenkäyntiavustajana toimimiseen. Kuitenkin, todistamiskiellon tarkoituksena oleva oikeusavustajan ja päämiehen välisen luottamuksellisen suhteen kunnioitus edellyttää, että se ulotetaan OK 17 luvun 13 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdista ilmenevillä tavoilla myös mahdollista tuomioistuinvaihetta edeltävään hallintotoimintaan ja verovelvolliseen kohdistuvan viranomaismenettelyn välttämiseen. Tätä varten on kuitenkin erotettava yleisluontoisesta veroneuvonnasta luonteeltaan oikeudellinen veroneuvonta, jota todistamiskielto koskee. Sen tulee perustua asiakkaan oikeudellisen aseman arvioimiseen ja neuvonnalla on oltava myös joku yhteys asiakkaaseen kohdistuvaan viranomaiskäsittelyyn tai sen välttämiseen.

VML 19 §:ssä säädetään sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta. Pykälän sanamuodon perusteella<sup>198</sup> silloinkin, kun veroneuvonta rinnastuu oikeusavustajana toimimiseen, tulisi

---

<sup>195</sup> Fredman 2017, s. 226.

<sup>196</sup> Fredman 2018, s. 432.

<sup>197</sup> KHO 2016:127.

<sup>198</sup> VML 19 §:n mukaan ”Jokaisen on annettava Verohallinnon kehotuksesta nimen, pankkitilin numeron, tilitapahtuman tai muun vastaavan yksilöinnin perusteella tietoja, jotka saattavat olla tarpeen muun verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten ja jotka selviävät hänen hallussaan olevista asiakirjoista tai muutoin ovat hänen tiedossaan, jollei hänellä lain mukaan ole oikeutta kieltäytyä todistamasta asiasta. *Verotukseen vaikuttavia, taloudellista asemaa koskevia tietoja ei kuitenkaan saa kieltäytyä antamasta.*”

sivullisen kuitenkin antaa toisen verovelvollisen verotukseen vaikuttavat taloudellista asemaa koskevat tiedot. Edellä olevan oikeustapauksen valossa ja OK 17 luvun 13 §:n 3 momentti huomioon ottaen näyttäisi kuitenkin olevan niin, että verotukseen vaikuttavia, taloudellista asemaa koskevia tietoja voi olla antamatta niiden ollessa todistamiskiellon piirissä.<sup>199</sup> Veroviranomaisen harvemmin muita kuin taloudellista asemaa koskevia tietoja tosin tiedusteleekaan.<sup>200</sup> Päinvastoin tulkittaessa olisi mahdollinen tilanne, jossa verorikoksesta syytetyn avustaja joutuisi antamaan Verohallinnolle päämiehensä taloudelliseen asemaan vaikuttavia tietoja, vaikkei hän saa todistaa törkeämpiäkään rikoksia koskevassa asiassa.<sup>201</sup> Asiaa voi arvioida myös siitä näkökulmasta, että ääritapauksessa avustajan tiedonantovelvollisuus viranomaiselle asiakkaansa tiedoista voi käytännössä estää kokonaan hänen turvautumisensa avustajan apuun.<sup>202</sup>

Edellä kuvailtu OK 17 luvun 13 § käsittelee todistamiskieltoa, joka sitoo niin asianajajia, luvan saaneita oikeudenkäyntiavustajia, kuin myös julkisia oikeusavustajia. Asianajajia sitoo lisäksi toinen tavallisen lain tasoinen pykälä, AAL 5 c §. Sen 1 momentin mukaan asianajaja tai hänen apulaisensa ei saa luvattomasti ilmaista sellaista yksityisen tai perheen salaisuutta taikka liikesalaisuutta, josta hän on tehtävässään saanut tiedon. 2 momentin mukaan rangaistus salassapitovelvollisuuden rikkomisesta tuomitaan RL 38 luvun 1 tai 2 §:n mukaan, jollei teosta muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta. Aiemmin rikoslaissa ollut säännös siirrettiin vuonna 1995 ensin AAL 5 b §:ään ja myöhemmin nykyiseen AAL 5 c §:ään.<sup>203</sup> Esitöiden mukaan asianajajan salassapitovelvollisuus määrittyy AAL:ssa paljolti samalla tavalla kuin aiemmin rikoslaissakin. Hallituksen esityksessä mainitaan myös, että tietojen tulisi tulla asianajajan tietoon toimeksiantojen yhteydessä. Muussa tilanteessa kuin toimeksiantosuhteessa asianajajan tietoon tullut seikka ei siis kuuluisi salassapitovelvollisuuden piiriin.<sup>204</sup> Tällaisten tietojen julkituonti olisi kuitenkin asianajajan lojaalisuusvelvoitteen rikkomista ja myös vaitiolovelvollisuuden vastaista.<sup>205</sup>

Kuten aiemmin todettu, yksityisen tai perheen salaisuus voi olla käytännössä mikä tahansa asianajajan asiakasta koskeva seikka, joka ei ole yleisesti tiedossa. Liikesalaisuuden määrittelyyn sen sijaan voidaan soveltaa liikesalaisuuslain (595/2018) 2 §:n 1 kohdassa määriteltyä

---

<sup>199</sup> Isomaa-Myllymäki – Lilja 2018, s. 401.

<sup>200</sup> Juusela 1998, s. 212.

<sup>201</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 220–221.

<sup>202</sup> Äimä 2011, s. 190.

<sup>203</sup> Ylönen 2018, s. 82.

<sup>204</sup> HE 94/1993 vp, s. 243.

<sup>205</sup> Ylönen 2018, s. 83.

liikesalaisuutta.<sup>206</sup> Sen mukaan liikesalaisuus on tietoa, joka ei ole kokonaisuutena tai osiensa täsmällisenä kokoonpanona ja yhdistelmänä tällaisia tietoja tavanomaisesti käsitteleville henkilöille yleisesti tunnettua tai helposti selville saatavissa. Lisäksi sillä on edellä mainitun ominaisuuden vuoksi taloudellista arvoa liiketoiminnassa ja sen laillisen haltijan on tullut ryhtyä kohtuullisiin toimenpiteisiin sen suojaamiseksi.

Tuoreessa AAL 5 c §:ään liittyvässä tapauksessa KHO 2019:83 oli kyse Finavian tappiollisista johdannaiskaupoista. KHO totesi tapauksessa asianajajan salassapitovelvollisuuteen liittyen seuraavasti:

*Tarkastusmuistiosta ilmeni tietoja Finavia Oyj:n oikeudellisina neuvonantajina toimineiden asianajajien johdannaisvastuun eräiden käsittelyvaiheiden yhteydessä laatimista selvityksistä ja esittämistä näkemyksistä. Tällaisen oikeudellisen neuvonnan yhteydessä esitetyt selvitykset ja näkemykset kuuluivat asianajajista annetun lain 5 c §:n 1 momentissa tarkoitetun asianajajan salassapitovelvollisuuden piiriin, ellei hänen päämiehensä halunnut tästä omaksi suojakseen säädetystä velvoitteesta luopua. Kun otettiin huomioon, että Finavia Oyj oli halunnut pitää kysymyksessä olevat tiedot salassa sekä se, että asianajajan ja hänen päämiehensä välisen tietojenvaihdon luottamuksellisuu-  
della on merkitystä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin yleisten toteutumisedellytysten kannalta, tietoja oli pidettävä yhtiön julkisuuslain 24 §:n 1 momentin 20 kohdassa tarkoitettuina liikesalaisuuksina.*

Tapauksessa KHO siis lausui, että erilaiset selvitykset ja raportit, joita asianajajat nykypäivänä asiakkailleen usein tuottavat oikeudenkäynneissä edustamisen sijaan, voivat kuulua AAL 5 c §:n 1 momentin soveltamisalaan. Asiakirja, tässä tapauksessa tarkastusmuisto, oli siis julkisuuslain (621/1999) 24 §:n 1 momentin 20 kohdassa tarkoitettu asiakirja, joka sisälsi tietoja yksityisestä liikesalaisuudesta ja oli näin ollen salassa pidettävä viranomaisen asiakirja.

