

**Itsekriminointisuoja verotusmenettelyssä – tarkastelussa ajallisen yhteyden vaatimus  
ja verotuksen sisäinen itsekriminointisuoja**

Jussi Lampinen  
Lapin yliopisto  
Oikeustieteiden tiede-  
kunta  
Maisteritutkielma  
Prosessioikeus  
Kevät 2025

## Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Itsekriminointisuojausta verotusmenettelyssä – tarkastelussa ajallisen yhteyden vaatimus ja verotuksen sisäinen itsekriminointisuoja

Tekijä: Jussi Lampinen

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Oikeustiede, prosessioikeus

Työn laji: Maisteritutkielma

Sivumäärä: XVI + 111

Vuosi: 2025

### Tiivistelmä:

Tutkielmassa tarkastellaan, mitä vaatimuksia Euroopan ihmisoikeussopimus asettaa verotuksen toimittamiseen. Näkökulma on itsekriminointisuojausta. Vallitsevan oikeustilan mukaan itsekriminointisuojausta soveltaminen verotusmenettelyssä edellyttää sen samanaikaisuutta esitutinnan tai rikosprosessin kanssa. Tämä näkökulma ei välttämättä vastaa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen vaatimuksia itsekriminointisuojausta. Kysymys liittyy ns. etukäteisen myötävaikuttamisen tilanteisiin. Tätä oikeusongelmaa tarkastellaan Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön kautta ja sitä peilataan korkeimman oikeuden oikeuskäytäntöön ja oikeuskirjallisuuteen. Työssä tarkastellaan myös korkeimman oikeuden viimeaikaista itsekriminointisuojausta koskevaa oikeuskäytäntöä ja pohditaan sen tuomia soveltamishaasteita. Työssä tarkastellaan myös valehtelu-oikeutta rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä.

Työn toinen osuus käsittelee veronkorotusta hallinnollisena sanktiona. Kysymys on prosessioikeudellinen, koska Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä veronkorotus rinnastuu rikossyytteen. Työssä tarkastellaan Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tulkintaa veronkorotuksista ja niihin liitettyjä oikeusturvavaatimuksia. Aihealueita tarkastellaan myös de lege ferenda -näkökulmasta.

Työssä on päädytty siihen lopputulokseen, että nykyinen oikeustila on Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella etukäteisen myötävaikuttamisen kannalta ongelmallinen. Työssä on kuitenkin huomioitu, että oikeustilan muokkaaminen vastaamaan Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytäntöä on varsin vaativa ja ongelmallinen tehtävä. Työssä on lisäksi katsottu, että verotusmenettelylain mukaiset veronkorotukset eivät välttämättä aiheuta lainsäädännön muutostarvetta.

Avainsanat: Itsekriminointisuoja, prosessioikeus, verotusmenettely, veronkorotus, Euroopan ihmisoikeussopimus, Engel-kriteerit

Tutkielma ei sisällä muita kuin tekijän/tekijöiden omia henkilötietoja.

## SISÄLLYS

LÄHTEET.....	V
OIKEUSTAPAUKSET .....	XII
LYHENTEET.....	XV
KUVIOT JA TAULUKOT.....	XVI
1 JOHDANTO .....	1
1.1 Yleistä .....	1
1.2 Tutkimuskysymys .....	3
1.3 Työn rajaus ja keskeisimmät lähteet .....	6
1.4 Työn rakenne.....	7
1.5 Tutkimusmetodi .....	8
2 ITSEKRIMINOINTISUOJA.....	10
2.1 Periaate ja normit .....	10
2.1.1 Käsitteen ydinsisältö.....	10
2.1.2 Kansainväliset sopimukset .....	14
2.1.3 Säännöksiä kotimaisessa oikeusjärjestyksessä .....	16
2.1.4 Hyödyntämiskielto .....	18
2.2 Keskeisimmät EIT:n oikeustapaukset.....	22
2.2.1 Miksi EIT:n oikeuskäytäntö on tärkeätä? .....	22
2.2.2 Funke .....	23
2.2.3 Saunders .....	24
2.2.4 J.B. ....	25
2.2.5 Allen ja King .....	26
2.2.6 Chambaz .....	28
2.2.7 Weh sekä O’Halloran ja Francis .....	29
2.2.8 Marttinen .....	32
2.3 Itsekriminointisuojan laajeneminen perinteisen rikosoikeuden ulkopuolelle suomalaisessa oikeuskäytännössä .....	33
2.3.1 KKO 2009:80 .....	33
2.3.2 Vaikutus suomalaiseen oikeuskirjallisuuteen .....	35
2.4 Samanaikaisuusvaatimus .....	37
2.4.1 Alkamisajankohdan hahmottaminen oikeuskirjallisuudessa.....	37
2.4.2 OK 17:25.2 .....	40

2.4.3 Samanaikaisuusvaatimuksen ja välittömyyden arviointi KKO:n oikeuskäytännössä.....	44
2.4.4 KKO 2024:39 – välittömyysvaatimus .....	47
2.4.5 Avoimia tulkintakysymyksiä .....	50
2.5 Valehtelu-oikeus .....	57
2.5.1 EIT:n ja KKO:n oikeuskäytäntö .....	57
2.5.2 Onko verotusmenettelyssä oikeutta valehdella? .....	61
2.5.3 Oikeus pysyä vaiti hallinnollisessa rikosprosessissa .....	63
3 VERONKOROTUS HALLINNOLLISENA SANKTIONA .....	65
3.1 Hallinnolliset sanktiot ja niiden erityispiirteet .....	65
3.2 Hallinnollisen rikosprosessin käsitteestä .....	67
3.3 Verotusmenettelylain mukainen veronkorotusnormisto .....	69
3.3.1 Sääntelyn taustaperiaatteet .....	69
3.3.2 Veronkorotuksen määräämisen edellytykset .....	70
3.4 Veronkorotuksen määrääminen verovalvonnassa ja verotarkastuksessa .....	75
3.5 Prosessuaalinen ja aineellinen veronkorotus .....	77
3.6 EIS:n soveltaminen veronkorotuksiin.....	79
3.6.1 Engel-kriteerit.....	79
3.6.2 Teon todellinen luonne .....	81
3.6.3 Seuraamuksen luonne ja ankaruus.....	83
3.6.4 Engel-kriteerien soveltaminen veronkorotusasioihin .....	84
3.6.5 Vähäisten rikkomuksien arviointi EIT:n oikeuskäytännössä .....	87
3.6.6 Vähäiset veronkorotukset oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa .....	89
3.6.7 Veronkorotukset ja syyksiluettavuus .....	92
3.7 EIS 6 artiklan oikeussuojakeinot rikosoikeuden ydinalueen ulkopuolella .....	95
3.7.1 Jussila-poikkeus EIT:n oikeuskäytännössä.....	95
3.7.2 Suomalaisessa oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa esitetyt kannanotot	99
3.7.3 Yhteenvetoa .....	101
4 JOHTOPÄÄTÖKSET .....	104
4.1 Oikeuskirjallisuudessa esitettyjen alkamisajankohtien arviointi .....	104
4.2 Onko samanaikaisuusvaatimuksesta luopuminen mahdollista? .....	107
4.3 Veronkorotus de lege ferenda.....	109

## LÄHTEET

### Kirjallisuus

- Aarnio, Aulis, Oikeussäännösten systematisointi ja tulkinta, s. 35–56. Teoksessa *Minun metodiini*. Toim. Juha Häyhä. Werner Söderström Lakitieto Oy. WSOY- kirjapaino, Porvoo 1997. (*Aarnio 1997*)
- Andersson, Edward, Verotuksen korot, viivekorot, veronlisäykset ja veronkorotukset tarkasteltuina myös perustuslain ja ihmisoikeussopimuksen valossa. *Verotus 5/2010*, s. 453–462. (*Andersson 2010*)
- Asp, Petter, EG:s sanktionsrätt. Iusts Förlag, Uppsala 1998. (*Asp 1998*)
- Brusiin, Otto, Tuomarin harkinta normin puuttuessa. Suomalaisen lakimiesten yhdistyksen julkaisuja No 14. Suomalainen lakimiesyhdistys. Tyrvään Kirjapaino Oy, Vammala 1938. (*Brusiin 1938*)
- Ervo, Laura, Oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuusvaatimus. Sanoma Pro Oy, Helsinki 2008. (*Ervo 2008*)
- Ervo, Laura, Rikoksesta rangaistukseen, s. 1–16. Teoksessa *Juhlajulkaisu Pekka Viljanen 1952–26/8–2012*. Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta. WS Bookwell Oy, Porvoo 2012. (*Ervo 2012*)
- Frände, Dan, KKO 2009:80 ja sen arviointi. *Lakimies 2/2010*, s. 233–237. (*Frände 2010*)
- Frände, Dan, KKO 2010:41 ja sen arviointi laajemmassa kontekstissa. *Lakimies 2/2011*, s. 402–423. (*Frände 2011*)
- Grabenwarter, Christoph, *European Convention on Human Rights – Commentary*. Verlag C.H. Beck, München 2014. (*Grabenwarter 2014*)
- Hallberg, Pekka, Perusoikeudet tuomioistuimissa, s. 851–874. Teoksessa *Hallberg, Pekka – Karapuu, Heikki – Scheinin, Martin – Tuori, Kaarlo – Viljanen, Veli-Pekka. Perusoikeudet. 2. uudistettu painos*. WSOYPRO Oy, Helsinki 2011. (*Hallberg 2011*)
- Halila, Leena, Hallinnollisen rikosprosessin piirteistä, s. 197–216. Teoksessa *Avoin, tehokas ja riippumaton. Olli Mäenpään 60 vuotta juhlakirja*. Toim. Tia Tuominen. Edita Publishing Oy. Edita Prima Oy, Helsinki 2010. (*Halila 2010*)
- Halila, Leena – Lankinen, Veronica, 2014. *Administrativa sanktionsavgifter i nordisk kontext*. *JFT 5/2014*, s. 305–328. (*Halila – Lankinen 2014*)
- Helenius, Dan, *Ne bis in idem I den finska och europeiska straffprocessrätten*. Alma Talent, Helsinki 2019. (*Helenius 2019*)
- Helenius, Dan, *Ne bis in idem -kiellon rakenne ja ongelmakohdat viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa*. *Defensor Legis 6/2010*, s. 764–777. (*Helenius 2010*)

- Hirvelä, Päivi – Heikkilä, Satu, Ihmisoikeudet. Käsikirja EIT:n oikeuskäytäntöön. Alma Talent, Helsinki 2017. (*Hirvelä – Heikkilä 2017*)
- Hirvonen, Ari, Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsinki 2011. (*Hirvonen 2011*)
- Hormia, Lauri, Todistamiskielloista rikosprosessissa I. Oikeudellinen tutkimus. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja No 125. Vammalan kirjapaino Oy, Vammala 1978. (*Hormia 1978*)
- Hupli, Tuomas, Would I lie to you? Valehtelu itsekriminointisuojan erityisongelmana, s. 75–87. Teoksessa Oikeutta oikeudenkäynnistä täytäntöönpanoon. Juhlajulkaisu Tuula Linna 1957–25/9 –2017. Toim. Juhana Riekkinen. Alma Talent Oy. BALTOprint, Lietua 2017. (*Hupli 2017*)
- Jämsä, Jurkka, Oikeudelliset todistelunrajoitteet rikosasiassa. Suomalainen lakimiesyhdistys. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja No 343. Oy Nord Print Ab, Helsinki 2020. (*Jämsä 2020*)
- Tuori, Kaarlo, Kriittinen oikeuspositivismi. Werner Söderström Lakitieto Oy. Tummavuoren Kirjapaino Oy, Vantaa 2000. (*Tuori 2000*)
- Kallio, Heikki – Tolvanen, Matti, KKO:n ratkaisut kommentein I/2013. Talentum Media Oy, Helsinki 2013. (*Kallio – Tolvanen 2013*)
- Kiiski, Kimmo. Suomalaisen sotilasoikeudenhoidon oikeudellinen profiili. Lakimies 2/2006, s. 166–190. (*Kiiski 2006*)
- Kiiski, Kimmo, Rahamaksu rangaistuksena. Referee artikkeli. Edilex 2011/4. Julkaistu 1.3.2011. [<https://www.edilex.fi/artikkelit/7663.pdf>] (*Kiiski 2011*)
- Kiiski, Kimmo, Hallinnollinen sanktiointi. Turun yliopisto. Uniprint Oy, Turku 2011. (*Kiiski 2011a*)
- Knuts, Mårten, Kvitt eller dubbelt? Ne bis in idem och de administrativa sanktionerna i värdepappersmarknadsrätten. Defensor Legis 5/2006, s. 831–852. (*Knuts 2006*)
- Koillinen, Mikael, Hallinnolliset seuraamukset tietosuojan sanktiomekanismina. DL 4/2016, s. 570–586. (*Koillinen 2016*)
- Koponen, Pekka, Itsekriminointisuojusta, s. 127–148. Teoksessa Rikosoikeudellisia kirjoituksia VIII. Raimo Lahdelle 12.1.2006 omistettu. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja No 268. Vammalan kirjapaino Oy, Vammala 2006. (*Koponen 2006*)
- Korkka-Knuts, Heli – Helenius, Dan – Frände, Dan, Yleinen rikosoikeus. Edita Publishing Oy. Otavan Kirjapaino Oy, Keuruu 2020. (*Korkka-Knuts – Helenius – Frände 2020*)
- Korvenmaa, Jenni, Itsekriminointisuoja korkeimman oikeuden viimeaikaisessa oikeuskäytännössä – tarkastelun kohteena erityisesti ratkaisut KKO 2009:80 ja KKO 2010:41, s. Teoksessa Perus- ja ihmisoikeudet rikosprosessissa. Toimittaneet Ervo Laura, Lahti

- Raimo, Siro Jukka. Helsingin hovioikeus. Hakapaino Oy, Helsinki 2012. (*Korvenmaa 2012*)
- Kukkonen, Reima, Itsekriminointisuoja ja velallisen petoksen tunnusmerkistön soveltaminen. Defensor Legis 2/2015, s. 248–263. (*Kukkonen 2015*)
- Kulla, Heikki, Sanktioluonteiset hallintoasia: Tunnusmerkkejä ja rajausperusteita. s. 325–335. Teoksessa Juhlakirja Pentti Arajärvi 1948–2/6–2008. Joensuun yliopisto. Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2008. (*Kulla 2008*)
- Kuortti, Hannu, Itsekriminointisuoja verotusmenettelyssä. Verotus 4/2017, s. 405–419. (*Kuortti 2017*)
- Kuortti, Hannu, Verotarkastus verovelvollisen näkökulmasta. Defensor Legis 2/2021, s. 435–454. (*Kuortti 2021*)
- Kärner, Markus, Procedural Rights in the Outskirts of Criminal Law: European Union Administrative Fines. Human Rights Law Review, volume 22, issue 4, December 2022, s. 1–24. (*Kärner 2022*)
- Laapas, Mikko, Itsekriminointisuoja verotusmenettelyssä – näkökulmia verovelvollisen oikeusturvan ja tehokkaan verotusmenettelyn yhteensovittamiseen. Pro gradu -tutkielma, Helsingin yliopisto 2015. [www.edilex.fi/opinnaytetyot/16010] (*Laapas 2015*)
- Laapas, Mikko, Itsekriminointisuoja vero-oikeudessa. Helsingin Kamari Oy, Helsinki 2022. (*Laapas 2022*)
- Lappi-Seppälä, Tapio, Rikosoikeustutkimus, kriminaalipoliittinen orientaatio- ja metodi, s. 189–218. Teoksessa Minun metodini. Toim. Juha Häyhä. Werner Söderström Lakitieto Oy, Helsinki. WSOY-kirjapaino, Porvoo 1997. (*Lappi-Seppälä 1997*)
- Launiala, Mika, Itsekriminointisuoja esitutkinnassa – rikoksesta epäillyn oikeudesta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyyden selvittämiseen. Edilex-artikkeli 2013/12. Julkaistu 3.5.2013. [www.edilex.fi/lakikirjasto/9545] (*Launiala 2013*)
- Linna, Tuula, Ihmisoikeudet – valtaaja kansallisilla kentillä, s. 137–156. Teoksessa Oikeuden avantgarde. Juhlajulkaisu Juha Karhu 1953–6/4–2013. Toim. Jaakko Husa, Petri Keskitalo, Tuula Linna ja Eva Tammi-Salminen. Talentum Media Oy. BALTOprint, Liettua 2013. (*Linna 2013*)
- Mantila, Anu, Hallinto- ja siviiliprosessuaalisten ratkaisujen merkitys rikosprosessissa. Lapin yliopisto, Rovaniemi 2020. (*Mantila 2020*)
- Markus, Jaakko – Paukku, Eelis, Prosessipetos – etenkin totuusvelvollisuuden, itsekriminointisuojan ja avustaja vastuun kannalta. Oikeustiede – Jurisprudentia LVI:2023, s. 147–211. (*Markus – Paukku 2023*)
- Marttila, Mikko. Itsekriminointisuoja ja velkojien täytäntöönpanointressi. Lakimies 3/2011, s. 549–569. (*Marttila 2011*)
- Marttila, Mikko, Vaitiolo-oikeus ja hyödyntämiskielto konkurssissa. Defensor Legis 5/2013, s. 799–817. (*Marttila 2013*)

- Melander, Sakari, Kriminalisointiteoria – rangaistavaksi säätämisen oikeudelliset rajoitukset. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja No 288. Vammalan kirjapaino Oy, Vammala 2008. (*Melander 2008*)
- Myrsky, Matti, Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 1991. (*Myrsky 1991*)
- Myrsky, Matti – Räbinä, Timo, Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 6. uudistettu painos. Talentum Media Oy. Kariston kirjapaino Oy, 2011. (*Myrsky – Räbinä 2011*)
- Mäenpää, Olli, Hallintoprosessioikeus. WSOY pro. WS Bookwell Oy, Juva 2008. (*Mäenpää 2008*)
- Mäenpää, Olli, Hallinto-oikeus. Alma Media Finland Oy, Alma Insights, Helsinki, 2025 (päivittyvä verkkojulkaisu). (*Mäenpää 2025*)
- Nieminen, Kimmo, Oikeus vaieta hallinnollisessa prosessissa C481/19 DB v. Consob. Edilex -artikkeli 2021/32. Julkaistu 24.5.2021. [[www.edilex.fi/artikkelit/23104](http://www.edilex.fi/artikkelit/23104)] (*Nieminen 2021*)
- Nuutila, Ari-Matti, Saako rikoksella saadut varat salata ulosotossa ja verotuksessa?, s. 157–167. Toim. Timo Ahonen. Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 40 vuotta. Turun yliopisto. Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2001. (*Nuutila 2001*)
- Pellonpää, Matti. – Gullans, Monica, Zolotukhin-linjaus kansallisten tuomioistuinten koetinkivenä. Defensor Legis 4/2011, s. 412–430. (*Pellonpää – Gullans 2011*)
- Pellonpää, Matti – Gullans, Monica – Pölönen, Pasi – Tapanila, Antti, Euroopan ihmisoikeussopimus. Talentum Oy, Helsinki 2018. (*Pellonpää–Gullans–Pölönen–Tapanila 2018*)
- Plosila, Petteri, Itsekriminointisuoja verotusmenettelyssä – erityisesti verotarkastuksessa annettujen tietojen hyödyntäminen rikosprosessissa, s. 237–258. Teoksesta Valittuja kysymyksiä rikos- ja prosessioikeudesta I. Helsingin hovioikeus. Toimittaneet Pekka Koponen, Raimo Lahti ja Elina Elo. Grano Oy, Tampere 2018. (*Plosila 2018*)
- Pölönen, Pasi – Tapanila, Antti, Todistelu oikeudenkäynnissä. Tietosanoma Oy, Helsinki 2015. (*Pölönen–Tapanila 2015*)
- Raitala, Suvi. Öljynpäästömaksu hallinnollisena sanktiona. Oikeustiede – Jurisprudentia XLII:2019, 265–353. (*Raitala 2009*)
- Rautio, Jaakko – Frände, Dan, Todistelu. Oikeudenkäymiskaaren 17 luvun kommentaari. Edita Publishing Oy. Otavan Kirjapaino Oy, Keuruu 2020. (*Rautio – Frände 2020*)
- Riekkinen, Juhana, 2014. Todisteiden hyödyntämiskiellot rikosprosesseissa. Teoreettinen perusta ja oikeustila Suomessa. Oikeustiede – Jurisprudentia 2014, 123–202. (*Riekkinen 2014*)
- Räbinä, Timo, Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Alma Talent Oy ja Lakimiesliiton kustannus, Helsinki 2022. (*Räbinä 2022*)
- Tapanila, Antti, 2010. Itsekriminointisuoja tiedonanto- ja toimimisvelvollisuuden rajoitteena. Defensor Legis 5/2010, s. 559–584. (*Tapanila 2010*)

- Tapanila, Antti, Itsekriminointisuoja. Tietosanoma Oy. Printon, Tallinna 2019. (*Tapanila 2019*)
- Tarkka, Anna-Stiina, Itsekriminointisuoja ja hyödyntämiskiellot – vertailevia näkökohtia hallinto- ja rikosprosesseista. Lakimies 3–4/2016, s. 488–515. (*Tarkka 2016*)
- Tikka, Kari, Veron minimoinnista. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B –sarja, No 165. Vammalan kirjapaino Oy, Vammala 1972. (*Tikka 1972*)
- Trechsel, Stefan, Human Rights in Criminal Proceedings. Oxford University Press Inc., New York 2006. (*Trechsel 2006*)
- Viljanen, Veli-Pekka, Perusoikeuksien soveltamisala, s. 89–138. Teoksessa Hallberg, Pekka – Karapuu, Heikki – Scheinin, Martin – Tuori, Kaarlo – Viljanen, Veli-Pekka. Perusoikeudet. 2. uudistettu painos. WSOYPRO Oy, Helsinki 2011. (*Viljanen 2011*)
- Virolainen, Jyrki. – Pölönen, Pasi, Rikosprosessin osalliset. Rikosprosessioikeus II. Alma Talent Oy, Helsinki 2004. (*Virolainen–Pölönen 2004*)
- Vuorenpää, Mikko, Veropetos, veronkorotus ja kielto käsitellä samaa asiaa kahdesti – EIT Jukka Ruotsalainen vs. Suomi 16.6.2009. Lakimies 1/2010, s. 94–104. (*Vuorenpää 2010*)
- Vuorenpää, Mikko, Verovelvollisen oikeudellinen asema verotarkastuksessa. Verotus 2/2011, s. 504–510. (*Vuorenpää 2011*)
- Vuorenpää, Mikko, Itsekriminointisuoja ja sen vaikutukset todisteluun, s. 585–595. Teoksessa Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 50 vuotta. Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta. WS Bookwell Oy, Porvoo 2011. (*Vuorenpää 2011a*)
- Vuorenpää, Mikko, Muutama huomio laittomalla tavalla hankitun todistusaineiston hyödyntämisestä. Defensor Legis 3/2018, s. 306–318. (*Vuorenpää 2018*)
- Vuorenpää, Mikko, Valittuja kysymyksiä todistusoikeudesta. Helsingin Kamari Oy, Helsinki 2020. (*Vuorenpää 2020*)
- Wikström, Kauko, Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja A:35. Hakapaino Oy, Helsinki 2006. (*Wikström 2006*)
- Äimä, Kristiina, Veroproessioikeus. Alma Talent Oy, Helsinki 2011. (*Äimä 2011*)
- Äimä, Kristiina, Verotustiedot. Alma Talent Oy. BALTO print, Liettua 2017. (*Äimä 2017*)

### **Virallislähteet**

- HE 146/1957 vp. Hallituksen esitys n:o 146(1957vp) verotuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
- HE 309/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

- HE 131/1995 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenetelystä sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi.
- HE 86/2012 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi konkurssilain sekä takaisinsaannista konkurssipesään annetun lain 24 §:n muuttamisesta.
- HE 191/2012 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 46/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle oikeudenkäymiskaaren 17 luvun ja siihen liittyvän todistelua yleisissä tuomioistuimissa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.
- HE 97/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 29/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- LaVM 19/2014 vp. Lakivaltioikunnan mietintö LaVM 19/2014 vp – HE 46/2014 vp.
- LaVL 5/2018 vp. Lakivaltioikunnan mietintö LaVL 5/2018 vp – HE 9/2018 vp (Hallituksen esitys eduskunnalle EU:n yleistä tietosuoja-asetusta täydentäväksi lainsäädännöksi)
- OMML 69/2012. Oikeusministeriö. Todistelu yleisissä tuomioistuimissa. Työryhmän mietintö. Mietintöjä ja lausuntoja 69/2012.
- OMML 30/2013. Oikeusministeriö. Todistelu yleisissä tuomioistuimissa. Lausuntokooste. Mietintöjä ja lausuntoja 30/2013.
- OMML 52/2018. Oikeusministeriö. Rangaistusluonteisia hallinnollisia seuraamuksia koskevan sääntelyn kehittäminen. Työryhmän mietintö. Mietintöjä ja lausuntoja 52/2018.
- OMSO 2024:23. Oikeusministeriö. Sakkojärjestelmien kehittäminen. Sakari Melander ja Raimo Lahti. Oikeusministeriön julkaisuja. Selvityksiä ja ohjeita 2024:23.
- PeVL 23/1997 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 23/1997 vp – HE 6/1997 vp. (Hallituksen esitys oikeudenkäyttöä, viranomaisia ja yleistä järjestystä vastaan kohdistuvia rikoksia sekä seksuaalirikoksia koskevien säännösten uudistamiseksi)
- PeVL 74/2002 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 74/2002 vp – HE 206/2002 vp. (Hallituksen esitys ammattikorkeakoululaiksi ja laiksi ammatillisesta opettajankoulutuksesta)
- PeVL 32/2005 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 32/2005 vp – HE 77/2005 vp. (Hallituksen esitys laeiksi aluksista aiheutuvan ympäristön pilaantumisen ehkäisemisestä annetun lain ja sakon täytäntöönpanosta annetun lain 1 §:n muuttamisesta)
- PeVL 57/2010 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 57/2010 vp – HE 223/2010 vp. (Hallituksen esitys pysäköinninvalvontaa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi)
- PeVL 9/2012 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 9/2012 vp – HE 3/2012 vp. (Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi ulkomaalaislain ja työsopimuslain muuttamisesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi)

- PeVL 17/2012 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 17/2012 vp – HE 32/2012 vp. (Hallituksen esitys eduskunnalle arvopaperimarkkinoita koskevaksi lainsäädännöksi)
- PeVL 14/2013 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 14/2013 vp – HE 23/2013 vp. (Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kuitin tarjoamisvelvollisuudesta käteiskaupassa ja sakon täyttämiseen annetun lain 1 §:n muuttamisesta)
- PeVL 15/2014 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 15/2014 vp – HE 50/2014 vp. (Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi sähkö- ja maakaasumarkkinoiden valvonnasta annetun lain, energiavirastosta annetun lain 1 ja 4 §:n sekä finanssivalvonnasta annetun lain 71 §:n muuttamisesta)
- PeVL 28/2014 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 28/2014 vp – HE 107/2014 vp. (Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi yhteisen kalastuspolitiikan seuraamusjärjestelmästä ja valvonnasta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi)
- PeVL 61/2014 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 61/2014 vp – HE 293/2014 vp. (Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi rikosuhrimaksusta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi)
- PeVL 2/2017 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 2/2017 vp – HE 228/2016 vp. (Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä, laiksi rahanpesun selvittelykeskuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi)
- PeVL 39/2017 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 39/2017 vp – HE 97/2017 vp.
- PeVL 49/2017 vp. Valiokunnan lausunto PeVL 49/2017 vp – HE 134/2017 vp. (Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tulotietojärjestelmästä ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi)
- VaVM 26/2017 vp. Valiokunnan mietintö VaVM 26/2017 vp – HE 97/2017 vp.

## Sähköiset

- Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä. Antopäivä 30.9.2016. Diaarinumero A93/200/2016. Luettavissa: [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48595/rikosoikeuden-kaynnissa\\_sovellettava\\_its/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48595/rikosoikeuden-kaynnissa_sovellettava_its/). Luettu: 29.3.2025. (*Verohallinto 2016*)
- Ne bis in idem -periaate ja verotus. Antopäivä 18.10.2021. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48877/ne-bis-in-idem--periaate-ja-verotus/>. Luettu: 27.10.2024. (*Verohallinto 2021*)
- Seuraamusmaksut tuloverotuksessa. Antopäivä 10.1.2025. Diaarinumero VH/4982/00.01.00/2024. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/66816/seuraamusmaksut-tuloverotuksessa2/>. Luettu 16.4.2025. (*Verohallinto 2025*)

## OIKEUSTAPAUKSET

### **Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (EIT)**

A ja B v. Norja 15.11.2016  
Allan v. Yhdistynyt kuningaskunta 5.11.2002  
Allen v. Yhdistynyt Kuningaskunta 10.9.2002  
Averill v. Yhdistynyt kuningaskunta 6.6.2000  
Bendenoun v. Ranska 24.2.1994  
Chambaz v. Sveitsi 5.4.2012  
Chap Ltd v. Armenia 4.8.2017  
De Lege v. Alankomaat 30.1.2023  
Eklund v. Suomi 18.12.2015  
Elomaa v. Suomi 16.3.2010  
Engel ym. v. Alankomaat 8.6.1976  
Ezeh ja Connors v. Yhdistynyt Kuningaskunta 9.10.2003  
Ferrazzini v. Italia 12.7.2001  
Funke v. Ranska 25.2.1993  
Grande Stevens v. Italia 7.7.2014  
Heaney ja McGuinness v. Irlanti 21.12.2000  
Häkkä v. Suomi 20.5.2014  
Inocensio v. Portugal 11.1.2001  
J.B. v. Sveitsi 3.8.2001  
Janosevic v. Ruotsi 23.7.2002  
John Murray v. Yhdistynyt Kuningaskunta 8.2.1996  
Jussila v. Suomi 23.11.2006  
Kammerer v. Itävalta 12.5.2010  
Kiiveri v. Suomi 10.2.2015  
King v. Yhdistynyt Kuningaskunta 8.4.2003  
Lauko v. Slovakia 2.9.1998  
Lutz v. Saksa 25.8.1987  
Martinen v. Suomi 21.7.2009  
Morel v. Ranska 3.6.2003  
Nykänen v. Suomi 20.5.2014  
O'Halloran ja Francis v. Yhdistynyt kuningaskunta 29.6.2007  
Pákozdi v. Unkari 23.3.2015  
Pirttimäki v. Suomi 20.5.2014  
Ponsetti ja Chesnel v. Ranska 14.9.1999  
Ravnsborg v. Ruotsi (23.3.1994)  
Rinas v. Suomi 27.1.2015  
Robert Alasippola v. Suomi 19.2.2015  
Rosenquist v. Ruotsi 14.9.2004  
Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009  
SA-Capital Oy v. Suomi 14.5.2019  
Salabiaku v. France 7.10.1988  
Salduz v. Turkki 27.11.2008  
Sancakli v. Turkki 15.3.2018  
Saunders v. Yhdistynyt Kuningaskunta 17.12.1996  
Serves v. Ranska 20.10.1997

Shannon v. Yhdistynyt kuningaskunta 4.10.2005  
Shibendra Dev s. Ruotsi 21.10.2014  
Vegotex International S.A. v. Belgia 3.11.2022  
Vondel v. Alankomaat 23.3.2006  
Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden 23.2.2002  
Weber v. Sveitsi 22.5.1990  
Weh v. Itävalta 8.4.2004  
Ziliberg v. Moldova 1.2.2005  
Zolotukhin v. Venäjä 10.2.2009  
Österlund v. Suomi 10.2.2015  
Özturk v. Saksa 21.2.1984

### **Euroopan unionin tuomioistuin**

Bonda (asia C-489/10)  
DB v. Consob (asia C481/19)  
Garlsson Real Estate ym. (asia C-537/16)  
Orkem v. komissio (asia 374/87)  
Åkerberg Fransson (asia C-617/10)

### **Korkein oikeus**

KKO 2002:116  
KKO 2002:122  
KKO 2009:80  
KKO 2010:41  
KKO 2010:49  
KKO 2011:35  
KKO 2011:46  
KKO 2012:5  
KKO 2012:16  
KKO 2013:2  
KKO 2014:67  
KKO 2014:82  
KKO 2015:1  
KKO 2015:6  
KKO 2017:78  
KKO 2023:14  
KKO 2024:39

### **Korkein hallinto-oikeus**

KHO 2009:83  
KHO 2016:100  
KHO 2024:93  
KHO 2024:94

**Hovioikeudet**

R13/1249 (28.3.2014)

R16/85 (1.6.2017)

R 24/180 (26.3.2025)

**LYHENTEET**

EIS	= Euroopan ihmisoikeussopimus (Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi, SopS 85–86/1998)
EIT	= Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
ETL	= esitutkintalaki (805/2011)
EUT	= Euroopan unionin tuomioistuin
HaO	= hallinto-oikeus
HE	= hallituksen esitys
HL	= hallintolaki (434/2003)
HOL	= laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2019)
KonkL	= konkurssilaki (120/2004)
KKO	= korkein oikeus
KP-sopimus	= kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskeva kansainvälinen yleissopimus (SopS 7–8/1976).
LaVM	= lakivaliokunnan mietintö
OK	= oikeudenkäymiskaari (4/1734)
OMML	= oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja
OMSO	= oikeusministeriön selvityksiä ja ohjeita
PeVL	= eduskunnan perustuslakivaliokunnan lausunto
PL	= Suomen perustuslaki (731/1999)
RL	= rikoslaki (39/1889)
UK	= ulosottokaari (705/2007)
VaVM	= eduskunnan valtiovarainvaliokunnan mietintö
VerKorL	= laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- ja tullinkorotuksesta (781/2013)
VML	= laki verotusmenettelystä (1558/1995)
YK	= Yhdistyneet kansakunnat

## **KUVIOT JA TAULUKOT**

Kuvio 1. Itsekriminointisuojaan soveltamistilanteet.

Kuvio 2. Keskeiset tutkimuskysymykset.

Taulukko 1. Tuloverotuksen veronkorotusnormit Suomessa.

