

Itsekriminointisuoja verotusmenettelyssä

– *näkökulmia verovelvollisen oikeusturvan ja
tehokkaan verotusmenettelyn
yhteensovittamiseen*

Pro gradu -tutkielma
27.04.2015
Mikko Laapas
Oikeustieteellinen tiedekunta
Helsingin yliopisto



Tiedekunta/Osasto Fakultet/Sektion – Faculty Oikeustieteellinen tiedekunta		Laitos/Institution– Department	
Tekijä/Författare – Author Mikko Laapas			
Työn nimi / Arbetets titel – Title Itsekriminointisuoja verotusmenettelyssä – näkökulmia verovelvollisen oikeusturvan ja tehokkaan verotusmenettelyn yhteensovittamiseen			
Oppiaine /Läroämne – Subject Rikosoikeus			
Työn laji/Arbetets art – Level Pro Gradu	Aika/Datum – Month and year 27.4.2015	Sivumäärä/ Sidoantal – Number of pages XXVI + 120	
Tiivistelmä/Referat – Abstract			
<p>Tutkielma sijoittuu rikos-, vero-, prosessi- ja hallinto-oikeuden leikkauspisteeseen ja käsittelee itsekriminointisuojan soveltamista verotusmenettelyssä. Keskeisenä tavoitteena on selvittää itsekriminointisuojan asema oikeussuojakeinona verotusmenettelyssä nykyisen oikeustilan valossa. Tutkimus on pääasiassa oikeusdogmaattinen eli lainopillinen.</p> <p>Näkökulma on ennen kaikkea kriittinen nykyistä oikeustilaa kohtaan, ja oikeustilaa tarkastellaan perus- ja ihmisoikeusmyönteisestä lähtökohdasta. Kriittisestä näkökulmasta huolimatta tutkielmasta on pyritty tekemään rakentava ja siinä on haluttu säilyttää ongelmanratkaisullinen ote. Verovelvollisten tasapuolisen kohtelun ja veronsaajien fiskaalisten intressien turvaamiseksi on syytä kiinnittää huomiota myös tehokkaan verotusmenettelyn turvaamiseen. Näin ollen perus- ja ihmisoikeusmyönteinen näkökulma ei ole ainut mahdollinen aiheen tarkastelutapa, eikä tässäkin tutkielmassa tyydytä pelkästään vain yhteen näkökulmaan. Toisaalta on haluttu nimittäin myös huomioida tehokasta verotusmenettelyä ja rikostorjuntaa korostavan näkökulman argumentit.</p> <p>Tavoitteena on vallitsevan oikeustilan lisäksi selvittää, kuinka sovitaan yhteen verovelvollisen oikeusturva sekä oikeudenmukainen ja tehokas verotusmenettely, jolla turvataan samalla myös veronsaajien fiskaaliset intressit. De lege ferenda -näkökulman tueksi tehdään oikeusvertailua lähinnä Ruotsiin. Yhteenvetona keskeisistä tutkimustuloksista voi todeta, että itsekriminointisuojan soveltamisalan laajuus ja suojan vahvuus verotusmenettelyssä ovat vallitsevassa oikeustilassa jokseenkin epäselviä. KKO:n, KHO:n ja EIT:n ratkaisut eivät ole onnistuneet selkeyttämään oikeustilaa Suomessa, eikä oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistuksesta ole odotettavissa helpotusta verotusmenettelyssä sovellettavan itsekriminointisuojan soveltamiseen. VML 26 §:n selvitysvelvollisuuden ja itsekriminointisuojan välinen kollisio on ilmeinen ja veronkorotuksen asema on monella tapaa ongelmallinen. Itsekriminointisuojan soveltamisessa ongelmakohdiksi näyttävät muodostuvan pääosin seuraavat kysymykset: (i) Milloin verovelvolliselle asetettava rikosoikeudellisen syytteen uhka on niin ilmeinen, että itsekriminointisuoja aktualisoituu verotusmenettelyssä, joka itsessään on hallinnollinen menettely? (ii) Milloin verovelvollisen itsekriminointisuoja aktualisoituu verotusmenettelyssä siksi, että rikosoikeudellisen rangaistuksen sijaan häntä uhkaa rikosoikeudelliseen rangaistukseen rinnastuva veronkorotus (hallinnollinen rikosprosessi)? Etenkin verotarkastusten ja ylipäätään verotusmenettelyn kehittämiseen annetaan itsekriminointisuojan soveltamisalan laajentuessa suosituksina harkita vaihtoehtoisesti taikka toisiaan täydentävinä (i) Sivullisten tiedonantovelvollisuuden lisäämistä; (ii) Verohallinnon ja poliisin tiiviimpää yhteistyötä niin, että kasvava osa verotarkastuksista aloitettaisiin suoraan esitutkintayhteistyönä, mikäli tarkastuskohteen valinnassa on syytä epäillä rikosta; (iii) Siirtymistä Ruotsin malliin, jossa Verohallinnon oma erillinen verorikosyksikkö suorittaa verorikoksiin liittyvää tiedustelua, tiedonhankintaa ja esitutkintaa.</p>			
Avainsanat – Nyckelord – Keywords rikosoikeus – itsekriminointisuoja – hyödyntämiskielto – verotusmenettely – veronkorotus – prosessioikeus – hallinnollinen rikosprosessi – vero – verotus – hallinto-oikeus – hallinnollinen sanktio – syyttömyysololetta – laillisuusperiaate – selvitysvelvollisuus – oikeudenkäymiskaari – OK 17 luvun uudistus – Euroopan ihmisoikeussopimus – laillisuusperiaate – Euroopan ihmisoikeustuomioistuim			
Säilytyspaikka – Förvaringställe – Where deposited Helsingin yliopiston kirjasto ja sähköinen opinnäytetietokanta			
Muita tietoja – Övriga uppgifter – Additional information			

Itsekriminointisuoja verotusmenettelyssä

- *näkökulmia verovelvollisen oikeusturvan ja tehokkaan verotusmenettelyn yhteensovittamiseen*

Lähteet.....	V
Säädökset	XXII
Oikeustapaukset.....	XXIII
Lyhenteet	XXVI
1 Johdanto	1
1.1 Taustaa	1
1.2 Kysymyksenasettelu, rajaus ja tutkimusmenetelmät.....	2
1.3 Lähdeaineisto ja terminologia	4
2 Itsekriminointisuoja perus- ja ihmisoikeutena	6
2.1 Itsekriminointisuojan historia ja keskeinen sisältö.....	6
2.2 Itsekriminointisuoja ja totuudessapysymisvelvoite	8
2.3 Itsekriminointisuojan normitausta	9
2.4 Itsekriminointisuojan soveltamisalan laajeneminen	11
3 Itsekriminointisuoja hallintoprosessissa ja oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistuksessa.....	14
3.1 Uudistuksen keskeinen sisältö itsekriminointisuojan kannalta.....	14
3.2 Rikosprosessiin rinnastumaton hallintomenettely eli muu menettely	16
3.2.1 Itsekriminointisuojan soveltuminen muuhun menettelyyn.....	16
3.2.2 Väärien ja totuuden vastaisten tietojen antaminen muussa menettelyssä	20
3.3 Rikosprosessiin rinnastuva hallintomenettely eli hallinnollinen rikosprosessi.....	20
3.4 Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistuksen kriittinen arviointi.....	23
4 Verotusmenettely	25
4.1 Yleistä verotusmenettelystä	25
4.2 Esitäytetty veroilmoitus ja oma-aloitteinen ilmoitusvelvollisuus	25
4.3 Verotuksen toimittaminen.....	28
4.3.1 Yleisiä periaatteita.....	28
4.3.2 Säännönmukainen verotusmenettely.....	28
4.3.3 Lisäselvityspyyntö, verotuksesta poikkeaminen ja kuuleminen	29
4.4 Verotarkastus	31
4.5 Verotuksen oikaiseminen verovelvollisen vahingoksi.....	33
4.6 Näytön ja selvityksen hankkiminen	34
4.6.1 Selvitysvelvollisuuden jakautuminen.....	34
4.6.2 Todistusharkinta ja todistustaakan jakautuminen	36
4.7 Sivullisen tiedonantovelvollisuus	39
4.8 Arvioverotus, arviomaksuunpano ja selvittämätön omaisuuden lisäys	39
5 Veronkorotus rangaistuksena.....	41
5.1 Hallinnollisten sanktioiden historia ja tarkoitus	41
5.2 Veronkorotuksen historia ja tarkoitus	44
5.3 Veronkorotuksen normitausta ja soveltaminen.....	46
5.4 Veronkorotuksen oikeudellinen luonne sanktiona.....	47
5.4.1 Veronkorotuksen määräämisen edellytyksistä verrattuna verorikoksiin	47
5.4.2 Veronkorotuksen ankaruus verrattuna verorikoksiin.....	50
5.4.3 Veronkorotus ja ne bis in idem.....	51
5.5 Veronkorotuksen oikeudellinen rinnastuminen rikosoikeudelliseen sanktioon.....	53
5.5.1 Veronkorotuksen suhde laillisuusperiaatteeseen ja syyttömyysolettamaan ...	55
5.5.2 Rinnastumisen merkitys oikeusturvakeinojen kannalta	58

6	Itsekriminointisuoja verotusmenettelyssä	61
6.1	Kahden tason rangaistusjärjestelmä	61
6.2	Verotusmenettelyn ongelmallinen selvitysvelvollisuus ja näyttötaakka	62
6.3	Verotusmenettelyn kanssa samanaikaisesti vireillä oleva rikosprosessi	63
6.4	Syytteen uhka ja sen ajallinen yhteys verotusmenettelyyn	65
6.4.1	Riittävä uhka EIT:n ratkaisukäytännössä	65
6.4.2	Riittävä uhka KKO:n käytännössä	68
6.4.3	Yhteenveto: tulkinta riittävästä uhasta nykyisessä oikeustilassa	74
6.4.4	Kehitysehdotuksia ajallisen yhteyden määrittämiseen ja verorikosten tutkintaan	78
6.5	Rikosprosessissa ja verotusmenettelyssä vaadittujen tietojen yhteneväisyys ja relevanttius	82
6.6	Totuusvelvollisuus verotusmenettelyssä	83
6.7	Veronkorotuksen määrääminen	86
6.7.1	Veronkorotus ensiasteen ilmoitusvelvollisuuden turvaajana	88
6.7.2	Veronkorotus varsinaisena rangaistuksena	89
6.7.3	Verovelvollisen antaman selvityksen vaikutus veronkorotuksen määrään	89
6.7.4	Kuulemisajankohdan merkitys	91
6.7.5	Kehitysehdotuksia veronkorotuksesta	92
6.8	Verovelvollisen itsekriminointisuoja verotusmenettelyn eri vaiheissa	93
6.8.1	Veroilmoituksen antaminen säännönmukaisessa verotuksessa	93
6.8.2	Lisäselvityspyyntö säännönmukaisessa verotuksessa	99
6.8.3	Verotarkastus	101
6.8.4	Verotuksen oikaiseminen verovelvollisen vahingoksi	102
6.8.5	Arvioverotus	103
6.9	Itsekriminointisuoja oikeushenkilön verotusmenettelyssä	108
6.9.1	Rikosoikeudellisen vastuun ja rangaistuksen kohdentaminen	108
6.9.2	Oikeushenkilön mahdollisuus vedota itsekriminointisuojaan	110
6.10	Sivullisen itsekriminointisuoja	114
6.11	Itsekriminointisuoja loukaten hankitun todisteen hyödyntämiskielto	116
7	Lopuksi	118

LÄHTEET

Oikeuskirjallisuus

Aarnio 1997

Aarnio, Aulis: Oikeussäännösten systematisointi ja tulkinta. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.): Minun metodini, Werner Söderström Lakitieto Oy, 1997, s. 35–56.

Andersson 1964

Andersson, Edward: Efterbeskattning och grundbesvär. Svenska handelshögskolan, 1964.

Andersson 2002

Andersson, Edward: Veronkorotus ja Euroopan ihmisoikeussopimus. Verotus 4/2002, s. 353–359.

Andersson 2010

Andersson, Edward: Verotuksen korot, viivekorot, veronlisäykset ja veronkorotukset tarkasteltuina myös perustuslain ja ihmisoikeussopimuksen valossa. Verotus 5/2010, s. 453-462.

Berger 2006

Berger, Mark: Europeanizing Self-Incrimination: the Right to Remain Silent in the European Court of Human Rights. Columbia University, European Legal Studies Center, 2006.

Brokelind 2009

Brokelind, Cécile: National Report on Taxpayer Protection in Sweden. Teoksessa Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective. Oficyna – a Wolters Kluwer business. Warsaw, 2009, s. 328–348.

Ellilä 1974

Ellilä, Reino: Uusittu liikennerikosoikeus. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja. 1974.

Ervasti 2012

Ervasti, Kaijus: Laki, konflikti, tuomio – Oikeus yhteiskunnallisena ilmiönä. Edita Publishing, 2012.

Ervo 2005

Ervo, Laura: Oikeudenmukainen oikeudenkäynti. Talentum Media Oy, 2005.

Ervo 2008

Ervo, Laura: Oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuusvaatimus – käsikirja lainkäyttäjille. WSOYPro, 2008.

Fast 2008

Fast, Katarina: Mänskliga rättigheter i EG-skatterätten. Svensk skattetidning (SvSkT), 2008, s. 164–177.

Fredman 2013

Fredman, Markku: Rikosasianajajan käsikirja. Talentum, 2013.

Frände 2009

Frände, Dan: Finsk straffprocessrätt. Edita, 2009.

Frände 2010

Frände Dan: KKO 2009:80 ja sen arviointi. Lakimies 2/2010, s. 233–244.

Frände 2011

Frände, Dan: KKO 2010:41 ja sen arviointi laajemmassa kontekstissa. Lakimies 2011/2, s. 402–408.

Frände 2012

Frände, Dan: Yleinen rikosoikeus. Edita Publishing Oy, 2012.

Haapaniemi 2001

Haapaniemi, Matti: Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2001.

Halila 2010

Halila, Leena: Hallinnollisen rikosprosessin piirteitä. Teoksessa Ojanen, T. – Koivisto, I. – Suviranta, O. – Sakslin, M. (toim.): Avoin, tehokas ja riippumaton, 2010, s. 197–215.

Halila – Lankinen 2014

Halila, Leena – Lankinen, Veronica. Administrativa sanktionsavgifter i nordisk kontext. Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), 5/2014, s. 305–328.

Hirvonen – Määttä 2015

Hirvonen, Markku – Määttä, Kalle: Harmaan talouden torjunta. Selvitys harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntatoimista 2010-2014 eduskunnan tarkastusvaliokunnalle. Harmaa Hirvi Oy, 2015.

Husa 2013

Husa, Jaakko: Oikeusvertailu – teoria ja metodologia. Lakimiesliiton kustannus, 2013.

Husak 2005

Husak, Douglas: Applying Ultima Ratio: A Skeptical Assessment. Ohio State Journal of Criminal Law. Vol 2:535, 2005.

Kallio – Tolvanen 2013

Kallio, Heikki – Tolvanen, Matti: Oikeustapauskommentti KKO 2013:2; Nuuskan maahantuonti salakuljetuksena ja veropetoksena. Teoksessa Pekka Timonen (toim.): KKO:n ratkaisut kommentein 1/2013, s. 22–33. Talentum, 2013.

Kiiski 2011

Kiiski, Kimmo: Rahamaksu rangaistuksena. Referee-artikkeli. Edilex 2011/4. Julkaistu 1.3.2011.

Kiiski 2011a

Kiiski, Kimmo: Hallinnollinen sanktiointi. Turun yliopiston julkaisu, 2011.

Kondelin – Laitinen – Peltomäki 2015

Kondelin, Antti; Laitinen, Mirjami; Peltomäki Tomi: Palkkahallinnon säädökset. Talentum Media Oy, 2015.

Koponen 2014

Koponen, Pekka: Asiantuntijalausunto eduskunnan lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 46/2014 vp, oikeudenkäymiskaaren 17 luku ym. Oikeusneuvos Pekka Koponen, korkein oikeus. Muistio 14.5.2014.

Korvenmaa 2012

Korvenmaa Jenni: Itsekriminointisuoja korkeimman oikeuden viimeaikaisessa oikeuskäytännössä – tarkastelun kohteena erityisesti ratkaisut KKO 2009:80 ja KKO 2010:41. Teoksessa Ervo Laura, Lahti Raimo, Siro Jukka (toim.): Perus- ja ihmisoikeudet rikosprosessissa. Helsingin hovioikeus, 2012.

Kuortti 2012

Kuortti, Hannu: Veroparatiisit – veromuseoon kuuluvia luomuksia vai hyvinvointivaltion parasitteja? Verotus 4/2012, s.414–428.

Lahti 1998

Lahti, Raimo: Rikosvastuun kohdentamisesta yhteisössä ja sen sääntelystä. Lakimies 8/1998, s. 1271–1284.

Lahti 2009

Lahti, Raimo: Kirja-arvostelu teoksesta Sakari Melander: Kriminalisointiteoria. Rangaistavaksi säätämisen oikeudelliset rajoitukset. Lakimies 2/2009, s. 491–538.

Lahti 2012

Lahti, Raimo: Rikosoikeuden ultima ratio -periaatteesta ja hallintosanktioiden asemasta. Teoksessa rikoksesta rangaistukseen, juhlaulkaisu Pekka Viljanen 1952 – 26/8 – 2012 toim. Tatu Hyttinen, Antti Jokela, Jussi Tapani, Mikko Vuorenpää. Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta, 2012.

Lahti, A. 2011

Lahti, Ari: Poliisin, Tullin ja Rajavartiolaitoksen yhteisen rikostiedusteluorganisaation kehityslinjat, nykytila ja tulevaisuus. Teoksessa Tero Kurenmaa, Klaus Kaartinen ja Katri Kivilaakso (toim.): Kansainvälisen rikostorjunnan edelläkävijä – Keskusrikospoliisi 85 vuotta, s. 73–94.

Langbein 1994

John H. Langbein: The Historical Origins of the Privilege Against Self-Incrimination at Common Law. Yale Law School Legal Scholarship Repository. Yale Law School, 1994.

Lappalainen ym. 2012

Frände, Dan; Havansi, Erkki; Helenius, Dan; Koulu, Risto; Lappalainen, Juha; Lindfors, Heidi; Niemi, Johanna; Rautio, Jaakko; Virolainen, Jyrki: Prosessioikeus. Talentum, elektroninen Juridiikkafokus-tietokanta, 2012. Jatkuvatäydenteinen.

Lappi-Seppälä 1997

Lappi-Seppälä, Tapio: Rikosoikeustutkimus, kriminaalipoliittinen orientaatio – ja metodi. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.): Minun metodini, Werner Söderström Lakitieto Oy, 1997, s. 189–218.

Lappi-Seppälä ym. 2013

Lappi-Seppälä, Tapio; Hakamies, Kaarlo; Koskinen, Pekka; Majanen, Martti; Melander, Sakari; Nuotio, Kimmo; Nuutila, Ari-Matti; Ojala, Timo; Rautio, Ilkka: Rikosoikeus. Talentum, elektroninen Juridiikkafokus-tietokanta, 2013. Jatkuvatäydenteinen.

Lindkvist 2013

Lindkvist, Gustav: Bevissäkringsteorin i skatteprocessen. Svensk skattetidning (SvSKT), 2013, s. 518–532.

Linna 2014

Linna, Tuula: Asiantuntijalausunto eduskunnan lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 46/2014, oikeudenkäymiskaaren 17 luku ym. Muistio 16.6.2014.

Melander 2008

Melander, Sakari: Kriminalisointiteoria – rangaistavaksi säätämisen oikeudelliset rajoitukset. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2008.

Mäenpää 2007

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessioikeus. Talentum, 2007.

Mäenpää 2013

Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. Talentum, elektroninen Juridiikkafokus-tietokanta, 2013. Jatkuvatäydenteinen. Teos on viimeksi päivitetty 12.2.2015.

Myrsky 2013

Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum Media Oy, 2013.

Myrsky – Räbinä 2011

Myrsky, Matti – Räbinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum, 2011.

Niemi – Lehti 2006

Niemi, Hannu – Lehti, Martti: Eräiden talousrikosten rangaistuskäytäntö. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja 71, 2006.

Niskakangas 2011

Niskakangas, Heikki: Veropolitiikka. Talentum Media Oy, 2011.

Niskakangas 2015

Niskakangas, Heikki: Henkilöverotus. Talentum, elektroninen Verotusfokus-tietokanta. Jatkuvatäydenteinen. Viimeisin kokonaispäivitys 1.1.2015.

Nissinen 1997

Nissinen, Matti: Rikosvastuun kohdentamisesta yhteisössä. Poliisin oppikirjasarja. Sisäasiainministeriö, 1997.

Nordquist 2010

Nordquist, Peter: Bevisprövningen i ärenden avseende påförande av skattetillägg. Svensk skattetidning (SvSkT), 2010, s. 737–749.

Nuutila 1997

Nuutila, Ari-Matti: Rikoslain yleinen osa. Lakimiesliiton kustannus, 1997.

Nuutila 2001

Nuutila, Ari-Matti: Saako rikoksella saadut varat salata ulosotossa ja verotuksessa? Teoksessa Timo Ahonen (toim.): Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 40 vuotta. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, 2001. s. 157–167.

OECD 2013

Effective inter-agency co-operation in fighting tax crimes and other financial crimes. Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), Second Edition, 2013.

Optula, rikollisuustilanne 2009-2013.

Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos: Rikollisuustilanne 2009-2013. OPTL:n tutkimuksia 250, 258, 262, 264 ja 266. Saatavilla osoitteesta: <http://www.optula.om.fi/fi/index/julkaisut/rikollisuustilanne.html>.

Pellonpää ym. 2012

Pellonpää, Matti; Pölönen, Pasi; Tapanila, Antti; Gullans, Monica: Euroopan ihmisoikeussopimus. Talentum, 2012.

Pentikäinen 2012

Pentikäinen, Laura: Itsekriminointisuoja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeena ja suhteessa vapaaseen todistusteoriaan, Defensor Legis 2012/2, s. 224–248. Referee-artikkeli.

Puronen 2001

Puronen, Pertti: Asian selvittäminen ja verotusmenettely I. Verotus 3/2001, s. 228–236.

Puronen 2010

Puronen, Pertti: Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytännöt. WSOYPro, 2010.

Pölönen 2014

Pölönen, Pasi: Asiantuntijalausunto eduskunnan lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 46/2014 vp, oikeudenkäymiskaaren 17 luku ym. Eduskunnan oikeusasiamiehen edustajan lausunto, Dnro: 1926/5/14. Eduskunnan oikeusasiamiehen kanslia, 13.5.2014.

Ryynänen 2000

Ryynänen, Olli: Bevisning i inkomstbeskattningen. Svenska handelshögskolan, 2000.

Ryynänen 2001

Ryynänen, Olli: Todistustaakan jaosta verotuksessa. Verotus 4/2001, s. 344–368.

Sahavirta 2007

Sahavirta, Ritva: Verorikokset. Teoksessa Lahti, Raimo – Koponen, Pekka (toim.): Talousrikokset. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisu, 2007, s.177–225.

Sahavirta 2008

Sahavirta, Ritva: Oikeustapauskommentti KKO 2007:102; Tuloveroon kohdistuva veropetos ja teon yksiköiminen. Teoksessa Pekka Timonen (toim.): KKO:n ratkaisut kommenttein II/2007, s. 231–239. Talentum, 2008.

Siitari 2014

Siitari, Eija: Asiantuntijalausunto eduskunnan lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 46/2014 vp, oikeudenkäymiskaaren 17 luku ym. Hallintoneuvos Eija Siitari, korkein hallinto-oikeus. Muistio 12.9.2014.

Siltala 2004

Siltala, Raimo: Oikeudellinen tulkintateoria. Suomalainen Lakimiesyhdistys, 2004.

Sulkunen 1998

Sulkunen, Pekka: Johdatus sosiologiaan – käsitteitä ja näkökulmia. WSOY, 1998.

Tapani 2011

Tapani, Jussi: Onko rikoksen rakenteella merkitystä? – Itsekrimiointisuoja ja rikosoikeuden systematiikka, Defensor Legis 5/2011, s. 581–591.

Tapanila 2010

Tapanila, Antti: Itsekriminointisuoja tiedonanto- ja toimimisvelvollisuuden rajoitteena. Defensor Legis 5/2010, s. 559–584.

Tapanila 2014

Tapanila, Antti: Epäillyn oikeudet ja hyödyntämiskielto hovioikeuksissa Defensor Legis 1/2014 s. 3–28.

Tirkkonen 1949

Tirkkonen, Tauno: Uusi todistuslainsäädäntö: laki oikeudenkäymiskaaren 17 luvun muuttamisesta. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja 36, 1949.

Tuori 2000

Tuori, Kaarlo: Kriittinen oikeuspositivismi. Werner Söderström Lakitieto Oy, 2000.

Viljanen 2001

Viljanen, Veli-Pekka: Perusoikeuksien rajoitusedellytykset. Talentum Media Oy, 2001.

Virolainen – Pölönen 2004

Jyrki Virolainen – Pasi Pölönen: Rikosprosessin osalliset – Rikosoikeus II, SanomaPro, 2004.

Vuorela – Keinänen 2014

Vuorela Miika – Keinänen, Anssi: Oikeuslähteiden rajamailla – eduskunnan valiokunnat laintulkitsijoina. Lakimies 6/2014, s. 775–798.

Vuorenpää 2010

Vuorenpää, Mikko: Oikeustapauskommentti, veropetos, veronkorotus ja kielto käsitellä samaa asiaa kahdesti – EIT Jukka Ruotsalainen vs. Suomi 16.6.2009. Lakimies 1/2010 s. 94–104.

Vuorenpää 2011

Vuorenpää, Mikko: Verovelvollisen oikeudellinen asema verotarkastuksessa. Verotus 5/2011, s. 504–510.

Vuorenpää 2011a

Vuorenpää, Mikko: Itsekriminointisuojaan tulkinta ja sen vaikutukset todisteluun teoksessa Turun oikeustieteellinen tiedekunta 50 vuotta. Turun yliopisto 2011, s. 585–596.

Vuorenpää 2014

Vuorenpää, Mikko: Asiantuntijalausunto eduskunnan lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 46/2014 vp, oikeudenkäymiskaaren 17 luku ym. Muistio 27.5.2014.

Wikström 1997

Wikström, Kauko: Vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteitä. Teoksessa Häyhä, Juha (toim.): Minun metodini, Werner Söderström Lakitieto Oy, 1997, s. 330–338.

Willis 2005

Willis, Peter: Introduction to EU Competition Law (Competition Law Guides). Informa Law from Routledge, 2005.

Äimä 2011

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus: Ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. WSOYPro, 2011.

Suomalaiset virallislähteet

Eduskunnan perustuslakivaliokunnan lausunnot ja mietinnöt

PeVM 25/1994 vp

Perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 25 hallituksen esityksestä (HE 309/1993 vp) perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

PeVL 2/1996 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto hallintovaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 178/1995 vp) laeiksi tullilain ja valmisteverotuslain 21 §:n muuttamisesta.

PeVL 37/2002 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto hallintovaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 95/2002 vp) laiksi tullilain muuttamisesta.

PeVL 32/2005 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto ympäristövaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 77/2005 vp) laeiksi aluksista aiheutuvan ympäristön pilaantumisen ehkäisemisestä annetun lain ja sakon täytäntöönpanosta annetun lain 1 §:n muuttamisesta.

PeVL 35/2005 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto valtiovarainvaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 91/2005 vp) eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta.

PeVL 57/2010 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 223/2010 vp) pysäköinninvalvontaa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

PeVL 13/2013

Perustuslakivaliokunnan lausunto talousvaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 23/2013) eduskunnalle laeiksi kuitin-tarjoamisvelvollisuudesta käteiskaupassa ja sakon täytäntöönpanosta annetun lain 1 §:n muuttamisesta.

PeVL 16/2013

Perustuslakivaliokunnan lausunto hallintovaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 38/2014 vp) eduskunnalle laiksi kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annetun lain muuttamisesta.

PeVL 17/2013 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto valtiovarainvaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 191/2012 vp) eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 6/2014 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 216/2013 vp) eduskunnalle laiksi rikoslain 20 luvun muuttamisesta.

PeVL 39/2014 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 46/2014 vp) eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren 17 luvun ja siihen liittyvän todistelua yleisissä tuomioistuimissa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

PeVL 49/2014 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto hallintovaliokunnalle hallituksen esityksestä (HE 174/2014 vp) eduskunnalle laiksi rikostorjunnasta Tullissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 56/2014 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä (HE 229/2014 vp) eduskunnalle laiksi rikoslain 20 luvun 8 §:n muuttamisesta.

Eduskunnan muut valiokuntamietinnöt

Lakivaliokunta

LaVM 19/2014 vp

Lakivaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä (HE 46/2014 vp) eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren 17 luvun ja siihen liittyvän todistelua yleisissä tuomioistuimissa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

Valtiovarainvaliokunta

VaVM 37/1995 vp

Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä (HE 131/1995 vp) verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

VaVM 15/2013 vp

Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä (HE 191/2012 vp) eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

Hallituksen esitykset

HE 146/1957 vp

Hallituksen esitys verotuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 203/1992 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta.

HE 95/1993 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 309/1993 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

HE 66/1995 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tupakkaverosta annetun lain muuttamisesta.

HE 131/1995 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 44/2002 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

HE 53/2002 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle eräiden rikoslain talousrikossäännösten ja eräiden niihin liittyvien lakien muuttamiseksi.

HE 191/2012 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 23/2013 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kuitintarjoamisvelvollisuudesta käteiskaupassa ja sakon täytäntöönpanosta annetun lain 1 §:n muuttamisesta.

HE 46/2014 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren 17 luvun ja siihen liittyvän todistelua yleisissä tuomioistuimissa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

HE 174/2014 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi rikostorjunnasta Tullissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

Komiteamietinnöt

Rikosoikeuskomitea

Rikoslain kokonaisuudistusta valmistellut rikosoikeuskomitea, komiteamietintö 1976:72. Antti Kivivuori, pj. VAPK, 1976.

Muut suomalaiset virallisiasiakirjat

Eoak 4103/2013

Apulaisoikeusaiemiehen ratkaisu: Verohallinto toimi lainvastaisesti liechtensteinilaiseen pankkiin sijoittaneiden verotuksessa. Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin. Eduskunnan oikeusasiamiehen kanslia 16.12.2014. Dnro 4103/2/13.

OM 2013

Oikeudenhoidon uudistamisohjelma vuosille 2013–2025. Oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja 16/2013.

OM 2014

Rautio, Jaakko: Oikeusministeriön vastine lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä 46/2014 vp (todistelu yleisissä tuomioistuimissa) annettujen perustuslakivaliokunnan lausunnon ja lakivaliokunnan asiantuntijoiden kirjallisten lausuntojen johdosta. Oikeusministeriö, lainvalmisteluosasto, rikos- ja prosessioikeuden yksikkö. 10.12.2014.

OM 2015

Lahjusrikostyöryhmä (pj Jussi Matikkala, sihteeri Leena Mäkipää): Lahjusrikoksia koskevien säännösten eräät muutostarpeet. Oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja 9/2015.

OMSO 65/2012

Vertailua eräistä todistus oikeudellisista kysymyksistä Suomessa, Ruotsissa, Norjassa ja Tanskassa, Oikeusministeriön selvitys, 2012. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-259-248-4>.

Sisäisen turvallisuuden ja oikeudenhoidon työryhmä 2015

Sisäisen turvallisuuden ja oikeudenhoidon resurssitarpeita arvioiva parlamentaarinen työryhmä: Suomen sisäisen turvallisuuden sekä oikeudenhoidon tulevaisuus -loppuraportti. Kari Tolvanen, pj. 6.3.2015.

VH 2011

Verohallinnon ohje veronsaajien oikeudenvallvonnasta Verohallinnossa. Antopäivä: 9.12.2011. Dnro: 874/547/2011. Saatavilla osoitteessa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Veronsaajien_oikeudenvallvonta_Verohallin\(19347\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Veronsaajien_oikeudenvallvonta_Verohallin(19347)).

VH 2012

Verohallinnon ohje veronkorotuksesta. Saatavilla osoitteessa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Veronkorotus\(25815\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Veronkorotus(25815)).

VH 2012a

Verohallinnon ohje verotuksen muuttamisesta. Saatavilla osoitteessa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_muuttaminen\(25766\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_muuttaminen(25766)).

VH 2013

Verohallinnon ohje: Ne bis in idem –periaate ja verotus: samasta asiasta ei voi rangaista kahteen kertaan. Antopäivä: 2.12.2013. Saatavilla osoitteessa: [http://www.vero.fi/fiFI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2013/Ne_bis_in_idem_periaate_ja_verotus_samas\(30337\)](http://www.vero.fi/fiFI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2013/Ne_bis_in_idem_periaate_ja_verotus_samas(30337)).

VH 2014

Verohallinto, harmaan talouden selvitysyksikkö (HTSY): Veronkorotuksen ja ne bis in idem -periaatteen yhteensovittaminen. Asiantuntijakirjoitus 11.2.2014. Saatavilla osoitteesta: http://www.vero.fi/download/Asiantuntijakirjoitus_3_2014/{29A98111-CE2A-404A-9029-DE2E52B1D0FF}/9262.

VH 2014a

Verohallinnon ohje verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudesta. Antopäivä 9.10.2014. Dnro: A26/200/2014. Saatavilla osoitteesta: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_toimittaminen_ja_muuttaminen/Verovelvollisen_ilmoittamisvelvollisuus\(34456\)#2%20Yleistä%20ilmoittamisvelvollisuudesta](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_toimittaminen_ja_muuttaminen/Verovelvollisen_ilmoittamisvelvollisuus(34456)#2%20Yleistä%20ilmoittamisvelvollisuudesta).

VH 2014b

Verohallinnon ohje verotuksen toimittamisen periaatteista. Antopäivä 10.10.2014. Dnro: A27/200/2014. Saatavilla osoitteesta: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_toimittaminen_ja_muuttaminen/Verotuksen_toimittamisen_periaatteita\(34548\)#1%20Johdanto](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verotuksen_toimittaminen_ja_muuttaminen/Verotuksen_toimittamisen_periaatteita(34548)#1%20Johdanto).

VH 2014c

Verohallinnon ohje hyvästä verotarkastustavasta. Antopäivä: 1.9.2014. Voimassaolo: 1.10.2014 alkaen. Saatavilla osoitteesta: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Muu_verotus/Hyva_verotarkastustapa\(33893\)#1%20Verotarkastuksen%20määritelmä%20ja%20tarkoitus](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Muu_verotus/Hyva_verotarkastustapa(33893)#1%20Verotarkastuksen%20määritelmä%20ja%20tarkoitus).

VH 2014d

Kareinen, Seija ja Merisalo, Matti: Verohallinnon asiantuntijalausunto eduskunnan lakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 46/2014, oikeudenkäymiskaaren 17 luku ym. Muistio 21.5.2014.

VH 2015

Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2014 toimitettavaa verotusta varten. Antopäivä: 8.1.2015. Dnro 191/200/2014.

Euroopan unionin / Euroopan yhteisöjen virallisasiakirjat

EYVL C 221

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevaan yleissopimukseen liittyvä toinen pöytäkirja (EYVL C 221, 19.7.1997).

EUVL C 303

Euroopan unionin perusoikeuskirjan selitykset (2007/C 303/02). Euroopan unionin virallinen lehti, EUVL C 303, 14.12.2007.

KOM(2013) 821

KOM(2013) 821 lopullinen Euroopan komission ehdotus: Euroopan Parlamentin ja Neuvoston direktiivi eräiden syyttömyysolettamaan liittyvien näkökohtien ja läsnäoloa oikeudenkäynnissä koskevan oikeuden lujittamisesta rikosoikeudellisissa menettelyissä.

KvOSaVK 2013/0407(COD)

European Parliament Committee on Civil Liberties, Justice and Home Affairs (Euroopan parlamentin kansalaisvapauksien sekä oikeus- ja sisäasioiden valiokunta): Amendments 45 – 224 on the proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on the strengthening of certain aspects of the presumption of innocence and of the right to be present at trial in criminal proceedings, 2013/0407(COD). Saatavilla osoitteesta:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-546.821+03+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>.

OAVK 2013/0407(COD)

Euroopan parlamentin oikeudellisten asioiden valiokunta: Lausunto-luonnos oikeudellisten asioiden valiokunnalta kansalaisvapauksien sekä oikeus- ja sisäasioiden valiokunnalle ehdotuksesta Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi eräiden syyttömyysolettamaan liittyvien näkökohtien ja läsnäoloa oikeudenkäynnissä koskevan oikeuden lujittamisesta rikosoikeudellisissa menettelyissä (COM(2013)0821 – C8-0427/2013 – 2013/0407(COD)). Saatavilla osoitteesta:

http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/juri/pa/1047/1047535/1047535fi.pdf.

Euroopan neuvosto

Recommendation No. R (91) 1 of the Committee of Ministers

Euroopan neuvoston suositus jäsenvaltioille hallinnollisten sanktioiden käytöstä (Recommendation No. R (91) 1 of the Committee of Ministers to Member States on Administrative Sanctions).

Ruotsalaiset virallislähteet

Skatteverket 2015

Ruotsin Verohallinnon verorikosyksikön esittely. Skatteverkets skattebrottsenheter, Skatteverket, 2015.

<http://www.skatteverket.se/omoss/omskatteverket/beskattningsverksamhten/ekonomiskbrottslighet/skattebrottsenheter.4.2e56d4ba1202f95012080003259.html>. Viitattu 12.3.2015.

SOU 2001:25

Kostnads- och intäktskonsekvenser m.m. Statens offentliga utredningar 2001:25. Sveriges Riksdag, 2001.

SÄÄDÖKSET

Arvonlisäverolaki (1501/1993).

Asetus päiväsakon rahamäärästä (609/1999).

Asetus verotusmenettelystä (763/1998).

Ennakkoperintälaki (1118/1996).

Esitutkintalaki (805/2011).

Hallintolaki (434/2003).

Hallintolainkäyttölaki (586/1996).

Jätelaki (646/2011).

Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta (781/2013).

Laki rikostorjunnasta Tullissa (ei vielä voimassa).

Laki verotusmenettelystä (1558/1995).

Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (1364/1999).

Merenkulun ympäristönsuojelulaki(1672/2009).

Oikeudenkäymiskaari (4/1734).

Perintökaari (40/1965).

Perustuslaki (731/1999).

Rikoslaki (39/1889).

Tieliikenneasetus (331/57) (kumottu).

Tieliikennelaki (267/1981).

Tupakkalaki (693/1976).

Ulosottoakaari (705/2007).

Verotuslaki (482/1958) (kumottu).

Yhdistyneiden kansakuntien kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskeva yleissopimus (SopS 7–8/1976).

Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi (Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimus) (SopS 85–86/1998).

OIKEUSTAPAUKSET

Korkein oikeus (KKO)

KKO 1980 II 124.

KKO 1981 II 179.

KKO 1994:67.

KKO 1996:101.

KKO 2003:2.

KKO 2003:119.

KKO 2007:102.

KKO 2008:90.

KKO 2009:80.

KKO 2010:41.

KKO 2010:49.

KKO 2011:4.

KKO 2011:46.

KKO 2011:80.

KKO 2012: 45.

KKO 2012:46.

KKO 2013:2.

KKO 2013:25.

KKO 2013:59.

KKO 2014:46.

KKO 2014:67.

KKO 2015:1.

KKO 2015:6.

Korkein hallinto-oikeus (KHO)

KHO 1980 T 378.

KHO 1980 II 600.

KHO 1989 T 4163.

KHO 1998:73.

KHO 2009:83.

KHO 2011:41.

KHO 2012:123.

KHO 2014:145.

Helsingin hallinto-oikeus (Helsingin HaO)

Helsingin HaO 14/0889/4 (29.8.2014).

Helsingin HaO 14/0890/4 (29.8.2014).

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (EIT)

Adamkiewicz v. Puola 2.3.2010.

Allen v. Yhdistynyt Kuningaskunta 10.9.2002.

Allenet de Ribemont v. Ranska 10.2.1995.

Averill v. Yhdistynyt Kuningaskunta 6.6.2000.

Borotyuk v. Ukraina 16.12.2010.

Cantoni v. Ranska 15.11.1996.

Chambaz v. Sveitsi 5.4.2012.

Elomaa v. Suomi 16.3.2010.

Engel ym. v. Alankomaat 8.6.1976.

Funke v. Ranska 25.2.1993.

Cantoni v. Ranska 15.11.1996.

Glantz v. Suomi 20.5.2014.

Häkkä v. Suomi 20.5.2014.

J.B. v. Sveitsi 3.5.2001.

John Murray v. Yhdistynyt Kuningaskunta 8.2.1996.

Jussila v. Suomi 23.11.2006.

Kiiveri v. Suomi 10.2.2015.

King v. Yhdistynyt Kuningaskunta 8.4.2003.

Kokkinakis v. Kreikka 24.6.1993.

Lazarenko v. Ukraina 28.10.2010.

Marttinen v. Suomi 21.7.2009.

Minelli v. Sveitsi, 25.3.1983.

Nykänen v. Suomi 20.5.2014.

Pirttimäki v. Suomi 20.5.2014.

Rinas v. Suomi 27.1.2015.

Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009.

Salduz v. Turkki 27.11.2008.

Saunders v. Yhdistynyt Kuningaskunta 17.12.1996.

Serves v. Ranska 20.10.1997.

Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden 23.2.2002.

Weh v. Itävalta 8.4.2004.

Österlund v. Suomi 10.2.2015.

Euroopan unionin tuomioistuin / Euroopan yhteisöjen tuomioistuin

Bonda 5.6.2012 (C-489/10).

Fransson 26.2.2013 (C-617/10).

Orkem v. komissio 18.10.1989 (374/87).

Norges Høyesterett (Norjan korkein oikeus)

R-2011-01118-A (2011/456).

Supreme Court of the United States (Yhdysvaltain korkein oikeus)

Hale v. Henkel 12.3.1906.

White v. United States 12.6.1944.

Wilson v. United States 15.4.1911.

LYHENTEET

EIS	Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suo- jaamiseksi (Euroopan ihmisoikeussopimus) (SopS 85– 86/1998).
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin.
EPL	ennakkoperintälaki (1118/1996).
ETL	esitutkintalaki (805/2011).
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin.
HaO	hallinto-oikeus.
HE	hallituksen esitys.
HL	hallintolaki (434/2003).
HLL	hallintolainkäyttölaki (586/1996).
HR	Norges Høyesterett (Norjan korkein oikeus).
Ibid	Ibidem ("samassa paikassa"; viitataan välittömästi edellä mainittuun lähteeseen).
KKO	korkein oikeus.
KHO	korkein hallinto-oikeus.
KP-sopimus	Yhdistyneiden kansakuntien kansalaisyhteiskunnien ja poliittis- ia oikeuksia koskeva yleissopimus (SopS 7–8/1976).
LaVM	eduskunnan lakivaliokunnan mietintö.
OK	oikeudenkäymiskaari (4/1734).
PeV	eduskunnan perustuslakivaliokunta.
PeVL	eduskunnan perustuslakivaliokunnan lausunto.
PeVM	eduskunnan perustuslakivaliokunnan mietintö.
PL	perustuslaki (731/1999).
RL	rikoslaki (39/1889).
TLL	tieliikennelaki (267/1981).
VaVM	eduskunnan valtiovarainvaliokunnan mietintö.
VeronkL	laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta (781/2013).
VH	Verohallinto.
VL	verotuslaki (482/1958).
VML	laki verotusmenettelystä (1558/1995).

1 JOHDANTO

1.1 Taustaa

Verotuksella on aikojen saatossa ollut useita tarkoituksia, mutta sen pääasiallinen tehtävä on toimia julkisyhteisöjen rahoituskeinona. Verotuksessa fiskaalisten intressien toteuttaminen on viime vuosina korostunut ja trendi näyttää jatkuvan.¹ Verotuksesta on haluttu toisaalta neutraalimpaa, mutta myös sen toimittamisesta entistä tehokkaampaa.²

Verotuksen tehokkaan toimittamisen ja veronsaajien fiskaalisten intressien turvaamiseksi viranomaiset valvovat verotuksen asianmukaista toteutumista. Lainvastaisen verojen välttelyn estämiseksi on säädetty sanktiojärjestelmä, jonka on tarkoitus toimia ennaltaehkäisevästi eli preventiivisesti ylläpitäen veronmaksu-moraalia³. Suomalainen verotuksessa sovellettava sanktiojärjestelmä jakautuu hallinnolliseen ja rikosoikeudelliseen rangaistusjärjestelmään. Tämän jaon voidaan tosin viime aikoina sanoa hämärtyneen.

Verotuksella puututaan sen luonteesta johtuen keskeisesti yksilön omaisuuden suojaan. Veron perusteesta ja verovelvollisen oikeusturvasta on siksi Suomen perustuslain (731/1999) (PL) mukaan aina säädettyvä lailla (PL 81 §). Modernin oikeusvaltion toiminnassa on tärkeää, että yksilöllä on tarvittavat oikeussuojakei-not julkisen vallan toimien väärinkäyttöä vastaan. Julkisen vallan käytön tulee olla oikeasuhtaista ja tarkoin lakiin perustuvaa (PL 2.3 §) ja verotuksessakin määrättävien sanktioiden oikeudenmukaisuudesta on voitava varmistua.

Yksi keskeisin rikoksesta epäillyn oikeussuojakeinoista on *itsekriminointisuoja*, jonka on perinteisesti nähty soveltuvan vain rikosprosessiin. Itsekriminointisuoja on kuitenkin vähitellen saanut merkitystä myös perinteisen rikosprosessin ulkopuo-lella, kuten hallintomenettelyssä.

Tässä pro gradu -tutkielmassa on tarkoituksena selkeyttää nykyistä hankalahkoa verotuksen kaksijakoista sanktiojärjestelmää ja selvittää, mikä merkitys itsekri-minointisuojoilla on verotusmenettelyssä ja verotukseen liittyvässä

¹ Myrsky 2013, s. 99 ja Niskakangas 2011, s. 24. Verotuksen muista kuin fiskaalisista tavoitteista

² Myrsky 2013, s. 99-100.

³ Ks. esim. Äimä 2011, s. 237-238.

sanktiojärjestelmässä. Itsekriminointisuojan suhde veronkorotuksen määräämistä koskevaan menettelyyn on yksi keskeisistä ratkaistavista kysymyksistä. Toinen kantava teema liittyy siihen, milloin rikosprosessi ja verotusmenettely nivoutuvat siinä määrin yhteen, että itsekriminointisuoja tulee soveltaa myös verotusmenettelyssä.

Aihe on mielenkiintoinen, mutta haastava sijoituessaan vero-, rikos-, hallinto- ja prosessioikeuden yhtymäkohtaan. Lisäksi se koskettaa käytännössä koko yhteiskuntaa verotuksen laajapohjaisuuden vuoksi. Teema on myös erityisen ajankohtainen, sillä hallinnollisiin sanktioihin liittyvistä ongelmista huolimatta, niiden käyttöalaa on esitetty laajennettavaksi tulevaisuudessa⁴.

1.2 Kysymyksenasettelu, rajaus ja tutkimusmenetelmät

Tämän tutkielman keskeisenä tavoitteena on selvittää *itsekriminointisuojan asema oikeussuojakeinona verotusmenettelyssä nykyisen oikeustilan valossa (de lege lata)*. Tutkimus on pääasiassa *oikeusdogmaattinen eli lainopillinen*⁵. Keskiössä on lain soveltamiskäytäntöjen tarkastelu, jota toteutetaan oikeustieteellisellä tulkinta-analyysillä (*analyyttinen oikeustiede*⁶), ja jonka perusteella esitetään oikeudellista argumentaatiota ja tulkintasuosituksia vallitsevasta oikeustilasta⁷. Kirjoittaja on myös toiminut itse Verohallinnossa verovalvontatehtävissä. Tämän vuoksi vero-oikeuden soveltamisesta ja toisaalta sanktiojärjestelmästä saatu käytännön kokemus näkyvät tutkielmassa paikoin *pragmaattisena* otteena ja käytännön esimerkkeinä⁸. Esitetyt pragmaattiset näkökohdat ilmentävät osaltaan analyysiä

⁴ Sisäisen turvallisuuden ja oikeudenhoidon työryhmä 2015, erit. s. 11 ja 80.

⁵ Pääosassa on käytännöllinen lainoppi eli oikeusjärjestyksen sisällön selvittäminen. Lainopin tehtävä on tuottaa perusteltuja kannanottoja oikeusjärjestyksen sisällöstä (Aarnio 1997, s. 44–). Osaltaan kyse on rikoslainopista, jonka tehtävä on systematisoida rikosoikeuden sisältöä tarkempaan ja käytännössä soveltamiskelpoisempaan muotoon (ks. tarkemmin Lappi-Seppälä 1997, s. 196–). Aiheesta johtuen tässä tutkielmassa joudutaan soveltamaan eri vivahteisia tulkintaoppeja. Vastakkain joutuvat myöhemmin esitettävällä tavalla esimerkiksi vero-oikeuden melko joustavat tulkinnat ja rikosoikeuden laillisuusperiaate (vero-oikeuden tulkintaopeista ks. Wikström 1997, s. 334–).

⁶ Ks. tarkemmin Siltala 2004, s. 279.

⁷ Oikeudellinen argumentaatio on oikeuslähteitä hyväksi käytävä prosessi, jolla tähdätään vastaapuolen ja yleisön vakuuttamiseen ratkaisun tai tulkinnan oikeellisuudesta (Aarnio 1997, s. 51).

⁸ Esimerkit ovat kuitenkin kuvitteellisia ja ne on esitetty salassapitosäännökset huomioiden.

*oikeuden itserajoituksesta*⁹ ja oikeuden *syvärakenteessa* vaikuttavien ihmisoikeusperiaatteiden vaikutuksesta oikeuden *pintatasoon* ja lain käytännössä soveltamiseen¹⁰.