KHO 2019:10 koski julkiseen hankintaan liittyvää valitusasiaa. Siinä tapauksen valittaja pyysi saada asianajajan lausunnon, joka oli liitetty valituksen kohteena markkinaoikeudessa olleeseen hankintaviranomaisen päätökseen. Lausunto sisälsi oikeudellista neuvontaa suunniteltua hankintamenettelyä koskien. KHO katsoi kyseessä olevan oikeudenkäyntiasiakirjan, jolloin valittajalla tulisi olla lähtökohtaisesti oikeus siihen. KHO totesi kuitenkin, että kyseinen oikeudellinen neuvonta on ollut oikeudenkäyntiä edeltävää ja oikeudenkäynnin välttämiseen pyrkivää, joten asianajajan ja päämiehen luottamuksellisen suhteen suojaamiseksi kyseistä asiakirjaa ei tule luovuttaa valittajalle. Tässäkin tapauksessa kyseessä oli hyvin tyypillinen asianajajien nykyiseen työnkuvaan kuuluva toimeksianto, jossa asiakas ostaa asianajajalta palveluita

---

<sup>206</sup> Hallituksen esitys eduskunnalle liikesalaisuuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 49/2018 vp) yhdenmukaisti lainsäädäntöä liikesalaisuuden käsitteen osalta. Aiemmin pykälässä käytetty ”liiketai ammattisalaisuus” muutettiin muotoon ”liikesalaisuus”.

pyrkimyksenään toimia lainmukaisesti ja välttää mahdolliset myöhemmät oikeudelliset seuraukset.

Hieman vanhemmassa tapauksessa KKO 2011:19 oli kyse konkurssipesän pesänhoitajan tietojensaantioikeudesta liittyen konkurssivelallisen ja sen asioita hoitaneen asianajotoimiston väliseen maksuliikenteeseen. Konkurssipesä esitti käräjäoikeudessa vireille panemassa kanteessaan, että konkurssivelallisen olinpaikan ollessa tuntematon, ei kaikkia tarpeellisia tietoja taloudellisen aseman selvittämiseksi ja pesäluettelon laatimiseksi ollut mahdollista saada. Konkurssipesä vaati konkurssivelallisen asioita hoitanutta asianajotoimistoa luovuttamaan salassapitosäännösten estämättä tiedot konkurssivelallisen taloudellisista asioista. Kyseessä oli konkurssivelallisen laskuista ja niiden maksutiedoista. Asianajotoimisto kieltäytyi tästä, sillä konkurssivelallisen olinpaikan ollessa tuntematon, se ei pystynyt kysymään tietojen luovuttamiseen tältä lupaa. Lisäksi oli mahdollista, ettei konkurssivelallinen oikeasti edes ollut velvoitettu luovuttamaan tietoja. Käräjäoikeus velvoitti kuitenkin asianajotoimiston luovuttamaan tiedot ja sama oli myös Turun hovioikeuden kanta.

Tapaus päättyi lopulta korkeimpaan oikeuteen, jossa ratkaistiin siis kysymys siitä, onko asiakkaansa oikeudenkäyntiasioita ja muita toimeksiantoja hoitanut asianajotoimisto velvollinen asianajajan salassapitovelvollisuudesta huolimatta luovuttamaan asiakkaansa konkurssipesälle pesänhoitajan vaatimat taloudelliset tiedot. KKO toteaa ratkaisun perusteluissa, että pesänhoitajan vaatimat laskujen maksamista koskevat tiedot eivät sinänsä ole asianajosalaisuuden ydinalueeseen kuuluvia. Kuitenkin KKO piti tärkeämpänä sitä näkökulmaa, että asianajosalaisuuden tarkoituksena on turvata oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytykset. Tämä ei toteudu, jos asiakkaan luottamuksellisia tietoja vuotaa eteenpäin ulkopuolisille. Tapauksessa asianajotoimisto oli avustanut asiakastaan myös rikosasiassa. KKO:n mukaan, jos asianajotoimistot olisivat pakotettuja antamaan tiedot asiakkaansa pankkiyhteyksistä, pelko omaisuuden paljastamisesta vaikeuttaisi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellyttämää oikeutta valita vapaasti oikeudenkäyntiavustajansa. KKO päätyi siis tuomiossaan sille kannalle, että tapauksessa asianajajan salassapitovelvollisuus syrjäyttää pesänhoitajan tiedonsaantioikeuden. Hieman epäselväksi jäi, oliko ratkaisevassa asemassa se, että kyseinen asianajotoimisto oli hoitanut myös asiakkaansa rikosoikeudenkäynnin aiemmin. Joka tapauksessa asianajajan salassapitovelvollisuudelle annettiin painoarvoa myös täysin oikeudenkäynnin ulkopuolisessa asiassa.

### 5.2.3 Asianajajien itsesääntely

Suomen Asianajajaliitosta erillisenä organisaationa Suomessa toimii riippumaton valvontalautakunta, jonka toimintaan kuuluu AAL:ssa sille säädetyt tehtävät. Asianajajien lisäksi valvontalautakunta valvoo myös julkisten oikeusavustajien ja luvan saaneiden oikeudenkäyntiavustajien toimintaa. Valvonnan tavoitteena on laadun takaaminen oikeudellisissa palveluissa. Maksuttoman kantelumenettelyn kautta esimerkiksi asianajajan palkkiota koskevan riitaisuuden voi saattaa lautakunnan käsiteltäväksi. Menettelyssä ei kuitenkaan tutkita vahingonkorvausvaatimuksia tai materiaalisia moitteita, kuten perinnönjaon tasapuolisuutta. Valvontalautakunnan päätöksestä kantelijalla ei ole varsinaista muutoksenhakuoikeutta. Ratkaisusta voi kannella valtioneuvoston oikeuskanslerille tai saattaa palkkiota koskevan riidan käräjäoikeuteen. Asianajaja puolestaan voi valittaa valvontalautakunnan päätöksestä Helsingin hovioikeuteen. Valvontalautakunta voi seuraamuksena määrätä asianajajalle huomautuksen, varoituksen, 500–15 000 euron seuraamusmaksun tai ankarimpana vaihtoehtona erottaa hänet Asianajajaliitosta. Valvontalautakunta laatii vuosittain valvontakertomuksen, jossa se esittelee kyseisenä vuonna ratkaistuja tapauksia ja tilastotietoa.<sup>207</sup>

Lainsäädännön lisäksi asianajajakuntaa sitoo myös sen itse itselleen laatimat hyvää asianajajatapaa koskevat ohjeet, joiden noudattamista valvontalautakunta arvioi kantelutapauksissa. Ohjeet käsittelevät niin yleisiä perusarvoja, kuten oikeusvaltioperiaatetta tai esteettömyyttä, kuin myös käytännön asioita, kuten kuluvaatimusten erittelyä tai tietoturvallisuutta. Ohjeen 4.3 kohta käsittelee salassapitovelvollisuutta. Sen mukaan salassapitovelvollisuus on ajallisesti rajoittamaton, mutta suojan kohde voi halutessaan vapauttaa asianajajan salassapito- ja vaitiolovelvollisuudesta. Lisäksi velvollisuudesta voi vapautua, jos siihen on laista tai asianajajaliiton säännöistä johtuva velvollisuus, asianajajan puolustautuessa itseensä kohdistuvilta vaatimuksilta tai periessään saatavaansa asiakkaalta. Ohjeiden kommentaarissa mainitaan, että tapaohjeessa on tyhjentävästi määritelty salassapitovelvollisuudesta vapauttavat tilanteet ja niitä on syytä tulkita suppeasti. Kommentaariin on otettu mielenkiintoinen maininta kohtaan, jossa luetellaan lakeja, joiden kohdalla salassapitovelvollisuus voi murtua. Sen mukaan VML:n mukaista tiedonantovelvollisuutta tulkittaessa tulee myös lisäksi huomioon ottaa todistamiskiellot, jotka löytyvät OK:sta. Muiden lueteltujen lakien kohdalla tätä ei kommentaarissa edellytetä.<sup>208</sup>

---

<sup>207</sup> <https://www.valvontalautakunta.fi>

<sup>208</sup> Tapaohjeet ja tapaohjeiden kommentaari löytyvät Suomen Asianajajaliiton verkkosivuilta <https://www.asianajajaliitto.fi/tapaohjeet/>.