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Yleistä

Itsekriminointisuojaan huomioiminen verotuksen toimittamisen yhteydessä on varsin ajankohdainen oikeuskysymys. Kysymykseen on herätty viime vuosina vero-oikeuden puolella, mutta prosessioikeudessa aihetta on pohdittu jo pitkän aikaa. Vero- ja prosessioikeudellisessa kirjallisuudessa on eroa siinä, miten ja milloin itsekriminointisuojaan soveltamisedellytysten katsotaan syntyvän hallintomenettelyssä, johon verotusmenettelykin kuuluu. Kyse on ollut pitkälti siitä, huomioidaanko itsekriminointisuoja vain tilanteissa, joissa hallintomenettelyn ohella on jo vireillä esitutkinta tai myöhempi rikosprosessin vaihe, vai voidaanko sitä noudattaa jo ennen esitutkinnan aloittamista. Tämä *etukäteistä myötävaikuttamista* koskeva oikeuskysymys on kaikin puolin herättänyt viime vuosikymmenen aikana etenevässä määrin kiinnostusta. Pohdinnassa on pitkälti ollut kyse siitä, miten Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (EIT) soveltaa itsekriminointisuojaan.

Itsekriminointisuojaan alkamisajankohdan lisäksi verotuksen toimittamiseen kiinteästi liittyvä *veronkorotus* aiheuttaa tulkinnanvaraisuutta sen vuoksi, että sitä koskeva menettely voidaan tulkita rikossyytteeksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS) autonomisen tulkinnan mukaisesti. Usein verotarkastus kokonaisuudessaan on tulkittu kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa rikosprosessia vastaavaksi menettelyksi, johon tulisi soveltaa rikoksesta syytetyn oikeusturva-vaatimuksia. Ajatusta voidaan pitää verotuksen toimittamisen kannalta erittäin haastavana. Sekä itsekriminointisuojaan alkamisajankohtaa että veronkorotusta koskevat oikeusongelmat liittyvät yleisesti siihen, että kansallinen oikeus käytäntöineen tulisi olla yhtenevä EIT:n ratkaisukäytännön kanssa. Itsekriminointisuojaan huomioiminen verotuksessa on ennen kaikkea tulkinnanvarainen aihe, sillä EIT:n oikeustapaukset eivät kata kaikkia oikeuskysymyksiä, eivätkä annetut ratkaisut ole helposti yhteensovitettavissa kansallisessa oikeuskäytännössä heräviin oikeuskysymyksiin.

Itsekriminointisuojaan alkamisajankohtaa koskevan ongelman havainnollistamiseksi lienee syytä aloittaa tarkastelu Verohallinnon vuonna 2016 antamasta ohjeesta ”Rikosoikeudenkäynnissä sovellettava itsekriminointisuoja ja sen vaikutus verotusmenettelyssä.”<sup>1</sup> Verohallinnon ohjetta on noudatettu varsin tarkasti myös *Räbinä* verotusmenettelyä koskevassa teoksessa,

---

<sup>1</sup> Verohallinto 2016.

jota voidaan pitää vallitsevana aihetta koskevana yleisesityksenä.<sup>2</sup> Verohallinnon ohje koskee nimensä mukaisesti vain rikoksesta epäillyn henkilön itsekriminointisuojan vaikutusta samanaikaisessa ja samaa asiaa koskevassa verotusmenettelyssä. Ohjeen mukaisia menettelytapoja noudatetaan siis niissä tilanteissa, joissa on samanaikaisesti vireillä sekä esitutkinta että verotarkastus. Tällöin itsekriminointisuoja otetaan huomioon verotusmenettelyssä siitä hetkestä lukien, kun esitutkintaviranomainen on tehnyt päätöksen esitutkinnan aloittamisesta. Edellä mainittujen esitysten keskeisenä ajatuksena on, että itsekriminointisuoja koskevia säännöksiä ja periaatteita sovelletaan vain rikosprosessissa. Tämä koskee paitsi ensiasteen verotusmenettelyä kaikkine siihen kuuluvine erityyppisine valvontatoimineen, mukaan luettuna lisätietopyynnöt ja verotarkastus, ja myös veroasian käsittelyä hallintotuomioistuimessa.<sup>3</sup>

Itsekriminointisuoja rajoittaa veroviranomaisten mahdollisuuksia vaatia verovelvolliselta selvitystä vero-objektista. Verotusmenettelylain (1558/1995, VML) 26.4 §:n (477/1998) 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. Tämän vuoksi Verohallinnon ohjeen mukaan tilanteissa, joissa on vireillä samanaikaisesti verotusmenettely ja rikosprosessi, verovelvollisen VML:n mukaisesta selvittämisvelvollisuudesta luovutaan, eikä kyseistä velvollisuutta ei voida tehostaa veronkorotuksen uhalla. Itsekriminointisuojusta huolimatta verovelvollisen on kuitenkin esitettävä verotarkastuksessa kirjanpitoaineisto tarkastettavaksi, mutta hän voi vapaaehtoisesti valita antaako hän tarkastuksen aikana muuta selvitystä veroasioissaan. Näissä tilanteissa verovelvollista myös virallisesti informoidaan itsekriminointisuojusta.<sup>4</sup>

Itsekriminointisuojan ajallista rajoittamista koskevassa harkinnassa on kuitenkin huomioitava, että jo ennen Verohallinnon ohjeen antamista EIT on ulottanut oikeuskäytännössään itsekriminointisuojan koskemaan myös etukäteisen myötävaikuttamisen tilanteita.<sup>5</sup> EIT:n oikeuskäytäntöä aiheesta on jo 1990-luvulta lähtien, mutta Suomessa korkein oikeus (KKO) on vähitellen 2010-luvulla alkanut leppyä etukäteistä myötävaikuttamista koskeville tilanteille. Kotimaisen oikeustilan voi ratkaisuiden KKO 2014:67 ja KKO 2024:39 perusteella katsoa olevan tällä

---

<sup>2</sup> Rabinä 2022.

<sup>3</sup> Ks. Rabinä 2022, s. 805. Rabinä käyttää termiä *puhdas verotusmenettely* kuvaamaan tilanteita, joissa verotusta koskevan asian lisäksi ei ole vireillä samanaikaista esitutkintaa tai sitä myöhempää rikosprosessin vaihetta. Termiä ei käytetä tässä esityksessä kyseisen kaltaisesti.

<sup>4</sup> Verohallinto 2016.

<sup>5</sup> Esim. Funke v. Ranska (25.2.1993) ja Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta (17.12.1996).

hetkellä jonkinlaisessa murroksessa. Kuten mainittua, oikeuskirjallisuudessa oikeuskysymys itsekinointisuojan alkamisajankohdasta ei kuitenkaan ole uusi. Prosessioikeudellisessa kirjallisuudessa on jo 2000-luvulla todettu, että itsekinointisuoja voi ulottua etukäteisen myötävaikuttamisen tilanteisiin. Esimerkiksi *Virolainen* ja *Pölönen* ovat vuonna 2004 ilmestyneessä teoksessaan todenneet, että *itsekinointisuoja kuuluu kaikille ihmisille jokaisessa tilanteessa riippumatta mahdollisesti käynnissä olevista rikosten selvittelyprosesseista*.<sup>6</sup> Edellä mainittua argumenttia voidaankin pitää itsekinointisuojan tavoitetilana. Nykyisin oikeuskirjallisuudessa vallitsee laajasti myönteinen käsitys siitä, että itsekinointisuoja voi tulla sovellettavaksi rikosprosessin ulkopuolisissa menettelyissä ennen varsinaisen esitutkinnan alkamista.<sup>7</sup>

On myös huomattava, että verotuskäytännössä omaksuttu samanaikaisuusvaatimus ei kuitenkaan ole poikkeus, vaan kyse on pikemminkin oikeusjärjestykseen hyväksytystä säännöstä. Samanaikaisuusvaatimus on myös otettu lainsäädännössä oikeudenkäymiskaaren (4/1734, OK) hyödyntämiskieltonormin 17:25.2:n (732/2015) sekä konkurssilain (120/2004, KonkL) itsekinointisuoja koskevan 4:5 a §:n (86/2013) soveltamisedellytykseksi. Kumpaakin niistä on kritisoitu EIS:n vastaisina.

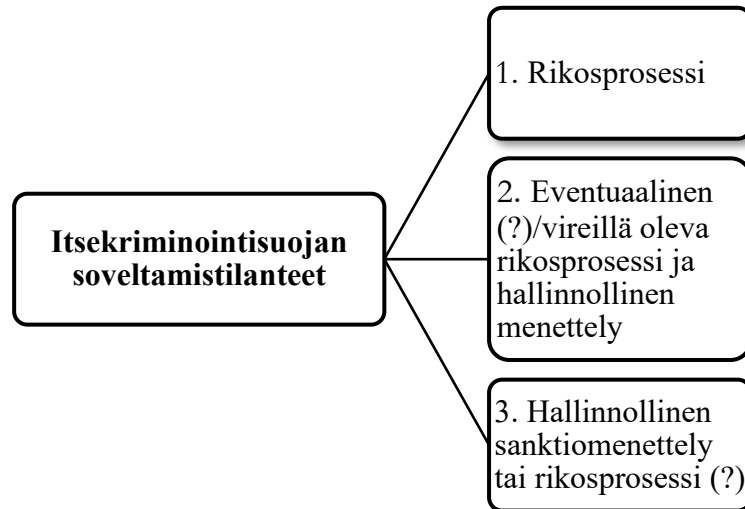
## 1.2 Tutkimuskysymys

Tässä pro gradu -tutkielmassa tarkastelen EIT:n oikeuskäytännön asettamia vaatimuksia verotusmenettelylle itsekinointisuojan näkökulmasta. Kysymys on pitkälti EIS 6 artiklan oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevasta vaatimuksesta, johon itsekinointisuojan katsotaan kuuluvan, vaikka asiaa ei ole *expressis verbis* sopimuksen sanamuodossa ilmaistu. Itsekinointisuoja koskevat kysymykset voivat ensinnäkin aktualisoitua perinteisessä rikosprosessissa. Perinteinen rikosprosessi ei tässä tutkielmassa ole varsinainen tutkimuskohde, koska periaatetta sovelletaan riidattomasti kyseisissä tilanteissa. Soveltamisen kannalta ongelmallisempia ovat hallinnolliset menettelyt, jotka ovat jollain tavalla yhteydessä rikosprosessuaaliseen menettelyyn. Kyse on tällöin eventuaalisesta tai vireillä olevasta rikosprosessista, jolla on yhteys meneillään olevaan muuhun hallinnolliseen menettelyyn. Kolmanneksi on mahdollista, että hallinnollinen sanktiomenettely katsotaan EIS 6 artiklan mukaan rikossyytteeksi.

<sup>6</sup> Virolainen – Pölönen 2004, s. 309–310.

<sup>7</sup> Esim. Tapanila 2019, s. 80–82 ja Laapas 2022, s. 242–243. Ks. luku 2.4.1.

Menettelystä voidaan käyttää myös termiä hallinnollinen rikosprosessi.<sup>8</sup> Yhteenvedona itsekriminointisuoja mahdolliset soveltamistilanteet voidaan esittää seuraavasti:



Kuvio 1. Itsekriminointisuojaan soveltamistilanteet.

Olen käyttänyt kohtien 2 ja 3 menettelyistä termejä *ulkoinen ja sisäinen näkökulma*.<sup>9</sup> Ulkoinen näkökulma on varsin monimutkaisempi ja sisältää kysymyksen etukäteisen myötävaikuttamisen ongelmasta. Etukäteisellä myötävaikuttamisella on tutkimusaiheen kannalta olennainen merkitys, sillä itsekriminointisuojaan kannalta olennaisimmat kysymykset liittyvät siihen, mitä henkilö on velvollinen tekemään ennen varsinaisen rikosprosessin alkamista. Käytännössä tämän kaltainen tilanne tulee esiin verotarkastusmenettelyssä, jota voi myöhemmin seurata rikosprosessi. Kuten edellä on todettu, suomalaisessa verotarkastusmenettelyssä huomioidaan tällä hetkellä itsekriminointisuoja, kun verotarkastuksen kanssa on samanaikaisesti käynnissä esitutkinta. Aihe ei täten edellytä laajempaa tarkastelua. Yleensä on kuitenkin kysymys siitä, että verotarkastuksen yhteydessä herää jonkinlainen rikosepäily. Itsekriminointisuoja ei kuitenkaan ole täysin vailla merkitystä myöskään säännönmukaisessa verotuksessa. Säännönmukaisen verotuksen osalta aihe jää kuitenkin varsin pitkälti teoreettiseksi kysymykseksi, sillä yleensä säännönmukaisessa verotuksessa henkilöllä ei ole samanlaista riskiä verotustietojen kulkeutumisesta rikosprosessiin kuin varsinaisessa verotarkastusmenettelyssä.

<sup>8</sup> Ks. käsitteestä luku 3.2.

<sup>9</sup> Sisäistä näkökulmaa on käyttänyt myös Laapas (Laapas 2022, s. 28).

Itsekriminointisuojaan kannalta ei kylläkään ole mitään teoreettista eroa säännönmukaisella verotuksella tai verotarkastuksella, vaan samoja sääntöjä voidaan noudattaa kummankin menettelyn osalta.

Verotuksen sisäisestä näkökulmasta itsekriminointisuojaan kannalta olennaisia ovat tilanteet, joissa henkilölle määrätään rikosoikeudelliseen seuraamukseen rinnastettava hallinnollinen sanktio, kuten veronkorotus. Tällöin menettely katsotaan EIS:n tulkinnassa kuuluvan rikosoikeuden haaraan ja siihen noudatetaan ainakin jossain määrin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksia. EIS:n näkökulmasta vain puhdas verotusmenettely jää rikosoikeudellisen menettelyn ulkopuolelle. Puhtaalla verotusmenettelyllä tarkoitetaan lähtökohtaisesti menettelyä, jossa henkilölle ei määrätä veronkorotusta tai muutakaan hallinnollista sanktiota.<sup>10</sup> Sisäinen itsekriminointisuoja ei ole kovinkaan monimutkainen EIT:n kehittämien ns. Engel-kriteerien perusteella, joiden perusteella menettely katsotaan rikosoikeudelliseksi. Engel-kriteerit vaativat kuitenkin tarkastelua, joten aihetta on tässä työssä käsitelty laajasti. Engel-kriteerien määrittelyn jälkeen on kuitenkin tarkasteltava, mitä EIS:n oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksia tähän menettelyyn on liitettävä, koska veronkorotusmenettely ei kuulu rikosoikeuden ydinalueelle. Tästä käytän nimitystä Jussila-poikkeus (*Jussila exception*). Keskeiset tutkimuskysymykset voidaan esittää seuraavasti:

- **Ulkoisen näkökulma**
  - Rikosprosessin ulkopuoliselle hallinnolliselle menettelylle annetut kriteerit (mm. *samanaikaisuus-*, *yhteys-*, ja *relevanttiusvaatimukset ja pakko*)
  - Olennainen oikeuskysymys siinä, onko itsekriminointisuoja noudatettava myös tilanteissa, joissa esitutkintaa ei ole vielä aloitettu? (etukäteisen myötävaikuttamisen ongelma)
- **Sisäinen näkökulma**
  - Tuleeko itsekriminointisuoja huomioida veronkorotusmenettelyssä?
  - Milloin hallintomenettely rinnastuu rikosprosessiin EIS:n näkökulmasta (Engel-kriteerit)?
  - Missä laajuudessa EIS 6 artikla on huomioitava hallinnollisessa menettelyssä (Jussila-poikkeus)?

Kuvio 2. Keskeiset tutkimuskysymykset.

<sup>10</sup> Ks. Laapas 2022, s. 35.

### 1.3 Työn rajaaminen ja keskeisimmät lähteet

Työn rajaukseen on vaikuttanut se, mitä muut ovat kirjoittaneet asiasta. Erityisesti mainittakoon *Mikko Laapaksen* vuonna 2022 julkaistu väitöskirja ”Itsekriminointisuoja verotusmenettelyssä”, joka on ollut tässä tutkielmassa suurena apuna.<sup>11</sup> Teos on laajuudessaan ainoata laatuaan Suomessa ja sikäli pioneerityö. Kirjoituksessani olen pyrkinyt rajaamaan tutkimuskohteen niihin aiheisiin, jotka ovat Laapaksen väitöskirjassa jääneet vähemmälle huomiolle. Erityisesti tämä koskee verotuksen sisäiseen itsekriminointisuojaan liittyviä oikeuskysymyksiä, kuten Engel-kriteereitä ja Jussila-poikkeusta. Tosin myös Laapas on tarkastellut varsin laajasti itsekriminointisuojaan ajallista rajoittamista (samanaikaisuusvaatimusta), joten tältä osin tutkielmani ei tarjoa paljoakaan uutta luettavaa. Laapaksen väitöskirjan ilmestymisen jälkeen on kuitenkin tullut uutta oikeuskäytäntöä, kuten KKO 2024:39, jota ei voida jättää asian tarkastelussa huomioimatta.

Toisena keskeisenä lähteenä on ollut *Antti Tapanilan* vuonna 2019 julkaistu teos ”Itsekriminointisuoja”.<sup>12</sup> Teos on ainut suomenkielinen yleisesitys aiheesta ja sillä on ollut valtava tutkimusta suuntaava vaikutus. Teoksessaan Tapanila on tarkastellut myös verotusmenettelyä, mutta myös muita tämän tutkimuksen kannalta olennaisia aiheita. Muina keskeisinä teoksina mainittakoon *Kristiina Äimän* veroprosessioikeutta koskevat teokset.<sup>13</sup> Aiheesta on myös julkaistu suuri määrä artikkeleita, joita olen pyrkinyt hyödyntämään tutkimuksessa. Suurin osa käytetyistä lähteistä on julkaistu viime vuosikymmenen aikana, joka kertoo myös paljon tutkittavan aiheen ajankohtaisuudesta. Yleisesti oikeuskirjallisuutta ei ole aiheen tutkimisessa syytä aliarvioida vaan se on yksi tärkeimmistä oikeuslähteistä.

Oikeuskirjallisuuden lisäksi tutkielman keskeisinä oikeuslähteinä ovat EIT:n ja KKO:n oikeustapaukset. Työssä on erityisesti hyödynnetty EIT ratkaisukäytäntöä, sillä kotimaista oikeuskäytäntöä aiheesta on huomattavasti vähemmän. Tässä yhteydessä on korostettava, että kotimaisen oikeuskäytännön ja lainsäädännön tulisi seurata EIT:n ratkaisukäytäntöä ja määrittää näin ihmisoikeuksien vähimmäistasoa. On kuitenkin huomioitava, että kotimaisen ja Strasbourgista ilmestyvän oikeuskäytännön välillä on tiettyjä eroavaisuuksia, joita olen yrittänyt tutkielmassa kriittisesti havainnoida. Tietyllä tavalla kotimainen tulkinta itsekriminointisuojusta on

---

<sup>11</sup> Laapas 2022

<sup>12</sup> Tapanila 2019

<sup>13</sup> Äimä 2011 ja Äimä 2017

ratkaisun KKO 2024:39 myötä ulottunut etukäteisen myötävaikuttamisen osalta pidemmälle kuin EIT:n oikeuskäytäntö. Nykyinen kotimainen oikeustila vaatiikin tarkastelua.

## 1.4 Työn rakenne

Tutkielmassa aihealueen käsittely on aloitettu itsekriminointisuojan ydinalueen ja keskeisten oikeusnormien tarkastelusta. Sen jälkeen on tarkasteltu EIT:n verotuksen kannalta keskeisimpiä oikeustapauksia. Vaikka tästä tutkielmasta ei ole ollut tarkoitus kirjoittaa yleisteosta, EIT:n keskeisten oikeustapausten taitaminen on avain EIS:n tulkinnan ymmärtämiseen – tai ainakin sitä kohti.

Etukäteistä myötävaikuttamista on tarkasteltu suomalaisen oikeuskirjallisuuden sekä oikeuskäytännön perusteella. Tarkasteluun on otettu myös OK 17:25.2:n hyödyntämiskieltonormin perustelut. Tavoitteena on ollut käydä lävitse vallitsevaa tulkintaa itsekriminointisuojan ajallisesta rajoittamisesta. Etukäteisen myötävaikuttamisen tarkastelussa on päädytty ratkaisuun KKO 2024:39 analyysiin, jolloin on pohdittu, mitä tulkinnallisia jatkohaasteita KKO:n tekemä päätös aiheuttaa. Työn lopussa on tarkasteltu oikeuskirjallisuudessa esitettyjä tulkintoja itsekriminointisuojan alkamisajankohdasta ja pohdittu sitä, onko samanaikaisuusvaatimuksesta käytännössä mahdollista luopua.

Toisen kappaleen lopussa on käsitelty sitä, kuuluuko valehtelu itsekriminointisuojaan rikosprosessin ulkopuolissa menettelyissä. Aihe ei varsinaisesti liity tämän tutkimuksen fokukseen, mutta sen kuuluu kuitenkin peruskysymyksenä itsekriminointisuojaan, eikä sitä ole tästä syystä ollut mahdollista olla käsittelemättä.

Työn toisessa osassa on tarkasteltu verotuksen sisäistä näkökulmaa. Luvussa on käsitelty myös veronkorotusten luonnetta hallinnollisina sanktioina ja veronkorotusnormistoa. Aiheet olisi myös voitu rajata työn ulkopuolelle. Luvussa pohditaan edellä mainittuja Engel-kriteereitä sekä velvollisuutta noudattaa itsekriminointisuojaan varsinaisen rikosoikeuden ydinalueen ulkopuolella (Jussila-poikkeus). Erityiskysymyksenä olen pohtinut myös sitä, miten tulee suhtautua vähäisiin hallinnollisiin sanktioihin. Kappaleessa on myös tarkasteltu syyksiluettavuutta ja veronkorotusta, joka on usein jäänyt puuttumaan veronkorotusnormiston oikeustieteellisissä tarkasteluissa. Lopussa veronkorotuksia on pohdittu asiaa tulevan lain näkökulmasta (*de lege ferenda*).

## 1.5 Tutkimusmetodi

Tämä pro gradu -tutkielma on luonteeltaan oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Tutkimuskohdeena on voimassa oleva oikeus. Lainoppi tutkii sitä, mikä on voimassa olevaa oikeutta ja mikä merkitys laista ja muista oikeuslähteistä löytyvällä materiaalilla on. Tarkoitus on pyrkiä vastaamaan siihen, kuinka laintulkitsijan tulisi toimia konkreettisen oikeusjärjestyksen perusteella. Kyse on tällöin oikeuden systematisoinnista.<sup>14</sup> *Aarnion* mukaan oikeuden systematisointia voidaan nimittää *teoreettiseksi lainopiksi* ja oikeusjärjestyksen sisällön selvittämiseen perustuvaa lainoppia taas *käytännölliseksi lainopiksi*, jonka metodi on argumentatiivinen.<sup>15</sup> Tämä tutkielma on lähinnä käytännöllistä lainoppia.

Kun tarkastellaan aihealuetta, joka suuntautuu rikosprosessi- ja vero-oikeuden välimaastoon, on syytä pohtia myös kahden tutkimusalan välisiä eroavaisuuksia. *Lappi-Seppälän* mukaan rikoslainopin perustehtävänä on normien systematisointi ja tulkinta. Systematisoinnin tavoitteena saattaa oikeudellinen aines helpommin hallittavaan ja yleiskatsauksellisempaan muotoon, joka on samalla yksityiskohdissa tarkempaa ja käytännössä soveltamiskelpoista tietoa. Rikosoikeuden yleisten oppien tutkimuksessa on merkitystä *kriminaalipoliittisella orientaatiolla*, joka merkitsee ennen kaikkea kriminaalipoliittisten arvopäämäärien suodattumista rikosoikeuden yleisten periaatteiden ja peruskäsitteiden muotoiluun.<sup>16</sup> Rikosoikeudessa *laillisuusperiaatteella* on varsin suuri merkitys, joka erottaa sen muiden oikeudenalojen lainopillisista sisällöistä.<sup>17</sup> Kun itsekriminointisuoja tarkastellaan vero-oikeudessa, rikosprosessuaaliset periaatteet valtaavat uutta aluetta vero-oikeudesta.<sup>18</sup>

Vero-oikeudelliset laintulkintaopit on mahdollista jakaa kahteen pääsuuntaukseen: formaaliseen ja realistiseen katsantotapaan<sup>19</sup>. *Wikströmin* korostunutta laillisuutta painottavassa ajattelussa laintulkinta on lähtökohtaisesti sanamuodon mukaista formaalista tulkintaa.<sup>20</sup> Realistisessa *Tikan* edustamassa tulkinnassa lain sanamuotoa ei koeta ahtaaksi, vaan päätöksenteossa korostuvat avoimesti pragmaattiset tekijät. Ratkaisutoiminnassa selvitetään eri ratkaisuvaihtoehtoihin liittyvät *seuraamukset* ja tehdään valinta niiden pohjalta esimerkiksi kiinnittäen huomiota siihen, kuinka seuraamukset täyttävät muun muassa ennustettavuuden,

<sup>14</sup> Hirvonen 2011, s. 21–26.

<sup>15</sup> Aarnio 1997, s. 40–53

<sup>16</sup> Lappi-Seppälä 1997, s. 192 ja 197.

<sup>17</sup> Korkka-Knuts –Helenius – Frände 2020, luku 3: Rikosoikeudellinen oikeuslähte- ja tulkintaoppi.

<sup>18</sup> Ks. Laapas 2022, s. 32.

<sup>19</sup> Tikka 1972, s. 125.

<sup>20</sup> Wikström 2006, s. 22–24.

yhdenmukaisuuden, systemaattisuuden ja käytännöllisyyden vaatimukset. Lain teleologisessa tulkinnassa huomioidaan se *laskentasysteemi*, jonka osana lainkohta on. Tähän perustuu myös Tikan luonnehdinta veronormeista jakamisnormeina.<sup>21</sup> Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa ei voida jättää avoimesti tunnustamatta sitä, että suomalainen vero-oikeus on joissain tapauksissa laajojen oikeustositseikastojen vuoksi lähes *oikeustapausoikeutta*. Myrskyä siteeraten vero-oikeuden oikeuslähteet (laki, tavanomainen oikeus, oikeuskäytäntö ja oikeustiede) eivät ole erillään toisistaan, vaan vaikuttavat toisiinsa dynaamisena prosessina.<sup>22</sup>

Miten sitten oikeus muuttuu? Tämä kysymys on tutkimuskohteen kannalta paljon olennaisempi kuin vero-oikeuden tulkintaopit. Oikeudellista muutosta voidaan *Tuorin* tavoin tulkita oikeuden sedimenttien kautta. Oikeuden *pintatasolla* oikeudellinen muutos on värikkäämpää. Oikeuden pintataso voidaan Myrskyn tavoin ymmärtää dynaamisena prosessina. Oikeudellinen ajattelu pitää sisällään kuitenkin myös *oikeuskulttuurin*, johon kuuluvat muun muassa oikeuslähteoppi sekä oikeudenalan yleiset opit, jossa käsitteelliset, normatiiviset ja metodologiset seikat yhdistyvät. Kolmannella tasolla, *oikeuden syvärakenteessa*, oikeudellinen muutos on hitainta. Syvärakenteen elementtejä ovat esimerkiksi oikeudellisen ajattelun perustavimmat kategoriat, kuten ”subjektiivinen oikeus” sekä ihmisoikeudet yleisinä normatiivisina ideoina. Oikeuden syvärakenteeseen kuuluvat oikeuden kategoriat eivät ainoastaan avaa oikeudellisen argumentaation ja ajattelun tilaa vaan samalla myös sulkevat sen. Perustuslaissa ja ihmisoikeus-sopimuksissa määrätyt ihmisoikeudet asettava pidäkkeitä lainsäätäjän ja muiden valtioelinten toimivallalle, jolloin ne toteuttavat *oikeuden itserajoitusta*.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Tikka 1972, s. 120 ja 127–128. Tikka näyttää seuraavan Alf Rossia. Rossin mukaan ratkaisun pragmaattiset tekijät voivat olla palautettavissa lainsäätäjään, mutta ratkaisu voidaan konstruoida myös tuomarimassa kriittisessä asennoitumisessa. Lain tarkoitus ei kata kaikkia pragmaattisia tekijöitä. Systemaattisen tulkinnan osalta Tikka näyttää seuraavaan Otto Brusiinia. Brusiinin ajattelussa *ratio legis* on tavoitettavissa oikeusjärjestyksen pohjana olevasta tarkoitussysteemistä käsin, joka on päämäärän kohteena oleva saavuttamaton ihanne (Brusiin 1938, s.146–151 ja 246).

<sup>22</sup> Myrsky 1991, s. 32–33.

<sup>23</sup> Tuori 2000. s. 212–213, 235 ja 247.

## 2 ITSEKRIMINOINTISUOJA

### 2.1 Periaate ja normit

#### 2.1.1 Käsitteen ydinsisältö

Itsekriminointisuoja on rikosprosessissa kehittynyt periaate, jolla on EIS:n tulkinnan vuoksi merkitystä myös muissa prosessilajeissa. Oikeuden historiallinen perusta liittyy ajatukseen, ettei kukaan ole velvollinen tunnustamaan omaa syyllisyyttään. Tätä oikeutta turvaa syytetyn vaitiolo-oikeus. Nykyään itsekriminointisuoja ymmärretään kuitenkin laajemmin ja sillä tarkoitetaan sitä, ettei kukaan ole velvollinen myötävaikuttamaan oman syyllisyyden selvittämiseen.<sup>24</sup> Itsekriminointisuojusta on myös käytetty nimeä myötävaikuttamattomuusperiaate.<sup>25</sup> Käsitteessä myötävaikuttamattomuusperiaate ei sinänsä ole mitään teoreettista vikaa, mutta tässä kirjoitelmassa asiasta käytetään nimeä itsekriminointisuoja (*right against self-incrimination*), joka on vakiintunut oikeuskirjallisuudessa vallitsevaksi käsitteeksi.<sup>26</sup> Laajasti tarkasteltuna kyse on yhdestä oikeusvaltioajatuksen kulmakivistä.<sup>27</sup>

Itsekriminointisuojan vaikutus on lähtökohtaisesti kahtalainen. Ensinnäkin henkilöllä on *oikeus olla vaiti*. Tätä voidaan pitää itsekriminointisuojan pääsisältönä ja keskeisimpänä oikeutena. Rikoksesta epäilty tai syytetty ei ole velvollinen antamaan asiassa vastinetta, eikä hänen tarvitse syytteen vuoksi lausua mitään. Jos syytetty kuitenkin päättää lausua asian johdosta jotain, hänellä ei ole totuudessapysymisvelvollisuutta. Vaitiolo-oikeuteen liittyy myös se, ettei syytetylle voida asettaa *esiintuomis- tai editiovelvollisuutta*. Henkilöllä on siis oikeus vaieta ja olla passiivinen, eikä hänelle voida asettaa toimimisvelvollisuutta.<sup>28</sup> Yleisesti itsekriminointisuojan ytimenä voidaankin nähdä toimimisvelvollisuudesta vapauttaminen.<sup>29</sup> Sen sijaan editiovapaus ei koske viranomaistoiminnan passiivista sietämistä, kunhan henkilöä ei pakoteta aktiivisesti tuottamaan todisteita.<sup>30</sup>

<sup>24</sup> Tapanila 2019, s. 29 ja 33.

<sup>25</sup> Ervo 2008, s. 360.

<sup>26</sup> Tapanila 2019, s. 18.

<sup>27</sup> Hormia 1978, s. 177 ja 180.

<sup>28</sup> Virolainen – Pölönen 2004, s. 303–304.

<sup>29</sup> Ervo 2008, s. 362.

<sup>30</sup> Plosila 2018, s. 243. Ks. ratkaisu Saunders ja siitä kehitetty doktriini (luku 2.2.3).

Itsekriminointisuoja polveutuu *akkusatoriseen menetelmään kuuluvasta yhdenvertaisuusperiaatteesta*.<sup>31</sup> Kyse on myös siitä, että itsekriminointisuoja toteuttaa tasapuolisuusperiaatetta (*equality of arms*) suhteessa esitutkintaviranomaisiin ja syyttäjään. Ei olisi tasapuolista, jos rikosprosessin asianosainen joutuisi sanktion uhalla toimimaan omaksi vahingokseen.<sup>32</sup> Akkusatorisen rikosprosessin ideana on, että rikosepäilyn ja syytteen näyttäminen toteen kuuluu niille valtion viranomaisille, jotka lain mukaan hoitavat tätä tehtävää. Toimimisvelvollisuus on lähtökohtaisesti esitutkintaa suorittavalla poliisilla ja syyttäjällä syyteharkinta- ja tuomioistuin- vaiheessa.<sup>33</sup> Akkusatoriseen menetelmään kuuluukin täydellinen valinnan vapaus sen suhteen, haluaako syytetty vaikuttaa aktiivisesti menettelyn kulkuun.<sup>34</sup> Yleensä katsotaan, että *syyttömyysolettama* ja sen sisältämä syyttäjän näyttövelvollisuus ovat itsekriminointisuojan välttämättömiä edellytyksiä.<sup>35</sup> Voidaankin sanoa, että syyttäjän näyttötaakka mahdollistaa rikoksesta epäillyn passiivisuuden niin kauan, kunnes syyttäjän todisteet ovat niin vakuuttavia, että hänet muutoin todetaan syylliseksi.<sup>36</sup> EIT:n tulkinnassa itsekriminointisuoja ja syyttömyysolettama ovat kuitenkin kaksi eri asiaa. Näistä itsekriminointisuoja perustuu oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukseen.<sup>37</sup>

Itsekriminointisuojojassa on kysymys prosessuaalisesta tasavertaisuudesta, joka edellyttää sitä, että esitutkinnassa ja oikeudenkäynnin aikana epäiltyä tai syytettyä ei voida vastoin tahtoa velvoittaa toimimaan millään tavoin aktiivisesti tietolähteenä tai todistuskeinona asiassa. Toisin sanoen, ketään ei voida pakottaa todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyyttään.<sup>38</sup> Itsekriminointisuojan keskeinen ajatus onkin suojella rikoksesta epäiltyä tai syytettyä viranomaisen *epäasiallista painostamista vastaan*. Näin suojataan syytetyn persoonallisuutta<sup>39</sup> ja turvataan vähimmäistakeet valtion vallankäyttöä vastaan.<sup>40</sup> Kyse on myös moraalisesta näkökulmasta eli prosessin reiluidesta.<sup>41</sup> EIT on usein perustellut sopimattoman painostamisen

<sup>31</sup> Tapanila 2019, s. 30. ja Launiala 2013, s. 5.

<sup>32</sup> Launiala 2013, s. 5.

<sup>33</sup> Hupli 2017, s. 76.