Näkökulma on tässä tutkielmassa ennen kaikkea kriittinen nykyistä oikeustilaa kohtaan, ja oikeustilaa tarkastellaan perus- ja ihmisoikeusmyönteisestä lähtökohdasta.¹¹ Kriittisestä näkökulmasta huolimatta tutkielmasta on pyritty tekemään rakentava ja siinä on haluttu säilyttää ongelmanratkaisullinen ote. Verovelvollisten tasapuolisen kohtelun ja veronsaajien fisikaalisten intressien turvaamiseksi on syytä kiinnittää huomiota myös tehokkaan verotusmenettelyn turvaamiseen. Näin ollen perus- ja ihmisoikeusmyönteinen näkökulma ei ole ainut mahdollinen aiheen tarkastelutapa, eikä tässäkään tutkielmassa tyydytä pelkästään vain yhteen näkökulmaan. Toisaalta on haluttu huomioida tehokasta verotusmenettelyä ja rikostorjuntaa korostavan näkökulman argumentit. Esimerkiksi Hirvosen ja Määtän mukaan harmaan talouden torjunnan osalta on muun muassa haastattelututkimuksissa ongelmana mainittu, että viranomaistoiminnassa on ollut vaikeuksia pysyä korkeimman oikeuden (KKO) itsekriminointisuoja koskevien tulkintojen perässä. Itsekriminointisuojan soveltamiseen liittyvä epäselvä oikeustila aiheuttaa tulkintaongelmia ja viranomaistoiminnassakaan ole mahdollisuutta ennakoita, kuinka laajalle suoja ulottuu.¹²

Tutkielmassa on ongelmien ratkaisemiseksi tarkoituksena pohtia myös oikeustilaa tulevan lain kannalta (*de lege ferenda*). Työn loppupuolella esitetään kirjoittajan omia kannanottoja siitä, kuinka oikeustilaa olisi syytä muuttaa mahdollisten epäkohtien korjaamiseksi sekä selkeämmän ja toimivamman oikeustilan saavuttamiseksi. Kehitysehdotusten osalta tutkielmassa on myös selvästi *oikeus-*

⁹ Perus- ja ihmisoikeudet asettavat pidäkkeitä lainsäätäjän ja lain soveltajan toiminnalle ja toteuttavat näin oikeuden itserajoitusta. Ks. Tuori 2000, s. 246 ja kriminalisointien osalta erit. Melander 2008.

¹⁰ Ks. tarkemmin Tuori 2000, s. 234– ja 246–.

¹¹ Näkökulma toteuttaa perus- ja ihmisoikeussidonnaista laintulkintaoppia. Se asettaa vähintäänkin hiljaisesti perus- ja etenkin ihmisoikeuksien suojan vähimmäisstandardin vakioiduksi oikeudelliseksi validiteetti- ja tulkintakriteeriksi, jota vasten vallitsevien normien oikeutusta ja merkityssisältöä arvioidaan (ks. tarkemmin Siltala 2004, s. 592–).

¹² Tämä vaikuttaa myös siihen, minkä verran eri valvovat viranomaiset voivat ylipäätään vaihtaa tietoja poliisin kanssa. Yleisesti ottaen viranomaistoiminnassa on tullut vahvasti esille mielipide siitä, että *itsekriminointisuoja on hankaloittanut* merkittävästi harmaan talouden ja talousrikillisuuden torjuntaa. Ks. Hirvonen – Määttä, 2015 s. 185.

*vertailevia piirteitä*¹³. Vertailua sekä nykyisen oikeustilan tulkintaan että etenkin de lege ferendaan liittyvien kannanottojen tueksi on haettu pääosin Ruotsista, mutta myös muutamien muiden maiden oikeustilaa esitellään lyhyesti. Tutkielman tavoitteena on vallitsevan oikeustilan lisäksi selvittää, *kuinka sovitetään yhteen verovelvollisen oikeusturva sekä oikeudenmukainen ja tehokas verotusmenettely, jolla turvataan samalla myös veronsaajien fiskaaliset intressit*.

Tutkielman aihepiiriä on rajattu niin, että huomio on keskittynyt *tuloverotusmenettelyyn*. Oikeustapausten kautta käsittelyyn tulevat kuitenkin myös muut verolajit ja sinällään oikeustila itsekriminointisuojaan soveltamisessa ei liene kovin erilainen eri verolajien osalta.

Itsekriminointisuojaa käsitellään ennen kaikkea luonnollisten henkilöiden oikeus-
suojaan kannalta. Tutkielmassa pohditaan myös lyhyesti oikeushenkilöiden
itsekriminointisuoja, joka aiheena on vähän tutkittu. Rajauksessa on tehty myös
tietoinen valinta jättää varsinainen hallinto-oikeudellinen tuomioistuinprosessi kä-
sittelemättä erillisenä kokonaisuutena. Tästä huolimatta esitetyt tulkinnat
soveltuvat myös pääosin siihen. Tarkastelun kohteena on siis ennen kaikkea vero-
tusmenettely hallintomenettelynä ja siihen liittyvä verotuksen oikaiseminen.
Sinällään käsiteltävät asiat lienevät sovellettavissa pääasiassa sellaisenaan myös
hallintolainkäyttölain (586/1996) (HLL) mukaiseen hallintoprosessiin.

1.3 Lähdeaineisto ja terminologia

Lähdeaineistona on paljon kansallista ja myös ulkomaista oikeuskäytäntöä. Suurin merkitys on korkeimman oikeuden, korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ja yhä laajenevassa määrin Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (EIT) ratkaisukäytännöllä.¹⁴ Lähteenä on käytetty myös kotimaisia viranomaisohjeita sekä kotimaista ja ulkomaista oikeuskirjallisuutta. Merkittävä rooli on myös oikeudenkäymiskaaren (4/1734) (OK) 17 luvun muutosta koskevalla lainvalmisteluaineistolla ja siitä annetuilla asujantuntijalausunnoilla. Oikeudenkäymiskaaren 17 lukuun tehdyt

¹³ Oikeusvertailun perimmäisenä tarkoituksena on hankkia informaatiota eri oikeusjärjestelmien eroista ja yhtäläisyyksistä. Tuloksia käytetään oikeudellisessa teorianmuodostuksessa, oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa tai oikeuspolitiikassa ja lainvalmistelussa (ks. Husa 2013, s. 33 ja 43).

¹⁴ KKO:n, KHO:n ja EIT:n tutkielman aihepiiriin liittyvää oikeuskäytäntöä on seurattu 24.4.2015 asti.

muutokset koskien itsekriminointisuojaaja eivät ole vielä voimassa, mutta niitä käsitellään laajasti. Sekaannuksen välttämiseksi todettakoon, että tässä esityksessä oikeudenkäymiskaaren säännösten osalta on viitattu uudistetun oikeudenkäymiskaaren 17 luvun säännöksiin, jollei asiayhteydessä ole toisin mainittu tai viittaaminen voimassaolevaan oikeudenkäymiskaareen käy asiayhteydestä muuten ilmi.

Termistö on pyritty pitämään mahdollisimman johdonmukaisena ja tavanomaista juridista terminologiaa mukailevana. Hallintomenettelyistä, kuten verotusmenettelyistä, ja verotukseen liittyvästä oikaisumenettelyistä sekä myös verotuksen hallintolainkäyttölain mukaisesta muutoksenhausta puhuttaessa terminologia on kuitenkin sikäli laavaa, että hallintoasia, hallintomenettely ja hallintoprosessi ovat synonyymejä kattaen hallintolain (434/2003) (HL) ja hallintolainkäyttölain soveltamistilanteet. Samoin verotusasialla, verotusmenettelyllä ja verotusprosessilla viitataan kaikilla samaan menettelyyn, joka kattaa varsinaisen verotuksen toimitamisen (hallintomenettelyn) ja siihen liittyvän oikaisun ja muutoksenhaun.¹⁵ Nimenomaisesti vain muutoksenhakuun tai oikaisumenettelyyn viitatessa tästä on mainittu erikseen. Rikosprosessia, rikosasiaa ja rikosoikeudenkäyntiä on käytetty siltä osin synonyymeinä, että ne viittaavat ylipäänsä prosessiin, jossa epäiltyä rikosta selvitetään ja hankitaan todisteita rikoksesta. Näin ollen kyseiset termit kattavat rikosprosessin alusta loppuun esitutkinnasta tuomioistuinprosessiin asti.

Tässä kirjoituksessa sanoja *rangaistus* ja *sanktio* käytetään synonyymeinä niin, ettei niiden osalta ole tehty jakoa hallinto- tai rikosoikeudelliseen seuraamukseen¹⁶. *Hallinnollisella sanktiolla* puolestaan tarkoitetaan muodollisesti kansallisen lainsäädännön mukaan hallintopäätöksellä määrättyä rangaistusta. Oikeudelliselta luonteeltaan se voi kuitenkin olla *rikosoikeudelliseen sanktioon rinnastuva*, ja tämä problematiikka onkin osaltaan tämän tutkielman ytimessä. Muilta osin terminologia on määritelty tarvittaessa asiayhteyksittäin.

¹⁵ Näin ollen esimerkiksi hallintoprosessi kattaa sekä hallintomenettelyn että sen muutoksenhaun.

¹⁶ Sanktiot on etenkin (oikeus)sosiologiassa jaettu negatiivisiin ja positiivisiin. Sanktio voi siis myös olla kannustin tiettyyn käyttäytymiseen. Tässä sanktio on kuitenkin rangaistuksena tapaan negatiivinen seuraus. Terminologiasta ks. Ervasti 2012, s. 45–46 ja Sulkunen 1998, s. 80.

2 ITSEKRIMINOINTISUOJA PERUS- JA IHMISOIKEUTENA

2.1 Itsekriminointisuojan historia ja keskeinen sisältö

Itsekriminointisuojaa kutsutaan myös *myötävaikuttamattomuusperiaatteeksi* tai *nemo tenetur se ipsum accusare* -periaatteeksi. Sitä on pidetty liberalismista ja oikeusvaltioajattelusta kumpuavana oikeusperiaatteena¹⁷. Periaatteen yksinkertaistettu lähtökohta on, ettei syytetyn kieltäytyminen vastaamasta kysymykseen tai muunlainen passiivisuus ole todistusharkinnassa suoraan hänen vahingokseen huomioon otettava seikka¹⁸.

Itsekriminointisuojan juuret ovat jo keskiajan kanonisessa oikeudessa ja 1600-luvun Englannissa¹⁹. Tällöin katsottiin, että kristityllä on oltava mahdollisuus ripittäytyä synneistään ilman vaaraa joutumisesta syytetyksi maallisen oikeuden eteen²⁰. Nykyisin periaatteen taustalla nähdään ennen kaikkea tarve varmistaa oikeudenmukainen oikeudenkäynti, jossa on myös mahdollisuus asianmukaiseen puolustukseen. Lisäksi halutaan varmistaa, että rikosoikeutta ei käytettäisi väärin syytetyn nujertamiseen esimerkiksi tekaistuilla syytteillä. Toisaalta taustalla on historiallisesti vaikuttanut vahvasti *kidutuksen kielto* ihmisoikeutena ja etenkin anglosaksisessa traditiossa tähän liittyvä periaate varmistaa todistelun luotettavuus. Itsekriminointisuoja loukaten hankittua todistetta ei voisi siis ylipäänsä hyödyntää ja kidutuskin olisi tehotonta.²¹

Jotta oikeudenkäynti olisi oikeudenmukainen, on syytetyllä katsottu olevan oikeus vaitioloon ja oikeus olla osallistumatta oman syyllisyytensä aktiiviseen selvittämiseen. Itsekriminointisuojaan kuuluvaksi voitaneen mieltää myös tietyiltä osin vapautukset editiovelvollisuudesta sekä vapautus totuudessapysymisvelvollisuudesta. Itsekriminointisuoja näin ollen rajoittaa todisteiden hankkimisen ja esittämisen keinoja monin tavoin.²² Periaate ei kuitenkaan ole ehdoton. Kyseessä ei ole kategorinen kielto, vaan tarkoituksena on turvata *oikeudenmukainen oikeudenkäynti*. Syytetylläkään ei ole täydellistä oikeutta passiivisuuteen ainakaan niin, etteikö siitä voisi tulla hänelle haitallisia seuraamuksia. Itsekriminointisuojan ja la-

¹⁷ Ervo 2005 s. 237.

¹⁸ Ks. esim. OMSO 65/2012, s. 13.

¹⁹ Tapanila 2010, s. 561.

²⁰ Ks. Langbein 1994, s. 1072 ja siinä mainitut lähteet.

²¹ Itsekriminointisuojan historiasta tarkemmin ks. esim. Ervo 2005, s. 237–.

²² Pellonpää ym. 2012, s. 588-589 ja siinä mainitut EIT-ratkaisut.

kiin perustuvan myötävaikutusvelvollisuuden yhteentörmäystilanteissa tarvitaan ratkaisuja erisuuntaisten oikeuksien ja velvollisuuksien yhteensovittamiseen. Tietyt laissa yksilöille säädetyt toimimisvelvollisuudet on katsottu välttämättömiksi yhteiskunnan toimimisen kannalta.²³ Syytetyn vaikeneminen on voitu EIT:n käytännössä ottaa huomioon syyllisyyttä tukevana seikkana silloin, kun tilanne vaatii syytetyn selitystä²⁴. Syylliseksi julistava tuomio ei voi kuitenkaan perustua vaitioloon ainoana tai ratkaisevana todisteena.²⁵ Itsekriminointisuojan soveltaminen on siis intressipunnintaa. Vaitiolo ei kuitenkaan voi esimerkiksi kääntää todistustaakkaa syytetylle syyttömyysolettaman vastaisesti.

Syytetty on myös velvollinen esimerkiksi saapumaan oikeudenkäyntiin noudon, sakan tai jopa vankeuden uhalla. Itsekriminointisuojan ytimessä onkin nimenomaan aktiivisesta toimimisvelvollisuudesta vapauttaminen. Rikosta on silti lupa tutkia, vaikka epäilty ei olekaan velvollinen aktiivisesti ottamaan osaa rikoksen selvittämiseen. Itsekriminointisuoja ei myöskään estä pakkokeinojen käyttämistä. Epäillyn on edesautettava passiivisesti asian selvittämistä esimerkiksi alistumalla veri- tai puhalluskokeeseen toisin kuin julkisuudessaakin on viime aikoina spekuloitu.²⁶

Itsekriminointisuojan viimeaikainen korostaminen on myös nostattanut paljon kritiikkiä. Erityisen kriittisiä valtamediassa ovat olleet rikosten selvittämistehokkuutta ja pragmaattisuutta edustavat äänenpainot, jotka ovat perustelleet kantojaan myös moraalisisilla näkökulmilla. Sen sijaan esimerkiksi kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa vallinneen varsin laaja yhteisymmärrys itsekriminointisuojan asemasta hyvin keskeisenä syytetyn perus- ja ihmisoikeutena. On toki huomattava, että myös EIT on ratkaisuissaan todennut, ettei itsekriminointisuoja ole ehdoton ja väistämätön absoluuttinen oikeus.²⁷ Tapauskohtaista harkintaa eri oikeushyvien suojaamiseksi on tehtävä viime kädessä oikeudellisten periaatteiden punninnalla.

²³ Ervo 2008, s. 379.

²⁴ Tapauksessa EIT Averill v. Yhdistynyt Kuningaskunta 6.6.2000 tilanne vaati syytetyn selitystä, kun hänestä oli löydetty kuituja, jotka vastasivat murhassa käytetystä pakoautosta löydettyjä vaatteiden kuituja.

²⁵ OMSO 65/2012, s. 13.

²⁶ Ervo 2008, s. 362.

²⁷ Esim. EIT:n ratkaisu John Murray v. Yhdistynyt Kuningaskunta 8.2.1996, tuomion perustelujen kohta 47.

2.2 Itsekriminointisuoja ja totuudessapysymisvelvoite

Lähtökohtaisesti kaikkia muita paitsi asianosaisia voidaan kuulla oikeudenkäynnissä todistajana (voimassa oleva OK 17:18) ja sama koskee esitutkintalain (805/2011) (ETL) mukaisesti myös esitutkintaa (ETL 7:7 §). Todistajalla on lisäksi totuudessapysymisvelvollisuus eli hän on velvollinen kertomaan rangaistuksen uhalla kaiken mitä asiassa tietää (*positiivinen totuusvelvollisuus*).²⁸ Perättömästä lausumasta tuomioistuimessa ja viranomaismenettelyssä on säädetty rangaistus rikoslain (39/1889) (RL) 15 luvussa.

Asianomistajalla on puolestaan *negatiivinen totuusvelvollisuus*. Hänellä ei ole sen mukaan suoraan velvoitetta tarjota esitutkinnassa tietoja. Hän voi jättäytyä passiiviseksi ja olla vastaamatta kysymyksiin. Mikäli hän kuitenkin kertoo tietoja rikoksesta ja vastaa kysymyksiin, vastausten on oltava totuudenmukaisia (ETL 7:6). Toisin kuin oikeudenkäynnissä, asianomistajan esitutkinnassa antama perättön lausuma on myös kriminalisoitu (RL 15:2 2 k).²⁹

Rikoksesta epäillyllä tai syytetyllä puolestaan on itsekriminointisuojaan nojaten oikeus olla edesauttamatta hänen oman syyllisyytensä selvittämistä. Tästä luonnollisesti johtuu myös oikeus vaikenemiseen esitutkinnasta lähtien. Koska epäillyllä on oikeus olla osallistumatta asiansa selvittämiseen ja toisaalta oikeus pysyä vaiti, ei häneltä voida edellyttää myöskään totuudessa pysymistä. Muutoin tilanne olisi jokseenkin ristiriitainen: epäilty voisi pysyä passiivisena, mutta hän ei saisi vääristellä totuutta. Rajanveto voisi olla tällöin vaikeaa, sillä esimerkiksi asioiden paljastaminen osittain (vaitiolo-oikeuteen vedoten) saattaisi johtaa vääristyneeseen kuvaan. Lienee siis yksinkertaisempaa, että epäillyltä ei edellytetä totuudessa pysymistä. Toisaalta etenkin vakavimmissa rikoksissa näyttöä syyllisyydestä on joka tapauksessa syytä hankkia muualta kuin epäillyn lausunnoista, joten lähtökohtaisesti todistelua ei ylipäänsä voisi laskea epäillyn kertomusten varaan, vaikka tällä olisikin negatiivinen totuusvelvollisuus.³⁰ Totuus-

²⁸ Lappalainen ym. 2012, Prosessioikeus> VIII ESITUTKINTA JA PAKKOKKEINOT> 1. Esitutkinta> Oikeudet ja velvollisuudet esitutkinnassa> Todistajan kuulustelu> Positiivinen totuusvelvollisuus (viitattu 23.4.2015).

²⁹ Lappalainen ym. 2012, Prosessioikeus> VIII ESITUTKINTA JA PAKKOKKEINOT> 1. Esitutkinta> Oikeudet ja velvollisuudet esitutkinnassa> Asianomistajan kuulustelu> Asianomistajan totuusvelvollisuus (viitattu 23.4.2015).

³⁰ Epäillyn tunnustuksen merkityksestä näytön arvioinnista ja sen hyödyntämisestä ks. esim. Ta-panila 2012.

velvollisuus loisi myös vahvan ristiriidan itsekriminointisuojan kanssa: syytetyllä hän ei olisi alun perinkään velvollisuutta osallistua oman syyllisyytensä selvittämiseen.

2.3 Itsekriminointisuojan normitausta

Itsekriminointisuojaalla periaatteena on nyky-yhteiskunnassa vakiintunut asema ja kansallisen lainsäädännön lisäksi se on kirjattu moniin kansainvälisiin sopimuksiin. Suomen sisäisessä lainsäädännössä itsekriminointisuojusta säädetään jo perustuslain tasolla. Perustuslain 21 § 1 momentissa turvatus oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeisiin kuuluu syytetytyn oikeus olla todistamatta itse itseään vastaan.³¹

Vastaavasti voimassa olevan oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 24 §:n 1 momentissa on todettu, että todistaja saa kieltäytyä kertomasta seikkaa tai vastaamasta kysymykseen, jos hän ei voisi sitä tehdä saattamatta syytteen vaaraan itseään tai toista, joka on häneen sellaisessa suhteessa, kuin oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 20 §:ssä on sanottu.

Koska itsekriminointisuoja on todistelulainsäädännössä saanut vahvan aseman, on luonnollista, että rikoksesta epäillyllä on esitutkinnassa samanlaiset oikeudet. Esitutkintalain 4 luvun 3 §:n mukaan rikoksesta epäillyllä on oikeus olla myötävaikuttamatta sen rikoksen selvittämiseen, josta häntä epäillään.

Itsekriminointisuojan asema Suomessa lienee kiistatta vahvistunut etenkin Suomen liittyttyä Euroopan ihmisoikeussopimukseen (SopS 85–86/1998) (EIS). Sopimukseen liittymisestä lähtien myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen itsekriminointisuoja koskeva käytäntö on ollut Suomea sitovaa. EIS:n tulkinnassa itsekriminointisuoja mielletään yleisesti oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin osatekijäksi, jolla on myös kytkös *syyttömyysolettamaan*. Terminologisesti nämä ovat kuitenkin kaksi eri asiaa.³² Oikeus olla myötävaikuttamatta omaan syyllisyytensä selvittämiseen on yksi prosessuaalisista ihmisoikeuksista, jotka taataan EIS:n 6

³¹ HE 309/1993 vp, s. 74.

³² EIT ei itse asiassa ole ratkaisukäytännössään katsonut itsekriminointisuojan kuuluvan syyttömyysolettamaan, vaan osaksi EIS:n 6 artiklan oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä (Berger 2006, s. 345).

artiklassa.³³ Artiklassa itsekriminointisuoja ei tosin nimenomaisesti mainita. EIT on kuitenkin katsonut sen olevan olennainen osa 6 EIS artiklan takaamaa oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.³⁴ Itsekriminointisuoja on lisäksi pidetty syyttömyysolettamaa ajallisesti pitkäkestoisempänä. Vaikka syyttömyysolettama alkaisi syyttäjän todistelun myötä murtua ja rikoksesta tuomitsemisen näyttökynnys ylittyä, itsekriminointisuoja ei lähtökohtaisesti murre prosessin edetessä. Syyttäjän viimeistäkään puuttuvaa todistelua ei siis lähtökohtaisesti voi esittää itsekriminointisuoja loukkaavasti.³⁵

Itsekriminointisuojan normiperustaan ja soveltamisalaan voi vaikuttaa myös valmisteilla oleva *syyttömyysolettamadiirektiivi*³⁶, jonka lopullisesta sisällöstä ei kuitenkaan kirjoitushetkellä ole vielä tietoa.

Itsekriminointisuojan on katsottu lisäksi sisältyvän Euroopan unionin perusoikeuskirjan (2000/C 364/01) 47 artiklaan, vaikka sitä ei siinä nimenomaisesti mainitakaan. Artiklan 2 kohta perustuu kuitenkin EIS 6 artiklaan.³⁷ On tosin huomattava, että perusoikeuskirjan määräykset koskevat 51 artiklan mukaan jäsenvaltioita nimenomaisesti vain silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta.³⁸ Lisäksi itsekriminointisuoja on kirjattu Yhdistyneiden kansakuntien kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen eli KP-sopimuksen 14 artiklaan.

Ihmisoikeutena itsekriminointisuoja koskee vain henkilöä itseään koskevia raskauttavia seikkoja. Suomessa suoja ulottuu kuitenkin myös todistajan läheisiin. Henkilöpiiri on yhdenmukainen niiden kanssa, jotka saisivat käyttää läheisen oike-

³³ EIT on suuren jaoston ratkaisussa *Salduz v. Turkki* 27.11.2008 todennut, että EIS 6 artiklalla on merkitystä myös esitutkinnassa, vaikka artiklan sanamuoto viittaaakin oikeudenkäynnissä syytettyyn. Jo aiemmin on katsottu, että *syytteellä* tarkoitetaan ”virallista ilmoitusta, jonka toimivaltainen viranomais on antanut henkilölle väitteestä, jonka mukaan hän on syyllistynyt rikokseen” (tapauksessa *Serves v. Ranska* 20.10.1997, tuomion perustelujen kohta 42). Ks. Nuutila 2001, s. 164. Itsekriminointisuoja olisi siis voimassa viimeistään kun rikoksesta epäillylle on ilmoitettu häneen kohdistuvasta epäilystä.

³⁴ Pellonpää ym. 2012, s. 588-589.

³⁵ Ervo 2008, s. 361 ja Korvenmaa 2012, s. 239.

³⁶ Komission ehdotus Euroopan parlamentin ja Neuvoston direktiiviksi eräiden syyttömyysolettamaan liittyvien näkökohtien ja läsnäoloa oikeudenkäynnissä koskevan oikeuden lujittamisesta rikosoikeudellisissa menettelyissä, KOM(2013) 821 lopullinen.

³⁷ Ks. Euroopan unionin perusoikeuskirjan selitykset (EUVL C 303, 14.12.2007, s. 30). Perusoikeuskirjan 52 artiklassa todetaan lisäksi, että siltä osin kuin perusoikeuskirjan oikeudet vastaavat EIS:ssa taattuja oikeuksia, niiden merkitys ja ulottuvuus ovat samat kuin EIS:ssa.

³⁸ OMSO 65/2012, s. 44.

utta kieltäytyä todistamasta. Kytkös on johdonmukainen. Jos kysymys olisi oikeudenkäynnistä, jossa läheinen on asianosaisena, todistajalla on yleinen kieltäytymisoikeus, johon kuuluu luonnollisesti myös oikeus olla kertomatta syytteen vaaran aiheuttavista seikoista.³⁹

Itsekriminointisuojan paikka rikosoikeuden systematiikassa eli vastuuopissa on tällä hetkellä vielä epäselvä. Itsekriminointisuoja voi periaatteessa olla tunnusmerkistönmukaisuuden poistava peruste, oikeuttamisperusteeseen tai anteeksiantoperusteeseen rinnastuva taikka rikoslain 5 luvun 7 §:n mukainen henkilöön liittyvä rangaistusvastuun poistava erityinen peruste.⁴⁰ Tällä systematisoinnilla on merkitystä esimerkiksi pohdittaessa osallisuusoppia ja siihen liittyvää *akksessorisuusvaatimusta*. Rikoksen avunantajan tai yllyttäjän rikosoikeudellinen vastuu päätekijän itsekriminointisuojaritilanteissa vaihtelee riippuen siitä, kuinka itsekriminointisuoja systematisoidaan vastuuopissa.⁴¹ Anteeksiantoperusteen nojalla toimineen päätekijän rikoskumppani tai häntä tekoon yllyttänyt voidaan tuomita rikoksesta edellyttäen, että vastuuedellytykset hänen osaltaan ovat käsillä. Jos tekoon sovelletaan oikeuttamisperustetta, koskee vastuuvapaus lähtökohtaisesti kaikkia rikokseen osallisia ja siitä vastuussa olevia.⁴² Systematisoinnilla on lisäksi merkitystä, kun määritetään soveltamisalaa sellaisille rikoksille, jotka edellyttävät jotakin esirikosta. Itsekriminointisuojan systematisoinnilla on tällöin merkitystä esimerkiksi rahanpesurikosten soveltamisalaa määritettäessä.⁴³

2.4 Itsekriminointisuojan soveltamisalan laajeneminen

Kansallisella tasolla itsekriminointisuoja on perinteisesti aktualisoitunut tilanteissa, joissa henkilöä on kuultu syytettynä tai epäiltynä *nimenomaan rikosprosessissa*.

³⁹ OMSO 65/2012, s. 44.

⁴⁰ Ks. KKO 2010:41 ja Frände 2011, s. 406–407.

⁴¹ Tapani 2011, s. 584.

⁴² HE 44/2002 vp, s. 100.

⁴³ Esim. Frände on aiemmin todennut itsekriminointisuojan poistavan teon tunnusmerkistönmukaisuuden (ks. Frände 2009, s. 379, alaviite 36), kun taas Tapani on puoltanut itsekriminointisuojan systematisointia RL 5:7 mukaiseksi erityiseksi henkilöön liittyväksi rangaistavuuden poissulkeväksi perusteeksi. Tapani on perustellut näkemystään mielestäni hyvillä esimerkeillä eri systematisointien vaikutuksista talousrikosten ja erityisesti rahanpesurikosten soveltamisalaan (ks. Tapani 2011). Itsekriminointisuojan systematisointiin vastuuopissa ei ole mahdollista syventyä tässä yhteydessä laajemmin.

Vuotta 2009 edeltäneessä kotimaisessa oikeuskäytännössä itsekriminointisuoja ei ylipäänsä juuri katsottu ulottuvan rikosprosessin ulkopuolelle. Asianosaisella ei ollut oikeutta kieltäytyä tietojen antamisesta rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä (kuten verotusmenettelyssä), vaikka näitä tietoja saatettiin käyttää myöhemmässä rikosprosessissa syyllisyyttä tukevana näyttönä. Syytetty saattoi näin ollen joutua myötävaikuttamaan oman syyllisyytensä selvittämiseen rikosprosessista erillisessä asiassa, kuten hallintoprosessissa.⁴⁴ Esimerkiksi talousrikosasioissa henkilö on voinut verotus- tai ulosottomenettelyssä joutua itse esittämään todistustaakkasäännösten nojalla selvitystä tilanteestaan. Kun asiaa on käsitelty esitutkinnassa tai se on siirtynyt syyttäjälle, syyttäjä on voinut hyödyntää hallinnollisessa prosessissa syytetyn itse esittämää selvitystä syyllisyyttä tukevana näyttönä. Näin siitä huolimatta, että kyseisen tiedon antamiseen ei olisi itse rikosprosessissa ollut itsekriminointisuojaan perusteella velvollisuutta.

Nykyisin oikeus pysyä passiivisena mielletään laajemmaksi, ja Suomessakin on kansallisesti jouduttu muuttamaan itsekriminointisuojaan liittyvää tulkintaa EIT:n tuoreimpien ratkaisujen myötä. Tapauksessa *Marttinen v. Suomi* 21.7.2009 EIT totesi EIS 6 artiklaa loukatun, kun itsekriminointisuoja ei ollut kansallisella tasolla katsottu soveltuvan ulosottomenettelyyn.⁴⁵ Kyseinen Suomelle langettava ratkaisu johti vähitellen itsekriminointisuoja koskevien tulkintojen muutokseen ja tämän jälkeen Suomen korkeimmat oikeusasteet ovat antaneet asiassa uusia selkeyttäviä ja myös perusoikeusmyönteisiä ratkaisuja.⁴⁶ Vallitseva oikeuskäytäntö on silti yhä kritiikille altis, kuten jäljempänä erityisesti luvussa 6 esitetään.

Itsekriminointisuojaan soveltamisalan laajenemisesta huolimatta sen soveltumisesta rikosprosessin ulkopuolelle ei ole tällä hetkellä voimassa olevia varsinaisia menettelysäännöksiä⁴⁷. On kuitenkin huomattu, että itsekriminointisuoja voi soveltua myös rikosprosessin ulkopuolisiin menettelyihin. Tämä perustuu siihen, ettei olisi mahdollista kiertää rikosasian itsekriminointisuoja hankkimalla syytetyltä lausumia ja todisteita rikosprosessin ulkopuolisen menettelyn kautta. Kuten jäljempänä

⁴⁴ Pentikäinen 2012, s. 224.

⁴⁵ Vain muutamaa kuukautta myöhemmin KKO purki ennakkopäätöksessään KKO 2008:90 vastaavanlaisen itsekriminointisuoja koskeneen tuomionsa ilmeisen väärän lain soveltamisen nojalla.

⁴⁶ Ks. esim. Pentikäinen 2012, s. 224.

⁴⁷ Poikkeuksena on itsekriminointisuojaan vuoksi jätelain (646/2011) 129 §:n 1 momentissa säädetty hyödyntämiskiello.

huomataan, itsekriminointisuojan soveltamisala ei kuitenkaan ole yksinkertaisesti määriteltävissä, eikä se sovi ongelmitta kaikkiin rikosprosessin ulkopuolisiin menettelyihin, joissa sitä ei ole totuttu soveltamaan menettelyjen luonteen vuoksi.

Itsekriminointisuojan soveltamisalan laajennuttua oikeuskäytännössä lainsäätäjä pyrkii selkeyttämään siihen liittyvää oikeustilaa. Hallitus antoi eduskunnalle 24.4.2014 esityksen oikeudenkäymiskaaren 17 luvun muuttamisesta (HE 46/2014). Itsekriminointisuoja kirjataan oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 18 §:ään. Sen rikkomisesta aiheutuvasta todisteen hyödyntämiskiellosta säädetään uuden oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 §:n 2 momentissa. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistuksen vaikututusta itsekriminointisuojaan käsitellään seuraavassa luvussa.

3 ITSEKRIMINOINTISUOJA HALLINTOPROSESSISSA JA OIKEUDENKÄYMISKAAREN 17 LUVUN UUDISTUKSESSA

3.1 Uudistuksen keskeinen sisältö itsekriminointisuojan kannalta

Kuten edellä mainittiin, itsekriminointisuoja ja sitä tehostava hyödyntämiskielto kirjataan uuteen oikeudenkäymiskaaren 17 lukuun. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 §:n mukainen hyödyntämiskielto olisi luonteeltaan yleissäännös, joka koskisi nimenomaan myös itsekriminointisuoja loukaten hankitun todisteen hyödyntämistä. Hyödyntämiskiellon soveltamisala itsekriminointisuojan loukkausten osalta on hallituksen esityksen mukaan laaja: tuomioistuin ei saisi hyödyntää esitukinnassa itsekriminointisuojan vastaisesti hankittua todistetta, mutta myös rikosasian ulkopuolella kuten hallintomenettelyssä saatu todiste voitaisiin asettaa hyödyntämiskieltoon.⁴⁸

Hyödyntämiskieltoa koskevan säännöksen perusteluista saadaan osviittaa myös itsekriminointisuojan sisältöön. Hyödyntämiskiellon tarkoitus on nimittäin toimia niin sanotun palomuurisäännöksen kaltaisena turvana hallinto-, rikos- ja siviiliprosessien välillä estäen yhdessä prosessissa lainvastaisesti hankitun todisteen hyödyntämisen toisessa prosessissa.⁴⁹

Lakivaliokunta muutti kenties poliittisen paineen, perustuslakivaliokunnan (PeV) lausunnon (PeVL 39/2014)⁵⁰ ja asiantuntijalausuntojen jälkeen hallituksen esitystä oikeudenkäymiskaaren 17 luvun sisällöstä. Lakivaliokunnan mietinnössä (LaVM 19/2014) on myös esitetty hallituksen esityksestä poikkeava ja osittain supistava tulkinta itsekriminointisuojan ja hyödyntämiskiellon soveltamisesta. Valiokunta muutti hyödyntämiskieltoa koskevaa säännöstä (OK 17:25), mutta varsinainen itsekriminointisuoja koskeva säännös (OK 17:18) on samansisältöinen kuin hallituksen esityksessä. Uudet säännökset ovat muodoltaan seuraavat.⁵¹

⁴⁸ HE 46/2014 vp, s. 88–90.

⁴⁹ HE 46/2014 vp, s. 88.

⁵⁰ Perustuslakivaliokunta ei sinällään nähnyt ongelmia itsekriminointisuoja tai hyödyntämiskieltoa koskevissa säännösehdotuksissa.

⁵¹ Eduskunta hyväksyi lakimuutoksen lakivaliokunnan muutosesityksen mukaisena. Hallituksen esityksessä on lakimuutoksen voimaantuloajankohdaksi ilmoitettu 1.7.2015 (HE 46/2014 vp, s 2), mutta oikeusministeriöstä saadun tiedon mukaan laki tulee voimaan 1.1.2016 (lainsäädäntöneuvos Jaakko Rautio, oikeusministeriö, 24.4.2015).

OK 17:18

”Jokaisella on oikeus kieltäytyä todistamasta siltä osin kuin todistaminen saattaisi hänet tai häneen 17 §:n 1 momentissa tarkoitettussa suhteessa olevan henkilön syytteen vaaraan tai myötävaikuttaisi hänen tai häneen mainitussa suhteessa olevan henkilön syyllisyyden selvittämiseen.

Sen estämättä, mitä 17 §:ssä ja edellä tässä pykälässä säädetään asianosaiseen 17 §:n 1 momentissa tarkoitettussa suhteessa olevan henkilön vaitiolo-oikeudesta, tuomioistuin voi rikosasiassa päättää, ettei todistajana kuultavalla asianomistajalla, jolla ei ole vaatimuksia, ole vaitiolo-oikeutta, jos on syytä epäillä, ettei hän ole itse päättänyt vaitiolo-oikeuden käyttämisestä.”

OK 17:25

”Tuomioistuin ei saa hyödyntää todistetta, joka on saatu kiduttamalla.

Tuomioistuin ei saa rikosasiassa hyödyntää 18 §:ssä säädetyn vaitiolo-oikeuden vastaisesti hankittua todistetta. Hyödyntämiskiello koskee myös todistetta, joka on hankittu muussa menettelyssä kuin esitutkinnassa tai rikosasian oikeudenkäynnissä henkilöltä pakkokeinon käyttämisen uhalla tai muutoin vastoin hänen tahtoaan, jos hän oli tällöin epäiltynä tai vastaajana rikoksesta taikka esitutkinta tai oikeudenkäynti oli vireillä rikoksesta, josta häntä syytetään, ja jos todisteen hankkiminen rikosasiassa olisi ollut vastoin 18 §:ää. Jos kuitenkin henkilö on muussa menettelyssä kuin rikosasian käsittelyssä tai siihen rinnastuvassa menettelyssä antanut lakisääteisen velvollisuutensa täyttämisen yhteydessä totuudenvastaisen lausuman taikka väärän tai sisällöltään totuuden vastaisen asiakirjan taikka väärän tai väärennetyn esineen, sitä saadaan hyödyntää todisteena velvollisuuden vastaista menettelyä koskevassa rikosasiassa.

Muussa tapauksessa tuomioistuin saa hyödyntää myös lainvastaisesti hankittua todistetta, jollei hyödyntäminen vaaranna oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumista ottaen huomioon asian laatu, todisteen hankkimistapaan liittyvä oikeudenloukkauksen vakavuus, hankkimistavan merkitys todisteen luotettavuudelle, todisteen merkitys asian ratkaisemisen kannalta ja muut olosuhteet.”

Tämän tutkielman kannalta erityisen kiinnostavaa on oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistuksen vaikutus rikosprosessin ulkopuolisiin menettelyihin, erityisesti hallintoasiaan. Oikeudenkäymiskaarta ei sovelleta suoraan hallintotuomioistuinten hallintoprosessiin, mutta sillä on siinä oma merkityksensä analogia- ja tulkintavai-

kutuksen kautta. Toisaalta esimerkiksi hallintolainkäyttölaissa on myös suoria viittaussäännöksiä oikeudenkäymiskaareen.⁵²

Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun muutoksen myötä lakiin tulee yleissäännös (OK 17:25) siitä, milloin muussa menettelyssä kuin (i) *esitutkinnassa* tai (ii) *oikeudenkäynnissä* taikka (iii) *näihin rinnastettavassa menettelyssä*⁵³ saadut tiedot olisi itsekriminointisuojan vuoksi jätettävä hyödyntämättä. Hallituksen esityksessä ja lakivaliokunnan mietinnössä puhutaan siis *hallintomenettelyiden* osalta kahdesta menettelystä: rikosprosessiin rinnastettavasta ja siihen rinnastumattomasta.

Jakoa helpottaakseni kategorisoin tässä esiintyvät eri menettelyt kolmeen ryhmään:

- i. Rikosprosessiin rinnastumaton hallintomenettely (*muu menettely*)
- ii. Rikosprosessiin rinnastuva hallintomenettely (*hallinnollinen rikosprosessi*)
- iii. Rikosprosessi (esitutkinta tai oikeudenkäynti)

”Hallintomenettelyllä”, ”hallintoprosessilla” tai ”hallintoasialla” voidaan viitata ryhmään 1 ja 2, joita käsitellään seuraavaksi tarkemmin.

3.2 Rikosprosessiin rinnastumaton hallintomenettely eli muu menettely

3.2.1 Itsekriminointisuojan soveltuminen muuhun menettelyyn

Hallintoprosessissa sovelletaan monelta osin rikosprosessista poikkeavia menettelysäännöksiä ja esimerkiksi selvittämisvelvollisuus tai todistustaakka voidaan jakaa eri tavalla kuin rikosasiassa. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun muuttamista koskevien lain esitöiden mukaan nimenomaan muussa menettelyssä voitaisiinkin lähtökohtaisesti edelleen velvoittaa tietojen antamiseen. Hyödyntämiskielto (OK 17:25.2) toimii ikään kuin palomuurisäännöksenä, joka estäisi muussa menettelyssä itsekriminointisuojan vastaisesti annettujen tietojen hyödyntämisen

⁵² Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus> V OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOASIOISSA> 2. Hallintoprosessin oikeudelliset perusteet> Hallintolainkäyttölaki ja muut prosessilait> Oikeudenkäymiskaaren soveltaminen hallintotuomioistuimissa (viitattu 13.2.2015).

⁵³ Kyseinen termi on näistä kaikkein tulkinnallisin.

rikosprosessissa. Tehokkaan itsekriminointisuojan kannalta riittäisi, että tietoja ei käytettäisi myöhemmin todisteena rikosasiassa. Tällainen muussa menettelyssä saatu tietohan on kuitenkin lähtökohtaisesti laillisesti hankittua.⁵⁴

Milloin tieto tai todiste sitten olisi hankittu itsekriminointisuojan vastaisesti? Muissa menettelyissä sovellettavaa suoraa vastausta tähän ei oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistuksesta ole saatavilla. Itsekriminointisuoja kylläkin ulottuu tietyin edellytyksin myös rikosprosessin ulkopuolelle. Tällöin on hyvä huomioida taustalla vaikuttava itsekriminointisuojan alkuperäinen tarkoitus oikeudenmukaisen (rikos)oikeudenkäynnin toteuttajana. Oikeuskirjallisuudessa on ennen oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistusta systematisoitu tiettyjä edellytyksiä, joiden olisi täytyttävä, jotta itsekriminointisuoja olisi voimassa rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä⁵⁵:

- i. samanaikaisuusvaatimus (*ajallinen yhteys rikosprosessiin*)
- ii. yhteysvaatimus
- iii. relevanttiusvaatimus
- iv. palomuurin puuttuminen
- v. pakko

Samanaikaisuus edellyttää, että rikosprosessilla ja muulla menettelyllä on riittävän kiinteä ajallinen yhteys. *Yhteysvaatimus* puolestaan edellyttää menettelyissä annettujen tietojen liittymistä toisiinsa. *Relevanttiusvaatimus* tarkoittaa, että annettavalla tiedolla on oltava merkitystä rikosasiassa. Toisaalta aineelliseen lakiin voi sisältyä *palomuurisäännös*, joka estää muussa menettelyssä annetun tiedon hyödyntämisen rikosprosessissa, jolloin itsekriminointisuoja ei tarvittaisi.⁵⁶ Lisäksi *pakkoa* koskeva edellytys tarkoittaisi, että vapaaehtoisesti⁵⁷ annettua tietoa voisi hyödyntää: suojan muodostuminen edellyttäisikin tiedon hankinnan tehostamista sanktiolla.⁵⁸

⁵⁴ HE 46/2014 vp, s. 88 ja LaVM 19/2014 vp, s. 18.

⁵⁵ Tässä esitetystä systematisoinnista ks. Vuorenää 2011a, s. 588-590.

⁵⁶ Esimerkkinä on oikeuskirjallisuudessa käytetty ulosottoaaren (705/2007) 3 luvun 73 §:ää ja 3 luvun 91 §:ää.

⁵⁷ Vapaaehtoisuuden määrittely voi tosin olla vaikeaa. Tähän palataan kappaleessa 6.11.

⁵⁸ Vuorenää 2011a, s. 588-590.

Ongelman muun menettelyn ja rikosprosessin yhteensovittamisessa aiheuttaa mielestäni ennen kaikkea niiden samanaikaisuusvaatimus eli *ajallinen yhteys*. Myös oikeudenkäymiskaaren 17 luvun esitöissä huomio on kiinnittynyt tähän ongelmaan. Hallituksen esityksessä todetaan, että hyödyntämiskiellon syntymisen edellytyksenä olisi, että *rikosasia on vireillä*, kun henkilö antaa hallinnollisessa menettelyssä lausuman tai muun todisteen. Ajallinen yhteys voisi ilmetä ensinnäkin niin, että henkilö on *epäilty* tai *vastaajana* jo silloin, kun hän on hallinnollisessa menettelyssä joutunut antamaan myös samaan asiaan liittyvän rikosprosessin kannalta merkityksellisiä tietoja. Tällaisissa päällekkäisissä prosesseissa ajallinen yhteys on periaatteessa selvä.⁵⁹ Kyseessä voisi näin ollen olla esimerkiksi samaa henkilöä koskeva veropetostutkinta ja samanaikainen verotarkastus, jotka kohdistuvat samoihin verovuosiin.⁶⁰ Säännöksellä estettäisiin osaltaan esitutkintaviranomaista ja syyttäjää kiertämästä itsekriminointisuoja hankkimalla tietoja verotarkastusmenettelyn kautta epäiltyltä itseltään sinänsä laillista hallintopakkoa käyttäen. Samanaikaisten prosessien osalta hyödyntämiskiello koskisi muussa menettelyssä hankittua todistetta, joka olisi hankittu pakkokeinon käyttämisen uhalla tai muutoin *vastoin asianosaisen tahtoa* vastoin oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 18 §:ää (itsekriminointisuoja).⁶¹

Toiseksi ajallinen yhteys on käsillä, jos henkilöä vastaan nostetaan *myöhemmin* syyte rikoksesta, jossa rikosprosessi *oli ylipäänsä vireillä henkilön antaessa tietoja hallintomenettelyssä*. Kun yllä ensiksi mainittu ajallinen yhteys edellyttää, että henkilön asema esitutkinnassa on muodollisesti epäilty, käsillä olevan kohdan suhteen riittää hallituksen esityksen mukaan, että vähintään esitutkinta sittemmin syytteeseen nostamiseen johtaneesta rikoksesta oli vireillä.⁶² Lain esitöiden sanamuoto on hankalahko. Selventävänä esimerkkinä tilanteesta olisi yhtiön toimintaan liittyvä esitutkinta ja verotarkastus. Yhtiön osakas ei välttämättä olisi verotarkastuksessa tietoja antaessaan vielä muodollisesti epäillyn asemassa, mutta myöhemmin häntä vastaan nostettaisiin syyte.

⁵⁹ HE 46/2014 vp, s. 90-92.

⁶⁰ Ks. esim. KKO 2011:46. Tapausta selostetaan tarkemmin jäljempänä.

⁶¹ HE 46/2014 vp, s. 89.

⁶² HE 46/2014 vp, s. 91. Samaa ajallisen yhteyden vaatimusta korosti myös lakivaliokunta, ks. LaVM 19/2014 vp, s. 18-19.

Hallituksen esityksessä todetaan toisaalta, että EIT⁶³ on kuitenkin ulottanut itsekriminointisuojan ajallisesti aikaisempaan ajankohtaan tilanteissa, joissa hallinnollinen ja rangaistuksen määräämiseen tähtäävä menettely ovat kietoutuneet toisiinsa niin, ettei niitä voi järkevästi erotella.⁶⁴ Hallituksen esityksen perusteella ja EIT:n ratkaisukäytäntö huomioiden menettelyiltä vaadittavan ajallisen yhteyden vaatimus jääkin tulkinnalliseksi ja esimerkiksi verotusmenettelyn osalta perustelut ovat hyvin avoimet.

Lakivaliokunta on kuitenkin ottanut asiassa selvemmän – joskin mielestäni kyseenalaisemman – ja osittain tiukemman kannan, todeten mietinnössään, että itsekriminointisuoja ulotetaan koskemaan vain *rinnakkaisia menettelyjä*. Itsekriminointisuoja ja sen myötä hyödyntämiskiello *ei tulisi sovellettavaksi* hallintoasiassa tilanteessa, jossa esitutkinta tai oikeudenkäynti ei ole vireillä. Valiokunta korostaa, että ehdotettu säännös sitoo hyödyntämiskiellon käyttämisen yksinomaan siihen tilanteeseen, jossa esitutkinta tai rikosoikeudenkäynti oli jo vireillä silloin, kun tieto annettiin muussa menettelyssä. Ajallinen yhteys on valiokunnan mukaan kahdessa tilanteessa:

”Ensinnäkin kun henkilön antaessa tietoja muussa menettelyssä hän olisi samasta asiasta esitutkinnassa rikoksesta epäiltynä tai syytettynä ja toiseksi kun esitutkinta on vireillä asiasta, josta henkilöä sittemmin syytetään, vaikka hän muussa menettelyssä tietoja antaessaan ei olisikaan vielä epäiltynä.”⁶⁵

Lakivaliokunnan määrittelemät tilanteet hyödyntämiskiellolle ja sen myötä itsekriminointisuojan soveltamiselle ovat sinällään hallituksen esitystä vastaavat, mutta valiokunta sitoo perusteluissaan soveltamisen tiukasti rinnakkaisiin menettelyihin. Soveltamistilanteita ei jätetä samalla tavoin avonaisiksi kuin hallituksen esityksessä.⁶⁶

Valiokunta korostaa, että rikosoikeudenkäynti voi olla ehdotetussa säännöksessä tarkoitetulla tavalla odotettavissa, kun rikosprosessin ensimmäinen vaihe on aloitettu eli *on tehty päätös esitutkinnan aloittamisesta*. Samalla hieman ristiriitaisesti

⁶³ Tapaus EIT J.B. v. Sveitsi 3.5.2001.

⁶⁴ HE 46/2014, s. 91.

⁶⁵ LaVM 19/2014 vp, s. 18-19.

⁶⁶ Vrt. HE 46/2014 vp, s. 89–90 ja LaVM 19/2014 vp, s. 18.

lakivaliokunta toteaa, että sääntely vastaa nykyistä oikeustilaa.⁶⁷ Mielestäni nykyinen oikeustila ei ole niin selvä kuin lakivaliokunta mietinnössään toteaa. Ajallinen yhteys muodostuu ongelmalliseksi, mikäli sitä tulkitaan niin, että hallinnollinen menettely edellyttäisi jonkinlaista tiukkaa päällekkäisyyttä rikosprosessin kanssa, jotta itsekriminointisuoja ja sen myötä hyödyntämiskieltoa voitaisiin soveltaa. Tähän problematiikkaan palataan jäljempänä kappaleessa 6.4.

3.2.2 Väärien ja totuuden vastaisten tietojen antaminen muussa menettelyssä

Hyödyntämiskieltoa koskevaan säännökseen tulisi selventävä raja eräiden todisteiden jäämisestä hyödyntämiskiellon ulkopuolelle. Jos henkilö on muussa menettelyssä antanut lakisääteisen velvollisuutensa täyttämisen yhteydessä *totuudenvastaisen lausuman* taikka *väärän* tai sisällöltään *totuuden vastaisen asiakirjan* taikka *väärän tai väärennetyn esineen*, sitä *saadaan hyödyntää* todistena velvollisuuden vastaista menettelyä koskevassa rikosasiassa. Hallituksen esityksessä ehdotetun kyseisen säännöksen soveltamisalaan eivät kuuluisi rikosasian esitutkinnassa tai oikeudenkäynnissä saadut todisteet. Lakivaliokunnan mukaan käytännössä tärkein tilanne on verotus, jossa säännönmukaisen veroilmoitusvelvollisuuden täyttämässä annettujen väärien taikka puutteellisten tietojen tulee edelleenkin johtaa rangaistusvastuuseen veropetoksesta.⁶⁸ Soveltamisalan ulkopuolelle jäisivät kuitenkin sellaiset menettelyt, jotka *EIT rinnastaa rikosasiaan*. Toisin sanoen EIS 6 artiklassa rikossyytteen alaan kuuluvat asiat jäävät ulkopuolelle. Näissä on voimassa itsekriminointisuoja, joten asianomaisella henkilöllä ei ole totuudessapysymisvelvollisuutta saati ylipäätään velvollisuutta antaa tietoja.⁶⁹

3.3 Rikosprosessiin rinnastuva hallintomenettely eli hallinnollinen rikosprosessi

Yllä tarkoitetuissa *muissa menettelyissä* ei ollut kyse varsinaisessa rikosasiassa saatujen todisteiden hankkimisesta ja niiden hyödyntämisestä. Samoin muulla

⁶⁷ LaVM 19/2014 vp, s. 18-19.