Seuraavassa valvontalautakunnan ratkaisemassa tapauksessa vuodelta 2001 oli kyse asianajajan salassapitovelvollisuuden rikkomisesta:

*Verovirasto oli hakemassa osakeyhtiötä konkurssiin. Veroviraston edustaja oli soittanut asianajajalle tiedustellen ryhtyisikö tämä yhtiön konkurssipesän väliaikaiseksi pesänhoitajaksi. Asianajaja oli luvannut seuraavana päivänä ilmoittaa, ottaako hän tehtävän vastaan. Tämän jälkeen hän oli ollut yhteydessä sanottuun yhtiöön puhelimitse ennen soittamistaan toimeksiantoa tarjonneelle veroviraston edustajalle. Asianajaja oli ilmoittanut velallisyhtiölle, että sitä tullaan hakemaan konkurssiin ja että häntä oli pyydetty väliaikaiseksi pesänhoitajaksi.*

*Vaikka asianajajan ei ollut katsottava vielä ottaneen verovirastolta toimeksiantoa vastaan, hän oli kuitenkin ryhtynyt selvittämään edellytyksiä toimeksiannon vastaanottamiselle. Asianajaja oli tällöin saanut verovirastolta sellaista tietoa, joka hänen asianajajalain 5 c §:n nojalla tulee pitää salassa. Salassapitovelvollisuuden piiriin kuuluu kaikki se informaatio, minkä hän oli toimeksiantoa tarjoavalta verovirastolta asiassa saanut. Olemalla yhteydessä velallisyhtiöön paljastaen sen seikan, että sitä tullaan hakemaan konkurssiin, asianajaja oli menetellyt velvollisuuksiensa ja hyvän asianajajatavan vastaisesti ja hänelle määrättiin seuraamukseksi varoitus asianajajista annetun lain 5 c §:n nojalla. (Kurinpitolautakunta 10.5.2001 § 34)*

Kyseisessä tapauksessa huomioitavaa on se, että salassapitovelvollisuuden katsottiin ulottuvan asianajajaan, vaikkei hän edes ollutkaan vielä ottanut toimeksiantoa vastaan. Kyse ei ole tuomioistuimen päätöksestä, mutta se kuvaa hyvin asianajajan kohdistuvaa laajaa salassapitovelvoitetta ja tiukkaa laatuvalvontaa, mitä valvontalautakunta asianajajiin kohdistaa. Tapauksessa salassapitovelvollisuuden rikkominen katsottiin vähäistä suuremmaksi rikkeeksi, sillä huomautuksen sijaan siitä määrättiin varoitus.

Asianajajilla on olemassa myös Euroopan tasolla vahvistetut asianajotoimintaa koskevat ohjeet. Eurooppalaisten asianajajien tapaohjeet eli Euroopan yhteisön asianajajayhteisöjen neuvoa-antavan komitean CCBE:n tapaohjeet vahvistettiin alun perin 28.10.1988 ja sittemmin niihin on tehty useita muutoksia CCBE:n yleiskokouksissa. Suomen Asianajajaliiton liiton liittokokous vahvisti ohjeet myös suomalaisia asianajajia sitoviksi 8.6.1990, sittemmin Asianajajaliiton valtuuskunnan päätöksin useasti muutettuna. Ohjeiden kohta 2.3 käsittelee vaitiolovelvollisuutta ja sen ensimmäisessä alakohdassa painotetaan asianajajan ja asiakkaan välistä luottamussuhdetta. Sen vaatimuksena ja tärkeimpänä asiana on se, että asiakas voi luottamuksella kertoa asianajajalle sellaisia seikkoja, joita ei kertoisi muille. Tämän luottamussuhteen vaaliminen vaatii ohjeen mukaan myös valtiovallan taholta erityissuojelua. Ohjeen mukaan vaitiolovelvollisuudella ei ole ajallista rajoitetta ja se koskee kaikkia tietoja, jotka asianajaja on saanut

tehtävää hoitaessaan. Lisäksi ohjeessa mainitaan asianajajan velvollisuudesta pitää huolta, että myös mahdolliset apulaiset tai muu henkilökunta noudattavat kyseistä velvollisuutta.<sup>209</sup>

Kuten edellä on todettu, asianajajia valvotaan ammatillisesti. Perinteisesti mahdollinen ristiriitatilanne tapaohjeiden soveltamisen välillä on ratkaistu ankarimman säännön periaatteella. Eurooppalaisissa tapaohjeissa on kuitenkin päätetty toimia toisin ja ottaa kannaksi se, että ne saavat etusijan kansalliseen ohjeistukseen nähden ja kansallisia ohjeistuksia noudatetaan vain, mikäli ne ovat sopusoinnussa eurooppalaisten kanssa.<sup>210</sup>

#### 5.2.4 Euroopan perusoikeuskirja ja Euroopan ihmisoikeussopimus

EU:n tasolla perusoikeudet on kirjattu Euroopan perusoikeuskirjaan. Se julkaistiin ensimmäisen kerran Nizzan huippukokouksessa vuonna 2000 ja vuonna 2009 se saavutti Lissabonin sopimuksen myötä saman oikeudellisen arvon kuin perussopimukset.<sup>211</sup> Euroopan perusoikeuskirja sisältää 54 artiklaa jaettuna seitsemään eri osastoon. Osastot käsittelevät ihmisarvoa, vapauksia, tasa-arvoa, yhteisvastuuta, kansalaisten oikeuksia, lainkäyttöä ja perusoikeuskirjan tulkintaa ja soveltamista koskevia yleisiä määräyksiä. Perusoikeuskirja toimii EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä oikeuslähteenä jäljempänä esiteltävän ja vanhempaa perua olevan Euroopan ihmisoikeussopimuksen rinnalla.<sup>212</sup>

Euroopan perusoikeuskirjan II osasto käsittelee vapauksia ja sen 7 artiklan mukaan jokaisella on oikeus yksityis- ja perhe-elämän, kodin sekä viestien kunnioitukseen. Perusoikeuskirjan VI osasto koskee lainkäyttöä. Asianajosalaisuuden kannalta kyseisen osaston tärkeimmät artiklat ovat 47 ja 48 artiklat. 47 artiklassa on säädetty oikeudesta tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen. Sen 1 kohdan mukaan jokaisella oikeudenloukkauksen kohdanneella on oltava käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa. 2 kohdan mukaan jokaisella tulee olla oikeus kohtuullisessa ajassa saada asiansa käsitellyksi riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa ja jokaisella tulee olla oikeus saada neuvoja ja antaa toisen henkilön edustaa itseään. 3 kohdan mukaan vähävaraisille tulee antaa oikeusapua tarvittaessa, jotta myös se saavat tehokkaasti käyttää oikeuttaan saada asia tuomioistuimen käsiteltäväksi. 47 artiklan soveltamisalaan kuuluvat myös oikeudenkäynnit, jotka koskevat

<sup>209</sup> Suomen Asianajajaliitto 2007, s. 6–7.

<sup>210</sup> Tarkka 2001, s. 735–736.

<sup>211</sup> Raitio – Tuominen 2020, s. 29–38.

<sup>212</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 100.

verotusta.<sup>213</sup> 48 artiklassa on säädetty syyttömyysolettamasta ja oikeudesta puolustukseen. Sen 1 kohdan mukaan jokaista syytettyä on lähtökohtaisesti pidettävä syyttömänä, kunnes toisin on laillisesti näytetty toteen ja 2 kohdan mukaan jokaiselle syytetylle tulee taata oikeus puolustukseen.