<sup>34</sup> Hormia 1978, s. 173. Vanhemmassa oikeuskirjallisuudessa Tirkkonen on ollut sitä mieltä, että syytetyn positiivisen totuusvelvollisuus merkitsisi sen kaltaisen vaatimuksen asettamista, jonka täyttämiseen ihmisluonto on liian heikko. Vaitiolo-velvollisuuden käyttämisellä syytetty saa mahdollisuuden välttyä totuudessapysymishalun ja itesääilytyksen väliseltä kamppailulta. (Hormia 1978, s. 175–176)

<sup>35</sup> Launiala 2013, s. 5.

<sup>36</sup> Tapanila 2019, s. 30.

<sup>37</sup> Launiala 2013, s. 5.

<sup>38</sup> Virolainen – Pölönen 2004, s. 299.

<sup>39</sup> Hormia 1978, s. 176. Hormia on katsonut, että oikeus olla vastaamatta kysymykseen on todistajan persoonallisuus- ja vaitiolo-oikeus. Vaitiolo-oikeus palvelee myös totuuden selvittämistä, ja täten se koituu myös välillisesti syytetyn suojaaksi.

<sup>40</sup> Korvenmaa 2012, s. 240. ja Hormia 1978, s. 172.

<sup>41</sup> Ervo 2008, s. 361.

kieltoa sillä, että kyseinen koskemattomuus auttaa välttämään virheellisiä tuomioita ja turvaamaan EIS 6 artiklan tavoitteet menettelyn oikeudenmukaisuudesta.<sup>42</sup> Syyttäjä ei täten voi turvautua sellaisiin todisteisiin, jotka on saatu pakolla tai painostuksella vastoin syytetyn tahtoa.<sup>43</sup> Pakottamista koskevasta vaatimuksesta johtuu, ettei itsekriminointisuoja koske epäillyn vapaaehtoista toimintaa.<sup>44</sup>

Itsekriminointisuoja periaatteena ei kuitenkaan ole ehdoton, eikä syytetyllä ole ehdotonta oikeutta passiivisuuteen ainakaan siten, etteikö siitä voisi tulla haitallisia seuraamuksia.<sup>45</sup> Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että tuomioistuimella on mahdollisuus tehdä vaikenemisesta ”jonkinasteisia” aputosiseikan kaltaisia päätelmiä. Vastaavasti näytön kokonaisarvioinnissa vaikeneminen voi toimia aihetodisteena. Vaikenemisellä ei kuitenkaan voi olla suoran todistusaseikan asemaa ratkaisuharkinnassa, eikä siihen voida pääosin tai yksinomaan perustaa syyksiluettavaa tuomiota.<sup>46</sup> EIT on todennut tapauksessa John Murray v. Yhdistynyt kuningaskunta (8.2.1996), ettei itsekriminointisuoja ole absoluuttinen oikeus. Tuomioistuimella on siten oikeus ottaa syytetyn vaitiolo huomioon yhtenä syytettä tukevana seikkana, mutta tuomiota ei voida yksinomaan perustaa syytetyn vaikenemiselle.<sup>47</sup> Kyse voi myös olla siitä, että selvästi selitystä vaativissa tilanteissa vaitioloa voidaan käyttää näyttöharkinnassa, kun asiassa on esitetty syyttäjän taholta muutakin näyttöä.<sup>48</sup>

Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa on hyväksytty tulkinta siitä, että ihmis- ja perusoikeudet kuuluvat luonnollisten henkilöiden lisäksi oikeushenkilöille. Tällöin perusoikeudet ulottuvat oikeushenkilöihin välillisesti, kun perusoikeuksiin puuttuminen saattaa merkitä puuttumista oikeushenkilön taustalla olevan luonnollisen henkilön oikeuksiin.<sup>49</sup> Tätä kutsuttaankin välillisen puuttumisen teoriaksi, joka on Suomessa omaksuttu myös perusoikeusuudistuksessa. On kuitenkin huomioitava, että oikeushenkilöiden ”välillinen” perusoikeussuoja ei välttämättä ole yhtä vahvaa kuin yksityishenkilöiden ”välitön” oikeussuoja.<sup>50</sup> Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin katsottu, että hallinnon ja lainkäytön oikeusturvan takeita on ilman muuta sovellettava

---

<sup>42</sup> Esim John Murray v. Yhdistynyt Kuningaskunta (8.2.1996), kohta 45.

<sup>43</sup> EIT:n oikeuskäytännössä käytetty pakko voi olla suoraa tai epäsuoraa. Epäsuoraa pakkoa voi olla harhauttaminen tai yllyttäminen. Ks. ratkaisu Allan (luku 2.2.5).

<sup>44</sup> Koponen 2006, s. 140.

<sup>45</sup> Ervo 2008, s. 362.

<sup>46</sup> Virolainen – Pölönen 2004, s. 304–305.

<sup>47</sup> Kohta 47 *in fine*.

<sup>48</sup> Vaikenemisen käyttäminen näyttönä on myös ollut esillä tapauksessa Averill v. Yhdistynyt kuningaskunta (6.6.2000). Tapauksessa vaitiolo-oikeuden käyttäminen ratkaisun perusteena *selvästi selitystä vaativissa tilanteissa* oli mahdollista syyttäjän muun esittämän näytön ohella (kohdat 49–51).

<sup>49</sup> Vuorenpää 2011, s. 508.

<sup>50</sup> Viljanen 2011, s. 96 ja 98.

myös oikeushenkilöihin.<sup>51</sup> EIT:n itsekriminointisuoja koskeva oikeuskäytäntö on edellä mainitusta poiketen koskenut vain yksilöitä.<sup>52</sup> EIS:n järjestelmässä nimittäin jokaisen materiaallisen määräyksen tulkinnasta puolestaan riippuu se, voiko oikeushenkilö päästä oikeuden nauttimisesta osalliseksi.<sup>53</sup> Sen sijaan EUT on katsonut itsekriminointisuojan koskevan myös yrityksiä, mutta rajoitetussa muodossa.<sup>54</sup>

Henkilöllisessä ulottuvuuteen liittyen on myös huomioitava, ettei periaatteella ole vaikutusta muiden kuin rikokseen osallisten rikosvastuuseen.<sup>55</sup> Ratkaisussa KKO 2012:16 on katsottu, että kyseessä on *vastuuvapausperuste, joka ulottuu vain tekijään*. Ratkaisussa KKO totesi, että itsekriminointisuojan tarkoituksena on suojata rikoksesta epäillyn omaa tahtoa viranomaisten epäasiallista pakottamista vastaan.<sup>56</sup> Yleisesti itsekriminointisuoja ei rikosoikeuden systematiikassa nähdä oikeuttamisperusteena, eikä sen nähdä poistavan tunnusmerkistön mukaisuutta. Sen sijaan kyse voi olla anteeksiantoperusteesta tai rangaistuksen poissulkevasta erityisestä perusteesta (RL 5:7).<sup>57</sup> Edellä mainitusta poiketen *Tapanila* on pitänyt mahdollista, että itsekriminointisuoja on tarkasteltava pikemminkin prosessioikeudellisena eikä rikosoikeudellisena periaatteena.<sup>58</sup>

Itsekriminointisuoja ei voida täysin ymmärtää tuntematta sen kehityshistoriaa, vaikka on huomattava, että itsekriminointisuoja on tarkoitettu eri aikoina eri asioita.<sup>59</sup> Periaatteen juuret ovat kanonisessa inkvisitorisessa oikeudessa ja sen puitteissa skolastikkojen piirissä kehittyneestä periaatteesta (*nemo tenetur ipsum accusare*), jonka mukaan kenenkään ei tarvinnut ilmiantaa itseään rikoksesta. Myöhemmin periaate kehittyi *common law* -oikeusjärjestyksen piirissä, kun rikosoikeudenkäynti alkoi saada *akkusatorisia piirteitä*. Keskeinen muutos oli lainoppineen avustajan salliminen syytetyille, jolloin puolustajalla oli mahdollisuus ristikuulustella vastapuolen todistajat sekä oikeus esittää omia todistajia. Akkusatoriseen oikeudenkäyntiin kiinteästi liittyvät näyttötaakkaa (*beyond reasonable doubt*) ja todisteiden esittämistä koskevat

---

<sup>51</sup> Vuorenää 2011, s. 508.

<sup>52</sup> Tämä ei kuitenkaan koske yksilövalituksen edellytyksiä, sillä EIS:n tulkinnassa kansalaisjärjestöinä pidetään myös yksityisiä oikeushenkilöitä, kuten osakeyhtiöitä ja yhdistyksiä. Myös omaisuudensuoja koskeva 1. lisäpöytäkirjan 1 artikla koskee sekä luonnollisia- että oikeushenkilöitä. (Viljanen 2011, s. 99)

<sup>53</sup> Pellonpää – Gullans – Pölönen – Tapanila 2018, s. 14.

<sup>54</sup> Mantila 2020, s. 142. Ks. *Orkem v. komissio*, EU:C:1989:387. Ratkaisussa komissio kielsi kysymykset yritykselle, jotka saattoivat merkitä rikkomukseen tunnustamisen pakottamista. Kielto ei koskenut sitä, etteikö yritys olisi joutunut luovuttamaan tosiasiallisia olosuhteita koskevia tietoja (kohdat 34–35).

<sup>55</sup> Tapanila 2019, s. 267–274.

<sup>56</sup> Kohta 48. Ks. myös ratkaisu KKO 2010:41.

<sup>57</sup> Ks. Frände 2011, s. 406–407. Asiaa ovat käsitelleet prosessipetokseen liittyen myös Markus – Paukku 2023, s. 173.

<sup>58</sup> Tapanila 2019, s. 268–270.

<sup>59</sup> Tapanila 2019, s. 15.

periaatteet sekä tuomarin ja puolustajan työnjaon selkiytyminen tekivät mahdolliseksi itsekriminointisuojaan toteutumisen 1700-luvun loppupuolella. Keskeistä oli tällöin näyttötaakan siirtyminen syyttäjälle ja syyttömyysolettaman muodostuminen.<sup>60</sup> Suomessa vuoden 1862 asetuksella luotiin ns. negatiivinen totuusvelvollisuus syytetylle, jonka mukaan hän oli velvollinen puhumaan totta, mikäli jotain asiasta lausui, mutta velvollisuutta tähän hänellä ei ollut. Vasta 1900-luvun alussa oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa alettiin katsoa, ettei syytetyllä ollut selityksenantovelvollisuutta.<sup>61</sup>

### 2.1.2 Kansainväliset sopimukset

Suomalaisen oikeuskäytännön kannalta yksi itsekriminointisuojaan tärkeimmistä normeista on Euroopan ihmisoikeussopimuksen (SopS 85–86/1998, EIS) 6 artikla. Itsekriminointisuoja ei ole mainittu sopimuksessa nimenomaisesti, mutta sen voidaan kiistatta katsoa kuuluvan EIS 6 artiklan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksiin. EIS 6 (1) on seuraava:

”Jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin laillisesti perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa silloin, kun päätetään hänen oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan tai häntä vastaan nostetusta rikossyytteestä. Päätös on annettava julkisesti, mutta lehdistöltä ja yleisöltä voidaan kieltää pääsy oikeudenkäyntiin tai osaan siitä demokraattisen yhteiskunnan moraalien, yleisen järjestyksen tai kansallisen turvallisuuden vuoksi nuorten henkilöiden etujen tai osapuolten yksityiselämän suojaamisen niin vaatiessa, tai siinä määrin kuin tuomioistuin harkitsee ehdottoman välttämättömäksi erityisolosuhteissa, joissa julkisuus loukkaisi oikeudenmukaisuutta.” (korostus lisätty)

<sup>60</sup> Tapanila 2019, s. 36–44. Tarkemmin määriteltynä itsekriminointisuojaan kehityksessä voidaan havaita kolme keskeistä kehitysvaihetta. Näistä ensimmäinen on edellä mainittu kanoninen oikeus. Periaatteen toinen vaihe liittyy *common law* -oikeusjärjestyksen piirissä tapahtuneeseen kehitykseen ja Yhdysvaltojen perustuslain itsekriminointisuojaan koskevaan lisäykseen vuonna 1789. Itsekriminointisuojaan kolmannelta vaiheelta voidaan puhua vasta oikeustapauksen *Miranda v. Arizona* (1966) jälkeen. Tapauksessa *Miranda* itsekriminointisuoja sovellettiin oikeuskäytännön ulkopuolisessa tilanteessa esitutkintakuulusteluun, jossa ei ollut kyse painostamisesta puhua oikeudenkäynnissä. (Tapanila 2019, s. 34–45)

<sup>61</sup> Suomessa itsekriminointisuojaan muistuttavia ohjeita sisältyi Olaus Petrin tuomarinohjeisiin 1500-luvulla. Ohje sisälsi esimerkiksi varsin modernin käsityksen itsekriminointisuojaan. Ohjeessa siinä kiellettiin se, ettei ketään saa painostaa todistamaan itseään vastaan, koska sen kaltaiset tunnustukset tahtovat olla vääriä. Kidutusta käytettiin kuitenkin 1700-luvulle asti, kunnes Kustaa III lopetti kiduttamisen vuonna 1772. Todistelua koskeva OK 17 luku uudistettiin kokonaisuudessaan vuonna 1948, jolloin lakiin sisällytettiin säännökset asianosaisten kuulemisesta sekä heidän kertomuksien merkityksestä. Uudistuksen jälkeen syytettyä oli mahdollista kuulla totuusvakuutuksen nojalla vuoteen 2015 saakka. (Tapanila 2019, s. 45–49)

Itsekriminointisuoja täydentää syyttömyysolettama, josta on nimenomainen säädös EIS 6 (2) artiklassa. Artiklan mukaan jokaista rikoksesta syytettyä on pidettävä syyttömänä, kunnes hänen syyllisyytensä on laillisesti näytetty toteen.

Kansainvälissä sopimuksissa itsekriminointisuoja on mainittu nimenomaisesti YK:n kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen (SopS 8/1976, KP-sopimus) 14 artiklan kohdassa 3g. Kohdan mukaan jokaisella on tutkittaessa rikossyytettä häntä vastaan oikeus olla tulematta pakotetuksi todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyytensä. Kuten myös EIS:ssa, syyttömyysolettama on erikseen ilmaistu KP-sopimuksen 14 (2) artiklassa. YK:n ihmisoikeuskomitean oikeuskäytäntö on pitkälti keskittynyt itsekriminointisuojan ydinalueeseen liittyviin tapauksiin, jotka ovat koskeneet fyysistä tai psyykkistä pakottamista.<sup>62</sup>

EU-oikeuden soveltamisessa on huomioitava, että itsekriminointisuoja kuuluu perusoikeuskirjan (2000/C 364/01) 47 artiklaan, joka koskee oikeutta tehokkaihin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen. Kohdan mukaan jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa, joka on etukäteen laillisesti perustettu. Jokaisella on oltava mahdollisuus saada neuvoja ja antaa toisen henkilön puolustaa ja edustaa itseään. Artiklassa ei ole nimenomaisesti mainittu itsekriminointisuoja, mutta yleisesti sopimuksen perusoikeuksien merkitys ja kattavuus ovat samat kuin EIS:ssa (artikla 52(3)). EIS 6 artikla määrittää täten perusoikeuskirjan vähimmäissuojan taso. Lisäksi perusoikeuskirjan 48 artikla koskee syyttömyysolettamaa. EU-oikeudessa on myös useita itsekriminointisuojan kannalta huomioon otettavia direktiivejä. Keskeisin näistä lienee syyttömyysolettamadirektiivi (2016/343/EU), jonka 7 artikla koskee itsekriminointisuoja.<sup>63</sup> Direktiivit noudattelevat pääosin EIT:n tulkintakäytäntöä, eivätkä ne tuo lisäarvoa kansalliselle lainkäyttäjälle.<sup>64</sup>

<sup>62</sup> Ervo 2008, s. 363.

<sup>63</sup> 2016/343/EU, 7 artikla: ”Oikeus vaieta ja oikeus olla todistamatta itseään vastaan: 1. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että epäillyllä tai syytetyllä on sen rikoksen osalta, josta häntä epäillään tai syytetään, oikeus vaieta. 2. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että epäillyllä tai syytetyllä on oikeus olla todistamatta itseään vastaan. 3. Se, että epäilty tai syytetty käyttää oikeuttaan olla todistamatta itseään vastaan, ei estä toimivaltaisia viranomaisia keräämästä todisteita, jotka voidaan laillisesti saada lainmukaisia pakkokeinoja käyttäen ja jotka ovat olemassa epäillyn tai syytetyn tahdosta riippumatta. 4. Jäsenvaltiot voivat sallia, että niiden oikeusviranomaiset ottavat rangaistusta määrätessään huomioon epäiltyjen ja syytettyjen yhteistyöhalukkuuden. 5. Sitä, että epäilty tai syytetty käyttää oikeuttaan vaieta tai oikeuttaan olla todistamatta itseään vastaan, ei saa käyttää häntä vastaan eikä pitää todisteena siitä, että hän on tehnyt kyseessä olevan rikoksen. 6. Tämä artikla ei estä jäsenvaltioita päättämästä, että vähäisissä rikkomuksissa toimivaltainen viranomainen käsittelee asiaa oikeudellisissa menettelyissä tai niiden joissakin vaiheissa kirjallisesti tai ilman epäillyn tai syytetyn kuulemista, edellyttäen, että tällöin kunnioitetaan oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.”

<sup>64</sup> Tapanila 2019, s. 178–179.

### 2.1.3 Säännöksiä kotimaisessa oikeusjärjestyksessä

Itsekriminointisuojaan katsotaan kuuluvan perustuslain (731/1999, PL) 21 §:n vaatimukseen oikeusturvasta, vaikka sitä ei sen sanamuodossa nimenomaisesti mainita. Säännöksessä tarkoitettuihin oikeussuojatakeisiin kuuluvat siinä nimenomaisesti mainittujen osa-alueiden ohella muun muassa *oikeudet tulla pidetyksi syyttömänä*, kunnes syyllisyys on laillisesti näytetty toteen, sekä *oikeus olla todistamatta itseään vastaan*.<sup>65</sup> Oikeuskäytännössä KKO on katsonut, että oikeutta olla ilmiantamatta itseään rikoksesta on pidettävä niin keskeisesti oikeusjärjestyksemme kuuluvana periaatteena, että sen on katsottava sisältyvän itsekriminointisuojaan osana PL 21 §:ssä taatun oikeusturvan piiriin.<sup>66</sup> On myös korostettava, että PL 21 §:n oikeussuojan taso voi ulottua laajemmalle kuin EIS:n mukainen oikeussuoja.<sup>67</sup>

PL:n lisäksi itsekriminointisuojusta on säädetty myös muualla oikeusjärjestyksessä. Luonnollisesti rikoksesta epäillyllä on oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyyden toteennäyttämiseen. Esitutkintalain (805/2011, ETL) 4:3:n mukaan rikoksesta epäillyllä on oikeus olla myötävaikuttamatta sen rikoksen selvittämiseen, josta häntä epäillään. Syyttömyysolettamasta johtuu, että rikoksesta epäiltyä on kohdeltava esitutkinnassa syyttömänä (ETL 4:2). Epäillylle on ennen kuulustelua ilmoitettava oikeudesta vaieta ja olla muutoinkin myötävaikuttamatta rikoksensa selvittämiseen, vaikka hänellä olisi jo aiemmin ilmoitettu tästä oikeudesta (ETL 7:10.2).

Todistajan itsekriminointisuojusta ja läheiskriminointisuojusta eli oikeudesta olla myötävaikuttamasta läheisensä syyllisyyden selvittämiseen on säädetty oikeudenkäymiskaaren (4/1734, OK) lainkohdissa 17:17-18 (732/2015). OK 17:18:n mukaan jokaisella on oikeus kieltäytyä todistamasta siltä osin kuin todistaminen saattaisi hänet tai häneen OK 17 §:n 1 momentissa tarkoitettussa suhteessa olevan henkilön syytteen vaaraan tai myötävaikuttaisi hänen tai häneen mainitussa suhteessa olevan henkilön syyllisyyden selvittämiseen. Lainkohdan soveltaminen edellyttää todistajan, asianomistajan tai asianomaisen nimenomaista vetoamista itsekriminointisuojaan. Itsekriminointisuoja kuuluu myös rikoslain (39/1889, RL) perätöntä lausumaa koskevaa rajoitussäännökseen RL 15:13 (735/2015).

Vastaava todistajan vaitiolo-oikeus sisältyy oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetun lain (808/2019, HOL) 69.4 §:ään. Lainkohdan mukaan todistaja saa kieltäytyä kertomasta seikan,

<sup>65</sup> HE 309/1993 vp, s. 74.

<sup>66</sup> KKO 2014:67, kohta 9, ja KKO 2024:39, kohta 14.

<sup>67</sup> Eri asia on kuitenkin, onko laajempi oikeussuojan taso perusteltua julkisen tai yksityisen etujen kannalta.

jonka kertominen saattaisi hänet tai häneen läheisessä suhteessa olevan henkilön<sup>68</sup> syytteen vaaraan tai myötävaikuttaisi hänen tai häneen mainitussa suhteessa olevan henkilön syyllisyyden selvittämiseen. Hallintoprosessilain esitöiden mukaan henkilö voi kieltäytyä lausumasta asiassa silloin, kun hallintoprosessin kanssa samanaikaisesti on vireillä rikostutkinta, jossa tietojen antaja tai hänen läheisensä on epäillyn tai syytetyn asemassa taikka esitutkinta on vireillä rikosasiassa, josta henkilöä sittemmin syytetään. Edellytyksenä on lisäksi, että sanktion uhalla vaaditulla tiedolla voisi olla rikosasiassa merkitystä.<sup>69</sup> Hallintoprosessissa henkilöllä ei myöskään ole velvollisuutta sallia katselmuksen toimittamista taikka asiakirjan tai esineen esittämisvelvollisuutta, jos se paljastaisi seikan, joka kuuluu itsekriminointisuojaan piiriin (HOL 38.2 §).

Verotusmenettelylaissa (1558/1995, VML) ei ole säännöstä verovelvollisen itsekriminointisuojaan. Sen sijaan verotusmenettelylaista löytyy läheiskriminointisuojaan liittyvä säännös. VML 19.1 §:n (520/2010) mukaan jokaisen on annettava Verohallinnon kehotuksesta nimen, pankkitilin numeron, tilitapahtuman tai muun vastaavan yksilöinnin perusteella tietoja, jotka saattavat olla tarpeen muun verovelvollisen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten ja jotka selviävät hänen hallussaan olevista asiakirjoista tai muutoin ovat hänen tiedossaan, *jollei hänellä lain mukaan ole oikeutta kieltäytyä todistamasta asiasta*. Verotukseen vaikuttavia taloudellista asemaa koskevia tietoja ei kuitenkaan saa kieltäytyä antamasta. Todistamiskieltoja on ilmeisesti tulkittava yhtenevästi oikeudenkäymiskaaren ja hallintoprosessilain todistamiskieltojen kanssa.<sup>70</sup> Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että jos asiassa tulee noudatettavaksi HOL 69.4 §, kieltäytymisoikeus koskee kaikkia tietoja mukaan lukien taloudellista asemaa koskevia tietoja.<sup>71</sup> Taloudellista asemaa koskevilla tiedoilla viitataan tietoihin, joita tarvitaan puhdasta verotusmenettelyä eli veron määräämistä varten.<sup>72</sup>

Itsekriminointisuoja on myös huomioitu eräissä hallinnollisia sanktioita koskevissa laeissa. Suomessa ei ole hallinnollisia sanktiota koskevaa yleislakia, jossa olisi yleisesti säädetty menettelyn oikeusturvasta. Esimerkiksi jätelain (646/2011) 129.2 §:n (528/2014) mukaan esitutkinnassa, syyteharkinnassa tai oikeudenkäynnissä taikka laiminlyöntimaksua koskevassa

---

<sup>68</sup> Ks. HOL 69.1 §

<sup>69</sup> HE 29/2018 vp, s. 137. Hallituksen esitysluonnoksessa (18.4.2017) asia oli ilmaistu seuraavasti: ”Jokainen saa kieltäytyä kertomasta seikan, jonka kertominen saattaisi hänet tai häneen 12 §:n 1 momentissa tarkoitettussa suhteessa olevan henkilön syytteen tai hallinnollisen seuraamuksen vaaraan tai myötävaikuttaisi hänen tai häneen mainitussa suhteessa olevan henkilön syyllisyyden selvittämiseen.” HOL 69.4 §:ssä ei ole enää mainintaa itsekriminointisuojaan ulottumista asianosaisen tai hallinnollisen sanktion vaaraa. (Ks. Mantila 2020, s. 127–128)

<sup>70</sup> Laapas 2022, s. 273.

<sup>71</sup> Rabinä 2022, s. 651–652.

<sup>72</sup> Laapas 2022, s. 273.

asiassa ei saa luonnollisen henkilön rikosvastuuseen saattamiseksi käyttää sellaisia henkilön jätelaissa säädetyn tai sen nojalla määrätyn tiedonantovelvollisuuden perusteella antamia tietoja, jotka on saatu asettamalla hänelle sakon uhka velvollisuuden täyttämiseksi. Vastaava normi sisältyy myös ympäristönsuojelulain (527/2014) 184.2 §:ään. Kilpailulain (948/2011) 38.3 §:n (662/2012) mukaan elinkeinonharjoittajan vastatessa Kilpailu- ja kuluttajaviraston esittämiin kysymyksiin sitä ei voida velvoittaa myöntämään, että se on toiminut kyseisen lain taikka Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 101 tai 102 artiklan vastaisesti.

#### 2.1.4 Hyödyntämiskielto

Suomessa itsekriminointisuojaan tulkinnan kehitys, kuten ratkaisut KKO 2009:80 ja Marttinen v. Suomi (21.7.2009), vaikutti todistelulainsäädännön uudistamiseen, jonka yhteydessä säädettiin hyödyntämiskieltoa koskeva OK 17:25.2 (732/2015). Uudistus tuli voimaan vuonna 2016. Säätelyn taustalla on pyrkimys sanoittaa KKO:n ja EIT:n oikeuskäytäntöä lain muotoon.<sup>73</sup> Uudistus on sikäli merkityksellinen, että hyödyntämiskielto merkitse poikkeusta vapaasta todistusteoriasta.<sup>74</sup> Suomalaisessa oikeuskäytännössä onkin osittain tästä syystä suhtauduttu pidättyväisesti hyödyntämiskieltojen asettamiseen.<sup>75</sup> Etenkin perus- ja ihmisoikeuksien enenevästä merkityksestä on kuitenkin seurannut irtautuminen vanhasta suhtautumisesta hyödyntämiskieltoihin.<sup>76</sup>

Kuten jo mainittua, OK 17:18.1:n mukaan jokaisella on oikeus kieltäytyä todistamasta siltä osin kuin todistaminen saattaisi hänet tai hänen läheisensä<sup>77</sup> syytteen vaaraan tai myötävaikuttaisi hänen tai häneen mainitussa suhteessa olevan henkilön syyllisyyden selvittämiseen. Edellä mainittu lainkohta koskee esitutkintaa, oikeudenkäyntiä ja niihin rinnastettavaa menettelyä.<sup>78</sup> OK 17:25.2:n hyödyntämiskielto, joka koskee muussa menettelyssä kuin rikosprosessissa saatua todistetta, ulottuu kuitenkin tätä laajemmalle:

<sup>73</sup> Tapanila 2019, s. 17, 61 ja 286.

<sup>74</sup> Riekkinen 2014, s. 124. Vapaa todistusteoria koostuu vapaasta todistelusta sekä vapaasta todistusharkinnasta. Vapaa todistelu perustuu siihen, että asianosainen saa esittää halumaansa todisteen. Vapaan todistusharkinnan mukaan tuomioistuimella on vapaus määrittää esitetyn todistelun ja muun näytön todistusvoima. (Pölönen – Tapanila 2015, s. 227)

<sup>75</sup> Pölönen – Tapanila 2015, s. 244. ja Vuorenpää 2018, s. 307.

<sup>76</sup> HE 46/2014 vp, s. 29.

<sup>77</sup> Läheisellä tarkoitetaan OK 17:17.1 §:ssä mainittua läheistä.

<sup>78</sup> Pölönen – Tapanila 2015, s. 315 ja 327.

”Tuomioistuin ei saa rikosasiassa hyödyntää 18 §:ssä säädetyn vaitiolo-oikeuden vastaisesti hankittua todistetta. Hyödyntämiskielto koskee myös todistetta, joka on hankittu *muussa menettelyssä* kuin esitutkinnassa tai rikosasian oikeudenkäynnissä henkilöltä 1) pakkokeinon käyttämisen uhalla tai muutoin vastoin hänen tahtoaan, jos 2) 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.” (korostus ja numerointi lisätty)

Lainkohtaa täydentää hyödyntämiskiellon OK 17:25.3:n (732/2015) yleissäännös:

”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.”<sup>79</sup>

Hyödyntämiskiellosta hallintoprosessissa on säädetty oikeudenkäynnistä hallintoasioissa säädetyn lain (808/2019) 8:83:ssä. Säännös vastaa yleisiltä periaatteiltaan OK 17:25:n säännöstä<sup>80</sup>:

”Hallintotuomioistuin ei saa hyödyntää selvitystä, joka on hankittu laissa säädetyn vaitiolo-oikeuden tai vaitiolo-velvollisuuden vastaisesti tai muulla tavoin lainvastaisesti, jos hyödyntäminen vaarantaa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisen, kun otetaan huomioon asian laatu, selvityksen hankkimistapaan liittyvän oikeudenloukkauksen vakavuus, hankkimistavan merkitys selvityksen luotettavuudelle, selvityksen merkitys asian ratkaisemisen kannalta ja muut olosuhteet.”<sup>81</sup>

Olenainen säännös tutkimusaiheen kannalta on kuitenkin OK 17:25.2. Lainkohdan toinen virke koskee rikosprosessin rinnalla olevissa menettelyissä pakolla saatavia tai hankittavia tietoja, joilla on liittynyt rikosasiaan. Lainkohdassa tarkoitettuja hallinnollisia menettelyitä voivat esimerkiksi olla konkurssi- ja ulosottomenettely, verotusmenettely ja hallinnollinen valvontatoiminta. Pelkästään lainkohdassa tarkoitettujen pakon käyttäminen ei ole ongelma itsessään, eikä lainkohdan tarkoituksena ole kieltää hallinnollisen tehokkuuden edellyttämiä pakkokeinoja.

<sup>79</sup> Lainkohdan soveltamisen kannalta ks. KKO 2023:14, jossa hyödyntämiskieltoa on punnittu usealla eri perusteella, sekä HE 46/2014 vp, s. 92–95.

<sup>80</sup> HE 29/2018 vp, s. 151.

<sup>81</sup> Ks. HE 29/2018 vp s. 219.

Ongelma muodostuu silloin, kun tietoja käytetään rikosprosessuaalisiin tarkoituksiin samanaikaisesti vireillä olevan esitutinnan kanssa.<sup>82</sup>

Lainkohta koskee vain niitä tilanteita, joissa tietoa on hankittu *vastoin henkilön tahtoa*. Laissa on mainittu pakkokeinojen käyttämisen uhka, mutta se koskee myös muita vastaavia keinoja, kuten rangaistuksella tai siihen rinnastettavalla sanktiolla uhkaamista. Myös lainvastainen pakottaminen tai painostaminen todisteen saamiseksi voi johtaa lainkohdan perusteella hyödyntämiskieltoon.<sup>83</sup> Hyödyntämiskieltoisäädöksen vuoksi on myös kiinnitettävä erityistä huomiota reaalityodisteiden hankkimistapaan. Rinnakkaisissa asioissa kaiken reaaliin todisteisiin kuuluvien todisteiden hankkiminen on syytä jättää poliisin tehtäväksi.<sup>84</sup> On myös huomioitava, että menettely koskee vain epäillyltä tai syytetyltä vaadittavia tietoja.<sup>85</sup>

Lainkohta edellyttää pakon lisäksi *asiallista ja ajallista yhteyttä* hallinto- ja rikosprosessin välillä.<sup>86</sup> Asiallisella yhteydellä tarkoitetaan, että tietojen tulee olla asiallisesti merkityksellisiä molempien prosessien toteuttamisen kanalta. Rajanvetokriteerinä voidaan pitää sitä, että selvittävät tosiseikat ovat merkityksellisiä sekä rikosasiassa että muun menettelyn tarkoituksen toteuttamisen kannalta. Esimerkiksi, jos tullin määräämisen yhteydessä henkilö kertoo syyllistyneensä henkirikokseen ja paljastaa muita tekoon liittyviä seikkoja, tiedot eivät ole merkityksellisiä tullin määräämisen kannalta, eikä sen kaltaisia seikkoja olisi edes mahdollista vaatia rangaistuksen uhalla kyseisessä menettelyssä.<sup>87</sup>

Ajallinen yhteys liittyy samanaikaisuusvaatimukseen. Samanaikaisuusvaatimus täyttyy ensinnäkin silloin, kun hallintomenettely ja esitutkinta ovat vireillä *samanaikaisesti*. Se täyttyy myös silloin, kun esitutkinta on aloitettu hallintopakon aikana, mutta henkilö ei ole vielä rikoksesta epäilty tai syytetty, kunhan rikosprosessin kohteeksi joutuminen on kuitenkin *odotettavissa*.<sup>88</sup> Henkilön muodollisella asemalla esitutkinnassa ei ole merkitystä, eikä sillä, että hallinnollisen kuulemisen aikana hän ei ollut mitenkään tullut esitutkinnassa esiin.<sup>89</sup> Ajallisen yhteyden

<sup>82</sup> Pölönen – Tapanila 2015, s. 330.

<sup>83</sup> HE 46/2014 vp, s. 90. Pölösen ja Tapanilan mukaan lainvastainen pakottaminen, jossa hallintoviranomainen on ylittänyt toimivaltansa, voidaan huomioida myös OK 17:25.3:n yleissäännöksen perusteella (Pölönen – Tapanila 2015, s. 330).

<sup>84</sup> Vuorenpää 2020, s. 106.

<sup>85</sup> Tästä syystä esimerkiksi verotarkastuksessa sivullisen tiedonantovelvollisuuden (VML 19 §) perusteella saatuja tietoja voidaan käyttää, vaikka ne olisi saatu läheiseltä, ks. Mantila 2020, s. 131.

<sup>86</sup> Pölönen – Tapanila 2015, s. 330.

<sup>87</sup> HE 46/2014 vp, s. 90.