⁶⁸ LaVM 19/2014 vp, s. 20.

⁶⁹ Ks. HE 46/2014 vp, s. 91–92.

menettelyllä ei myöskään tarkoitettu *rikosprosessiin rinnastettavaa* (esimerkiksi hallinnollisen sanktion määräämistä koskevaa) menettelyä ja siinä annettujen tietojen hyödyntämistä.⁷⁰

Hallinnolliset sanktiot määrätään hallintopäätöksellä hallintoprosessissa. Perinteisesti – aina rikosoikeuskomiteasta lähtien – tällaisiin hallintoprosesseihin ei ole nähty tarpeelliseksi sisällyttää samantasoisia yksilön oikeussuojakeinoja kuin varsinaiseen rikosprosessiin. Nykyisin näkemykseen suhtaudutaan huomattavasti kriittisemmin. Etenkin kansainvälinen oikeuskäytäntö ja EIT:n ratkaisutoiminta ovat muuttaneet suhtautumista hallinnollisten sanktioiden oikeusturvatakeisiin. On pikemmin esitetty, että hallinnollisten sanktioiden määräämistä ei pitäisi ylipäänsä hahmottaa vain ja ainoastaan rikosoikeudellisten oikeussuojakeinojen valossa, vaan prosessissa tulisi näiden lisäksi kiinnittää erityistä huomiota hallinto-oikeudessa vallitseviin keskeisiin perus- ja ihmisoikeuksista juurensa johtaviin periaatteisiin, kuten *hyvän hallinnon* ja *oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin* periaatteisiin.⁷¹ Hallinto-oikeudellisessa doktriinissa sanktion määräämistä koskevaa menettelyä onkin jopa kutsuttu *hallinnolliseksi rikosprosessiksi*. Hallinnollisella rikosprosessilla tarkoitetaan Mäenpään mukaan ”erityisiä prosessuaalisia vaatimuksia, jotka kohdistuvat hallinnollisen sanktion määräämiseen ja tällaista sanktiota koskevan valituksen käsittelyyn”.⁷² Tällaisia erityisvaatimuksia ovat Mäenpään mukaan ”muun muassa rikosoikeudellinen legaliteettiperiaate, kaksoisrangaistuksen kielto (*ne bis in idem*), syyttömyysolettama, inkriminaatiokielto (itsekriminointisuoja) ja oikeusturvan tehokkuuteen (PL 8 § ja 21 §) liittyvät vaatimukset. Myös suullisen käsittelyn tarve on korostunut hallinnollisessa rikosprosessissa.”⁷³

⁷⁰ EIT on kuitenkin katsonut rikossyytteeseen rinnastuvaksi mm. veronkorotuksen määräämisen (Jussila v. Suomi 23.11.2006) ja polttoainemaksun perimisen kolminkertaisena sen johdosta, että henkilö oli käyttänyt autossaan polttoaineena dieseliä kevyemmin verotettua polttoainetta (Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009).

⁷¹ Halila – Lankinen 2014, s. 322.

⁷² Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus> V OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOASIOISSA> 9. Hallintotoiminnan arviointi siviili- ja rikosprosessissa> Rikosprosessin ja hallintoprosessin suhde> Hallinnollinen rikosprosessi (viitattu 7.3.2015).

⁷³ Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus> III HALLINTOMENETTELY JA HYVÄN HALLINNON PERUSTEET> 7. Hallintoasian selvittäminen ja selvittämiskeinot> Selvittämisvelvollisuus ja selvittämisvastuun jakautuminen> Asianosaisen oikeus olla esittämättä selvitystä> Selvitysvelvollisuus valvontamenettelyssä (viitattu 5.12.2014).

Milloin hallintomenettely sitten on rikosprosessiin (esitutkintaan ja rikosoikeudenkäyntiin) rinnastuva? Rajanvetokriteerinä olisi oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistusta käsittelevän hallituksen esityksen mukaan aiheellista pitää sitä, kuuluuko asia EIS 6 artiklassa käytetyn termin *syyte* soveltamisalaan⁷⁴. Syyte-termille on tässä annettava EIS:n mukainen *autonominen tulkinta*. Jos menettely rinnastuu kansallisista tulkinnoista riippumatta itsenäisesti tulkitun EIS:n mukaiseen syytteen, itsekriminointisuoja on noudatettava vastaavasti kuin rikosasian oikeudenkäynnissä ja itsekriminoiva todiste jätettävä hyödyntämättä. Tästä ei kuitenkaan oikeudenkäymiskaassa nimenomaisesti säädettäisi, koska hallituksen esityksen mukaan ”*ne bis in idem -kiellosta* seuraa, ettei tuomioistuimeen pitäisi tulla käsiteltäväksi rikosasiaa, jossa on kysymys samasta kuin rikosasiaan rinnastettavassa menettelyssä jo kertaalleen käsitellystä asiasta”.⁷⁵ Hallituksen esitys on tältä osin kirjoitettu monimutkaisesti. Siinä kuitenkin todetaan samalla epäsuorasti, että *hallinnollisten sanktioiden* (esitutkintaan tai oikeudenkäyntiin rinnastuva menettely) määräämiseen sovelletaan lähtökohtaisesti samoja itsekriminointisuojan periaatteita kuin rikosprosessiinkin.

Lakivaliokunta otti kuitenkin asiaan tiukemman kannan ja korostaa mietinnössään, että oikeudenkäymiskaaren 17 luvun itsekriminointisuoja ja hyödyntämiskieltoa koskevat säännökset eivät tule sovellettavaksi ”esimerkiksi puhtaassa verotusmenettelyssä”, vaan yleissäännökset koskevat vain todistelua yleisissä tuomioistuimissa.⁷⁶

Lakivaliokunta korostaa ”väärinkäsitysten välttämiseksi sitä, että [itsekriminointisuoja ja hyödyntämiskieltoa koskevaa] säännöstä sovelletaan vain rikossyytettä käsittelevässä oikeudenkäynnissä, eikä se koske esimerkiksi veron määräämistä taikka muuta hallinnollista menettelyä. Se, että EIT ratkaisukäytännössään rinnastaa hallinnollisen sanktiomenettelyn jonkin ihmisoikeussopimuksen vähimmäisvaatimuksen osalta rikosasiaan, ei tarkoita, että tällaisissa asioissa noudatettaisiin rikosasioiden oikeudenkäyntimenettelyä taikka joitain sitä koskevia säännöksiä. Hallinnollisessa sanktiomenettelyssä hankitun tiedon hyödyntämiskelpoisuus ratkaistaan sitä koskevan erityislainsäädännön nojalla ja viime kädessä suoraan EIT:n ratkaisuihin ilmenevän ihmisoikeussopimuksen tulkinnan nojalla”.⁷⁷

⁷⁴ HE 46/2014 vp, s. 90. Rajanvetokriteereistä ks. esim. EIT:n ratkaisut Engel ym. v. Alankomaat 8.6.1976 ja Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009.

⁷⁵ HE 46/2014 vp, s. 90.

⁷⁶ LaVM 19/2014 vp, s. 5.

⁷⁷ LaVM 19/2014 vp, s. 18.

Rikosprosessiin rinnastuvia hallintomenettelyjä itsessään saati niissä noudatettavia oikeussuojakeinoja tai niiden laajuutta ei ole mahdollista määritellä tällä hetkellä tyhjentävästi, eikä oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistus tuo asiaan juuri selkeyttä. Lakivaliokunnan mietintö kuitenkin osaltaan supistaa hallinnollisen rikosprosessin käsitettä.

3.4 Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistuksen kriittinen arviointi

Kuten edellä on esitetty, oikeudenkäymiskaareen 17 luvun uudistuksella on oma vaikutuksensa itsekriminointisuojaan ja hyödyntämiskiellon soveltamiseen myös hallintoprosessissa, sillä lain esitöissä on hallintomenettelyihin ulottuvia tulkintoja.⁷⁸ Tämä ei sinällään lainsäädäntötekniisena ratkaisuna ole lainkaan ongelmaton. Oikeudenkäymiskaaren uudistamisen perusteluissa on otettu ohjaavia tulkintoja muun muassa verotusmenettelyn ja sen myötä esimerkiksi verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) (VML) soveltamiseen. Verotusmenettelystä annettuun lakiin ei ole kuitenkaan tehty suoria lain taseisia muutoksia. Tällaista perusteluilla säätämistä jo voimassa olevan lainsäädännön tulkinnasta ja soveltamisesta voidaan pitää ongelmallisena, sillä lakivaliokunta lainsäätäjänä ottaa ensinnäkin historiallisen lainsäätäjän roolin tulkitessaan aiemman lainsäätäjän tahtoa ja toisaalta asettuu myös lain tulkitsijan eli tuomioistuimen rooliin.⁷⁹

Toisaalta lain esitöissä otetaan kantaa ja rajoitetaan hallintomenettelyissä sovellettavaa syytetyn keskeistä oikeutta eli itsekriminointisuojaan. Rajoittaminen tapahtuu vielä prosessilaissa (oikeudenkäymiskaareessa), joka ei tule suoraan sovellettavaksi esimerkiksi verotusmenettelyyn. Nykyisen itsekriminointisuojaan koskevan käytännön selkiyttäminen on kieltämättä tarpeen, mutta perusteluilla säätämistä voidaan mielestäni kritisoida. Perustuslakivaliokunta on aiemmin todennut, että perusoikeuksien rajoitusedellytyksiin kuuluu lailla säätämisen vaatimus ja rajoituksista on säädettävä eduskuntalain tasolla⁸⁰. Lisäksi verovelvol-

⁷⁸ On esitetty myös kritiikkiä siitä, että uudistus on unohtanut hallintolainkäyttölain uudistamisen, eikä vastaava todistelulainsäädännön uudistus ole sovitettavissa hallintolainkäyttöön pelkkänä virkamiesvalmisteluna. Pelkät viittaukset oikeudenkäymiskaareen eivät ole riittäviä, vaan tarvitaan hallintoprosessin kokonaisuudistus (ks. Siitari 2014).

⁷⁹ Perusteluilla säätämisen kritiikistä yleisesti ks. Vuorela – Keinänen 2014, erit. s. 792-789.

⁸⁰ PeVM 25/1994 vp, s. 5.

lisen oikeusturvasta, ei vain niiden rajoituksista, tulisi jo ylipäättänsä säätä lailla (PL 81.1 §).

Perusteluilla rajoittaminen on ongelmallista vähintään laillisuusperiaatteen epätasällisyyskiellon kanssa, sillä yksilön tulisi pystyä jo säännöksen sanamuodon ja tuomioistuimen säännöstä koskevan tulkintakäytännön valossa ottamaan selvää, mitkä teot ja laiminlyönnit voivat perustaa hänelle rikosoikeudellisen vastuun.⁸¹ Perusoikeuksien rajoittamista lain tasolla on pidetty tärkeänä myös siksi, että säädöskokoelmassa julkaistu laki antaa maallikoille ainakin periaatteellisen mahdollisuuden ottaa rajoitukset huomioon toiminnassaan⁸². Ennakointi perusoikeuden sisällön tulkinnasta on huomattavasti vaikeampaa, mikäli siitä säädetään aineellisesta lainsäädännöstä erillisen prosessisäännöksen valiokuntamietinnössä. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistusta on lisäksi arvosteltu itsekriminointisuojaan ja hyödyntämiskiellon osalta sekavaksi ja vaikeaselkoiseksi. On myös esitetty, että itsekriminointisuojaan tai hyödyntämiskiellosta on ylipäättänsä haasteellista säätää kattavasti laissa vain yhden säännöksen tasolla⁸³.

Lisäksi lakivaliokunnan mietinnössä todetaan mielestäni ristiriitaisesti, ettei rikosasioiden oikeudenkäyntimenettelyjä voida soveltaa hallinnollisissa sanktiomenettelyissä, kun samalla todetaan asiassa kuitenkin noudatettavan EIS:n vähimmäisvaatimuksia ja EIT:n tulkintakäytäntöä⁸⁴. Vaarana on ajautua tilanteeseen, jossa kansallisessa järjestelmässä annetaan syyte-termille EIS:n autonomisesta merkityksestä poikkeava merkitys. On myös ongelmallista jos lainsäätäjät ankkuroi ihmisoikeuksien toteutumisen Suomessa vain EIS:een, jonka tarkoituksena on turvata sopimusvaltioiden noudattama *vähimmäistaso*. Tilannetta voisi myös tarkastella enemmän kansallisesta näkökulmasta ja Suomen perustuslain turvaaman suojan kannalta.

⁸¹ Melander 2008, s. 247. Ks. EIT Kokkinakis v. Kreikka 24.6.1993 ja Cantoni v. Ranska 15.11.1996.

⁸² Viljanen 2001, s. 69.

⁸³ Kritiikistä mm. Koponen 2014. Vrt. Pölönen 2014, s. 7, joka pitää yleisluontoista säännöstä toimivampana ja jättäisi nimenomaan hyödyntämiskieltojen tarkemman muotoutumisen oikeuskäytännön varaan.

⁸⁴ LaVM 19/2014 vp, s. 18–19.

4 VEROTUSMENETTELY

4.1 Yleistä verotusmenettelystä

Edellä on käsitelty lyhyesti itsekriminointisuojaan soveltumista rikosprosessin ulkopuolisiin hallintomenettelyihin sekä tähän liittyvää oikeudenkäymiskaaren 17 luvun muutosta. Ennen varsinaiseen itsekriminointisuojaan ja verotuksen suhteen analysoimista lienee paikallaan lyhyesti esitellä verotusmenettelyn kulku ja sen keskeisiä erityispiirteitä.

Valtionvarainministeriön alainen Verohallinto on perustettu verotuksen toimittamista varten ja sen toimialueena on koko maa. Verohallinto on suurin valtiovarainministeriön hallinnonalalla toimiva viranomaisena. Sen tehtävänä on tuloverotuksen lisäksi myös muun muassa arvonlisäverotuksen, varainsiirtoverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen sekä kiinteistöverotuksen toimittaminen.⁸⁵ Verohallinnon tekemään verotusratkaisuun kuuluu verotuspäätöksen tekeminen perusteluineen sekä ohjeet oikaisun hakemiseen ja sitä koskevaan muutoksenhakuun.⁸⁶ Tätä voidaan kutsua *säännönmukaiseksi verotukseksi*, jossa asia ratkaistaan hallintopäätöksellä kyseisen verovuoden osalta.⁸⁷ Säännönmukainen verotus valmistuu eli verovelvollisen verotus päättyy VML 49 §:n mukaan Verohallinnon määräämänä aikana, kuitenkin viimeistään verovuotta seuraavan kalenterivuoden lokakuun loppuun mennessä. Vuoden 2014 verotuksen toimittaminen päättyy siis viimeistään lokakuussa 2015. Verotus kuitenkin voi päättyä eri verovelvollisilla eri aikaan. Säännönmukaisen verotuksen toimittamista seuraa täytäntöönpanomenettely. VML 5 luvussa säädetään puolestaan erikseen säännönmukaiseen verotukseen tehtävästä oikaisusta verovelvollisen hyväksi ja tämän vahingoksi.

4.2 Esitäytetty veroilmoitus ja oma-aloitteinen ilmoitusvelvollisuus

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta koskeva perussäännös on VML 7 §:n 1 momentti. Sen mukaan verovelvollisen on verotusta varten ilmoitettava veroviranomaiselle veronalaiset tulonsa, niistä tehtävät vähennykset, tiedot varoistaan ja

⁸⁵ Myrsky – Rabinä 2011, s. 12.

⁸⁶ Puroinen 2010, s. 129.

⁸⁷ Verokaudesta ja verovuoden käsitteestä ks. tarkemmin Myrsky – Rabinä 2011, s. 55-58.

veloistaan sekä muut verotukseen vaikuttavat tiedot. Säännös koskee kaikkia verovelvollisryhmiä. Tulot on kokonaisuudessaan ilmoitettava Verohallinnolle tarkempien ohjeiden mukaan eriteltyinä ja ilmoittamisvelvollisuus koskee lähtökohdaisesti kaikkia tuloja. Myös verovapaat tulot ja ulkomaatulot tulee ilmoittaa. Varoja ja velkoja koskevia tietoja on yhä ilmoitettava, vaikka varallisuusverotus on kumottu verovuodesta 2006 alkaen, sillä niillä voi olla vaikutusta muiden tulojen verotukseen tai verovalvontaan.⁸⁸

Nykyisin Verohallinto saa paljon verovelvollisia koskevia tietoja suoraan sivullisilta, kuten tulojen maksajilta tai esimerkiksi pankeilta ja rahoituslaitoksilta. Verovelvollisen ilmoittamisenmenettelyn helpottamiseksi tuloverotuksessa on käytössä esitäytetty veroilmoitus, johon on merkitty viranomaisaloitteisesti tuloja ja muita verovelvollisia koskevia tietoja.

Esitäytetty veroilmoitus on tarkoitettu lähinnä henkilökohtaisen tulolähteen piiriin kuuluvien tulo-, vähennys- ja varallisuustietojen ilmoittamista varten. Verovelvollisen on ilmoitettava tiedot harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta tai maataloudesta taikka muiden tulolähteiden tulot niitä varten olevilla erityisillä veroilmoituslomakkeilla.⁸⁹

Erittelyosalla on tarkempi selvitys ilmoitusosan tiedoista ja sinne on automaattisesti listattu paljon tietoa verovelvollisen tuloista, varoista ja veloista. Esitäytetyn veroilmoituksen mukana lähetettävät verotuspäätös, verotustodistus ja tilisiirtolomakkeet perustuvat esitäytettyjen tietojen perusteella suoritettuun verotuslaskentaan. Verovelvollisen vastuulla on kuitenkin tarkistaa esitäytetyt tiedot. Ne eivät useinkaan vastaa lopullista verotuspäätöstä, koska verotustiedot voivat muuttua ennen verotuksen päättymistä. Lisäksi esitäytetyistä tuloista voi puuttua esimerkiksi vuokratuloa tai luovutusvoittoja, minkä vuoksi laskettu ennakonpalautus on liian suuri tai jäännösvero liian pieni. Jos tiedot muuttuvat, verovelvolliselle lähetetään uusi verotuspäätös liitteineen.⁹⁰

⁸⁸ VH 2014a, luku 2.

⁸⁹ VH 2014a, kappale 3.2.1.

⁹⁰ VH 2014a, kappale 3.2.1.

Kuriositeettina todettakoon, että yhteisön, yhtymän ja yhteisetuuden on annettava oma-aloitteisesti veroilmoitus, jos sillä on ollut veronalaista tuloa, varallisuutta tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja (VML 7 §:n 6 momentti). VML:n säännökset esitetyistä veroilmoituksesta koskevat siten vain luonnollisia henkilöitä ja kuolinpesiä. Muiden verovelvollisten on itse merkittävä veroilmoitukselle kaikki veronalaiset tulonsa, varallisuutensa ja muut verotukseen vaikuttavat tiedot.⁹¹

Jos esitetyillä veroilmoituksella olevat tiedot ovat oikein, eikä verovelvollisella ole muita veronalaisia tuloja, vähennyksiä, varoja tai velkoa, muita verotukseen vaikuttavia tietoja taikka vaatimuksia, luonnollisen henkilön ei tarvitse palauttaa esitettyä veroilmoitusta (VML 7.3 §). Tällöin veroilmoituksen palauttamatta jättämisellä on kuitenkin se oikeusvaikutus, että verovelvollisen katsotaan antaneen veroilmoituksensa esitetyssä veroilmoituksessa olevien tietojen mukaisena (VML 7.4 §). Näin ollen, mikäli verovelvollinen ei esimerkiksi erehdyksessä huomaa korjata veroilmoitukselleen siitä puuttuvia vuokratuloja, katsotaan hänen ilmoittaneen, ettei hänellä ole kyseiseltä verovuodelta vuokratuloja lainkaan. Käytännön verotustyössä tämä aiheuttaa joskus sekaannusta etenkin, jos veroilmoitukselta puuttuva tulo on huomioitu jo ennakoperinnässä ja tulosta on maksettu veroa ennakkoon. Mikäli puuttuvaa tuloa ei ilmoiteta veroilmoituksella, johtaa tulojen ilmoittamatta jättäminen mahdollisten ennakoverojen aiheettomaan palautukseen, koska ilmoittamatonta tuloa ei luonnollisestikaan voida huomioida verotuslaskelmalla.⁹² Veroilmoitus on myös annettava oma-aloitteisesti, vaikka sitä ei olisi lähetetty verovelvolliselle laisinkaan esimerkiksi puutteellisten osoitetietojen tai muun syyn vuoksi (VML 7.1 §).⁹³ Verohallinnon ohjeen mukaan elinkeinotoiminnan veroilmoitus on palautettava, vaikka elinkeinonharjoittajalla ei olisikaan elinkeinotoiminnan tuloa tai elinkeinotulolähteen varallisuutta. Palautusvelvollisuus koskee myös yhteisöjä.⁹⁴

⁹¹ VH 2014a, kappale 6.

⁹² Maksettujen ennakoverojen ja ilmoittamattoman tulon välinen ristiriita voi luonnollisesti johtaa asian lisäselvittelyyn, mutta tästä huolimatta veroilmoitus katsotaan annetun niin, ettei esitettyyn ilmoitukseen ole tehty muutosta. Ilmoittamattomasta tulosta voi seurata VML 32 §:n mukainen veronkorotus.

⁹³ Verohallinto lähettää tällöin pyydettyä veroilmoituslomakkeen verovelvolliselle. Ks. VH 2014a, kappale 3.5.

⁹⁴ Ks. tarkemmin VH 2014a, kappale 3.6.

4.3 Verotuksen toimittaminen

4.3.1 Yleisiä periaatteita

Verotuksen toimittamisen periaatteet sisältyvät VML:n 4 lukuun. Verotusta toimitettaessa noudatettavia periaatteita ovat muun muassa verotuksen tasapuolisuus, tehokkuus, luottamuksensuoja, päätösten perusteleminen ja asianosaisten kuuleminen.⁹⁵ Hallintolaki tulee sovellettavaksi verotuksessa silloin, kun verotusmenettelystä annetussa laissa ei jostain asiasta ole erikseen säädetty. Hallintolain säännökset täydentävät ja täsmentävät verotusmenettelystä annetun lain säännöksiä.⁹⁶

Verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisten edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti (VML 26.1 §). Verohallinnon on kohdeltava verovelvollisia ja veronsaajia tasapuolisesti. Toisin kuin yleensä luullaan, Verohallinnon roolina on toimia puolueettomana verotuksen toimittajana veronsaajan ja verovelvollisen välissä. Veronsaajia edustaa Verohallinnon erillinen *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö*. Jos asia on tulkinanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia ratkaistaan yleensä verovelvollisen eduksi (VML 26.2 §).⁹⁷ Kyseessä on vero-oikeudessa vallitseva verovelvollisen suosimisen periaate, jota Andersson on nimittänyt myös *in dubio contra fiscum* -periaatteeksi.⁹⁸

4.3.2 Säännönmukainen verotusmenettely

Verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta VML 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella (VML 26.5 §). Verotusta toimittaessaan veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua (VML 26.6 §).

⁹⁵ Verotusmenettelyn oikeusperiaatteista laajemmin esim. Äimä 2011, luku 3.

⁹⁶ Ks. esim. VH 2014b, kappale 1. Verotuspäätösten tiedoksiannosta ks. VH 2014b, kappale 7.

⁹⁷ Ks. VH 2014b, kappale 2.1. Luottamuksensuojasta ks. myös VH 2014b, kappale 2.4.

⁹⁸ Andersson 1964, s. 3.

VML 26 §:n 6 momentin nojalla Verohallinto voi kohdistaa verovalvontaa erityisesti tiettyihin riskiryhmiin ja käsitellä rutiinitapaukset summaarisemmin. Verovalvontaa voidaan kohdistaa myös fiskaalisin perustein. VML mahdollistaa verotustietojen tutkimisen automaattisen tietojenkäsittelyn avulla, jolloin tietoihin sovelletaan ennalta määriteltyjä yhdenmukaisia valikointiehtoja. Valikoitunut asia tutkitaan perusteellisemmin ja Verohallinto pyytää tarvittaessa asiaan liittyvät tositteet tai lisäselvitykset. Valvonnan valikointiehtot ovat salassa pidettäviä. Verohallinto voi toisaalta myös puuttua fiskaaliselta intressiltään pienempiinkin tapauksiin tai periaatteessa suorittaa valvontaa muulla perusteella etenkin, mikäli se on verovelvollisen tasapuolisen kohtelun ja oikeusturvan kannalta tarpeen.⁹⁹

Verotuksen massamenettelyluonteen vuoksi hallintolain päätösten perustelua koskevat säännökset eivät kaikilta osin sovellu suoraan verotukseen. Tähän vaikuttaa erityisesti se, että ratkaistavia tapauksia on paljon ja ne eivät aina ole euromääräisesti kovin merkittäviä. Tämän vuoksi VML:ssa on säädetty päätösten perustelemisesta hallintolaista poikkeavasti. Perustelemista koskevat säännökset ovat verotusmenettelystä annetun lain 26b §:ssä.¹⁰⁰ Yleisesti ottaen voitaneenkin sanoa, että verotuspäätökset ovat ensivaiheessa melko kevyesti perusteltuja verrattuna moniin muihin hallintopäätöksiin.

4.3.3 Lisäselvityspyyntö, verotuksesta poikkeaminen ja kuuleminen

Veroviranomainen voi verotuksen toimittamiseksi pyytää verovelvolliselta *lisäselvitystä* verotuksen toimittamista varten. Selvitystä voidaan vaatia esimerkiksi verovelvollisen esittämien vähennysvaatimusten perusteista. Käytännössä vähennysperusteen todentaminen tehdään esittämällä tosite menosta taikka muu luotettava selvitys menon aiheutumisen perusteesta ja sen liittymisestä tulon hankintaan tai säilyttämiseen. Verovelvollista voidaan myös *kehottaa* täydentämään vaillinaista tai epäselvää veroilmoitustaan. Usein tällöin on kyse siitä, että saatavilla olevan tiedon perusteella verovelvollisella voidaan olettaa olevan tuloa, jonka tämä on kuitenkin jättänyt ilmoittamatta. Verovelvollista voidaan myös kehottaa

⁹⁹ VH 2014b, kappale 2.3.

¹⁰⁰ VH 2014b, kappale 5. Verotuspäätösten perustelemisesta lisää ks. myös. Äimä 2011, s.197–.

antamaan veroilmoitus, mikäli sitä ei ole toimitettu viimeiseen jättöpäivään mennessä.

Kehotukseen tai lisäselvityspyyntöön liittyy usein myös maininta siitä, että mikäli verovelvollinen ei anna kehotuksesta huolimatta pyydettyä tietoa tai veroilmoitusta, hänelle voidaan määrätä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä veronkorotus (VML 32 §) ja muun tiedon puuttuessa verotus voidaan toimittaa arvioimalla (VML 27 §).

Veronkorotuksen määrääminen on myös mahdollista tilanteissa, joissa pyydetty tieto annetaan taikka ilmoitusta täydennetään, jos veroilmoitus on kuitenkin alun perin annettu virheellisenä. Korotus siis voidaan määrätä, vaikka puute kehotuksen jälkeen korjataan.¹⁰¹ Verovelvollisen on mahdollista esittää kehotukseen tai lisäselvityspyyntöön vastatessaan myös syy tiedon puuttumiseen tai laiminlyöntiin, joka huomioidaan harkittaessa veronkorotuksen määräämistä.

Veronkorotuksen määrääminen ei edellytä, että kehotus on annettu todistettavasti tiedoksi. Riittää, että kehotus on lähetetty todistettavasti. Verovelvollisille on VML 26 §:n 3 momentin mukaan tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen antamiseen. Määräajan tulisi vallitsevan käytännön mukaan olla yleensä vähintään kahden viikon pituinen. Pyydettyä verovelvolliselta vastinetta tai muuta selvitystä on lisäksi mainittava, mistä seikoista ja minkä vuoksi selvitystä erityisesti tulisi esittää.¹⁰²

Verotuksen massamenettelyluonteesta riippumatta verovelvollisen oikeusturvasta on huolehdittava etenkin tilanteissa, joissa veroilmoituksesta poiketaan. Jos verotusta toimitettaessa poiketaan *olennaisesti*¹⁰³ verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Verovelvollista on lisäksi kuultava aina tilanteessa, jossa sovelletaan niin sanottua yleistä veronkiertosäännöstä (VML 28 §)¹⁰⁴ tai määrätään veronkorotus (VML 32 §)¹⁰⁵.

¹⁰¹ Veronkorotuksen määrästä ja ankaruudesta eri variaatioiden osalta ks. VH 2012.

¹⁰² VH 2014b, kappale 6.2.

¹⁰³ Olennaisuuden rajasta ks. esim. KHO 1980-II-600 ja KHO 1989 T 4163 ja VH 2014b, kappale 6.1.

¹⁰⁴ VH 2014b, kappale 6.2.

¹⁰⁵ KHO 1998:73.

Verohallinnossa veronsaajien oikeudenvilvontaa varten on erillinen veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö, jota on myös kuultava tiettyjä päätöksiä tehdessä ja esimerkiksi muutoksenhakutilanteissa. Näin myös veronsaajan intressi ja kuuleminen tulevat selvitettyksi verotuksen toimittamisessa.¹⁰⁶

4.4 Verotarkastus

Verotarkastus on perusteellisin verovelvolliseen kohdistuva verovalvonnan muoto. Verotarkastuksessa noudatetaan VML:n säännöksiä ja tarkastusmenettelystä on lisäksi tarkempia säännöksiä valtiovarainministeriön asetuksessa verotusmenettelystä (763/1998). Verotarkastuksesta on omia säännöksiä myös ennakkoperintälaissa ja arvonlisäverolaissa (1501/1993). Verohallinto on lisäksi antanut ohjeen hyvästä verotarkastustavasta¹⁰⁷.

Verotarkastuksessa selvitetään, onko Verohallinnolle annettu oikeat ja riittävät tiedot verotuksen toimittamiseksi ja maksuvelvollisuuden täyttämiseksi. Verotarkastuksessa perehdytään verovelvollisen toiminnan laatuun, laajuuteen ja verrataan esimerkiksi kirjanpidon oikeellisuutta sekä verrataan kirjanpidon tietoja verotuksessa ilmoitettuihin tietoihin. Verohallinto valvoo näin myös toisaalta kirjanpitojen luotettavuutta. Verovelvollisella on verotarkastuksissa VML:n säännösten mukainen selvitysvelvollisuus, jota esitellään tarkemmin jäljempänä. Tarvittaessa verotarkastuksen perusteella tehdään esitys virheellisten ja puutteellisten tietojen korjaamiseksi ja verotuksen oikaisemiseksi. Verotuksen tasapuolisuusperiaatteen mukaisesti korjausesitykset tehdään periaatteessa myös verovelvollisen eduksi. Verotarkastuksen aikana verovelvollista myös neuvotaan ja ohjataan vastaisuuden varalle sekä kerätään vertailutietoja muista verovelvollisista. Vertailutietoja voidaan käyttää muiden verovelvollisten vilvontaan. Verotarkastuksen tehtävänä on osaltaan seurata myös verolakien vaikutusta ja toimivuutta sekä nostaa esiin mahdollisia lainsäädännön korjaustarpeita.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Veronsaajien oikeudenvilvonnasta ja veronsaajien oikeudenvilvontayksiköstä Verohallinnon sisällä ks. tarkemmin VH 2011.

¹⁰⁷ Ks. VH 2014c.

¹⁰⁸ VH 2014c, kappale 1. Verotarkastuksen tavoitteista, veropoliittisesta ohjaavasta vaikutuksesta ja menettelyn kulusta syvällisemmin ks. Myrsky – Råbinä 2011, s. 89–. Tarkastuksen vaiheista ja tiedonantovelvollisuuden laajuudesta myös Puronen 2010, s. 206-209.

Verohallinto on salassapitosäännökset huomioiden julkaissut yleisiä periaatteita, joiden nojalla tarkastuskohteet valitaan. Verohallinnon ohjeen mukaan ”tarkastuskohteiden valinta perustuu veroriskien hallintaan ja valtakunnalliseen kohdevalintaan. Verotarkastuksen kohteena voivat olla Suomessa kaikki koti- ja ulkomaiset luonnolliset ja juridiset henkilöt sekä heidän verovelvollisuusasemansa. Myös tietty alue, työmaa tai toimipaikka voidaan tarkastaa, esimerkiksi verovelvollisten selville saamiseksi. Verotarkastuksia suoritetaan eri laajuisina, kuten esimerkiksi kokonaistarkastuksena, osittaistarkastuksena tai muutoin rajattuna tarkastuksena sekä vertailutietotarkastuksena. Verotarkastus suoritetaan niin laajana kuin on tarkoituksenmukaista. Laajuus ratkaistaan etukäteen tehdyn kartoituksen sekä tarkastuksella ilmenneiden seikkojen perusteella. Verotarkastus voi kohdistua yhteen tai useampaan verolajiin tai sellaisiin liiketapahtumiin, joilla on merkitystä tarkastuskohteen verotuksen kannalta. Tarkastus kohdistetaan kulloinkin tarkoituksenmukaiseen ajanjaksoon. Verotarkastuksessa voidaan tutkia verotuksen lisäksi muutkin Verohallinnon toimivaltaan kuuluvat, kuten maksuvalvontaan, veron kantoon ja perintään liittyvät asiat. Verotarkastus voidaan suorittaa samanaikaisesti muiden viranomaisten toimenpiteiden kanssa. Kyse voi olla esimerkiksi tilanteesta, jossa samanaikaisesti on vireillä poliisin suorittama esitutkinta. Tällöinkin verotarkastaja tekee vain omaa työtään verolainsäädännön suomin valtuuksin”.¹⁰⁹

Jos verotarkastuksen kanssa on samanaikaisesti vireillä muitakin viranomaisprosesseja, erityistä huomiota on kiinnitettävä verovelvollisen oikeusturvaan ja mahdollisiin palomuurisäännöksiin, joilla varmistetaan, ettei yhdessä menettelyssä saatua tietoa hyödynnetä lainvastaisesti toisessa menettelyssä.

Päätösten perusteleminen, verovelvollisen neuvonta ja tälle asetettavat määräajat sekä kuuleminen ovat perinteisesti mielletty keskeisiksi oikeusturvan vaatimuksiksi verotarkastuksessa.¹¹⁰ Kuuleminen verotarkastuksen yhteydessä on olennaista, sillä verovelvolliselle on annettava mahdollisuus oman näkemyksensä esittämiseen asiassa¹¹¹. Verovelvolliselle varataan myös mahdollisuus antaa vastine itse verotarkastuskertomukseen. Kuulemisen jälkeen verotarkastusyksiköstä erillinen henkilö- tai yritysverotusyksikkö tekee päätöksen mahdollisesta verotuksen oikaisusta ja tästä seuraavasta maksuunpantavasta tai palautettavasta verosta. Lopullisen verotusta oikaisevan päätöksen tekee siis verotarkastusyksiköstä erilli-

¹⁰⁹ VH 2014c, kappale 1.

¹¹⁰ Ks. esim. Haapaniemi 2001, s. 328. Itsekriminointisuoja ja esimerkiksi ne bis in idem -periaate ovat saaneet verotusmenettelyssä huomiota vasta viime vuosina.

¹¹¹ Vuorenää on kritisoinut voimakkaasti verovelvollisen oikeusturvan toteutumista verotusmenettelyssä ja todennut kärjistäen, että oikeus tulla kuulluksi on käytännössä ainoa oikeus, joka Verohallinnon hyvää verotarkastustapaa käsittelevässä ohjeessa verovelvolliselle on annettu. Vuorenää on pohtinut myös verotarkastuksen rinnastumista esitutkintaan ja yleisemmin rikosprosessiin. (Vuorenää 2011).

nen yksikkö tarkastuskertomuksen, asiassa muuten ilmi tulleiden seikkojen ja verovelvollisen vastineen perusteella.¹¹²

4.5 Verotuksen oikaiseminen verovelvollisen vahingoksi

Jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt maksuunpanematta säädetty vero, Verohallinto voi oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi (VML 56.1 §). Verotuksen oikaisu on mahdollista laajemmin verovelvollisen eduksi, mutta tässä yhteydessä käsitellään lyhyesti vain viranomaisaloitteista verotuksen *oikaisua* verovelvollisen vahingoksi, sillä se on muutoksenhaussa yksi keskeinen tilanne, jossa itsekriminointisuojaan vetoaminen verovelvollisen osalta voinee aktualisoitua.

Verotuksen oikaisu on verotuksen ensiasteen ratkaisun uudelleenarviointi, jossa säännönmukaista verotusta eli ensiasteen hallintopäätöstä oikaistaan. Verotuksen oikaisu eroaa verotuksen muutoksenhausta, josta säädetään VML 5 luvussa. Myös muutoksenhaku verovelvollisen vahingoksi on mahdollinen. Tällöin VML 62.2 §:n mukaisesti muutoksenhakijoina ovat kuitenkin veronsaajat tai veronsaajien oikeudenvallontayksikkö niiden edustajana. Oikaisumenettely on kuitenkin lähtökohtaisesti pakollinen ennen muutoksenhakua.¹¹³

Verotuksen oikaiseminen verovelvollisen vahingoksi on mahdollista eri määräaikojen puitteissa riippuen oikaisutarpeen tulkinnallisuudesta ja alkuperäisen päätöksen virheellisyydestä. Sinällään asiassa ei ole merkitystä sillä, onko verovelvollisen menettelyn ja virheellisen tai puutteellisen verotuspäätöksen välillä syy-yhteyttä, mutta verovelvollisen menettelyn vilpillisyys vaikuttaa käytettävissä olevaan oikaisuaikaan sitä pidentävästi. Näin ollen myös säännönmukaisessa verotuksessa Verohallinnon jo kertaalleen tutkima asia voidaan pääsääntöisesti oikaista.¹¹⁴ Tutkiminen voi tosin vaikuttaa asian tulkinnanvaraisuusarviointiin ja tätä myötä oikaisun määräaikaan. Tulkinnallisissa tilanteissa voi aktualisoitua ky-

¹¹² Ks. aiheesta tarkemmin VH 2014c ja verotarkastuksen kulusta ja kuulemisvaiheista kootusti Äimä 2011, s. 206-209 ja Myrsky – Rabinä 2011, s. 89–.

¹¹³ Verotuksen muutoksenhaku sisältää osaltaan elementtejä, jotka poikkeavat muista hallintoprosesseista. Muutoksenhausta verotuksessa ks. kattavasti etenkin prosessin osalta Äimä 2011, s. 301– ja Myrsky – Rabinä 2011, s. 273–.

¹¹⁴ Ks. VH 2012a.

symys verovelvollisen luottamuksensuojasta (VML 26.2 §).¹¹⁵ Täysin lainvastaisia päätöksiä tai tilanteita, joissa tulo on jäänyt kokonaan verottamatta (etenkin verovelvollisen vilpillisen menettelyn vuoksi) voidaan kuitenkin aina oikaista määräaikojen puitteissa.

VML 56 §:ssä sidotaan oikaisumahdollisuus yhden, kahden ja viiden vuoden määräaikaan, joka lasketaan säännönmukaisen verotuksen toimittamisvuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta.¹¹⁶ Lisäksi oikaisu on mahdollista tilanteissa, joissa verotukseen tehty muutos vaikuttaa toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotukseen. Verohallinto tekee vastaavan muutoksen (*seurannaismuutoksen*) myös toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotukseen, jollei muutoksen tekeminen ole erityisestä syystä kohtuutonta (VML 75 §).¹¹⁷

4.6 Näytön ja selvityksen hankkiminen

4.6.1 Selvitysvelvollisuuden jakautuminen

Selvitysvelvollisuuden ja näyttötaakan jakautuminen ovat keskeisiä kysymyksiä nimenomaan itsekriminointisuojan kannalta. Verotuksessa selvitysvelvollisuutta on usein voitu vyöryttää melko paljon verovelvolliselle, mikä puolestaan aiheuttaa helposti ongelmia itsekriminointisuojan kanssa. Seuraavaksi onkin syytä kiinnittää tarkempaa huomiota tähän verotuksen erityispiirteeseen.

Hallintoasioissa selvitysvelvollisuuden peruslähtökohtana on *virallisperiaate*. Virallisperiaate konkretisoituu hallintolain 31 §:ssä, jonka mukaan viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset. Asianosaisen on esitettävä

¹¹⁵ Luottamuksensuojasta ja sen perusteista tarkemmin Äimä 2011, s. 122– sekä Myrsky – Rabinä 2011, s. 166–.

¹¹⁶ Näin ollen esimerkiksi vuoden 2015 säännönmukainen verotus päättyy 31.10.2016. Vuoden 2015 verotuksen oikaisun ja myös muutoksenhaun määräaika alkaa kulua 1.1.2017. Esimerkiksi VML 56.2 §:n mukainen viranomaisaloitteinen oikaisu vuoden 2015 verotukseen on siis tehtävä viimeistään 31.12.2017, tai muutoksenhaku on pantava tuolloin vireille. Verovelvollisaloitteisesta oikaisusta ja muutoksenhausta ks. Äimä 2011, s. 281– ja luku 10.

¹¹⁷ VH 2012a.

selvitystä vaatimuksensa perusteista. Asianosaisen on muutoinkin myötävaikutettava vireille panemansa asian selvittämiseen.¹¹⁸

Verotuksen toimittamisessa selvittämisvelvollisuus ja näyttötaakka on jaettu hallintolain 31 §:stä poikkeavasti. VML 26.4 §:n mukaan verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua *mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen*. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen *paremmat edellytykset*, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, VML 26.4 §:ssa tarkoitetun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana.

Verotuksessa virallisperiaate ilmenee lähinnä niin, että veroviranomaisella on vain yleinen velvollisuus huolehtia asian selvittämisestä ja ratkaisemisesta. Viranomaisen tehtävänä ei kuitenkaan ole hankkia kaikkea tarvittavaa selvitystä ratkaisun tueksi, vaan selvittää, mitä aineistoa ylipäänsä tarvitaan. Veroviranomaisen tulee lisäksi osoittaa verovelvolliselle, mistä seikoista tulisi esittää lisäselvitystä. Veroviranomainen kehottaa verovelvollista esittämään täydentävät tiedot ja selvitykset, jotka ovat tarpeen verotuksen toimittamiseksi. Veroviranomaisen on kuitenkin myös itse pyrittävä selvittämään asiaa ja hankittava oma-aloitteisesti käytettävissä olevien selvityskeinojen avulla tietoa. Selvittämisvelvollisuutta ja näyttötaakkaa ei kuitenkaan voi kääntää veroviranomaiselle pelkästään sillä perusteella, että verovelvollinen ei halua esittää asiassa selvitystä.¹¹⁹

Usein nimenomaan verovelvollisen intressissä on selvittää asiaa. Esimerkiksi vähennysvaatimuksen tueksi tarvittava selvitys on tarpeen, jotta verovähennys voidaan ylipäänsä myöntää halutun suuruisena. Toisaalta voi esiintyä myös tilanteita, joissa verovelvollinen ei halua osallistua asian selvittämiseen lainkaan. Kyse voi olla esimerkiksi viranomaisaloitteisesta tiedustelusta, jossa verovelvollisen veroilmoitukselta puuttuvaa tuloa pyydetään selvitettäväksi.

¹¹⁸ Ks. esim. Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus> III HALLINTOMENETTELY JA HYVÄN HALLINNON PERUSTEET> 7. Hallintoasian selvittäminen ja selvittämiskeinot> Selvittämisvelvollisuus ja selvittämisvastuun jakautuminen> Viranomaisen huolehtimisvelvollisuus> Virallisperiaate (viitattu 10.2.2015).

¹¹⁹ Myrsky – Rabinä, 2011, s. 160-161.

Varsinaisen verovalituksen¹²⁰ osalta asian käsittely tapahtuu hallinto-oikeudessa hallintolainkäyttölain mukaan. Hallintolainkäyttölaki ei sisällä varsinaisesti säännöksiä selvitysvelvollisuuden jakautumisesta.¹²¹ Hallintoprosessissa selvitysvelvollisuus ainakin muutoksenhaun perusteiden osalta on lähtökohtaisesti aina sillä osapuolella, joka on saattanut asian vireille. Toisaalta hallintotuomioistuimenkin on osittain viran puolesta huolehdittava asian selvittämisestä.¹²² Hallintolainkäyttölaki on luonteeltaan yleislaki, joka väistyy ja täydentää prosessissa mahdollista erityislakia tai ennen lain voimaantuloa annettua asetusta (HLL 3 §). Myrsky ja Rabinä huomauttavatkin, että VML tulee selvitysvelvollisuuden jakautumisen osalta noudatettavaksi myös hallintotuomioistuimessa.¹²³

4.6.2 Todistusharkinta ja todistustaakan jakautuminen

Kun käytettävissä oleva selvitys on saatu koottua viranomaisen omin toimenpitein taikka verovelvollisen hankkimana, on todisteiden näyttöarvo punnittava. Verotusmenettelyssä sovelletaan yleisesti *vapaan todistusteorian* periaatteita: todistusharkinnan tietolähteenä saadaan lähtökohtaisesti käyttää kaikkia asiassa ilmeneviä seikkoja (*vapaa todistelu*) samoin kuin harkita niiden todistusarvoa vapaasti (*vapaa todistusharkinta*).¹²⁴

Verotusmenettelyssä annetun selvityksen arvioinnissa edellytetään yleensä *täyttä näyttöä*¹²⁵ tietyn asiantilan olemassaolosta. Tosiasiassa näytön arviointi ja näyttökynnys voivat vaihdella asian laadun mukaan. Näyttökynnys voi esimerkiksi olla alempi sellaisen osapuolen eduksi, jolla on heikommat edellytykset kantaa mahdollisesti väärästä päätöksestä aiheutuvat seuraukset. Näin asiaa on arvioitu etenkin veron kiertämistä koskevan pykälän (VML 28 §) soveltamistilanteissa. Näyttökynnys voi myös vaihdella riippuen osapuolten mahdollisuuksista esittää

¹²⁰ Verovalitus voidaan panna vireille hallinto-oikeudessa vasta oikaisumenettelyssä saadusta ratkaisusta (VML 66 §).

¹²¹ Äimä 2011, s. 87.

¹²² Ks. tarkemmin Mäenpää 2007, s. 371-374 ja Haapaniemi 2001, s. 518 sekä Äimä 2011, s. 308.

¹²³ Myrsky – Rabinä 2011, s. 160.

¹²⁴ Myrsky – Rabinä 2011, s. 163.

¹²⁵ Täysi näyttö on prosessioikeudessa luonnehdittu ”todistusvoimaksi, joka saa järkevän ja tunnontarkan henkilön vakuuttuneeksi, että todistelun kohteena oleva väite oikeustositseikan olemassaolosta on tosi”. Ks. Tirkkonen 1949, s. 25 ja Lappalainen yms. 2012, Prosessioikeus> V TODISTELU> 3. Näytön arviointi> Todistustaakka> Todistustaakka siviiliprosessissa> Näyttökynnys> Täysi näyttö (viitattu 11.2.2015).

näyttöä ylipäänsä. Jos jompikumpi osapuoli ei ole täyttänyt selvitysvelvollisuuttaan, näytöksi riittää usein täyttä näyttöä alempikin näyttö. Pääperiaate on siis, että *selvittämisvelvollisuutensa laiminlyönyt kärsii haitallisen seurauksen laiminlyöntinsä johdosta*. Tilanne aktualisoituu usein esimerkiksi arvioverotustilanteissa.¹²⁶

Myös seuraava esimerkki valaisee näyttökynnyksen asettamista ja todistusharkintaa:

KHO 1980 T 378. Maalausliikettä harjoittaneen osakeyhtiön 4 000 mk:n osakepääomasta omistivat toimitusjohtaja A 75 %, B 20 % ja C 5 %. Yhtiön liikevaihto verovuosina 1970-1972 oli vaihdellut 108 595 mk:sta 497 723 mk:aan. Yhtiön kirjanpidossa tulouttamatta jääneet vuonna 1970 saatu 4 000 mk:n suoritus ja vuonna 1971 saadut yhteensä 1 707 mk:n suoritukset, joihin sisältyi muun ohessa sairausvakuutustoimiston yhtiölle A:n sairauden johdosta maksamia päivärahoja, oli jälkiverotettu yhtiön tuloina. *Enemmän selvityksen noiden tuloerien käytöstä puuttuessa* [korostus tässä] katsottiin, että myös A:ta voitiin jälkiverottaa suoritusten määräisestä osingonluontoisesta tulosta.

Oma hankala kysymyksensä on, mikä näyttöarvo hallintoprosessissa on annettava samanaikaiselle tai jo ratkaistulle rikos- tai siviiliriita-asialle. Rikosasiassa syyttäjällä on rikosoikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti näyttövelvollisuus. Myös tuomioistuimen tuomitsemiskynnys on korkea. Mielenkiintoinen tilanne syntyykin silloin, kun hallintoprosessiin liitännäinen rikosasia (esimerkiksi veropetos tai kirjanpitorikos) on jo lainvoimaisella tuomiolla ratkaistu hallintoprosessin ollessa vielä esimerkiksi muutoksenhaussa vireillä. Periaatteessa rikosasiassa edellytetään langettavan tuomion osalta hallintoprosessia vahvempaa näyttöä, joten hallintoasiassa vähäisemminkin näytön tulisi riittää.¹²⁷

Vastaavasti rikosasiassa on harkittava, mikä merkitys esimerkiksi verotarkastuksessa esiin tulleille seikoille on annettava rikosoikeudellista vastuuta koskevaa näyttöä arvioitaessa. Käytännössä tämä voi merkitä sitä, että verotuksessa näyttökynnys ylittyy, vaikka rikosasiassa sama näyttö ei riitäkään syyksilukevaan tuomioon.¹²⁸ Päinvastainen tilanne, jossa veropetosyyte menestyisi, mutta hallintoprosessissa (yhä muutoksenhakukelpoinen) asia ratkaistaisiin verovelvollisen eduksi, ei kuitenkaan vaikuta mielekkäältä tai käytännössä mahdolliselta.

¹²⁶ Myrsky – Rabinä 2011, s. 163-164.

¹²⁷ Myrsky – Rabinä 2011, s. 164.

¹²⁸ Myrsky – Rabinä, s. 165.