Euroopan yhteisön asianajajayhteisöjen neuvoo-antava komitea CCBE olisi aikanaan perusoikeuskirjaa laadittaessa toivonut siinä erikseen mainittavan perusoikeutena riippumattoman asianajajan kanssa käydyn viestinnän. Näin ei kuitenkaan käynyt, vaan asia on edellä esiteltyjen artiklojen varassa tulkittavissa. Asianajajan käyttäminen voidaan lukea tehokkaiisiin oikeussuojakeinoihin, joiden oikeudesta säädetään 47 artiklassa. 48 artiklassa puolestaan taataan oikeus puolustukseen. Lisäksi 47 artiklassa nimenomaisesti mainitaan jokaisen oikeudesta antaa toisen henkilön edustaa itseään. Nämä yhdistettynä 7 artiklan yksityiselämän ja viestien kunnioitukseen tukevat sitä, että asianajajan kanssa käydyn viestinnän luottamuksellisuus kuuluu Euroopan perusoikeuskirjassa mainittujen perusoikeuksien alaan.<sup>214</sup>

KHO 2019:98 käsitteli ns. bussikartelliasiaa, jossa linja-autoyhtiöt olivat yhdessä sopien pyrkineet estämään uusien kilpailijoiden markkinoille tulon rikkoen näin kilpailulakia. Tapauksen hieman yli 300-sivuisessa päätöksessä KHO katsoi tapauksen liitteenä olleesta sähköpostikeskustelusta asianajajan ja päämiehen välillä, että se kuului oikeudellisen neuvonnan alaan ja nautti sille annettavaa luottamuksellisuuden suojaa. Näin ollen yhtiöllä ei olisi ollut velvollisuutta antaa kyseistä keskustelua Kilpailu- ja kuluttajaviraston (KKV) käyttöön. KKV ei olisi saanut perustaa seuraamusmaksuesitystään siihen, eikä markkinaoikeudella ollut oikeutta ottaa sitä huomioon arvioidessaan tapausta. KHO piti EU:n tuomioistuinten oikeuskäytännön kannalta arvioituna epäselvänä, nauttiko sähköpostikeskustelu asianajajan ja päämiehen välisen oikeudellisen neuvonnan luottamuksellisuuden suojaa. Se arvioi kuitenkin, että epäselvässä tilanteessa puolustautumisoikeuksien suojan tulisi olla laaja ja lausui jättäneensä oikeudellisessa arvioinnissa kyseisen keskustelun vaille merkitystä. Lisäksi KHO katsoi, että vaikka sähköpostikeskustelu oli ollut lainvastaisesti mukana niin seuraamusmaksun määräämisessä kuin markkinaoikeudessaakin, ei yhtiön mahdollisuus puolustautumiseen ollut kuitenkaan olennaisesti heikentynyt, eikä syyttömyysolettamaa ollut asiassa loukattu. KHO:n tapauksen tiivistelmässä on sovellettuina EU-säännöksinä mainittu mm. Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan ensimmäinen kohta, 48 artiklan 1 kohta ja EIS 6 artiklan 1 kappale.

---

<sup>213</sup> Äimä 2011, s. 150.

<sup>214</sup> Fredman 2019, s. 9.



Kuten OK 17 luvun 13 §:n esittelyssä mainittiin, hallituksen esityksessä HE 46/2014 vp viitattiin EU-tuomioistuimen tapaukseen C-550/07 (Akzo Nobel Chemicals ja Akros Chemicals v. Komissio ym.). Ratkaisu on vuodelta 2010 ja kysymyksenä oli asianajosalaisuuden soveltuminen tilanteessa, jossa kommunikointi oli tapahtunut yhtiön oman työsuhteisen asianajajan ja yhtiön johdon välillä. Tapauksessa oli kyse kartelliepäilyistä, jonka vuoksi yhtiöön oli tehty tarkastus ja jäljennetty huomattava määrä asiakirjoja. Osa asiakirjoista koski yhtiön johdon ja kilpailuasioista vastaavan asianajajan välistä kommunikaatiota siitä, kuinka yrityksen ja viranomaisten väliset ristiriidat olisivat vältettävissä eli ne olivat ns. compliance-neuvoja.

Akzo Nobelin tapauksessa ei kyseenalaistettu asianajosalaisuuden olemassaoloa itsessään, vaan ainoastaan sen laajuus.<sup>215</sup> Tuomion ratkaisussa viitattiin vuoden 1982 Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tapaukseen C-155/79 (AM & S Europe Limited v. Komissio), jossa todettiin, että asianajajien ja asiakkaiden välisen viestinnän luottamuksellisuutta tulee suojata Euroopan yhteisön tasolla. Edellytyksenä tälle suojalle on kuitenkin kahden asian yhtäaikainen täyttyminen. Suojan kohteena olevan yhteydenpidon on oltava ”asiakkaan puolustautumisoikeuksien” käyttämiseksi ja viestinnän on tapahduttava ”riippumattomien asianajajien” eli muiden kuin työsuhteessa kyseiseen asiakkaaseen olevien asianajajien kanssa. Akzo Nobelin tapauksessa oli siis kyse siitä, soveltuiko AM & S Europan tapauksessa asetettu suoja asianajosalaisuuksille myös työsuhteessa yhtiöön toimineen asianajajan ja yhtiön johdon väliseen viestintään. AM & S Europan tapauksessa asetettua suojaa asianajosalaisuuksille ei ole sittemmin Akzo Nobel tapauksen jälkeenkään myöhemmissä ratkaisuissa kyseenalaistettu.<sup>216</sup>

Riidan kohteena olleet AM & S Europan asiakirjat koskivat pääosin kirjeenvaihtoa, jossa käsiteltiin sitä, kuinka yhtiön ja yhteisön viranomaisten väliset ristiriidat pystytään välttämään erityisesti koskien yhtiön asemaa kilpailuoikeudellisesti. Tuomioistuimien katsoi, että kyseinen kirjeenvaihto kuului puolustautumisoikeuksien käyttämiseen ja siinä määrin kuin sitä oli käytetty riippumattoman asianajajan kanssa, oli kyseessä luottamuksellinen viestintä ja komissiolla ei ollut oikeutta tutkia sitä. Lopputuloksena siis komissiolta evättiin pääsy asiakirjoihin, joissa asianajaja ohjeisti yhtiötä kilpailuoikeudellisten riitatilanteiden välttämiseksi viranomaisten kanssa toimiessa.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimien vahvisti siis vuonna 1982, että asianajajan antama neuvonta asiakkaalle kilpailuoikeudellisten riitojen välttämiseksi viranomaisten kanssa on

---

<sup>215</sup> Wikberg 2010, s. 876.

<sup>216</sup> Fredman 2019, s. 8.

luottamuksellista viestintää. Vuoden 2010 Akzo Nobel-tapauksessa Euroopan perusoikeuskirjan tultua voimaan tämä tulkinta liitettiin perusoikeuskirjan 48 artiklaan (oikeus puolustukseen). Akzo Nobel-tapauksen tuomion 92 kohdassa lausuttiin, että puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen tilanteissa, joissa on mahdollisuutena määrätä seuraamuksia, erityisesti sakkoja tai uhkasakkoja, on vahvistettu perusoikeuskirjan 48 artiklan 2 kohdassa ja kyseessä on yksi unionin oikeuden peruseriaatteista. Lisäksi se on vahvistettu useissa unionin oikeustapauksissa.<sup>217</sup>

Näistä oikeustapauksista voi tehdä ainakin sen päätelmän, että asianajajan asiakkaalleen antama ns. compliance-neuvonta kilpailuoikeudellisissa asioissa on EU:n tasolla perusoikeutena turvattu ainakin silloin, jos väärän menettelyn seurauksena on sakkoa tai uhkasakkoa. Tätä suojaa ei liene tarkoituksenmukaista rajata koskemaan vain kilpailuoikeudellisia asioita, vaan oikeudenalasta riippumatta olisi luontevaa ulottaa se koskemaan kaikkea compliance-neuvontaa, myös asianajajan antamaa veroneuvontaa.

Euroopan perusoikeuskirjan lisäksi Suomea sitoo myös Euroopan ihmisoikeussopimus. Se laadittiin Euroopan neuvostossa nopeassa aikataulussa toisen maailmansodan jälkeen ja Suomen viimein liittyttyä Euroopan neuvoston jäseneksi vuonna 1989 myös Suomella oli mahdollisuus liittyä kyseiseen sopimukseen. Itse asiassa sopimukseen liittyminen oli jäsenyyden edellytys ja sopimus allekirjoitettiin liittymisen yhteydessä. Lopullinen ratifiointi tapahtui 10.5.1990.<sup>218</sup> Liittyessään sopimukseen Suomi teki sen 6 artiklaan varauman, jonka mukaan Suomi ei voinut toistaiseksi taata oikeutta suulliseen käsittelyyn, sikäli kuin Suomen lainsäädäntö ei sisältänyt sellaista oikeutta. Varauma koski tiettyjä lainkäyttöelimiä ja näitä olivat mm. KHO, KKO, hovioikeudet, lääninoikeudet ja vakuutusosasto.<sup>219</sup> Varauman laatiminen ei johtunut EIT:n oikeuskäytännöstä 6 artiklaa koskien, vaan kyse oli enemmänkin sen sanamuodosta, joka näytti vaativan suullisten käsittelyjen toimittamista kattamissaan asioissa.<sup>220</sup> Kuten varauman sanamuoto ”toistaiseksi” antoi olettaa, varauman oli tarkoituskin olla vain väliaikainen. Nykyään varauma on prosessiuudistusten jälkeen enää vain muodollisesti voimassa, mutta käytännön merkitystä sillä ei enää ole.<sup>221</sup>

<sup>217</sup> Ks. mm. C-3/06 P (Groupe Danone v. komissio), tuomion 68 kohta tai C-194/99 P (Thyssen Stahl v. komissio), tuomion 30 kohta. Thyssen Stahl-tapauksen tuomiossa korostettiin lisäksi, että kyseistä periaatetta on noudatettava myös luonteeltaan hallinnollisissa menettelyissä.