<sup>88</sup> Pölönen – Tapanila 2015, s. 331. Hallituksen esityksessä termin ”odotettavissa oleva” on katsottu johtuvan esimerkiksi tuomiosta Weh, mutta hallituksen esityksen mukaan tällöinkin edellytetään esitutinnan vireilläoloa (HE 46/2014 vp, s. 91).

<sup>89</sup> HE 46/2014 vp, s. 91.

vaatimusta ja sen perusteluita tarkastellaan tässä tutkielmassa myöhemmin. Vaikka oikeuskirjallisuudessa olisi hyväksytty säädöksen ajallinen rajoittaminen, oikeustilaa on kritisoitu siitä, ettei Suomessa esitutkinnassa aloittamista tarvitse merkitä esitutkintalain mukaan esitutkintapöytäkirjaan. Asiaan on kiinnittänyt huomiota *Vuorenpää*.<sup>90</sup>

Lainsäädäntöä edeltäneessä ns. todistelutoimikunnan mietinnössä OK 17:25.2:n ulkopuolelle oli ehdotetun lain sanamuodossa rajattu rikosasiat ja siihen rinnastettavat asiat.<sup>91</sup> Lainkohtaa muutettiin kuitenkin lainvalmistelussa siten, että rikosasiaan rinnasteiset asiat jätettiin lain sanamuodon ulkopuolelle. Tällä hetkellä toinen virke koskee muuta menettelyä kuin esitutkintaa tai rikosasian oikeudenkäyntiä. Tästä huolimatta lainkohtaa koskevassa hallituksen esityksessä on tehty *ero muun menettelyn ja rikosprosessiin rinnastettavien menettelyiden välillä*. Näistä jälkimmäinen on jätetty muuta menettelyä koskevan toisen virkkeen soveltamisalan ulkopuolelle. Rajanvetokriteerinä pidetään sitä, kuuluuko asia EIS 6 artiklassa käytetyn termin ”syyte” soveltamisalaan<sup>92</sup>. Hallituksen esityksessä todetaan, että: ”Tällöin itsekriminointisuoja on noudatettava vastaavasti kuin rikosasian oikeudenkäynnissä ja itsekriminoiva todiste jätettävä hyödyntämättä. Tästä ei kuitenkaan momentissa nimenomaisesti säädetäisi, koska *ne bis in idem* -kiellosta seuraa, ettei tuomioistuimeen pitäisi tulla käsiteltäväksi rikosasiaa, jossa on kysymys samasta asiasta kuin rikosasiaan rinnastettavassa menettelyssä jo kertaalleen käsitellystä asiasta.”<sup>93</sup> Lakivaliokunta on korostanut, että säännöstä sovelletaan vain rikossyytettä käsitelvässä oikeudenkäynnissä, eikä se koske esimerkiksi veron määräämistä taikka muuta hallinnollista menettelyä.<sup>94</sup>

OK 17:25.2:n lopussa on säädetty selvyyden vuoksi, ettei hyödyntämiskielto koske niitä tilanteita, joissa lausuman antaminen taikka asiakirjan tai esineen luovuttaminen on rangaistavaa väärän sisältönsä tai muun totuudenvastaisen ominaisuutensa vuoksi. Täten, jos esimerkiksi verotusmenettelyssä annetaan vääriä tietoja omaisuudesta, on väärän tiedon antaminen itsessään rikos, eikä kysymyksessä ole todisteiden hankkiminen pakolla itsekriminointisuojan

<sup>90</sup> Vuorenpää 2020, s. 103–104. Vuorenpään mukaan tästä syystä lainkohdan soveltaminen saattaakin käytännössä aiheuttaa melkoisia pulmia jo sen suhteen, kenen on näytettävä ja miten, onko esitutkinta ollut käynnissä jo silloin, kun siviilikuuleminen suoritettiin. Todistustaakan jaon suhteen oikein ratkaisu tältä osin lienee se, että todisteseen vetoavan on tällaisessa tilanteissa todistettava sen hyödyntämiskelpoisuus.

<sup>91</sup> OML 30/2013, s. 125–126.

<sup>92</sup> Hallituksen esityksessä (HE 46/2014 vp) viitataan ratkaisuihin Engel ym. v. Alankomaat (8.6.1976) ja Ruotsalainen v. Suomi (16.6.2009).

<sup>93</sup> HE 46/2014 vp, s. 90.

<sup>94</sup> LaVM 19/2014 vp, s. 18: ”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 ratkaisusta ilmenevän ihmisoikeussopimuksen tulkinnan nojalla.*” (korostus lisätty)

vastaisesti aiemmin epäillyksi tehdystä rikoksesta. Kanta vastaa ratkaisussa *Allen v. Yhdistynyt kansakunta* (10.9.2002) esitettyä tulkintaa.<sup>95</sup> Hallituksen esityksen mukaan lainkohdan soveltamisalaan eivät kuitenkaan kuulu rikosasian esitutkinnassa tai oikeudenkäynnissä saadut todisteet. *Soveltamisalan ulkopuolelle on jätetty myös muut sellaiset menettelyt, jotka Euroopan ihmisoikeustuomioistuin rinnastaa rikosasiaan.* EIS 6 (1) artiklan rikossyytteen alaan kuuluvat asiat jäävät siten ulkopuolelle. Esityksen mukaan sen kaltaisessa tilanteessa on voimassa itsekriminointisuoja, joten asianomaisella henkilöllä ei ole totuudessapysymisvelvollisuutta saati ylipäätään velvollisuutta antaa kertomusta.<sup>96</sup>

## 2.2 Keskeisimmät EIT:n oikeustapaukset

### 2.2.1 Miksi EIT:n oikeuskäytäntö on tärkeätä?

PL 21 §:n säännös oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä perustuu EIS 6 artiklaan. Säännöksessä käytetty käsite oikeudenmukainen oikeudenkäynti on englanninkieliselle ”fair trial” -termille EIS 6 artiklan suomennoksessa annettu käänös. Lain esitöiden mukaan PL 21 §:n tavoitteena on turvata EIS 6 (1) artiklan ja KP-sopimuksen 14 (1) artiklan edellyttämä oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin *kaikissa sopimusmääräysten tarkoittamissa tilanteissa.*<sup>97</sup> Perustuslaki edellyttää täten varsin suoraan, että myös EIT:n itsekriminointisuoja koskevat tapaukset on huomioitava lainsäädännössä ja oikeuskäytännössä. EIS on myös saatettu voimaan lailla, josta syystä sen määräykset ovat suoraan sovellettavaa oikeutta.<sup>98</sup>

Se, millä tavoin EIT:n oikeuskäytäntöä itsekriminointisuojusta on tulkittava, on sen sijaan paljon vaikeampi kysymys. Kyse on tietyllä tavalla perusoikeusuudistuksessa omaksutusta tietoisesta valinnasta, koska myös tällöin on ollut tiedossa EIS 6 artiklan vaikeatulkintaisuus.<sup>99</sup> Yleisesti voidaan todeta, että EIT:n oikeuskäytännöstä on varsin vaikeata hakea tarkasti itsekriminointisuojan soveltamisedellytyksiä. Erityisesti tämä koskee etukäteisen myötävaikuttamisen tilanteita, koska tapauskohtaisten olosuhteiden hahmottaminen on ratkaisuista vaikeata.

<sup>95</sup> OMMML 69/2012, s. 127. ja HE 46/2014 vp, s. 92.

<sup>96</sup> HE 46/2014 vp, s. 91.

<sup>97</sup> HE 309/1993 vp, s. 74.

<sup>98</sup> Hallberg 2011, s. 866. Tällöin tuomioistuin voi jättää kansallisen lain soveltamatta ihmisoikeusmääräykseen vedoten.

<sup>99</sup> HE 309/1993 vp, s. 73.

Seuraavaksi tarkastellaan EIT:n keskeisimpiä itsekriminointisuoja koskevia oikeustapauksia. Niiden ainakin pääosittainen taitaminen on tärkeätä myös kotimaisen oikeuskäytännön ja lainsäädännössä omaksutun tulkinnan ymmärtämisen vuoksi.

### 2.2.2 Funke

Ratkaisu Funke v. Ranska (25.2.1993) on EIT:n ensimmäinen oikeustapaus, jossa itsekriminointisuoja katsottiin kuuluvan EIS 6 artiklan soveltamisalaan. Tapausta pidetään myös läheläukauksena itsekriminointisuoja laajenemiselle hallintomenettelyihin erityisesti etukäteisen myötävaikuttamisen tilanteissa.<sup>100</sup> Ratkaisussa asianosainen on ollut rikoksesta epäiltyä, mutta tietoja on vaadittu ennen varsinaista tutkintaa.

Tapaus koski valuuttarikosta ja tullivalvontaa. Valuuttarikoksesta epäilty valittaja oli veloitettu sakon uhalla antamaan tulliviranomaisille ulkomailla olevaa omaisuuttaan koskevia asiakirjoja. Ranskassa tästä saattoi seurata jopa vankeusrangaistus. Tässä tapauksessa kieltäytymisen johti kuitenkin vain sakkujen tuomitsemiseen, jota varten nostettiin rikossyyte. Tulliviranomaiset olivat saaneet haltuunsa osan asiakirjoista kotietsinnässä, mutta se ei kuitenkaan joutanut varsinaiseen rikosprosessiin tai syytteeseen. Kotietsinnässä ei ollut kansallisen lain perusteella kyse esitutkinnasta.<sup>101</sup> Ratkaisua ei ole perusteltu kovinkaan laajasti, jota voidaan pitää sen keskeisimpänä ongelmana. Ratkaisun keskeinen ydin on kuitenkin se, että Tulli pyrki saamaan asiakirjoja, joiden se uskoi olevan olemassa. Koska he eivät voineet tai halunneet hankkia niitä jollain muulla tavalla, he yrittivät pakottaa asianosaisten itse toimittamaan todisteet rikoksista, joihin hän oli väitetysti syyllistynyt.<sup>102</sup>

Eriävän mielipiteen antanut tuomari ei olisi antanut merkitystä sille, että tiedonantovelvollisuutta oli sanktioitu. Pikemmin sen kaltaiset säännöt olivat yleisiä jäsenvaltioiden lainsäädännössä. Hän kuitenkin katsoi menettelyn rikkovan EIS 6 artiklaa, koska asiassa oli nostettu rikossyyte asianosaista vastaan, jotta sakkorangaistus saatiin määrätyksi.<sup>103</sup>

*Nuutilan* mukaan tapaus liittyi siihen, että *rikoksesta jo syylliseksi epäilty* pakotetaan tai painostetaan esittämään omasta syyllisyydestään näyttöä. Tavoitteena oli yksinomaan

---

<sup>100</sup> Laapas 2022, s. 234.

<sup>101</sup> Laapas 2022, s. 235.

<sup>102</sup> Kohta 44.

<sup>103</sup> Ks. Tuomari Matscherin eriävä mielipide.

rikosprosessia varten tarpeellisen näytön hankkiminen. Tulliviranomaisten tutkinta oli pantu vireille nimenomaan siinä tarkoituksessa, että hänet saataisiin esittämään näyttöä omasta rikoksesta.<sup>104</sup> *Laapas* on tulkinnut ratkaisua siten, että siinä on olennaista tosiasiallinen rikos-epäily ja se, täyttääkö prosessi EIS 6 artiklan syyteasian kriteerit. Tällöin on otettava huomioon ainakin se, tähtääkö asian selvittäminen rikosprosessin käynnistämiseen tai hankitaanko siinä selvitystä rikosprossia varten.<sup>105</sup>

### 2.2.3 *Saunders*

Ratkaisu *Saunders v. Yhdistynyt kuningaskunta* (17.12.1996) koski pakotettua kuulustelua hallinnollisessa menettelyssä. Ratkaisu on annettu suuressa jaostossa. Tapauksessa *Saunders*, Guinness-yhtiön toimitusjohtaja, oli epäiltynä kurssimanipulaatiosta, ja häntä oli useasti kuultu asiasta hallinnollisessa menettelyssä. Kuulusteluiden jälkeen asiassa oli aloitettu esitutkinta, ja sitä koskevassa oikeudenkäynnissä kuulusteluja oli käytetty todisteena. Osa kuulusteluista oli suoritettu esitutkinnan kanssa päällekkäin. Esitutkinta oli perustunut siihen, että tarkastajat olivat havainneet yhtiön toiminnassa epäkohtia. Sen jälkeen tarkastajat olivat olleet yhteydessä syyttäjään ja sopineet hallinnollisten tarkastusten jatkamisesta sekä asiakirjojen toimittamisesta syyttäjälle. Mikäli *Saunders* olisi kieltäytynyt vastaamasta kuuluisteluissa, hänelle olisi voitu määrätä sakko tai vankeusrangaistus. EIT katsoi, että asiassa oli rikottu EIS 6 artiklaa.

Ratkaisu on kattavammin perusteltu kuin aikaisempi ratkaisu *Funke*. Perusteluissa EIT huomiosen, että itsekriminointisuojan tarkoituksen on suojella syytettyä viranomaisen epäasialliselta painostamiselta (*improper compulsion*), joka edistää virheellisten tuomioiden välttämistä ja EIS 6 artiklan tavoitteiden saavuttamista. Oikeus olla todistamatta itseään vastaan edellyttää erityisesti, että rikosasiassa syyttäjä pyrkii todistamaan väitteensä syytettyä vastaan turvautumatta todisteisiin, jotka on saatu pakottamis- tai sortokeinoin syytetyn tahdon vastaisesti.<sup>106</sup>

Tapauksella on myös merkitystä reaalityodisteiden hankkimisen osalta. Tätä oppia on oikeuskirjallisuudessa kutsuttu *Saunders-doktriiniksi*. Oikeusohjeen mukaan oikeus olla todistamatta itseään vastaan koskee ensisijaisesti syytetyn tahdon kunnioittamista – oikeutta olla hiljaa. Se ei

---

<sup>104</sup> Nuutila 2001, s.165–166. Nuutilan mukaan ratkaisun *Funke* tuomaa ongelmaa on syytä välttää talousrikollisuuden tehoiskuja suunniteltaessa. Verotarkastusta tai ulosottoselvitystä ei ole syytä käyttää keinona saada näyttöä muista talousrikoksista.

<sup>105</sup> *Laapas* 2022, s. 236.

<sup>106</sup> Kohta 68.

kuitenkaan ulotu sellaiseen aineiston käyttämiseen, jotka voidaan saada syytetyltä pakkovaltuuksia käyttäen, mutta *jotka ovat olemassa epäillyn tahdosta riippumatta*, kuten asiakirjat, hengitys-, veri-, ja virtsanäytteet sekä DNA-näytteet.<sup>107</sup> Vero-oikeudessa tämä merkitsee esimerkiksi sitä, että verovelvolliselta saatua kirjanpitoaineistoa on arvioitava toisin kuin häneltä vaadittavia lausumia.<sup>108</sup>

Tapauksessa on olennaista se, ettei siinä ollut merkitystä sillä, missä menettelyssä itseksiminointisuoja loukkaava menettely tapahtui. Tapaus osoittaa myös sen, että kiellettyä on vain itseksiminointisuoja loukatun todisteen käyttämisen oikeudenkäynnissä. Sen sijaan ratkaisulla ei ole merkitystä siihen, mitä näyttöä voidaan esittää hallinnollisessa menettelyssä.<sup>109</sup>

#### 2.2.4 J.B.

Tapaus J.B. v. Sveitsi (3.8.2001) koski verotusmenettelyä (veropetosmenettelyä). Tapauksessa veroviranomaiset olivat vaatineet sakon uhalla asiakirjoja verotusta varten, jota varten he olivat käynnistäneet kurinpitosakkomenettelyn ja vaatineet asianosaista esittämään asiakirjoja. Tietopyynnöt perustuivat ennakkotietoihin siitä, että henkilö olisi tehnyt sijoituksia toisen henkilön yhtiöihin. Kyse oli jälkiverotustilanteesta, jota varten oli aloitettu Sveitsin lain mukainen veropetosmenettely. Asianosaiselle oli määrätty neljä kurinpidollista sakkoa, koska hän ei ollut vastannut veroviranomaisten täydentämispyyntöihin. Sikäläisen verolain mukaan verovelvolliset olivat velvollisia yhteistyöhön veroviranomaisten kanssa erityisesti tilien, asiakirjojen ja muiden tulojen osalta, joilla voi olla merkitystä veron määrittämisen kannalta.

Tapauksessa ei siis ollut vireillä eikä näköpiirissä varsinaista rikostutkintaa, mutta veroviranomaiset olivat tutkimassa jälkiverotuksen yhteydessä veropetosasiaa. Verottamista ja veron kiertämistä koskevat menettelyt olivat siis vireillä yhtä aikaa. EIT:n mukaan riittävää oli, että verovelvollinen olisi mahdollisesti ilmaissut sellaista, johon myöhempi syyte olisi voitu perustaa. EIT perusteli ratkaisuaan sillä, että viranomaiset yrittivät pakottaa kantajan toimittamaan asiakirjoja, jotka olisivat antaneet tietoja hänen tuloistaan verojen määräämistä varten. Tässä

---

<sup>107</sup> Kohta 69.

<sup>108</sup> Laapas 2022, s. 220–224. Vrt. Mantila, jonka mukaan kirjanpitoaineistoa ei voitaisi vaatia verovelvolliselta käyttäen pakkoa (Mantila 2020, s. 147–148). Laapaksen kanssa samaa mieltä on ollut aikaisemmin Koponen (Koponen 2006, s.145.).

<sup>109</sup> Tapanila 2010, s. 564.

tilanteessa kantaja ei ole voinut sulkea sitä, että asiakirjoista olisi mahdollisesti käynyt ilmi tuloja, joita ei ollut verotettu, jolloin häntä olisi voitu syyttää veropetoksesta.<sup>110</sup>

Kyse oli sveitsiläisestä menettelystä, jossa voitiin määrätä sakkorangaistus veroviranomaisen tutkiessa veropetosasiaa.<sup>111</sup> Tapauksessa EIT samaisti menettelyn rikosprosessiin itsekriminointisuoja koskevan tarkastelun osalta, koska menettelyssä oli mahdollista määrätä veronkorotus tai sakkorangaistus veron välttämiseksi. Harkinta tehtiin Engel-kriteereillä.<sup>112</sup> EIT ei hyväksynyt asiassa Sveitsin hallituksen esittämää näytöllistä argumenttia siitä, että viranomaiset olisivat olleet jo tietoisia vaadittujen dokumenttien tiedoista. Lisäksi hallitus väitti, että veronlisäyksen määrät olisi myönnetty.<sup>113</sup> EIT:n mukaan kyse ei ollut dokumentaatiosta, joka olisi ollut jo olemassa asianosaisesta riippumatta.

Tapauksessa on olennaista, ettei siinä ollut vireillä eikä välittömässä näköpiirissä varsinaista rikostutkintaa. Itsekriminointisuojan soveltamiselle oli riittävää, että valittaja olisi voinut ilmaista tietoja, jotka olisivat voineet johtaa syytteen nostamiseen veronkierrosta. Tällöin pelkkä rikossyytteen uhka riitti suojaamaan verovelvollista. *Tapanila* on kuitenkin todennut syytteen vaaran olleen konkreettinen sikäli, että verotuksessa ilmoittamatta jätetyt tulot olisivat merkinneet jonkin veronkiertoon liittyvän tunnusmerkistön toteutumista.<sup>114</sup>

### 2.2.5 *Allen ja King*

Ratkaisuiden *Allen v. Yhdistynyt kansakunta* (10.9.2002) ja *King v. Yhdistynyt kansakunta* (8.4.2003) keskeinen oikeusohje on, ettei kiellettyä pakottamista ole vaatia henkilöilta tietoja taloudellisista asioista veroilmoitusten tai muiden hallinnollisten ilmoitusvelvollisuuksien avulla. *Niistä on kuitenkin pidettävä erillään se, että niitä käytetään hyväksi sellaisten tekojen tai laiminlyöntien paljastamiseen, johon hän olisi osallistunut ennen kyseistä ajankohtaa.* Ratkaisuissa *Allen ja King* EIT totesi, että velvollisuus ilmoittaa tulot ja varallisuus ovat sopimusvaltioiden verotusjärjestelmien yhteinen piirre, jota ilman niiden on vaikeata kuvitella toimivan tehokkaasti.

---

<sup>110</sup> Kohta 66.

<sup>111</sup> Laapas 2022, s. 237.

<sup>112</sup> Kohdat 44–49.

<sup>113</sup> Kohta 69.

<sup>114</sup> *Tapanila* 2010, s. 564 ja 568.

Ratkaisussa Allen asianosaiselta vaadittiin tietoja hänen veroistaan ja veloistaan. Hän ei kuitenkaan aluksi toimittanut selvitystä, jonka vuoksi hänelle vaadittiin 50–300 punnan sakkorangaistusta. Asiasta varoituksen saatuaan hän luovutti *vääriä tietoja* veroviranomaisille. Osittain siitä syystä, että hän oli toimittanut vääriä tietoja veroviranomaisille, hänet tuomittiin veropehtoksista seitsemäksi vuodeksi vankeuteen. Asianosainen valitti, että tietojen antaminen olisi asettanut hänet syytteen vaaraan, jolloin hänen itsekriminointisuoja olisi loukattu. EIT piti valitusta ilmeisen perusteettomana, koska sanktion uhalla saatuja tietoja ei ollut käytetty selvityksenä jostain muusta rikoksesta, johon henkilöt olisivat syyllistyneet ennen epätosien tietojen antamista. EIT:n mukaan väärien tietojen antaminen oli rikos itsessään, eikä se saanut oikeus-suojaa itsekriminointisuojusta.

Tapauksessa Allen EIT arvioi myös käytetyn sanktion laatua ja ankaruutta.<sup>115</sup> *Tapanilan* on katsonut ratkaisun merkitsevä mahdollisesti suhteellisuusperiaatteen soveltamista. Hänen mukaansa verotusmenettelystä johtuvan tietojen vaatiminen vähäisenä pidettävän sanktion uhalla ei loukkaa itsekriminointisuoja, vaikka tietoja käytetään veronkorotusmenettelyssä.<sup>116</sup> *Tapanila* on kuitenkin todennut, että suhteellisuusperiaatteen tulee suhtautua pidätyväisesti, koska se ei saa tukea kuin yksittäisistä EIT:n ratkaisuista. Suhteellisuusperiaate on ollut EIT:n kannalta esillä ainoastaan silloin, kun veronkorotus on ollut absoluuttisesti vähäinen.<sup>117</sup> *Tapanilan* argumentilla on kuitenkin ratkaisun Allen perusteella pohjaa. Myös *Laapas* on siltä osin kiinnittänyt ratkaisuun Allen huomiota. Hän kuitenkin huomauttaa, ettei EIT ole linjannut sitä, kuinka ankarat selvitysvelvollisuuden tehosteeksi asetetut sanktiot ovat verotusmenettelyssä itsekriminointisuojan kannalta hyväksyttäviä tai minkälaisilla kriteereillä sanktion ankaruutta tulisi tässä yhteydessä punnita.<sup>118</sup>

Tapauksen Allen kanssa samansuuntainen on ratkaisu King. Tapauksessa asianosainen valitti siitä, että hänet olisi ollut pakotettu toimittamaan verotuksen oikaisua varten tietoja. Verovelvolliselle oli annettu ns. Hansard statement eli varoitus viedä asia rikosprosessiin ja myöhemmin selvityspyynnön yhteydessä varoitus sanktion määräämisestä, jos hän ei täytä ilmoitusvelvollisuuttaan. Sanktiota ei kuitenkaan määrätty, vaan asianosainen luovutti selvityksen ilman

---

<sup>115</sup> “Furthermore, not every measure taken with a view to encouraging individuals to give the authorities information which may be of potential use in later criminal proceedings must be regarded as improper compulsion (see the above-mentioned *John Murray v. the United Kingdom* judgment, § 46). The applicant faced the risk of imposition of a penalty of a maximum of GBP 300 if he persisted in refusing to make a declaration of assets, which may be contrasted with the position in the *Saunders* case, where a two year prison sentence was the maximum penalty (above mentioned judgment, § 70).”

<sup>116</sup> *Tapanila* 2019, s. 76

<sup>117</sup> *Tapanila* 2019, s. 114.

<sup>118</sup> *Laapas* 2022, s. 240.

sanktion määräämistä. EIT totesi ratkaisussa, ettei menettely rikkonut itsekriminointisuoja, koska tietoja ei ollut käytetty ilmoitusvelvollisuutta edeltäneen teon tai laiminlyönnin toteen näyttämiseksi. Ratkaisussa todetaan ytimekkäästi, ettei itsekriminointisuoja voida tulkita siten, että antaisi yleisen koskemattomuuden toimille, joiden motiivina on halu välttää veroviranomaisten tutkintaa. EIT piti valitusta ilmeisen perusteettomana.

### 2.2.6 *Chambaz*

Tapaus *Chambaz v. Sveitsi* (5.4.2012) koski selittämätöntä varallisuudenlisäystä. Ratkaisussa veroviranomaiset olivat vaatineet asianosaiselta seuraamusmaksun uhalla luovuttamaan tietoja liiketoimistaan sekä pankkitileistään. Selvityksen pyytämisaikana veropetostutkintaa ei vielä ollut aloitettu. Asianosaiselle oli määrätty vuonna 1994 kahteen otteeseen yli tuhannen euron seuraamusmaksut toimittamatta jätetyistä selvityksistä. Asianosainen valitti saamistaan seuraamusmaksuista hallinto-oikeuteen. Vuonna 1999 aloitettiin liittovaltion verohallinnon tekemä veropetostutkinta, jolloin hallinnollinen valitusmenettely määrättyistä seuraamusmaksuista oli vielä vireillä. Veropetostutkinnassa määrättiin veroja yli miljoona euroa, joka johti vuonna 2000 noin 870 000 euron seuraamusmaksun määräämiseen veronvälttelystä. Kun valittaja ei ollut voinut sulkea pois mahdollisuutta, että hän joutuisi syytteen vaaraan, ja että hänen asemansa huonontuisi esitutkinnassa uusien selvityksien johdosta, itsekriminointisuoja tuli ottaa huomioon hallinnollisessa menettelyssä. Ratkaisussa EIT viittasi tuomioon J.B.<sup>119</sup>

Tapauksessa ei ollut merkitystä sillä, että esitutkinta oli aloitettu yli neljä vuotta sen jälkeen, kun verolautakunta oli määrännyt riidanalaiset seuraamusmaksut. Kun hallinto-oikeus vahvisti riidanalaiset päätökset, esitutkinta oli ollut vireillä jo alle kolme vuotta. Näin ollen kansallisten tuomioistuinten ratkaisut, joissa vahvistettiin kantajalle aiemmin määrättyt seuraamusmaksut, pakottivat kantajan myötävaikuttamaan omaan syyllisyyteensä.<sup>120</sup> EIT katsoi myös, että valittajaa koskeva veropetostutkinta oli jatkoa hallinto-oikeudessa käydylle menettelylle. Nämä kaksi menettelyä liittyivät läheisesti toisiinsa, joten tutkinnan ilmeisen rikosoikeudellinen luonne ulottui nyt käsiteltävän kanteen taustalla olevaan menettelyyn. Tästä seurasi, että EIS 6 artiklaa voitiin soveltaa sen rikosoikeudelliselta osalta.<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> Kohta 54.

<sup>120</sup> Kohta 55.

<sup>121</sup> Kohta 48.

*Laapaksen* mukaan ratkaisussa on olennaista se, että valituksen kohteena olleet seuraamusmaksut oli pidetty voimassa, vaikka samaa asiaa koskeva veropetostutkinta oli aloitettu. Hänen mukaansa itsekriminointisuojaan loukkaus ei siten liittynyt toimeen, jolla valittajalta oli vaadittu tietoja seuraamusmaksun uhalla, tai edes siihen, että seuraamusmaksu ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä oli alun perin määrätty.<sup>122</sup>

### 2.2.7 *Weh* sekä *O'Halloran* ja *Francis*

Ratkaisu *Weh v. Itävalta* (8.7.2004) koski epäiltyä ylinopeutta, jossa poliisi oli vaatinut asianosaisia *sakon uhalla* selvittämään ajoneuvon kuljettaja. Itävallan lainsäädännön mukaan ajoneuvon omistajan oli joko otettava vastuu ajoneuvon käytöstä tai nimettävä henkilö, joka ajoi ajoneuvoa. Menettelyssä asianosainen on ensin ollut velvollinen maksamaan ylinopeussakon sen vuoksi, että hänen omistamallaan ajoneuvolla oli ajettu ylinopeutta. Hän ei kuitenkaan maksanut sakkoa, joten asia siirtyi esitutkintaan, jossa häntä kehoitettiin ilmoittamaan ajoneuvon kuljettaja. Kun hän ilmoitti vaikeasti tavoitettavan henkilön kuljettajaksi (antoi riittämättömiä ja asiaan kuulumattomia tietoja), hänet velvoitettiin maksamaan sakko, joka oli muunnettavissa vankeudeksi. Tapauksessa sakko siis määrättiin sen perusteella, ettei valittaja ollut selvittänyt, kuka ajoi hänen omistamaansa ajoneuvoa. Asianosainen valitti menettelyn loukkaavan itsekriminointisuoja, koska hän ei ollut antanut tietoja, jotka olisivat olleet merkityksellisiä häntä vastaan nostetussa ylinopeutta koskevassa rikosoikeudellisessa menettelyssä.

Ratkaisussa EIT ei nähnyt menettelyn loukkaavan itsekriminointisuoja. EIT totesi lain mukaisen velvollisuuden paljastaa ajoneuvon kuljettaja ja häntä vastaan mahdollisesti nostettavan ylinopeutta koskevan rikosoikeudellisen menettelyn välisen yhteyden *etäiseksi (remote)* ja *hypoteettiseksi (hypothetical)*. Ilman riittävää konkreettista yhteyttä (*a sufficiently concrete link*) rikosoikeudelliseen menettelyyn pakottavan toimivallan käyttö ei aiheuta kysymystä valittajan oikeudesta vaieta tai olla todistamatta itseään vastaan.

EIT katsoi, ettei asiassa ole kyse pakolla hankittujen tietojen käyttämisestä myöhemmässä rikosoikeudellisessa menettelyssä, koska häntä vastaan ei nostettu syytettä missään vaiheessa.<sup>123</sup> Edelleen häntä vastaan ei myöskään ollut odotettavissa olevaa oikeudenkäyntiä, sillä epäily kohdistui tuntemattomiin tekijöihin. EIT perusteli ratkaisua sillä, että tietoja oli annettava vain

<sup>122</sup> Laapas 2022, s. 205–206.

<sup>123</sup> Kohta 49.

rekisteröidyn auton omistajan ominaisuudessa. Lisäksi hänen oli vain ilmoitettava ajoneuvon kuljettaja. Sakko perustui vain siihen seikkaan, ettei hän ollut ilmoittanut ajoneuvoa kuljettaneen henkilön täydellistä osoitetta.<sup>124</sup> EIT katsoi, että tapaus erosi niiden tapausten ryhmästä, joissa oli vireillä oleva tai odotettava oikeudenkäynti, jolloin henkilöitä pakotettiin antamaan mahdollisesti raskauttavaa tietoa. Tapaus erosi ratkaisusta J.B. siinä, että kyseisessä tapauksessa kantajaa vastaan oli jo aloitettu veropetos- ja verotusmenettely, kun häntä pyydettiin toimittamaan tietoja. Myös ratkaisussa Funke rikosoikeudellisia menettelyjä odotettiin (*anticipated*), vaikka niitä ei ollut aloitettu, kun mahdollisesti raskauttavia tietoja oli annettava. Ratkaisussa Funke tulliviranomaisilla oli myös erityinen epäily (*a specific suspicion*) valittajaa vastaan.<sup>125</sup>

EIT on pääpiirteissään toistanut ratkaisun Weh tulkinnan suuren jaoston ratkaisussa O'Halloran ja Francis v. Yhdistynyt kuningaskunta (29.6.2007). Ratkaisussa asianosainen oli velvoitettu sakon uhalla selvittämään ajoneuvon kuljettaja. Tapauksessa yksi valittajista oli kertonut ajaneensa autoa valvontahetkellä ja toinen oli vedonnut itsekriminointisuojaan, kun häneltä oli vaadittu tietoa ajoneuvon kuljettajasta ja tämän yhteystietoja. Kuten tapauksessa Weh, EIT ei nähnyt olennaista ristiriitaa EIS 6 artiklan kannalta. EIT perusteli ratkaisuaan sillä, että tapauksessa ajoneuvon omistaja olisi joutunut vain ilmoittamaan, kuka ajoneuvoa ajoi tietyssä ajankohtana. Täten se erosi muista EIT:n käsittelemistä tapauksista, joissa tiedonantovelvollisuus on ollut laajempi.<sup>126</sup> Tietojen vaatiminen ei myöskään estänyt asianosaista esittämästä näyttöä syyttömydestään. Kuljettajan henkilöllisyys oli vain yksi osatekijä ylinopeusrikoksissa.<sup>127</sup> Lisäksi EIT katsoi, että vaikka pakko oli suoraa, ajoneuvon omistajat ja kuljettajat olivat velvollisia noudattamaan tiettyjä menettelysääntöjä. Ajoneuvoa pitävien tai ajavien tahojen voidaan katsoa hyväksyvän tiettyjä vastuita ja velvoitteita koskeva säätelyjärjestelmä, koska ajoneuvot voivat aiheuttaa vakavia vammoja. Näihin velvollisuuksiin kuuluu myös velvollisuus ilmoittaa viranomaisille kuljettajan henkilöllisyys, jos epäillä liikenne rikkomusta.<sup>128</sup>

*Tapanilan* mukaan ratkaisuita Weh sekä O'Halloran ja Francis voidaan tulkita niin, että niiden konteksti liikennevalvontaan liittyvän massarikollisuuden selvittämiseksi sekä kuljettajaa koskevan tiedon rajallinen luonne estivät itsekriminointisuojan soveltamisen. Avain tapausten ymmärtämiseen on siinä, että EIT on tehnyt arvion viranomaisten käyttämän pakkokeinon laadun

---

<sup>124</sup> Kohdat 53–55.

<sup>125</sup> Kohta 52.

<sup>126</sup> Kohta 58.

<sup>127</sup> Kohta 60.