Todistustaakka ei käsitteenä tarkoita samaa kuin selvittämisvelvollisuus. Todistustaakkasääntöjä sovelletaan vasta sitten, kun johonkin seikkaan ei ole saatu tarvittavaa selvyyttä. Todistustaakan jakoa joudutaan miettimään, jos sekä verovelvollinen että veroviranomainen ovat sinänsä ainakin muodollisen asianmukaisesti täyttäneet selvitysvelvollisuutensa, mutta selvittämistyötä ei ole enää järkevää jatkaa siitä aiheutuvan vaivan tai kustannusten vuoksi.¹²⁹ Todistustaakka-käsitteen voidaan yleisesti nähdä erityisesti prosessioikeudessa tarkoittavan ”asianosaiselle lankeavaa riskiä siitä, että jokin hänelle edullinen oikeustositseikka jää vaille riittävää näyttöä. Todistustaakan ’rasittama’ asianosainen joutuu kärsimään riittämättömän näytön haitalliset seuraukset: tuomioistuin ei voi asettaa tuota hänelle edullista oikeustositseikkaa ratkaisunsa perustaksi, vaan perustaksi tulee oikeustositseikan negatio, vastakohta.”¹³⁰

Todistustaakan kantaa lopulta se, jonka haitaksi todistusteeman toteennäyttämättömyyden seuraukset koituvat. Myrsky ja Råbinä ovat jakaneet todistustaakan *verovaade*-käsitteen avulla karkeasti kahteen ryhmään. Ensinnäkin verotuksessa veroviranomaisella (eli muutoksenhaussa veronsaajalla) on todistustaakka verovaateen *olemassaolosta*. Verovaateessa on kysymys siitä, täytyvätkö verovelvollisuuden ja vero perimisen edellytykset¹³¹. Tällöin kysymyksessä voi olla esimerkiksi peitellyn osingon syntyminen, veron kiertämistä koskevan säännöksen soveltaminen tai ylipäänsä veronalaisen tulon olemassaolon toteaminen. Toisaalta verovelvollisella puolestaan on todistustaakka sellaisista seikoista, jotka *eliminoivat verovaateen* tai *vähentävät* jo syntyneitä verovaadetta. Näitä seikkoja ovat tyypillisesti verovapauden synnyttävien tosiseikkojen sekä vähennysten ja tulo-hankkimisesta johtuneiden menojen osoittaminen.¹³²

¹²⁹ Käsitteiden erosta Myrsky – Råbinä 2011, s. 165. Todistustaakasta hallintotuomioistuimessa yleisesti ks. tarkemmin Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus> V OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOASIOISSA> 5. Asian käsittely ja selvittäminen hallintotuomioistuimessa> Huolehtimisvelvollisuus ja selvittämisvastuu> Asianosaisen ja viranomaisen selvitysvelvollisuus> Todistustaakan merkitys ja toisaalta erityisesti verotusmenettelyssä Ryyänen 2000.

¹³⁰ Todistustaakan määritelmästä Lappalainen ym. 2012, Prosessioikeus> V TODISTELU> 3. Näytön arviointi> Todistustaakka> Yleistä todistustaakasta> Näytön riittävyys (viitattu 10.2.2015).

¹³¹ Myrsky – Råbinä 2011, s. 165-166.

¹³² Myrsky – Råbinä 2011, s. 165-166. Ruotsin osalta vastaavista tulkinnoista ks. Nordquist 2010.

4.7 Sivullisen tiedonantovelvollisuus

Verovelvollisen oman ilmoitusvelvollisuuden lisäksi Verohallinto saa verotuksen toimittamisessa tarvittavaa informaatiota sivullisilmoittajilta. Sivullisten tiedonantovelvollisuus on laaja ja siitä säädetään VML 3 luvussa.

Sivullisten ilmoitusvelvollisuus jaetaan usein yleiseen ja erityiseen tiedonantovelvollisuuteen. Yleinen ilmoitusvelvollisuus on jatkuvaa ja säännöllistä. Erityisessä ilmoitusvelvollisuudessa on kyse Verohallinnon erillisestä kehotuksesta antaa tietoja. Sivullisen tiedonantovelvollisuus koskee yleisesti esimerkiksi työnantajia, viranomaisia, stipendien antajia, arvopaperimarkkina-alaissa tarkoitettuja arvopapereiden välittäjiä ja vakuutusyhtiöitä, rahastoyhtiöitä ja Kelaa. Verohallinto on antanut erikseen päätöksen sivullisten tiedonantovelvollisuuden sisällöstä. Tiedonantovelvollisuuden laiminlyönti on sanktioitu hallinnollisella laiminlyöntimaksulla.¹³³

4.8 Arvioverotus, arviomaksuunpano ja selvittämätön omaisuuden lisäys

Verotus on toimitettava arvioimalla, jos veroilmoitusta ei ole annettu tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi. Verotus on toimitettava arvioimalla myös, jos verovelvollisen ilmoittama tulo muiden samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten tuloon verrattuna on ilmeisesti liian vähäinen ja on syytä epäillä, että verovelvollinen salaa tulojaan (VML 27 §). Veroviranomaiset turvautuvat arvioverotukseen myös silloin, kun verovelvollinen ei ole lainkaan antanut veroilmoitusta. Usein arvioverotus on selvästi verovelvolliselle epäedullinen vaihtoehto.¹³⁴ Sen ei kuitenkaan sinänsä ole tarkoitus toimia rangaistuksena vaan nimensä mukaisesti arviona. Ennakkoperintälaissa (1118/1996) (EPL) on lisäksi oma *arviomaksuunpanoa* koskeva säännöksensä (EPL 41 §)¹³⁵.

¹³³ Sivullisen tiedonantovelvollisuudesta tiivistetysti ks. Niskakangas 2015, Henkilöverotus> 18. VEROTUSMENETTELY> Ilmoittamisvelvollisuus> Sivullisen tiedonantovelvollisuus (viitattu 11.3.2015). Laajemmin aiheesta esim. Myrsky – Rabinä, s. 53– tai Äimä 2011, s. 184–.

¹³⁴ Tiivistetysti esim. Niskakangas 2015, Henkilöverotus> VEROTUSMENETTELY> Verotuksen toimittaminen> Arvioverotus (viitattu 8.3.2015). Ks. myös laajemmin Myrsky – Rabinä 2011, s. 189– ja Äimä 2011, s. 209–.

¹³⁵ Ennakkoperinnästä kattavasti ks. Kondelin – Laitinen – Peltomäki 2015, s. 132–.

Arvioverotukseen liittyy läheisesti myös *selvittämätön omaisuuden lisäys* (VML 30 §). Jos verovelvollisen omaisuus lisääntyy, vaikka veronalaisia tuloja ei ole, on syytä epäillä, että verovelvollinen ei ilmoita kaikkia tulojaan. Tällöinkään veroilmoitus ei siis vastaa todellisuutta. Periaatteessa verovelvollisen tulee kyetä osoittamaan, millä perusteilla hänen omaisuutensa on verovuoden aikana lisääntynyt.¹³⁶ Muussa tapauksessa selvittämätön omaisuuden lisäys voidaan katsoa verotettavaksi tuloksi.

Arvioverotuksessa ja selvittämättömän omaisuuden lisäystä koskevissa tapauksissa on aina määrättävä veronkorotus. Tällöin sovelletaan tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta johtuvia veronkorotusmääriä ilmoittamatta jääneen tulon tai varallisuuden osalta.¹³⁷

¹³⁶ Ks. tiivistetysti esim. Niskakangas 2015, Henkilöverotus> VEROTUSMENETTELY> Verotuksen toimittaminen> Selvittämätön omaisuuden lisäys (viitattu 8.3.2015). ja menettelystä laajemmin Myrsky – Rabinä 2011, s. 194– tai Äimä 2011, s. 212–.

¹³⁷ VH 2015, s. 28.

5 VERONKOROTUS RANGAISTUKSENA

5.1 Hallinnollisten sanktioiden historia ja tarkoitus

Seuraavaksi on syytä paneutua tarkemmin verotusmenettelyn sanktiojärjestelmään ja etenkin sen erityispiirteeseen – veronkorotukseen. Veronkorotuksen luonteen määrittäminen ja sen määräämismenettelyn arviointi ovat yksi keskeinen elementti arvioitaessa itsekriminointisuojaan soveltumista verotusmenettelyyn. Tämä johtuu ennen kaikkea siitä, että edellä esitetyn tavoin hallinnollisen menettelyn rikosoikeudellista luonnetta on arvioitava viime kädessä EIS:n tulkinnassa määritellyn syyte-käsitteen avulla. Ennen varsinaisen veronkorotuksen käsittelyä lienee kuitenkin paikallaan esitellä lyhyesti hallinnollisten historiaa ja tarkoitusta yleisesti.

Hallinnollinen sanktiointi on Suomessa suhteellisen tuore ilmiö. Hallinnollinen sanktio on nähty perinteisesti lähinnä vaihtoehtona tietyn toiminnan kriminalisoinnille ja rikosoikeudelliselle rangaistukselle. Hallinnollinen sanktiointi on nähty yksinkertaisempänä ja kevyempänä menettelyinä, jolla tavoitellaan kuitenkin samanlaisia oikeuspoliittisia päämääriä kuin kriminalisoinneilla.¹³⁸

Rangaistuksen tunnusmerkkeihin kuuluu, että kyseessä on viranomaisten lain nojalla määräämä oikeudellinen seuraamus, joka tuomitaan tekijälle lain rikkomisen seurauksena ja joka sisältää aina tekijään kohdistuvan moitteen. Rangaistusluonteinen sanktio merkitsee jonkinlaisen kielteisen kokemuksen tai kärsimyksen aiheuttamista.¹³⁹ Etenkin 1970-luvulla hallinnollisten sanktioiden käyttöönottoa perusteltiin erityisesti toiveella korvata kriminalisointeja ja rikosoikeudellisia rangaistuksia vähemmän leimaavilla hallinnollisilla sanktioilla.¹⁴⁰ Tällaisesta lähtökohdasta käsin hallinnollisten sanktioiden on oikeuskirjallisuudessa mielletty toimivan rikosoikeudellisen rangaistuksen vaihtoehtona ja toteuttavan *ultima ratio* -periaatetta.¹⁴¹ Ultima ratio -periaatetta voidaan tulkita niin, että hallinnollista sanktiointia pidetään ensisijaisena verrattuna kriminalisointiin. Hallinnollisen sanktion käyttäminen yksittäisessä tapauksessa olisi sen mukaisesti rikosprosessia suotavampaa, mikäli rikostyyppi ja teon moitittavuus tällaisen mahdollistavat.

¹³⁸ Ks. tarkemmin Halila – Lankinen, s. 305–308.

¹³⁹ Lappi-Seppälä ym. 2013, Rikosoikeus> I YLEISIÄ KYSYMYKSIÄ> 6. Seuraamusjärjestelmän pääpiirteet> Johdanto> Rangaistukset ja muut rikosten seuraamukset> Rangaistukset (viitattu 27.11.2014).

¹⁴⁰ Halila – Lankinen 2014, s. 314.

¹⁴¹ Kiiski 2011a, s. 26. Ultima ratiosta ja hallinnollisista sanktioista ks. myös Lahti 2012.

Toisaalta kriminalisointeja on puolustettu myös nimenomaan tehokkuusnäkökulmasta etenkin angloamerikkalaisessa oikeustieteessä. Tällöin keskeisenä on nähty kriminalisoinnin leimaava vaikutus, joka toimii preventiivisesti. Kriminalisoinnin asettama stigma on tällöin nähty selvästi pehmeämpiä keinoja voimakkaammaksi.¹⁴²

Ultima ratio -periaatteesta huolimatta esimerkiksi Lahden mukaan rikoslain kokonaisuudistuksessa oli ongelmallista nimenomaisesti se, että rikosoikeudelliselle järjestelmälle ei kehitetty vaihtoehtoisten hallintosanktioiden järjestelmää, mikä on ollut omiaan lisäämään rikosoikeuden käyttöä vähäisten lainrikkomusten sanktioinnissa.¹⁴³ Toisaalta hallintosanktioiden käyttö niin Suomessa kuin muualla Euroopassa, etenkin kriminalisointien rinnalla, on kasvanut viime vuosina. Nykyisellään Suomen kansallisessa lainsäädännössä arvioidaan olevan yli kuusikymmentä erilaista hallinnollista sanktiota.¹⁴⁴ Määrä voi kasvaa tulevaisuudessa, sillä Suomessa on suunniteltu tiettyjen kriminalisointien korvaamista hallinnollisilla sanktioinneilla¹⁴⁵. Hallintosanktiot ovat itse asiassa yleistyneet kaikissa EU:n jäsenvaltioissa lähinnä EU-oikeuden kansallisen voimaansaattamisen yhteydessä. Sanktioiden tarkoituksena on osaltaan ollut varmistaa EU-oikeuden tehokas täytäntöönpano ja toisaalta tietyiltä osin seuraamusten harmonisointi.¹⁴⁶ Hallinnollisten sanktioiden käyttö unionin tasolla lienee rikosoikeudellista harmonisointia yksinkertaisempaa, mikäli seuraamusjärjestelmää halutaan yhtenäistää.

Mitä hallinnolliset sanktiot sitten lopulta ovat? Hallinnollisia sanktioita yhdistää se, että ne ovat *hallintopäätöksiä* ja ne määrätään *hallintomenettelyssä*. Mahdollinen

¹⁴² Husak 2005, erit. s. 535-537. Husak ei tosin ota suoraan kantaa hallinnollisiin sanktioihin. Husak myös toteaa ultima ratio -periaatteen nauttivan huomattavasti suurempaa kannatusta mannermaisen (continental) järjestelmän piirissä kuin common law -järjestelmässä.

¹⁴³ Lahti 2009, s. 502.

¹⁴⁴ Halila – Lankinen 2014, s. 305-306. Euroopan neuvosto on myös osaltaan antanut suosituksen hallinnollisten sanktioiden käytöstä (Recommendation No. R (91) 1 of the Committee of Ministers to Member States on Administrative Sanctions).

¹⁴⁵ OM 2013, s. 35. Hallinnollisten sanktioiden piiriin on suunniteltu siirrettäväksi esimerkiksi tekoja, joilla ei ole asianomistajaa.

¹⁴⁶ Halila – Lankinen 2014, s. 308-309. Lahden mukaan olennainen muutostekijä hallintosanktioiden ja erityisesti sanktiomaksujen käytön laajenemiselle on ollut se, että Euroopan yhteisöltä puuttui ennen Lissabonin sopimusta yleinen rikosoikeudellinen kompetenssi, kun taas varsinkin kilpailuoikeuden alueella sillä on ollut toimivalta sanktiomaksujen asettamiseen ja määräämiseen. Ks. Lahti 2012, s. 105-106.

muutoksenhaku tapahtuu hallintotuomioistuimessa.¹⁴⁷ Silti niillä voitaneen nähdä olevan samoja oikeuspoliittisia päämääriä kuin kriminalisoinneillakin. Hallinnolliset sanktiot toimivat osaltaan samalla tavalla preventiivisessä ja sovituksellisessakin tarkoituksessa.

Oikeuskirjallisuudessa hallinnolliset sanktiot on yleisesti katsottu seuraamuksiksi tai rangaistuksiksi, mutta niiden suhteesta rikosoikeudellisiin rangaistuksiin on erilaisia kantoja ja määritelmistä on tältä osin esitetty erilaisia näkemyksiä.¹⁴⁸ EIT:n oikeuskäytännössä on arvioitu hallinnollisten rangaistusseuraamusten määräämiseen kohdistuvan päätöksenteon luonnetta. EIS:n tarkoittamaa ”rangaistusta” ja ”rikosprosessia” onkin tulkittava autonomisesti irrallaan kansallisista määritelmistä. EIT soveltaa sanktion oikeudellisen luonteen arvioinnissa vakiintuneesti niin sanottuja Engel-kriteerejä¹⁴⁹. EIT on vahvistanut hallinnollisten sanktioiden useissa tapauksissa sisältyvän EIS 6 ja 7 artiklassa ja seitsemännän lisäpöytäkirjan 4 artiklassa tarkoitetun rangaistuksen määritelmään. Hallinnollisen sanktion määrääminen sisältää siten rangaistusvallan käyttämistä, ja menettelyn on täytettävä siihen kohdistuvat tietyt erityisvaatimukset. Engel-kriteerien täyttymisen lopputulos on, että hallinnollinen rangaistusseuraamus rinnastuu EIS:n tulkinnassa pääpiirteissään rikosoikeudelliseen rangaistukseen menettelyn ja oikeusturvan kannalta. Asia ymmärretään nykyään samoin myös EU-oikeudessa.¹⁵⁰ Toisaalta Suomessa perustuslakivaliokunta (PeV) on katsonut tiettyjen hallinnollisten sanktioiden, kuten pysäköintivirhemaksujen, kohdalla etteivät ne rinnastu rikosoikeudellisiin sanktioihin täysimääräisesti muun muassa syyttömyysolettaman osalta.¹⁵¹

¹⁴⁷ Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus> II YLEINEN HALLINTO-OIKEUS> 4. Julkishallinnon tehtävät ja toimintamuodot> Hallinnolliset seuraamukset ja hallintopakko> Hallinnolliset sanktiot> Hallinnollisen sanktion määrääminen (viitattu 27.11.2014).

¹⁴⁸ Määritelmistä kokoavasti esim. Kiiski 2011a, s. 30.

¹⁴⁹ Engel ym. v. Alankomaat 8.6.1976. Nämä kriteerit ovat (i) teon oikeudellinen luonnehdinta kansallisen oikeuden mukaan, (ii) teon todellinen luonne sekä (iii) määrättävissä olevan seuraamuksen luonne ja ankaruus. Jos ensimmäinen mainituista kriteereistä täyttyy, eli teon katsotaan olevan kansallisen oikeuden mukaan rikoksena rangaistava, kysymys on aina rikosasiasta ja EIS 6 artikla soveltuu tilanteeseen. Jos ensimmäinen kriteeri ei täyty, asian luonnetta on arvioitava kahden viimeksi mainitun, keskenään vaihtoehtoisen seikan perusteella. Arvioitavina ovat tällöin teon rikosluonteisuus ja seuraamuksen merkitys. Jos vain yhtä kriteeriä soveltamalla ei päästä selkeään lopputulokseen, EIT on arvioinut tilannetta kokonaisharkinnan perusteella. Ks. myös KKO 2012:46, tuomion perustelujen kohta 12.

¹⁵⁰ Lähteen osalta ks. alaviite nro 147 (Mäenpää 2013) ja Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) ratkaisut Bonda 5.6.2012 (C-489/10) ja Fransson 26.2.2013 (C-617/10).

¹⁵¹ PeVL 57/2010, s. 3–4.

Yksinkertainen jako hallinnollisiin ja rikosoikeudellisiin sanktioihin on ongelmallinen siksi, että monet hallinnolliset sanktiot rinnastuvat edellä esitetyllä tavalla tosiasialliselta luonteeltaan rikosoikeudelliseen rangaistukseen. Tiedyt hallinnolliset sanktiot voivat lisäksi olla ankaruudessaan tuntuvia esimerkiksi sakkorangaistuksiin verrattuna.¹⁵² Esimerkiksi Kiiski huomauttaa, ettei jaottelu edistä oikeusjärjestyksen koherenssia ja on pyrkinyt väitöskirjassaan sitoutumaan suorasta oikeudenalajaottelusta irti pyrkivän *sanktio-oikeuden* kehittämiseen.¹⁵³ Toisaalta Kiiski ei yksityiskohtaisesti selvennä, mitä niin sanottu sanktio-oikeus käytännössä tarkoittaisi.

Jatkossa rajanveto-ongelmat sanktioiden oikeudellisesta luonteesta tulevat mitä ilmeisimmin lisääntymään, sillä hallinnollisten sanktioiden (myös muiden kuin hallinnollisten maksujen) käyttöönottoa on tarkoitus lisätä Suomessa. Samoin on pohdittu myös tiettyjen kriminalisointien korvaamista hallinnollisilla seuraamusmenettelyillä.¹⁵⁴

5.2 Veronkorotuksen historia ja tarkoitus

Veronkorotuksesta tuloverotuksessa säädetään verotusmenettelystä annetun lain 32 §:ssä.¹⁵⁵ VML:n veronkorotuspykälän edeltäjä oli verotuslain (482/1958) (VL) 77 §:ssä, josta se siirtyi lähes samanlaisena VML:iin. VML:a koskevassa hallituksen esityksessä ei ole erityisesti perusteltu veronkorotuksen funktiota, sen rangaistuksellista luonnetta taikka sen suhdetta rikosoikeudellisiin sanktioihin ja verorikoksiin. Pikemminkin on todettu, että VML 32 § säännös vastaa pitkälti vanhaa VL 77 §:ää.¹⁵⁶ Asiaa ei ole myöskään pohdittu enempää valtiovarainvaliokunnan mietinnössä.¹⁵⁷ Perustuslakivaliokunta on myöhemmin

¹⁵² Esimerkiksi veronkorotuksen ankaruutta kuvaa hyvin Verohallinnon yhtenäistämisohjeessa esitetty taulukko, jonka perusteella viranomaisen määrää veronkorotuksen suhteutettuna mm. ilmoittamatta jätetyn tulon määrään. Veronkorotuksen yleisluonne on päiväsakosta poiketen progressiivinen. Ks. VH 2015, luku 6.

¹⁵³ Kiiski 2011a, s. 26.

¹⁵⁴ OM 2013, s. 35. Hallinnollisten sanktioiden piiriin on suunniteltu siirrettäväksi esimerkiksi tekoja, joilla ei ole asianomistajaa.

¹⁵⁵ Muista verotusmenettelyssä määrättävistä rangaistusluonteisista maksuista kokoavasti Kiiski 2011, s. 115–117.

¹⁵⁶ HE 131/1995 vp, yksityiskohtaiset perustelut (verotusmenettelystä annetun lain 32 §:ää koskeva kohta).

¹⁵⁷ VaVM 37/1995 vp.

ottanut kantaa VML 32 §:n 3 momentin muutokseen, mutta on lausunnossaan vain yleisesti kiinnittänyt huomiota siihen, ettei verotuksen kaltaisessa massaluonteisessaakaan toiminnassa saa vaarantaa hyvän hallinnon vaatimuksia tai verovelvollisen oikeusturvaa.¹⁵⁸

VL:n esitöistä ei VML:n esitöiden tapaan selviä tarkempaa rangaistusteoreettista tai kriminaalipoliittista perustelua veronkorotukselle.¹⁵⁹ Epäilemättä sen keskeinen tehtävä on kuitenkin toimia preventiivisesti etenkin ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntien ja virheellisen tiedon antamisen ehkäisemiseksi, mikä on luonnollisesti tehokkaan ja oikeudenmukaisen verotusmenettelyn edellytys.¹⁶⁰

Rikosoikeuskomitea on eritellyt rikoslain kokonaisuudistuksen yhteydessä sanktiomaksujen käyttöä puoltavia tekijöitä etenkin talousrikollisuuden – kuten verorikosten – torjunnassa.¹⁶¹ Määrältään tuntuvien sanktiomaksujen käyttöönotto johtui komitean mielestä sakkorangaistuksen ja yksilöllisen rangaistusvastuun tehottomuudesta taloudelliseen hyötymiseen tähtäävän rikollisuuden ehkäisemisessä.¹⁶²

Ruotsissa on perusteltu hallintosanktioita nimenomaan talousrikosten osalta muun muassa sillä, että niiden asettaminen oikeushenkilölle on rikosoikeudellista rangaistusta yksinkertaisempaa. Lisäksi rikosoikeudellisen vastuun kohdentaminen oikeushenkilön sisällä voi olla vaikeaa ja työlästä. Samoin hallinnollisen sanktion määrä voidaan asettaa oletuksena sellaiselle tasolle, että se ylittää mahdollisesti rikoksesta saatavan hyödyn määrän. Tällöin hallinnollisella sanktiolla olisi etenkin rationaalisten rikostentekijöiden kohdalla selvä preventiovaikutus. Samalla vältetään hankalalta määrittelyltä, joka liittyy rikoksella aiheutetun vahingon suuruuteen.¹⁶³

¹⁵⁸ PeVL 35/2005 vp, s. 2.

¹⁵⁹ HE 146/1957 vp.

¹⁶⁰ Tätä indikoi myös se, etteivät sanktioluonteiset maksut (kuten veronkorotus) ole tuloverotuksessa vähennyskelpoisia kuluja. Tältä osin on nimenomaan todettu, että vähennyskelpoisuus vähentäisi seuraamuksen ennaltaehkäisevää vaikutusta (ks. HE 203/1992 vp, yleisperustelut, kohta 1.3.11, jossa käsitellään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamista). Veronkorotuksen pelotevaikutusta ja sen rangaistusluonnetta on pohdittu myös oikeuskirjallisuudessa. Ks. tästä kokoavasti Äimä 2011, s. 237-238.

¹⁶¹ Komiteanmietintö 1976:72, jaksot V.3–4.

¹⁶² Ks. Lahti 2012, s. 106-107.

¹⁶³ Ks. Halila – Lankinen 2014, s. 315.

Oikeushenkiöille asetettavien hallintosanktioiden kääntöpuolena on esimerkiksi käytännön verovalvonnassa havaittavissa myös negatiivisia seurauksia, kuten niin sanottu osakeyhtiöiden ketjutus. Kun oikeushenkilölle asetetut veronkorotukset kasvavat liian suuriksi, yhtiö voidaan ajaa konkurssiin ilman, että rangaistusluonteiset maksut jäävät yhtiön taustalla toimivien luonnollisten henkilöiden vastattaviksi. Usein tällaisiin tilanteisiin tosin liittyy myös yhtiön johdon tekemiä talousrikoksia, kuten kirjanpito- ja verorikoksia, jotka aktualisoituvat esimerkiksi yhtiön laittomana varojenjakona hallinnollisten sanktioiden jäädessä maksamatta.

5.3 Veronkorotuksen normitausta ja soveltaminen

Veronkorotusta koskeva VML 32 § on jaettu useampaan momenttiin. Kolmessa ensimmäisessä momentissa määritellään veronkorotuksen ankaruus verovelvollisen laiminlyönnin ja tuottamuksen asteen mukaan.

”Veronkorotus

Jos veroilmoituksessa tai muussa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa taikka verovelvollisen antamassa muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä verovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseen taikka jos verovelvollinen on ilman pätevää syytä antanut ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan myöhässä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 150 euron suuruinen veronkorotus.

Jos verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai antanut ne vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 800 euron suuruinen veronkorotus.

Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisätyistä varoista. Lisätynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempänä verovuonna lisäävällä

tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieteen tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.¹⁶⁴

Veronkorotus voidaan määrätä esimerkiksi veroilmoituksen myöhästymisen taikka veroilmoituksessa olevien virheiden tai puutteiden vuoksi. Samoin se voidaan määrätä myös muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen kuin veroilmoituksen, sen liitteiden tai lisätietojen laiminlyönti- tai puutetilanteissa. Samoin veronkorotus määrätään, mikäli verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan, taikka verovelvollinen ei ole lainkaan antanut ilmoitusta.¹⁶⁵ Usein kyseessä on tilanne, jossa verovelvollinen ei ilmoita lainkaan tiettyä tuloa tai ilmoitus on selvästi puutteellinen.

VML 32 § jakautuu kolmeen momenttiin sanktion ankaruuden mukaan. Säännöksen 1 ja 2 momentit eivät edellytä lainkaan tuottamusta, mutta tuntuvin 3 momentin mukainen prosentuaalinen sanktio voidaan määrätä vain, mikäli verovelvollinen on toiminut tahallisesti tai törkeästä huolimattomuudesta.

5.4 Veronkorotuksen oikeudellinen luonne sanktiona

5.4.1 Veronkorotuksen määräämisen edellytyksistä verrattuna verorikoksiin

Veronkorotusta koskeva VML 32 § ja verorikoksia koskevat rikoslain säännökset ovat siinä mielessä samanlaisia, että niiden tunnusmerkistöt ovat osittain päällekkäiset.

Veropetoksen perusmuoto (RL 29:1) on seuraavanlainen:

”Veropetos

Joka

1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta,

¹⁶⁴ VML 32 §:n 4-6 momentit koskevat siirtohinnoitteludokumentointia, veronkorotuksen teknisiä yksityiskohtia sekä veronkorotuksen tilittämistä. Näitä ei ole tässä työssä huomioitu.

¹⁶⁵ Ks. veronkorotuksen määräämisestä tarkemmin esim. Myrsky – Rabinä 2011, s. 213-226 ja VH 2012.

2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan,

3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai

4) muuten petollisesti,

aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”

Veropetoksesta on myös privilegioitu (RL 29:3) ja kvalifioitu (RL 29:2) tekemuoto. Näiden lisäksi on olemassa vielä lähinnä oma-aloitteisten verojen maksamatta jättämistä tai verojen maksun myöhästymistä koskeva verorikkomus (RL 29:4)¹⁶⁶, joka nimestään huolimatta sisältää lievää veropetosta ankaramman rangaistuksen.¹⁶⁷

Verorikoksia koskevat yleisimmät kriminalisoinnit ovat ankaruusjärjestyksessä seuraavat:

<i>Törkeä veropetos</i>	<i>4kk – 4v</i>
<i>Veropetos</i>	<i>sakko – 2v</i>
<i>Verorikkomus</i>	<i>sakko – 6kk</i>
<i>Lievä veropetos</i>	<i>sakko</i>

Sekä veropetos (RL 29:1) että veronkorotusta koskeva VML 32 § aktualisoituvat siis tilanteissa, joissa verovelvollinen on antanut veroilmoituksen virheellisenä tai puutteellisenä. Veropetoksen osalta yritys rinnastetaan täytettyyn tekoon tunnusmerkistössä, mikä sinällään ei ole tavallista. Kyseessä on siis niin sanottu yritysrikos ja teon moitittavuuden tai tekijän syyllisyyden kannalta ei ole merkitystä sillä, onko teko täytynyt sen paljastuessa. Verovelvollinen on nimittäin tällöin jo suorittanut tai hänen olisi tullut suorittaa kaikki häneltä vaaditut täytäntöönpano-

¹⁶⁶ Veropetoksen ja verorikkomuksen suojeluobjekti ei ole sama. Verorikkomussäännöksellä pyritään turvaamaan veronsaajan oikea-aikainen maksunsaanti, kun taas veropetoksella suojataan oikeiden tietojen saantia verotuksen toimittamiseksi. Veropetoksena ei siis ole kriminalisoitu veron maksamatta jättämistä. Ks. Sahavirta 2007, s. 178 ja 185-187. Tehokkaasta katumisesta verorikoksissa Sahavirta 2007, s. 189-191.

¹⁶⁷ Perintöverotuksen näkökulmasta perukirja toimii veroilmoituksena. Perintöverotuksessa tehdyn veropetoksen omana kriminalisointina toimii perintökaaren (40/1965) 20 luvun 11 §. Rangaistus säännös on kaksijakoinen ja se sisältää myös kvalifioidun tekemuodon. Säännöksen sanamuodon mukaan ”*Joka perunkirjoituksessa tahallansa salaa tai vilpillisesti ilmoittaa jotakin, tuomittakoon sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi. Jos asianhaarat ovat erittäin raskauttavat, olkoon rangaistus vankeutta enintään kaksi vuotta.*” Perintökaaren kriminalisointisäännös ei kuitenkaan sinällään näytä edellyttävän, että vilpillisellä ilmoittamisella olisi ollut vaikutusta veron määrään.

toimet ja teon paljastuminen johtuu yleensä viranomaisten toimenpiteistä. Teko siis jää yleensä täyttymättä verovelvolliselle sattumanvaraisista seikoista johtuen.¹⁶⁸ Veropetos on tosin myös samalla seurausrikos ja tunnusmerkistön täytyminen edellyttää, että säännöksessä kuvatun menettelyn seurauksena on veron välttäminen.

Huomionarvoista on, että veronkorotus ei edellytä tahallisuutta (toisin kuin veropetos) tai edes tuottamusta VML 32 §:n 1 ja 2 momentin tapauksissa. VML 32.3 §:n osalta edellytetään törkeää huolimattomuutta. Verotuksellisesti tulkinnanvaraisissa tapauksissa ei kuitenkaan yleensä voida katsoa olevan kyse VML 32.3 §:ssä tarkoitetusta verovelvollisen tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta.

Edelleen kriminalisointien ja veronkorotuksen eroina voidaan kiinnittää huomiota verotuksessa antamatta jääneen tai virheellisen tiedon merkittävyyteen. Veronkorotus edellyttää lain sanamuodon mukaan ankarampien 2 ja 3 momenttien osalta nimenomaisesti annetun tiedon, ilmoituksen tai asiakirjan *olennaista* vaillinaisuutta tai virheellisyyttä. Veronkorotus voidaan antaa tällöin lain sanamuodon mukaan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä, kunhan tieto on olennainen. Sanamuoto ei siis edellytä (toisin kuin veropetoksen kohdalla), että virheellä tai puutteella aiheutettaisiin tai yritettäisiin aiheuttaa veron määrääminen liian alhaiseksi taikka että sillä olisi sinällään suoraan merkitystä veron määräämiselle.¹⁶⁹

¹⁶⁸ Sahavirta 2007, s. 182.

¹⁶⁹ Teoriassa voinee siis aktualisoitua tilanne, jossa verovelvollinen on antanut tahallisesti vähäisen veron määräämiseen vaikuttavan seikan, ja teolla on tavoiteltu veron määräämistä liian vähäiseksi. Tällöin teko sinällään täyttää (lievän) veropetoksen tunnusmerkistön ja teko olisi tahallisena syyksi-luettava. Tapauksessa ei kuitenkaan paradoksaalisesti voitaisi määrätä veronkorotusta VML 32 §:n 2 tai 3 momentin mukaan, koska puute ei olisi olennainen. Käytännön verotustyössä tällaiset tilanteet lienevät kuitenkin harvinaisia.

5.4.2 Veronkorotuksen ankaruus verrattuna verorikoksiin

Veronkorotus erityisesti VML 32.3 §:n mukaisesti määrättyinä on usein määrältään hyvinkin tuntuva. Veronkorotuksen määräämisessä noudatetaan vakiintuneesti Verohallinnon yhtenäistämisohjetta, jossa VML 32.3 §:n mukainen veronkorotus määrätään sekä henkilö- että yritysverotuksessa seuraavasti¹⁷⁰:

Lisätty verotettava tulo (€)	Veronkorotus alarajan kohdalla €	Veronkorotus alarajan yltävästä lisäystä tulon osasta
0 – 10 000	300	
10 000 – 60 000	300	3%
60 000 – 100 000	1800	5%
100 000–	5000	7%

Veronkorotus on ankaruudeltaan tuntuva, jos sitä verrataan päiväsakkoon. Päiväsakon ankaruuden suhteuttaminen veronkorotukseen ei ole yksinkertaista niiden erilaisen laskentatavan vuoksi.¹⁷¹ Sakkorangaistuksen rahamäärään vaikuttaa päiväsakkojen määrän lisäksi rikokseen syyllistyneen tulotaso. Tulotaso vaikuttaa kuitenkin myös veronkorotuksen määräämiseen VML 32 §:n 3 momentin mukaan, sillä korotuksen määrä perustuu virheen tai puutteen vuoksi verotuksessa tehdyn oikaisun määrään (lisätty verotettava tulo).

Pienin teoreettinen päiväsakon rahamäärä lain mukaan on *kuusi euroa*, sillä päiväsakkoja voidaan rikoslain 2a luvun 1 §:n mukaan tuomita vähimmillään yksi ja päiväsakon rahamäärää ei saa päiväsakon rahamäärästä annetun asetuksen (609/1999) 5 §:n mukaan vahvistaa pienemmäksi kuin kuusi euroa. VML 32 §:ssä ei ole määritelty veronkorotukselle vähimmäismäärää, mutta sata euroa on Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukainen veronkorotuksen alaraja. VML 32 §:n 3 momentin mukaisen korotuksen alaraja on puolestaan 300 euroa. Tämän perusteella veronkorotuksen vähimmäistason voidaan sanoa olevan paljon päiväsakkorangaistuksen teoreettista vähimmäistasona korkeammalla. Varsinaista enimmäistasona ei teoriassa sisälly päiväsakon eikä veronkorotuksen enimmäismäärään. Molempien määrä nousee aina ankarammaksi tulotason tai verotettavaan tuloon lisätyn määrän suhteessa.

¹⁷⁰ VH 2015, luku 6.

¹⁷¹ Yleistettynä yksi päiväsakko = (kuukausitulo verojen jälkeen – 255 euroa) / 60. Eli kuudeskymmenesosa käytettävissä olevista tuloista. Lisää päiväsakon laskennasta ks. esim. Lappi-Seppälä ym. 2013, Rikosoikeus> I YLEISIÄ KYSYMYKSIÄ> 6. Seuraamusjärjestelmän pääpiirteet> Sakko (viitattu 4.12.2014). Päiväsakosta poiketen veronkorotus VML 32.3 §:n mukaisena määrätään progressiivisella asteikolla.

Lieviä veropetoksia päätyi vuosina 2009–2012 tuomioistuimiin veropetoksista eniten. Tämä on sikäli yllättävää, että ultima ratio -periaatteen kannalta juuri näiden tekojen osalta tuntuisi järkevältä korvata rikosoikeudellinen rangaistus veronkorotuksella. Lievistä veropetoksista annetuista rangaistuksista kuitenkin ehdoton enemmistö oli rangaistusmääräysmenettelyssä annettuja. Lievästä veropetoksesta on ylipäänsä mahdollista tuomita vain sakkoa (RL 29:3). Verorikkomuksista annettuja rangaistuksia puolestaan oli verrattain hyvin vähän.¹⁷²

Sinäällään ainoastaan veropetosjuttujen määrän vaihtelusta ei voida päätellä, että rikosoikeudellisia rangaistuksia olisi korvattu veronkorotuksilla. Verorikollisuus lisääntyy usein taloudellisissa noususuhdanteissa ja toisaalta vähenee laskusuhdanteissa. Nousukausina verovelvolliset tuottavat yleensä suurempia voittoja, joiden synnyttämästä verotaakasta yritetään toisinaan päästä eroon laittomin keinoin. Laskusuhdanteessa erityisen kannattavia yrityksiä on vähemmän ja verotukseen kohdistuvat rikokset vähenevät. Toisaalta yritysten heikentyvä kannattavuus luo paineita pyrkiä alentamaan kustannuksia, mikä lisää muihin kuin tuloveroon kohdistuvia laittomuuksia.¹⁷³

5.4.3 Veronkorotus ja *ne bis in idem*

Erityisesti EIT:n tulkinnat *ne bis in idem* -periaatteen soveltamisesta ovat johtaneet Suomessa hankaliin tulkintaongelmiin veronkorotuksen sanktiollisesta luonteesta. VML:n mukainen veronkorotus on muodollisesti hallinnollinen sanktio, mutta EIT:n käytännössä sen on katsottu *rinnastuvan rikosoikeudelliseen rangaistukseen* ainakin kaksoisrangaistavuuden kiellon osalta.¹⁷⁴

Oikeustilan selventämiseksi hallitus antoi 20.12.2012 esityksen (HE 191/2012) laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta (781/2013) (VeronKL). Eduskuntakäsittelyssä PeV totesi, ettei oikeuskäytännön perusteella

¹⁷² Tällainen lienee esim. arvonnisävero. Ks. Optula, rikollisuustilanne 2009-2013.

¹⁷³ Niemi – Lehti 2006, s. 14.

¹⁷⁴ Suomalaisittain kääntein tekevänä EIT-ratkaisuna voitaneen pitää tapausta Ruotsalainen vs. Suomi 16.6.2009, jossa oli kysymys lievästä veropetoksesta määrätyn sakon ohella määrätyn korotetun polttoainemaksun luonteesta. Ks. tapauksesta esim. Vuorenpää 2010. Sitten varsinaisesti veronkorotusta koskeva ratkaisu annettiin tapauksessa Jussila v. Suomi 23.11.2006. Siinä ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että seuraamuksen vähäinen luonne ei voinut olla ratkaisevaa artiklan rikoshaaran soveltamisen kannalta. Artiklan soveltamista ei myöskään estänyt veronkorotusmenettelyn luonne sellaisenaan. Ks. myös KHO 2014:145, perustelujen kohta 2.2.1.

näyttäisi olevan täysin selvää, katsotaanko ne bis in idem -säännön kieltävän myös toisen prosessin jatkamisen sen jälkeen, kun samanaikaisesti vireillä ollut prosessi on päättynyt lopulliseen ratkaisuun. Niin ikään PeV totesi, että lakiehdotuksen mukaisen voimaantulon myötä sääntelyssä tarkoitetut vaikutukset toteutuisivat täysimääräisesti vasta useiden vuosien kuluttua¹⁷⁵. Lainsäädäntöä valmisteltaessa korkein oikeus tiukensikin kantaansa PeV:n lausunnon perusteella ratkaisussa KKO 2013:59. Korkein oikeus totesi, että veropetossyytteen tutkimiselle on este jo sen jälkeen, kun verotusmenettelyssä on veronkorotusta koskevaa päätösvaltaa käytetty joko *määräämällä veronkorotus tai jättämällä se määräämättä*. Olennaista on siis määritellä, onko veronkorotuksen osalta asiassa jo käytetty viranomaisen harkintavaltaa, jolloin asia on tältä osin tutkittu. Ne bis in idem -periaatteella on näin ollen läheinen yhteys oikeusvoima- (*res judicata*) ja vireilläolovaikutukseen (*lis pendens*).¹⁷⁶

Oikeustila on osaltaan selkeytynyt lakimuutosten tultua voimaan 1.12.2013.¹⁷⁷ Uudella lailla on pyritty sovittamaan yhteen veronkorotus ja ne bis in idem -periaate. Hallinnollisena sanktiona määrättävä veronkorotus ja rikosoikeudellinen rangaistus sovitetaan yhteen siten, ettei verovelvollinen tule tutkittavaksi ja rangaistavaksi uudelleen samasta teosta. Lain mukaan samalla teolla tarkoitetaan tekoa tai laiminlyöntiä, jossa tapauksen tosiseikat ovat samat tai olennaisilta osin samat. Uusi laki mahdollistaa rikosoikeudellisen vastuun toteuttamisen niissä tapauksissa, joissa teon vakavuuden vuoksi veronkorotus ei ole riittävä seuraamus. Lakimuutosta edeltävä oikeuskäytäntö oli johtanut tilanteeseen, jossa luonnolliselle henkilölle määrätty pienikin veronkorotus esti lähes poikkeuksetta syytteen nostamisen tai syytteen tutkimisen.¹⁷⁸

VeronkL:n soveltamisesta ja sen toimivuudesta ei liene vielä merkittävää käytännönkokemusta, eikä korkeimpien oikeusasteiden ratkaisuja. Joka tapauksessa nykyisellään on selvää, että Suomen verolainsäädännön mukainen veronkorotuk-

¹⁷⁵ PeVL 17/2013 vp, s. 5.

¹⁷⁶ Res judicata- ja lis pendens -vaikutuksesta rikosprosessissa ks. Lappalainen ym. 2012, Prosessioikeus> IV OIKEUDENKÄYNNIN KOHDE> 2. Syyte rikosprosessissa> Syytteen muuttaminen ja tarkistaminen> Syytteen tarkistaminen> Negatiivinen oikeusvoima (viitattu 23.4.2015).

¹⁷⁷ EIT on antanut lain voimaantulon jälkeen vielä Suomelle langettavia tuomioita ennen lakimuutosta vallinneesta tilanteesta. Tuoreimpina Rinas v. Suomi 27.1.2015, Kiiveri v. Suomi 10.2.2015 ja Österlund v. Suomi 10.2.2015.

¹⁷⁸ VeronkL:n soveltamisesta käytännössä ks. VH 2013 ja VH 2014.

sen määräämistä koskeva asia on rikosasiaan rinnastettava *ne bis in idem* -periaatteen näkökulmasta. Itse asiassa tuoreessa ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus (KHO 2014:145) on todennut, että Suomen verolainsäädännön mukainen veronkorotuksen määräämistä koskeva asia *on rikosasiaan rinnastettava* ja voi *sen vuoksi* kuulua *ne bis in idem* -periaatteen piiriin.¹⁷⁹ Ratkaisussa ei siis enää puhuta veronkorotuksen määräämistä koskevan asian rinnastumisesta rikosprosessiin pelkästään *ne bis in idem* -periaatteen osalta.

5.5 Veronkorotuksen oikeudellinen rinnastuminen rikosoikeudelliseen sanktioon

Kuten edellä on esitetty, EIT:n ratkaisukäytännössä on yhä suuremmassa määrin kiinnitetty huomiota hallinnollisten sanktioiden luonteeseen ja etenkin niiden määräämiseen *ne bis in idem* -periaate huomioiden. Samoin edellä esitetty vertailu osoittaa, että veronkorotus voidaan ankaruutensa puolesta rinnastaa päiväsakkorangaistukseen ja joltain osin veronkorotus voi jopa osoittautua näistä ankarimmaksi.

Nykyisen oikeuskäytännön valossa on selvää, että veronkorotus rinnastuu rikosoikeudelliseen rangaistukseen *ne bis in idem* -periaatteen näkökulmasta. Mutta voidaanko sanoa, että *veronkorotus rinnastuu yleisesti rikosoikeudelliseen rangaistukseen?* Tai voiko veronkorotus rinnastua rikosoikeudelliseen rangaistukseen *osittain?*

Kysymys on nostattanut paljon kriittistä keskustelua etenkin Pohjoismaissa, joissa veronkorotus on perinteisesti nähty rikosoikeudellisen sanktion rinnalla toimivana seuraamuksena. Nykyään veronkorotuksen oikeudellista luonnetta on kuitenkin tulkittava laajemmassa kansainvälisessä perspektiivissä.¹⁸⁰ EIS:n tulkinnassa noudatettavaan tehokkuusperiaatteeseen liittyy läheisesti sopimusmääräysten *autonomisen tulkinnan periaate*. Tällä tarkoitetaan sitä, että sopimustekstissä käytetyillä käsitteillä, esimerkiksi EIS 6 artiklan käsitteellä *criminal charge* (rikos-

¹⁷⁹ KHO 2014:145, perustelujen kohta 2.3.1. KHO viittaa perusteluissaan EIT:n tapauksiin Jussila v. Suomi 23.11.2006, KKO 2013:59 sekä KHO 2011:41. KHO:n mukaan veronkorotuksen rinnastuminen rikosoikeudelliseen seuraamukseen on vahvistettu myös Suomea koskevissa uusissa EIT:n 20.5.2014 antamissa ratkaisuissa Nykänen v. Suomi, Glantz v. Suomi, Pirttimäki v. Suomi ja Häkkä v. Suomi.

¹⁸⁰ Halila – Lankinen 2014, s. 311.

syyte), on itsenäinen merkityksensä, joka ei välttämättä ole yhteneväinen vastaavalla käsitteellä kansallisessa oikeudessa olevan merkityksen kanssa.¹⁸¹ Tästä johtuen EIS ei sinällään kunnioita perinteistä pohjoismaista oikeudenalajaottelua, jossa hallinnolliseksi sanktioksi mielletty veronkorotus on katsottu rikosoikeudellisesta seuraamuksesta erilliseksi seuraamukseksi.

Veronkorotuksen voitaisiin mielestäni katsoa rinnastuvan helpostikin rikosoikeudelliseen rangaistukseen, mikäli rinnastumisen mittarina käytettäisiin ainoastaan sanktioiden ankaruutta (vertaa Engel-kriteerit). Kuten edellä on esitetty, pienin teoriassa mahdollinen päiväsakkorangaistus on kuusi euroa. Mikäli tätä käytettäisiin rikosoikeudellisen rangaistuksen vähimmäisrajana, pienin käytännössä mahdollinen veronkorotus olisi selvästi tätä vähimmäisrajaa ankarampi.¹⁸² Pelkkä ankaruusvertailu ei luonnollisestikaan ole mielekäästä, mutta sitä voitaneen käyttää yhtenä rinnastumista puoltavana seikkana.¹⁸³

Oman elementtinsä rajanvetoon tuo myös syyksiluettavuuden taso. Rikosoikeudellinen rangaistus edellyttää usein tahallisuutta tai vähintään huolimattomuutta. Tämä aspekti täyttyy veronkorotuksen osalta vain VML 32 §:n 3 momentin tapauksissa, joissa toisaalta myös rangaistustaso on selvästi ankara.

Veronkorotus on ominaisuuksiltaan selvästi rangaistus ja sen luonnetta ei voida Suomessa määritellä pelkästään jäykästi perinteisenä oikeudenalakysymyksenä. EIS:n autonominen tulkinta, viimeaikaisin KKO:n oikeuskäytäntö, PeV:n lausunnot ja edellä esitetty KHO:n linjaus (KHO 2014:145) antavat mielestäni perusteet tulkinnalle, jonka mukaan *veronkorotus sanktiona rinnastuu rikosoikeudelliseen rangaistukseen*. Näin lienee tulkittava etenkin VML 32 §:n 3 momentin mukaista veronkorotusta.

Käsittääkseni tähän mennessä yleisesti tiedossa olevat KKO:n, KHO:n ja EIT:n ratkaisut ovat käsitelleet vain VML 32 §:n 3 momentin mukaista ankarinta veronkorotusta. Veronkorotuksen määrääminen prosessina ja siihen liittyvät

¹⁸¹ Pellonpää ym. 2012, s. 286-287.

¹⁸² Verohallinnon yhtenäistämishjeen mukaisesti 100 euroa. Ks. VH 2015, s. 23.

¹⁸³ Ankaruusvertailu voi vaikuttaa teoreettiselta, mutta oikeuskäytännössä on tuomittu myös hyvin pieniä päiväsakkorangaistuksia. Korkein oikeus esimerkiksi pysytti Turun hovioikeuden tuomion tapauksessa KKO 2011:4, jossa tieliikennelain (267/1981) (TLL) 105 a §:n nojalla tieliikenteen sosiaalilainsäädännön rikkomisesta tuomittua kuuden päiväsakon määrää pidettiin oikeudenmukaisena rangaistuksena.

oikeussuojatarpeet ja -keinot voinevat etenkin EIT:n oikeuskäytännön perusteella vaihdella sen mukaan, minkälaisesta veronkorotuksesta on kysymys, missä vaiheessa verotusmenettelyä veronkorotusuhka asetetaan ja onko verovelvolliseen kohdistuvia muita (rikos)prosesseja mahdollisesti vireillä.¹⁸⁴

5.5.1 Veronkorotuksen suhde laillisuusperiaatteeseen ja syyttömyysolettamaan

Kun veronkorotuksen rinnastumista rikosoikeudelliseen sanktioon voitaneen pitää perusteltuna, veronkorotusta on syytä tarkastella lyhyesti myös keskeisten rikosoikeudellisten periaatteiden valossa. Veronkorotuksen suhde etenkin laillisuusperiaatteeseen¹⁸⁵ (PL 8 §) tai syyttömyysolettamaan (PL 21 §) ei ole ongelmaton.