<sup>218</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 1–8.

<sup>219</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 38.

<sup>220</sup> Aer 2003, s. 39.

<sup>221</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 39–40.

Eduskunnan perustuslakivaliokunta toimii nykyään myös ihmisoikeuksien noudattamisen valvojana ja EIS on ikään kuin minimistandardi, joka tulee täyttää arvioitaessa perusoikeussäännöksiä. EIS:n vaatimuksia tarkastellaan myös usein jo ennen perustuslakivaliokunnan käsitteilyä erilaisissa työryhmämietinnöissä. EIS ja sen lisäpöytäkirjat ovat lainsäädäntöön kuuluvilta osin saman tasoisia eduskuntalain kanssa.<sup>222</sup> EIS:n osalta pelkkä artiklojen sanamuotojen tulkinta ei ole riittävää. Tärkeämmässä osassa ovat EIT:n tulkinnat kyseisistä artikloista. Vähitellen EIT:n ratkaisukäytännön huomioon ottaminen tuli osaksi KKO:n ja KHO:n tuomioita.<sup>223</sup> EIS:n ja tavallisen lain ristiriitatilanteissa EIS:lla on tosiasiasa etulyöntiasema, sillä PeL 106 § velvoittaa perusoikeusmyönteiseen tulkintaan ja monien perusoikeuksien kohdalla haetaan tulkinta-apua EIS:sta, kuten perustuslakivaliokunnan toiminnastakin todettiin.<sup>224</sup>

Kyseisessä EIS:n 6 artiklassa, johon Suomi teki liittyessään varauman, säädetään oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Siinä edellytetään jokaiselle oikeus kohtuullisessa ajassa oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin puolueettomassa tuomioistuimessa. Päätöksen on oltava julkinen, mutta yleisöltä voidaan kieltää pääsy oikeudenkäyntiin kokonaan tai osittain. 6 artikla sisältää syyttömyysolettaman, eli jokaisen rikoksesta syytetyn on katsottava olevan syytön, kunnes syyllisyys on laillisesti näytetty toteen. 6 artikla sisältää myös syytetyn vähimmäis-oikeudet. Syytetyn tulee saada viipymättä tieto syytteiden sisällöstä ja perusteista omalla kielellään, hänellä tulee olla riittävästi aikaa ja edellytyksiä puolustautua, oikeus puolustautua itse tai saada valitsemansa avustaja edustamaan häntä. Syytetyllä tulee olla oikeus kuulustella häntä vastaan todistamaan kutsutut kuin myös saada puolestaan todistavat kuulustelluiksi. Syytetyllä on myös oikeus tulkkiin, jos hän ei ymmärrä tuomioistuimessa käytettyä kieltä. 6 artikla on osoittautunut hyvin vaikeasti tulkittavaksi ja sen rikkomuksia EIT onkin todennut enemmän kuin minkään muun yksittäisen määräyksen.<sup>225</sup> Toisaalta taas esim. tapauksessa *Hadjianastasiou v. Kreikka* (1992) kohdassa 33 EIT lausui, että sopimusvaltioilla on huomattava vapaus valita keinot varmistukseksi heidän oikeusjärjestelmiensä noudattavan 6 artiklan vaatimuksia.

EY-tuomioistuimen ratkaisussa C-305/05 (*Ordre des barreaux francophones and germanophone ym. v. Ministerineuvosto* (suuri jaosto)) todettiin, että asiakkaalta käytännössä evättäisiin EIS 6 artiklan suomat oikeudet ja asianajajalta vietäisiin mahdollisuus hoitaa asiakkaansa neuvonta-, puolustus- ja edustamistehtävä asianmukaisesti, jos asianajaja

<sup>222</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 64–65.

<sup>223</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 73–75.

<sup>224</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 81.

<sup>225</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 545.

velvoitettaisiin toimittamaan viranomaiselle tietoja, joita se on saanut lainopillisen neuvonnan puitteissa oikeudenkäynnissä tai sitä edeltävän valmistelun aikana.

EIS:n 8 artiklassa säädetään oikeudesta nauttia yksityis- ja perhe-elämän kunnioitusta. Tähän sisältyy myös oikeus kotia ja kirjeenvaihtoa koskevaan kunnioitukseen. 8 artiklan mukaan viranomaisten ei tule puuttua näihin oikeuksiin kuin lain salliessa ja jos se on välttämätöntä mm. yleisen turvallisuuden tai muiden henkilöiden oikeuksien tai vapauksien turvaamiseksi. Oikeuksien suojaamisen lisäksi artikla edellyttää myös positiivisia toimenpiteitä valtion taholta oikeuksien turvaamiseksi.<sup>226</sup> Toinen erityinen asia 8 artiklassa on se, että pelkkä lainsäädännön olemassaolo on voinut riittää siihen, että sen on katsottu rikkovan artiklassa säädettyjä oikeuksia.<sup>227</sup> Asianajosalaisuuden kannalta EIS 8 artiklan tärkein asia on luonnollisesti kirjeenvaihdon suoja, joka suojaa asianajajan ja hänen asiakkaansa välistä viestintää, myös puheluita.

Asianajajan vaitiolovelvollisuus ei tietenkään ole täysin rajoittamaton, eikä EIS 8 artiklan kirjeenvaihdon suoja täysin koskematon. Tapauksessa *Michaud v. Ranska* (2012) oli kyse tilanteesta, jossa EU-direktiivistä johtuva kansallinen lainsäädäntö velvoitti asianajajat raportoimaan asiakkaidensa mahdollisista rahanpesuun liittyvistä toimenpiteistä. EIT toisti tuomiossaan 8 artiklan antaman suojan kirjeenvaihdolle ja korosti suojan olevan vahvennettu asianajajan ja hänen asiakkaansa välillä, sillä asianajajien rooli asianosaisten puolustajina on perustavanlaatuinen demokraattisessa yhteiskunnassa. EIT joutui kuitenkin punnitsemaan laittomista toimista saatujen tuottojen rahanpesun torjunnan ja asianajajan vaitiolovelvollisuuden välillä. Se näki, että tilanteet, joissa asianajaja joutuisi tässä tapauksessa raportoimaan asiakkaansa toimista, olivat kaukana asianajajan roolista puolustajana oikeudenkäynnissä tai antamassa oikeudellista neuvontaa. Toisena lieventävänä asianhaarana oli se, että asianajajat eivät tehneet ilmoituksiaan suoraan viranomaiselle, vaan paikalliselle asianajajaliitolle. Tämän katsottiin toimivan ”suodattimena”, jossa liitto arvioi ensin lain tarkoittamien edellytysten täyttämistä ennen tietojen ilmoittamista viranomaisille. EIT totesi, ettei raportointivelvollisuus ollut suhteeton puuttuminen asianajajien salassapitovelvollisuuteen.

*Michaud*-tapaus muistuttaa hyvin paljon nyt käsillä olevaa tilannetta, jossa DAC6-direktiivistä johtuva kansallinen lainsäädäntö velvoittaa asianajajat raportoimaan asiakkaidensa toimista. Erona on kuitenkin asianajajaliiton muodostaman ”suodattimen” puuttuminen, kun raportoivat tiedot tulee toimittaa suoraan Verohallinnolle ilman liiton arviointia. Tapauksessa

---

<sup>226</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 778.

<sup>227</sup> Pellonpää ym. 2018, s. 781.