<sup>128</sup> Kohta 57.

ja tehokkuuden, asianosaista turvaavien oikeusturvatakeiden sekä pakkokeinolla hankitun aineiston käyttötarkoituksen perusteella.<sup>129</sup> EIT:n liikennevalvontaa koskevat tapaukset muodostavat siten oman alueensa, eikä niistä voida tehdä oikeusohjeita muihin tapauksiin ilman että hämärretään EIT:n linjausta.<sup>130</sup> Tämä ei kuitenkaan vaikuta siihen, etteikö ratkaisusta voisi haakea tulkinta-apua itsekriminointisuojaan yleisiin soveltamisedellytyksiin.

*Launiala* ja *Frände* ovat koonneet tuomion Weh-kriteerejä *criminal charge* -edellytyksiksi, joita itsekriminointisuojaan muodostuminen edellyttää.<sup>131</sup> Itsekriminointisuojaan alkamisajan kohta on tällöin liitetty Weh-kriteerien täyttymiseen.<sup>132</sup> *Launialan* mukaan Weh-kriteerien *criminal charge* -edellytykset ovat seuraavat:

1. Mahdollisesti tulevassa rikosprosessissa parhaillaan vireillä olevalla muulla asialla olisi materiaalisia vaikutuksia (*substantially affected*) henkilön oikeudelliseen asemaan.
2. Myötävaikutusvelvollisuuden ja mahdollisesti tulevan rikosprosessin välillä on oltava riittävän konkreettinen yhteys (*a sufficiently concrete link*).
3. Edellinen kohta 2 täsmentyy vielä lisämääreellä, jonka mukaan kriminalisoiva riski ei saa olla liian etäinen tai hypoteettinen (*remote or hypothetical*).

Edellä mainituissa kohdissa 1–3 mainittua menettelyä peilataan suhteessa käynnissä olevaan tai odotettavissa olevaan rikosprosessiin. Kun kohtien 1–3 *criminal charge* -edellytykset on käsitelty, on lisäksi tarkasteltava sitä, ettei henkilöä saa *pakottaa* myötävaikuttamaan on rikoksensa selvittämiseen. Kyse on siis pakon analyysistä. Viidenneksi edellytetään *tosiseikkojen yhteysvaatimusta* eli sitä, että muussa menettelyssä vaadittavat tosiseikat ovat merkityksellisiä myös eventuaalisessa rikosprosessissa. Tosiseikkojen tulee olla samat.<sup>133</sup> *Fränden* mukaan yhteysvaatimukseen kuuluu myös *relevanssivaatimus*. Se edellyttää, että antamatta jätetyt tiedot voisivat perustellusti vaarantaa tai heikentää henkilön puolustautumismahdollisuuksia. Arvio tehdään kohteena olevan henkilön näkökulmasta.<sup>134</sup>

---

<sup>129</sup> Tapanila 2019, s. 73.

<sup>130</sup> Tapanila 2010, s. 571–572.

<sup>131</sup> *Launiala* 2013, s. 28–29 ja *Frände* 2011, s. 403–404.

<sup>132</sup> *Launiala* 2013, s. 37.

<sup>133</sup> *Launiala* 2013, s. 29.

<sup>134</sup> *Frände* 2011, s. 404.

### 2.2.8 *Marttinen*

Tapaus *Marttinen v. Suomi* (21.7.2009) on ensimmäinen Suomea koskenut ratkaisu itsekriminointisuojusta. Ratkaisu ei varsinaisesti tuo mitään merkittävää lisäystä EIT:n itsekriminointisuojaan koskevaan oikeuskäytäntöön.<sup>135</sup> Ratkaisu ei myöskään ole etukäteisen myötävaikutuksen kannalta olennainen oikeustapaus. Valituksen perusteena oleva ratkaisu on tapahtunut ennen kuin ulosottokaaren (705/2007, UK) 3:73:n palomuurisäännös ja sitä täydentävät säädökset (UK 3:91) tulivat voimaan. Ratkaisu koskee tapauksesta KKO 2002:116 tehtyä valitusta.

Tapauksessa valittaja oli määrätty antamaan ulosotto selvitys, josta hän kieltäytyi, sillä häntä vastaan oli samalla vireillä velallisen petosta koskeva esitutkinta. Tämän tehosteeksi oli määrätty uhkasakko, joka myös laitettiin täytäntöön, kun valittaja oli kieltäytynyt ulosotto selvityksestä. Ratkaisussaan EIT katsoi, että ulosottomiestä koski vaitiolovelvollisuus. Ei kuitenkaan ollut ilmeistä, että täytäntöönpanoa hakevia velkojia olisi kielletty käyttämästä saamiaan tietoja henkilökohtaiseksi hyödykseen vireillä olevassa rikosoikeudellisessa menettelyssä. Hallitus ei myöskään viitannut mihinkään kansalliseen oikeuskäytäntöön, joka olisi sulkenut pois sen, ettei valittajan täytäntöönpanotutkinnassaan antamia lausuntoja olisi hyväksytty myöhemmin todisteiksi häntä vastaan.<sup>136</sup>

Valittajalle asetettu pakkoaste, jonka tarkoituksena oli pakottaa hänet antamaan tietoja täytäntöönpanotutkinnassa, teki tyhjäksi hänen etuoikeutensa olla todistamatta itseään vastaan ja oikeuden vaieta. Lisäksi EIT huomioi, että prosessit koskivat samoja tosiseikkoja.<sup>137</sup> Velkojen perintämenettelyn tehokasta sujuvuutta koskevilla huolenaiheilla ei voitu perustella määräystä, joka kumoaa yleissopimuksessa taatun kantajan vaikenemisoikeuden ja itskriminointisuojan keskeisen sisällön.<sup>138</sup>

---

<sup>135</sup> Tapanila 2010, s. 574.

<sup>136</sup> Kohta 72.

<sup>137</sup> Kohta 73.

<sup>138</sup> Kohta 75.

## 2.3 Itsekriminointisuoja laajeneminen perinteisen rikosoikeuden ulkopuolelle suomalaisessa oikeuskäytännössä

### 2.3.1 KKO 2009:80

Ennen vuotta 2009 suomalaisessa itsekriminointisuoja koskevassa oikeuskäytännössä ei ole annettu merkitystä rikosprosessin ulkopuolella tapahtuvalla menettelyllä.<sup>139</sup> EIT:n oikeuskäytäntö, kuten ratkaisu Marttinen, muuttivat kuitenkin KKO:n tulkintalinjaa.<sup>140</sup> Kotimaisessa oikeuskäytännössä keskeisenä virstapylväänä voidaan pitää ratkaisua KKO 2009:80, jossa oli kyse konkurssivelallisen velvollisuudesta vanna pesäluettelo oikeaksi sen jälkeen, kun hän oli ollut syytteessä velallisen epärehellisydestä. Ratkaisussa konkurssivelallinen oli pesäluettelo vannaessaan jättänyt ilmoittamatta osan omaisuudestaan katsoen, että hänellä oli oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Ratkaisulla KKO kumosi täysistunnossa aikaisemman päätöksensä KKO 2009:27, jossa katsottiin, ettei konkurssivelallisella ollut oikeutta vedota itsekriminointisuojaan. Vaikka ratkaisussa noudatettiin ajallista yhteysvaatimusta rikosprosessin kanssa, siinä huomioitiin myös uudempaa EIT:n oikeuskäytäntöä. Ratkaisun keskeinen sisältö on seuraava:

”Oikeudenmukaisen rikosoikeudenkäynnin keskeisiin takeisiin joka tapauksessa kuuluu rikoksesta epäillyn oikeus sekä esitutkinnassa että muussa viranomaismenettelyssä vaieta ja olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan tämä oikeus on voimassa myös esimerkiksi konkurssimenettelyssä, jos siinä vaaditaan 1) *samaan aikaan rikoksesta epäiltyinä olevaa velallista* antamaan painostusvankeuden uhalla sellaisia tietoja, joilla voi olla velallisen kannalta haitallista merkitystä vireillä olevassa rikosasiassa. Ihmisoikeustuomioistuimen uudemman oikeuskäytännön mukaan riittävää tässä suhteessa on jos se, 2) *ettei tietoja vaadittaessa ole voitu sulkea pois sitä mahdollisuutta, että tiedot saattavat olla merkityksellisiä rikosasiassa*. Oikeutta pysyä vaieti on arvioitava syytetytyn näkökulmasta ja niiden tietojen perusteella, joita hänellä on silloin, kun häneltä pakon tai rangaistuksen uhalla vaaditaan tietoja. Syytetyllä ei ole velvollisuutta antaa sellaisia tietoja, joiden hän on perustellusti voinut arvioida vaarantavan tai heikentävän omia puolustusmahdollisuuksiaan. Samasta lähtökohdasta on arvioitava myös sitä, miten läheisesti tiedot liittyvät siihen rikokseen, josta häntä samaan aikaan epäillään.” (numerointi ja korostus lisätty)<sup>141</sup>

<sup>139</sup> Ks. KKO 2002:122.

<sup>140</sup> Tapanila 2019, s. 54.

<sup>141</sup> Kohta 17.

Vuoden 2019 ratkaisuiden jälkeen KKO on antanut useita ennakkopäätöksiä itsekriminointisuojaan soveltamisesta ulosotto- ja konkurssimenettelyyn.<sup>142</sup> Itsekriminointisuojaan rikosprosessin ulkopuolisissa menettelyissä on myös johtanut ulosotto- ja konkurssimenettelyä koskevien lakien muutoksiin.<sup>143</sup> UK sisältää ns. palomuurisäädöksen 3:73<sup>144</sup>, joka kieltää ulosottomiehen oikeuden luovuttaa tietoja, jos velallisen vastauksesta käy ilmi, että hän on saattanut syyllistyä muuhun kuin ulosottomenettelyssä tehtyyn rikokseen, ja tiedon luovuttaminen saattaa hänet siinä menettelyssä syytteen vaaraan.<sup>145</sup> UK 3:73:n palomuurisäädöksen tarkoituksena on turvata tietojen saaminen ulosottomenettelyssä velkojen täytäntöönpanon toteuttamiseksi silloinkin, kun kysymys on tilanteesta, jossa velallinen voi vedota itsekriminointisuojaan.

Myös konkurssilaki (120/2004, KonkL) sisältää säädöksen 4:5 a (86/2013) itsekriminointisuojaan. Lainkohdan mukaan, jos velallinen on *epäiltyä esitutkinnassa tai syytteessä rikoksesta*, hän ei ole velvollinen antamaan pesänhoitajalle konkurssilain 4:5:ssä tarkoitettuja tietoja niistä seikoista, joihin epäily tai syyte perustuu.<sup>146</sup> Konkurssilaki ei oikeuta konkurssivelallista antamaan vääriä tietoja.<sup>147</sup> Konkurssilaki ei sisällä palomuurisäädöstä, ja se rakentuu vahvasti ajallisen yhteysvaatimuksen varaan.<sup>148</sup> Konkurssilakia on kritisoitu sen vuoksi, että se edellyttää rikosprosessin kanssa samanaikaisuutta.<sup>149</sup>

---

<sup>142</sup> KKO 2010:41 (kätkemisrikos), KKO 2010:49 (asiallisen yhteysvaatimuksen arvioiminen), KKO 2012:5, KKO 2012:16 (itsekriminointisuoja ei ulottunut avunantajaan), KKO 2014:82 ja KKO 2017:78.

<sup>143</sup> Tapanila 2019, s. 55.

<sup>144</sup> Ulosottolain (3.12.1895/37) 3:73 (2003/679) voimaan vuonna 2004.

<sup>145</sup> Jos kuitenkin tietoa tai todisteita kulkeutuu ulosottomenettelystä rikosprosessiin, ulosottokaaren säännöstä täydentää OK 17:25.2:n säännös hyödyntämiskiellosta.

<sup>146</sup> Säännöstä sovellettaessa velallinen katsotaan olevan epäilty esitutkinnassa, jos hän on tullut tietoiseksi häneen kohdistuneesta rikosepäilystä (HE 86/2012 vp, s. 19).

<sup>147</sup> Konkurssilakiin kohdistuvasta kritiikistä myös Tapanila 2019, s. 56 ja 90–96. Valehtelu-oikeuden puuttumista on pitänyt ongelmallisena Vuorenää. Vuorenää on katsonut lainkohdan olevan ristiriidassa ratkaisun KKO 2011:46 kanssa (Vuorenää 2020, s. 101 ja 109).

<sup>148</sup> Ks. HE 86/2012 vp, s. 7.

<sup>149</sup> Ratkaisun Weh tulkintaa hallituksen esityksessä HE 86/2012 vp on kritisoinut Marttila, ks. Marttila 2013, s. 805–808. Marttilan mukaan ratkaisua olisi tullut tarkastella käsiteltävänä olevista seikoista käsin, eikä se välttämättä sovellut konkurssimenettelyyn. Ratkaisusta ei voida päätellä, että itsekriminointisuojaan alkamisajankohta tulisi kytkeä epäilyyn tai syytetyyn prosessuaaliseen asemaan. Tapausta Weh on myös arvioitu ratkaisun KKO 2009:80 kohdassa 14, jossa on todettu, että ratkaisu kuitenkin rajoittuu koskemaan liikennevalvontaan liittyvää erityistilannetta. Tähän tapausryhmään liittyvistä ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuista ei edellä mainittu muu ratkaisukäytäntö huomioon ottaen voida tehdä luotettavia johtopäätöksiä arvioitaessa muita tilanteita.

### 2.3.2 Vaikutus suomalaiseseen oikeuskirjallisuuteen

Ratkaisun KKO 2009:80 jälkeen suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa on kehitelty itsekriminointisuojan soveltamisedellytyksiä.<sup>150</sup> Näistä ehkä eniten siteerattu on Vuorenpään vuonna 2011 julkaisema artikkeli, jossa käsitellään edellytyksiä, joiden perusteella itsekriminointisuoja ulottuu rikosprosessin ulkopuolelle.<sup>151</sup> Vuorenpää on edellyttänyt seuraavien kriteerien täyttymistä, jotta itsekriminointisuoja ulottuisi vireillä olevan rikosprosessin ulkopuolisiin menettelyihin:

1. *Samanaikaisuusvaatimus* edellyttää riittävää ajallista yhteyttä henkilöön kohdistuvalta rikosepäilyltä ja hänen kuulemiseltaan. Tältä osin vallitsee yksimielisyys, että samanaikaisuusvaatimus täyttyy ainakin silloin, kun henkilöä kuullaan muussa menettelyssä sen jälkeen, kun hänestä on tullut EIS 6 artiklan tavalla rikoksesta syytetty. Vuorenpään mukaan itsekriminointisuoja on voimassa ”ainakin siitä lähtien kun henkilö on esitutkinnassa määritelty rikoksesta epäillyksi”.
2. *Yhteysvaatimus* edellyttää rikosepäilyn ja sanktiouhan alaisuudessa annettujen tietojen keskinäistä liityntää. Vaatimus täyttyy ainakin silloin, kun sanktiouhkainen kuuleminen ja rikosepäily koskevat samoja oikeustositseikkoja.
3. *Relevanttiusvaatimuksessa* pohditaan sitä, kuinka merkityksellisiä sanktiouhan alaisuudessa annetut tiedot ovat vireillä olevassa rikosasiassa. KKO on tässä edellyttänyt sitä, että tietoja vaadittaessa ei ole voitu sulkea pois sitä mahdollisuutta, että tiedot saattavat olla merkityksellisiä rikosasiassa. Relevanttiusvaatimusta on arvioitava syytetyn näkökulmasta ja niiden tietojen perusteella, joita hänellä on silloin, kun häneltä vaaditaan tietoja pakon tai rangaistuksen uhalla.
4. *Palomuurin puuttumisessa* tarkastellaan sitä, sisältyykö aineelliseen lainsäädäntöön tehokkaita oikeussuojatakeita sen estämiseksi, ettei sanktiouhalla annettuja tietoja voida käyttää rikosprosessissa kuultavaa vastaan.<sup>152</sup>
5. *Pakkoa* koskeva vaatimus koskee sitä, että epäillyn kuulemista on tehostettava jonkinlaisella sanktiolla, kuten painostusvankeudella tai sanktioidulla totuusvelvollisuudella. Itsekriminointisuoja ei koske epäillyn vapaaehtoista toimintaa. Pakkoa koskevan

<sup>150</sup> Tapanila 2019, s. 83.

<sup>151</sup> Vuorenpää 2011a, s. 588 ja Vuorenpää 2020, s. 96–99.

<sup>152</sup> Tapanila on kritisoinut Vuorenpään palomuuria koskevaa kohtaa, koska Vuorenpää näyttää hänen mukaansa sekoittavan hyödyntämiskiellon ja palomuurin toisiinsa (Tapanila 2019, s. 85).

vaatimuksen Vuorenpää johtaa EIT:n oikeuskäytännöstä, kuten ratkaisusta Saunders v. Yhdistyneet kansakunnat (17.12.1996).<sup>153</sup>

Vuorenpään luokittelu tarjoaa tänäkin päivänä viitekehyksen itsekriminointisuojan tarkasteluun. Erityisesti ajankohtaisia ovat samanaikaisuuden ja pakon vaatimukset, jota koskeva KKO:n oikeuskäytäntö on muotoutumassa, kuten huomataan ratkaisusta KKO 2024:39. On myös huomattava, ettei Vuorenpää näytä samanaikaisuusvaatimuksen määrittelyssä poissulkenut muita vaihtoehtoisia tilanteita. Hän ei siis näytä edellyttävän rikos- ja hallintoprosessin samanaikaisuutta. Vuorenpään luokittelua vastaa hyvin oikeuskäytäntöä.

Usein kuitenkin edellä käsiteltyä Vuorenpään luokittelua käytetään siinä mielessä, että samanaikaisuus edellyttää nimenomaisesti hallinnollisen- ja rikosprosessuaalisen menettelyn samanaikaista vireilläoloa.<sup>154</sup> Esimerkiksi *Räbinä* on tarkastellut luokittelua *rinnakkaisissa tilanteissa* ja rinnastanut siihen samanaikaisuusvaatimuksen. Räbinän mukaan edellä mainitusta luokittelusta pakko ja palomuurin puuttuminen täyttyvät varsin suoraan, koska verotusmenettelyä koskee veronkorotus, eikä verolainsäädännössä ole palomuuria. Myös yhteys- ja relevanttiusvaatimus täyttyvät usein, koska verotarkastuksessa selvitetään samaa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä kuin verorikosprosessissa, ja samat seikat ovat relevantteja sekä verotuksessa että rikosasiassa.<sup>155</sup> Vaikka tässä tutkielmassa on keskitetty vain itsekriminointisuojan ajalliseen tarkasteluun, on huomattava, että myös muiden vaatimusten, kuten yhteysvaatimuksen, täyttymisen toteaminen ei aina ole täysin selvää. Näin on etenkin siinä tilanteessa, jos itsekriminointisuoja noudatetaan ennen esitutkinnan alkamista.<sup>156</sup>

Vuorenpää lisäksi on syytä nostaa esiin Fränden ja Tapanilan systematisoinnit. *Frände* on ratkaisun KKO 2009:80 perusteella tarkastellut itsekriminointisuoja faktojen samuuden sekä näyttöarvon kannalta. Näyttöarvon osalta on hänen mukaansa arvioitava sitä, onko pakolla vaadituilla tiedoilla ollut syytteen kannalta positiivista vaikutusta. Kolmanneksi voidaan arvioida sitä, voivatko tiedot ylipäättänsä tulla syyttäjän tai asianomistajan tietoon. Tässä suhteessa kiinnostavia ovat vain lailliset esteet, koska vuotoja tapahtuu aina.<sup>157</sup> Verrattuna Vuorenpään ja Fränden luokitteluja toisiinsa yhteysvaatimus ja relevanttiusvaatimus ovat kummallakin vastaavat.<sup>158</sup>

<sup>153</sup> Vuorenpää 2011a, s. 588–590.

<sup>154</sup> Esim. Verohallinto 2016.

<sup>155</sup> *Räbinä* 2022, s. 812–813.

<sup>156</sup> Ks. Kuortti 2017, s. 411–412.

<sup>157</sup> *Frände* 2010, s. 235–236.

<sup>158</sup> Tapanila 2019, s. 85.

Myös *Tapanila* on hahmotellut itsekriminointisuojan käyttämiselle edellytyksiä, joiden perusteella henkilöllä on oikeus kieltäytyä antamasta tietoja tai luovuttamasta asiakirjoja:

1. Henkilö ei voi tietoja tai asiakirjoja vaadittaessa poissulkea sitä mahdollisuutta, että niitä voidaan käyttää myöhemmin rikosoikeudenkäynnissä näyttönä häntä vastaan,
2. tietoja vaativaa viranomaistahoa ei ole lainsäädännössä määrätty vaitiolovelvolliseksi saamistaan tiedoista, ja
3. vaaditut tiedot koskevat samoja tosiseikkoja kuin henkilöön kohdistuva rikosepäily.<sup>159</sup>

Tapanilan mukaan kohta 1 ei edellytä, että vaadituilla tiedoilla olisi merkitystä keskeisenä todisteena rikosasiassa tai edes sitä, että niillä varmuudella olisi merkitystä langettavana näyttönä. Riittävää itsekriminointisuojan kannalta on, että tietojen käyttämistä langettavana näyttönä ei voida poissulkea. Tämän arvioinnissa tulee tavallaan asettua tietoja antavan henkilön asemaan ja tarkastella, millä todennäköisyydellä hän on mieltänyt tietoja voitavan käyttää myöhemmin rikosoikeudenkäynnissä. Itsekriminointisuoja ei myöskään edellytä esitutkintaa, jolloin se voi tulla sovellettavaksi ennen sitä.<sup>160</sup>

## 2.4 Samanaikaisuusvaatimus

### 2.4.1 Alkamisajankohdan hahmottaminen oikeuskirjallisuudessa

Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa on huomattavasti kannanottoja sen puolesta, ettei itsekriminointisuojaa voida soveltaa vain tilanteissa, joissa on jo vireillä esitutkinta tai rikosprosessi. *Virolaisen* ja *Pölösen* mukaan ei voida yksiselitteisesti päätellä, ettei itsekriminointisuoja olisi voimassa jo ennen kuin henkilöstä tuli rikoksesta epäilty. Heidän mukaansa itsekriminointisuoja kuuluu kaikille ihmisille jokaisessa tilanteessa riippumatta mahdollisesti käynnissä olevista rikosten selvittelyprosesseista. Tulkitsemalla itsekriminointisuojaa supistavasti esimerkiksi siten, että se olisi sattumanvaraisesti voimassa vain sellaisina hetkinä, kun tiedossa on jokin rikosprosessi, mahdollistetaan koko oikeus turvatakeen helppo kiertäminen.<sup>161</sup> Samaan kantaan on myös yhtynyt *Linna*. Linnan mukaan itsekriminointisuojaa ei pitäisi voida kiertää

<sup>159</sup> Tapanila 2010, s. 582.

<sup>160</sup> Tapanila 2010, s. 583.

<sup>161</sup> Virolainen – Pölönen 2004, s. 309–310. Kantaa on perusteltu OK 17:24.1:n vaitiolo-oikeudella.

niin, että muu kuin esitutkintaviranomainen käyttää tietojen saamiseksi pakkovaltaa, jos menettely kuitenkin tosiasiasa johtaa syytteeseen.<sup>162</sup>

*Ervon* mukaan ei saa syntyä tilannetta, jossa yksilö olisi ensin velvoitettu aktiiviseen myötävaikuttamiseen, jota sitten myöhemmin käytettäisiin myötävaikuttamattomuusperiaatteen vastaisesti hänen ollessa syytettynä tai epäiltynä. Luonnollisesti tilanne on selvin silloin, kun menettelyt ovat vireillä samanaikaisesti eri viranomaisissa taikka rikosprosessi tai esitutkinta seuraavat kovin nopeasti esimerkiksi hallinnollisen tarkastuksen jälkeen, *mutta periaatteessa ajan kulumisella ei luonnollisestikaan ole itsekriminointisuoja poistavaa merkitystä.*<sup>163</sup>

Myös *Tapanila* on ollut sitä mieltä, että itsekriminointisuoja voi tulla ajallisesti sovellettavaksi ennen kuin henkilöä epäillään mistään rikoksesta. EIT:n oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että itsekriminointisuoja sovelletaan ainakin siitä lukien, kun henkilöön kohdistetaan ensimmäisen kerran rikostutkintaan liittyviä toimenpiteitä tai tämä tulee muuten rikostutkinnan vaikuttamaksi.<sup>164</sup> Myöhemmässä tulkinnassa *Tapanila* on todennut, että itsekriminointisuoja *ajoittuu tosiasiallisen rikosepäilyn ilmituloon viranomaisen taholta* ja joka tapauksessa viimeistään siihen ajankohtaan, kun asianosainen on joutunut joko kuulusteltavaksi epäillyn asemassa tai muun häneen vaikuttavan esitutkintatoimenpiteen kohteeksi. Vaaditaan vähintään kiinteää ajallista yhteyttä rikosprosessiin siten, että tietojen käyttäminen syyllisyyden toteen näyttämiseksi on asianosaisten ennakoitavissa. Alkamisajankohtaa ei täten voida määrittää kiinteästi, vaan tällöin on olennaista se, milloin rikosepäily on *tosiasiallisesti vaikuttanut asianosaisten asemaan*, vaikka hän ei olisi itse tästä vaikutuksesta tietoinen. Itsekriminointisuojan soveltaminen ei siten edellytä viranomaisilta sitä, että epäily on kirjattu tai virallisiin tutkintatoimenpiteisiin on ryhdytty. *Tapanila* näyttää tarkoittavan viranomaisella vain esitutkintaa tekevää tahoja. Myös *Tapanila* näkee ongelmalliseksi viranomaisten mahdollisuuden taktikointiin.<sup>165</sup> *Tapanila* on perustellut kantaansa Saunders-ratkaisulla.<sup>166</sup>

---

<sup>162</sup> Linna 2013, s. 155.

<sup>163</sup> Ervo 2008, s. 382.

<sup>164</sup> *Tapanila* 2010, s.582.

<sup>165</sup> *Tapanila* 2019, s. 80–82. Koponen on taas kytkenyt alkamisajankohdan toimii, joiden perusteella asianosainen tulee tietoiseksi rikosepäilystä. Hänen mukaansa henkilön tulee saada oikeusturvatakeet siitä hetkestä lähtien, kun hänelle on ilmoitettu rikosepäilystä, hän on muuten saanut tiedon tutkinnasta taikka häneen on rikoksesta epäillyn asemassa kohdistettu olennaisia viranomaistoimenpiteitä. (Koponen 2006, s. 136)

<sup>166</sup> *Tapanila* 2019, s. 71, alaviite 186. *Tapanila* viittaa siihen, että tapauksessa Saunders rikosepäily oli tosiasiallinen jo ennen kuulusteita.

*Hirvelä* ja *Heikkilä* ovat jakaneet itsekriminointisuojaan tyyppitilanteet vireillä oleviin<sup>167</sup> ja odotettavissa oleviin tilanteisiin. Näistä jälkimmäisessä tapauksessa pakolla saatua selvitystä käytetään myöhemmän rikossyytteen yhteydessä, joka edellyttää lisäksi, että tiedon hankkimisen menettelyllä ja myöhemmällä rikossyytteellä on selkeä ajallinen ja asiallinen yhteys. Muiden kuin samanaikaisesti vireillä olevien tapausten osalta edellytetään esimerkiksi sitä, että hallinnollisella ja rikosprosessuaalisella menettelyllä on läheinen yhteys toisiinsa ja hallinnollinen prosessi edeltää rikosprosessia. Lisäksi myöhempien rikossyytteiden osalta edellytetään, että *epäiltyyn on jo pakkokeinoja käytettäessä kohdistunut rikosepäily*. Siten itsekriminointisuoja ei estä esimerkiksi verotusmenettelyssä vaatimasta sanktion uhalla verovelvollista antamaan oikeat tiedot verotettavista tuloistaan.<sup>168</sup>

*Laapas* on pitänyt EIT:n ratkaisukäytännön perusteella olennaisen tekijänä sitä, että epäiltyyn on kohdistunut *tosiallinen rikosepäily*. *Laapas* katsoo ajankohdan perustelluksi, koska rikosprosessi voi olla realistisesti odotettavissa (syytteen uhka), vaikka esitutkintaa ei olisi muodollisesti aloitettu. EIT:n oikeuskäytännön perusteella ongelmallista vaikuttaa olevan nimenomaan se, että itse rangaistavan teon tai laiminlyönnin lisäksi määrätään rangaistus myös selvitysvelvollisuuden tai tiedonantovelvoitteen laiminlyönnistä eli prosessuaalinen sanktio.<sup>169</sup> *Laapaksen* mukaan EIT:n oikeuskäytännöstä ei voida tehdä suoraan sitä johtopäätöstä, että verovelvollisen tulisi selvitysvelvollisuudestaan huolimatta toimittaa Verohallinnolle pyydettyä selvitystä niissä tilanteissa, joissa Verohallinnolla on olemassa asiassa *tosiasiallinen väärinkäytösepäily, jolloin selvitysvelvollisuuden täyttämällä verovelvollinen esittäisi itseään vastaan selvitystä jo toteutuneesta aiemmasta rikoksesta*. *Laapaksen* mukaan itsekriminointisuojaan soveltamisen kannalta ei tulisi olla merkitystä sillä, mikä viranomainen selvittää asiaa, mikäli selvittäminen tapahtuu rikosprosessia varten.<sup>170</sup>

Myös *Plosila* on katsonut, että itsekriminointisuoja voi EIT:n käytännön perusteella tulla sovellettavaksi ennen kuin henkilöä epäillään mistään rikoksesta tai ennen esitutkinnan aloittamista. Hän katsoo olennaiseksi kriteeriksi sen, että *tietojen antamiseen velvoitettu on voinut*

<sup>167</sup> Vireillä olevilla tarkoitetaan tapauksia, joissa henkilö on jo syytettynä tai jossa on esitutkinta tai oikeudenkäynti meneillään. Näin esimerkiksi tapauksessa *Shannon v. Yhdistynyt kuningaskunta* (4.10.2005), jossa valittaja oli epäiltynä kirjanpitorikoksesta ja petoksesta ja jossa tutkinta oli vireillä. Myös ratkaisussa *Marttinen* oli jo vireillä esitutkinta.

<sup>168</sup> *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 427–430. Viittaukset ratkaisuihin *Allen, Eklund v. Suomi* (18.12.2015) ja *Elomaa v. Suomi* (16.3.2010).

<sup>169</sup> *Laapas* 2022, s. 240–241. *Laapaksen* mukaan poikkeuksen tähän pääsääntöön muodostavat *Allen*-ratkaisun perusteella itsekriminointisuojaongelmista huolimatta pienehköt hallinnolliset sanktiot, joita voitaneen käyttää verotusmenettelyssä selvitysvelvollisuuden turvaajina ainakin silloin, kun kyse ei ole jo tapahtuneen rikoksen selvittämisestä.

<sup>170</sup> *Laapas* 2022, s. 242–243.

*arvioida joutuvansa syytteen vaaraan.* Tämän kaltainen tilanne käsillä on silloin, kun verovelvolliselta vaaditaan tietoja veronkorotuksen uhalla. Myös Verohallinnon tekemä tutkintapyyntö on vahva indisio rikossyytteen uhasta. Plosilan mukaan verovelvollisen näkökulma on kuitenkin ongelmallinen, koska itsekriminointisuojaan vetoavan verovelvollisen vaatimuksen luotettavuudesta on vaikeata varmistua.<sup>171</sup> *Äimän* mukaan verovelvollinen voi vaieta niissä tilanteissa, joissa verotusta koskeva selvitys johtaa rikostutkintaan. Rikosoikeudenkäynnin uhka voi syntyä myös, kun verovelvolliselle lähetetään verotuksen toimittamisen tai verotarkastuksen yhteydessä lisäselvityspyyntö tai kuulemiskirje. Vastauksen antamisesta voi seurata veronkorotuksen määrääminen hallintomenettelyssä.<sup>172</sup> Myöskään *Mantilan* mukaan EIT:n oikeuskäytännöstä ei voida tehdä johtopäätöstä siitä, etteikö itsekriminointisuoja tulisi sovellettavaksi ennen esitutkintaa.<sup>173</sup> Ulkomaisessa oikeuskirjallisuudessa *Trechsel* on todennut, että EIT tulkitsee käsitettä syyte itsenäisesti, jolloin kriteerinä on se, vaikuttaako häntä koskeva epäily henkilöön ”olennaisesti”. Hänen mukaansa heti kun jollekulle esitetään kysymyksiä tai asiakirjapyyntö, joka voi johtaa itseään vastaan todistamiseen, häntä syytetään tosiasiallisesti EIS 6 artiklan tarkoitetulla tavalla.<sup>174</sup> EIT onkin käyttänyt termiä “substantially affected” useissa tuomioissaan.<sup>175</sup>

#### 2.4.2 OK 17:25.2

Kuten mainittua, OK 17:25.2:n hyödyntämiskieltonormi edellyttää samanaikaisuusvaatimusta rikos- ja hallintoprosessien välillä. Miksi lainsäätäjä on valinnut käyttää oikeusnormissa ajallista rajoittamista? Asiaa koskevaa lakivaliokunnan lausuntoa voidaan lukea niin, että siinä hyödyntämiskielto rajoitetaan ajallisesti yksinomaan samanaikaisuusvaatimukseen, eikä muille tulkinnoille jää sijaa.<sup>176</sup> Asiaa koskeva hallituksen esitys näyttää olevan lakivaliokunnan kantaa avoimempi erilaisille tulkinnoille, mutta siinäkin hyödyntämiskielto on sidottu lain sanamuodon tavoin rikosasian vireilläoloon. Hallituksen esitys perustuu lähinnä ratkaisuiden Weh ja J.B. tulkintaan. Ratkaisun Weh osalta esityksessä on todettu, että auton omistajan

<sup>171</sup> Plosila 2018, s. 255–256. Plosila katsoo myös, että lisäselvityksen vaatiminen verovelvolliselta veronkorotuksen uhalla voi tosiasiallisesti johtaa itsensä ilmiantamiseen rikoksesta, kuten ratkaisussa KKO 2014:67.

<sup>172</sup> *Äimä* 2011, s. 179–182.

<sup>173</sup> *Mantila* 2020, s. 150–151. *Mantilan* mukaan itsekriminointisuojaan alkamisajankohdan aikaistaminen tekisi siitä kuitenkin tulkinnanvaraisen ja tietojen hyödyntämiskelpoisuuden ennakoimisen verottajalle vaikeaksi.

<sup>174</sup> *Trechsel* 2006, s. 349.