Veronkorotusta koskevaa VML:a ei aikanaan käsitelty perustuslakivaliokunnassa eikä veronkorotuksen ongelmiin kiinnitetty sinällään huomiota. Tilanteessa voitaneen kuitenkin hakea tukinta-apua muiden hallinnollisten sanktioiden käsittelystä – esimerkiksi öljypäästömaksusta – vaikka ne eivät luonnollisestikaan ole sellaisenaan täysin vertailukelpoisia veronkorotuksen kanssa, vaan esimerkiksi ympäristöoikeudessa vaikuttavat oikeudenalan omat vastuuopit.¹⁸⁶

PeV:n mukaan öljypäästömaksun määrääminen edellyttää *objektiivista näyttöä* siitä, että kielletty päästö on aiheutunut. Tästä huolimatta PeV ei ole nähnyt ongelmaa siinä, että näyttöä kielletyn päästön tahallisesta tai tuottamuksellisesta aiheuttamisesta ei edellytetä. Tämä merkitsi PeV:n mukaan myös poikkeamista muodollisesta syyllisyysvaatimuksesta, jonka mukaan rikoksesta epäillyn syyllisyys olisi selvitettävä oikeudenkäynnissä.¹⁸⁷

PeV kutsuu vastuuta öljypäästömaksusta *ankaraksi vastuuksi*. Viranomaisen on arvioitava näytön riittävyys maksun määräämiseksi, mutta maksuvelvollisen on osoitettava vastuusta vapautumisen tai sen alentamisen peruste. Edellytykset vastuusta vapautumiselle ovat sinänsä suppeahkot. PeV huomauttaa, että öljypäästömaksu on asiallisesti *rinnastettavissa rikosoikeudelliseen sanktioon* ja

¹⁸⁴ Esim. Funke v. Ranska 25.2.1993 ja Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden 23.2.2002. Näistä tarkemmin luvussa 6.

¹⁸⁵ Laillisuusperiaatteesta erityisesti epätäsmällisyyskiellosta enemmän Frände 2012, s. 27-46.

¹⁸⁶ Öljypäästömaksusta säädetään nykyisin merenkulun ympäristönsuojelulaissa (1672/2009).

¹⁸⁷ PeVL 32/2005 vp, s. 3.

tämän vuoksi maksun määräämisessä onkin kyse käännetystä todistustaakasta. Perustuslain 8 §:n laillisuusperiaate ja EIS 6 artikla soveltuvat myös öljypäästömaksun määräämistä koskevaan menettelyyn. PeV ei tästä huolimatta näe öljypäästömaksun määräämisessä perusoikeusongelmaa ja syyttömyysolettama sekä laillisuusperiaate tuleva PeV:n mukaan öljypäästömaksun osalta noudatetuiksi asianmukaisesti.¹⁸⁸

Myös verotuksessa myöhässä tai puutteellisena annetut tiedot taikka varsinainen veron kiertäminen johtavat usein ainakin ankaraa vastuuta lähellä olevaan tilanteeseen ja vähintään käännettyyn näyttötaakkaan: verovelvollinen voi vapautua veronkorotuksesta vain esittämällä kielletylle menettelylle hyväksyttävän syyn.¹⁸⁹ Todistustaakka veronkorotuksesta vapautumisesta on siis lähtökohtaisesti verovelvollisella tilanteissa, joissa veronkorotuksen määräämisen tunnusmerkistö täyttyy. Tahallisuus tai huolimattomuus on ikään kuin oletettu lähtökohta, eikä Verohallinnon tarvitse näyttää toteen verovelvollisen syyllisyyttä. Rikosoikeudessa tuottamuksesta riippumatonta eli niin sanottua objektiivista tai ankaraa rangaistusvastuuta on yksiselitteisesti pidetty kiellettynä rikosvastuun edellyttäessä aina tahallisuutta tai tuottamusta.¹⁹⁰

Mielenkiintoista tosin on, että viranomaisella on kuitenkin jollain tasolla velvollisuus valvoa ankarimman veronkorotuksen (VML 32.3 §) mukaisen korotuksen kohtuullisuutta etenkin sosiaalisella perusteella. Veronkorotus voidaankin jättää erityisestä syystä määräämättä. Tällaisena erityisenä syynä voidaan pitää esimerkiksi yhteiskunnasta pysyvästi syrjäytyneen, tulottomaksi tiedetyn ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömistä.¹⁹¹ Tilanne on sikäli erikoinen, että rikosoikeudelliseen rangaistukseen rinnastuvasta sanktiosta on mahdollista vapautua sosiaalisin perustein, kun muuten verovelvollisiin kohdistuu lähes objektiivinen vastuu. Vapautusperustetta voi tosin perustella sillä, että tulottomien henkilöiden kohdalla ilmoitusvelvollisuus tulisi kuitenkin täytetyksi jo pelkällä ilmoituksella tulojen puuttumisesta.

¹⁸⁸ PeVL 32/2005 vp, s. 3.

¹⁸⁹ VH 2012 ja Puronen 2010, s. 153-155.

¹⁹⁰ Melander 2008, s. 296-300.

¹⁹¹ VH 2012.

Tässä yhteydessä todettakoon vielä, että veronkorotus ei nähtävästi kuuluisi valmisteilla olevan syyttömyysolettamadirektiivin soveltamisalaan.¹⁹² Parlamentin oikeudellisten asioiden valiokunta ja kansalaisvapauksien sekä oikeus ja sisäasioiden valiokunta ovat tosin lausunnoissaan halunneet ainakin osittain laajentaa direktiivin soveltamisalaa hallinnollisiin sanktioihin. Muutosehdotusten perusteella ei kuitenkaan tällä hetkellä ole todennäköistä, että direktiiviä sovellettaisiin veronkorotusasiaan.¹⁹³ Direktiivin perusteluissa tosin huomautetaan, että EIT on vahvistanut yhdeksi syyttömyysolettamaa koskevaksi periaatteeksi, että tuomioistuimien tai yksittäisten virkamies ei saa julkisesti väittää epäiltyä tai syytettyä rikoksentehtäjäksi ennen kuin asia on käsitelty tuomioistuimessa, joka on todennut syyllisyyden lainvoimaisessa tuomiossa ja periaatetta on sovellettava kaikkiin viranomaisiin.¹⁹⁴ Julkisesti annettu veronkorotus voinee olla tällainen väite. Sinällään asiassa ei ole ongelmaa siksi, että määrätyt veronkorotukset eivät lähtökohtaisesti ole julkisia. Tosiasiassa isommat VML 32.3 §:n mukaiset veronkorotukset voivat olla pääteltävissä julkisista verotiedoista. Näin siksi, että verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1364/1999) 5 §:n 1 ja 3 momentin mukaan veronkannossa maksettava määrä henkilöverotuksessa ja maksuunpannun veron yhteismäärä yhteisöjen osalta ovat julkisia verotustietoja. Kun veronkorotus sisältyy maksuunpantuun määrään, voi julkisista tiedoista seuloa tapauksia, joissa verorasitus on normaalia verokantaa suurempi. Tällöin yksi mahdollinen selitys on määrätty suurehko veronkorotus.

Laillisuusperiaatteen osalta eniten ongelmia tuloverotuksessa aiheuttanevat arvioverotus (VML 27 §) ja veronkiertosäännös (VML 28 §), joiden soveltamiseen voi liittyä veronkorotuksia (VML 32 §). Tilanne on ongelmallinen etenkin silloin, jos verovelvollisen toiminnassa ei ole kyse veron välttämisestä, vaan asia on tulkinnallinen. VML 28 §:n avoimuus luo ristiriidan joustavan, ajassa muuttuvan vero-oikeuden ja rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen välille: verosäännösten tulisi elää ajassa ja estää väärinkäytökset, mutta olla silti ennakoitavissa ja mahdollisten oikaisujen tulisi perustua lakiin. Avoimeksi muotoiltu veronkiertosäännös joutuu

¹⁹² Komission ehdotus Euroopan parlamentin ja Neuvoston direktiiviksi eräiden syyttömyysolettamaan liittyvien näkökohtien ja läsnäoloa oikeudenkäynnissä koskevan oikeuden lujittamisesta rikosoikeudellisissa menettelyissä, KOM(2013) 821 lopullinen, s. 12.

¹⁹³ Ks. OAVK 2013/0407(COD) ja KvOSaVK 2013/0407(COD).

¹⁹⁴ Ks. syyttömyysolettamadirektiiviä koskevan ehdotuksen perustelut, kohta 30 ja siinä mainitut EIT Minelli v. Sveitsi 25.3.1983 ja Allenet de Ribemont v. Ranska 10.2.1995.

tällöin kollisioon etenkin epätasällisyyskiellon kanssa. Kenen tahansa pitäisi pystyä rikossäännöksen sanamuodon perusteella pystyä ennakoimaan teon rangaistavuus.¹⁹⁵ Tilannetta helpottaa se, että verotuksellisesti tulkinnanvaraisissa tapauksissa ei yleensä voida katsoa olevan kyse VML 32.3 §:ssä tarkoitettusta verovelvollisen tahallisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta.¹⁹⁶

5.5.2 Rinnastumisen merkitys oikeusturvakeinojen kannalta

Pohdinta veronkorotuksen rinnastumisesta rikosoikeudelliseen rangaistukseen on tärkeää jo kriminaalipoliittisen ja rangaistusteoreettisen keskustelun kannalta. Ei liene yhdentekevää, käytetäänkö Suomessa tarkoituksellisesti niin sanotusti kahden kerroksen sanktioita, jotka molemmat tosiasiallisesti ovat luonteeltaan rikosoikeudellisia. Rinnastuminen on kuitenkin erityisen relevantti *esikysymys* veronkorotuksen määräämistä kokevan prosessin oikeussuojakeinoja tarkasteltaessa. Tällä hetkellä vallinnee epäselvyys siitä, mitä tämä rinnastuminen itse asiassa tarkoittaisi prosessin oikeusturvakeinojen kannalta.

Melanderin mukaan, jos sanktioitu menettely on vähäistä enemmän moitittavaa tai jos seuraamukseksi voidaan langettaa esimerkiksi melko huomattava maksuseuraamus, rikosoikeudellisen järjestelmän tarjoamien oikeusturvakeinojen soveltamatta jättäminen ei voida pitää ongelmattomana.¹⁹⁷ Veronkorotus voidaan mielestäni mieltää juuri tällaiseksi huomattavaksi maksuseuraamukseksi.

Lahti puolestaan on todennut, että oikeusvarmuusnäkökohta voi sinällään jopa puoltaa teon sanktiointia rikosoikeudellisen järjestelmän piirissä, vaikka tehokkuusnäkökohdat puoltaisivat hallinnollista sanktiojärjestelmää. Silloin rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen asettamat vaatimukset ja erityisesti EIT:n käytännössä muotoutuneet oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteet tulevat vahvemmin huomioituiksi kuin hallinnolliseen seuraamusjärjestelmään

¹⁹⁵ EIT Kokkinakis v. Kreikka 24.6.1993 ja Cantoni v. Ranska 15.11.1996. Perustuslakivaliokunta on useassa yhteydessä korostanut rikosoikeuden laillisuusperiaatteen tarkoittavan, että rikoksen tunnusmerkistö on ilmaistava laissa riittävällä täsmällisyydellä siten, että säännöksen sanamuodon perusteella on ennakoitavissa, onko jokin toiminta tai laiminlyönti rangaistavaa (esim. PeVL 16/2013 vp, s. 2, PeVL 6/2014 vp, s. 2 ja PeVL 56/2014 vp, s. 2.). Ks. Melander 2008, s. 246–247.

¹⁹⁶ VH 2015, s. 22.

¹⁹⁷ Melander 2008, s. 425.

turvauttaessa.¹⁹⁸ Näkemys sisältää toisaalta oletuksen, että oikeusturva ei voi olla hallinnollisessa rikosprosessissa ja varsinaisessa rikosprosessissa yhteneväällä tasolla. Olennainen kysymys onkin, millä tasolla oikeusturva hallinnollisessa rikosprosessissa on ja kuinka pitkälle se rinnastuu rikoksesta epäillylle tai syytetyille taattuun vähimmäissuojaan ja voitaisiinko prosessit oikeusturvakeinojen osalta tarvittaessa jopa täysin rinnastaa.

Koska hallinnolliset sanktiot eivät kuitenkaan vallitsevan näkemyksen mukaan kuulu rikosoikeudellisen vastuun *ydinalueelle*, rikosprosessuaalisia erityisvaatimuksia ei joidenkin oikeuskirjallisuudessa esitettyjen kannanottojen mukaan välttämättä tarvitsisi noudattaa sellaisinaan.¹⁹⁹ Toisaalta ei ole yleisesti esitetty selvää linjaa siitä, minkälaisina rikosprosessuaaliset erityisvaatimukset, kuten itsekriminointisuoja, soveltuvat hallinnolliseen rikosprosessiin ja erityisesti veronkorotuksen määräämiseen. Puronen on todennut 2000-luvun alkupuolella, ettei asianosaisella olisi lähtökohtaisesti yleisten prosessuaalisten periaatteiden nojalla velvollisuutta esittää verotusmenettelyssä itselleen epäedullisista selvitystä. Poikkeuksena olisivat tilanteet, joissa velvollisuudesta on erikseen säädetty.²⁰⁰ Andersson puolestaan on todennut, ettei ole paljoakaan epäilystä siitä, etteikö veronkorotusta olisi katsottava EIS 6 artiklan mukaisesti rangaistuksen luonteiseksi. Andersson ei kuitenkaan näe perustetta ulottaa itsekriminointisuojan soveltamisalaa verotusmenettelyyn.²⁰¹

Osaltaan vahvaa tukea nimenomaan *ne bis in idem* -säännön ja itsekriminointisuojan keskeiselle asemalle hallinnollisessa rikosprosessissa ja sen myötä myös veronkorotuksen määräämisen yhteydessä voi hakea PeV:n tuorehkoista lausunnoista. PeV on pitänyt puutteellisena hallituksen esitystä (HE 23/2013) uudesta kuitintarjoamisvelvollisuudesta käteiskaupassa siltä osin, että esityksessä ei otettu kantaa *ne bis in idem* -problematiikkaan mahdollista laiminlyöntimaksua määrää-

¹⁹⁸ Lahti 2012, s. 109.

¹⁹⁹ Ks. Mäenpää 2013, Hallinto-oikeus> V OIKEUDENKÄYNTI HALLINTOASIOISSA> 9. Hallintotoiminnan arviointi siviili- ja rikosprosessissa> Rikosprosessin ja hallintoprosessin suhde> Hallinnollinen rikosprosessi (viitattu 10.12.2014). Mäenpää perustelee näkemystään myös tapauksilla EIT Jussila v. Suomi 23.11.2006 ja KHO 2009:83. Mäenpää ei kuitenkaan erittele, minkälaisina rikosprosessuaalisia erityisvaatimuksia tulisi noudattaa. Ks. myös Halila 2010.

²⁰⁰ Puronen 2001, s. 233. Puronen mainitsee esimerkkinä velvollisuudesta veroilmoituksen antamisen. Tulkitsen asiaa niin, että tämän lisäksi VML 26 § on nykyisellään jo erillinen selvitysvelvollisuuden perustava säännös, jolloin yksinomaan Purosen tarkoittama oikeus olla myötävaikuttamatta asian selvittämiseen on hyvin kapea.

²⁰¹ Andersson 2002, erit. s. 352 ja 357.

tessä. PeV toteaa lisäksi, että viranomaisen tiedonsaantioikeuden suhdetta itsekriminointisuojaan ja *ne bis in idem* -sääntöä on tarpeen käsitellä sanotunlaisten hallinnollisten seuraamusten säätämisen yhteydessä, vaikka *sinänsä onkin selvää*, että sekä *ne bis in idem* -sääntö että itsekriminointisuoja on otettava huomioon säännöksiä sovellettaessa.²⁰²

Ne bis in idem -periaate lienee itsekriminointisuojaan kategorisempi *kielto* rangaista kahdesti. Sitä siis lähtökohtaisesti sovelletaan kieltona koko laajuudessaan taikka vaihtoehtoisesti ei sovelleta lainkaan. Itsekriminointisuoja puolestaan on nähdäkseni relatiivisempi oikeus, joka juontaa juurensa nimenomaan *oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksesta* (EIS 6 artikla, PL 21 §)²⁰³. Tällöin itsekriminointisuojan vahvuus voinee vaihdella tapauksittain sen mukaan, minkälainen suojan taso on riittävä oikeudenmukaisen oikeudenkäyntiin turvaamiseksi. Sen soveltaminen ei tältä osin olisi kategorista, vaan periaatepunnintaa. Joka tapauksessa verovelvollisen oikeusturvan kannalta on todella ongelmallista, mikäli hänellä ei ole käytössään kaikkia perinteisen rikosprosessin oikeusturvatakeita siitä huolimatta, että hänelle voidaan asettaa rikosoikeudelliseen sanktioon verrattava rangaistus.

²⁰² PeVL 14/2013 vp, s. 2–3.

²⁰³ Pellonpää ym. 2012, s. 588-589 ja Berger 2006, s. 345.

6 ITSEKRIMINOINTISUOJA VEROTUSMENETTELYSSÄ

Edellä on käsitelty itsekriminointisuojan soveltumista hallintomenettelyihin yleisesti oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistuksen myötä, esitelty verotusmenettelyn kulku ja sen erityispiirteitä sekä lopulta analysoitu veronkorotuksen luonnetta rangaistuksena.

Seuraavaksi lyhyen sanktio-oikeudellisen yhteenvedon jälkeen analysoidaan itsekriminointisuojan aktualisoitumista ja suojan vahvuutta verotusmenettelyssä. Tässä luvussa on pyritty tulkitsemaan itsekriminointisuojan soveltumista kahdesta eri näkökulmasta: ensin (i) tilanteissa, joissa verotusmenettely liittyy perinteiseen rikosprosessiin ja toiseksi (ii) tilanteissa, joissa verotusmenettelyn yhteydessä itessään määrätään rikosoikeudelliseen sanktioon rinnastuva veronkorotus (*hallinnollinen rikosprosessi*). Erityishuomion kohteena molempien osalta on selvitysvelvollisuuden jakautuminen (VML 26 §) ja sen suhde itsekriminointisuojaan sekä rikosasian että veronkorotuksen määräämisen osalta. Verokorotuksen määrääminen prosessina on näitä hankalin – sillä kuten myöhemmin selviää – se nivoutuu kiinteästi yhteen puhtaan verotusmenettelyn kanssa.

Rangaistuslajikohtaisen analyysin jälkeen pohditaan, mitä itsekriminointisuoja tarkoittaa käytännössä verotuksen eri vaiheissa. Koko luvun osalta tarkastelun kohteena on ennen kaikkea luonnollisten henkilöiden verotusmenettely ja oikeusturva. Luvun lopussa luodaan katsaus oikeushenkilön ja sivullisen itsekriminointisuojaan. Kappaleiden loppuissa olen pyrkinyt sopivissa kohdissa tuomaan esiin kehitysehdotuksia *de lege ferenda*.

6.1 Kahden tason rangaistusjärjestelmä

Yhteenvetona sanktio-oikeudelliseen analyysiin voi todeta, että Suomessa on verotuksen osalta voimassa kahden tason rangaistusjärjestelmä. Verotukseen liittyvistä laiminlyönneistä ja rikoksista voidaan rangaista

- i. rikosoikeudellisessa menettelyssä; taikka
- ii. hallinnollisessa rikosprosessissa (veronkorotus).

Toisaalta on todettu, ettei niin sanottu *puhdas verotusmenettely* ole lainkaan rikosprosessiin verrattava.²⁰⁴ Voiko verotusmenettely siis *itsessään* jakautua muuhun menettelyyn ja hallinnolliseen rikosprosessiin? Periaatteessa tämä on mahdollista. Tällöin verotuksen toimittaminen olisi osittain rangaistuksen määräämiseen tähtäävä menettely ja osittain muu menettely, jossa verovelvollisella olisi velvollisuus antaa tietoja verotuksen toimittamiseksi. Käytännössä erottelu on kuitenkin hyvin hankalaa, eikä tällainen jako ole nykyisessä verotusmenettelyssä mahdollinen ilman hankalia palomuurisäännöksiä, kuten jäljempänä tullaan esittämään.

Itsekriminointisuojaan soveltumista voidaan kuitenkin teoriassa tarkastella erikseen menettelyjen eri osissa. Usein itsekriminointisuojaan soveltumista onkin analysoitava erottaen tapauksesta puhdas verotusmenettely, mahdollisesti vireillä oleva tai ennakoitava rikosprosessi ja veronkorotusmenettely eli hallinnollinen rikosprosessi. Näistä viimeisin on selvästi hankalimmin eroteltavissa, sillä se kietoutuu yhteen verotusmenettelyn kanssa ja on muodollisesti osa samaa menettelyä. Sinällään mikään ei kuitenkaan estä sitä, että kaikki kolme prosessia ovat vireillä samanaikaisesti. Tällöin rangaistusmenettelyssä valitaan käytännössä ainakin alustavasti vain joko rikosprosessi tai veronkorotusmenettely jo *ne bis in idem* -periaatteenkin vuoksi.

6.2 Verotusmenettelyn ongelmallinen selvitysvelvollisuus ja näyttötaakka

Suomessa esitutkintaviranomaisen on ilmoitettava rikoksesta epäillylle ennen kuulustelua itsekriminointisuojaan sisällöstä (ETL 7:10). Sen sijaan veroviranomaisen lähettämän lisäselvityspyynnön tai muun tiedustelun ei tällaista tarvitse lain mukaan sisältää. Ruotsissa pohdittiin jo vuonna 2001 mahdollista veroviranomaisen itsekriminointisuojaan liittyvää informointivelvollisuutta, mutta sielläkään sitä ei kirjattu lakiin²⁰⁵. VML 26 §:n mukainen selvitysvelvollisuuden jako on ongelmallinen, koska se on verotusmenettelyssä lähtökohta. Vasta (hallinnollinen)rikosprosessi voi aktualisoida itsekriminointisuojaan, jolloin VML 26 §:n mukainen selvitysvelvolli-

²⁰⁴ LaVM 19/2014 vp, s. 5.

²⁰⁵ SOU 2001:25 s. 190-191.

suus voisi väistyä verovelvollisen eduksi. Todelliseksi ongelmalliseksi muodostuu-kin määrittää, milloin verovelvollisen voidaan katsoa joutuvan selvitys- ja näyttövelvolliseksi rikosasiassa tai siihen rinnastuvassa menettelyssä eikä enää puhtaasti antamaan tietoja verotuksen toimittamista varten.

Ruotsissa veroviranomaisen ja verovelvollisen selvitysvelvollisuus on jaettu pääosin kuten Suomessakin ja tulojen sekä vähennyskelpoisten menojen osalta näyttötaakka on jaettu pääpiirteissään samaan tapaan molemmissa maissa. Ruotsissa tosin selvitysvelvollisuuden jakautumista on kritisoitu vapaan todistusteorian näkökulmasta. On nähty ongelmalliseksi tilanne, jossa Verohallinto määrittelee selvityksen ja vastanäytön, jota verovelvollisen tulee erityisesti esittää vapautuakseen veroseuraamuksesta tai veronkorotuksesta. Tällöin on kiinnitettävä erityistä huomiota siihen, että verovelvollisella on ylipäätensä realistiset mahdollisuudet hankkia vaadittua selvitystä. *Veronkorotuksen määräämisen osalta* näyttötaakka on kuitenkin Ruotsissa Verohallinnolla ja syyllisyyden osalta näytön on oltava selvä (*klart*), ei vain todennäköinen (*sannolik*). Ruotsissa voi siis aktualisoitua myös tilanteita, joissa Verohallinto pystyy osoittamaan veroilmoituksesta puuttuvan tulon määrän tai verovelvollinen ei pysty osoittamaan vaatimansa vähennyskelpoisen kulun perustetta, mutta näistä huolimatta perustetta veronkorotukselle ei voida näyttää toteen. Tällaiset tilanteet tosin lienevät harvinaisia, sillä Ruotsissakin veronkorotuksen määrääminen on summaarinen, yksinkertainen ja melko kaavamainen menettely.²⁰⁶

6.3 Verotusmenettelyn kanssa samanaikaisesti vireillä oleva rikosprosessi

Edellä jaksossa 3.2.1. on esitelty yleisiä kriteerejä, joiden on täytyttävä, jotta itsekriminointisuoja ulottuisi rikosprosessin ulkopuolelle, kuten verotusmenettelyyn. Verotusmenettelyn osalta kriteereistä *pakko* (selvitysvelvollisuuteen kytketty veronkorotusuhka) ja *palomuurisäännöksen puuttuminen* täytynevät tällä hetkellä kiistatta. Ratkaistavaksi jää usein yksittäistapausten osalta se, milloin prosesseilla on riittävä *ajallinen yhteys*. Toisaalta *yhteys- ja relevanttiusvaatimusten* täyttyminenkin ei aina ole täysin selvää.

²⁰⁶ Nordquist 2010, erit. s. 739–741 ja Lindkvist 2013.

Itsekriminointisuojaan soveltuminen verotusmenettelyyn on mielestäni tällä hetkellä ajallisen yhteyden osalta selvää silloin, kun samaa asiaa koskevat esitutkinta ja verotusmenettely ovat *vireillä rinnakkain*. Itsekriminointisuoja on voimassa ensinnäkin, (i) kun henkilö antaessaan tietoja muussa menettelyssä olisi samasta asiasta esitutkinnassa rikoksesta epäiltynä tai syytettynä. Toiseksi itsekriminointisuoja koskee tilanteita, (ii) joissa esitutkinta on vireillä asiasta, josta henkilöä sittemmin syytetään, vaikka hän muussa menettelyssä tietoja antaessaan ei olisi-kaan vielä epäiltynä.²⁰⁷ Näissä tilanteissa ajallinen yhteys lienee selvä.

Mikä vaikutus ajallisesti samanaikaisella rikosprosessilla sitten on verotusmenettelyyn?

KKO 2011:46. Samanaikaisesti kun A:ta vastaan oli ollut vireillä veropetosta koskeva esitutkinta, Verohallinto oli tehnyt A:n yrityksessä verotarkastuksen. Syyttäjä vaati A:lle rangaistusta törkeästä veropetoksesta sillä perusteella, että A oli verotarkastuksessa antanut vääriä tietoja ja tämän vuoksi aiheuttanut tai yrittänyt aiheuttaa yrityksen tuloveron määräämisen liian alhaiseksi. Esitutkinta ja verotarkastus olivat koskeneet samaa A:n menettelyä. Korkein oikeus katsoi lausumillaan perusteilla, ettei A:n menettelyä verotarkastuksen yhteydessä voitu itsekriminointisuojaan liittyvistä syistä pitää rangaistavana. Syyte törkeästä veropetoksesta hylättiin.

Koska päällekkäinen rikosprosessi ulottaa itsekriminointisuojaan myös verotusmenettelyyn, oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen joutuu väistämättä kollision VML 26 §:n selvitysvelvollisuutta ja verotuksen näytötaakkaa koskevien periaatteiden kanssa. KKO on ratkaisuissaan todennut, että oikeudenmukaisen rikosoikeudenkäynnin keskeisiin takeisiin kuuluu myös oikeus vaikenemiseen tietyissä hallinnollisissa menettelyissä ja oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Viranomaiset eivät saa tällaiseen myötävaikuttamiseen pakottaa.²⁰⁸ VML 26 §:n näyttötaakkasäännös joutuu päällekkäisten prosessien osalta väistymään, sillä joka tapauksessa on selvää, että verotusmenettelyssä annettuja tietoja ei saa käyttää todisteena rikosasiassa. Koska itsekriminointisuoja ulottuu verotusmenettelyyn rikosprosessin vireilläolon vuoksi, rikoksesta epäillyllä ei voine luonnollisesti olla myöskään totuudessapysymisvelvollisuutta verotusmenettelyssä.

²⁰⁷ LaVM 19/2014 vp, s. 18-19.

²⁰⁸ KKO 2009:80, KKO 2010:49 ja erityisesti verotuksen osalta KKO 2011:46. Eri asia on, mikäli tietoja annetaan puhtaasti vapaaehtoisesti. Tähän palataan jaksossa 6.11.

6.4 Syytteen uhka ja sen ajallinen yhteys verotusmenettelyyn

KKO on aiemmin viitannut EIT:n tulkintakäytännössä täsmentyneeseen rikossyytteen käsitteeseen ja todennut itsekriminointisuojan ulottuvan rikosprosessin ulkopuolelle verotusmenettelyyn vain tilanteissa, joissa henkilöä vastaan on *samanaikaisesti* vireillä rikossyyte EIS:n autonomisessa merkityksessä²⁰⁹. Samoin on todettu oikeudenkäymiskaaren 17 lukua käsittelevässä lakivaliokunnan mietinnössä²¹⁰. EIT on kieltämättä monissa tapauksissa määritellyt syytteessä olemisen alkamisajankohtaa. Tästä on kuitenkin vaarallista tehdä sitä vastakohtaispäätelmää, että EIS:n tulkinnassa ja EIT:n käytännössä mikään muu tilanne ei voisi loukata itsekriminointisuoja²¹¹. Ylipäätään on nähdäkseni kyseenalaista tulkita edes EIT:n nykyistä käytäntöä tiukasti niin, että itsekriminointisuoja aktualisoituisi vain ja ainoastaan silloin, kun verotusmenettelyn kanssa on samanaikaisesti vireillä samaa asiaa koskeva esitutkinta. Itsekriminointisuojan laajuutta määriteltäessä on mielestäni esitutkinnan vireilläolon lisäksi syytä huomioida, milloin verovelvollisen antama tieto johtaisi varsinaiseen EIS 6 artiklan autonomisen tulkinnan mukaiseen syytteeseen.

Seuraavaksi tulkitaan nimenomaan itsekriminointisuojan aktivoimiseksi riittävää *syytteen uhkaa* nojautuen EIT:n käytäntöön. Sen jälkeen asiaa tarkastellaan KKO:n käytännössä ja tulkitaan, kuinka itsekriminointisuoja tulisi näiden tuomioistuinten ratkaisujen perusteella soveltaa. Lopuksi esitetään myös *de lege ferenda* -näkökulmia.

6.4.1 Riittävä uhka EIT:n ratkaisukäytännössä

Itsekriminointisuojan aktivoimiseksi riittävää syytteen vaaraa määrittelee yhtenä merkittävänä ratkaisuna EIT:n tapaus *Funke*²¹².

Tapauksessa oli kyse ranskalaisesta tullivalvonnasta. Ranskassa valuuttalainsäädännön rikkomista epäilevä tulliviranomainen saattoi sakon uhalla velvoittaa rikoksesta epäillyn

²⁰⁹ KKO 2009:80, perustelujen kohta 11.

²¹⁰ LaVM 19/2014 vp, s. 18-19.

²¹¹ Näin Linna 2014, s. 2. Vrt. myös PeVL 17/2013 vp, s. 3, jossa PeV totesi ne bis in idem -problematiikan osalta, että sääntelyssä on huomioitava EIT:n vasta kehitymässä oleva oikeuskäytäntö.

²¹² EIT Funke v. Ranska 25.2.1993.

toimittamaan dokumentointia varallisuudestaan. Kieltäytyminen selvitysvelvollisuudesta tai virheellisten tietojen antaminen merkitsi erikseen sakkorangaistusta.

Funke-tapauksessa epäilty oli kieltäytynyt toimittamasta selvitystä tulliviranomaiselle. Tulliviranomainen sai kuitenkin haluamansa aineiston suoritettua kotietsinnässä. Kotietsinnässä saatu aineisto ei johtanut kuitenkaan varsinaiseen rikosprosessiin eli syytettä ei nostettu. Tästä huolimatta epäilty tuomittiin sakkorangaistukseen laiminlyötyään selvitysvelvollisuutensa. EIT katsoi tapauksessa EIS 6 artiklaa ja epäillyn itsekriminointisuojaaja loukatun:

“The Court notes that the customs secured Mr. Funke’s conviction in order to obtain certain documents which they believed must exist, although they were not certain of the fact. Being unable or unwilling to procure them by some other means, they attempted to compel the applicant himself to provide the evidence of offences he had allegedly committed. The special features of customs law cannot justify such an infringement of the right of anyone “charged with a criminal offence”, within the autonomous meaning of this expression in Article 6 (art. 6), to remain silent and not to contribute to incriminating himself.”²¹³

Funken tapauksessa hän on kieltämättä selvästi ollut rikoksesta epäiltynä, mutta tietojen vaatiminen rangaistuksen uhalla ennen varsinaista tutkintaa ja pakkokeinojen käyttöä katsottiin siis loukkaavan itsekriminointisuojaaja. Tietojen antaminen olisi ollut näytön esittämistä omasta syyllisyydestä ja voinut johtaa syytteeseen.

EIT on lisäksi liikennevalvontaa koskevassa tapauksessa todennut itsekriminointisuojaaja sovellettavan jo silloin, kun henkilö *ei ole* epäillyn tai vastaajan asemassa, mutta rikosoikeudenkäynti on kuitenkin odotettavissa sillä hetkellä, kun henkilö antaa tietoja hallinnollisessa menettelyssä²¹⁴. EIT viittaa Weh-tapauksessa myös Funke-tapauksen perusteluihin.

“First, there are cases relating to the use of compulsion for the purpose of obtaining information which might incriminate the person concerned in pending or anticipated criminal proceedings against him, or - in other words - in respect of an offence with which that person has been ‘charged’ within the autonomous meaning of Article 6 § –”²¹⁵

Äimä on tulkinnut kyseitä Weh-tapausta niin, että *verotuksessa* itsekriminointisuojaaja loukataan tilanteissa, joissa annettavat tiedot voivat saattaa henkilön syytteeseen vireillä olevassa tai odotettavissa olevassa rikosoikeudenkäynnissä. Äimän mukaan ”itsekriminointisuojaaja on myös rikottu, kun tietoja on hankittu rikos-

²¹³ EIT Funke v. Ranska 25.2.1993, tuomion perustelujen kohta 44.

²¹⁴ EIT Weh v. Itävalta 8.4.2004.

²¹⁵ Weh v. Itävalta 8.4.2004, tuomion perustelujen kohta 42.

prosessin ulkopuolella ja kun tietoja käytetään myöhemmin rikosasiassa. Itsekriminointisuojaan vetoamalla voidaan Weh-tuomion mukaan olla antamatta itsekriminoivaa tietoa, kun on olemassa vireillä oleva oikeudenkäynti tai sen uhka tilanteessa, jossa on kysymys EIS 6 artiklan mukaisesta rangaistuksesta”.²¹⁶

Hallinnollisen pakon käyttö voi jo sinällään liittyä rikosprosessiin niin kiinteästi, että EIS 6 artiklan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksia tulee soveltaa näiden menettelyjen muodostamaan kokonaisuuteen. Näin oli *Chambaz-tapauksessa*, jossa oli kysymys selvittämättömästä omaisuudenlisäystä muistuttavasta tilanteesta. Verovelvolliselta oli tapauksessa vaadittu lisäselvitystä tämän tuloista, joiden epäiltiin olevan verotuksessa ilmoitettua suuremmat perustuen tämän omaisuuden lisääntymiseen. Valittajalla katsottiin olevan oikeus itsekriminointisuojaan, kun hän ei ollut voinut sulkea pois sitä mahdollisuutta, että joutuisi tiedot antamalla *syytteen vaaraan* ja hänen asemansa esitutkinnassa joka tapauksessa huonontuisi annettujen tietojen johdosta. Tietoja vaadittiin hallinnollisessa verotusmenettelyssä ja varsinainen esitutkinta oli aloitettu vasta vuosien kuluttua tietojen vaatimisesta. Tällä viiveellä ei kuitenkaan EIT:n mukaan ollut asiassa merkitystä, vaan itsekriminointisuoja soveltui kokonaisuudeksi miellettyyn hallinto- ja rikosmenettelystä koostuvaan prosessiin.²¹⁷

Huomiota on EIT:n oikeuskäytännössä kiinnitetty eritoten siihen, onko muussa menettelyssä annettuja tietoja ylipäänsä hyödynnetty myöhemmässä rikosprosessissa. Itsekriminointisuojaan aktualisoitumisen kannalta näyttäisi EIT:n käytännössä olevan riittävää, ettei syytetty ole voinut tietoja vaadittaessa *sulkea pois sitä mahdollisuutta*, että hänen muussa menettelyssä antamia tietoja voitaisiin käyttää näyttönä häntä vastaan myöhemmässä rikosasiassa. EIT:n mukaan itsekriminointisuoja on kuitenkin loukattu myös tilanteissa, joissa rikossyytetty ei muun menettelyn jälkeen ole edes nostettu tai kun syytteestä on luovuttu (Funke-tapaus). EIT ei ole ratkaisukäytännössään katsonut itsekriminointisuojaan loukkauksen edellyttävän rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä saatujen tietojen tosiasiallista hyödyntämistä myöhemmässä rikosoikeudenkäynnissä.²¹⁸ EIT:n mukaan itsekriminointisuoja ei voida katsoa toisaalta rajoittuvan edes vain välittömästi syytteen vaaraan saattaviin lausumiin, koska sellaisiakin lausumia, jotka eivät alkujaan vaikuta saattavan henkilöä syytteeseen, voidaan oikeussuoja-

²¹⁶ Äimä 2011, s. 176-177.

²¹⁷ Chambaz v. Sveitsi 5.4.2012. Ks. myös Fredman 2013, s. 323.

²¹⁸ Näin myös Pentikäinen 2012, s. 236.

takeiden puuttuessa myöhemmin käyttää näyttönä syytettyä vastaan oikeudenkäynnissä.²¹⁹

6.4.2 Riittävä uhka KKO:n käytännössä

Myös KKO on arvioinut, milloin syytteen uhka on riittävä itsekriminointisuojaan soveltamiseksi. Asiaa on arvioitu veropetoksen ja toisen rikoksen välisen suhteen osalta nuuskan salakuljetusta käsittelevässä tapauksessa KKO 2013:2.

KKO 2013:2. A oli tuonut Suomeen nuuskaa myydäkseen sitä edelleen. A oli syyllistynyt veropetokseen, koska maahantuodusta nuuskasta oli suoritettava tupakka- ja arvonlisävero, vaikka sen maahantuonti kaupallisiin tarkoituksiin oli kielletty.

Kysymys myös siitä, oliko A lisäksi tuomittava salakuljetuksesta vai teon jälkeen voimaan tulleesta tupakkatuoterikkomuksesta. (Ään.)

Nuuskan maahantuonti muuhun kuin omaan käyttöön on kielletty. Tapauksessa oli kyse siitä, voidaanko muuhun kuin omaan käyttöön eli myyntiin tuodun nuuskan osalta määrätä maksettavaksi arvonlisävero ja tupakkaveron. Jos verovelvollisuus on olemassa, onko ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti rangaistavaa veropetoksena siitä huolimatta, että samalla ilmoitusvelvollisuuden täyttämällä maahantuojat käytännössä ilmiantaisi itsensä salakuljetuksesta (RL 46:4) tai vaihtoehtoisesti tupakkatuoterikkomuksesta tupakkalain (693/1976) 31e §:n nojalla?

Laittomasti maahan tuodun nuuskan veronalaisuus perustuu erityissäätelyyn. Kun nuuska säädettiin Suomessa kansallisen tupakkaveron piiriin kuuluvaksi, oli kysymyksessä tietoinen lainsäädännöllinen ratkaisu verovelvollisuuden ulottamisesta tuotteeseen, jonka maahantuonti kaupallisiin tarkoituksiin on kielletty.²²⁰ KKO:n mukaan maahantuontia koskevien kieltojen vastaisesti maahantuodusta nuuskasta voidaan periä normaalisti maksettava arvonlisävero.²²¹

²¹⁹ Saunders v. Yhdistynyt Kuningaskunta 17.12.1996, tuomion perustelujen kohta 71. ja tästä Pentikäinen 2012, s. 237. Saunders-tapauksessa ei ollut lainkaan kysymys valittajan velvollisuudesta vastata rangaistuksen uhalla selvitysmiehille (isobritannialainen selvitysmenettely), vaan vastaus-ten käyttämisestä myöhemmin erillisessä rikosprosessissa. Ks. myös Pellonpää ym. 2012, s. 590.

²²⁰ HE 66/1995 vp, s. 2–3. Laittoman liiketoiminnan verotuksellinen kohtelu on itsessään oma mielenkiintoinen kysymyksensä, johon ei kuitenkaan ole mahdollisuutta syventyä tässä yhteydessä.

²²¹ KKO 2013:2, tuomion perustelujen kohta 12. Vastaava kanta on omaksuttu myös ratkaisussa KHO 2012:123, jossa arvioitavana on ollut nuuskan valmisteverotus.

KKO toteaa tapauksessa, että veroilmoituksiin liittyvä velvollisuus antaa veron määräämiseksi tarvittavia tietoja ei itsessään loukkaa oikeutta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Kun syytettyjä vastaan ei ilmoitusvelvollisuuden aikana ole ollut *vireillä nuuskan maahantuontia koskevaa rikostutkintaa*, nuuskan maahantuontia koskevan veroilmoitusvelvollisuuden täytäminen ei ole merkinnyt sitä, että syytetyt olisivat joutuneet rikosasiassa myötävaikuttamaan oman syyllisyytensä selvittämiseen.²²²

KKO toteaa lisäksi, että jättäessään ilmoittamatta verotukseen vaikuttavat tiedot tulliviranomaisille syytetyt ovat laiminlyöneet verotusta varten säädetyn ilmoitusvelvollisuuden. Syytettyjen myyntitoiminnan kannattavuus on KKO:n mukaan perustunut juuri siihen, ettei myytävästä tupakkatuotteesta ole maksettu lainkaan veroja. He ovat itse päättäneet, ettei nuuskan maahantuontia ja sen jälleenmyyntiä Suomessa ilmoiteta asianmukaisesti viranomaisille mahdollisten tupakka- ja arvonlisäverojen määräämistä varten. Näin ollen menettely on tapahtunut rikoslain 29 luvun 1 §:n 3 kohdassa tarkoitettu tavoin veron välttämistarkoituksessa.²²³

Tapausta ei ole juuri analysoitu oikeuskirjallisuudessa, mutta esimerkiksi Tolvanen ja Kallio ovat pitäneet ratkaisua oikeuspoliittisesti onnistuneena.²²⁴ Rohkenen kuitenkin sanoa, että KKO:n perustelut itsekriminointisuojaan tulkinnasta tapauksessa ovat melko ohuet. Tapauksessa syytetyt olisivat välttyneet veropetokselta ilmoittamalla tuodun nuuskan määrän Tullille verotusta varten, mutta olisivat samalla suoraan ilmiantaneet itsensä salakuljetuksesta ja esittäneet suoraan näyttöä omasta syyllisyydestään. KKO:n ratkaisu on ongelmallinen jo siksi, että tapauksessa verotuksen toimittava viranomainen on Tulli, joka samalla suorittaa salakuljetuksiin liittyvää rikostutkintaa. Verotusmenettelyn ja rikostutkinnan välillä ei ole palomuurisäännöstä, joka estäisi verotukseen annetun tiedon käytön salakuljetusta koskevassa rikostutkinnassa. Ilmoittamalla nuuskan tuontia koskevat tiedot verotuksessa, syytetyt olisivat mitä ilmeisimmin ja konkreettisella tavalla saattaneet itsensä syytteen vaaraan salakuljetusrikoksesta. Toisenlainenkin ratkaisu olisi varmasti ollut mahdollinen ja KKO on päätenyt vanhemmassa

²²² KKO 2013:2, tuomion perustelujen kohta 24.

²²³ KKO 2013:2, tuomion perustelujen kohta 26.

²²⁴ Kallio – Tolvanen 2013, s. 25. Kallio ja Tolvanen eivät tosin juurikaan perustele oikeuspoliittista kannanottoaan.

ratkaisussaan vastakkaiseen lopputulokseen alkoholin salakuljetusta koskevassa tapauksessa, jossa salakuljettajan ei katsottu syyllistyneen veropetokseen (KKO 1981 II 179).²²⁵

Kahden rikoksen ajallista yhteyttä on käsitelty myös tuoreessa tapauksessa, jossa ei kuitenkaan ole varsinaista verotuksellista aspektia. Kyseessä on tuore niin sanottua parkkipaikkakolarointia koskeva tapaus KKO 2014:67.

A oli vaurioittanut autollaan toista autoa. Syyttäjä vaati tieliikennelain 103 §:n nojalla A:lle rangaistusta liikenerikkomuksesta myös sillä perusteella, että A oli tieliikennelain 59 §:n 3 momentissa säädetyn velvollisuuden vastaisesti jättänyt ilmoittamatta tapahtumasta vahinkoa kärsineelle tai poliisille. Kysymys siitä, voitiinko A:n menettely lukea hänen syykseen rikoksena, kun otettiin huomioon säännöksen tarkoitus, ilmoitusvelvollisuuden sisältö ja se seikka, että ilmoittamisvelvollisuuden täyttämällä A olisi joutunut ilmiantamaan itsensä rikoksesta.

KKO tähdentää, että aiemmin EIT:n käytännössä on ollut itsekriminointisuojaan aktivoitumisen edellytyksenä, että suojattavaan *on jo kohdistunut* rikosepäily. KKO toteaa myös nimenomaisesti, että EIT:n ratkaisujen mukaan itsekriminointisuoja ei esimerkiksi estä verotusmenettelyssä vaatimasta pakon tai rangaistuksen uhalla verovelvollista antamaan oikeat tiedot verotettavista tuloistaan.²²⁶ KKO:n mukaan EIT:n käytännössä itsekriminointisuoja ei loukattu, kun sanktion uhalla hankittuja tietoja ei ollut käytetty selvityksenä *jostakin muusta rikoksesta*, johon hakijat olisivat syyllistyneet jo ennen virheellisten tietojen antamista.²²⁷ KKO:n mukaan tieliikennelain (267/1981) (TLL) 59 §:n 3 momentin mukaisen velvollisuuden noudattamisesta voi välittömästi seurata rikosepäilyn syntyminen ja syytetty olisi siten menettelyllään saattanut itsensä syytteen vaaraan jostakin muusta – ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä erillisestä – rikoksesta eli tieliikennelain 103 §:n

²²⁵ Samoin varkaudesta tuomitun syyte veropetoksesta hylättiin myös tapauksessa KKO 1980 II 124. Kyse oli varastetun auton maahantuontiin liittyvästä veropetoksesta. Tapaus on siltä osin kuitenkin erilainen, että auto ei ollut syytetyn omistuksessa, eikä hän siksi ollut ylipäänsä auton maahantuonnista verovelvollinen. Ks. tapauksesta Nuutila 2001, s. 161–162.

²²⁶ KKO viittaa EIT:n tapauksiin Allen v. Yhdistynyt Kuningaskunta 10.9.2002, King v. Yhdistynyt Kuningaskunta 8.4.2003. Sanotuissa ratkaisuissa rangaistusuhkaisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti oli johtanut syytteeseen verorikoksesta tai rikossyytteeseen rinnastettavaan veroseuraamukseen. KKO 2014:67, tuomion perustelujen kohta 10.

²²⁷ KKO 2014:67, perustelujen kohta 10.

liikenne rikkomuksesta. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä ei näin ollen voitu lukea A:n syyksi rikoksena.²²⁸

Samoin itsekriminointisuojaan soveltumista on tapauksessa perusteltu etenkin palomuurisäännöksen puuttumisella, eli henkilö *ei myöskään ole voinut sulkea pois sitä mahdollisuutta*, että ilmoituksen perusteella saatuja tietoja voitaisiin käyttää häntä vastaan mahdollisesti nostettavassa rikosoikeudenkäynnissä, kun laissa ei ole sellaisen menettelyn estävää säännöstä.²²⁹

Tapauksessa KKO 2014:67 varsinaista rikosepäilyä ei vielä ollut eikä esitutkintaa ollut aloitettu, kun ilmoitusvelvollisuus varsinaisesti jo syntyi (kolaroimishetkellä). Kuten KKO totesi, ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen olisi merkinnyt sitä, että A olisi ilmiantanut itsensä (toisesta) rikoksesta ja tästä olisi *välittömästi* seurannut rikosepäilyn syntyminen. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin sanktiointi ei sinänsä ollut ongelmallista, mutta ongelmaksi muodostui itsekriminointisuojaan osalta se, että sanktiolla tehostettu ilmoitusvelvollisuus tarkoittaisi samalla itsensä ilmiantamista toisesta rikoksesta.²³⁰

Tapauksesta voidaan hakea tukea tulkinnalle, jonka mukaan itsekriminointisuoja tulisi sovellettavaksi tilanteisiin, joissa tietyn velvollisuuden täyttäminen voi edellyttää paljastamaan sellaisen menettelyn, jonka osalta ilmoittajan on *syytä epäillä syyllistyneen* toiseen erilliseen rikokseen.²³¹ Näin ollen myös KKO:n käytännössä rikosasian vireilläolon lisäksi itsekriminointisuojaan voisi siis aktivoida jo riittävä epäily syytteen vaarasta.

Tapaus sinällään koski nimenomaan rikosprosessia ja kahden eri rikoksen välistä suhdetta eikä hallintomenettelyssä annettua tietoa, josta välitön rikosepäily olisi

²²⁸ Elillä on käsitellyt nyt jo kumotun tieliikenneasetuksen (331/57) 8b §:n 2 ja 3 momentin mukaisen (nykyistä TLL 59 §:n 3 momenttia vastaavan) ilmoitusvelvollisuuden kollisiota itsekriminointisuojaan kanssa – vaikka ei itsekriminointisuoja-terminiä käytäkään. Elillä toteaa ”tieliikenneasetuksen 8b §:n 2 ja 3 momentin olevan siinä määrin ristiriidassa lain kanssa, että virallinen syyttäjä ei saa syyttää eikä tuomioistuimien voi niiden rikkomisesta tuomita rangaistusta.” (Ks. Elillä 1974, s. 17–29, lainaus sivulta 26.).

²²⁹ KKO 2014:67, tuomion perustelujen kohta 17.

²³⁰ Mielestäni tässä yksittäistapauksessa ratkaisuna olisi poistaa toinen tapauksessa kyseessä olleista kriminalisoinneista. Nykyisellään sekä TLL 3 §:n yleisten velvollisuuksien rikkominen että TLL 59 §:n 3 momentin mukaisen ilmoitusvelvollisuuden rikkominen on kriminalisoitu TLL:n 103 §:ssä. Vrt. TLL 58 §:ssä säädetyn onnettomuuteen osallisen auttamisvelvollisuuden ja itsekriminointisuojaan kollisiota käsittelevä KKO 1996:101, jossa puolestaan itsekriminointisuoja sai väistyä painavamman oikeushyvän tieltä.