Ranskassa käytössä ollut malli kuulostaisi kovin työläältä ainakin Suomen Asianajajaliiton näkökulmasta. Asianajajien työtä se varmasti helpottaisi hieman, he kun voisivat lykätä päätöksenteon raportoinnista eteenpäin liitolle. Kokonaisvaikutus olisi kuitenkin varmasti työllistävämpi verrattuna suoraan raportointiin viranomaiselle, sillä jonkin asteista arviointia asianajatkin joutuisivat tekemään siitä, mitä tapauksia he lähettäisivät eteenpäin tarkempaan arviointiin. Toisaalta taas tietotaito asianajosalaisuuden sisällön määrittelyn osalta olisi helppo keskittää Asianajajaliitolle, jolloin yksittäisten asianajajien ja Verohallinnon ei tarvitsisi käydä keskenään keskustelua siitä, kuuluuko jokin tieto asianajosalaisuuden piiriin vai ei.

Jos Michaud-tapauksessa raportointivelvollisuuden asiakkaan toimista ei katsottu olevan suhteettoman suuri puuttuminen salassapitoon, niin tapauksessa Niemietz v. Saksa (1992) EIT katsoi, että asianajajan toimistoon suoritettu kotietsintä kunnianloukkausrikoksen tutkinnassa oli suhteellisuusperiaatteen vastaista. EIT:n mukaan puuttuminen 8 artiklan antamaan suojaan oli suhteettoman suurta tavoiteltuun päämäärään nähden, etenkin kun kotietsinnässä ei ollut tarkemmin rajattu etsittäväksi tiettyjä asiakirjoja, vaan se koski laajasti kaikkea mahdollista asianajajan toimistosta löytyvää materiaalia. EIT katsoi, että asianajan ammattisalaisuuden murttaminen voi vaikuttaa haitallisesti lainkäyttötoimintaan ja loukata myös EIS 6 artiklan turvaamia oikeuksia.

Hieman samantapainen oli tapaus Roemen ja Schmit v. Luxemburg (2003), jossa oli myös suoritettu laaja kotietsintä kunnianloukkausepäilyjen johdosta mm. asianajajan toimistoon. Vaikka tällä kertaa kotietsinnässä oli läsnä niin tutkintatuomari, syyttäjä kuin asianajajakunnan edustajakin (toisin kuin Niemietzin tapauksessa), niin EIT katsoi käytettyjen keinojen olleen suhteellisuusperiaatteen vastaisia. Edellä mainituissa tapauksissa ei niinkään ollut kyse siitä, että koskiko asianajajan ja asiakkaan välinen suhde puolustautumista oikeudenkäyntiä varten vai yleistä oikeudellista neuvontaa, vaan siitä, että EIS 8 artiklan mukainen kodin ja yksityisyyden suoja ulottuu myös asianajajan toimistoon.

Kuten aiemmin todettu, ennen OK 17 luvun 13 §:ään lisättyä 3 momenttia oikeustila oli epäselvä ja Suomi sai useita langettavia päätöksiä koskien EIS 8 artiklan rikkomista. Näitä olivat Sallinen ym. v. Suomi (2005), Sorvisto v. Suomi (2009) ja Harju v. Suomi (2011). Kaikissa kolmessa tapauksessa kotietsintään liittynyt takavarikko oli kohdistunut asianajosalaisuuksiin. Tapauksessa Sorvisto v. Suomi takavarikoidut asiakirjat eivät liittyneet puolustautumiseen oikeudenkäynnissä, vaan koskivat taloudellista konsultaatiota asiakkaan ulkomaan omistuksiin liittyen. Suomessa tapaus eteni korkeimpaan oikeuteen asti ja KKO katsoi, ettei asianajajan ja

asiakkaan välisten neuvottelujen luottamuksellisuuden suoja ulotu oikeudenkäynnin ulkopuolella tapahtuvaan taloudelliseen konsultaatioon.<sup>228</sup>

EIT puolestaan muistutti tuomiossaan, että puuttuminen EIS 8 artiklan tarjoamaan suojaan on sallittua ainoastaan ”kun laki sen sallii”. EIT:n mielestä silloinen OK 17 luvun 23 §:n mukainen todistamiskieltosäännös oli epäselvä, eikä siitä käynyt riittävän selvästi ilmi, mitä ”asian ajaminen” tarkoittaa.<sup>229</sup> EIT katsoi, ettei säännöksestä pystynyt päättämään, tarkoitettiinko sillä asianajajan ja päämiehen suhdetta jossain tietyssä jutussa vai yleisesti. EIT muistutti myös, että valtioiden tuli ryhtyä kaikkiin tarvittaviin toimiin turvatakseen asianajajan ja päämiehen välisen suhteen luottamuksellisuuden. Yhteenvedossaan EIT totesi, että etsintä ja takavarikko oli toteutettu ilman oikeudellisia takeita ja asianosaisilta oli riistetty EIS 8 artiklan vähimmäissuoja. Olemassa olleet säännökset eivät olleet EIT:n mukaan riittävän tarkkoja siihen, että etsintä ja takavarikko olisi voitu kohdistaa salassa pidettäviin asiakirjoihin.

---

<sup>228</sup> KKO 2003:119. Tapaus ratkaistiin vahvennetussa jaostossa äänestysratkaisuna (9-2). KKO:n perusteluista on kerrottu tarkemmin aiemmin PeL 21 §:n esittelyn yhteydessä.

<sup>229</sup> Silloisen OK 17 luvun 23 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan ”Todistaa ei saa asiamies tai oikeudenkäyntiavustaja siitä, mitä päämies on hänelle asian ajamista varten uskonut, ellei päämies todistamiseen suostu.”

## 6 Johtopäätökset

Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, kuinka asianajosalaisuus toteutuu ns. DAC6-direktiivin Suomen lainsäädäntöön implementoinnin myötä syntyneessä laissa raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla. Aihe sinänsä on mielenkiintoinen ja erittäin ajankohtainen, sillä kyseinen direktiivi annettiin kesällä 2018 ja ensimmäiset direktiivin mukaiset raportoinnit alkoivat Suomessa tämän tutkielman kirjoittamisen aikana vuonna 2020. Tutkimus oli myös haasteellinen samasta syystä, eli varsinaista käytäntöä uuden lainsäädännön soveltamisesta ei vielä ollut ja kirjallisuuttakin aiheeseen liittyen hyvin niukasti.

Perinteisesti verotus on ollut aihealueena EU-jäsenmaissa hyvin autonominen ja vapaasti järjestettävissä. Yhä lisääntyvä valtioiden verovaje ja verojen tarkoituksellinen välttely ja minimointi on kuitenkin pakottanut keksimään uusia tapoja siihen, että verot tulevat maksettavaksi oikean suuruisina ja oikeassa paikassa. Verolainsäädännön muuttaminen on hidasta ja lainsäätäjällä on vaikeuksia pysyä perässä verovelvollisten uusissa verojärjestelyissä. OECD-maat ovat olleen jo vuosikymmeniä huolissaan haitallisesta valtioiden välisestä verokilpailusta. Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla on yksi askel pitkässä BEPS-toimintasuunnitelmassa, jolla pyritään paikkaamaan valtioiden veropohjien rapautumista.

Asianajosalaisuus on asiakkaan suojaksi säädetty asianajajan salassapitovelvoite, jonka tavoitteena on estää asiakkaan arkaluontoisten tietojen päätymistä asianajajan kautta kolmansille osapuolille. Sillä on perusteet perustuslaissa ja ihmisoikeussopimuksissa ja sen katsotaan olevan tärkeä osa oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä. Sen voidaan katsoa myös edistävän oikeuden toteutumista, kun kansalaiset uskaltavat uskoutua asianajajille kaikista tapaukseen liittyvistä, myös heille epäedullisista, yksityiskohdista. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin lisäksi asianajosalaisuus liittyy vahvasti kysymykseen yksityisyyden suojasta ja viestinnän salaisuudesta.