<sup>175</sup> Ks. *Serves v. Ranska* (20.10.1997), kohta 42.

<sup>176</sup> *LaVM* 19/2014 vp, s. 19.

velvollisuus ilmoittaa omistajansa ajoneuvon kuljettaja tietynä ajankohtana ei käsittänyt itsekriminoivien tietojen antamista, kun valittajaa ei edes epäilty ylinopeudesta, eikä siten odotettavissa ollut oikeudenkäyntiä. Hallituksen esityksessä on lisäksi katsottu, että EIT on ratkaisussa J.B. ulottanut itsekriminointisuojan ajallisesta aikaisempaan ajankohtaan. Tältä osin on esityksessä kuitenkin todettu ratkaisun J.B. olevan poikkeustapaus, koska tapauksessa menettelyt palvelivat yhtäältä verojen määräämistä ja toisaalta veronkorotuksen ja sakon määräämistä, jolloin menettelyjä ei ollut selvästi luokiteltu joko veron määräämistä koskevaan menettelyyn ja toisaalta veron välttämisestä seuraavia sanktioita koskevaan menettelyyn. Itsekriminointisuoja loukattiin, kun menettelyn käynnistyttyä vaadittiin tietoja.<sup>177</sup>

Ratkaisua J.B. on aineellisesti käsitelty aiemmin tässä tutkielmassa, eikä siinä ole tullut esille seikkoja, joiden perusteella tapausta tulisi arvioida hallituksen esityksessä mainitun kaltaisena poikkeuksena. Ratkaisu ei koskenut suoranaisesti rikosprosessia, vaan EIT samaisti veronkorotusmenettelyn rikosprosessiin.<sup>178</sup> Mielestäni tapaus osoittaa sen, että itsekriminointisuoja tulee ottaa huomioon jo ennen varsinaista rikostutkintaa. Tapauksessa itsekriminointisuojaa sovellettiin, koska tietojen antaminen olisi voinut johtaa myöhempään syytteesen, joka on ratkaisun olennainen oikeusohje. Lisäksi hallituksen esityksessä mainittua Weh-tapausta on luettava muihin EIT:n ratkaisuihin nähden poikkeustapauksena, joka soveltuu lähinnä massaluonteisen liikennevalvonnan tarpeisiin. Oikeuskirjallisuudessa onkin todettu, että ratkaisun Weh oikeusohjeet soveltuvat huonosti muihin tosiseikkoihin.<sup>179</sup>

Edellä mainitussa hallituksen esityksessä käytetyt viittaukset EIT:n oikeuskäytäntöön ovat lähes kopiota todistelutoimikunnan vuonna 2012 antamasta mietinnöstä.<sup>180</sup> Työryhmän mietintöä kritisoitiin esimerkiksi siltä osin, että siinä hyödyntämiskielto rajoitetaan samanaikaisuusvaatimukseen. Muutamia esitettyjä näkökulmia aiheesta on tässä esityksessä hyvä nostaa esiin. Niistä ilmenevä kritiikki havainnollistaa asian ongelmallisuutta onnistuneesti. Esimerkiksi *eduskunnan oikeusasiamies* on todennut, ettei itsekriminointisuoja tulisi rajata vain vireilläolotilanteisiin, vaan mahdollistaa tapauskohtainen joustavuus myös ajallisesti jonkin verran erillään oleviin tilanteisiin. Oikeusasiamies katsoi, että EIT on ulottanut itsekriminointisuojan oikeuskäytännössään sekä vireillä oleviin esitutkintatilanteisiin että myös tilanteisiin, joissa esitutkinta ei ole hallinnollisen pakon käytön aikaan vielä vireillä, mutta on odotettavissa.

---

<sup>177</sup> HE 46/2014 vp, s. 91.

<sup>178</sup> Ks. Tapanila 2019, s. 74.

<sup>179</sup> Ks. Tapanila 2010, s. 572.

<sup>180</sup> OMMML 69/2012, s. 48 ja 126–127, jossa katsottiin, että EIT:n käytännön mukaan ajallisen yhteyden tulee vallita menettelyjen välillä.

Lausunnossa huomautetaan, että EIT:llä on muutakin oikeuskäytäntöä kuin mietinnössä poikkeuksellisenä pidetty J.B.-tapaus.<sup>181</sup> Lähes samoilla perusteilla myös *Jyrki Virolainen* näki ongelmana tiukan samanaikaisuusvaatimuksen. Hänen mukaansa säännöksessä tulisi mahdollistaa tuomioistuimen harkintaan perustuva tapauskohtainen joustavuus, jolloin suoja voisi ulottua koskemaan myös ajallisesti jonkin verran toisistaan erillään olevia tilanteita.<sup>182</sup>

*Valtakunnansyyttäjänvirasto* näki ongelmana EIT:n ratkaisukäytännön dynaamisuuden ja kiinnitti huomiota siihen, että tarkkarajaisen säännös voi muodostua ristiriitaiseksi EIT:n oikeuskäytännön kanssa.<sup>183</sup> *Helsingin hovioikeus* tulkitsi asiaa niin, ettei samanaikaisuusvaatimus ole tosiasiaa tulkinnallisesti kovinkaan selvä asia. Hovioikeus viittasi tuomioon Saunders ja totesi, ettei tilanne aina ole yksiselitteinen, kun aikaisemmassa hallinnollisessa menettelyssä saatuja kertomuksia käytetään myöhemmin vireille tullessa rikosasiassa näyttönä syytetyn vahingoksi. Oikeuskirjallisuudenkaan mukaan ei saa syntyä tilannetta, jossa yksilö olisi ensin velvoitettu aktiiviseen myötävaikutukseen, jonka tuloksia sitten myöhemmin käytettäisiin itseksiminointisuojaan vastaisesti hänen ollessaan epäiltynä tai syytettynä. Ajan kulumisella ei voi olla itseksiminointisuojaan poistavaa vaikutusta.<sup>184</sup> *Verohallinto* katsoi, että itseksiminointisuojaan edellyttämät lainsäädäntömuutokset olisi selkeämpää säätää viranomaismenettelyitä koskevassa lainsäädännössä eikä hyödyntämiskieltoa koskevana yleissäännöksenä. Verohallinnon kannanottoon on asiasta kiinnostuneen muutenkin hyvä kiinnittää huomiota.<sup>185</sup>

Edellä mainittujen lausuntojen perusteella on mahdollista kysyä, miksi lainsäätäjät on valinnut selkeärajaisen tunnusmerkistön säätelykohteelle, jota koskeva tulkinta voi muuttua EIT:n oikeuskäytännössä? Erittäin perusteltuja ovat myös näkemykset, joiden mukaan EIT:n oikeuskäytäntöä on käsitelty säätelyn taustaperiaatteina suppeasti. Siitä näkökulmasta tarkasteltuna säännös olisi EIT:n tulkintakäytännön perusteella jo syntyessään vanhentunut. Miksi siis lainsäätäjät on tarkoituksella valinnut säätelyratkaisun, joka on lähtökohtaisesti ongelmallinen EIT:n oikeuskäytännön perusteella? Suomessa näyttää olevan lähes sääntö, että lainvalmistelijat lukevat EIT:n oikeuskäytäntöä omista lähtökohdistaan tai pyrkivät sovittamaan sen KKO:n oikeuskäytäntöön. Näin on tehty myös konkurssilain valmistelussa.<sup>186</sup>

---

<sup>181</sup> OMML 30/2013, s. 173.

<sup>182</sup> OMML 30/2013, s. 199.

<sup>183</sup> OMML 30/2013, s. 179.

<sup>184</sup> OMML 30/2013, s.186.

<sup>185</sup> OMML 30/2013, s.199–203.

<sup>186</sup> HE 86/2012 vp, s. 5–7.

Syytä OK 17:25.2:ssä omaksutulle samanaikaisuusvaatimuksella on siten haettava muualta. Ei ole uskottavaa, että lainvalmistelija olisi tarkoituksella lukenut EIT:n oikeustapauksia ”väärin”. Keskeinen syy asialle lienee löydettävissä *Vuorenpään* argumenteista. Vuorenpää ei ensinnäkään suosittelen, että itsekriminointisuoja ulotetaan siviilikuulemisessa tilanteisiin, joissa esitutkinta ei ole aloitettu, koska tällainen itsekriminointisuojan laajennus haittaisi tai jopa kokonaan estäisi sanktiouhkaisten siviilikuulemisten käyttämisen. Vuorenpään kritiikki kohdistuu itsekriminointisuojan mahdolliseen väärinkäyttämiseen. Hänen mukaansa niissä tilanteissa, joissa itsekriminointisuoja annettaisiin jo ennen esitutkinnan aloittamista, siviilikuultava pystyisi melko helposti kieltäytymään kuulemisesta toteamalla ainoastaan, että jos hän johonkin kysymykseen vastaa, esitutkinta häntä vastaan alkaisi saman tien.<sup>187</sup> Vuorenpään kritiikki on aiheellista, mutta siinäkin jätetään huomiomatta EIT:n oikeuskäytäntö, joka tukee itsekriminointisuojan ajallista ulottamista etukäteisen myötävaikuttamisen tilanteisiin.

*Tapanila* on varsin suoraan maininnut OK 17:25.2:n ongelmista. Tapanilan mukaan kansallinen lainkäyttäjät ei voi sokeasti luottaa OK 17:25.2:n sanamuotoon, vaan sen on tarvittaessa huomioitava myös EIT:n etukäteistä myötävaikuttamista koskevat oikeustapaukset. Edellytykset hyödyntämiskieltoille voivat hänen mukaansa olla käsillä, vaikka lain sanamuoto ei näyttäisi edellyttävän hyödyntämiskielloa. Verotusmenettelyssä hyödyntämiskielto säännös voi tulla herkemmin sovellettavaksi, koska hallinnollisessa menettelyssä ei ole vastaavia lainsäädännöllisiä takeita kuin ulosotto- ja konkurssimenettelyssä. Tällöin viranomaisten edellyttämä tietojenantovelvollisuus on huomattavan laaja, koska se kohdistuu myös sen kaltaisiin tilanteisiin, joissa on vireillä rikosasia.<sup>188</sup> Samalla kannalla on ollut *Laapas*, jonka mukaan kyseisen lain esitöissä esitetyt kannanotot ovat monelta osin liian yksinkertaistettuja, eivätkä ne ole ongelmitta sovitettavissa etenkin EIT:n oikeuskäytäntöön.<sup>189</sup> On kuitenkin huomattava, ettei asiaa aina käsitellä kriittisesti oikeuskirjallisuudessa. Esimerkiksi *Rautio* ja *Frände* ovat pitäytyneet lain sanamuodon mukaisessa tulkinnassa.<sup>190</sup>

---

<sup>187</sup> Vuorenpää 2020, s. 104–105.

<sup>188</sup> Tapanila 2019, s. 286–289.

<sup>189</sup> Laapas 2022, s. 119.

<sup>190</sup> Rautio – Frände 2020, s. 188.

### 2.4.3 Samanaikaisuusvaatimuksen ja välittömyyden arviointi KKO:n oikeuskäytännössä

Ajallisen yhteyden arvioinnin kannalta KKO:n ratkaisukäytännössä on kuusi olennaista oikeustapausta (KKO 2011:35, KKO 2011:46, KKO 2013:2, KKO 2014:67, KKO 2015:1 ja KKO 2024:39), joista uudempi KKO 2024:39 on tulkinnan kannalta varsin merkityksellinen. Erityisesti kyse on samanaikaisuusvaatimuksen muutoksesta verotusta koskevissa ratkaisuisa. Ratkaisu KKO 2024:39 tuo myös uusia tulkintaongelmia itsekriminointisuoja koskevaan ratkaisuharkintaan.

Rikosprosessin kanssa samanaikaisuutta on vaadittu ratkaisuisa KKO 2011:35, KKO 2011:46 ja KKO 2013:2. Ratkaisussa KKO 2011:35 katsottiin, ettei vastaaja ole ollut veroilmoitusvelvollisuuden täyttämisen ajankohtina minkään verovuoden osalta rikoksesta epäillyn asemassa velallisen epärehellisyysrikokseen. Itsekriminointisuoja ei täten sovellettu.<sup>191</sup> Toisessa ratkaisussa KKO 2011:46 verotarkastuksessa annettuja vääriä tietoja ei pidetty rangaistavana, koska samaa asiaa koskeva veropetosta koskeva esitutkinta oli vireillä. KKO katsoi, että EIT:n vaikiintuneen ratkaisukäytännön mukaan rikossyytteen vireilläololla tarkoitetaan EIS 6 artiklaa sovellettaessa myös rikoksesta epäiltyyn kohdistettua esitutkintaa.<sup>192</sup> Tapauksessa verotarkastus oli tehty samanaikaisesti vireillä olevan esitutkinnan kanssa. Verotarkastuksessa valittaja oli velvoitettu antamaan totuudenmukaisia seikkoja, jotka olivat liittyneet häneen kohdistettuun veropetosepäilyyn. Kun valittajaan oli kohdistunut veronkorotus- ja rangaistusuhat, hänen velvoittamisensa verotarkastuksessa tietojen antamiseen oli tarkoittanut sitä, että hän olisi joutunut EIS 6 artiklan vastaisesti vastoin tahtoaan myötävaikuttamaan oman syyllisyytensä selvittämiseen. Tässä tilanteessa valehtelua ei voitu pitää rangaistavana.<sup>193</sup>

Ratkaisussa KKO 2013:2 velvollisuus veroilmoituksen antamiseen ei merkinnyt itsekriminointisuojan loukkausta, koska ilmoitusvelvollisuuden aikana ei ollut vireillä rikostutkintaa. Tapauksessa nuuskaa oli tuotu Suomeen matkatavaroissa Suomen ja Ruotsin välillä Ahvenanmaan kautta kulkevilta laivoilta. Nuuskaa oli maahantuonnin jälkeen myyty edelleen, eikä nuuskan maahantuonnista ja edelleen myynnistä annettu veroilmoituksia. KKO katsoi, että asiassa oli syyllistytty veropetokseen, koska maahantuodusta nuuskasta oli suoritettava tupakka- ja arvonlisäveroa, vaikka sen maahantuonti kaupallisiin tarkoituksiin oli kielletty. Ratkaisussa KKO ei käsitellyt EIT:n ratkaisukäytäntöä ja perustelut ovat muutenkin varsin vähäsanaiset.

---

<sup>191</sup> Kohta 26.

<sup>192</sup> Kohta 11.

<sup>193</sup> Kohta 19.

Ratkaisussa on lähinnä todettu, että valittajia vastaan ei ole ollut ilmoitusvelvollisuuden aikana vireillä rikostutkintaa, jonka vuoksi veroilmoituksen täyttäminen ei ole merkinnyt sitä, että valittajat olisivat joutuneet myötävaikuttamaan syyllisyyden selvittämiseen.<sup>194</sup>

Ratkaisua KKO 2013:2 on oikeuskirjallisuudessa pidetty joko onnistuneena tai itsekriminointisuojan kannalta ongelmallisena. *Kallio* ja *Tolvanen* ovat pitäneet ratkaisua oikeuspoliittisesti onnistuneena, koska siinä korostetaan rikosprosessin ulkopuolisen ilmoitusvelvollisuuden täyttämisen ensisijaisuutta suhteessa itsekriminointisuojaan.<sup>195</sup> Toisen kannan on omaksunut *Laapas*, joka on kiinnittänyt useaan otteeseen huomiota ratkaisun ongelmiin. Ratkaisua voidaan hänen mukaansa pitää ongelmallisena, koska tapauksessa verotuksen toimittava viranomaisena on Tulli, joka samalla suorittaa salakuljetuksiin liittyvän esitutkinnan. Jos hän olisi ilmoittanut nuuskan maahantuontia koskevat tiedot verotuksessaan, hän olisi tällöin konkreettisesti saattanut itsensä syytteen vaaraan salakuljetusrikoksesta.<sup>196</sup> Väitöskirjassaan Laapas on esittänyt Tullin erityisaseman jatkotutkintojen kohteeksi.<sup>197</sup> Ratkaisua on jälkikäteen kritisoitu etenkin sen vuoksi, että se asettaa verotusmenettelyn erityisasemaan itsekriminointisuoja sovellettaessa. Näkökanta perustuu siihen, että ratkaisussa KKO 2014:67 on omaksuttu laajempi käsitys syytteen vaarasta.

Tieliikenerikkomusta koskevasta ns. parkkipaikkakolarointi-tapauksessa KKO 2014:67 vastaaja ei ollut vielä rikoksesta epäillyn asemassa, kun itsekriminointisuojan katsottiin soveltuvan. Tapaus liittyy ajoneuvon omistajan velvollisuuteen ilmoittaa omaisuusvahingosta. Silloisen tieliikennelain mukaan, jos onnettomuudessa on vahingoittunut omaisuutta, eikä paikalla ole ketään, joka voi ottaa vastaan tietoja ja selvityksiä, onnettomuuteen osallisen on viipymättä ilmoitettava tapahtumasta vahinkoa kärsineelle tai poliisille. Ratkaisun perustelut muistuttavat edellä käsitellyn ratkaisussa KKO 2009:80 omaksuttua tulkintaa. KKO totesi, että menettelmällä tieliikennelain mukaan valittaja olisi saattanut itsensä syytteen vaaraan. Hän 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. KKO katsoi myös, ettei lievä rangaistus ollut peruste syrjäyttää itsekriminointisuoja.<sup>198</sup> KKO arvioi tarkemmin tapausta seuraavasti, joka on olennainen ratkaisun soveltamistilanteiden kannalta:

---

<sup>194</sup> Kohta 24.

<sup>195</sup> Kallio - Tolvanen 2013, kohdassa ”Mihin ratkaisu perustuu?”. Argumenttia ei perustella sen tarkemmin.

<sup>196</sup> Laapas 2015, s. 63 ja Laapas 2022, s. 252. Myös Kukkonen 2015, s. 255.

<sup>197</sup> Laapas 2022, s. 339.

<sup>198</sup> Kohta 17.

”Harkittaessa sitä, onko A:lla ollut oikeus menetellä näin, voidaan ensin todeta, että tieliikennelain 59 §:n 3 momentin mukaan ilmoitusta onnettomuudesta ei olisi tarvinnut ensisijaisesti tehdä poliisille, vaan ilmoittaminen vahinkoa kärsineelle olisi riittänyt. Kun säännöksen tarkoitus on turvata onnettomuuteen liittyvien vastuukysymysten selvittäminen, A ei kuitenkaan olisi voinut täyttää ilmoitusvelvollisuutta nimettömästi tai vaieten omaisuuden vahingoittumiseen johtaneista tapahtumista. Käytännössä hänen olisi tullut ilmoittaa myös omaisuusvahinkoja aiheuttaneen moottoriajoneuvon kuljettajan henkilötiedot ja siis omat henkilötietonsa. *Näiden tietojen ilmoittamista edelleen poliisille A ei olisi voinut estää eikä muutoinkaan sulkea pois sitä mahdollisuutta, että tiedot toimitetaan poliisille.* Vaikka ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaan perustuvissa itsekriminointisuoja koskeissa ratkaisuisa onkin ollut kysymys vain tietojen antamisesta viranomaisille, on *tällaiseen tietojen antamiseen perustuslain 21 §:n suojaaman oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytyksiä arvioitaessa perusteltua rinnastaa sellainen velvollisuus tietojen antamiseen, joka tosiasiallisesti voi johtaa tietojen tulemiseen viranomaisen käyttöön.*”<sup>199</sup> (korostus lisätty)

KKO totesi ratkaisussa KKO 2014:67, että EIT käytännön mukaan itsekriminointisuojaan soveltamisen edellytyksenä on suojattavaan kohdistunut rikosepäily. Tämä on olennainen johtopäätös, mutta KKO ei kuitenkaan tarkenna sitä, mitä rikosepäilyllä tarkoitetaan. KKO katsoi käsiteltävän tapauksen eroavan EIT:n itsekriminointisuoja koskevista tapauksista, koska tieliikennelain mukaisen velvollisuuden noudattamisesta *voi välittömästi* seurata rikosepäilyn syntyminen. Täten tapaus eroaa esimerkiksi niistä verotusmenettelyä koskevista EIT:n tapauksista, joiden mukaan itsekriminointisuoja ei estä verotusmenettelyssä vaatimasta pakon tai rangaistuksen uhalla verovelvollista antamaan oikeat tiedot verotettavista tuloistaan.<sup>200</sup> Tapauksissa itsekriminointisuoja katsottiin rikotun, kun sanktion uhalla hankittuja tietoja käytetään selvityksenä jostakin muusta rikoksesta, johon valittajat olisivat syyllistyneet jo ennen virheellisten tietojen antamista. Ratkaisussa on huomioitu, etteivät Verovelvolliset ole olleet ilmoittamisvelvollisuuden täyttämishetkellä EIS 6 artiklassa tarkoitetun tavoin jo epäillyn asemassa muusta rikoksesta.<sup>201</sup>

Ratkaisussa KKO 2015:1 korkein oikeus on pohtinut itsekriminointisuoja tilanteessa, jossa vastaaja olisi henkilöverotuksen asettamien velvollisuuksien täyttämiseksi joutunut ilmiantamaan itsensä yhtiön verotuksessa tekemästään rikoksesta. KKO katsoi, ettei vastaaja ollut rikoksesta epäiltynä eikä siten itsekriminointisuoja tarkoittamassa asemassa täyttäessään

<sup>199</sup> Kohta 16.

<sup>200</sup> Kohdassa 10 on viitattu ratkaisuihin Allen ja King.

<sup>201</sup> Kohdat 10–12.

virheellisesti ilmoitusvelvollisuutensa henkilökohtaisessa verotuksessaan. KKO perusteli tarkemmin ratkaisua sillä, ettei *ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen säännönmukaisessa verotuksessa lähtökohtaisesti sisällä itsekriminointisuojaan tarkoittamaa pakkoa*, eikä verotusmenettely itsessään kuulu EIS6 artiklan soveltamisalaa. Säännönmukainen veroilmoitusvelvollisuus poikkeaa tältä osin esimerkiksi lisäselvityksen vaatimisesta verovelvolliselta veronkorotuksen uhalla taikka tilanteesta, jossa samanaikaisesti esitutinnan toimittamisen kanssa tehtävässä verotarkastuksessa vaaditaan verovelvolliselta verotukseen vaikuttavia tietoja. Ratkaisun toinen keskeinen oikeusohje on se, *ettei oikeiden tulotietojen ilmoittaminen veroilmoituksessa myöskään yleensä voi tosiasiallisesti johtaa välittömään itsensä ilmiantamiseen rikoksesta*, kuten ratkaisussa KKO 2014:67 katsottiin.<sup>202</sup> Ratkaisua KKO 2015:1 on tulkittu niin, ettei se koske suoraan verotarkastusmenettelyä.<sup>203</sup>

Edellä käsitellyiden ratkaisuiden KKO 2013:2 ja KKO 2014:67 johdosta oli mahdollista kysyä, oliko KKO asettanut itsekriminointisuojaan verotusmenettelyssä suppeammaksi kuin muissa asioissa? Ratkaisut ovat rinnasteisia siten, ettei kummassakaan syytettyyn kohdistunut ilmoitusvelvollisuutta edeltävästi mitään rikosepäilyä, eikä rikosprosessia ollut vireillä, mutta tiedonantovelvollisuuden täyttäminen olisi johtanut muun rikoksen ilmituloon.<sup>204</sup>

#### 2.4.4 KKO 2024:39 – välittömyysvaatimus

Ratkaisussa KKO 2024:39 vastaaja oli matkustanut kahden kanssavastaajan kanssa henkilöautolla Ruotsiin, jossa jokainen heistä oli ostanut nuuskaa yli tupakkalaissa säädetyn sallitun tuontirajan. Maahantuodun nuuskan kokonaismäärä oli ollut 53 882 grammaa yli sallitun tuontirajan. He olivat tuoneet nuuskan autolla Suomeen, jonka jälkeen tulliviranomainen oli pysäyttänyt kuljetukseen käytetyn ajoneuvon. Tulli oli takavarikoinut tuontioikeuden ylittäneen määrän, ja Verohallinto oli jälkiverotuksessa määrännyt tupakkaveron. Ratkaisussa vastaajan olisi tullut voimassa olevan valmisteverolain mukaan antaa veroilmoitus maahantuonnin yhteydessä. Vältetyn veron määrä oli ollut noin 18 000 euroa.

Tapaus vastaa olennaisilta tosiseikoiltaan tapausta KKO 2013:2. Kun henkilö tuo tupakkatuotteita maahan enemmän kuin lain mukaan saa verovapaasti tuoda, hän on velvollinen tekemään

---

<sup>202</sup> Kohta 19.

<sup>203</sup> Plosila 2018, s. 255.

<sup>204</sup> Tapanila 2019, s. 130.

veroilmoituksen tällaisesta tuonnista tupakka- ja arvonlisäverojen määräämistä varten, eikä ilmoitusvelvollisuus ole riippuvainen siitä, missä tarkoituksessa tuotteet on tuotu maahan. Itsekriminointisuojaajan kannalta valmisteverolain mukainen ilmoitusvelvollisuus on kuitenkin ongelmallinen, sillä samalla kun verovelvollinen täyttäisi vero-oikeudellisen ilmoitusvelvollisuutensa hän ilmiantaisi itsensä salakuljetuksesta. Tähän vedoten KKO katsoi, ettei vero-oikeudellista ilmoitusvelvollisuuden täyttämättä jättämistä luettu syyksi veropetoksena. Vastaajan syyksi luettiin vain RL 46:4.1:n mukainen salakuljetus.

Ratkaisussa KKO 2024:39 korkein oikeus katsoi, että ratkaisussa KKO 2013:2 omaksuttua samanaikaisuusvaatimusta on sittemmin annetut ratkaisut huomioiden perusteltua arvioida uudestaan. Ratkaisussa on omaksuttu tapauksen KKO 2014:67 perustelut. Ratkaisussa on katsottu, että merkityksellisenä on pidettävä sitä, johtaisiko tietojen antaminen verotusmenettelyssä siihen, että ilmoitusvelvollinen tulisi *välittömästi ilmiantaneeksi* itsensä rikoksesta ja saattaneensa itsensä näin syytteen vaaraan. Ilmoitusvelvollinen ei voinut sulkea pois sitä mahdollisuutta, että ilmoituksen perusteella saatuja tietoja käytettäisiin häntä vastaan myöhemmin mahdollisesti nostettavassa rikosprosessissa.<sup>205</sup>

Välittömyysvaatimuksen osalta KKO katsoi, että vaikka verotustehtävä on tässä tapauksessa kuulunut valmisteverotuslain (182/2010) 4 §:n (1178/2016) nojalla Verohallinnolle, 1) Tullin tehtävänä on myös ollut valvoa, että valmisteverovelvolliset noudattavat verotuksen oikeellisuuden varmistamiseksi säädettyjä ja määrättyjä velvollisuuksiaan. 2) Tulli on myös toimittanut asiassa esitutinnan ja 3) sillä on ollut valmisteverotuslain 4 a §:n (1178/2016) ja tekoaikeaan voimassa olleen henkilötietojen käsittelystä Tullissa annetun lain (639/2015) 13.1 §:n 2 kohdan nojalla eräät tietojen vaihtoa ja saamista muilta viranomaisilta koskevat oikeudet. KKO totesi välittömyydestä lisäksi seuraavaa:

”... Tähän nähden on selvää, että A olisi veroilmoitusvelvollisuutensa täyttäessään tosiasiallisesti tullut samalla esittäneeksi salakuljetusta koskevaa valvontaa ja esitutkintaa suorittavalle Tullille selvityksen syyllistymisestään nuuskan salakuljetukseen. A ei olisi tällöin voinut sulkea pois sitä mahdollisuutta, että annettavat tiedot olisivat voineet johtaa salakuljetusta koskevaan rikosprosessiin ja tulla käytettäviksi tällaisessa rikosprosessissa. Verotusta varten säädetyn ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen olisi aikaansaanut *välittömän rikosepäilyn* ja johtanut siihen, että A olisi joutunut samalla ilmiantamaan itsensä salakuljetusrikoksesta.”<sup>206</sup> (korostus lisätty)

<sup>205</sup> Kohta 24 *in fine*.

<sup>206</sup> Kohta 28 *in fine*.

KKO totesi, että itsekriminointisuoja voisi kaventua vain, jos tapauksessa olisi olosuhteita tai seikkoja, joiden perusteella itsekriminointisuojan katsottaisiin perustellusti edellyttää kaventuvan tai väistyvän jonkin sitä tärkeämpänä pidettävän oikeuden turvaamiseksi. KKO katsoi tämän kaltaisen tilanteen olevan, mikäli tietojen antaminen on välttämätöntä hengen ja terveyden vaaran torjumiseksi, jolloin perus- ja ihmisoikeuksien merkitys on punnittava ratkaisussa tapauskohtaisesti.<sup>207</sup>

Edellä käsitellyt KKO:n oikeustapaukset eroavat huomattavasti sen mukaan, kuinka laajasti niissä käsitelty on EIT:n oikeuskäytäntöä. Esimerkiksi tapauksessa KKO 2013:2 ei ole käsitelty EIT:n ratkaisuja ollenkaan. Ratkaisun KKO 2024:39 perustelut ovat laajemmat kuin tapauksessa KKO 2014:67, vaikka jutun luonne riittävän uhan näkökulmasta on lähes samanlainen.<sup>208</sup> KKO katsoi ratkaisussa KKO 2024:39 EIT 6 artiklan soveltamisen edellyttävän, että hallinnollisen ilmoitusvelvollisuuden kanssa on samanaikaisesti vireillä samoja seikkoja koskeva rikostutkinta tai kun ilmoitusvelvollinen ei ole voinut sulkea pois sitä mahdollisuutta, että annettavat tiedot voisivat johtaa rikosprosessiin tai tulla käytettäväksi rikosprosessissa.<sup>209</sup> KKO:n näkemystä voidaan pitää oikeana EIT:n oikeuskäytännön perusteella. KKO viittaakin ratkaisuihin Funke, J.B, ja Shannon v. Yhdistynyt kuningaskunta (4.10.2005). Ratkaisuita Funke ja J.B. on käsitelty aiemmin, mutta tapausta Shannon ei kuitenkaan ole vielä tarkasteltu tässä tutkielmassa.

Ratkaisussa Shannon asianosainen oli velvoitettu saapumaan kuulusteluun sen *uhalla*, että hänelle voitaisiin langettaa sakkorangaistus tai vankeutta enintään kuusi kuukautta. Valittaja toimi puheenjohtajana yhdistyksessä, jonka toimitiloissa poliisi (Royal Ulster Constabulary) oli suorittanut kotietsinnän. Valittajaa oli sittemmin kuulusteltu taloudellisten tutkijoiden toimesta, jonka jälkeen poliisi käynnisti tutkinnan kirjanpitorikoksesta ja petoksesta, joista häntä epäiltiin. Valittaja velvoitettiin uudelleen kuulusteltavaksi sanktion uhalla. Koska valittaja ei saapunut kuulusteluihin, hänet tuomittiin 200 punnan sakkoon laiminlyönnistä saapua kuulusteltavaksi. Myöhemmin syytteet kirjanpitorikoksesta ja petoksesta hylättiin vanhentuneina.<sup>210</sup> EIT katsoi, että asianosainen saattoi ennakoida kuulustelua edeltävästä kotietsinnästä ja kuulustelun aihepiiristä, että tietojen antaminen olisi voinut johtaa syytteen vaaraan. *Tapanilan* mukaan ratkaisussa EIT on omaksunut asianosaisen näkökulman ja tarkastellut sitä, onko asianosaisella

---

<sup>207</sup> Kohdat 18 ja 29.

<sup>208</sup> Ratkaisussa KKO 2014:67 on vittattu EIT:n ratkaisuihin John Murray v. Yhdistynyt Kuningaskunta (8.2.1996), kohta 47, sekä ratkaisuihin Allen ja King.

<sup>209</sup> Kohta 16.

<sup>210</sup> Kohdat 7–22.

ollut perusteltu syy ennakoida tietojen käyttämistä myöhemmässä rikosoikeudenkäynnissä häntä vastaan.<sup>211</sup> Kyse oli myös kahden erillisen tutkintatoimenpiteitä tekevän tahon eli taloustutkijoiden ja poliisin välisestä mahdollisuudesta jakaa tietoja. Valittajalla ei ollut mitään taiteita siitä, etteikö hänen antamiaan tietoja olisi käytetty hänen omassa rikosasiassaan.<sup>212</sup>

#### 2.4.5 Avoimia tulkintakysymyksiä

KKO näyttää kehittäneen välittömyysvaatimuksen vastaamaan itsekriminointisuojaan tuomiin soveltamisongelmiin. Se on ymmärrettävää, sillä *ei ole mahdollista luoda oikeusohjetta, jolla ensiasteen ilmoitusvelvollisuutta verotuksessa kavennetaan*. Tapaus ei siten tuo muutosta esimerkiksi ratkaisuun KKO 2015:1, jossa yhtenä keskeisenä oikeusohjeena on, ettei oikeiden tulotietojen ilmoittaminen veroilmoituksessa yleensä voi tosiasiallisesti johtaa välittömään itsensä ilmiantamiseen rikoksesta. Tullia koskeva oikeustapaus eroaa kuitenkin hallinnonaloitaisesta työnjaosta huomattavasti, jolloin on turvallisesti ollut mahdollista tulkita velvollisuus ensiasteen veroilmoituksen antamiseen itsekriminointisuoja loukkaavaksi menettelyksi.

Ratkaisu poistaa kuitenkin sen mahdollisuuden, että oikeuskäytännössä voitaisiin jatkossa nojata samanaikaisuusvaatimukseen niissä tilanteissa, joissa on välitön vaara siitä, että annattavat tiedot voisivat johtaa rikosprosessiin tai tulla käytettäväksi rikosprosessissa. Kun huomioidaan itsekriminointisuojaan perusoikeudellinen luonne, harkinta on ymmärtääkseni sen kaltaisista tilanteista oltava aina tapauskohtaista. Kuitenkin ratkaisun KKO 2024:39 yleisenä ongelmana on, että EIT:n itsekriminointisuoja koskevan tulkinnan laajentaminen kuuluisi pikemminkin lainsäätäjän toimialueelle. Tämä mahdollistaisi ainakin yhdenmukaisen tulkinnan oikeuskäytännössä. Samoilla linjoilla on *Tapanila*, jonka mukaan oikeuskäytännössä tulisi pidättäytyä EIT:n tulkintoja laajentavista ratkaisuista ilman lainsäädännön tukea. *Tapanila* on todennut, että ratkaisussa KKO 2014:67 omaksuttu laajentava tulkinta voi johtaa itsekriminointisuojaan perusteettomaan laajentumiseen alempien tuomioistuinten tulkinnoissa. *Tapanila* näkee, että tämän kaltaisissa tilanteissa olisi syytä perustaa itsekriminointisuoja lainsäädäntöön, jolloin asiasta voitaisiin myös käydä arvokeskustelua.<sup>213</sup> Katson ratkaisun KKO 2024:39 jättävän tulkinnanvaraiseksi useita seikkoja. Ratkaisun suurin ongelma lienee pakon puuttuminen, joka muodostaa välittömän ristiriidan EIT:n ratkaisukäytännön kanssa. Myös kysymykset

---

<sup>211</sup> Ratkaisusta ks. *Tapanila* 2010, s. 567 ja ratkaisun Shannon kohdat 38–41.