²³¹ KKO 2014:67, perustelujen kohta 11.

syntynyt. Ei kuitenkaan liene järkevää perustetta sille, ettei sanottua voitaisi soveltaa myös hallintomenettelyyn. Näin ollen muussa menettelyssä rangaistuksen uhalla vaadittuun ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen voitaisiin soveltaa itsekriminointisuoja ja hyödyntämiskieltoäännöstä – ainakin mikäli tiedon antaminen saattaisi tiedonantovelvollisen *välittömästi* epäillyksi jostakin (toisesta) rikoksesta, joka ei sinänsä liity samaan asiaan. Rikos voisi olla jokin muu rikos kuin se, jonka selvittämiseksi tiedonantovelvollisuus muussa menettelyssä on asetettu. Esimerkiksi verotustietoja antamalla voisi samalla ilmi antaa itsensä kirjanpitorikoksesta. Tältä osin KKO 2014:67 ja myös oikeuskirjallisuudessa esitetyt kannanotot näyttäisivät olevan ristiriidassa lakivaliokunnan oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistusta koskevan mietinnön ja tapauksen KKO 2013:2 kanssa.

KKO on kuitenkin pian edellä esitetyn ratkaisun jälkeen antanut jälleen nimenomaan verotusta koskevan ratkaisun, jossa on sovellettu jälleen suppeampaa itsekriminointisuoja.

KKO 2015:1. X Oy:n vastuuhenkilö A oli nostanut perusteettomien aliurakointilaskujen avulla yhtiöstä varoja ja hänet oli tuomittu yhtiön verotuksessa tehdystä törkeästä veropetoksesta hänen annettuaan yhtiön veroilmoituksissa vääriä tietoja veron määrään vaikuttavista seikoista. Osa varoista oli jäänyt A:lle ja A oli tuomittu myös henkilökohtaisessa verotuksessaan tekemästään veropetoksesta.

A on vedonnut siihen, että hän olisi henkilökohtaisessa verotuksessa ilmoitusvelvollisuutensa täyttäessään joutunut edistämään X Oy:n verotuksessa tekemiensä rikosten selvittämistä. Syytekohtassa 1 tarkoitettu A:n X Oy:n edustajana tekemä veropetos on verovuonna 2005 toteutunut kaikkien verolajien osalta ennen kuin A:n on tullut toukokuussa 2006 palauttaa esitetyt veroilmoituksensa tarvittavine korjauksineen. Verovuonna 2004 yhtiön verotuksessa tehty veropetos oli samoin elinkeinoverotusta lukuun ottamatta jo täyttynyt, kun A on antanut henkilökohtaisen veroilmoituksensa tuolta vuodelta. EIS:n tulkintaan perustuva itsekriminointisuoja edellyttää kuitenkin edellä todetuin tavoin, että tietojen antamiseen velvoitettu oli tuolla hetkellä rikoksesta epäillyn asemassa. Tässä asiassa Verohallinto on tehnyt rikosilmoituksen erään X Oy:n toimintaan liittyneen muun yhtiön verotuksesta 11.7.2011. A on pidätetty ja häntä on ensimmäisen kerran kuultu epäiltyä X Oy:n toiminnassa tehdyistä verorikoksista 25.8.2011. A ei siten ole ollut rikoksesta epäillyn asemassa täyttäessään virheellisesti ilmoitusvelvollisuutensa henkilökohtaisessa verotuksessaan verovuosilta 2004 ja 2005. Korkeimman oikeuden ratkaisusta ilmenevillä perusteilla katsottiin, ettei A:lla ollut itsekriminointisuojan perusteella oikeutta jättää ilmoittamatta X Oy:stä saamia varoja henkilökohtaisessa verotuksessaan. Jättäessään varat ilmoittamatta A syyllistyi törkeään veropetokseen.

Tapauksessa tilannetta vaikeuttaa rikosten yksiköintiin liittyvä tulkinta. KKO näyttäisi tässä tapauksen KKO 2013:2 tapaan sitovan itsekriminointisuojan soveltamisen verotusmenettelyssä jälleen vain tapauksiin, joissa esitutkina on jo vireillä. Sinällään konkreettinenkaan syytteen vaara ei olisi riittävä, toisin kuin tapauksessa KKO 2014:67.

Korkein oikeus perustelee tapauksessa KKO 2015:1 ratkaisuaan muun muassa EIT:n ratkaisulla Elomaa v. Suomi 16.3.2010,²³² jossa hakija oli ulosottoselvityksessä jättänyt ilmoittamatta varojaan. Tätä ennen rahoitustarkastus oli tehnyt hänen suorittamastaan rahansiirrosta rahanpesuilmoituksen keskusrikospoliisille. Hakijaa ei kuitenkaan epäilty rahanpesusta taikka kätkemisrikoksesta. EIT katsoi, *ettei hakija ollut rikoksesta epäillyn asemassa* eikä EIS 6 artikla soveltunut häneen. KKO:n ratkaisussa ei kuitenkaan selosteta Elomaan tapausta siltä osin, että EIT ei ylipäänsä ole ottanut tapausta ratkaistavakseen myöhästyneen valituksen vuoksi. EIT on silti asiaa käsitellessään todennut, että vaikka valittajan toimiin liittyen on tehty rahanpesuilmoitus, ei hänen omia toimiaan ole ylipäänsä voitu pitää tekoajankohdan mukaisen (vuosi 1994) Suomen lain mukaan rangaistavina.²³³ Näin ollen syytteen vaaraakaan ei itse asiassa ole voinut olla. Kaiken kaikkiaan Elomaan tapaus ei näin ollen ole mielestäni EIS:n tulkinnassa kovin merkittävä ratkaisu syytteen vaaraa määritettäessä.

Joka tapauksessa KKO toteaa ratkaisussaan KKO 2015:1 lisäksi, että oikeiden tulotietojen ilmoittaminen veroilmoituksessa ei myöskään yleensä voi tosiasiallisesti johtaa *välittömään itsensä ilmiantamiseen* rikoksesta²³⁴. Perustelu on mielestäni kritiikille altis: välittömästä itsensä ilmiantamisestahan oli kyse tapauksessa KKO 2013:2.

Mitä edellä esitetyistä KKO:n tapauksista voi päätellä ja kuinka ne eroavat? KKO näyttäisi linjaavan verotusmenettelyssä itsekriminointisuojaa suppeammaksi kuin muissa rikosprosessin ulkopuolisissa menettelyissä. Onko verotusmenettely jollakin tavalla erityisasemassa niin, että siinä itsekriminointisuojan laajuutta on perusteltua supistaa fiskaalisten intressien turvaamiseksi? Vanhemmassa oikeus-

²³² KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 17.

²³³ Ks. tapauksen EIT Elomaa v. Suomi 16.3.2010 perustelut. Tekoajankohdaksi kyseessä olisi ollut kätkemisrikos (RL 32:1).

²³⁴ KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 19.

kirjallisuudessa verotusmenettely on nähty kokonaisuudessaan *lex specialiksena*, jossa menettely perustuu oma-aloitteisiin ilmoituksiin, eikä pelkkä rangaistusuhkainen ilmoitusvelvollisuus sinällään tekisi menettelystä EIS 6 artiklan vastaista²³⁵.

6.4.3 Yhteenveto: tulkinta riittävästä uhasta nykyisessä oikeustilassa

Verotuksen osalta tilanne on mutkikas, sillä varsinainen ilmoitusvelvollisuus on joka tapauksessa koko verotusmenettelyn perusta. Rikosprosessin samanaikaisen vireilläolon vaatimus on erityisen ongelmallinen. Silti KKO:n laveampaa itsekriminointisuoja edustava tulkinta jonkin toisen rikoksen ilmiantamisen edellytyksestä itsekriminointisuojan soveltamisen laukaisevana tekijänä (KKO 2014:67) johtaa sekin lisäkysymyksiin. Edellyttääkö itsekriminointisuojan aktivoituminen yleisesti jonkin toisen rikoksen paljastamista? Tältä osin verorikoksiin liittyy usein jokin veropetoksesta erillinen liitännäisrikos. Harmaan talouden toimijat syyllistyvät usein vähintään kirjanpitorikokseen, joka tulee esille verotusmenettelyssä tietoja annettaessa²³⁶. Tapauksessa KKO 2013:2 sovellettu kanta taas ei kieltämättä tue itsekriminointisuojan soveltumista verotusmenettelyyn edes tilanteissa, joissa ilmoitusvelvollisuuden täyttämällä tulisi paljastaneeksi jonkin toisen rikoksen. Onko verotusmenettely jäänyt KKO:n käytännössä linnakkeeksi, jossa itsekriminointisuoja on selvästi suppea?

Mielestäni oikeustilaa on mahdollista tulkita EIT:n käytäntöön tukeutuen jopa niin, että itsekriminointisuojaan olisi mahdollista vedota, vaikka ilmituleva rikos liittyisi suoraan annettavan tiedon kanssa samaan menettelyyn. Annettava tieto voisi siis liittyä suoraan samassa menettelyssä tehtyyn rikokseen – esimerkiksi verotusmenettelyssä paljastaisi itsensä edelliseen verovuoteen liittyvästä tai jatkuvasta verorikoksesta. Tällainen tulkinta tosin voisi olla ongelmallinen verotusmenettelyn oma-aloitteisen ilmoitusvelvollisuuden kannalta.

²³⁵ Nuutinen 2001, s. 165.

²³⁶ Tästä on huomauttanut myös Ervo 2005, s. 264.

Tulkitsen niin, että Linna on puoltanut melko laajaa itsekriminointisuojaaja kommentoidessaan nykyistä oikeustilaa ja oikeudenkäymiskaaren 17 luvun hyödyntämiskieltoa koskevaa säännöstä erityisesti hallinnollisten menettelyiden näkökulmasta:

”Pykälä [OK 17:25.2] sitoo hyödyntämiskiellon käyttämisen yksinomaan siihen tilanteeseen, jossa esitutkinta tai rikosoikeudenkäynti oli jo vireillä silloin, kun tieto annettiin muussa menettelyssä. Itsekriminointisuojaaja ei kuitenkaan rajoitu yksinomaan tällaisiin tilanteisiin. Se lopputulos, että – tavalla tai toisella – henkilö tulee asetetuksi syytteeseen sellaisen tiedon perusteella, jonka hän on ollut pakotettu antamaan muussa menettelyssä, on ymmärtääkseni Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS) 6 artiklaan sisältyvän itsekriminointisuojaajan rikkomista.”²³⁷

Mielestäni oikeusturvanäkökohtien *vähimmäistasoa* tulisi hakea ennen kaikkea EIT:n ratkaisukäytännöstä, sillä EIS:n merkitys perusoikeuksien tulkinnassa on nykyisin monelta osin keskeinen.²³⁸ Kansalliset perusoikeusrajoitukset eivät ylipäänsä voi ulottua pidemmälle kuin mitä Suomea sitovien kansainvälisten ihmisoikeussopimusten tulkinta mahdollistaa²³⁹. Toisaalta oma perustuslakimme vaikuttaa jääneen tulkinnassa taka-alalle.

KKO:n edellä esitettyä linjaa voisi mielestäni arvioida kriittisesti EIT:n ratkaisukäytännön valossa. EIT:n käytännössä itsekriminointisuojaajan voitaneen nimittäin katsoa muodostuneen laajemmaksi. Itsekriminointisuojaaja on aktualisoitunut, kun hallinnollisen ilmoitusvelvollisuuden kanssa samanaikaisesti on vireillä samoja seikkoja koskeva *rikostutkinta* tai kun ilmoitusvelvollinen *ei ollut voinut sulkea pois* sitä mahdollisuutta, että annettavat tiedot *voisivat johtaa rikosprosessiin tai tulla käytettäväksi rikosprosessissa*. Tällöin ilmoitusvelvollisella on katsottu olevan oikeus vaitioloon ja ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä rangaistukseen

²³⁷ Linna 2014, s. 2. Oikeusministeriö on vastineessaan mielestäni sivuuttanut Linnan perustellun näkökannan. Ks. OM 2014, s. 43-44, jossa Linnan yllä mainittua kommenttia ei ole huomioitu. Vrt. Äimä, joka toteaa, että verotusmenettelyssä niin sanottu ensivaiheen säännönmukaiseen ilmoitusmenettelyyn liitetty laaja itsekriminointisuojaaja käytännössä estäisi verotusmenettelyn (Äimä 2011, s. 183). Kärjistettynä sanoen verovelvollinen voisi pysyä täysin passiivisena itsekriminointisuojaajan vedoten siitä lähtien kun häntä pyydetään ylipäänsä ilmoittamaan tai korjaamaan tietojään eli saa esitetytyn veroilmoituksen.

²³⁸ Näin siitä huolimatta, että EIT:n käytännössä ei ole Suomen verotusmenettelyä koskevia ratkaisuja eli suoraan Suomea velvoittavia tulkintoja, joissa verotusmenettelyssä sovellettavaa itsekriminointisuojaaja olisi käsitelty.

²³⁹ Pellonpää ym. 2012, s. 77-78. Ks. myös KKO 2003:119. Myös PeV on todennut *ne bis in idem* -problematiikkaa koskevassa lausunnossaan, että EIT:n ja EUT:n tulevat linjaukset on luonnollisesti huomioitava niin tulevassa lainsäädännössä kuin soveltamiskäytännössäkin (PeVM 17/2013 vp, s. 6).

tuomitsemisen on katsottu loukkaavan oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.²⁴⁰ Edellä esitetyn perusteella voisi puoltaa näkökantaa, jonka mukaan pelkkä *syytteen vaara* riittäisi itsekriminointisuojan soveltamiseen.²⁴¹

Myös Ruotsissa on jo vanhemmassa oikeuskirjallisuudessa tulkittu, että verovelvollisella olisi EIS 6 artiklan nojalla oikeus itsekriminointisuojaan ja vaikenemiseen vaiheessa, jossa verotusta koskeva selvitys *johtaa* rikostutkintaan.²⁴² Tällöin ei edellytettäisi esitutinnan vireilläoloa. Verovelvollisella olisi siis oikeus olla toimittamatta asiakirjoja ja muuta selvitystä veroviranomaiselle tilanteissa, joissa itsekriminointisuojan soveltamisen yleiset edellytykset täyttyvät²⁴³. Samoin kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa on esitetty itsekriminointisuojan ajankohtaistuvan *viimeistään* sillä hetkellä, kun henkilöstä tulee rikoksesta epäilty.²⁴⁴ Ervo on jopa katsonut, että itsekriminointisuoja soveltuisi silloin, kun rikosprosessi tai esitutkinta seuraavat kovin nopeasti esimerkiksi hallinnollisen tarkastuksen jälkeen, mutta periaatteessa ajan kulumisella ei ole itsekriminointisuoja poistavaa vaikutusta²⁴⁵. Myös Vuorenpää on todennut, että verotusmenettelyssä hankitun tiedon käyttö ylipäänsä sitä seuraavassa rikosprosessissa on ongelmallista.²⁴⁶ Äärimmäisen vahva itsekriminointisuoja tarkoittaisi kuitenkin käytännössä sitä, ettei verotusmenettelyssä saatua tietoa saisi käyttää enää jälkikäteen rikosprosessissa lainkaan, jolloin puolestaan voidaan pahimmillaan ajautua ongelmiin verotuksen tehokkaan toimittamisen ja fiskaalisten intressien turvaamisen kanssa.

Tällä hetkellä *oikeustila on epäselvä*, mutta mielestäni itsekriminointisuojan soveltamisen edellytyksiä ei tulisi ainakaan sitoa tiukasti esitutinnan tai syytteen vireilläoloon. Tämä tulkinta näyttäisi kuitenkin olevan kansallisesti vallitseva ottaen huomioon KKO:n käytännön ja oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistuksen esityöt. Tulevassa oikeuskäytännössä jää nähtäväksi, muuttuko myös KKO:n tulkinta verotusmenettelyn osalta kohti riittävän syytteen uhan konstruktiota. Määriteltäväksi jää myös, minkälainen epäily syytteen vaarasta on riittävä ja arvioidaanko

²⁴⁰ Edellä esitettyjen ratkaisujen lisäksi ks. J.B. v. Sveitsi 3.5.2001 kohdat 47 ja 66.

²⁴¹ Näin on arvioinut J.B. v. Sveitsi -tapauksen perusteella myös Tapanila. Ks. Tapanila 2010 s. 568.

²⁴² Ks. Äimä 2011, s. 182 ja Fast 2008, s. 172.

²⁴³ Ks. Äimä 2011, s. 182 ja Brokelind 2009, s. 347.

²⁴⁴ Virolainen – Pölönen 2004, s. 309.

²⁴⁵ Ervo 2008, s. 382.

²⁴⁶ Vuorenpää 2011, s. 510.

epäily rikosentekijän subjektiivisen vaiko jonkin objektiivisen kriteerin avulla. Tällä hetkellä oikeuskäytännössä esiin tulleet perustelut puoltaisivat subjektiivista käsitystä.²⁴⁷ Jonkinlainen objektiivinen mittari arviointiin lienee kuitenkin jätettävä ja sitä myös nähdäkseni sovellettiin EIT:n Elomaa-tapauksessa. Muutoin tulkinta voisi johtaa oikeuksien väärinkäyttöön ja verotusmenettelyn kohtuuttomaan vaikeuttamiseen.

Nykyinen tulkintalinja voi myös pahimmillaan johtaa pelkästään prosessitaktisiin valintoihin esitutinnan aloittamisajankohdan suhteen. Verohallinto voisi esimerkiksi viivyttää rikosilmoituksen tekemistä kunnes on saanut verovelvollisen selvitysvelvollisuuteen nojaten haluamansa tiedon tai vastaavasti esitutkintaviranomainen voisi pyytää Verohallintoa pidättäytymään tekemästä rikosilmoitusta kunnes haluttu selvitys on hankittu esimerkiksi verotarkastuksessa.

Toisaalta epätarkoituksenmukainen taktikointi olisi mahdollista verovelvollistenkin puolelta jos itsekriminointisuoja sidotaan tiukasti rikosasian vireilläoloon. Veropetoksen tehnyt verovelvollinen voisi jäädä täysin passiiviseksi ja yhteistyöhaluttomaksi, eikä suostuisi toimittamaan vaadittua aineistoa (esimerkiksi kirjanpitoa) veroviranomaiselle VML:n säännöksistä huolimatta. Verohallinto voi VML 93 §:n mukaan turvautua poliisin virka-apuun, mutta virka-avun käyttäminen ei lisää Verohallinnon toimivaltuuksia. Silloin tilanteessa jouduttaisiin viranomaisen puolelta turvautumaan esitutinnan aloittamiseen ja pakkokeinoihin, jolloin verovelvollisen itsekriminointisuoja olisi virallisesti voimassa.

Taktikointi voisi johtaa lopulta siihen, että VML:n näyttötaakka- ja selvitysvelvollisuussäännöksiä rikkovat (passiiviseksi jättäytyvät) saisivat tosiasiasa laajemman itsekriminointisuojan kuin lakia noudattavat verovelvolliset, joiden itsekriminointisuojan laajuus riippuisi esitutinnan vireilletulosta. Vireilletulohetkeen astihan taktikoimattomat verovelvolliset noudattaisivat VML:n selvitysvelvollisuussäännöksiä. Esitutinnan vireilletulo taas riippuisi merkittävästi viranomaisen toimista eli etenkin siitä, milloin Verohallinto tekee rikosilmoituksen. Se olisi osittain riippuvainen jopa satunnaisista seikoista – kuten yksittäisten verovirkailijoiden kokemuksesta ja ammattitaidosta rikosepäilyn havaitsemisessa. Tällöin ajautetaan jo perustuslaillisiin yhdenvertaisuusongelmiin (PL 6 §) ja ongelma palautuu

²⁴⁷ KKO 2009:80, tuomion perustelujen kohta 17.

toisaalta myös laillisuusperiaatteeseen, etenkin epätasällisyysskieltoon. Rikossäännösten osalta tulisi perustuslakivaliokunnan käytännössä ilmenevällä tavalla kenen tahansa tulisi pystyä ennakoimaan teon rangaistavuus²⁴⁸. Ilmoitus- ja selvitysvelvollisuuden laiminlyönnin rangaistavuus on heikosti ennakoitavissa, mikäli itsekriminointisuojaan aktualisoituminen on kiinni vain esitutkinnan vireilletulosta, joka puolestaan riippuu paljolti satunnaisista seikoista. Aiemmin valtiovarainvaliokunta on ne bis in dem -problematiikan osalta nimenomaisesti pitänyt ongelmallisena sitä, että oikeustilaa selkeyttäviä ratkaisuja oli saatu sattumanvaraisesti oikeustapaus kerrallaan. Tämä heikentää oikeusvarmuutta ja vaikeuttaa niin yksittäisen verovelvollisen asemaa kuin viranomaisenkin toimintaa verorikosasioissa²⁴⁹.

6.4.4 Kehitysehdotuksia ajallisen yhteyden määrittämiseen ja verorikosten tutkintaan

Kuten edellä on osoitettu, tällä hetkellä itsekriminointisuojaan aktualisoitumisen sitominen ajallisesti esitutkinnan vireilläoloon on ongelmallista. Tilanteessa olisi luontevampaa sitoa itsekriminointisuojaan alkamisajankohta siihen hetkeen, jolloin verovelvollisella on *perustellusti uhka* joutua menettelystään EIS 6 artiklan autonomisen tulkinnan mukaiseen *syytteen vaaraan*. Tällöin VML 26 §:n mukainen selvitysvelvollisuus ja todistustaakan jako joutuisivat väistymään itsekriminointisuojaan tieltä. Verohallinnon tulisi myös ilmoittaa itsekriminointisuojusta verovelvolliselle. Verovelvollisen subjektiivisen käsityksen lisäksi syytteen vaaraa tulisi pysytävä arvioimaan jollakin objektiivisella kriteerillä. Tässä voitaisiin mielestäni käyttää arvion perusteena verovelvollisen omaa ilmoitusta, jossa mainittaisiin kieltäytymisen peruste ja mahdollinen näyttö, jonka verovelvollinen voi esittää paljastamatta varsinaista rikostaan. Malli olisi jokseenkin samanlainen kuin tämänhetkinen todistajan kieltäytymisoikeutta koskeva voimassaolevan oikeudenkäymiskaaren 17:25²⁵⁰.

²⁴⁸ Kokoavasti Melander 2008, s. 246-247. Ks. esim. PeVL 16/2013 vp, s. 2, PeVL 6/2014 vp, s. 2 ja PeVL 56/2014 vp, s. 2.

²⁴⁹ VaVM 15/2013 vp, s. 3 ja Hirvonen – Määttä 2015, s. 185.

²⁵⁰ Säännöksen mukaan ”joka kieltäytyy todistamasta tai vastaamasta johonkin kysymykseen, mainitkoon samalla kieltäytymisensä perusteen ja tukeeseen sitä todennäköisin syin”.

Vaarana itsekriminointisuojan nykyistä laajemmassa tulkinnassa on perusoikeuksien väärinkäyttö, jolta ei valitettavasti voitane koskaan täysin välttyä. Mikään ei luonnollisestikaan estä verovelvollista vetoamasta itsekriminointisuojaan keksimällä erilaisia syitä suojan aktivoitumiselle. Laajemman suojan vastapainoksi on tärkeää, että viranomaisille taataan riittävän tehokkaat, mutta oikeudenmukaiset keinot verotuksen toimittamiseen ja harmaan talouden torjuntaan.

Nykyisellään Verohallinnolla ei ole käytössään pakkokeinoja, joiden avulla hankkia tarvittavaa näyttöä ja selvitystä verotuksen toimittamiseen ja harmaan talouden torjuntaan, mikäli verovelvollinen ei selvitystä syystä tai toisesta toimita. Muualla Euroopassa tilannetta on pyritty selkeyttämään esitutkinta- ja pakkokeinovaltuuksia lisäämällä. Esimerkiksi Ruotsissa on erillinen Verohallinnon sisäinen, mutta sen muusta organisaatiosta erillinen, verorikosyksikkö (*skattebrottsenhet*), josta on säädetty erillislailla²⁵¹. Vastaavat veroviranomaisen erilliset yksiköt on perustettu myös muun muassa Islannissa²⁵² ja Alankomaissa²⁵³. Tanskassa²⁵⁴ ja Norjassa²⁵⁵ erillistä verorikosten tutkintaan erikoistunutta viranomaista ei ole, vaan malli on sama kuin Suomessa: verotarkastus on erillinen hallintomenettely ja Verohallinto avustaa tarkastusten avulla poliisia esitutkinnassa.²⁵⁶

Ruotsin verorikosyksikkö harjoittaa verorikosten ennaltaehkäisyä, sillä on omaa tiedustelu- ja etsintätoimintaa sekä se suorittaa myös syyttäjän johdolla verorikosten esitutkintaa. Tarvittaessa esitutkinta tehdään yhdessä poliisin ja erillisen talousrikosviranomaisen (*ekobrottsmyndigheten*) kanssa. Verorikosyksikkö koostuu pääasiassa juridisen koulutuksen saaneista henkilöistä, verotarkastajista ja esimerkiksi aiemmin tullin palveluksessa olleista virkamiehistä. Tämän tarkoituksena on turvata verorikosyksikön asiantuntemus aineellisen verolainsäädännön,

²⁵¹ Lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar m.m.

²⁵² Islannissa toimii verohallinnossa erillinen valtiovarainministeriön alainen The Directorate of Tax Investigations (DTI), jonka tehtäviin kuuluu valtion edustaminen erillisessä hallintosanktiomenettelyssä tai toisaalta se suorittaa myös verorikosten esitutkintaa (OECD 2013, s. 229.).

²⁵³ Alankomaiden verohallinnon sisällä toimii The Fiscal Information and Investigation Service (FIOD), jonka päätehtävä on hoitaa talousrikosten esitutkintaa. Se myös avustaa poliisia laajojen rikosvyyhtien tutkinnassa, mikäli niihin sisältyy talousrikollisuutta (OECD 2013, s. 289.).

²⁵⁴ OECD 2013, s. 185.

²⁵⁵ OECD 2013, s. 300.

²⁵⁶ Eri maiden verorikostutkinnan malleista ja veroviranomaisten rooleista esitutkinnassa OECD-maissa ks. OECD 2013.

mutta ennen kaikkea rikosoikeudellisten, prosessuaalisten ja tutkintaan liittyvien seikkojen osalta.²⁵⁷

Suomessa tulisi pohtia sopivia keinoja verovalvonnan tehostamiseen. Yhtenä konkreettisenä keinona on sivullisten tiedonantovelvollisuuksien lisääminen ja tehostaminen, mikä osaltaan hyödyttäisi asian selvittämistä huomioiden itsekriminointisuojaan laajenevan tulkinnan.²⁵⁸ Toisaalta sivullisen tiedonantovelvollisuuksien lisääminen aiheuttaa lisääntyviä kustannuksia ulkopuolisille tahoille, jotka eivät ole asianosaisina itse selvitettävässä asiassa.

Toisena vaihtoehtona on verovalvonnan suorittaminen yhä laajemmin esitutkintana hallinnollisten tarkastusten sijaan, jolloin viranomaisella on käytössään myös pakkokeinoja asian selvittämiseksi. Esitutkintojen lisääminen voitaisiin toteuttaa poliisin ja Verohallinnon tiiviimmällä yhteistyöllä ja ryhmillä, joissa on edustus molemmista viranomaisista. Tällöin tarkastus aloitettaisiin yhä useammin esitutkintana, jos tarkastuskohteen osalta on syytä epäillä rikosta. Verotarkastajat toimisivat poliisin asiantuntijoina esitutkinnassa.²⁵⁹ Esitutkintojen lisääminen edellyttää luonnollisesti poliisin verorikostorjunnan resurssien lisäämistä. Nykyisessä valtion taloustilanteessa tämä voi olla haasteellista. Itsekriminointisuojaan tulkinta-kehitys tulee kuitenkin nähdäkseni lisäämään esitutkinnan tarvetta. Tämä johtuu siitä, ettei nykyisessä – ennen kaikkea verotarkastustoiminnassa – ole hallintomenettelynä mahdollisuuksia hankkia näyttöä verotuksen toimittamisen ja verorikosten torjunnan tueksi tilanteissa, joissa VML 26 §:n mukainen selvitysvelvollisuus väistyy.²⁶⁰

Kolmas vaihtoehto on uuden Verohallinnon sisäisen yksikön eli uuden esitutkintaviranomaisen muodostaminen Ruotsin mallin mukaisesti. Uuden esitutkintaviranomaisen muodostaminen ei liene ongelmallista ja sen tulisi olla tarkan harkinnan tulos. Verohallinnon toimivaltuuksien lisäämistä pohdittaessa voitaneen vertailukohtana käyttää esitettyjä kannanottoja Tullin toimivaltuuksien lisäämisestä. Hallitus antoi eduskunnalle esityksen laiksi rikostorjunnassa Tullissa

²⁵⁷ Skatteverket 2015.

²⁵⁸ Sivullisen tiedonantovelvollisuutta tehostetaan jo nykyisellään esimerkiksi sakkorangaistusuhalla (VML 87 §).

²⁵⁹ Viranomaisyhteistyötä tehdään toki jo nykyisellään. Ks. VH 2014c, kappale 1.

²⁶⁰ Esitutkinnan resurssien kohdistaminen talousrikosten torjuntaan on tärkeää jo siksi, että järjestyneen rikollisuuden toimiala on keskittynyt yhä enemmän talousrikoksiin (Lahti, A. 2011, s. 82).

ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 174/2014 vp)²⁶¹, jonka nojalla Tullin toimivaltuuksia lisätään. PeV toteaa Tullin toimivaltuuksien lisäämistä – muun muassa peitetoimintaa ja valeostovaltuuksia²⁶² – pohdittaessa, että poliisin käytössä olevien toimivaltuuksien kanssa samojen valtuuksien säätäminen Tullille ei välttämättä ole sopusoinnussa perusoikeuksien rajoitusedellytyksiin kuuluvan *välttämättömyysvaatimuksen* näkökulmasta²⁶³. Toimivaltuuksien epäsymmetria ei ainakaan yksinään ole perusoikeuksien rajoitusedellytysten vaatima painava yhteiskunnallinen tarve, joka perustelisi toimivaltuuksien välttämättömyyden²⁶⁴. PeV:n mukaan toimivaltuuksille on kuitenkin painava yhteiskunnallinen tarve ja ne ovat tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta välttämättömiä ja oikeasuhtaisia²⁶⁵. Tullin lisävaltuuksia perustellaan muun muassa sillä, että ei liene perusteita kyseenalaistaa jo sinänsä tarpeellisiksi arvioituja rikostorjunnan tiedonhankintamenetelmiä vain sillä perusteella, mikä viranomaisen niitä kulloinkin käyttää. Toimivaltuussymmetriaa poliisin ja Tullin välillä perustellaan lisäksi sillä, että ohjaavat säännökset olisi saatettava mahdollisimman yhdenmukaisiksi, jotta lainsäätäjän ilmaisema tarkoitus ohjata toimintaa perus- ja ihmisoikeudet huomioiden ottavalla tavalla toteutuisi mahdollisimman tehokkaasti. Lisäksi olisi epätarkoituksenmukaista jos rikoskokonaisuuden estämisessä tai selvittämisessä käytettävät menetelmät ja siten rikostorjunnan tehokkuus olisivat riippuvaisia rikoslajista tai rikoksen vakavuusasteesta taikka siitä, mikä esitutkintaviranomainen rikosta on estämässä tai selvittämässä.²⁶⁶ Myös tiivistyvä kansainvälinen viranomaisyhteistyö ja valtioiden rajat ylittävän vakavan kansainvälisen rikollisuuden torjunta mielletään perusteeksi toimivaltuuksien lisäämiselle²⁶⁷.

²⁶¹ Eduskunta hyväksyi lain rikostorjunnasta Tullissa 10.03.2015. Säädöstä ei ilmeisesti ole vielä vahvistettu, eikä sitä ole kirjoitushetkellä julkaistu Finlex-tietopalvelussa.

²⁶² Poliisi toteuttaisi Tullin rikostorjunnan pyynnöstä peitetoiminnan tai valeoston käytännön toimet ja poliisi toimittaisi näillä menetelmillä saadut tiedot erikseen sovittavalla tavalla muun tutkittavaa tai tiedustelussa olevaa tapausta koskevan aineiston yhteyteen. Päätöksenteon osalta Tullin rikostorjunta päättäisi peitetoiminnan käytöstä ja menetelmän toteuttamista koskevan pyynnön esittämisestä poliisille. Poliisi päättäisi itse tiedonhankintamenetelmän käytännön toteutuksesta (HE 174/2014 vp, s. 17).

²⁶³ Ks. PeVL 49/2014 vp, s. 2. ja siinä mainitut PeVL 2/1996 vp, s. 3 ja PeVL 37/2002 vp, s. 1–2.

²⁶⁴ PeVL 49/2014 vp, s. 2.

²⁶⁵ PeVL 49/2014 vp, s. 2.

²⁶⁶ HE 174/2014 vp, s. 6.

²⁶⁷ HE 174/2014 vp, s. 16. Vakavan järjestäytyneen rikollisuuden torjunta voisi sinänsä olla yksi peruste myös verorikosten torjunnassa käytettävien toimivaltuuksien lisäämiselle, sillä kuten jo edellä on todettu, järjestäytyneet rikollisuus keskittyy Keskusrikospoliisin mukaan entistä enemmän talousrikoksiin (ks. Lahti, A. 2011, s. 82).

Uuden esitutkintaviranomaisen eli verorikosyksikön resursointia voisi toteuttaa nykyisen verotarkastuksen puitteissa muuttamalla verotarkastuksen toimenkuvaa ja lisäämällä sen valtuuksia. Pakkokeinojen ja rikostorjuntaan liittyvien muiden valtuuksien osalta uuden verorikosyksikön työkalupakkiin tulisi ottaa vain sellaiset keinot, jotka ovat välttämättömiä verotukseen vaikuttavan aineiston hankkimiseksi ja verotukseen liittyvien rikosten torjunnassa. Vaikka uuden esitutkintaviranomaisen tarpeellisuus voidaan kyseenalaistaa, olisi Ruotsin malli nähdäkseni joka tapauksessa yksi vaihtoehto pohdittaessa nykyisen sekavan hallinto- ja esitutkimamenettelyn selkeyttämistä. Ruotsin malli tosin vaikuttaa esitutkinnan työnjaon osalta turhan hajautetulta, sillä tutkintaa suorittaa useampi viranomainen.

Joka tapauksessa Suomessa voisi olla paikallaan vähintään helpottaa verotarkastusten toteuttamista esitutkintayhteistyönä yhdessä poliisin kanssa. Keskeistä on myös tunnistaa esitutkintaa edellyttävät tarkastukset jo niiden alkuvaiheessa. Kun itsekriminointisuoja alkamisajankohta olisi sidottu perusteltuun syytteen uhkaan, tarkoittaisi se käytännössä, että jo ensimmäisen viranomaisen verovelvolliseen kohdistamat selvitystoimenpiteet tarkoittaisivat suojan aktivoitumista. Tällöin ensimmäisen lähestyvän viranomaisen roolilla – oli se sitten poliisi, Tulli tai Verohallinto – ei olisi enää merkitystä verovelvollisen itsekriminointisuoja kannalta, vaan olennaista olisi selvitetävän asian laatu ja vakavuus eli syytteen uhan olemassaolo. Tällöin verorikoksia luultavasti tutkittaisiin yhä useammin esitutkintana hallinnollisten verotarkastusten sijaan. Tilanteessa voitaisiin huomioida entistä laajemmin verovelvollisen itsekriminointisuoja eli esitutkinnan ja pakkokeinojen vastapainona olisivat myös kaikki rikosprosessiin liittyvät oikeussuojakeinot, toisin kuin nykyisessä hallintomenettelyssä. Kuten aiemminkin on todettu, myös oikeusturvanäkökohdat itsessään voivat puoltaa asian käsittelyä muun menettelyn sijasta nimenomaan rikosasia²⁶⁸.

6.5 Rikosprosessissa ja verotusmenettelyssä vaadittujen tietojen yhteneväisyys ja relevanttius

Itsekriminointisuoja soveltamisen hankalinta kysymystä – eli riittävää syytteen uhkaa ja sen ajallista yhteyttä verotusmenettelyyn – on käsitelty edellä. Tämän

²⁶⁸ Ks. Lahti 2012, s. 109.

lisäksi tulee vielä muiden edellytysten täyttyä, jotta itsekriminointisuoja olisi voimassa verotusmenettelyssä. Itsekriminointisuoja voidaankin soveltaa vain verotusmenettelyssä, jossa syytteen ja verotuksen tietojen *yhteneväisyys* on selvä (esimerkiksi samat verovuodet esitutkinnassa ja verotarkastuksessa). Tämä rajanvetokaan ei kuitenkaan liene aina käytännössä täysin selvä. KKO on tältä osin todennut hieman kryptisesti, että päällekkäisyyttä arvioitaessa ratkaisevia ovat esitutkinnan kohteena olevat ”rikoksesta epäillyn toimet”. Tällöin itsekriminointisuojaan ulottuvuutta olisi KKO:n mukaan arvioitava subjektiivisesti rikoksesta epäillyn näkökulmasta ja juuri siinä tilanteessa, jossa häneltä tietoja vaaditaan. Esitutkinnan laajuus ja keskeneräisyys vaikuttavat siihen, millaisten tietojen antamisen rikoksesta epäilty on tuolloin perustellusti voinut katsoa vaarantavan puolustautumismahdollisuuksiaan.²⁶⁹ Ratkaisevaa olisi KKO:n aiemman käytännön mukaan jo se, ettei epäilty tietoja vaadittaessa ole voitu sulkea pois sitä mahdollisuutta, että tiedot saattavat olla merkityksellisiä rikosasiassa.²⁷⁰ Myös tiedon *relevanttiuden* osalta merkitsevää olisi siis verovelvollisen subjektiivinen käsitys.

Oikeuskirjallisuudessa yhteysvaatimuksen täyttymistä on pidetty selvänä ainakin silloin, kun sanktiouhkainen kuuleminen ja rikosepäily koskevat *samoja tosiseikkoja*.²⁷¹ Näin ollen toiseen verolajiin (esimerkiksi arvonlisäverotukseen) liittyvä esitutkinta voisi myös vaikuttaa tuloverotusmenettelyyn, sillä verotuksen toimittamisen pohjana olevat oikeustositseikat, kuten ilmoitettu liikevaihdon volyyymi, ovat usein toisiinsa liittyviä.

6.6 Totuusvelvollisuus verotusmenettelyssä

Syytteen tai rikosepäilyn uhatessa selvitysvelvollisuudesta erillinen kysymyksensä on verovelvollisen totuudessapysymisvelvollisuus. Jos tietoja *itsekriminointisuoja*ta *huolimatta* antaa, tuleeko niiden vastata totuutta? Tilanne ajankohtaistunee useimmiten tilanteissa, joissa verovelvollisella on perusteltu käsitys EIS 6 artiklan

²⁶⁹ KKO 2011:46, tuomion perustelujen kohta 12.

²⁷⁰ KKO 2009:80, tuomion perustelujen kohta 17.

²⁷¹ Vuorenperä 2011a, s. 589 ja Frände 2010, s. 234.

mukaisen syytteen vaaraan joutumisesta, mutta hän pyrkii välttämään uhan antamalla rikoksesta tietämättömälle viranomaiselle vääriä tai harhaanjohtavia tietoja.

OK 17 luvun uudistuksen esitöissä sivutaan tilannetta. Hallituksen esityksessä todetaan, että

”jos esimerkiksi verotusmenettelyssä annetaan vääriä tietoja tuloista tai ulosottomenettelyssä varallisuudesta, on väärän tiedon antaminen itsessään rikos, *eikä kysymyksessä ole todisteiden hankkiminen pakolla* [korostus tässä] itsekriminointisuojaan vastaisesti aiemmin epäillyksi tehdystä rikoksesta (esim. EIT-ratkaisu Allen v. Yhdistynyt kuningaskunta, 10.9.2002). Siten lausumaa voitaisiin käyttää rikosasiassa todisteena syytteen tueksi.”²⁷²

Samoin lakivaliokunta huomauttaa mietinnössään, ettei muissa menettelyissä kuten veron määräämistä koskevassa menettelyssä ole kysymys siitä, että henkilö olisi velvollinen ilmiantamaan itsensä rikoksesta (vertaa KKO 2014:67), vaan tietojenantovelvollisuus palvelee asianomaisen lainsäädännön tarkoituksen toteuttamista, kuten verotuksen oikeellisuutta. Lakivaliokunnan mukaan käytännössä tärkein soveltamistilanne on nimenomaan verotus, jossa säännönmukaisen veroilmoitusvelvollisuuden täyttämisen annettujen väärin taikka puutteellisten tietojen tulee edelleenkin johtaa rangaistusvastuuseen veropetoksesta. Tämä on lakivaliokunnan mukaan myös EIT:n ratkaisukäytännön mukaista ja tähän onkin nimenomaisesti viitattu OK 17 luvun uudistuksen perusteissa.²⁷³

Lakivaliokunnan näkemys nostattaa myös kritiikkiä. Esimerkiksi Vuorenpää katsoo asiantuntijalausunnossaan, että ”EIT:n ratkaisukäytännöstä johtuen lainsäätäjän kädet alkavat olla aika sidotut itsekriminointisuojaan liittyvissä kysymyksissä”. Vuorenpään mukaan oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 §:n 2 momentissa omaksuttu sääntely on ristiriidassa nykyisen oikeuskäytännön ja etenkin tapauksen KKO 2011:46 kanssa. Vuorenpää toteaa lisäksi, että ”tietyissä mielessä on siis ongelmallista, että ehdotetussa momentissa säädettäisiin siitä, että muussa menettelyssä annettua totuudenvastaista lausumaa saa kuitenkin aina käyttää todisteena tutkittaessa muussa menettelyssä annettua väärää tietoa koskevaa syytettä. Eli käytännössä ehdotettu pykälä mahdollistaisi annetun virheellisen tie-

²⁷² HE 46/2014 vp, s. 92.

²⁷³ LaVM 19/2014 vp, s. 20.

don hyödyntämisen todisteena itsekriminointitilanteessa annettua väärää lausumaa tms. tutkittaessa”.²⁷⁴

Mielestäni Vuorenpään kritiikki on aiheellista, mutta tilanteessa tulkintavaikeus kohdistuukin juuri siihen, milloin EIS 6 artiklan mukaisen syytteen uhka on riittävän voimakas. Toisin sanoen väärin tai totuudenvastaisten tietojen antamista olisi tulkittava erikseen tilanteessa, joissa on läsnä jokin itsekriminointisuojauslaukaiseva tekijä. Näin ollen, mikäli hallintoprosessissa itse rikos toteutetaan vasta väärin tai virheellisten tietojen antamisella, tällöin annetun tiedon tulee olla hyödynnettävissä.²⁷⁵ Toisenlainen tulkinta johtaisi väärin tietojen antamisen tosiasialliseen rankaisemattomuuteen. On eri asia antaa tietoja ilmoitus- tai muun velvollisuuden täyttämiseksi niin sanotussa ensiasteen menettelyssä kuin antaa tietoja tilanteessa, jossa on samanaikaisesti vireillä esitutkinta tai *ylipäänsä syytteen uhka* liittyen asiaan, jolla on kiinteä yhteys hallintoprosessissa annettaviin tietoihin. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 §:n 2 momenttia on mielestäni tulkittava niin, että väriä tai totuuden vastaisia tietojen voidaan pääsääntöisesti hyödyntää todisteena velvollisuuden vastaista menettelyä koskevassa rikosasiassa.²⁷⁶

Edes aktiivinen valehtelu ei kuitenkaan voine sinällään olla kiellettyä tilanteissa, joissa verotusmenettelyssä olisi voitu joka tapauksessa vedota itsekriminointisuojaan jo tietoja annettaessa. Jos itsekriminointisuoja sovelletaan verotusmenettelyyn, verovelvollisella ei olisi (negatiivistakaan) totuusvelvollisuutta. Myöskään rikoksesta epäillyn oikeuksien systemaattiselta kannalta ei olisi mielekästä, että hallintoprosessissa olisi mahdollisuus olla antamatta tietoja itsekriminointisuojausnojjalla, mutta – varsinaisesta rikosprosessista poiketen – mahdollisesti annettujen tietojen osalta olisi totuudessapysymisvelvollisuus.²⁷⁷

Verovelvollisen jättäytyminen passiiviseksi tai oikeus suoraan valehteluun toisaalta hankaloittaisi verotusmenettelyä olennaisesti etenkin, kun veroviranomaisella ei ole nykyisellään käytössä pakkokeinoja, joiden avulla tarvittavat tiedot viime kädessä hankittaisiin ja tarkistettaisiin. Mikäli verovelvollisen passiivisuus olisi

²⁷⁴ Vuorenpää 2014, s. 2.

²⁷⁵ Ks. myös KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 14.

²⁷⁶ Tulkitsen, että samaa mieltä asiasta ovat myös Koponen 2014, s. 2 ja VH 2014d, s. 6-7 ja etenkin ensivaiheen ilmoitusvelvollisuudesta Äimä 2011, s. 183.

²⁷⁷ Tosin ns. negatiivisellekin totuusvelvollisuudelle on oikeuskäytännössä annettu tukea esimerkiksi *todistajien* itsekriminointisuojausarvioitaessa. Ks. KKO 2015:6.

oikeutettu ja perusteltu, veroviranomaisella on hallintomenettelyssä lopulta melko vähän työkaluja asian selvittämiseen, jos tarvittava puuttuva tieto ja selvitys – esimerkiksi kirjanpito – on verovelvollisen hallussa. Tämä sinällään luo tarvetta pohtia pakkokeinovaltuuksien tai sivullisen tiedonantovelvollisuuksien lisäämistä, kuten edellä kappaleessa 6.4.4 on esitetty.

6.7 Veronkorotuksen määrääminen

Edellä on käsitelty verotusmenettelyn ja varsinaisen rikosprosessin yhteyttä itsekriminointisuoja kannalta. Seuraavaksi tarkastelun kohteena on veronkorotuksen määrääminen prosessina, joka jo itsessään vastaa tietyiltä osin EIS 6 artiklan syytettä. Siksi itsekriminointisuojan laajuus joudutaan määrittämään jo tilanteissa, joissa verovelvollinen ei ole epäiltyä rikoksesta, eikä edes ylipäänsä kansallisen oikeuden näkökulmasta perinteisesti ymmärretyn syytteen vaarassa. Koska veronkorotus itsessään sanktiona rinnastuu rikosoikeudelliseen rangaistukseen, verovelvollisella on verotusmenettelyssä EIS 6 artiklan autonomisen tulkinnan näkökulmasta ikään kuin jatkuva rikosoikeudellisen rangaistuksen uhka. Tällöin hallinnollisessa rikosprosessissa ei ole edes lähtökohtaisesti merkitystä sillä, joutaisiko verovelvollisen tietojen antaminen esitutkintaan tai rikoslain nojalla annettavan rangaistukseen – syytteen uhka on joka tapauksessa olemassa, kun uhka veronkorotuksesta on olemassa.²⁷⁸

Nykyjärjestelmä on ongelmallinen, koska veronkorotusta ei välttämättä määrätä varsinaisessa *erillisessä* hallintomenettelyssä, vaan varsinaisen säännönmukaisen verotusmenettelyn – puhtaan verotusmenettelyn – yhteydessä. Jos verovelvollinen ei luovuta tietoja, antaa ne myöhässä tai antaa ne virheellisenä taikka puutteellisenä, voidaan asiallisesti samassa menettelyssä, ilman nimellisesti erillistä prosessia, määrätä veronkorotus. Tämä on jäänyt mielestäni useissa veronkorotuksen problematiikkaa pohtivissa puheenvuoroissa huomaamatta.²⁷⁹ Veronkorotuspäätöstä ei pääsääntöisesti voitane pitää myöskään verotuspäätök-

²⁷⁸ Ks. myös Ervo 2005, s. 255.

²⁷⁹ Verohallinto huomautti tästä lakivaliokunnassa OK 17 luvun uudistusta käsittelevää hallituksen esitystä (HE 46/2014 vp) koskevassa lausunnossaan, tosin pikemminkin itsekriminointisuojaa suositavana perusteena. Ks. VH 2014d, s. 4.

sestä erillisenä hallintopäätöksenä. Veronkorotus tulee verovelvollisen tietoon verotuspäätöksen myötä ja maksettavaksi jäännösveron osana.

Tältä osin tulee mielestäni huomioida erityisesti EIT:n tapaus J.B. v. Sveitsi 3.8.2001, jossa arvioidut menettelyt palvelivat yhtäältä verojen määräämistä ja toisaalta veronkorotuksen ja sakon määräämistä. Menettelyjä ei ollut selvästi luokiteltu joko veron määräämistä koskevaan menettelyyn ja toisaalta veron välttämisestä seuraavia sanktioita koskevaan menettelyyn. Toisin sanoen kysymyksessä menettelyt olivat sekoittuneet toisiinsa. Itsekriminointisuoja loukattiin, kun menettelyn käynnistyttyä vaadittiin tietoja.²⁸⁰

Sveitsin tilanne on ainakin ensi näkemältä sama kuin Suomessa: verotuksen toimittamista ei käytännössä voi erottaa veronkorotuksen määräämiseen tähtäävästä menettelystä. Tapaus J.B. v. Sveitsi on mainittu oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistusta käsittelevässä hallituksen esityksessä. Tältä osin hallituksen esityksessäkin puhutaan ”poikkeuksellisesta” tapauksesta.²⁸¹ Lakivaliokunnassa kyseistä EIT:n tapausta ei enää mainita, eikä siihen oteta kantaa.

Koska itse veronkorotuksen määrääminen rinnastuu EIS:n tulkinnassa monelta osin syyteasiaan ja veronkorotus rinnastuu rikosoikeudelliseen sanktioon, on mielestäni perusteltua, että tähän sanktion määräämistä koskevaan *hallinnolliseen rikosprosessiin* sovelletaan itsekriminointisuoja. Tässä on tosin mielestäni erotettava toisistaan VML 32 §:n 1 ja 2 momentin veronkorotukset 3 momentin ankarammasta veronkorotuksesta. Tiedossa olevat KKO:n, KHO:n ja EIT:n Suomea koskevat ratkaisut, joissa veronkorotuksen rinnastuminen rikosoikeudelliseen sanktioon on vahvistettu koskevat nimenomaan VML 32 §:n 3 momenttia. Tästä ei kylläkään voi tehdä vastakohtaispäätelmää VML 32 §:n 1 ja 2 momentin rinnastumattomuudesta rikosoikeudelliseen rangaistukseen, mutta korotusten tehtävä voitaneen kuitenkin jakaa kahteen osaan:

- i. Ensiasteen ilmoitusvelvollisuuden turvaaminen (VML 32 §:n 1 ja 2 momentti)
- ii. Rangaistuksena toimiminen (VML 32 §:n 3 momentti).

²⁸⁰ EIT J.B. v. Sveitsi 3.8.2001, erit. tuomion perustelujen kohdat 43 ja 70.

²⁸¹ HE 46/2014 vp, s. 91. Hallituksen esityksen mukaan OK 17 luvun hyödyntämiskielto ei soveltuisi suoraan J.B.-tapauksen kaltaisiin tilanteisiin. Tapauksen relevanttiutta suomalaisen veronkorotuksen osalta ei kuitenkaan suoraan tyrmätä. Hallituksen esityksessä kuitenkin todetaan, että tällaisista tapauksista olisi säädettävä erikseen. Sillä on mahdollisesti viitattu tarpeeseen selkiyttää veronkorotuksen määräämistä koskevaa menettelyä, jolloin asiasta olisi säädettävä suoraan VML:ssa.