Vastakkainasettelu tarkastelun alla olevan näkökulman osalta on siis valtion edun ja yksityisen edun välillä. Valtion etua edustaa huoli hupenevista verotuloista ja pyrkimys niiden pysymiseen Suomessa. Yksityisen etu on taas saada luottamuksellista oikeudellista neuvontaa ilman pelkoa siitä, että joutuu sanktioituksi toimistaan. Kyse on siis pohjimmiltaan yksilön oikeuksien ja yhteisöllisten intressien yhteensovittamisesta tai toisin sanoen siitä, kuinka paljon yksityisen oikeutta voidaan rajoittaa yhteisön edun vuoksi. Kansainvälistymiseen liittyvä tietojen ja

informaation vaihto synnyttää myös tarpeen suojella verovelvollista ja hänen veroviranomaisille luovuttamia luottamuksellisia tietoja.<sup>230</sup>

Suhteellisuusperiaatteen osalta voidaan pohtia, mitä kaikkia toimenpiteitä voidaan sallia veron kiertämisen torjunnassa? Asianajosalaisuus kytkeytyy vahvasti EU:n perusoikeuksiin ja voidaan kysyä, onko haitallisen verokilpailun torjunta riittävä peruste rajoittaa EU:n perusoikeuksia? Esimerkiksi sijoittautumisvapauden tai pääoman vapaan liikkuvuuden ollessa kyseessä yksinään veron kiertämisen estämistä ei ole katsottu EUT:n oikeuskäytännössä riittäväksi syyksi näitä vapauksia rajoittavalle verotukselle.<sup>231</sup>

Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla velvoittaa veropalveluita tuottavat palvelun tarjoajat raportoimaan Verohallinnolle asiakkaidensa tunnusmerkit täyttävistä rajat ylittävistä yritysjärjestelyistä. Tämä velvollisuus koskee kaikkia palvelun tarjoajia, mutta lain 6 §:ssä on säädetty palvelun tarjoajan vapautuksesta tiedonantovelvollisuudesta. Vapautus ei vapauta ilmoittamasta kaikkia järjestelyä koskevia tietoja, vaan vapautuksen mukaan asianajajien ja muiden pykälässä mainittujen oikeusavustajien ei tarvitse antaa tietoja, jotka kuuluvat salassapito- ja todistamiskiellot säännösten piiriin. Lisäksi asianajajan ja muun 6 §:ssä säädetyn palvelun tarjoajan tulee viipymättä ilmoittaa kyseisen järjestelyn toiselle palvelun tarjoajalle tai jos toista palvelun tarjoajaa ei ole, asianomaiselle verovelvolliselle itselleen häntä koskevasta raportointivelvollisuudesta ja ohjata hänet raportoimaan puuttuvat tiedot Verohallinnolle.

Kun tiedot on ensimmäisen kerran asianajajan toimesta raportoitu Verohallinnolle, saa järjestely sen yksilöivän tunnisteen eli viitenumeron. Yksilöivän viitenumeron avulla kaikki järjestelyä koskevat ja mahdollisesti useilta palvelun tarjoajilta saatavat tiedot on helppo yhdistää samaa järjestelyä koskeviksi. Tämän vuoksi lain 9 §:n 3 momentissa on säädetty asianomaiselle verovelvolliselle vapautus olla ilmoittamatta asianajajaltaan saamaa viitenumeroa, jos asianajajaan on sovellettu 6 §:ssä tarkoitettua vapautusta. Näin on pyritty estämään se, että kahdesta eri lähteestä tulevat tiedot pystyttäisiin yksilöimään tosiasiallisesti samaa järjestelyä koskeviksi. Onko tämä sitten riittävää asianajosalaisuuden turvaamiseksi? Kun järjestelystä vaaditaan monia yksityiskohtaisia tietoja aina raportoitavan järjestelyn arvosta lähtien, lienee helppoa tarvittaessa yhdistää samaa verovelvollista koskevat tiedot toisiinsa, vaikka toisista ilmoitetuista tiedoista verovelvollisen tai itse järjestelyn yksilöintitiedot puuttuisivatkin. Kansainvälisessä, rajat ylittävässä järjestelyssä on hyvin todennäköisesti useita erillisiä neuvonantajia, jotka siis

---

<sup>230</sup> Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 41.

<sup>231</sup> Knuutinen 2020, s. 311.



joutuvat kukin raportoimaan järjestelystä. 8 §:n mukaan, jos järjestelyssä on useita palvelun tarjoajia, kaikilla suomalaisilla palvelun tarjoajilla on tiedonantovelvollisuus järjestelystä. Laista ei löydy vastaavaa vapautusta viitenumeron ilmoittamisesta kuin on säädetty asianomaisen verovelvollisen ilmoittamisen kohdalla. Näin ollen järjestelyssä neuvonantajana oleva verokonsultti joutuu ilmoittamaan asianajajan ilmoittamatta jättämät asianajosalaisuuden alaiset tiedot, sekä myös asianajajalta saamansa viitenumeron. Koska asianomaisen verovelvollisen tiedonantovelvollisuus on toissijainen verrattuna palvelun tarjoajan tiedonantovelvollisuuteen, johtaa se käytännössä usein tilanteeseen, jossa asianajosalaisuuden alaiset tiedot ilmoitetaan Verohallinnolle viitenumeron kanssa välillisesti muiden palvelun tarjoajien kautta. Asianajosalaisuuden suoja ei tarkoita sitä, että se on kierrettävissä vapauttamalla asianajaja tiedonantosta.

Verohallinnon asianajajalle ohjeessaan asettama selvitysvaatimus tilanteessa, jossa hän epäilee tiedonannon loukkaavan asianajosalaisuutta, vaikuttaa myös lainsäädäntöön nähden ylimääräiseltä hallinnolliselta rasitteelta. Lisäksi asianajajalle säädetty vapautus menettää käytännössä merkityksensä, jos hän on velvoitettu raportoimaan tästä Verohallinnolle.<sup>232</sup> Asianajajakuntaa sitoo tiukat säännöt mm. juurikin salassapitovelvollisuuteen liittyen ja valvontalautakunta on omalta osaltaan valvomassa näiden sääntöjen noudattamista. Ajatus Verohallinnosta asianajosalaisuuden sisällön tulkitsijana tuntuu kummalliselta Verohallinnon lain mukaiseen tehtävään nähden.<sup>233</sup>

Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla perustuu DAC6-direktiiviin ja näin ollen EU:n oikeuskäytännöllä on tärkeä osuus sen tulkinnassa. Kuten aiemmin on todettu, AM & S Europen ja Akzo Nobelin tapaukset vahvistavat asianajosalaisuuksien suojan kattavan tilanteet, joissa on kyse asiakkaastaan riippumattoman asianajajan antamasta compliance-neuvonnasta oikeudenkäyntien välttämiseksi, kun väärän menettelyn seurauksena on sakkoa tai uhkasakkoa. Asianajajan antamassa veroneuvonnassa on usein kyse juuri tällaisesta tilanteesta. Asiakas pyytää asianajajaa auttamaan järjestelyssään, jotta kaikki menee lainmukaisesti ja oikeudenkäynneiltä tai muilta sanktioilta, kuten sakoilta, vältytään. Raportointivelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan tässä tapauksessa määrätä jopa 15 000 euron laiminlyöntimaksu. Sanktiouhka verotuksellisten velvoitteiden laiminlyönnistä on siis todellinen ja välttämisen arvoinen.

---

<sup>232</sup> Koskentausta 2020, s. 322.

<sup>233</sup> Lain Verohallinnosta (503/2010) 2 §:n 1 momentin mukaan Verohallinnon tehtävänä on verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvalvonta sen mukaan kuin erikseen säädetään.

Edellä mainittujen tapausten osalta pääosaan nousevat tulkinnassa Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 ja 48 artiklat, jotka takaavat oikeuden tehokkaisuuteen oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen sekä syyttömyysolettaman ja oikeuden puolustukseen.<sup>234</sup> EUT:n oikeuskäytännössä perusoikeuskirjan 47 artiklan antaman suojan on vahvistettu vastaavan EIS 6 artiklan 1 kappaleessa vahvistettua suojaa.<sup>235</sup> Tämä on vahvistettu myös perusoikeuskirjan selitysten yhteydessä, jossa todetaan lisäksi 48 artiklan vastaavan EIS:n 6 artiklan 2 ja 3 kohtaa.<sup>236</sup> Molemmat artiklan muodostavat siis EIS:n 6 artiklaa vastaavan suojan ja kuten aiemmin todettiin, Suomen perustuslain 21 §:n tulkinta perustuu EIS 6 artiklan tulkintoihin ja niiden oikeuskehitykseen.<sup>237</sup> Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 ja 48 artiklojen tulkinnalla EUT:n päätöksissä on siis myös merkitystä perustuslain 21 §:n tulkinnan kannalta Suomessa. Tämän yhteyden kautta voidaan perustella, että jos perusoikeuskirjan 47 ja 48 artiklojen perusteella riippumattoman asianajajan antama compliance-neuvonta sanktioiden välttämiseksi on asianajosalaisuuden suojaamaa, tulisi sen olla sitä myös perustuslain 21 §:n tulkinnan mukaan.