<sup>212</sup> Kohdat 39–40.

<sup>213</sup> *Tapanila* 2019, s. 134.

soveltamistilanteista ja todennäköisyydestä nousevat esiin. Tulkinnanvaraista on myös se, voidaanko ratkaisuharkinnassa huomioida intressipunnissa valtion fiskaaliset intressit.

Keskeinen tulkintakysymys liittyy siihen, *missä tilanteissa* ilmoitusvelvollinen ei ole voinut sulkea pois sitä mahdollisuutta, että annettavat tiedot voisivat johtaa rikosprosessiin tai tulla käytettäviksi rikosprosessissa. Välittömyyden arviointi ei välttämättä ole kovinkaan tiukkaa, kuten ratkaisusta KKO 2014:67 ilmenee. Ratkaisun mukaan, vaikka EIS 6 artiklaan perustuvissa itsekriminointisuoja koskevilla ratkaisuilla on ollut kysymys vain tietojen antamisesta viranomaisille, on tällaiseen tietojen antamiseen PL 21 §:n suojaaman oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytyksiä arvioitaessa perusteltua *rinnastaa sellainen velvollisuus tietojen antamiseen, joka tosiasiallisesti voi johtaa tietojen tulemiseen viranomaisen käyttöön.* Esimerkiksi Helsingin hovioikeuden tapauksessa R16/85 (1.6.2017) itsekriminointisuojaan vetoaminen katsottiin tehokkaaksi, kun tiedot tosiasiallisesti saattoivat kulkeutua viranomaisten käyttöön.<sup>214</sup> Myös EIT on arvioinut tietojen kulkeutumista tapauksessa *Marttinen*, jossa katsottiin, ettei ulosottomiehen salassapitovelvollisuus kattanut ulosottovelkoja.<sup>215</sup>

Verotustiedot siirtyvät varsin helposti Verohallinnon rekisteristä esitutkintaa tekevälle taholle. Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1346/1999) 19 §:n mukaan Verohallinto voi salassapitovelvollisuuden estämättä antaa yksittäistapauksessa pyynnöstä verotustietoja verovelvollista koskevine tunnistetietoineen muun muassa syyttäjä- ja esitutkintaviranomaisille rikosten ennalta estämistä, selvittämistä sekä syytteenpanoa varten. Ratkaisun KKO 2024:39 vaatimus tietojenvaihdosta täyttyy siten varsin helposti. Ainoa ero tavalliseen verotusmenettelyyn on se, ettei Verohallinto ole varsinaisesti esitutkintaa tekevä taho. Verovalvontaa se tekee kuitenkin varsin laajasti. Tästä tullaankin siihen kysymykseen, miten KKO on painottanut esitutkinnan merkitystä? On mahdollista, että tapausta sovelletaan vain Tullia koskeviin oikeusongelmiin, joka on jo nähtävissä oikeuskäytännössä. Vaikea kysymys on myös se, voidaanko esitutkinta ja verotarkastus rinnastaa keskenään, koska verotarkastus tehdään usein myös rikosprosessia varten? Ymmärtääkseni rinnastamista koskeva kysymys on relevantti, mutta oikeuskäytännön perusteella epätodennäköinen.

Rinnastamista koskeva kysymys on ollut esillä ratkaisussa KKO 2014:82, joka koski ulosotto selvitystä. KKO totesi, ettei ulosotto selvitys välittömästi liity esitutkintaan taikka rikosoikeudenkäyntiin, eikä menettelyssä ole tarkoitus kerätä tietoja niitä varten. Ulosotto selvityksen

<sup>214</sup> Hovioikeuden ratkaisussa ei myöskään edellytetty pakkoa. Ratkaisusta ks. Tapanila 2019, s. 133–134.

<sup>215</sup> Kohta 72.

tarkoituksena on kerätä tietoja velkojen täytäntöönpanon toteuttamiseksi ja sillä turvataan viime kädessä ulosottovelkojien omaisuuden suoja. KKO huomioi kuitenkin, että tietojen kerääminen oikeudenkäynnin ulkopuolella ja rikosprosessi *voivat kuitenkin liittyä niin läheisesti toisiinsa, ettei niitä voi tässä suhteessa pitää erillisinä*. Esimerkiksi ratkaisussaan Chambaz EIT arvioi verotusmenettelyn liittyvän niin läheisesti esitutkintaan, että kokonaisuutena arvioiden EIS 6 artikla soveltui kumpaiseenkin menettelyyn.<sup>216</sup> KKO päätyi kuitenkin siihen tulokseen, ettei ulosottoselvityksellä ja vireillä olevilla oikeudenkäynneillä ole sellaista keskinäistä yhteyttä, jota ratkaisussa Chambaz on tarkoitettu.<sup>217</sup> Linnan mukaan suomalaisessa mallissa on riski siitä, että konkurssi menettelynä, jossa pesänhoitajalla on velvollisuus sekä selvittää velallisen väärinkäytökset että tehdä niistä tutkintapyyntö, jo sellaisenaan rinnastuu rikosprosessiin. Linna perustelee eräänlaista ”mixed proceedings” menettelyä ratkaisulla J.B.<sup>218</sup>

Oikeuskäytännössä ratkaisua KKO 2024:39 on sovellettu toiseen Tullia koskeneeseen tapaukseen. Helsingin hovioikeuden ratkaisussa R 24/180 (26.3.2025) oli kyse savukkeiden tulliselvityksestä. Tapauksessa Virossa oli tuotu Suomeen savukkeita noin 60 000 kappaletta myyntitarkoituksessa. Vastaajat eivät olleet antaneet tuonnista veroilmoitusta, ja he olivat jättäneet tulliselvityksessä ilmoittamatta tulliviranomaiselle EU:n tulli- ja veroalueen ulkopuolelta peräisin olevista savukkeista. Käräjäoikeus oli tuominnut vastaajat sekä törkeästä veropetoksesta että salakuljetuksesta. Hovioikeus kumosi käräjäoikeuden päätöksen ja tuomitsi syytetyt vain salakuljetuksesta neljän kuukauden vankeusrangaistuksiin. Hovioikeus viittasi tapauksessa varsin laajasti ratkaisuun KKO 2024:39 ja totesi, että vastaajat olisivat veroilmoitusvelvollisuutensa täyttäessään tosiasiallisesti tulleet samalla esittäneeksi salakuljetusta koskevaa *valvontaa ja esitutkintaa* suorittavalle Tullille selvityksen syyllistymisestään savukkeiden salakuljetukseen. Vastaajat eivät olisi tällöin voineet sulkea pois sitä mahdollisuutta, että annettavat tiedot olisivat voineet johtaa salakuljetusta koskevaan rikosprosessiin ja tulla käytettäviksi tällaisessa rikosprosessissa. Verotusta varten säädetyn ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen olisi siten aikaansaanut välittömän rikosepäilyn ja johtanut siihen, että vastaajat olisivat joutuneet

---

<sup>216</sup> Chambaz, kohta 48: “A la lumière de ce qui précède, la Cour arrive à la conclusion que l’enquête pour soustraction d’impôts dirigée contre le requérant s’inscrivait dans le prolongement de la procédure qui s’est déroulée devant le tribunal administratif. Elle estime, par conséquent, que les deux procédures étaient étroitement liées de sorte que le caractère manifestement pénal de l’enquête s’est étendu à la procédure ayant donné lieu à la présente requête. Il s’ensuit que l’article 6 de la Convention est applicable dans le cas d’espèce sous son volet pénal.” Suom. “Edellä esitetyn perusteella tuomioistuimien päättelee, että valittajaa koskeva veropetostutkinta oli jatkoa hallinto-oikeudessa käydylle menettelylle. Se katsoo näin ollen, että nämä kaksi menettelyä liittyivät läheisesti toisiinsa, joten tutkinnan ilmeisen rikosoikeudellinen luonne ulottui nyt käsiteltävän kanteen taustalla olevaan menettelyyn. Tästä seuraa, että yleissopimuksen 6 artiklaa voidaan soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa sen rikosoikeudelliselta osalta.”

<sup>217</sup> Kohdat 25, 26 ja 35.

<sup>218</sup> Linna 2013, s. 154–155.

samalla ilmiantamaan itsensä salakuljetusrikoksesta. Hovioikeus päätyi ratkaisuun siitä huolimatta, että kyse oli myös EU-oikeuden soveltamisesta. Eri mieltä oleva esittelijä olisikin jättänyt ratkaisun KKO 2024:39 soveltamatta etusijaperiaatteen sekä EU:n yhteisen tullialueen ja tullilainsäädännön tavoitteiden vuoksi.

Toinen keskeinen kysymys koskee *näkökulmaa ja todennäköisyyttä*. EIT ja KKO näyttävät omaksuneen subjektiivisen *ex ante* -näkökulman itsekriminointisuojaaja koskevaan harkintaan. Ratkaisussa KKO 2009:80 on todettu:

”Oikeutta pysyä vaiti on arvioitava syytetyn näkökulmasta ja niiden tietojen perusteella, joita hänellä on silloin, kun häneltä pakon tai rangaistuksen uhalla vaaditaan tietoja. Syytetyllä ei ole velvollisuutta antaa sellaisia tietoja, joiden hän on perustellusti voinut arvioida vaarantavan tai heikentävän omia puolustusmahdollisuuksiaan. Samasta lähtökohdasta on arvioitava myös sitä, miten läheisesti tiedot liittyvät siihen rikokseen, josta häntä samaan aikaan epäillään.”<sup>219</sup>

Ratkaisussa KKO 2015:1 on kuitenkin katsottu, että itsekriminointisuojaajan perusteena on viranomaismenettelyn alkaminen, eikä ilmoitusvelvollisen oma käsitys eturistiriidasta.<sup>220</sup> Lienee kuitenkin niin, että ratkaisun KKO 2015:1 oikeusohjetta on KKO 2024:39 jälkeen pidettävä kumottuna. Toisaalta voidaan myös kysyä, onko näkökulma edes olennainen, kun kyseessä on välitön ilmiantaminen? Ainakin voidaan huomioida, että välittömyyden vaatimusta on mahdollista arvioida objektiivisin mittapuuin.

Lisäksi oikeuskirjallisuuden perusteella voidaan kysyä, edellyttääkö välittömyyden arviointi samalla jonkinlaista todennäköisyyttä? *Tapanilan* mukaan riittävää itsekriminointisuojaajan kanalta on, että tietojen käyttämistä langettavana näyttönä ei voida poissulkea. Tämän arvioinnissa tulee tavallaan asettua tietoja antavan henkilön asemaan ja tarkastella, millä todennäköisyydellä hän on mieltänyt tietoja voitavan käyttää myöhemmin rikosoikeudenkäynnissä.<sup>221</sup> *Kukkonen* on tulkinnut ratkaisua KKO 2014:67 siten, ettei samanaikaisuusvaatimusta edellytetä itsekriminointisuojaajan edellytykseksi silloin, kun henkilö pakotetaan täyttämään ilmoitusvelvollisuutensa tilanteessa, jossa edeltävään rikokseen liittyvä ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen aiheuttaisi ilmoitusvelvolliselle varteen otettavan välittömän vaaran oman edeltävän rikoksen paljastamisesta. Itsekriminointisuojaaja ja tietojen antamisen merkitystä arvioidaan objektiivisesti tietojen antajan näkökulmasta.<sup>222</sup>

---

<sup>219</sup> Kohta 17.

<sup>220</sup> Kohta 17.

<sup>221</sup> Tapanila 2010, s. 583.

<sup>222</sup> Kukkonen 2015, s. 254–255.

Kolmas avoin kysymys koskee *pakkoa*. Ratkaisun KKO 2024:39 herättääkin jatkokysymyksiä siitä, kuinka pakkoa tulee jatkossa arvioida. Laajasti ymmärrettynä kysymys koskee sekä kotimaista että EIT:n oikeuskäytäntöä. Ratkaisussa KKO 2024:39 ei käsitellä juurikaan pakkoa, jota voidaan pitää sen ongelmallisempänä kohtana. Tapauksessa on kylläkin viitatuissa ratkaisuihin Funke, J.B. ja Shannon, mutta niitä käsiteltäessä ei ole korostettu, että ratkaisuisissa tietoja oli vaadittu sanktion uhalla. Kyse ei kuitenkaan ole siitä, etteikö KKO tietäisi mitä pakko merkitsee, sillä ratkaisuisissa KKO 2015:6 ja KKO 2017:78 pakkoa on arvioitu varsin hyvin EIT:n oikeuskäytännön perusteella.

Ratkaisussa KKO 2024:39 pakon analyysi ratkaisussa on jäänyt Pölösen eriävän mielipiteen varaan. Kuten Pölönen on huomauttanut, tapauksessa painostus on ollut vain hypoteettista tai abstraktia, eikä se ole sama asia kuin se konkreettinen tai muu tahdonvapauteen epäasiallinen vaikuttaminen, jota EIT on pitänyt itsekriminalisoinnin soveltamisen ehtona. Pölönen näkee, että tapauksessa KKO 2014:67 oleva ilmoitusvelvollisuus on myös ollut toimintavaatimuksena selvästi erotettavassa painostuselementiksi. Veroilmoituksen kohdalla painostuselementti on konstituoitavissa yleisesti veropetoskriminalisoinnin yleis- ja erityisestävän vaikutuksen kautta, eikä tämä tarkoita sellaista painostusta, jota vastaan itsekriminalisointi on tarkoitettu.<sup>223</sup> Pölösen kantaa hypoteettisesta tai abstraktista painostamisesta voidaan pitää varsin perustelluna. On myös huomattava, että KKO on jo ratkaisussa KKO 2011:46 pitänyt erityisesti veropetossäännöksen rangaistusuhkaa kiellettyinä pakottamisena.<sup>224</sup>

---

<sup>223</sup> Pölönen katsoo myös, ettei ratkaisu KKO 2014:67 suoraan sovellu tapaukseen, sillä tapausten ilmoittamisvelvollisuudet eroavat toisistaan niiden tarkoituksien ja painoarvojen vuoksi. Nuuskan kohdalla ei ole velvollisuutta ilmoittaa erikseen tapahtuneesta tai tehdystä rikoksesta, vaan kyse on yleisestä velvollisuudesta antaa veroilmoitus. Ero muodostuu myös oikeudellisesti siten, ettei nuuskaa koskevassa verotuksessa ole jakoa päätekoon ja siitä erilliseen ilmoitusvelvollisuuteen. Veropetoksella on vain yksi suojeluobjekti, kun tapauksen KKO 2014:67 kohteessa on ollut kyse kahdesta toisistaan eroavasta suojeluobjektista. Täten itsekriminalisoinnin soveltaminen merkitsisi rangaistavan käyttäytymisen alan kaventumista. Lisäksi tieliikennetapaukset ovat muutenkin lievemmin arvosteltavia. Pölönen perustelee kielteistä kantaansa myös perustuslain 106 §:n soveltamisedellytyksillä, jonka mukaan itsekriminointisuoja ei tulisi soveltaa laajentavasti, kun se ei ole ilmeisen välttämätöntä. Hän antaa myös merkitystä nuuskan verotuksen yhteiskunnallisille tarkoituksille, kuten kansanterveydelle ja fiskaalisille intresseille. Pölönen esittää myös, että jos itsekriminointisuoja koskeva ratkaisu tulisi joka tapauksessa tehdä punnintaratkaisuna. Punnintaratkaisu ei kuitenkaan muuttaisi hänen kantaansa.

<sup>224</sup> Kohta 16. Oikeuskirjallisuudessa Mantila on pitänyt veropetoksen rangaistusuhkaa pakottamisena. Toiseksi hän katsoo, että *todistustaakan kääntäminen verovelvolliselle voidaan tulkita pakoksi*. Mantilan kanta perustuu ajatukseseen, että sääntö, joka sallii tekemään käänteisiä päätelmiä syytetyn syyllisyydestä hänen käyttäessään vaihtilo-oikeuttaan, voi myös olla keino pakottaa syytetty antamaan tietoja. Mantilan mukaan pelkästään veronkorotuksen uhka ”välillisenä sanktiona” ei luo pakkoa, vaan vaaditaan jotain muuta pakoksi tulkittavaa painostamista tai uhkaamista. (Mantila 2020, s. 147) Laapas on kommentoinut Mantilan väitettä todistustaakan kääntämisestä. Hänen mukaansa viranomaisella on lähtökohtaisesti näyttötaakka veron määräämisestä, eikä näyttötaakan jakautumista koskevia sääntöjä voida pitää Mantilan tavoin yksioikoisina. Sen sijaan vähennysvaatimuksessa näyttötaakka on verovelvollisella. (Laapas 2022, s. 223, alaviite 746)

Edellä mainittu Pölösen argumentti saa tukea oikeuskirjallisuudesta. *Tapanila* on huomauttanut, että EIT on halunnut rajoittaa itsekriminointisuojan sovellettavuuden sen kaltaisiin tapauksiin, joissa viranomaisen vaatii sanktion uhkaa käyttämällä tietoja, jotka antamalla asianosainen paljastaisi aikaisemman rikoksensa tai myötävaikuttaisi sen selvittämiseen.<sup>225</sup> Myös *Hirvelä* ja *Heikkilä* katsovat itsekriminointisuojan soveltamisen edellyttävän pakkoa. He katsovat, ettei pakkoa ole kuitenkaan kaikenlainen painostaminen, vaan ainoastaan sääntöjenvastainen ja sopimaton painostaminen (*improper compulsion*). Pakko voi tällöin olla suoraa tai epäsuoraa.<sup>226</sup> Edellä käytettyä termiä ”improper compulsion” on sovellettu esimerkiksi ratkaisusta *Saunders, Weh*<sup>227</sup> ja tuomiossa *John Murray v. Yhdistyneet kuningaskunnat* (8.2.1996)<sup>228</sup>. *Frände* on katsonut, että oikeudelliset sanktiot, kuten uhkasakko, sakko, vankeus ja oikeudenmenetykset, voidaan tulkita pakoksi. On myös huomattava, ettei pelkkä uhka sanktiosta vielä konstituoivaa itsekriminointisuojan loukkausta. Loukkaus syntyy vasta silloin, kun myötävaikuttamisesta kieltäytyvä henkilö tuomitaan uhattuun pakkokeinoon.<sup>229</sup>

*Trechselin* mukaan se, että itsekriminointisuoja suojaa sopimattomalta pakottamiselta, on melko tautologista. Hänen mukaansa kysymys kuuluukin: millainen pakko on sopimatonta? Tai pikemminkin olisi kysyttävä, missä kulkevat oikean pakon rajat? *Trechsel* on todennut tämän olevan täysin epäselvää.<sup>230</sup> Onko sopimaton painostaminen *Trechselin* mainitsema tavalla avoin käsite? EIT on käynyt lävitse itsekriminointisuojan edellytyksiä ratkaisussa *De Lege v. Alankomaat* (30.1.2023). Ratkaisussa on todettu, että jotta itsekriminointisuoja koskeva ongelma nousisi esiin itseään vastaan todistamisen näkökulmasta, hakijan on ensin täytynyt joutua *jonkinlaisen* viranomaisten pakottamisen kohteeksi.<sup>231</sup> Huomion arvoista on myös, ettei kaikenlainen välitön pakko välttämättä tuhoa itsekriminointisuojan ydintä ja johda EIS 6 artiklan rikkomiseen. Ratkaisuharkinnassa huomioidaan myös pakon luonne ja aste, millaisia prosessuaalisia menettelytakeita menettelyyn liittyy ja ennen kaikkea se, miten näin saatua aineistoa käytetään.<sup>232</sup> Myös yleisen edun painoarvo kyseisen rikoksen tutkinnassa ja

<sup>225</sup> *Tapanila* 2019, s. 78. Tapaukset *Allen ja King*.

<sup>226</sup> *Hirvelä -Heikkilä* 2017, s. 421. Poikkeuksena voidaan kuitenkin mainita, ettei edes suora pakko välttämättä merkitse itsekriminointisuojan loukkausta. Sen kaltaiseen lopputulokseen on tultu ratkaisussa *O'Halloran ja Francis*. Ratkaisu on kuitenkin poikkeustapaus.

<sup>227</sup> Kohta 39.

<sup>228</sup> Kohdat 45–46. Tapauksen *John Murray* oikeusohje on se, ettei rikostuomiota voida perustaa yksinomaan syytetyn vaikenemiselle.

<sup>229</sup> *Launiala* 2013, s. 28. ja *Frände* 2011, s. 404.

<sup>230</sup> *Trechsel* 2006, s. 347.

<sup>231</sup> Kohdat 65 ja 74.

<sup>232</sup> Kohta 68. Näin myös Helsingin hovioikeuden ratkaisussa R13/1249 (28.3.2014), ratkaisusta ks. *Tapanila* 2019, s. 76–77.

rankaisemisessa voidaan ottaa huomioon.<sup>233</sup> Täten pakon harkinnassa voidaan erottaa toisistaan perusoikeuden soveltuminen ja sen tarkempi suojeleaste.

Neljäs avoin kysymys koskee *julkisen edun huomioimista* ratkaisuharkinnassa. Ratkaisussa KKO 2024:39 on huomioitu ratkaisuiden Allen ja King keskeiset oikeusohjeet. KKO on todennut, ettei veroilmoituksiin ja muihin hallinnollisiin ilmoitusvelvollisuuksiin liittyvä velvollisuus tietojen antamiseen itsessään loukkaa itsekriminointisuoja. Voidaan kuitenkin kysyä, soveltuvatko ratkaisut Allen ja King todella ratkaisuun KKO 2024:39? Eikö KKO:n olisi tullut huomioida myös valtion fiskaaliset intressit?

Ratkaisuissa Allen ja King voidaan nähdä piirteitä, jotka tukevat julkisen intressin huomioimista intressipunninnassa. Ratkaisuissa on ensinnäkin viitattu siihen, että velvollisuus ilmoittaa tulot ja varallisuus ovat sopimusvaltioiden verotusjärjestelmien yhteinen piirre, ja ilman sitä niiden on vaikeata kuvitella toimivan tehokkaasti. Lisäksi ratkaisussa King on todettu kielto tulkita itsekriminointisuoja siten, että annettaisiin yleinen koskemattomuus toimille, joiden motiivina on halua välttää veroviranomaisten toimintaa. Valtion fiskaalisten intressien huomioiminen ratkaisuharkinnassa on kuitenkin tulkinnanvarainen kysymys.

*Tapanilan* mukaan EIT:n oikeuskäytännössä julkisesta intresseistä johtuville näkökohdille ei ole annettu merkitystä.<sup>234</sup> Näin tehtiin esimerkiksi ratkaisussa Saunders, jossa EIT totesi, että itsekriminointisuoja on voimassa riippumatta siitä, minkälaisesta teosta syytetään.<sup>235</sup> Yleiseen etuun ei voida vedota perusteena sille, että tuomioituimen ulkopuolisessa tutkinnassa pakollisesti saatuja vastauksia käytetään syytetyn syytteesenpanoon oikeuskäynnin aikana.<sup>236</sup> Tarkemmin asiaa on perusteltu ratkaisussa Marttinen, jossa katsottiin, ettei itsekriminointisuojan loukkausta voi perustella tehokkaalla takaisinsaannilla. Myös tapauksessa Heaney ja McGuinness v. Irlanti (21.12.2000) katsottiin, ettei loukkausta voinut perustella turvallisuudella tai yleisellä järjestyksellä.<sup>237</sup> *Ervon* mukaan on kuitenkin nähtävissä, että EIT:n linja olisi muuttumassa kohti viranomaistoiminnan, siinä kohdattavien vaikeuksien ja yleisen intressien entistä suurempana painottamisena punnintatilanteissa, kun perinteisesti syytetyn oikeuksien ja

---

<sup>233</sup>Henkilöön kohdistuvaa fyysistä pakkoa ja sen jäämistä Saunders-doktriinin ulkopuolelle on analysoitu ratkaisussa Jalloh v. Saksa (11.7.2006), kohta 117: "In order to determine whether the applicant's right not to incriminate himself has been violated, the Court will have regard, in turn, to the following factors: the nature and degree of compulsion used to obtain the evidence; the weight of the public interest in the investigation and punishment of the offence in issue; the existence of any relevant safeguards in the procedure; and the use to which any material so obtained is put." Harkinnasta koskien fyysistä pakkoa ks. tuomion kohdat 118–121.

<sup>234</sup> Ks. Tapanila 2010, s. 565.

<sup>235</sup> Myös yleisestä edusta ratkaisussa Marttila, kohta 74.

<sup>236</sup> Ratkaisun kohta 74.

<sup>237</sup> Kohdat 57–58.

oikeusturvan korostaminen ovat olleet lähtökohtana.<sup>238</sup> Ervon huomio koskeekin nimenomaisesti itsekriminointisuoja perinteisissä rikosoikeudellisissa tapauksissa.

Vaikka julkista etua ei ole *expressis verbis* mainittu, se on saattaa silti olla nähtävissä ratkaisun taustalla. Näin oli esimerkiksi tapauksissa Weh ja O’Halloran ja Francis, joissa otettiin huomioon liikennevalvontaan liittyvät yleiset edut. Jos verotusta koskevassa oikeuskäytännössä huomioitaisiin yleinen etu itsekriminointisuoja kaventavana perusteena, verotus olisi nähtävä edellä mainittujen ratkaisuiden kaltaisena poikkeustapauksena. Ymmärtääkseni verotusmenettely on mahdollista nähdä tämän kaltaisena *lex specialiksena*.<sup>239</sup> Oikeuskirjallisuudessa asiaa on pohtinut Laapas.<sup>240</sup>

## 2.5 Valehtelu-oikeus

### 2.5.1 EIT:n ja KKO:n oikeuskäytäntö

Itsekriminointisuoja koskevan periaatteen kannalta on epäselvää, oikeuttaako se muussa menettelyssä kuin rikosprosessissa vaitiolon ja passivisuuden ohella myös totuutta vastaamattomien tietojen antamiseen.<sup>241</sup> Kyse on vain muuta menettelyä koskevasta ongelmasta, eikä asia muodosta rikosprosessissa suurta oikeuskysymystä, sillä Suomessa on laajasti katsottu, ettei syytetyllä ole velvollisuutta pysyä totuudessa.

Ensinnäkin on syytä mainita, että EIT:n käytännössä valehtelemiseen on suhtauduttu kielteisesti, kun kyse ei ole varsinaisesta rikosprosessista.<sup>242</sup> Erityisesti tästä mainittakoon tapaukset Allen sekä ratkaisu Vondel v. Alankomaat (23.3.2006). Ratkaisuissa on katsottu, että valehteleminen on rikos itsessään, eikä se kuulu oikeuteen vaieta. Tapauksissa on omaksuttu varsin viranomaismyönteinen näkökulma, jonka mukaan oikeutta vaieta ja olla todistamatta itseään vastaan ei

<sup>238</sup> Ervo 2012, s. 11–12. Ervo viittaa erimerkkinä ratkaisuun Jalloh. Ervon lisäksi asian on huomionnut *Mantila* 2020, s. 140, jonka mukaan julkinen intressi voidaan rikosprosessissa huomioida itsekriminointisujan loukkausta pohdittaessa, vaikka itsekriminointisuoja noudatetaan kaikentyyppisissä rikoksissa. Ervon ja Mantilan kirjoituksen on myös huomionnut Laapas (Laapas 2022, s. 61).

<sup>239</sup> Ks. Nuutila 2001, s. 165. Nuutila viittaa siihen, että koko menettely perustuu oma-aloitteisiin ilmoituksiin ja pelkkä rangaistusuhka väärin tietojen antamisesta ei tee asiasta EIS 6 artiklan mukaista ongelmaa.

<sup>240</sup> esim. Laapas 2022, s. 247–254 tyhjän veroilmoituksen ongelman osalta.

<sup>241</sup> Tapanila 2019, s. 134–135.

<sup>242</sup> Laapas on katsonut, ettei EIS aseta periaatteellista estettä rangaista rikosasian vastaajaa valehtelusta, jos tällä on ollut myös realistisena vaihtoehtona jättäytyä asiassa passiiviseksi aktiivisen valehtelun sijaan (Laapas 2022, s. 81).

voida tulkita siten, että se antaisi yleisen koskemattomuuden toimille, joiden tarkoitus on välttää tutkintaa. Ratkaisuissa on todettu, että oikeus olla todistamatta itseään vastaan koskee lähtökohtaisesti syytetyn vaikenemista.<sup>243</sup>

Kysymys totuutta vastaamattomista lausumista on ollut esillä suomalaisessa oikeuskäytännössä ratkaisuissa KKO 2011:46, KKO 2015:6 ja KKO 2017:78. Vanhemmassa tapauksessa KKO 2011:46 katsottiin, ettei verovelvollisella ollut rikosprosessin kanssa samaan aikaan vireillä olevassa verotarkastusmenettelyssä velvollisuutta pysyä totuudessa. KKO katsoi, että menettelyn katsominen rangaistavaksi hävittäisi olennaisilta osiltaan syylliseksi epäillyn oikeuden vaieta tai olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Oikeusohjeen mukaan väärien tietojen antamista ei ole sen vuoksi syytä arvioida toisin kuin oikeutta vaieta tai jättää tietoja antamatta, jolloin itsekriminointisuoja voidaan katsoa ulottuvan myös tällaiseen menettelyyn.<sup>244</sup>

Ratkaisu KKO 2011:46 on hyväksytty oikeuskirjallisuudessa vaihtelevasti. *Vuorenpää* on pitänyt ratkaisua onnistuneena. Hänen mukaansa syytetyllä on oltava oikeus valehdella. *Vuorenpää* näkee asian niin, että itsekriminointisuoja annetaan silloin, kun henkilö on EIS 6 artiklan tarkoittamalla tavalla syytetty. Sen vuoksi syytetyn oikeuksiin ei pitäisi vaikuttaa se, missä menettelyssä häntä kuullaan. Mikäli itsekriminointisuoja antamisedellytykset ovat olemassa, rikosprosessin ulkopuolella kuultavan henkilön oikeudet, kuten oikeus valehdella, eivät siis saa olla heikommat kuin silloin, kun kuuleminen tapahtuu häntä vastaan vireillä olevassa rikosprosessissa.<sup>245</sup> *Vuorenpään* kanssa samaa mieltä on ollut *Mantila*, joka näkee asian niin, että itsekriminointisuoja pitää yksiselitteisesti sisällään syytetyn oikeuden valehdella. Kysymys on kuitenkin siinä, halutaanko valehtelu-oikeuden katsoa kuuluvan itsekriminointisuojaan, jolloin se ei ole riippuvainen menettelystä tai kuultavan asemasta.<sup>246</sup> Myös *Koponen* näyttää samaistavan vaitiolo-oikeuden ja valehtelun rankaisemattomuuden, koska ne kuuluvat rikosprosessuaalisiin epäillyn oikeuksiin.<sup>247</sup>

---

<sup>243</sup> Ratkaisussa *Vondel* on mainittu: “This was not an example of forced self-incrimination before the PEC relating to an offence which he had previously committed; *it was the offence itself*. It may be that the applicant lied in order to prevent revealing conduct which, in his perception, might possibly be criminal and lead to prosecution. However, the right to silence and not to incriminate oneself cannot be interpreted as giving a general immunity for actions motivated by the desire to evade investigation. Thus, the present case is not one concerned with the use of compulsorily obtained information in subsequent criminal proceedings” (korostus lisätty)

<sup>244</sup> Kohta 23. *Hupli* on huomionnut, että tapaus on perustelultaan ratkaisua *Marttinen* vastaava (*Hupli* 2017, s.82).

<sup>245</sup> *Vuorenpää* 2011a, s. 593–594 ja *Vuorenpää* 2020, s. 110–111.

<sup>246</sup> *Mantila* 2020, s. 171–172. *Laapas* on kommentoinut *Mantilan* ajatuksia siten, ettei itsekriminointisuoja EIS 6 artiklan näkökulmasta sisällä absoluuttista oikeutta valehteluun (*Laapas* 2022, s. 212–213).

<sup>247</sup> *Koponen* 2006, s. 133.