6.7.1 Veronkorotus ensiasteen ilmoitusvelvollisuuden turvaajana

Veronkorotuksen määrääminen voitaneen nähdä hallinnollisena rikosprosessina riippumatta siitä, minkä VML 32 §:n momentin mukaisena korotus määrätään. Eri asia lienee kuitenkin, mitä oikeusturvatakeita prosessissa on käytössä. Itsekriminointisuoja voitaisiin mielestäni perustellusti katsoa ulottuvan ainoastaan siihen menettelyn osaan, jossa verovelvolliselle määrätään VML 32 §:n 3 momentin mukainen veronkorotus. Tätä puoltaisi se, että EIT:n ratkaisukäytännössä on Ruotsin osalta kiinnitetty erikseen huomiota hyvin pientenkin kaavamaisten veronkorotusten määräämiseen.

“The Court also has regard to the financial interests of the State in tax matters, taxes being the State's main source of income. A system of taxation principally based on information supplied by the taxpayer would not function properly without some form of sanction against the provision of incorrect or incomplete information, and the large number of tax returns that are processed annually coupled with the interest in ensuring a foreseeable and uniform application of such sanctions undoubtedly require that they be imposed according to standardised rules.”²⁸²

EIT arvioi Ruotsin järjestelmää, jossa veronkorotus (*skattetillägg*) määrätään lähtökohtaisesti Suomen pieniä veronkorotuksia vastaavasti objektiivisin perustein ja kaavamaisesti, jos verovelvollinen on antanut verotusta varten väärän tiedon. Veronkorotus voidaan alentaa tai poistaa, jos virheellinen tieto johtuu esimerkiksi siitä, että verovelvollinen on arvioinut tosiseikkoja tai oikeussääntöjä väärin. Kyseessä on siis verovelvolliselle käännetty todistustaakka. Rangaistuksen luonteen osalta EIT totesi, että Ruotsin veronkorotusta oli pidettävä EIS:n tarkoittamana rikosoikeudellisena rangaistuksena, mutta tästä huolimatta veronkorotuksen määräämistä koskevat säännökset eivät olleet ristiriidassa EIS 6 artiklassa olevien oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevien määräysten kanssa.

Tästä voidaan mielestäni hakea tukea sille, että Suomessakin voitaisiin verotuksen ensiasteen ilmoitusvelvollisuuden ja esimerkiksi veroilmoitusten myöhästymisten estämiseksi määrätä nykyistä oikeustilaa vastaavasti mekaanisia veronkorotuksia

²⁸² Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden 23.2.2002 tuomion perustelujen kohta 115. Ks. myös VH 2014d, s. 7.

VML 32 §:n 1 ja 2 momentin mukaan. Tällaisiin pienempiin sanktiomaksuihin ei yleisesti ole nähty liittyvän suuri oikeusturvaongelmia²⁸³.

6.7.2 Veronkorotus varsinaisena rangaistuksena

VML 32 §:n 3 momentin mukainen veronkorotus sisältää 1 ja 2 momentteja suuremman rangaistusluonteen. Prosessi, jossa verovelvolliselle määrätään VML 32 §:n 3 momentin mukainen veronkorotus, verhoutuu ongelmallisesti puhtaan verotusmenettelyn sisään. Samoja tietoja, joita käytetään verotuksen toimittamiseen, käytetään myös veronkorotuksen määräämiseen, mikäli siihen on aihetta.

Ruotsissa on painotettu sitä, että veronkorotuksen rinnastuessa rikosoikeudelliseen rangaistukseen on verovelvollisella oikeus jättäytyä passiiviseksi tilanteissa, joissa tietoja vaaditaan veronkorotuksen uhalla²⁸⁴. Myös Suomessa on oikeuskirjallisuudessa jo 2000-luvun alussa todettu, että EIS 6 artiklan turvaama itsekriminointisuoja voi rajoittaa verovelvollisen myötävaikuttamisvelvollisuuden *tehostamista rangaistusuhalla*. Tästä huolimatta ensivaiheen ilmoitusvelvollisuus on lähtökohtaisesti täytettävä ja verovelvollisella on periaatteellinen myötävaikuttamisvelvollisuus, missä itsessään ei ole nähty ongelmaa.²⁸⁵ Seuraavassa on pohdittu laajemmin tätä problemaattista yhteyttä, jossa verovelvollisen on jossain määrin pakko osallistua itse oman syyllisyytensä selvittämiseen ja tätä nimenomaista selvitystä käytetään myös rangaistuksen mittaamisessa veronkorotusta määrättäessä.

6.7.3 Verovelvollisen antaman selvityksen vaikutus veronkorotuksen määrään

Veronkorotuksen määrääminen perustuu verovelvollisen virheelliseen veroilmoitukseen tai ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin, eikä sen määrääminen edellytä tuottamusta (VML 32 §). Kuten aiemmin on esitetty, virheen suuruus ja moitittavuus vaikuttavat kuitenkin veronkorotuksen määrään.²⁸⁶

²⁸³ Andersson 2010, s. 456.

²⁸⁴ Nordquist 2010, s. 738.

²⁸⁵ Ks. Andersson 2002, erit. s. 357.

²⁸⁶ Ks. VH 2015, luku 6.

Verovelvollisen on annettava tietoja puhtaasti verotuksen toimittamista varten, eikä hänellä ole mahdollisuutta antaa tietoja sillä varauksella, että ne eivät voi vaikuttaa veronkorotuksen ankaruuteen. Verovelvollista vaaditaan siis täyttämään ensivaiheen ilmoitusvelvollisuutensa tai antamaan lain nojalla lisätietoja veronkorotuksen uhalla verotuksen toimittamista varten. Samalla verotusmenettelyssä ei ole palomuurisäännöstä, joka estäisi annetun tiedon vaikuttamisen rangaistuksen ankaruuteen, mikäli sellainen tulee määrättäväksi. Tilanne on tältä osin paradoksaalinen: mikäli verovelvollinen ei anna ilmoitusta lainkaan, menettely johtaa vähintään VML 32 §:n 1 momentin mukaiseen veronkorotukseen. Mikäli hän puolestaan antaa tietoja, joiden perusteella verovelvollisen voidaan katsoa syyllistyneen moitittavaan menettelyyn, voidaan hänelle *verovelvollisen itse selvittämän informaation perusteella* määrätä veronkorotus VML 32 § 3 momentin nojalla.

Esimerkkinä voisi olla tilanne, jossa verovelvollinen (A) ei ole ilmoittanut lainkaan vuokratuloja ennen verovuotta 2015. Vuoden 2015 veroilmoituksella A ilmoittaa vuokratuloja. Vuoden 2015 verotuksen toimittamiseksi ja vuokraustoimintaan liittyvien kulujen vähennyskelpoisuuden varmistamiseksi Verohallinto kehottaa A:ta täydentämään vuoden 2015 veroilmoitustaan toimittamalla Verohallintoon kopion vuokrasopimuksesta. Vuokrasopimuksesta ilmeni kuitenkin, että A on vuokrannut huoneiston (ja että hänelle on kertynyt vuokraustoiminnasta tuloa) vuodesta 2013 lähtien. Mikäli A ei toimita vuokrasopimusta pyydetysti, määrätään hänelle ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä veronkorotus VML 32 §:n 1 tai 2 momentin mukaan ja hänen esittämiään vuokraustoiminnan kuluja ei hyväksytä vähennyskelpoisiksi vuokratuloista. Mikäli A puolestaan toimittaa vuokrasopimuksen, on hän täyttänyt vuoden 2015 verotuksen ilmoitusvelvollisuutensa ja vuoden 2015 verotus voidaan toimittaa oikein. Samalla A kuitenkin selvittäisi itse syyllistyneensä moitittavaan menettelyyn (veropetokseen) verovuosien 2013-2014 osalta ja A:n verotusta voitaisiin oikaista näiden vuosien osalta. Samalla A:lle määrättäisiin veronkorotus VML 32.3 §:n mukaan (olettaen, että asia ei etenisi esitutkintaan). Tapauksessa A:lle määrätään veronkorotus siis joka tapauksessa. Mikäli A selvittää itse syyllisyytensä (itsekriminointisuojan vastaisesti), hän saa suuremman veronkorotuksen kuin pisyessään passiivisena.

Mikäli esimerkkitapauksessa olisi voimassa jonkinlainen palomuurisäännös, voisi A täyttää ilmoitusvelvollisuutensa ja vuoden 2015 verotus voitaisiin toimittaa ilman, että A täyttämällä lakisääteisen ilmoitusvelvollisuutensa ankaroitaisi hänelle määrättävää veronkorotusta. Tämän ei välttämättä tarvitsisi estää veronkorotuksen määräämistä vuosien 2014–2015 verotuksen osalta VML 32 §:n 1 tai 2 momentin mukaisena, jolloin veronkorotuksen määräämisen peruste olisi yksinkertaisesti

esimerkiksi myöhässä ilmoitettu tulo. Samoin verotusta voitaisiin edelleen oikaista viranomaisaloitteisesti vuosien 2014–2015 osalta, joten itsekriminointisuojaan soveltuminen ei tilanteessa myöskään estä tehokasta verotusmenettelyä.

Kun palomuurisäännöstä ei nykyisellään ole, voinee muodostua tilanne, jossa verovelvollinen voi perustellusti vedota itsekriminointisuojaan ja jättäytyä passiiviseksi Verohallinnon selvityspyynnöistä huolimatta. Jos asiassa ei ole perustetta VML 32.3 §:n mukaiselle veronkorotukselle (eli arvioverotukselle ei ole riittävää näyttöä), ei tällöin lähtökohtaisesti myöskään ole mahdollista rangaista verovelvollista itsekriminointisuojaan vetoamisesta eli ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä pienemmällä veronkorotuksella²⁸⁷. Tällöin tietysti jää pohdittavaksi kysymys siitä, milloin itsekriminointisuojaan vetoaminen on perusteltua ja pitääkö sen tueksi esittää jonkinlaisia todennäköisiä syitä. Tätä on käsitelty jo aiemmin tässä esityksessä kappaleessa 6.6.4.

On myös syytä pohtia, onko rikosoikeudelliseen rangaistukseen rinnastuvan veronkorotuksen ja hallinnollisen rikosprosessin järjestelmä ylipäättään mielekäs. Vaikka nykyinen järjestelmä ei ole perusoikeusnäkökulmasta tarkasteltuna kestäväällä pohjalla, ei sen osittainen muuttaminen tai palomuurisäännös välttämättä selkeytä tilannetta. Päällekkäinen hallinnollinen ja rikosoikeudellinen sanktiointijärjestelmä on omiaan luomaan ensinnäkin oikeusturvaongelmia mutta myös ennakoimattomuutta.

6.7.4 Kuulemisajankohdan merkitys

Veronkorotuksen määräämisestä ei välttämättä kuulla verovelvollista vielä puuttuvaa tietoa pyydettyäessä (lisäselvityspyynnön kanssa samassa kirjeessä), vaan veronkorotuksen osalta kuuleminen voidaan tehdä myös vasta tiedon antamisen jälkeen. Verovelvolliselle määrätään veronkorotus suoraan lain nojalla, mutta veronkorotuksen määräämisellä ei välttämättä välittömästi uhata lisäselvityspyynnössä. Veronkorotuksen määräämiseen tähtäävän kuulemismenettelyn ajankohdalla (lisäselvityspyynnön yhteydessä vai erillisenä varsinaiseen substanssiin annetun vastauksen jälkeen) ei pitäisi lähtökohtaisesti olla merkitystä

²⁸⁷ Ks. myös Tapanila 2010 s. 582.

itsekriminointisuojaan kannalta, koska veronkorotuksen uhka ja sen mukana pakko tietojen antamiseen on joka tapauksessa olemassa jo suoraan lain nojalla (VML 32 §). Näin ollen viranomaisen ei pitäisi pystyä taktikoimaan veronkorotuksen määräämistä koskevassa menettelyssä pyytämällä ensin puhtaasti verotukseen vaikuttavia tietoja ilman veronkorotusuhkaa ja vasta tiedon saatuaan ilmoittaa määräävänsä veronkorotuksen, jolloin sen määrään itse asiassa jo vaikuttaisi lisäselvityksessä mahdollisesti ilmenevä laiminlyönti ja sen merkittävyys.

6.7.5 Kehitysehdotuksia veronkorotuksesta

Veronkorotus sanktiona on edellä esitetyin perustein monella tapaa ongelmallinen. Se näyttää sopivan rikosoikeudelliseen sanktioon rinnastuvana rangaistuksena huonosti verotusmenettelyyn, joka on tällä hetkellä oikeusturvakeinojen näkökulmasta hallintomenettely, ei rikosprosessi. Teoriassa veronkorotuksen määrääminen ja siihen vaikuttavien tietojen käyttö olisi eristettävissä jonkinlaisella palomuurisäännöksellä. Se kuitenkin vaikuttaa erittäin hankalalta ja epäkäytännölliseltä ratkaisulta käytännön verotusmenettelyn kannalta. Toisaalta laajan itsekriminointisuojaan soveltaminen romuttaisi koko ilmoitusvelvollisuuteen perustuvan verotuksen toimittamisen.

Käsittääkseni nykytilanteessa ei ole muuta kestäväää ratkaisua kuin luopua veronkorotuksista – ainakin osittain. Esimerkiksi Vuorenpää on esittänyt kokonaan sanktioluonteisista veronkorotuksista luopumista.²⁸⁸ Vuorenpään ajatuksista poiketen voitaisiin tilanteessa harkita ennemminkin luopumista vain ankarimmasta VML 32.3 §:n mukaisista veronkorotuksista. Tällöin verotusmenettelyssä jäisi jäljelle ensiasteen ilmoitusvelvollisuuden turvaajina pienemmät veronkorotukset, joita määrättäisiin edelleen lähinnä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönneistä ja myöhästymisistä. Tällaiset pienet ja objektiivisin perustein – suoraan taulukon mukaan standardimääräisenä ja osittain koneellisesti – määrättävät veronkorotukset eivät luultavasti aiheuttaisi suuria oikeusturvaongelmia.

Laajemman verovilpin osalta tulisi sekä rikosvastuun toteuttamisen että verovelvollisen oikeussuojan vuoksi nojautua entistä enemmän rikosprosessiin. Tämä

²⁸⁸ Vuorenpää 2010, s. 510. Vuorenpää ilmeisesti tarkoittaa kaikkia kolmea VML 32 §:n mukaista veronkorotusta.

koskiksi ennen kaikkea verotarkastuksia, joissa ei siis enää määrättäisi VML 32.3 §:n mukaisia veronkorotuksia ja vähäistä laajemmat tapaukset siirtyisivät suoraan esitutkintaan. Käytännössä tällöin ei verotarkastuksissa myöskään pienempiä veronkorotuksia juuri määrättäisi, sillä ne jo itsessään voisivat estää rikosprosessin aloittamisen ne bis in idem -periaatteen nojalla. Pienet ja objektiivisesti määrättävät veronkorotukset eivät kuitenkaan aiheuttaisi samanlaisia ongelmia verovelvollisen myötävaikuttamisen, selvitysvelvollisuuden ja arvioverotuksen osalta kuin progressiivisen asteikon mukaan määrättävät ankarat veronkorotukset. Tällaisia pieniä ja vakioituja sanktioita voitaisiin myös määrätä ilman, että ne aiheuttaisivat ongelmia itsekriminointisuojaan tai ylipäänsä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin kanssa.²⁸⁹

6.8 Verovelvollisen itsekriminointisuoja verotusmenettelyn eri vaiheissa

6.8.1 Veroilmoituksen antaminen säännönmukaisessa verotuksessa

Itsekriminointisuoja ei voida pitää absoluuttisena oikeutena, joka ei voisi väistyä muiden oikeuksien tieltä missään tilanteissa.²⁹⁰ Itsekriminointisuojaan laajuutta ja vahvuutta on usein punnittava muita perus- ja ihmisoikeuksia tai oikeusperiaatteita vasten. Verotuksen osalta itsekriminointisuojaan vastaparina on usein tehokas verotuksen toimittaminen ja fiskaalisten intressien turvaaminen. Verovelvollisten omaan ilmoitusmenettelyyn perustuva verotus tarvitsee toimiakseen tehokkaita valvontakeinoja.

Kuten edellä on todettu, itsekriminointisuoja ei suoranaisesti sovellu puhtaaseen verotusmenettelyyn, jossa tarkoituksena on vain toimittaa oikea ja lainmukainen verotus. Verotusmenettelyyn liittyvä pelkkä veroilmoituksenantamisvelvollisuus ei puhtaimmassaan muodossa kuulu myöskään EIS 6 artiklan soveltamisalaan.²⁹¹ Jos itsekriminointisuojaan katsottaisiin kattavan koko verotusmenettelyn, veisi se käytännössä pohjan koko nykyiseltä verovelvollisen omaan ilmoitusvelvollisuuteen

²⁸⁹ Näin on nähdäkseni todettu aiemmin esitellyssä EIT:n tapauksessa *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden* 23.2.2002. Ks. myös VH 2014d, s. 7.

²⁹⁰ KKO 2014:67, tuomion perustelujen kohta 13.

²⁹¹ EIT:n ratkaisut *Allen v. Yhdistynyt kuningaskunta* 10.9.2002 ja *King v. Yhdistynyt kuningaskunta* 8.4.2003. Näin myös KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 12.

perustuvalta verotusmenettelyltä. Itsekriminointisuoja ei tulisi suosia ensivaiheen ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyöneitä verovelvollisia.²⁹²

Tilanne mutkistuu, mikäli jo ensivaiheen ilmoittamisvelvollisuuden täyttäminen muodostaa selvän syytteen uhan. Näin voisi olla esimerkiksi tilanteessa, jossa käsiteltävänä olevan verovuoden osalta ilmoitettava tulo (esimerkiksi vuokratulo) paljastaisi samalla, että kyseinen jatkuva tulo on jäänyt aiemmilta vuosilta ilmoittamatta. Olisiko verovelvollisella tällöin oikeus kieltäytyä auki olevan verovuoden osalta ilmoittamatta kyseistä tuloa? Muuttuuko tilanne, jos ilmoitusvelvollisuuden täyttämällä tulisi samalla paljastaneeksi itsensä jostakin muusta rikoksesta – esimerkiksi kirjanpitorikoksesta? Entä kuinka käsitellään tilannetta, jossa tuloverotuksessa annettavalla tiedolla verovelvollinen paljastaisi arvonlisäverotuksessa tekemänsä veropetoksen?

Kysymykset ovat erittäin hankalia, eikä niihin ole suoraa vastausta. Ne liittyvät itsekriminointisuojaan soveltamiseen tilanteissa, joissa verovelvollinen ilmoitusvelvollisuuden täyttämällä paljastaisi itsensä jostakin rikoksesta mahdollisesti jo ilmoitusvelvollisuuden ensivaiheessa pelkästään jättämällä veroilmoituksen. Kysymykset aktualisoituvat kieltämättä muissakin tilanteissa, kuin pelkästään annettaessa veroilmoitusta säännönmukaisessa verotuksessa. Problematiikkaa pohditaan kuitenkin tässä kohtaa ennen verotusmenettelyn muiden vaiheiden käsittelyä.

Ennen itsekriminointisuojaan soveltamista täytyy selvittää, mistä rikoksista on kyse eli rikokset tulee yksiköidä²⁹³. Yksiköinti tulee tehdä sekä *pitkittäis-* että *poikittaissuunnassa*²⁹⁴. *Pitkittäissuunnassa* yksiköinnissä on kyse jatkuvan ja mahdollisesti vain yhden tunnusmerkistön täyttävän teon määrittelemisestä yhdeksi tai useammaksi teoksi. Esimerkiksi tapauksessa KKO 1994:67 tuomittiin vain yhdestä verorikkomuksesta yhtiön toimitusjohtaja, joka oli useita kertoja jättänyt suorittamatta valtiolle ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja. Laiminlyöntien katsottiin liittyneen kiinteästi yhtiön toimintaan ja muodostaneen

²⁹² Näin myös Äimä 2011, s. 183.

²⁹³ Talousrikosten yksiköimisestä yleisemmin esim. Nuutila 2001, s. 158.

²⁹⁴ Jaottelusta Nuutila 1997, s. 375.

ajallisesti lähes yhtäjaksoisen kokonaisuuden.²⁹⁵ Samoin tapauksessa KKO 2007:102 ammatinharjoittaja oli neljänä perättäisenä verovuotena jättänyt tuloveroilmoituksissaan ilmoittamatta osan tuloistaan. Hänen menettelyään pidettiin yhtenä rikoksena.

Tapauksista voitaneenkin päätellä, että jatkuva ja samaa verolajia koskeva ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti olisi yksiköitävä yhdeksi rikokseksi. Tällöin yhtenä vuonna ilmoittamatta jätetty tulo ei välttämättä sinällään muodostaisi itsekriminointisuojusta perustetta olla ilmoittamatta jatkuvaa tuloa myöhempinä verovuosina, sillä laiminlyönnit ovat yksi rikos, jota jatketaan vielä viimeisen vuoden ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnillä²⁹⁶. Esimerkiksi neljänä peräkkäisenä vuonna ilmoittamatta jätetty vuokratulo – ja uhka itsensä ilmiantamisesta näiden vuosien osalta – ei olisi peruste jättää tuloa ilmoittamatta viidentenä vuonna, koska kyseessä on sama ja edelleen viidennen vuoden veroilmoituksen jättöpäivänä jatkuva rikos.

Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin esitetty, että ”kahdesta veropetoksesta lienee tuloverotuksessa kyse silloin, kun verovelvollinen on jonakin vuonna poikkeuksellisesti ilmoittanut verotietonsa oikein; sitä vastoin kuukausittain annettavien ilmoitusten kohdalla yhden tai kahden kuukauden osalta annetut oikeat tiedot eivät pääsääntöisesti johda siihen, että teko yksiköitäisiin useammaksi eri rikokseksi”.²⁹⁷ Tämän jälkeen herää kysymys, tuleeko itsekriminointisuojan soveltamisen edellytyksenä ylipäättänsä olla ilmiantaminen jostakin jo tehdystä (vero)rikoksesta? Tällainen tulkinta voi toisaalta johtaa myös melko sattumanvaraisiin ja vaikeasti ennakoitaviin lopputuloksiin, joissa itsekriminointisuojan laajuus vaihtelee rikosten pitkittäissuunnassa tehdyn yksiköinnin mukaan.

Samoin tulee pohdittavaksi rikosten yksiköinti *poikittaissuunnassa*. Tällöin on kyse siitä, että sama teko täyttää mahdollisesti useamman rikoksen tunnusmerkistön.

²⁹⁵ Tapauksesta ja rikosten yksiköimisestä ks. Lappi-Seppälä ym. 2013, Rikosoikeus> I YLEISIÄ KYSYMYKSIÄ> 7. Rikosoikeuden yleiset opit ja rikosvastuun perusteet> Rikosten yhtyminen> Erottelu yhden ja usean rikoksen välillä> Rikosten yksiköiminen (viitattu 6.3.2015).

²⁹⁶ Ks. tälle tulkinnalle tukea: KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 14. KKO toteaa EIT:n ratkaisukäytäntöön tukeutuen, että ”jos rikos toteutuu vasta juuri väärän veroilmoituksen antamisella, ei ennen tätä väärää ilmoitusta ole rikosta, jonka selvittämiseen verovelvollinen antamallaan tiedoilla myötävaikuttaisi”.

²⁹⁷ Lappi-Seppälä ym. 2012, Rikosoikeus> II RIKOSLAJIT> 16. RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan> Verorikokset> Veropetos (RL 29:1)> Yleiset edellytykset> Yksi vai useampi rikos (viitattu 24.4.2015).

Veropetosten osalta on myös käyty keskustelua siitä, voidaanko samaa tekoa tai laiminlyöntiä käsitellä useampana veropetoksena, mikäli vältettyjä veroja tai verosubjekteja on useampia. Onko esimerkiksi yhtiön toiminnassa tehdyn veropetoksen ja osakkaan henkilökohtaisessa verotuksessa tehdyn veropetoksen yhteys niin kiinteä, että kyse on samasta rikoksesta?²⁹⁸

Kuten jo edellä on huomautettu, itsekriminointisuojaan soveltaminen vain tilanteissa, joissa verovelvollinen paljastaisi verotusmenettelyssä syyllistyneensä johonkin toiseen rikokseen on sikäli ongelmallinen, että veropetokseen itsessään liittynee lähes aina muuta rikollisuutta. Usein kyseeseen tulee ainakin elinkeinotoiminnassa kirjanpitorikos, jolloin vähintään kahden rikoksen tunnusmerkistön täytyminen lie-nee erittäin tavallista. Näin ollen kaksi erillistä rikosta muodostaisivat verovelvolliselle ylimääräisen suojamuurin: itsekriminointisuojaan vedoten velvollisuus verotustietojen antamiseen väistyisi, koska samalla verovelvollinen ilmiantaisi itsensä myös kirjanpitorikoksesta. Tätä logiikkaa seuraten tilanne olisi toisenlainen, jos verovelvollisen kirjanpito olisi tehty lain edellyttämällä tavalla ja ainut rikos tapahtuisi vasta ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnillä. Mikäli rikos tapahtuu vasta ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnillä, ei verovelvollinen ole ennen laiminlyöntiä tehnyt rikosta, jonka paljastumisen vuoksi hän voisi vedota itsekriminointisuojaan²⁹⁹. Tällaisessa tulkinnaassa itse asiassa moitittavampaan menettelyyn syyllistynyt eli sekä kirjanpidon että veroilmoituksen laiminlyönyt verovelvollinen saisi laajempaa itsekriminointisuoja kuin pelkästään veroilmoituksensa laiminlyönyt verovelvollinen.

Oma poikittaiseen yksiköintiin liittyvä ongelmansa on eri verolajeihin liittyvä yksiköintinsä.³⁰⁰ Sinänsä samalla teolla tai laiminlyönnillä, esimerkiksi myyntitulon

²⁹⁸ Oikeuskäytännössä myös eri verosubjektien osalta rikokset on toisinaan yksiköity yhdeksi rikokseksi. Esimerkiksi yhtiön tosiasiallisen johtajan henkilökohtaisessa tuloverotuksessa annettujen väärin tietojen ja yhtiön arvonnäköverotusta koskevien ilmoitusten laiminlyönnin on katsottu muodostavan yhden veropetoksen. Oikeuskirjallisuudessa tällaista yksiköintiä on tosin kritisoitu. Ks. Lappi-Seppälä ym. 2013, Rikosoikeus> II RIKOSLAJIT> 16. RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan> Verorikokset> Veropetos (RL 29:1)> Yleiset edellytykset> Yksi vai useampi rikos (viitattu 24.4.2015).

²⁹⁹ Ks. KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 14.

³⁰⁰ Jo aiemmin esiteltyä tapausta KKO 2007:102 kommentoinut Sahavirta on todennut, että yksiköinti samaksi rikokseksi voisi jopa edellyttää samaa *tulolähdetä* (TVL, EVL, MVL), jolloin sinällään tuloverotuksen eri tulolähteisiin kohdistuvat teot voisivat olla erillisiä veropetoksia. Ks. Sahavirta 2008, s. 232–233.

ilmoittamatta jättämisellä, voidaan pyrkiä välttämään esimerkiksi sekä tulo- että arvonlisäverotus. Onko tällöin kyseessä yksi vai useampi veropetos?

Tapauksessa KKO 2011:80 oli kysymys kaksoisrangaistavuuden kiellon tulkinnasta tilanteessa, jossa tulojen ilmoittamatta jättäminen ja veronkorotukset koskivat sekä arvonlisäveroa että elinkeinotuloveroa. KKO toteaa tapauksessa, että ”kummankin verolajin osalta veropetoksen tunnusmerkistön täytyminen määräytyy osaltaan asianomaisten verolakien mukaisesti. Vaikka teon taustalla onkin sekä arvonlisä- että tuloveron osalta myyntitulojen ilmoittamatta jättäminen, täyttyy siten veropetoksen tunnusmerkistö eri tavoin mainittujen verolajien osalta. Rikoksen täyttymistä on siten arvioitava erilaisten tosiseikkojen perusteella.”³⁰¹ Kyseessä oli siis kaksi erillistä rikosta. Vähemmistöön jäänyt oikeusneuvos Välimäki totesi, että ”tuloveron välttämiseen perustuva veropetossyytteen tutkiminen merkitsisi sitä, että olennaisilta osiltaan rikosoikeudenkäynnin kohteena olisivat samat tosiseikat, joiden perusteella A:lle on määrätty lopullisesti arvonlisäveron korotukset. Arviointiini ei vaikuta se, että veron määrääminen ja sen välttäminen perustuvat A:n tekemiin eri ilmoituksiin eri verojen osalta.”³⁰²

Edellä esitelty korkeimman oikeuden tapaus tukee eri verolajien yksiköimistä erillisiksi veropetoksiksi. Oikeustila on kuitenkin oikeuskirjallisuudessa esitettyjen kantojen mukaan epäselvä. Yhdeksi rikokseksi yksiköintiä puoltaa se, että teot perustuvat käytännössä usein samaan rationaaliseen rikosentekopäätökseen. Esimerkiksi harmaan talouden yritys voi jättää ilmoittamatta sekä tulo- ja arvonlisäverot että ennakonpidätykset. Vastaajan kannalta useaksi rikokseksi yksiköintiä puolestaan puoltaa erityisesti se, että yhdeksi rikokseksi yksiköinti voisi joissain tilanteissa johtaa rangaistusvastuuseen itsenäisinä rikoksina jo erillisinä vanhentuneista teoista.³⁰³

Nähdäkseni itsekriminointisuojujalle ei tulisi antaa liian suurta painoarvoa säännönmukaisessa verotusmenettelyssä etenkin ensivaiheen ilmoitusvelvollisuuden

³⁰¹ KKO 2011:80, tuomion perustelujen kohta 16.

³⁰² Ks. KKO 2011:80, eri mieltä olevan jäsenen lausunto.

³⁰³ Lappi-Seppälä ym 2013, Rikosoikeus> II RIKOSLAJIT> 16. RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan> Verorikokset> Veropetos (RL 29:1)> Yleiset edellytykset> Yksi vai useampi rikos (viitattu 24.4.2015). Yksiköintiä ennakonpidätyksen, työnantajan sosiaaliturvamaksun ja arvonlisäveron osalta tehdyn veropetoksen osalta sivuttiin myös tapauksessa KKO 2014:46. Ks. tuomion perustelujen kohta 36.

osalta, koska se on koko verotusmenettelyn perusta. Jos veron välttämiseen tähtäävä toiminta katsotaan helposti useaksi verorikokseksi, voinee laaja tulkinta itsekriminointisuojusta puoltaa kantaa, jossa esimerkiksi tuloverotuksessa ei olisi velvollisuutta ilmoittaa tietoja, koska samalla tulisi ilmiantaneeksi itsensä arvonlisäverotuksessa tehdystä veropetoksesta. Toimisiko itsekriminointisuoja tällöin tuloverotuksessa tehdyn veropetoksen rangaistavuuden poistavana perusteena, koska tietoja ei olisi arvonlisäverotukseen liittyvän petoksen vuoksi tarvinnut tuloverotuksessa ylipäänsä antaa? Tämä on hankala kysymys. Nykyisen oikeuskäytännön perusteella lienee kuitenkin selvää, että samassa menettelyssä ja samaan verolajiin liittyvän verorikoksen uhka ei aktivoisi itsekriminointisuojaa.³⁰⁴

Tilanteessa voisi mielestäni de lege ferenda -näkökulmasta hahmotella ajatusta siitä, ettei itsekriminointisuoja voisi soveltaa verotusmenettelyssä silloin, kun verovelvollisella on velvollisuus ilmoittaa tietoja, jotka koskevat oikeustositseikkaa, jonka osalta itsessään täyttyy verorikoksen tunnusmerkistö. Varsinainen ilmoittamismenettelyn laiminlyönti täyttäisi vasta itsessään verorikoksen tunnusmerkistön, eikä ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnille voisi hakea oikeuttamisperustetta itsekriminointisuojusta silloin, kun verotusmenettelyssä on jo aiemmin syyllistytty (jatkuviin) laiminlyönteihin, jotka muodostavat yhden rikoksen. Tulkinta vastaisi siis jokseenkin Välimäen eriävää mielipidettä tapauksessa KKO 2011:80. Verotusmenettelyä arvioitaisiin siis ikään kuin laajempänä kokonaisuutena, eikä tässä kokonaisuudessa tehty yksi verorikos aktivoisi itsekriminointisuoja muiden saman verovelvollisen verorikosten osalta, jos rikokset on toteutettu pääosin yhtenevällä toiminnalla. Arvioinnin kohteena olisivat tällöin pääosin samat tosiseikat, vaikka toiminnalla tai laiminlyönnillä olisi pyritty välttämään useampaa verolajia. Tätä pyritään havainnollistamaan tämän kappaleen lopun esimerkillä.

Tilanne on mutkikkaampi, mikäli verovelvollinen tulisi ilmiantaneeksi itsensä jostakin toisesta rikoksesta, joka täyttää selvästi verorikoksesta erillisen tunnusmerkistön. Toinen rikos saattaisi tosin sinällään liittyä kiinteästi verotusmenettelyyn (esimerkiksi kirjanpitorikos), ja rikosten tunnusmerkistöt täytyisivät

³⁰⁴ Tuloverotuksessa ei voisi kieltäytyä antamasta tietoja vain siksi, että on syyllistynyt tai syyllistymässä juuri kyseisessä menettelyssä verorikokseen. Tällainen tilanne lienee käsillä ainakin jos tuloverotuksessa teko yksiköidään vain yhdeksi rikokseksi. Jos rikos toteutuu vasta juuri väärän veroilmoituksen antamisella, ei ennen tätä väärää ilmoitusta ole rikosta, jonka selvittämiseen verovelvollinen antamallaan tiedoilla myötävaikuttaisi (Ks. KKO 2015:1, tuomion perustelujen kohta 14).

ainakin osittain samalla teolla (esimerkiksi palkkakirjanpidon puutteet). Tältä osin olisi yhtenä käytännönratkaisuna mahdollisuus rakentaa verotusmenettelyyn palomuurisäännös³⁰⁵: verotuksessa annettua tietoa ei voisi enää hyödyntää toisesta rikoksesta hankittuna näyttönä. Seuraava tulkintaesimerkki ei liene sekään immuuni kritiikille, mutta sitä voinee hahmotella yhdeksi ratkaisuksi verotukseen liittyvien rikosten poikittaiseen yksiköitiin ja itsekriminointisuojaan soveltamiseen.

Kuvitteellisena esimerkkinä voisi olla tilanne, jossa A on jättänyt verotuksessa ilmoittamatta osan liikevaihdostaan vuosina 2011–2012. A:n jatkuvalla laiminlyönnillä on vältetty sekä arvonlisäveroa että tuloveroa. A on tehnyt samalla jatkuvalla teollaan kirjanpitorikoksen. Mikäli A täyttäisi vuoden 2013 tuloverotukseen liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa oikein, tulisi hän samalla ilmiantaneeksi vuosina 2011–2012 tekemänsä rikokset. A ei voisi arvonlisäverotuksessa tehdyn rikoksen paljastamiseen perustuen vedota tuloverotusmenettelyssä itsekriminointisuojaan, koska teot liittyisivät kokonaisuutena kiinteästi verotusmenettelyyn ja veron välttämiseen ja laiminlyönti perustuu samaa tosiseikastoon (liikevaihdon ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti). Kirjanpitorikoksen osalta taas tuloverotuksessa annetun tiedon käyttö rikosasiassa olisi palomuurisäännöksen vuoksi estetty. Näin ollen A ei voisi oikeuttaa tuloverotuksen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä itsekriminointisuojaalla rikoksen paljastuttua, vaan tätä laiminlyöntiä voitaisiin edelleen käyttää näyttönä verorikosasiassa.³⁰⁶

6.8.2 Lisäselvityspyyntö säännönmukaisessa verotuksessa

Ensivaiheen ilmoitusvelvollisuuden täyttämisen jälkeen, tai tilanteessa jossa veroilmoitusta ei ole annettu, Verohallinto voi lähettää verovelvolliselle tai sivulliselle lisäselvityspyynnön. Lisäselvityspyyntö voi sinänsä liittyä kiinteästi ensivaiheen ilmoitusvelvollisuuteen. Pyynnön sisältö voi olla yksinkertaisesti kehoitus toimittaa veroilmoitus tiettyyn määräaikaan mennessä. Toisaalta voidaan pyytää korjaamaan teknisiä seikkoja tai muita tietoja, joiden tarkoituksen on varmistaa verotuksen oikea lopputulos.

³⁰⁵ Palomuurisäännös olisi voimassa verotusmenettelyssä vain silloin, kun se toteutetaan hallintoasiana. Se ei olisi voimassa rikosasiassa eli tilanteissa, joissa suoritettaisiin esitutkintaa (ns. veropoliisimalli, jota on esitelty kappaleessa 6.3.5). Tällöin verovelvollinen voisi olla epäiltyä useammasta rikoksesta, kuten esitutkinnassa nykyisinkin.

³⁰⁶ Vrt. myös LaVM 19/2014 vp, s. 20. Lakivaliokunnan mukaan jos henkilö on muussa menettelyssä antanut lakisääteisen velvollisuutensa täyttämisen yhteydessä totuudenvastaisen lausuman taikka väärän tai sisällöltään totuuden vastaisen asiakirjan taikka väärän tai väärennetyn esineen, sitä saadaan hyödyntää todisteena velvollisuuden vastaista menettelyä koskevassa rikosasiassa.

Lisäselvityspyynnön sisältönä voi kuitenkin olla myös kehotus antaa tietoja ilmoittamatta jätetyistä tuloista, joita verovelvollisella epäillään olevan. Kehotus voi myös liittyä muuhun tietoon, joka on jätetty antamatta ensivaiheessa. Tällöin lisäselvityspyynnössä on kyse siitä, että verovelvollista pyydetään kertomaan puuttuva tieto ja tosiasiallisesti samalla ilmaisemaan, että ensivaiheen ilmoitus on ollut puutteellinen. Vaikka tällöin ei olisi kyse tahallisesta menettelystä, asiassa tulee verovelvolliselle usein Verohallinnon yhtenäistämisohjeen mukaisesti määrättäväksi veronkorotus. Verovelvolliselle lähetetyssä lisäselvityspyynnössä voi siis olla kyse tilanteesta, jossa tätä kehoitetaan selvittämään omaa lainvastaista ja myös rikollista menettelyään. Samalla on olemassa mahdollisuus, että selvityksen johdosta tai siitä huolimatta verovelvolliselle määrätään rikosoikeudelliseen rangaistukseen rinnastuva veronkorotus tai asia etenee jopa esitutkintaan. Tilanteesta riippuen lisäselvityspyynnön lähettämisen jälkeen verovelvollisella on joka tapauksessa usein suurempi *syytteen uhka* kuin ensivaiheen ilmoitusvelvollisuutta täytettäessä³⁰⁷.

Mikäli syytteen – eli veronkorotuksen tai rikosprosessin – uhka on lisäselvityspyynnön myötä olemassa, olisi mielestäni perusteltua puoltaa kantaa, jossa verovelvollisen on mahdollista kieltäytyä vastaamasta lisäselvityspyynnön itsekriminointisuojaan vedoten. Lisäselvityspyynnön myötä viranomaisen on jo kohdistanut tiettyjä lisävalvontatoimia verovelvolliseen, eikä kyse ole enää täysin ensiasteen ilmoitusvelvollisuudesta. Lisäselvityspyynnö voi tosin liittyä myös teknisiin seikkoihin tai muuhun vähemmän merkitykselliseen ilmoitusvelvollisuuteen, jolloin varsinainen syytteen uhka ei aktualisoidu.

Ruotsissa on todettu, että mikäli lisäselvityspyynnön vastaamiseen sisältyy uhka veronkorotuksesta tai syytteestä, verovelvollisella on jo tällä perusteella oikeus itsekriminointisuojaan. Näyttötaakka veronkorotuksen määräämisestä on myös aina Verohallinnolla.³⁰⁸

³⁰⁷ Ks. myös Äimä 2011, s. 180-181.

³⁰⁸ Nordquist 2010, s.

6.8.3 Verotarkastus

Verotarkastus on periaatteessa verovalvontaa siinä missä säännönmukaisen verotusmenettelyinkin yhteydessä suoritettu valvonta. Verotarkastuksen osalta tosin verovelvolliseen kohdistetaan erityistä valvontaa ja esimerkiksi kirjanpitoaineistoon perehdytään säännönmukaista verotusmenettelyä tarkemmin. Verotarkastusten osalta itsekriminointisuojaan liittyvät ongelmat ovat kuitenkin periaatteellisella tasolla samanlaiset kuin edellä lisäselvityspyyntöihin liittyvät ongelmat. Verotarkastus on kuitenkin verotusmenettelyn osalta se alue, jossa ajaudutaan selkeimmin ongelmiin itsekriminointisuojan kanssa. Toisaalta verotarkastukset ovat myös keskeinen osa harmaan talouden torjuntaa ja fisikaalisten intressien turvaamista.

Verotarkastuksissa verovelvolliseen kohdistetaan sellaista perusteellista valvontaa, jonka pääasiallisena tarkoituksena on nimenomaan mahdollisten väärinkäytösten ja lainvastaisten menettelyjen havaitseminen. Enää ei siis ole kyse vain säännönmukaisen ja oikean verotuksen toimittamisesta, vaan tarkastustoiminta kohdistuu aina pääsääntöisesti menneisiin verovuosiin, joiden osalta verotus on jo toimitettu. Tältä osin verotarkastus rinnastuu menettelylliseltä luonteeltaan monilta osin esitutkintaan ja usein verotarkastuksessa saatuja tietoja käytetäänkin myös mahdollisessa myöhemmässä rikosprosessissa³⁰⁹. Vuorenpää on todennut, että verotarkastusmenettelyssä hankitun tarkastuskertomuksen käyttö rikosasiassa ylipäätään on verovelvollisen kannalta erittäin hankala ongelma³¹⁰.

Mikäli asia ei etene rikosprosessiin, saatuja tietoja käytetään joka tapauksessa veronkorotuksen määräämisessä. Ruotsissa on nimenomaan painotettu, että verovelvollinen voi jättäytyä passiiviseksi sellaisessa verotarkastuksessa, jossa hänelle voidaan määrätä veronkorotus³¹¹.

Verotarkastuksessa VML 26 §:n mukainen selvitysvelvollisuuden jakautuminen on verovelvollisen syyttömyysolettaman ja itsekriminointisuojan kannalta hyvin ongelmallinen. Erityisen ongelmallinen on pääperiaate siitä, että selvittämisvelvollisuutensa laiminlyönyt kärsii haitallisen seurauksen laiminlyöntinsä johdosta, jolloin verovelvollisen passiivisuus voi käytännössä johtaa

³⁰⁹ Näin myös Vuorenpää 2011, s. 507.

³¹⁰ Vuorenpää 2011, s. 510.

³¹¹ SOU 2001:25 s. 281. Ks. myös Vuorenpää 2010, s. 508.

tosiasiallisesti ankarampaan verotukseen. Tilanne aktualisoituu usein arvioverotustilanteissa, joissa arvioverotuksen edellytykset ovat olemassa, mutta verovelvollinen ei suostu siitä huolimatta esittämään näyttöä todellisista tulostaan³¹². Vuorenpää on todennut suomalaisen verotarkastusmenettelyn olevan jopa suoraan ihmisoikeussopimusten vastainen³¹³.

Itsekriminointisuojaan soveltuminen verotarkastuksiin vaikuttaisi tällä hetkellä *välttämättömältä*, mutta siitä huolimatta sitä ei nykyisin ole juuri huomioitu. Verovelvollisella on verotarkastuksen alkamisajankohdasta eteenpäin selvä perusteltu uhka saada veronkorotus tai joutua varsinaiseen syytteeseen ja rikosprosessiin. Vilpittömillä verovelvollisilla uhka ei tietenkään realisoidu. *De lege ferenda -näkökulmaa* on verotarkastusten osalta käsitelty jaksossa 6.6.4.

6.8.4 Verotuksen oikaiseminen verovelvollisen vahingoksi

Verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi VML:ssä määritellyissä tilanteissa. Jos vahingoksi oikaiseminen on viranomaisaloitteista, on taustalla usein tehty verotarkastus, säännönmukaisen verotuksen yhteydessä saatu aiempiin verovuosiin vaikuttava tieto tai esimerkiksi VML 75 §:n mukainen seurannaismuutos, jonka nojalla muutosta lähdetään tekemään. Itsekriminointisuojaan liittyvät ongelmat ja tulkinnanvaraisuudet lienevät usein näihin oikaisun esivaiheeseen liittyviä, jolloin verotuksen vahingoksi oikaisu käsittää lähinnä muutoksen täytäntöönpanon. Tällöinkin verovelvollista on kuitenkin kuultava – huolimatta siitä, että hän on esittänyt näkemyksensä asiaan jo esimerkiksi asiaa koskevan verotarkastuksen yhteydessä.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi ei kuitenkaan aina liity kiinteästi aiempaan selvittelyyn vaan sen perustana voi olla esimerkiksi sivulliselta saatu tieto, joka johtaa aiempien verovuosien tarkempaan selvittelyyn. Tällöin itsekriminointisuojauskysymykset aktualisoituvat vasta vahingoksi oikaisun yhteydessä, kun asiaa aletaan tarkemmin selvittää. Silloin itsekriminointisuojaajaa tulisi mielestäni soveltaa lähtökohtaisesti samoin, kuin on edellä esitetty lisäselvityspyynnön kohdalla, koska asia avataan tällöin uuteen käsittelyyn.

³¹² Periaatteesta ks. Myrsky – Råbinä 2011, s. 163-164 ja Ryynänen 2001, s. 348.

³¹³ Vuorenpää 2011, s. 507.

Erona näiden menettelyiden kohdalla tosin on, että aiempiin vuosiin kohdistuva kysely lienee vielä säännönmukaisessa verotuksessa lähetettyä lisäselvityspyynn-
töä vahvempi indisio syytteen vaarasta. Verohallintohan on aloittanut jo kerran
tehdyin päätöksen – valmistuneen verovuoden – avaamisen selvityspyynnön koh-
teena olevan verovelvollisen osalta. Syytteen uhkaa voidaan määrittää myös
oikaisun aikaperspektiiviä tarkastelemalla. Pisin eli viiden vuoden oikaisuaika liittyy
tilanteisiin, joissa verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut
puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan
taikka muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa (VML 56.4 §). Mikäli oikai-
sun kohde ei mahdu VML 56.3 §:n kahden vuoden määräajan sisälle, liittyy
selvittely väistämättä sellaiseen oikaisumenettelyyn, joka on lähtöisin verovelvollis-
sen puutteellisesta tai vilpillisestä tiedonannosta ja syytteen vaara on ilmeinen.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voi kuitenkin tapahtua – vaikkakin
harvemmin – myös verovelvollisen omasta aloitteesta. Tällöin voi olla kyse siitä,
että verovelvollinen haluaa itse oikaista puutteellisen tiedon ja korjata verotuksen
vastaamaan totuutta. Toisinaan muutoksen motiivina voi olla myös se, että oikaisu
vahingoksi yhden vuoden osalta on edellytys tietyille verotuksessa saavutettaville
eduille (verosäästölle) myöhempien vuosien osalta. Kokonaisuudessaan oikaisu
voi olla tällöin verovelvolliselle siis edullinen. Tällaisissa vapaaehtoisissa oikaisuti-
lanteissa ei liene varsinaista ongelmaa itsekriminointisuojaan kanssa, koska
oikaisun perusteena oleva tieto annetaan vapaaehtoisesti ja prosessi käynnistyy
verovelvollisen aloitteesta. Käsittääkseni vallitseva tulkintalinja kuitenkin on, ettei
vapaaehtoisesti annettu tieto oikaisutilanteissa ole peruste veronkorotuksen mää-
räämättä jättämiselle. Veronkorotuksen määrää ratkaistaessa
ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin syyt ja verovelvollisen tuottamuksen aste voi-
daan kuitenkin huomioida³¹⁴.

6.8.5 Arvioverotus

Arvioverotus on erityisen hankala alue itsekriminointisuojaan ja syyttömyysoletta-
man kannalta. Kuten edellä on todettu, arvio on aina arvio, mutta usein se
osoittautuu verovelvollisen kannalta epäedulliseksi vaihtoehdoksi eli arvio on to-

³¹⁴ VH 2012a. Oma-aloitteisuus oikaisussa voi siis ainakin pienentää veronkorotuksen määrää.

dellista verotettavan tulon määrää suurempi³¹⁵. Arvioverotuksessa arvioitu verotettavan tulon määrä toimii samalla verovelvollisen ilmoitusvelvollisen laiminlyönnin vakavuutta indikoivana tekijänä. Arvioverotuksen tulos muodostuu siis suoraan myös veronkorotuksen perusteeksi. Jos verovelvollisen verotus toimitetaan arvioimalla ja tulon määräksi arvioidaan esimerkiksi 50 000 euroa, katsotaan kyseinen summa myös ilmoittamatta jätetyn tulon määräksi. Koska arvio on usein verovelvolliselle epäedullinen vaihtoehto, tarkoittaa se myös samalla sitä, että verovelvolliselle määrättävä veronkorotus muodostuu usein ankarammaksi tilanteissa, joissa hän ei suostu selvittämään puuttuvan tulon määrää. Rangaistuksen koventaminen välillisesti arvioverotuksen kautta tilanteissa, joissa syytteen vaaraan asetettu verovelvollinen ei osallistu asian selvittämiseen, ei vaikuta sopivan yhteen itsekriminointisuojaan tai syyttömyysolettaman kanssa.

Arvion käyttämisestä veronkorotuksen määräämisen pohjana ei ole tietääkseni EIT:n eikä ylimpien kansallisten oikeusasteiden ratkaisuja. Asiaa on kuitenkin pohdittu kahdessa Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä, jotka koskivat ulkomailla piilotellun varallisuuden väliyhteisötuloa, joka oli jäänyt ilmoittamatta Verohallinnolle. Kyseessä on ollut pitkäjänteinen veronvälttämistarkoituksessa tehty järjestely, jonka johdosta Verohallinnon määräämä verojen ja veronkorotusten yhteismäärä on yli 10 miljoonaa euroa. Verohallinto on verotarkastuksen perusteella toimittanut asiassa oikaisun verovelvollisen vahingoksi ja määrännyt veronkorotukset. Oikaisu on tehty arvioimalla. Nämä niin sanotut *Liechtenstein-tapaukset* herättivät myös paljon mediajulkisuutta.³¹⁶ Tapauksissa oli myös kyse Verohallinnon mahdollisuudesta käyttää alun perin ulkomailla sivullisen laittomasti hankkimia tietoja, jotka olivat sittemmin kulkeutuneet kansainvälisen viranomaisyhteistyön myötä Suomen veroviranomaisille. Tapauksessa on kuitenkin myös kyse arviointiverotuksen suhteesta itsekriminointisuojaan.