Perustuslain 21 §:n ja EIS 6 artiklan yhteiseen luottamuksellisen neuvonpidon suojaan viittasi myös perustuslakivaliokunta lausueessaan hallituksen esityksestä HE 66/2008 laiksi Finanssivalvonnasta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.<sup>238</sup> Lain finanssivalvonnasta 25 §:ssä oikeudenkäyntiasiamiehet, oikeudenkäyntiavustajat sekä asianajajat on poikkeuksella vapautettu tietojenantovelvollisuudesta Finanssivalvonnalle. Oikeudenkäyntien lisäksi vapautus koskee oikeudellista neuvontaa oikeudenkäyntien välttämiseksi. Tätähän perustuslakivaliokunta ehdotti ensisijaiseksi muotoiluksi myös lakiin raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla. Ajatus tuntuisi loogiselta, etenkin kun DAC6-direktiivi mahdollistaa asianajajien vapautuksen raportointivelvollisuudesta ja siihen sopiva säännösmuotoilukin on jo olemassa.

Kotimaisen lainsäädännön osalta mainittakoon vielä, että tapauksen KKO 2003:119 johdosta Suomen saaman langettavan EIT:n päätöksen jälkeen OK 17 luvun 13 §:ään lisätyssä 3 momentissa säädetään, että tuomioistuin voi velvoittaa asianajajan todistamaan, jos syyttäjä ajaa syytettä rikoksesta, josta säädetty ankarin rangaistus on vähintään kuusi vuotta vankeutta tai jos erittäin tärkeät syyt ottaen huomioon asian laatu, todisteen merkitys asian ratkaisemisen kannalta ja seuraukset sen esittämisestä sekä muut olosuhteet sitä vaativat. Rikoslain 29 luvun 2

<sup>234</sup> Vuoden 1982 AM & S Europan tapauksen aikaan Euroopan perusoikeuskirjaa ei vielä ollut olemassa, mutta uudemmassa vuoden 2010 Akzo Nobelin tapauksessa se oli jo oikeudellisesti velvoittava.

<sup>235</sup> C-439/11 P (Ziegler v. komissio), 126. kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

<sup>236</sup> Euroopan unionin virallinen lehti C 303, 14.12.2007, s. 30.

<sup>237</sup> Saraviita 2011, s. 281.

<sup>238</sup> PeVL 28/2008 vp, perustelujen osa ”Oikeudenmukainen oikeudenkäynti”.

§:n mukaan törkeästä veropetoksesta on tuomittava vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi. Törkeinkään veropetos ei siis oikeuta ainakaan vielä tuomion pituuden puolesta murtamaan asianajajan salassapitovelvollisuutta oikeudenkäynnissä. Tätä vasten asianajajalle asetettu raportointivelvollisuus asiakkaansa tiedoista Verohallinnolle vaikuttaa liioitellulta.

DAC6-direktiivi on kirjoitettu hyvin väljin sanamuodoin ja sisältää sen vuoksi ainakin soveltamisen alkuvaiheessa paljon tulkinnanvaraisuuksia ja epäselvyyksiä. Osin tämä tietysti johtuu siitä, että veron kiertämisen torjunnassa usein turvaudutaan ns. GAAR-muotoiltuihin pykäliin eli yleislausekkeisiin, jotka antavat viranomaiselle ja tuomioistuimelle enemmän harkintavaltaa. Tarkemmin sanottuna DAC6-direktiivissä on kyse TAAR-tyyppisestä sääntelystä, sillä se sisältää sekä tarkkarajaisesti ja kapeasti sovellettavia ns. SAAR-säännöksiä, että yleislausekkeeseen verrattavissa olevan pääasiallista hyötyä mittaavan testin.

DAC6-direktiivin on tarkoitus torjua haitallista verojen välttelyä ja se sisältää myös sanktiouhan velvollisuuksien laiminlyönnin kohdalla. Tällöin toivoisi sääntelyn olevan mahdollisimman täsmällistä ja helposti ymmärrettävää. Se on sekä veroviranomaisen että verovelvollisen etu. Usein käy kuitenkin niin, että jos sääntely on kovin yksityiskohtaista ja tarkkarajaista, verovelvolliset keksivät pian keinon kiertää sen. Lakien muuttaminen on ison työn takana ja hidasta ja tulee aina muutaman askeleen perässä. Tästä syystä on tärkeää, että DAC6-direktiivin kaltaisissa sääntelyissä on jätetty tarpeeksi harkintavaltaa tuomioistuimelle, jotta niistä on todellisuudessa hyötyä ja ne voivat olla tehokkaita siinä tarkoituksessa, mitä varten ne on säädetty. Oikeusvaltiossa tälläkin tulee olla kuitenkin rajansa, jotteivat viranomaiset puolestaan käytä sääntelyn laveita sanamuotoja hyväkseen. Suomi olisi voinut säätäessään lakia raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla tarkentaa keskeisiä käsitteitä ja jättää asianajajat kokonaan pois raportointivelvollisuuden ulkopuolelle, mutta näin ei kuitenkaan haluttu toimia, vaan pidättäydyttiin pääosin direktiivin sanamuodoissa.

Yksi iso syy sille, miksi on päädytty velvoittamaan myös asianajajat antamaan tietoja asiakkaistaan, on varmasti yhdenvertaisuus eri palvelun tarjoajien välillä. Veropalveluita tarjoaa asianajajien lisäksi hyvin monipuolinen joukko toimijoita, kuten esimerkiksi kauppa- tai hallintotieteellisen koulutuksen saaneita asiantuntijoita. He avustavat aivan samanlaisissa rajat ylittävissä yritysjärjestelyissä kuin asianajajatkin. Voisi vaikuttaa perustuslaistakin löytyvän

yhdenvertaisuusperiaatteen<sup>239</sup> vastaiselta vapauttaa yksi ammattiryhmä velvollisuuksista, joita muut joutuvat tekemään, vaikka he tekevät tosiasiallisesti aivan samaa työtä kuin asianajajat. Vero-oikeudellisissa toimeksiannoissa tarvittavia tietoja ja taitoja opetetaan osana niin montaa eri tutkintoa, ettei niiden menestyksenkäs hoitaminen vaadi välttämättä asianajajatutkintoa.

Vielä tärkeämpi asia ja juurisyy tämänkin tutkielman tekemiselle on se, että asianajajien työ on muuttunut valtavasti siitä, mitä sen ehkä nykyäänkin suuren yleisön silmissä vielä perinteisesti ajatellaan olevan, eli oikeudenkäynneissä asianosaisten edustamista. Kun yritysten liiketoiminta on kasvanut globaaleihin mittoihin ja riskit samassa tahdissa ja kun mahdolliset oikeudelliset riitatilanteet voivat kestää vuosia tai pahimmillaan vuosikymmeniä, jokainen vastuullisesti toimiva yritys haluaa omalta osaltaan varmistua siitä, että sen oma toiminta on täysin lakien ja säännösten mukaista. Tästä oikeudellisesta neuvonnasta ollaan valmiita maksamaan, vaikkei mitään oikeudenkäyntiin johtavaa vielä olisikaan tapahtunut. Hinta koetaan koetaan pieneksi suhteessa mahdolliseen haittaan, joka seuraa viranomaisten tai kilpailijoiden aloittamista oikeusprosesseista.

Asianajajat ovat näin ajautuneet tekemään paljon työtä sen eteen, että toiminta täyttää viranomaisten vaatimukset ja että oikeudenkäynnit vältetään. Omienkin opintojeni alkutaipaleella eräs professori sanoi, että paras asianajaja on sellainen, joka ei käy koskaan oikeussalissa. Asianajosalaisuutta ei myöskään ole tarkoitettu vain oikeussaliin, mikä käy ilmi esimerkiksi OK 17 luvun 13 §:n viimeisimpänä lisäystä 3 momentista. Mikään muukaan ei viittaa siihen, että asianajosalaisuudesta käsitteenä tulisi luopua tai että sitä tulisi kaventaa. DAC6-direktiivin pohjalta säädetty palvelun tarjoajan raportointivelvollisuus haastaa jälleen kerran asianajajan velvollisuuden olla vaiti asiakkaansa asioista ja näyttäisi siltä, ettei asianajosalaisuus kaikissa tilanteissa toteudu.

---

<sup>239</sup> PeL 6 §.