³¹⁵ Niskakangas 2015, Henkilöverotus> VEROTUSMENETTELY> Verotuksen toimittaminen> Arvioverotus (viitattu 8.3.2015). Ks. myös laajemmin Myrsky – Rabinä 2011, s. 189– ja Äimä 2011, s. 209–. Arvioverotusta itsessään ei ole mielletty rangaistukseksi (ks. Andersson 2002, s. 356).

³¹⁶ Ks. Liechtenstein-tapauksista ja niissä tehdyistä verovelvollisen järjestelystä tarkempi analyysi Kuortti 2012, erit. s. 425-426.

Helsingin HaO 14/0889/4 (29.8.2014, ei lainvoimainen). Tapauksessa verovelvollinen A vaati valituksessaan verotuksen oikaisujen ja veronkorotusten poistamista perusteettomina. A:n mukaan verotarkastus ja sen seurauksena tapahtuneet veronkorotukset/jälkiverotus on suoritettu tavalla, jolla on muun muassa rikottu A:n itsekriminointisuoja ja muutoinkin EIS 6 artiklaa. A on lisäksi vedonnut veronkorotuksen rikosoikeudelliseen sanktioluonteeseen ja pitänyt menettelyä rikosprosessiin rinnastavana. A:n mukaan Verohallinto ei ole esittänyt riittävää näyttöä väitetyistä ilmoittamatta jätetyistä tuloista, vaan näyttö ja sen perusteella langetetut, ainakin osin rikosoikeusluonteiset seuraamukset ovat perustuneet siihen, että verovelvollinen ei ole pystynyt todistamaan itseään syyttömäksi. Koska A ei ole esittänyt väliyhteisövarallisuutensa tuottoa, on Verohallinto toimittanut verotuksen arvioimalla. Arvioverotuksessa on käytetty eurooppalaisten osakkeiden Dow Jones Stoxx 600 Europe NRT indeksituottoa tulon laskennassa.

A on kiistänyt kyseisen indeksituoton käytön oikeellisuuden perusteeltaan ja lopputuloksen osalta, mutta ei ole tästä huolimatta esittänyt todellisten tulojen määrää. A:n mukaan Verohallinto ei ole esittänyt konkreetista näyttöä siitä, että 1) mitään varoja olisi olemassa; 2) jos varoja olisi, mikä olisi niiden oikea määrä; 3) varat, jos sellaisia olisi, olisivat jotenkin A:n hallussa tai vallinnassa suoraan tai väliyhteisönä pidettävän yhteisön kautta; 4) varat, jos sellaisia olisi, olisivat ylipäänsä tuottaneet mitään; 5) tuotot, jos sellaisia olisi, olisivat jotenkin tulleet tai kuuluneet A:lle, ja vieläpä yksin hänelle tai; 6) tuotot, jos sellaisia olisi, olisivat jollain realistisella oletuksella verotarkastuskertomuksessa esitettyä tasoa. A:n mukaan hänen passiivisuuttaan asian selvittämisessä ei voida käyttää todisteena häntä vastaan. Jälkiverotusta koskevien vuosien osalta Suomella ei ole ollut verosopimusta tai tietojenvaihtosopimusta Liechtensteinin kanssa, joten veronsaajien oikeudenvallontayksikön mukaan viranomaisella ei ole ylipäänsä voinut hankkia tarkempaa selvitystä, vaan selvitysvastuu on verovelvollisella.

Hallinto-oikeus toteaa ratkaisussaan, että veroviranomaisella ei ole ollut mahdollisuutta saada tietoja suoraan väliyhteisön sijaintimaasta, joten velvollisuus esittää selvitystä asian kannalta olennaisista oikeustoimista ja niiden osapuolista on VML 26 §:n mukaisesti ensisijaisesti A:lla. Hallinto-oikeuden mukaan A:ta vastaan ei ole nyt kyseessä olevaan asiaan liittyen vireillä rikosprosessia eikä sellaista ole asiakirjojen mukaan odotettavissakaan. Itsekriminointisuoja koskevat periaatteet eivät näin ollen tule asiassa sovellettaviksi ja asian selvittämisvelvollisuus jakautuu VML:n säännösten edellyttämällä tavalla. Hallinto-oikeus huomautti, että A ei ole varatusta mahdollisuudesta huolimatta antanut selvitystä kyseessä olevan varallisuuden todellisesta sijoittamisesta ja tuotosta. Näin ollen Verohallinnon toimitamaa arvioverotusta ole syytä muuttaa ja hallinto-oikeus hylkäsi A:n valituksen.

Helsingin hallinto-oikeus päätyi samaan lopputulokseen samoilla perusteilla myös samana päivänä annetussa toisessa samaa vyyhtiä koskevassa tapauksessa Helsingin HaO 14/0890/4 (29.8.2014, ei lainvoimainen). Tässäkin tapauksessa oli

kyse miljoonien eurojen arvioverotuksesta ja verovelvolliselle määrättiin oikaistuilta verovuosilta yhteensä lähes 90 000 euron veronkorotukset.

Asiassa oli ulkomailta saadun tiedon perusteella selvää, että verovelvollisella oli Liechtensteinissa varallisuutta. Hallinto-oikeuden ratkaisussa selvitysvelvollisuus ja näyttötaakka on vyörytetty väliyhteisöjen *tulon osalta* lähes yksinomaan verovelvolliselle. Ratkaisu on pragmaattisesti ajateltuna perusteltu, sillä verovelvollisella jos kenellä on paras tieto etenkin ulkomaisen omaisuutensa tuotosta.³¹⁷ Verovelvollisella olisi myös halutessaan ollut tilaisuus esittää arvioverotusratkaisun jälkeen todellisen tuoton tai tappioiden määrä.

Pragmaattinen näkökulma ei tästä huolimatta poista VML 26 §:n mukaiseen selvitysvelvollisuuteen liittyviä ongelmia ja ristiriitaa itsekriminointisuojaan kanssa. Molemmat osapuolet vetosivat omalta osaltaan tapaukseen KKO 2011:46, jossa itsekriminointisuoja sovellettiin verotarkastukseen. Sen edellytyksenä tosin oli samanaikaisesti vireillä oleva rikosprosessi. Helsingin hallinto-oikeus on ratkaisussaan omaksunut saman jyrkän muodollisen kannan kuin KKO ja näkee itsekriminointisuojaan soveltuvan vain tilanteisiin, joissa rikosasia on vireillä. Hallinto-oikeus toteaa myös, ettei rikosasiaa ole ”asiakirjojen mukaan odotettavissakaan”. EIT:n ratkaisuista Helsingin hallinto-oikeus viittaa ainoastaan ratkaisuun Weh v. Itävalta 8.4.2004, jota se tulkitsee niin, että verovelvollisen velvollisuus ilmoittaa verotuksessaan tulot ja varallisuus on asianmukaista niin kauan kuin verovelvollista vastaan ei ole vireillä eikä odotettavissa samaan asiaan liittyvää *rikosoikeudenkäyntiä*. Esimerkiksi Äimä on nähdäkseni tulkinnut Weh-tapausta laveammin todetessaan, että ”itsekriminointisuojaan vetoamalla voidaan Weh-tuomion mukaan olla antamatta itsekriminointisuojaan vetoamalla tietoa, kun on olemassa vireillä oleva oikeudenkäynti tai sen uhka tilanteessa, jossa on kysymys EIS 6 artiklan mukaisesta rangaistuksesta”³¹⁸. Tällöin myös veronkorotuksen uhka voisi olla riittävä itsekriminointisuojaan soveltamiseen.

Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisua voidaan mielestäni kritisoida siitä, ettei se perustele itsekriminointisuojaan soveltumattomuutta riittävästi eikä suorita ratkai-

³¹⁷ Verovelvollisen selvitysvelvollisuutta korostaa tapauksessa se, että Suomen ja Liechtensteinin väliltä ei tapahtuma-aikaan ollut voimassaolevaa verosopimusta.

³¹⁸ Äimä 2011, s. 177 ja Weh v. Itävalta 8.4.2004, tuomion perustelujen kohta 42. Ks. myös edellä esitelty EIT:n tapaus Chambaz v. Sveitsi 5.4.2012.

sussaan esimerkiksi sen osalta intressipunnintaa. Itsekriminointisuoja laajuutta ei siis punnita esimerkiksi fiskaalisten intressien turvaamista vasten. Toisaalta hallinto-oikeus ei myöskään ota kantaa veronkorotuksen asemaan sanktiona tai arvioverotuksen problemaattiseen asemaan veronkorotuksen perusteena. Mainitussa tapauksessa määrätty veronkorotus on määrältäänkin niin huomattava, että se on verovelvolliselle ankara rangaistus. Lisäksi ilmoittamatta jätetyn tulon suuruus indikoi jo sellaisenaan selvää vaaraa asian johtamisesta rikosprosessiin, joten hallinto-oikeuden asettama kynnys rikosprosessin odotettavuudelle on korkea.³¹⁹

Molempiin Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisuihin on haettu muutosta KHO:sta. Tätä tutkielmaa kirjoitettaessa tapauksia ei ole vielä ratkaistu. KHO:n ratkaisu asiassa tulee olemaan merkittävä pohdittaessa koko itsekriminointisuoja soveltuvuutta verotusmenettelyyn ja etenkin suhteessa veronkorotuksen määräämiseen.

VML 27 §:n mukaisen arvioverotuksen lisäksi sitä vastaavat ongelmat liittyvät selvittämättömään omaisuuden lisäykseen (VML 30 §). Myös ennakkoperintälain nojalla toimitettava *arviomaksuunpano* (EPL 41 §) on ongelmallinen. Ennakkoperintälain 41 §:n 1 momentti on sisällöltään seuraava:

”Jos suorituksen maksaja on laiminlyönyt ennakonpidätyksen ilmoittamisen tai on ilmoittanut sitä ilmeisesti liian vähän eikä ole kehotuksesta huolimatta antanut maksuunpanon toimitamisessa tarvittavia tietoja, Verohallinto arvioi maksuunpantavan määrän.”

Ennakkoperintälain säännös johtaa käytännössä tilanteeseen, jossa esimerkiksi verotarkastuksen kohteena olevan verovelvollisen on ilmoitettava laiminlyötyjen ennakonpidätysten määrä tai maksuunpantavan veron määrä arvioidaan. Arvioon liittyy sama ongelma kuin VML 27 §:n soveltamiseen: mikäli omaa laiminlyöntiään ei selvitä, arvion määrä voi olla todellista laiminlyöntiä suurempi. Ennakkoperinnän osalta on lisäksi kyse suoraan maksuunpantavan ennakon määrästä. Näin ollen mahdollinen arvio vaikuttaa rikosprosessissa vahingonkorvauksena valtiolle maksettavaksi vaadittavan rikoshyödyn määrään. Vahingonkorvaus ei sinällään ole

³¹⁹ Verohallinto tosin jätti tekemättä asiassa rikosilmoituksen ilmeisesti etenkin siksi, että oli oikeudellisesti epäselvää voitaisiinko ulkomailta saatua tietoa hyödyntää prosessissa. Mielestäni peruste sinällään on kyseenalainen, sillä pohdinta tulisi jättää tuomioistuimelle. Myöhemmin Verohallinto sai asiasta moitteet oikeusasiamieheltä, jonka mukaan Verohallinnon olisi tullut tehdä tapauksessa rikosilmoitus (ks. Eoak 4103/2013).

rangaistus, mutta verovelvolliselle haitallinen seuraus, jonka perustana olevasta arviosta on mahdollista vapautua vain esittämällä selvitystä todellisesta laiminlyödyistä ennakonpidätyksestä.

Myös Ruotsissa on kritisoitu arvioverotukseen lähes säännönmukaisesti liittyviä veronkorotuksia siitä huolimatta, että siellä näyttötaakka veronkorotuksen määräämisestä on asetettu Verohallinnolle. Veronkorotusten osalta on huomautettu, että kynnys veronkorotuksen määräämiselle tulisi olla arvioverotusta (*skönstaxering*) korkeammalla. Arvioverotuksen toimittamisen ei siis aina suoraan tulisi johtaa veronkorotukseen. Veronkorotuksen osalta syyllisyyden tulisi aina olla selvä.³²⁰ Toisaalta on huomautettu, ettei kirjanpito- tai muistiinpanovelvollisuus – tai sen laiminlyönti – itsessään ole näyttötaakkasäännös. Käytännössä ja ymmärrettävistä syistä dokumentaatiovelvollisuus kuitenkin on ruotsalaisessakin oikeuskäytännössä pääsääntöisesti johtanut näyttötaakan siirtymiseen verovelvolliselle, mitä on pidetty osaltaan jopa välttämättömänä.³²¹ Tästä huolimatta on mielestäni syytä huomioida, että jos dokumentaatiota ei ole alun perin asianmukaisesti tehty, verovelvollisellakaan ei ole välttämättä realistisia mahdollisuuksia täsmällisen näytön esittämiseen jälkikäteen. Viranomaisella onkin oltava arvioverotuksen perusteena edes jonkinlainen näyttö verovelvollisen toiminnasta ja peruste arvioverotuslaskelmalle.

6.9 Itsekriminointisuoja oikeushenkilön verotusmenettelyssä

6.9.1 Rikosoikeudellisen vastuun ja rangaistuksen kohdentaminen

Rikosoikeudellisen vastuun toteuttamisen kannalta vastuun kohdentaminen on keskeisessä asemassa ja myös yksi välttämätön osa oikeudenmukaista rikosprosessia. Tehtävänä ei ole pelkästään vain rangaista, vaan rangaista nimenomaan syyllistä.³²² Suomessa on katsottu, että oikeushenkilöt eivät voi itse tehdä rikosta. Rikoksen tekijänä on siis aina luonnollinen henkilö.³²³ Voimassa olevaan oikeu-

³²⁰ Ks. Nordquist 2010, erit. s. 741 ja 748–749.

³²¹ Lindkvist 2013, erit. s. 526–529.

³²² Ervo 2005, s. 107.

³²³ Frände 2012, s. 379.

teen ei sisälly yleissäännöstä vastuun kohdentamisesta oikeushenkilön sisällä.³²⁴ Lähtökohtana on Fränden mukaan, että vastuu kohdennetaan soveltamalla rikoskäsitettä käsillä olevaan yksityistapaukseen. Arviointi perustuu pääasiassa kausaliteettiin: kenen toiminnan tai laiminlyönnin seurauksena rikos on tapahtunut.³²⁵

Vaikka oikeushenkilö ei itsessään voi tehdä rikosta, voidaan oikeushenkilö kuitenkin tuomita yhteisösakkoon, jonka rikoslaki nimenomaan määrittelee rangaistukseksi. Yhteisösakon tuomitseminen edellyttää, että (i) rikos on tehty oikeushenkilön toiminnassa ja, (ii) että oikeushenkilön sisällä ei ole ryhdytty riittäviin toimiin kyseisen rikoksen ehkäisemiseksi.³²⁶ Yhteisösakko voidaan tuomita, vaikka myös varsinainen rikoksen tehnyt luonnollinen henkilökin tuomittaisiin rikosoikeudelliseen seuraamukseen. Sinällään on kuitenkin mielenkiintoista, että yhteisösakkoon voidaan lähtökohtaisesti tuomita, vaikkei rikosentekijää saada selville tai muusta syystä tuomita rangaistukseen (RL 9:2).

Oikeushenkilön rangaistusvastuu omaksuttiin osaksi Suomen rikosoikeusjärjestelmää vuonna 1995. Uuden vastuumuodon tarpeen katsottiin olevan ilmeisintä väljästi määritellyssä taloudellisessa rikollisuudessa. Tästä huolimatta verorikokset jäivät suurimmaksi osaksi varsinaisen vastuusääntelyn ulkopuolelle.³²⁷ Verorikoksissa yhteisösakko tulee kyseeseen ainoastaan sellaisen rikoksen kohdalla, joka kohdistuu rikoslain 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuun veroon (RL 29:10). Tällaisella verolla tarkoitetaan mainitun säännöksen sanamuodon mukaan Euroopan yhteisöjen lukuun kannettavaa maksua, joka tilitetään Euroopan yhteisöille sisällytettäväksi Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon, Euroopan yhteisöjen hoidossa oleviin tai niiden puolesta hoidettuihin talousarvioihin. Säännöksen sanamuoto kaipaa päivitystä, mutta sillä voitaneen käsittää nykyisellään EU:lle tilitettäviä veroja ja veroluonteisia maksuja (niin sanottu *yhteisöpetos*)³²⁸.

³²⁴ Vastuun kohdentamisesta on erillissäännökset työrikosten (RL 47:7) ja ympäristörikosten (RL 48:7) osalta. Ks. tältä osin myös Lahti 1998.

³²⁵ Frände 2012, s. 270-271. Vastuun kohdentamisesta tarkemmin esim. Nissinen 1997, s. 1-48.

³²⁶ Frände 2012, s. 379.

³²⁷ Lahti 1998, s. 1273 ja HE 95/1993 vp, s. 25.

³²⁸ Tämän taustalla on Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamista koskevaan yleissopimukseen liittyvä pöytäkirja (EYVL N:o C 221, 19.7.1997, ns. yhteisöpetossopimus). Oikeushenkilön rangaistusvastuu oli verorikoksissa aiemmin nähty tarpeettomaksi. Oikeushenkilön rangaistusvastuun laajentamisen kaikkiin verorikoksiin katsottiin voivan aiheuttaa kohtuuttomia sanktiokumulaatioilanteita (HE 53/2002 vp, s. 15). Tämän vuoksi lainsäätäjä katsoi, että yhteisövastuu oli ulotettava verorikoksina rangaistaviin yhteisöpetoksiin vain siinä laajuudessa kuin

Kuten jo edellä todettiin, oikeushenkilö ei voi itsenäisesti tehdä rikosta. Jos oikeushenkilölle voidaan tästä huolimatta määrätä rikosoikeudellinen rangaistus, voiko oikeushenkilöllä olla käytössään rikosprosessuaalisia oikeusjuojakeinoja? Tässä esityksessä ei ole mahdollista tarkastella asiaa laajalti, mutta verorikoksiin liittyen asiaa on silti syytä pohtia. Kuten edellä on todettu, verorikoksista yhteisöpetoksia lukuun ottamatta voida tuomita yhteisösakkoa.³²⁹ Verorikoksissa vastuu kohdentuu joka tapauksessa yhteisön sisällä niin, että yhtiön toiminnassa tehdystä rikoksesta epäiltynä on aina luonnollinen henkilö tai useampi luonnollinen henkilö. Itsekriminointisuoja on tällöin sinällään helppo kohdentaa luonnollista henkilöä suojaavaksi, jolloin se samalla takaa yhteisön oikeussuojan.

Tilanne mutkistuu tarkasteltaessa itsekriminointisuojan suhdetta veronkorotukseen. VML 32 §:n mukainen veronkorotushan voidaan nimittäin määrätä lähtökohtaisesti mille tahansa verovelvolliselle tai verotukselliselle laskentayksikölle eli siis myös oikeushenkilölle. Tällöin sanktion kohteena on suoraan esimerkiksi osakeyhtiö ja veronkorotus kohdistuu rangaistuksena suoraan sen varallisuus- asemaan.

6.9.2 Oikeushenkilön mahdollisuus vedota itsekriminointisuojaan

Kuten edellä todettiin, kysymys oikeushenkilön oikeudesta itsekriminointisuojaan aktualisoituu lähinnä veronkorotuksen määräämisen yhteydessä. Jos vastaus esikysymykseen itsekriminointisuojan soveltumisesta veronkorotuksen määräämistä koskevaan menettelyyn ylipäätään on puoltava (kuten aiemmin tässä tutkielmassa on esitetty), seuraa tästä jatkokysymys: Voidaanko itsekriminointisuojan katsoa suojaavan veronkorotusmenettelyssä myös oikeushenkilöä? Ja toisaalta kuinka rajataan se luonnollisten henkilöiden ryhmä, joka voi tällöin vedota itsekriminointisuojaan oikeushenkilöä edustaessaan?

Itsekriminointisuojan soveltumisesta oikeushenkilöihin ei ole Suomessa relevanttia oikeuskäytäntöä ja asiaa ei ole juuri pohdittu oikeuskirjallisuudessa etenkin vero-

yhteisöpetossopimus velvoitti, vaikka tällainen ratkaisu asetti veropetokset keskenään eri asemaan (ks. OM 2015, s. 95).

³²⁹ Oikeusministeriön työryhmä on tosin ehdottanut yhteisösakon käyttöalan laajentamista törkeisiin kirjanpitorikoksiin. Verorikosten osalta laajentamiselle ei edelleenkään ole nähty tarvetta, vaan nykyiset sanktiomekanismit on katsottu riittäviksi ja tehokkaiksi (ks. OM 2015, erit. s. 96).

tusmenettelyn näkökulmasta.³³⁰ Yleisesti on esitetty, että ainakin osa ihmisoikeuksista ulottuisi oikeushenkilöihin EIS:n systematiikan kautta. EIS 1 artiklan sisältämä sopimuksen soveltamisalaa koskeva viittaus "jokaiseen" kattaisi siis periaatteessa luonnollisten henkilöiden lisäksi myös oikeushenkilöt. Soveltumisessa on kuitenkin huomioitava kunkin materiaallisen määräyksen tulkinta ja voiko oikeushenkilö ylipäänsä päästä puheena olevan oikeuden nauttimisesta osalliseksi.³³¹ Esimerkiksi Vuorenpää ei ole sinänsä nähnyt periaatteellista estettä sille, että itsekriminointisuoja sovellettaisiin myös oikeushenkilöihin, vaikka toteakaan, että suoja voidaan hahmottaa myös välilliseksi oikeushenkilön taustalla toimivien luonnollisten henkilöiden kautta.³³²

Oikeushenkilön itsekriminointisuoja on sivuttu jo aiemmin esitellyssä EIT:n tapauksessa *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden* 23.2.2002. Tapauksessa EIT:een kanteli sekä osakeyhtiö että sen johtohenkilö, joille molemmille oli määrätty veronkorotus. Vaikka veronkorotuksen ei katsottu tapauksessa olleen EIS 6 artiklan vastaisessa menettelyssä määrätty, arvioi EIT kuitenkin veronkorotuksia EIS 6 artiklan nojalla molempien hakijoiden osalta, toisen kantelijan ollessa oikeushenkilö.

Samoin Norjan korkein oikeus (*Norges Høyesterett*) arvioinut itsekriminointisuojan soveltumista oikeushenkilöihin tapauksessa HR-2011-01118-A (2011/456). Ratkaisussa oli mielenkiintoisella tavalla kyse tilanteesta, jossa useita yhtiöitä veloitettiin antamaan tietoja yhtiöiden intressipiiriin kuuluvan luonnollisen henkilön verotuksen ja mahdollisten verorikosten selvittämistä varten.

"Norges Høyesterett 2011/456. Etter selskapenes syn må politiet forstås slik at det kan bli aktuelt å sikte selskapene på grunnlag av de opplysninger som nå kreves utlevert. Selskapene risikerer foretaksstraff. En plikt til å utlevere regnskapsmaterialet strider mot selvinkrimineringsvernet i EMK artikkel 6. At denne beskyttelsen kan påberopes av juridiske personer, følger av konvensjonspraksis og reelle hensyn. Lagmannsrettens sontring mellom hjemmebaserte og andre selskaper er uholdbar.³³³ – –

Selskapene er ikke siktet, men anfører at de risikerer medvirkningsansvar, eventuelt ansvar etter ligningsloven kapittel 6.³³⁴ – –

³³⁰ Kilpailuoikeudessa on vahvistettu EU-oikeudellinen periaate (ns. Orkem-periaate), jonka mukaan komissio ei lähtökohtaisesti voi velvoittaa asianomaista oikeushenkilöä esittämään selvitystä syyllisyydestään (EYT Orkem v. komissio 18.10.1989 (374/87)). Ks. esim. Willis 2005, s. 236–.

³³¹ Pellonpää ym. 2012, s. 16-17.

³³² Vuorenpää 2011, s. 508.

³³³ HR-2011-01118-A (2011/456), tuomion perustelujen kohta 12.

³³⁴ HR-2011-01118-A (2011/456), tuomion perustelujen kohta 64.

Situasjonen er følgelig at det etter norsk straffeprosess er uklart hvordan § 123 skal forstås. Det er da naturlig å tolke bestemmelsen på samme måte som EMK artikkel 6 nr. 1 om selvinkriminering, dvs. at selskaper omfattes av dette vernet. Den konkrete anvendelsen av § 123 må lagmannsretten ta stilling til ved en ny behandling.³³⁵

Yhtiöt eivät olleet tietoja vaadittaessa varsinaisen syytteen kohteena. Ne kuitenkin vetosivat itsekriminointisuojaan ja mahdolliseen yhtiöiden omassa toiminnassa paljastuviin laiminlyönteihin ja sanktion uhkaan. Norjan korkein oikeus tulkitsi kansallista rikosprosessia tapauksessa EIS 6 artiklan valossa ja totesi, että kansallisen oikeuden tulkinta on oikeushenkilön itsekriminointisuojan osalta epäselvä. Se kuitenkin toteaa, että oikeustilaa on tulkittava EIS 6 artiklan kanssa yhtenevästi ja päättyy siksi lopputulokseen, jossa oikeushenkilöihin voidaan soveltaa itsekriminointisuoja.³³⁶

Common law -järjestelmän ja EIS:n systematiikan välillä näyttäisi olevan eroavaisuuksia itsekriminointisuojan soveltamisessa nimenomaan oikeushenkilöiden suojan osalta. Yhdysvalloissa on nimittäin ainakin vanhemmissa *Supreme Courtin* ratkaisuissa katsottu jo 1900-luvun alkupuolella, että oikeushenkilöt, etenkin osakeyhtiöt (*corporation*), ovat "valtion luomia" ja ne eivät pääasiassa ole luonnollisten henkilöiden tapaan itsekriminointisuojan piirissä. Pikemminkin osakeyhtiöt nauttivat erityisistä valtion tarjoamista eduista, joita niille on lainsäädännössä tarjottu. Tällöin niiden oikeuksien väärinkäyttöä eli rikosta epäiltäessä ei oikeushenkilöllä ole oikeutta kieltäytyä luonnollisten henkilöiden tapaan asian selvittämisestä. Oikeushenkilöiden taustalla toimiviin luonnollisiin henkilöihin suoja tosin luonnollisesti ulottuu.³³⁷

Itsekriminointisuojan soveltuminen oikeushenkilöihin vaikuttaisi liittyvän pitkälti EIS:n autonomiseen tulkintaan. Tähän mennessä kertynyt oikeuskäytäntö ja oikeuskirjallisuus vaikuttaisivat puoltavan itsekriminointisuojan soveltamista myös oikeushenkilöihin. Verotusmenettelyn osalta tämä tarkoittanee sitä, että oikeushenkilö voisi lähtökohtaisesti vedota veronkorotusmenettelyssä

³³⁵ HR-2011-01118-A (2011/456), tuomion perustelujen kohta 80.

³³⁶ Høyesterett perustelee ratkaisua mm. nimenomaan EIT:n ratkaisulla *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden* 23.2.2002.

³³⁷ Esimerkkinä Yhdysvaltojen Supreme Courtin tapaukset *Hale v. Henkel* (12.3.1906), *Wilson v. United States* (15.4.1911) ja *White v. United States* (12.6.1944). Yhdysvaltalainen argumentaatio ainakin vanhemmassa oikeuskäytännössä on ensi näkemältä hieman yllättävää ottaen huomioon yleensä vapaita markkinoita ja markkinatoimijoiden suoja korostaneen kulttuurin.

itsekriminointisuojaan samoilla perusteilla kuin luonnollinen henkilö. Suojaan voidaan tällöin vedota oikeushenkilön puolesta tämän laillinen edustaja, jolla olisi muutenkin kelpoisuus käyttää oikeushenkilön puhevaltaa verotusmenettelyssä.

Oikeushenkilön mahdollisuutta vedota itsekriminointisuojaan erityisesti veronkorotusasiassa puoltaa myös rangaistuksen kohdistuminen nimenomaan yhteisöön oikeushenkilönä. Veronkorotusta määrättäessä oikeushenkilön taustalla toimivien luonnollisten henkilöiden toimintaa ja syyllisyyttä ei suoraan arvioida, vaan yhteisön toimintaa arvioidaan ikään kuin kollektiivina. Veronkorotuksesta vapautumisen tueksi voidaan toki esittää inhimillisiä taustalla vaikuttavia syitä, mutta esimerkiksi yksittäisestä työntekijästä johtuvat syyt eivät usein riitä yhteisön veronkorotuksen poistamiseen.³³⁸ Tiivistetysti voitaneen sanoa, että vaikka oikeushenkilö ei itse fyysisesti täytä veroilmoitustaan, kantaa se veroilmoituksen laiminlyönnistä aiheutuneiden veronkorotussanktioiden seuraukset. Sanktio kohdistuu tällöin viime kädessä yhteisön taustalla vaikuttavan luonnollisten henkilöiden kollektiivin varallisuusasemaan yhtiön arvon laskun kautta. Systemaattisesti lienee perusteltua, että yhteisön taustalla vaikuttavat henkilöt voivat tällöin vedota itsekriminointisuojaan kollektiivina eli yhteisön nimissä. He eivät nimittäin voi vedota itsekriminointisuojaan yksittäisinä henkilöinä oikeushenkilöä koskevassa asiassa, jos eivät ole itse syytteen vaarassa.

Yhteisön itsekriminointisuoja puoltaa myös perustuslaista ilmenevä yhdenvertaisuusperiaate (PL 6 §) ja toisaalta myös – etenkin veronkorotuksen kyseessä ollessa – verotuksen neutraliteettiperiaate³³⁹. On ongelmallista, mikäli elinkeinonharjoittajien rikosprosessuaaliset oikeusturvatakeet vaihtelevat yritysmuodon mukaan. Itsekriminointisuoja sovelletaan nimittäin mitä ilmeisimmin yksityiseen elinkeinonharjoittajaan, joka harjoittaa elinkeinotoimintaa luonnollisena henkilönä. Edellytettäneen erityisiä perusteluja, mikäli vastaavaa rikosprosessuaalista suojaa

³³⁸ Pätevänä syynä ei pidetä esimerkiksi työkiireitä, atk-ongelmia tai lomaa (VH 2015, s. 22).

³³⁹ Neutraliteettiperiaatteen taustalla on ajatus siitä, että julkisen vallan tulisi pyrkiä mahdollisimman vähäiseen taloudellisen toiminnan ohjailuun, mikä puolestaan tehostaa resurssien allokaatiota markkinoilla. Neutraliteetti oli nimenomaan yksi kokonaisverouudistuksen (1988–1989) tavoitteista. (Myrsky 2013, s. 79– ja erit. alaviite 111).

ei uloteta vastaavaan elinkeinotoimintaan, jossa elinkeinonharjoittaja on valinnut yritysmuodokseen esimerkiksi osakeyhtiön³⁴⁰.

6.10 Sivullisen itsekriminointisuoja

Sivulliselle on asetettu verotusmenettelyssä laaja tiedonantovelvollisuus. Sivullisen tiedonantovelvollisuus voi periaatteessa joutua kollision itsekriminointisuojan kanssa samoilla periaatteilla kuin itse verovelvollisenkin tapauksessa. Erityisesti kysymys voinee aktualisoitua tilanteissa, joissa sivullisilmoittajan oma verotusmenettely nivoutuu yhteen ilmoituksen kohteen kanssa. Tällainen tilanne voisi liittyä esimerkiksi liikesuhteen osapuoliin (toimeksiantaja ja urakoitsija), työnantajan ja työntekijän väliseen suhteeseen, osakkaan ja yhtiön väliseen suhteeseen taikka puolisoihin. Sivullisen tiedonantovelvollisuudesta on kyse silloin, kun A:lta kysytään nimenomaan tietoja B:n verotuksen toimittamiseksi, ei A:n oman verotuksen toimittamiseksi.

Aiheesta ei juuri ole pohdintaa oikeuskirjallisuudessa tai relevanttia oikeuskäytäntöä, mutta lienee perusteltua hahmottaa itsekriminointisuojan laajuus ja vahvuus sivullisilmoittajien tilanteessa vähintään sellaiselle tasolle, jolla se olisi verovelvollisen omaa selvitysvelvollisuutta tarkasteltaessa. Tämä koskisi siis tilanteita, joissa sivullisilmoittaja A saattaisi itsensä tai läheisensä³⁴¹ *syytteen uhkaan* antamalla tietoja verovelvollinen B:n verotuksen toimittamista varten. Ilman sivullisilmoittajan itsekriminointisuojaa olisi varsinaisen verovelvollisen itsekriminointisuojan kiertäminen mahdollista taktikoimalla muodollisella ilmoitusvelvollisuusasemalla. Verovilpistä epäiltyjä sopimusosapuolia voitaisiin velvoittaa antamaan sivullisen tiedonantovelvoitteen nojalla tietoja toistensa liiketoimista, mutta ei omistaan. Sama ristikkäiskysely olisi mahdollista esimerkiksi puolisoitten kohdalla.

Sivullisilmoittajan itsekriminointisuojan kohdalla nousee esiin samoja ongelmia kuin verovelvollisen omankin oikeussuojan osalta. Missä vaiheessa syyte on riittä-

³⁴⁰ Vero-oikeuden näkökulmasta tarkasteltuna yritysmuotoneutraliteetti on tärkeä: Neutraali verotus ei sisällä kannustinta harjoittaa yritystoimintaa sellaisessa juridisessä muodossa, joka ei ole liiketaloudellisesti tarkoituksenmukaista (Myrsky 2013, s. 81–82). Periaatteessa myös rikosoikeudelliset tulkinnat voivat ohjata yritysmuodon valintaa.

³⁴¹ Läheisen käsitteelle voinee hakea analogiatulkintaa voimassaolevan oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 20 §:stä.

vällä tavalla odotettavissa ja milloin annettava tieto on tarpeeksi relevantti oman tai läheisen syytteen uhan näkökulmasta? Lähtökohtana tietenkin tulisi edelleen olla, että sivullisen on annettava tiedot VML:n säännösten mukaisesti. Sivullisilmoittajan asema eroaa verovelvollisen asemasta kuitenkin siinä, että jo sivullisilmoittajan pelkän tiedonantovelvollisuuden täyttämisen tehosteeksi on asetettu rikosoikeudellisen sakkorangaistuksen uhka (VML 87 §). Olisikin kaiketi perusteltua, että sivullisilmoittaja-asemassa sovelletaan todistajaan verrattavaa itsekriminointisuoja. Tietojen antamisesta kieltäytyvän tulisi ilmaista samalla perusteluja kieltäytymisensä tueksi voimassaolevan oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 25 §:n tapaan. Tietojen antamisesta oikeutetusti kieltäytyvää sivullisilmoittajaa ei tällöin voitaisi tuomita tietojenantovelvollisuuden laiminlyönnistä sakkorangaistukseen.

Hankalaan tulkintatilanteeseen joudutaan silloin, kun mietitään yhteisön itsekriminointisuoja ja sen suhdetta sivullisilmoittajan mahdollisuuksiin kieltäytyä antamasta tietoja. Kuten edellä on esitetty, on itsekriminointisuojan soveltuvuus yhteisöihin jo itsessään tulkinnallista. Tämän lisäksi nousee esiin kysymys siitä, ketkä luonnolliset henkilöt voivat vedota yhtiön nimissä tuohon suojaan. Yhtiöllä itsellään kun ei ole tahtoa tai välineitä ilmaista itseään, vaan sitä edustaa aina luonnollinen henkilö. Mikäli itsekriminointisuoja sovelletaan yhteisöön, herää seuraavaksi kysymys: Voidaanko osakeyhtiön *työntekijäasemassa* oleva henkilö – esimerkiksi talousjohtaja – velvoittaa antamaan tietoja yhtiön verotukseen liittyen sivullisen tiedonantovelvollisuuden perusteella? Mielestäni tältä osin esikysymys itsekriminointisuojan soveltuvuudesta yhteisöihin on ratkaisevassa asemassa. Mikäli yhteisöllä jo sinänsä (ja sen sisällä tietyssä asemassa olevilla henkilöillä) on yhtiön toiminnassa tehtyjen toimien osalta itsekriminointisuoja, lienee loogista, ettei tätä suoja voida murtaa vain muuntamalla tiedonantovelvollisuus sivullisen tiedonantovelvollisuudeksi. Relevantti kysymyksenasettelu pitääkin tässä kohdistaa ensisijassa yhteisön itsekriminointisuojan olemassaoloon ja sen laajuuden määrittämiseen.

Tilanne lienee selvempi pienemmissä yhteisöissä, joissa tosiasialliset johtohenkilöt saattaisivat sivullisen tiedonantovelvollisuuden täyttämällä myös itsensä syytteen vaaraan. Verotukseen liittyvät rikoksethan olisi tehty yhtiön toiminnassa todellisten

johtohenkilöiden toimesta. Tällöin heillä voisi olla mahdollisuus vedota itsekriminointisuojaan myös sivullisilmoittajina.³⁴²

6.11 Itsekriminointisuoja loukaten hankitun todisteen hyödyntämiskielto

Tulevassa OK 17 luvun 25 §:n 2 momentissa säädetään todisteen hyödyntämisestä tuomioistuimessa tilanteissa, joissa todiste on hankittu itsekriminointisuoja loukaten. Pääsääntönä olisi, ettei itsekriminointisuoja loukaten hankittua aineistoa saa käyttää syytettyä vastaan. Oikeudenkäynti voi yleensä olla oikeudenmukainen vain, mikäli syyllisyyttä arvioitaessa ei nojauduta sellaisiin epäilyyn lausumiin, joita rasittaa itsekriminointisuojan loukkaus.³⁴³

Jos tietoja luovutetaan verotusmenettelyssä vapaaehtoisesti, niiden käyttäminen rikosprosessissa ei lähtökohtaisesti ole kiellettyä³⁴⁴. Hyödyntämiskielto koskee niitä tilanteita, joissa tietoja on hankittu vastoin henkilön tahtoa. Luonnollista on, että myös lainvastainen pakottaminen tai painostaminen todisteen saamiseksi voisi johtaa hyödyntämiskieltoon.³⁴⁵ Suoraan lainvastainen todisteiden hankkiminen lienee veroviranomaisten kohdalla harvinaista, kun kyseeseen ei nykytilanteessa tule edes sinänsä laillisten pakkokeinojen väärinkäyttö (esimerkiksi laitton kotietsintä).

Voidaan tosin perustellusti kysyä, mikä merkitys vapaaehtoisuudessa voidaan antaa henkilön tietoisuudelle itsekriminointisuojusta ja sen sisällöstä. Lakivaliokunta toteaa, että itsekriminointisuojasäännös ei koske ennen esitutkinnan aloittamista tapahtuneessa alustavassa puhuttelussa vapaaehtoisesti annettuja raskauttavia lausuntoja tai poliisille vapaaehtoisesti luovutettua aineistoa (kuten kirjanpitoa), vaikka henkilölle ei olisi ilmoitettu esitutkintalain 7 luvun 10 §:n mukaisesti hänen

³⁴² Sivullisilmoittajan itsekriminointisuojaan liittyvät kysymykset lienevät kuitenkin paljon harvinaisempia kuin tilanteet, jossa kahden verosubjektin tiedot liittyvät niin kiinteästi toisiinsa, että verovelvollisen oman verotuksen toimittamiseksi annettu tieto voisi johtaa paitsi oman myös toisen verosubjektin toiminnassa tehdyn rikoksen ilmiantamiseen. Tästä oli kyse myös tapauksessa KKO 2015:1, jossa esitettyä formaalia näkemystä itsekriminointisuojan sitomisesta esitutkinnan vireilläoloon on kritisoitu jo edellä.

³⁴³ LaVM 19/2014 vp, s. 18.

³⁴⁴ Ibid.

³⁴⁵ HE 46/2014 vp, s. 90.

oikeudestaan olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen³⁴⁶. Laki-valiokunta ei ymmärrettävästi halua perusteluissaan säätää muille viranomaisille erityistä informointivelvollisuutta itsekriminointisuojusta. Sinälläänhän esitutkintalain 7 luvun 10 §:n mukainen ilmoitus tai sen puuttuminen ei vielä suoraan ratkaise epäillyn tietoisuutta ja ymmärrystä itsekriminointisuojusta tai sitäköön, onko tiedot annettu aidolla tavalla vapaaehtoisesti vai ei.

Aidon vapaaehtoisuuden tulkintaan voi myös vaikuttaa se, onko verovelvollisella ollut mahdollisuus tukeutua asiassa avustajaan, vaikka oikeus avustajaan on sinällään katsottu itsenäiseksi oikeudeksi. Pelkkä nimellinen ilmoitus tai verovelvollisen väitetty tietoisuus itsekriminointisuojusta ei välttämättä riitä tekemään todisteesta hyödyntämiskelpoista, mikäli verovelvollinen ei ole ollut tietoinen itsekriminointisuojan *todellisesta* sisällöstä. Tapauksessa KKO 2012:45 todettiin nimittäin syytetyn itsekriminointisuojaa loukatun, vaikka epäilty oli ollut sinänsä tietoinen kyseisestä oikeudesta. Hän ei kuitenkaan ollut osannut hyödyntää itsekriminointisuojaa tehokkaasti ilman avustajaa³⁴⁷. Myös EIT on painottanut rikoksesta epäillyn oikeutta avustajaan useissa ratkaisuisaan. Tapaukset eivät suoraan käsittele verotuksessa annettuja tietoja, mutta niistä voidaan hakea suuntaa vapaaehtoisten tietojenannon, itsekriminointisuojan ja hyödyntämiskiellon suhteesta.³⁴⁸ Voitaneenkin perustellusti todeta lainoppineen avustajan olevan keskeisessä roolissa rikoksesta epäillyn itsekriminointisuojan toteuttamista varmistavana apuna. Avustajahan samalla varmistaa, että epäilty on ymmärtänyt itsekriminointisuojan sisällön ja merkityksen niissäkin tilanteissa, joissa epäilty itse haluaa osallistua asian selvittämiseen.³⁴⁹

³⁴⁶ LaVM 19/2014 vp, s. 18.

³⁴⁷ KKO:n mukaan EIT:n ratkaisukäytännössä on korostettu sitä, että epäillyn oikeus avustajan käyttöön esitutkinnassa toteuttaa rikoksesta epäillyn itsekriminointisuoja. Ks. avustajan merkityksestä itsekriminointisuojan kannalta tarkemmin Tapanila 2014. Tapanila huomauttaa, että oikeustila ei kuitenkaan ole kaikilta osin selvä, varsinkin kun hieman ristiriitaisesti tapauksessa KKO 2013:25 todettiin epäillyn olleen tietoinen itsekriminointisuojusta silloin, kun hän ei ollut muuta ilmoittanut.

³⁴⁸ Esim. Tapaukset EIT Adamkiewicz v. Puola 2.3.2010, Lazarenko v. Ukraina 28.10.2010 ja Borytyuk v. Ukraina 16.12.2010. Ks. Fredman 2013, s. 347.

³⁴⁹ Kritiikkiä avustajan roolin väheksymistä kohtaan suomalaisessa rikosprosessissa ja etenkin esitutkinnassa on esittänyt mm. Fredman, joka myös samalla on selostanut rikosprosessia kattavasti puolustusasianajajan näkökulmasta. Ks. Fredman 2013, erit. s. 341–.

7 LOPUKSI

Johdantokappaleessa kysymyksenasetteluksi ja tämän tutkielman tehtäväksi asetettiin selvittää itsekriminointisuojan asema oikeussuojakeinona verotusmenettelyssä nykyisen oikeustilan valossa. Tavoitteena oli lisäksi selvittää, kuinka sovitetaan yhteen verovelvollisen oikeusturva sekä oikeudenmukainen ja tehokas verotusmenettely, jolla turvataan samalla myös veronsaajien fiscaaliset intressit.

Nyt lopuksi lienee paikallaan tehdä yhteenveto keskeisistä tutkimustuloksista, joita on esitelty edellä laajemmin omissa kappaleissaan. Ensinnäkin voidaan todeta, että itsekriminointisuojan soveltamisalan laajuus ja suojan vahvuus verotusmenettelyssä ovat vallitsevassa oikeustilassa jokseenkin epäselviä. KKO:n, KHO:n ja EIT:n ratkaisut eivät ole onnistuneet selkeyttämään oikeustilaa Suomessa, eikä oikeudenkäymiskaaren 17 luvun uudistuksesta ole odotettavissa helpotusta verotusmenettelyssä sovellettavan itsekriminointisuojan soveltamiseen.

Itsekriminointisuojan soveltamisessa ongelmakohtiksi näyttävät muodostuvan pääosin seuraavat kysymykset

- i. Milloin verovelvolliselle asetettava rikosoikeudellisen syytteen uhka on niin ilmeinen, että itsekriminointisuoja aktualisoituu verotusmenettelyssä, joka itsessään on hallinnollinen menettely?
- ii. Milloin verovelvollisen itsekriminointisuoja aktualisoituu verotusmenettelyssä siksi, että rikosoikeudellisen rangaistuksen sijaan häntä uhkaa rikosoikeudelliseen rangaistukseen rinnastuva veronkorotus (*hallinnollinen rikosprosessi*)?

Ongelmakohtista huolimatta tässä tutkielmassa on annettu tulkintasuosituksia, jotka tosin joiltakin osin näyttävät eroavan vallitsevan kotimaisen oikeuskäytännön ja erityisesti korkeimman oikeuden linjasta, mutta saavan ainakin osittain tukea oikeuskirjallisuudesta ja myös EIT:n käytännöstä. Tulkinta tiivistyy siihen, että itsekriminointisuojan alkamisajankohta olisi luontevaa sitoa siihen hetkeen, jolloin verovelvollisella on *perustellusti* uhka joutua menettelystään EIS 6 artiklan autonomisen tulkinnan mukaisen *syytteen vaaraan*. Tällöin VML 26 §:n mukainen selvitysvelvollisuuden ja todistustaakan jako joutuisi väistymään itsekriminoin-

tisuojan tieltä. Itsekriminointisuojan kirjaaminen suoraan VML:iin olisi sen laajenevan soveltamisalan ja oikeustilan selkeyttämisen kannalta perusteltua.

Itsekriminointisuojan kytkeminen perusteltuun syytteen uhkaan tarkoittaisi samalla sitä, että itsekriminointisuoja sovellettaisiin säännönmukaisessa verotusmenettelyssä ja verotarkastuksissa, jotka ovat nykyisellään hallintomenettelyitä. Tämä aiheuttaa haasteita tehokkaalle verotusmenettelylle ja rikostorjunnalle, sillä hallintomenettelyssä ei ole käytössä samanlaisia tiedonhankinta- ja pakkokeinoja kuin esitutkinnassa. Etenkin verotarkastusten ja ylipäätään verotusmenettelyn kehittämiseen on tässä tutkielmassa annettu suosituksina harkita vaihtoehtoisesti taikka toisiaan täydentävinä

- i. Sivullisten tiedonantovelvollisuuden lisäämistä;
- ii. Verohallinnon ja poliisin tiiviimpää yhteistyötä niin, että kasvava osa verotarkastuksista aloitettaisiin suoraan esitutkintayhteistyönä, mikäli tarkastuskohteen valinnassa on syytä epäillä rikosta;
- iii. Siirtymistä Ruotsin malliin, jossa Verohallinnon oma erillinen verorikosyksikkö suorittaa verorikoksiin liittyvää tiedustelua, tiedonhankintaa ja esitutkintaa.

Itsekriminointisuojan sitominen perusteltuun syytteen uhkaan tarkoittaisi paitsi lupumista rikosasian vireilläolon vaatimuksesta itsekriminointisuojan soveltamisen edellytyksenä, mutta myös, että itsekriminointisuoja olisi voimassa veronkorotuksen määräämistä koskevassa menettelyssä. Tämä johtuu siitä, että veronkorotuksen määrääminen prosessina voitaneen perustellusti katsoa kuuluvaksi EIS 6 artiklan autonomisessa tulkinnassa syyte-termin alaan kuuluvaksi ja muodostavan näin ollen osaltaan verovelvolliselle vaaran syytteestä. Lisäksi veronkorotuksen on EIT:n käytännössä katsottu rinnastuvan rikosoikeudelliseen rangaistukseen. Siksi on ongelmallista, jos verovelvolliseen ei sovelleta kaikkia perinteisessä rikosprosessissa käytössä olevia oikeusturvatakeita – kuten itsekriminointisuoja – siitä huolimatta, että hänelle voidaan asettaa rikosoikeudelliseen sanktioon verrattava rangaistus.

VML 32.3 §:n mukainen veronkorotus on ankaruudeltaan tuntuva sanktio ja sen määräämistä koskeva niin sanottu hallinnollinen rikosprosessi sopii huonosti yh-

teen itsekriminointisuojaan kanssa. Tämä johtuu ennen kaikkea VML 26 §:ssä määritellystä verovelvollisen laajasta selvitysvelvollisuudesta. Verovelvollisen selvitysvelvollisuuden ja itsekriminointisuojaan kollisio aktualisoituu erityisesti arvioverotustilanteissa (VML 28 §), selvittämättömän omaisuuden lisäyksen (VML 30 §) kohdalla ja ennakkoperinnän arviomaksuunpanoissa (EPL 41 §). Näissä tilanteissa verovelvollisen tulee osallistua itse oman syyllisyytensä selvittämiseen tai vaihtoehtoisesti jättäytyessään passiiviseksi kärsittävä usein seuraus tosiasiallisesta rangaistuksen koventamisesta arvioverotuksen toimiessa veronkorotuksen määrän perustana.

Mahdollisuus selvittää veronkorotukset julkisista verotustiedoista vaikuttaisi myös olevan ongelmallinen valmisteilla olevan syyttömyysolettamadirektiivin näkökulmasta. Direktiivi tulee mahdollisesti vaikuttamaan siihen, että tuomioistuin tai yksittäinen virkamies ei saisi julkisesti väittää epäiltyä tai syytettyä rikoksentehtäjäksi ennen kuin asia on käsitelty tuomioistuimessa. Veronkorotus voisi rikosoikeudelliseen rangaistukseen rinnastuvana sanktiona olla tällainen väite tai indisio syyllisyydestä.

Veronkorotukseen liittyvät ongelmat voivat lopulta johtaa siihen, että verotukseen liittyvää sanktiojärjestelmää joudutaan uudistamaan merkittävästi. Tämä voisi tarkoittaa kokonaan VML 32 §:n 3 momentin mukaisista veronkorotuksista luopumista ja siirtymistä käyttämään vain hyvin kaavamaisia ja pienehköjä veronkorotuksia lähinnä tehokkaan verotusmenettelyn ensivaiheen ilmoitusmenettelyn turvaamisessa. Vakavammat laiminlyönnit tulisi näin ollen käsitellä rikosasioina, jolloin myös verovelvollisella olisi käytössään kaikki rikosprosessiin kuuluvat oikeussuojakeinot.