Sen sijaan *Tapanila* ei näe ratkaisun KKO 2011:46 tulkinnessa merkitystä sillä, onko henkilöä vastaan samanaikaisesti vireillä rikostutkinta. Näkökulmalla ei hänen mukaansa ole merkitystä, koska henkilöllä oli mahdollisuus vaieta hallinnollisessa menettelyssä, eikä valehtelu tuonut mitään *lisääarvoa* pyrittäessä välttämään syytteen vaaraan joutuminen. Yleisesti *Tapanila* ei katso itsekriminointisuojaan oikeuttavan valehtelemiseen rikosoikeuden ulkopuolisissa menettelyissä. Asiaa on kuitenkin arvioitava tosin, mikäli viranomaisen ryhtyy sanktion uhalla painostamaan henkilöä kertomaan tietoja, jotka saattavat hänet syytteen vaaraan, ja henkilö siltä vältyäkseen valehtelee. *Tapanila* onkin kysynyt ratkaisun KKO 2011:46 johdosta, mikä osa itsekriminointisuojusta häviää tai jää toteutumatta, jos suoja tulkitaan vaikenemiseen muttei valehtelemiseen oikeuttavaksi?<sup>248</sup> Myös *Hupli* on katsonut, ettei vaikenemis- ja valehtelu-oikeuden samaistukselle ole perusteita. Jos valehtelu rikosprosessin ulkopuolisessa menettelyssä halutaan jättää rangaistavuuden ulkopuolelle, sille on osoitettava jonkin muu voimassa olevan oikeuden mukainen peruste. *Huplin* mukaan pääsääntönä täytyy olla, että vaikenemisoikeus on riittävää, jolloin valehtelu-oikeudelle pitäisi olla jokin peruste, jonka seurauksena vaikeneminen ei riittäisi. Hänen mukaansa valehtelun ja vaikenemisen samaistaminen on monimutkaisen ongelman yksinkertaistamista.<sup>249</sup> Myös *Jämsän* mukaan on selvää, että oikeus valehdella sijoittuu itsekriminointisuojaan ydinalueen ulkopuolelle.<sup>250</sup> *Laapas* näyttää ymmärtävän oikeuden valehdella lähtökohtaisesti samalla tavalla kuin *Hupli*. Olennaista on se, onko vaitiolo enää riittävää itsensä ilmiantamisen välttymiseltä. Verotusmenettelyssä tämän kaltainen tilanne voi tulla esiin silloin, kun tiedot on alun perin tarkoitus siirtää käytettäväksi esitutkinnessa, jolloin vaitiolo ei ole riittävää.<sup>251</sup>

KKO:n myöhemmät ratkaisut eroavatkin tapauksesta KKO 2011:46. Ratkaisussa KKO 2015:6 A:ta ja B:tä oli kuultu käräjäoikeudessa todistajina riita-asiassa, johon liittyvien seikkojen johdosta heitä vastaan oli samaan aikaan vireillä rikossyyte. Myöhemmin syyttäjät vaati A:lle ja B:lle rangaistusta perättömästä lausumasta tuomioistuimessa sen johdosta, mitä he olivat käräjäoikeudessa todistajina kieltäytymisoikeuttaan käyttämättä kertoneet. KKO katsoi, ettei kyse ollut epäasianmukaisesta pakottamisesta todistamaan itseään vastaan. Riittävää oli se, että henkilöllä oli oikeus kieltäytyä todistamasta silloin, kun todistaminen voi edistää oman syyllisyyden selvittämistä.<sup>252</sup> Kieltäytymisoikeuteensa asianmukaisesti vetoavaa ja sitä käyttävää

---

<sup>248</sup> *Tapanila* 2019, s. 137–139.

<sup>249</sup> *Hupli* 2017, s. 82 ja 87.

<sup>250</sup> *Jämsä* 2020, s. 217.

<sup>251</sup> *Laapas* 2022, s. 217–218.

<sup>252</sup> *Vuorenpää* on huomioinut, että KKO on ottanut varsin saman kannan kuin lainsäätäjät KonkL 4:5 a §:n osalta (*Vuorenpää* 2020, s. 109).

kohtaan ei voida käyttää painostuksena sakkoa tai muuta uhkaa, eikä häntä voida sen vuoksi tuomita rangaistukseen. Myöskään perätöntä lausumaa koskeva rajoitussäännös ei tullut sovellettavaksi. Tapaus on varsin hyvin perusteltu EIT:n edellyttämän pakon osalta.

Myös tapauksessa KKO 2017:78 käsiteltiin oikeutta valehdella, mutta kyse ei ollut todistajan vaan asianosaisen oikeudesta. Tapauksessa A:ta oli kuultu käräjäoikeudessa takaisinsaantia konkurssipesään koskevan asian pääkäsittelyssä vastaajayhtiön edustajana henkilökohtaisesti todistelutarkoituksessa ja toisessa vastaavassa asiassa asianosaisena henkilökohtaisesti todistelutarkoituksessa. Ennen kuulemistaan näissä oikeudenkäynneissä A:ta oli kuultu rikoksesta epäiltyä velallisen rikoksia koskevassa esitutkinnassa, joka liittyi takaisinsaantioikeudenkäyntien kohteena oleviin toimiin. A:ta vastaan oli nostettu syyte siitä, että tämä olisi antanut totuudenvastaisen kertomuksen takaisinsaantiasioiden käsittelyssä. Myös tässä tapauksessa KKO katsoi, ettei asiassa *tullut ilmi mitään sellaista, joka viittaisi siihen, että pysyminen olisi ollut mahdotonta ilman vaaraa myötävaikuttaa oman rikoksen selvittämiseen*. Ratkaisussa todettiin, ettei asianosaisella ollut oikeutta valehdella kyseisissä olosuhteissa, vaan hänen olisi tullut käyttää niitä lain tarjoamia mahdollisuuksia, joita riita-asiassa todistelutarkoituksessa kuultavalla asianosaisella on itsekriminointisuojaan turvaamiseksi.<sup>253</sup> KKO samaisti asianosaisen ja todistajan aseman<sup>254</sup>, vaikka tähän kohdistuu vähemmän pakkoa, koska hänellä ei ollut mitään velvollisuutta kertomuksen antamiseen. Hänen ei tarvinnut vedota kieltäytymisoikeuden perusteena itsekriminointisuojaan, eikä häntä koskenut perättömän lausuman kriminalisointi.<sup>255</sup> Ratkaisussa ei ole viitattu tapaukseen KKO 2011:46, mutta muilta osin ratkaisun perustelut ovat pakon osalta pitkälti tapauksen KKO 2015:6 kaltaiset.

Ratkaisuissa KKO 2015:6 ja KKO 2017:78 on arvioitu EIT:n edellyttämää pakkoa varsin onnistuneesti.<sup>256</sup> Ratkaisussa on katsottu EIT:n oikeuskäytännön mukaisesti, että pakko merkitsee sopimattoman pakottamisen kieltoa. Samalla on todettu EIT:n kiinnittävän huomiota siihen, minkä laatuisella ja asteisella pakolla tietoja on vaadittu, millaisia prosessuaalisia oikeusturvatakeita menettelyyn liittyy sekä näin saadun aineiston käyttötarkoitukseen.<sup>257</sup> Käyttötarkoituksen osalta ratkaisussa KKO 2015:6 huomioitiin se, että todistajalle esitetyt kysymykset liittyivät ensisijaisesti asiaan, jossa hänen kuulemisensa todistajana on tarpeen, jolloin kysymysten tarkoituksena on *saada selville totuus asiassa*. Totuuden tavoittelun vuoksi on tärkeää, että

---

<sup>253</sup> Kohta 32.

<sup>254</sup> Kohdat 25–26.

<sup>255</sup> Tapanila 2019, s.140.

<sup>256</sup> KKO 2015:6, kohdat 22–23 ja KKO 2017:78, kohta 21.

<sup>257</sup> Kohta 22.

tuomioistuin saa tietää, mikäli todistajan kertomukseen jää aukko. Todistajan vetoaminen kiellettyä oikeuteensa ja sen syyn ilmoittaminen palvelevat siten oikeudenkäynnin tarkoitusta.<sup>258</sup>

Edellä mainituista ratkaisuista uudemmat tapaukset KKO 2015:6 ja KKO 2017:78 vastaavat pitkälti Tapanilan ja Huplin ajatuksia. Tästä näkökulmasta valehtelu-oikeudella tulee olla jokin lisäperuste, jonka mukaan vaikeneminen ei ole ollut riittävää. Oikeustilaa voidaan kuitenkin pitää yhä epäselvänä. On myös korostettava, ettei EIT:n oikeuskäytäntö ratkaisuiden Allen ja Vondel perusteella tue ratkaisun KKO 2011:46 johtopäätöstä. EIT:n mukaan valehteleminen on rikos itsessään, eikä se kuulu myötävaikuttamattomuusperiaatteeseen. Mielestäni mikään osa itsekriminointisuojausta ei katoa sillä, että henkilöltä kielletään oikeus valehdella. Poikkeuksena voi kuitenkin mainita Tapanilan tavoin tilanteet, joissa viranomaisen ryhtyy sanktion uhalla painostamaan henkilöä kertomaan tietoja, jotka saattavat hänet syytteen vaaraan, jolloin henkilö siltä välttyäkseen valehtelee. Yleisesti on epätodennäköistä, että hallinnollisessa menettelyssä pääsisi syntymään sen kaltainen konkreettinen tilanne, jossa henkilön vaikeneminen ei olisi riittävää.

### 2.5.2 *Onko verotusmenettelyssä oikeutta valehdella?*

Oikeutta valehdella ei ole juurikaan tarkasteltu vero-oikeudessa itsekriminointisuojan näkökulmasta. On kuitenkin todettu, että jos itsekriminointisuoja ulotetaan verotarkastusmenettelyyn koko sen rikosoikeudellisessa laajuudessa, verovelvollisella olisi oikeus valehdella kuin syyteyllä esitutkinnassa tai rikosprosessissa. Tämän kaltaisen huomion ovat tehneet *Vuorenpää* ja *Mantila*.<sup>259</sup> Ajatus ei sinänsä ole uusi. Myös *Koponen* on todennut, että hallinnollinen totuusvelvollisuus lakkaa, kun henkilöstä tulee EIS:n autonomisen tulkinnan mukaan rikoksesta epäilty. Veronkorotuksen osalta kyse on tällöin menettelystä, jossa siitä päätetään.<sup>260</sup> Uudemmassa vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa valehtelu-oikeuden on kuitenkin tulkittu olevan varsin suppea, eikä asiaa ole tarkasteltu veronkorotusmenettelyn tai verotarkastusmenettelyn ja rikosprosessin samaistamisen näkökulmasta.

---

<sup>258</sup> Kohta 27. Vuorenpää on todennut kyseisestä perusteluiden kohdasta, että se herättää kysymyksen, eikö verotus- tai konkurssimenettelyissä pyrkimyksenä olekaan selvittää totuutta menettelyn kohteena olevassa asiassa? (Vuorenpää 2022, s. 112). Hupli on taas nähnyt eron asetelmien välillä siinä, että konkurssissa kuullaan velallista ja verovelvollista hänen omassa asiassa, kun todistajaa kuullaan joidenkin muiden nimissä vireillä olevassa asiassa (Hupli 2017, s. 85).

<sup>259</sup> Vuorenpää 2011, s. 507 ja Mantila 2020, s. 141.

<sup>260</sup> Koponen 2006, s. 133.

*Laapaksen* mukaan lähtökohtana voidaan pitää sitä, ettei verovelvollisella ole oikeutta valehdella. Tämä koskee myös tilanteita, joissa hän joutuisi ilmiantamaan itsensä jostain jo aiemmin tapahtuneesta rikoksesta. Veroilmoituksen antamisesta ei lähtökohtaisesti voi kieltäytyä itsekriminointisuojaan vedoten, eikä veroilmoitusta voi palauttaa ilmoitusta virheellisenä syytteeltä välttyäkseen. Laapaksen mukaan verotusmenettelyssä itsekriminointisuoja koskevan periaatteen on joustettava, koska kyse on fiskaalista intresseistä ja toimivan yhteiskunnan perustoimintojen turvaamisesta. Väärien tietojen antamisen sijasta verotusmenettelyssä on olennaista se, onko henkilöllä oikeus olla vaiti. Verovelvollisella on oltava oikeus vaitioloon ainakin silloin, kun samaa asiaa koskeva esitutkinta on vireillä. Tilanteet liittyvät käytännössä pääsääntöisesti verotarkastusmenettelyihin, mutta myös säännönmukaisessa verotuksessa kysymys voi aktualisoitua.<sup>261</sup>

Yleisesti voidaan EIT:n ratkaisuiden Allen ja Vondel perusteella todeta, että valehteleminen on rikos sinänsä, eikä sille pitäisi antaa oikeussuojaa verotusmenettelyssä. Sama kanta on mainittu myös hyödyntämiskieltoa koskevan OK 17:25.2:n viimeisessä lauseessa. Lainkohtaa koskevassa hallituksen esityksessä on viitattu ratkaisuun Allen ja todettu, että jos esimerkiksi verotusmenettelyssä annetaan vääriä tietoja tuloista tai ulosottomenettelyssä varallisuudesta, on väärän tiedon antaminen itsessään rikos, eikä kysymyksessä ole todisteiden hankkiminen pakolla itsekriminointisuojaan vastaisesti aiemmin epäillyksi tehdystä rikoksesta. Kyseisessä hallituksen esityksessä tunnistetaan kuitenkin, että veronkorotusmenettely luokitellaan EIS:n perusteella rikosprosessiin rinnastuvaksi menettelyksi. Hallituksen esityksessä on tältä osin mainittu, että tilanteissa on voimassa itsekriminointisuoja, joten asianomaisella henkilöllä *ei ole totuudessapysymisvelvollisuutta* saati ylipäättäen velvollisuutta antaa kertomusta.<sup>262</sup> Edellä mainittua valehtelu-oikeutta voidaan kuitenkin pitää EIT:n oikeuskäytännön perusteella varsin kyseenalaisena.

Käytännössä niissä tilanteissa, joissa on vireillä verotarkastuksen kanssa samanaikaisesti rikosprosessi, verotarkastusmenettelyssä ei rankaista erikseen siitä, että verovelvollinen on antanut väärää tietoa. Veronkorotusta ei täten määrätä, jos verovelvollinen ei pysy totuudessa. Näin menettelemällä varmistetaan se, että verotarkastuksen yhteydessä rikoksesta epäillyn antamia tietoja voidaan hyödyntää, kun mahdollista rikossyytettä myöhemmin käsitellään tuomioistuimissa.<sup>263</sup>

---

<sup>261</sup> Laapas 2022, s. 218–219.

<sup>262</sup> HE 46/2014 vp, s. 91–92.

<sup>263</sup> Verohallinto 2016.

### 2.5.3 Oikeus pysyä vaiti hallinnollisessa rikosprosessissa

Oikeutta pysyä vaiti hallinnollisen menettelyssä, jossa voidaan määrätä hallinnollinen sanktio, on käsitelty Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) ennakkoratkaisupyynnössä C481/19 DB v. Consob<sup>264</sup>. Tapaus on tämän tutkielman kannalta olennainen, koska tämän tutkielman seuraavassa luvussa käsitellään myös hallinnollisia sanktioita. Ratkaisussa kysymys ei kuitenkaan ollut kyse veronkorotuksesta vaan sisäpiiritiedon väärinkäyttämistä, mutta oikeuskirjallisuudessa *Nieminen* on todennut, että tapausta voidaan soveltaa myös muihin hallinnollisiin seuraamuksiin.<sup>265</sup> Kyse on siitä, että hallinnolliset sanktiot voidaan katsoa rikossyytteiksi Engel-kriteerein perusteella. Oikeusohje koskee vain luonnollisia henkilöitä, mutta vaikenemisoikeus on laaja, jolloin se koskee myös tosiseikkoja.<sup>266</sup>

Ratkaisussa valvontaviranomainen Consob oli määrännyt luonnolliselle henkilölle DB hallinnollisia seuraamusmaksuja (200 000 ja 100 000 euroa) sisäpiiritiedon väärinkäytöstä ja sisäpiiritiedon laittomasta ilmaisemisesta. Tämä lisäksi hänelle määrättiin prosessuaalinen seuraamusmaksu (50 000 euroa) sen vuoksi, että hän oli toistuvasti pyytänyt lykkäämään kuulemistilaisuutta ja lopulta kieltäytynyt vastaamasta hänelle esitettyihin kysymyksiin.<sup>267</sup>

Ratkaisussa EUT katsoi, että *vaikenemisoikeus kuuluu oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin käsitteen ytimeen*, koska tällä oikeudella suojellaan syytettyä viranomaisten väärinkäytöksen luonteiselta pakottamiselta. Näin pyritään myös välttämään virheitä lainkäytössä ja takaamaan kyseisellä EIS 6 artiklalla tavoitellut päämäärät.<sup>268</sup> EIT totesi, että kaikissa menettelyissä, joita voidaan EIS:n mukaan pitää rikosoikeudellisina (Engel/Bonda-kriteerit, ks. luku 3.6.1), on kunnioitettava oikeutta vaieta.<sup>269</sup> Lisäksi EUT totesi, että vaikka menettelyä ei olisi pidettävä rikosoikeudellisena, tarve kunnioittaa vaikenemisoikeutta kyseisen viranomaisen suorittamassa tutkintamenettelyssä voi johtua myös siitä, että kansallisen lainsäädännön mukaan kyseisessä menettelyssä saatuja todisteita voidaan käyttää samaan henkilöön kohdistuvassa

<sup>264</sup> Asia C481/19, DB v Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), EU:C:2021:84

<sup>265</sup> Nieminen 2021, s. 1.

<sup>266</sup> Vakiintuneen tulkinnan mukaan oikeushenkilöiden on vastattava tosiseikkoja koskeviin kysymyksiin sekä toimitettava kaikki tarvittavat tiedot ja asiakirjat siitäkkin huolimatta, että tietoja voidaan käyttää heitä vastaan kilpailuoikeuden hallinnollisissa prosesseissa (Nieminen 2021, s. 2), Ks. asia 374/87, Orkem v. komissio, EU:C:1989:387, kohta 34.

<sup>267</sup> Kohdat 14–21.

<sup>268</sup> Kohta 38.

<sup>269</sup> Kohta 42. ”Siitä, millä edellytyksillä mainittua oikeutta on kunnioitettava myös hallinnollisten rikkomusten toteamista koskevissa menettelyissä, on korostettava, että tätä oikeutta on tarkoitus soveltaa menettelyissä, jotka voivat johtaa luonteeltaan rikosoikeudellisten hallinnollisten seuraamusten määräämiseen. Tämän luonteen arvioimisessa kolmella kriteerillä on merkitystä...”<sup>269</sup> (korostus lisätty)

rikosasiassa rikokseen syyllistymisen toteen näyttämiseksi.<sup>270</sup> Tapauksessa rikosprosessia ei kuitenkaan ollut sillä hetkellä tiedossa. *Nieminen* on tulkinnut ratkaisua siten, että se tukee palomuurin käyttöä verotusmenettelyn ja rikosprosessin välillä.<sup>271</sup> On kuitenkin huomattava, ettei EUT käsitellyt ratkaisussa oikeutta valehdella, eikä se esimerkiksi viitannut ratkaisuun Allen. Ratkaisu ei myöskään koskenut ilmoitusvelvollisuutta vaan vastaamista esitettyihin kysymyksiin kuulemistilaisuudessa.

---

<sup>270</sup> Kohta 44.

<sup>271</sup> *Nieminen* 2021, s. 14.

### 3 VERONKOROTUS HALLINNOLLISENA SANKTIONA

#### 3.1 Hallinnolliset sanktiot ja niiden erityispiirteet

Hallinnollisia sanktiota voidaan luonnehtia hallintopäätökseen perustuviksi seuraamuksiksi, jotka ovat asiallisesti rinnastettavissa rikosoikeudellisiin rangaistuksiin ja jotka määrätään lain rikkomisen johdosta luonnolliselle henkilölle tai oikeushenkilölle hallintoviranomaisen toimesta.<sup>272</sup> Hallinnollisia sanktioita on otettu käyttöön etenkin pyrittäessä poistamaan vähäisten rikkeiden tai laiminlyöntien rikosoikeudellista rangaistavuutta. Kyse on tällöin hallinnolliseen sanktioon liittyvien ominaisuuksien, kuten joustavuuden ja tehokkuuden, hyödyntämisestä.<sup>273</sup> Voidaan myös todeta, että hallinnollisilla sanktioilla on tällöin pyritty kiertämään rikosoikeudellisia oikeussuojamekanismeja.<sup>274</sup> Perinteisen rikosoikeuden alan on nähty toteuttavan *ultima ratio* -periaatetta, kun hallinnollisten sanktioissa on kyse moitittavuudeltaan verraten vähäisistä rikkomuksista ja laiminlyönneistä, joissa laissa säädettyjen velvoitteiden rikkominen on yksinkertaisesti toteennäytettävissä.<sup>275</sup> On katsottu, ettei tekoa tulisi säätää rangaistavaksi hallinnollisena sanktiona, jos laiminlyönnin kohteena on merkittävä oikeushyvä, rikkomus on erityisen moitittava tai teon selvittäminen edellyttää rikostutkintaa.<sup>276</sup>

Hallinnolliset sanktiot ovat verraten uusi ilmiö. Suomessa hallinnolliset sanktiot ovat alkaneet yleistyä 1970-luvulta lähtien, jolloin hallinnolliset sanktiot nähtiin keinona korvata kriminalisointeja vähemmän leimaavilla sanktioilla. Nykyään hallinnollisia sanktioita on laajasti tarkasteluna noin 60.<sup>277</sup> Hallinnollinen rangaistusseuraamus on usein sisällöltään viranomaisen määräämä seuraamusmaksu. Tällaisia maksuja ovat muun muassa pysäköintivirhemaksu, hyvitysmaksu, rikemaksu, laiminlyöntimaksu, joukkoliikenteen tarkastusmaksu ja ylikuormamaksu. Myös maksun-, veron- tai tullinkorotus rinnastuu luonteeltaan seuraamusmaksuihin.<sup>278</sup> Yksisy hallinnollisten sanktioiden yleistymiseen on ollut seuraamusmaksujen kasvu EU-lainsäädännössä, jossa hallinnolliset sanktiot ovat nousseet keskeiseen rooliin seuraamusten

<sup>272</sup> OMMML 52/2018, s. 20.

<sup>273</sup> Kiiski 2011a, s. 55–56.

<sup>274</sup> Halila 2001, s. 199.

<sup>275</sup> Melander 2008, s. 423–424, Halila – Lankinen 2014, s. 311 ja Koillinen 2016, s. 574.

<sup>276</sup> OMMML 52/2018, s. 25.

<sup>277</sup> Halila – Lankinen 2014, s. 205, 314 ja 319. Hallinnollisten sanktioiden kehittymisestä ks. Kiiski 2011.

<sup>278</sup> Mäenpää 2025, luku 2 yleinen hallinto-oikeus > jakso 4. Julkishallinnon tehtävät ja toimintamuodot > Hallinnolliset seuraamukset ja hallintopakko

perusmallina. Erityisesti EU-oikeudellisille sanktiolle on ominaista, että ne voivat olla rikosoikeudellista rangaistusta tuntuvampia.<sup>279</sup>

Hallinnollisia sanktiota ei perinteisessä oikeudenalajaottelussa lueta rikosoikeudellisiksi seuraamuksiksi. Hallinnollisen sanktion määräämisessä sovelletaan sen toimivaltaa koskevaa oikeussäännöstä hallintolain mukaisessa menettelyssä, jolloin päätökset ovat luonteeltaan hallintopäätöksiä.<sup>280</sup> Tietyissä tapauksissa myös tuomioistuin, kuten yleensä markkinaoikeus, voi määrätä hallinnollisen sanktion, jolloin sovellettavana on HOL.<sup>281</sup> Suomessa ei ole hallinnollisia seuraamuksia koskevaa yleislakia, vaikka oikeuskysymys on noussut viime aikoina keskustelun kohteeksi.<sup>282</sup>

Hallinnollisella sanktio-oikeudella on huomattavasti yhteisiä piirteitä perinteisen rikosoikeuden kanssa. Seuraamusmaksu määrätään aina laissa kielletystä tai muuten lainvastaisesta toiminnasta taikka laissa säädetyn velvoitteen laiminlyönnin vuoksi. Kyse on väistämättä lailla suojatun intressin tai sillä tavoiteltujen päämäärien loukkaamisesta eli toisin sanoen yhteiskunnallisesti moitittavasta toiminnasta. Tästä näkökulmasta hallinnollisten seuraamusmaksujen tavoitteet lähestyvät rikosoikeudessa perinteisesti käsitellyjä tavoitteita. Nykyisin hallinnollinen sanktio yleensä samaistetaan rikosoikeudelliseen seuraamukseen EIT:n ja perustuslakivaliokunnan ratkaisukäytännössä.<sup>283</sup> Koska perustuslakivaliokunta on käytännössään asiallisesti rinnastanut rangaistusluonteiset taloudelliset seuraamukset rikosoikeudelliseen seuraamukseen, on luontevaa, että myös hallinnollisten seuraamusmaksujen tavoitteet kytketään

<sup>279</sup> OMMML 52/2018, s. 26.

<sup>280</sup> Mäenpää 2025., luku 2 yleinen hallinto-oikeus > jakso 4. Julkishallinnon tehtävät ja toimintamuodot > Hallinnolliset seuraamukset ja hallintopakko

<sup>281</sup> Muusta seuraamussääntelystä poiketen kilpailu- ja hankintalainsäädännön mukaisista seuraamusmaksuista päättää ensi asteena markkinaoikeus Kilpailu- ja kuluttajaviraston esityksestä.

<sup>282</sup> Ks. OMMML 52/2018, s. 13–17. Työryhmä päätyi siihen tulokseen, että yleislakia ei ole ainakaan toistaiseksi tarpeen säätää, koska yleislaki ei poistaisi erityislainsäädännön tarvetta. Erityislailla on parempi yhteys tietyllä hallinnonalalla sovellettavaan sääntelyn kohteena olevan sanktion erityispiirteisiin. Toimivallasta olisi kuitenkin säädettävä erityislainsäädännössä. Myös hallinnollinen seuraamussääntely on varsin moninaista. Toiselle kannalle on päätytty sakkojärjestelmien kehittämistä koskeva työryhmä mietinnössään. 1) Työryhmä näki hallinnolliset seuraamusmaksut merkittävänä julkisen vallan käyttönä, jota koskevassa sääntelyssä olisi kiinnitettävä huomiota tarkkarajaisuuteen ja täsmällisyyteen. 2) Toiseksi hallinnollisten seuraamusmaksujen määräämisessä on pidetty perusteltuna noudattaa tiettyjä oikeusturvatakeita, kuten syyttömyysolettamaa. Yleislaki parantaisi silloin prosessuaalisia oikeusturvatakeita. 3) Työryhmä näki myös tärkeänä, ettei hallinnollisia seuraamusmaksuja koskevaa sääntelyä tulisi arvioida toisin kuin rikosoikeudellisen sääntelyä. Hallinnollisten seuraamusmaksujen sääntely tulisi rakentaa selväpiirteisen ja ennakoitavan samansisältöisen sääntelyn varaan, kuten rikosoikeudellinen järjestelmä. 4) Yleislain säätäminen parantaisi myös hallinnollisissa seuraamusmaksuissa käytettävien käsitteiden tulkintaa. 5) Yleislaki parantaisi myös oikeusturvan ja ennakoitavuuden vaatimuksia, koska erityislaeissa säädetään yleisistä edellytyksistä paikoin erisisältöisesti. (OMSO 2024:23, s.114–117 ja 130–131)

<sup>283</sup> Halila – Lankinen 2014, s. 307. PeVL:n lausuntojen osalta ks. tarkemmin luku 3.3.1.

ennaltaehkäisyyn. Hallinnollista seuraamusmaksua ei tule säätää, jos sillä ei ole ennaltaehkäisevää vaikutusta.<sup>284</sup>

Hallinnollisia sanktioita koskevassa sääntelyssä on huomioitava perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset. Hallinnollisen sanktion määräämiselle on oltava perusoikeusjärjestelmän kannalta painava yhteiskunnallinen tarve ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävä peruste. Seuraamusmaksusäätelylle tulee olla valvonnan tehokkuuteen ja toimivuuteen liittyvä perusteltu tarve. Pelkästään fiskaaliset tavoitteet eivät ole hyväksyttäviä perusteita seuraamusäätelylle. Hallinnollisen sanktio tulee olla suhteellisuusperiaatteen mukaisesti välttämätön ja riittävä sen kohteena olevan oikeushyvän turvaamiseksi. Jos sama tavoite voidaan saavuttaa muilla hallinnollisilla seuraamuksilla, niitä olisi ensisijaisesti käytettävä.<sup>285</sup> Lisäksi edellytetään, että sääntelyn tulee olla tarkkarajaista, jolloin siinä tulee myös huomioida toimenpiteen kohteen oikeusturva.<sup>286</sup>

### 3.2 Hallinnollisen rikosprosessin käsitteestä

Hallinnollinen rikosprosessi on hallinto-oikeudellisessa oikeuskirjallisuudessa kehittynyt käsite. Käsitettä käytti ensimmäistä kertaa *Mäenpää* hallintoprosessioikeutta käsittelevässä teoksessaan. Mäenpään perusajatus on se, että rangaistusluontoisen hallinnollisen seuraamuksen käsittelyyn hallintoprosessissa voi liittyä myös rikosprosessuaalisia erityispiirteitä ja laatuvaatimuksia. Tällöin hallinnollista seuraamusta koskevan valituksen käsittelyyn voi kohdistua erityisiä prosessuaalisia vaatimuksia, joita voidaan luonnehtia hallinnollisen rikosprosessin käsitteellä. Erityisvaatimukset liittyvät muun muassa suulliseen käsittelyyn, laillisuusperiaatteen, syyttömyysolottamaan, myötävaikutusvelvollisuuden rajoituksiin ja oikeusturvan tehokkuuteen.<sup>287</sup>

*Halilan* ja *Lankisen* mukaan hallinnollisen rikosprosessin käsite on syntynyt kuvaamaan hallinnollisia sakkoja koskevaa päätöksentekomenettelyä ja näiden asioiden muutoksenhakua. Hallinto-oikeudelliset sanktiot on täten nimetty erityiseksi paikaksi hallinto- ja rikosprosessioikeuden raja-alueella. Käsitteen tarkoituksena on korostaa, että hallinto-oikeudellinen

<sup>284</sup> OMSO 2024:23, s 34.

<sup>285</sup> OMMML 52/2018, s. 27–28. Ks. esim. PeVL 23/1997 vp, s. 2, PeVL 61/2014 vp ja PeVL 49/2017 vp.

<sup>286</sup> Tarkkarajaisuuden vaatimuksesta ks. esim. PeVL 9/2012 vp, s. 2, PeVL 57/2010 vp, s. 2 ja PeVL 74/2002 vp, s. 5. Oikeasuhtaisuuteen liittyvästä vaatimuksesta ks. esim. PeVL 28/2014 vp ja PeVL 15/2014 vp.

<sup>287</sup> Mäenpää 2007, s. 194.

järjestelmä voi omasta puolestaan laatia vastauksia siihen, miten oikeusturvavaatimukset on täytettävä hallinnollista seuraamusmaksua määrättäessä. Kyse on tällöin hallinnollisen menettelyn sovittamisesta oikeantasoiseen oikeusturvaan. Hallinnollisten sanktioiden määräämistä ei pitäisi hahmottaa vain rikosoikeudellisten suojakeinojen valossa, vaan menettelyssä tulisi kiinnittää huomiota hallinto-oikeudessa vallitseviin keskeisiin perus- ja ihmisoikeuksiin, kuten hyvään hallintoon ja oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.<sup>288</sup> Käsite hallinnollinen rikosprosessi kertoo valmiudesta ottaa rangaistusluonteinen hallinnollinen seuraamus osaksi hallinto-oikeutta, mutta se samalla viittaa prosessimuodon erityispiirteisiin hallinto- ja rikosprosessin rajapinnalla.<sup>289</sup> Hallinnollisten sanktioiden osalta onkin otettava huomioon niiden hallinnollinen ja rankaiseva luonne.<sup>290</sup> *Kiiski* ei ole nähnyt hallinnollisen rikosprosessin käsitettä ongelmattomaksi. Hänen mukaan käsite tarkoittaisi sitä, että Suomessa olisi saksalaistyyppinen hallinnollisen rikosoikeuden järjestelmä (Ordnungswidrigkeiten-järjestelmä).<sup>291</sup>

Vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa *Laapas* on käyttänyt hallinnollisen rikosprosessin käsitettä. Hän näkee käsitteen hyvänä puolena sen, että se kuvaa prosessilajiin liittyviä hallinto- ja rikosprosessuaalisia jännitteitä.<sup>292</sup> Laapaksen luonnehdintaa voi kuvata osuvaksi. Tässäkin kirjoittelussa hyväksytään hallinnollisen rikosprosessin käsite, koska se kuvaa hyvin hallinnollisiin sanktioihin liittyvän prosessin erityisluonteisuutta, jossa rikosoikeudelliset periaatteet eivät yksin ole vaikuttavassa asemassa. Erityislaatuisuutta korostaa myös se, että kysymys hallinnollisen rikosprosessin sisältämästä oikeusturvasta on ehkä avoimempi kuin perinteisen oikeudenalajaottelun osalta. Voidaan myös argumentoida, että rangaistusluonteisilla hallinnollisilla sanktioilla ei ole yksinomaan hallinto-oikeudellista identiteettiä.<sup>293</sup>

Hallinnollisen rikosprosessin käsitteen tausta on erityisesti hallinnollisia seuraamuksia koskevassa EIT:n oikeuskäytännössä. Ylikansallinen oikeuskäytäntö on todennäköisesti myös

---

<sup>288</sup> Halila – Lankinen 2014, s. 321–323.

<sup>289</sup> Halila 2010, s. 198.

<sup>290</sup> Halila – Lankinen 2014, s. 311.

<sup>291</sup> *Kiiski* 2011a, s. 54–55. Saksassa hallinnolliselle seuraamukselle on luotu omat käsitteistöt, nimikkeet ja prosessisäännöt, jota koskeva oikeudenala muodostaa hallintorikosoikeuden (Ordnungswidrigkeiten). Hallinnollisen maksun määräämiseen sovelletaan yksinkertaistettua menettelyä, jossa sovelletaan laillisuusperiaatetta, hätävarjelusäännöksiä sekä rikosoikeuden yleisiä oppeja yrityksestä ja vanhentumisesta. Hallintosanktiota käytetään vähemmän paheksuttavissa teoissa, joissa voidaan tuomita lievempiä rangaistuksia. (Raitala 2009, s. 287–288)

<sup>292</sup> *Laapas* 2022, s. 189–190.

<sup>293</sup> *Kiiski* 2011a, s. 57. Hallinnollisten rahamaksujen sääntelyperusteluissa ei ole arvioitu lainkaan hallinto-oikeudellisten oikeusperiaatteiden, kuten yhdenvertaisuusperiaatteen, tarkoitussidonnaisuuden periaatteen, objektiiviteetti-periaatteen, suhteellisuusperiaatteen tai luottamuksensuojaperiaatteen, merkitystä.

vaikuttanut siihen, että nykyään suhtaudutaan myönteisemmin hallinnollisten oikeussuojatakeiden rinnastamiseen rikosoikeudellisen menettelyn oikeudenmukaisuusvaatimukseen.<sup>294</sup>

### 3.3 Verotusmenettelylain mukainen veronkorotusnormisto

#### 3.3.1 Sääntelyn taustaperiaatteet

Nykyinen veronkorotusnormisto perustuu vuonna 2018 voimaan tulleeseen VML:n lainmuutokseen (15/2018). Muutoksen myötä veronkorotus katsotaan nykyisin selkeästi rangaistusluonteiseksi seuraamukseksi.<sup>295</sup> Seuraamusmaksujärjestelmän uudistamisen arvioitiin parantavan ilmoittamisen oikea-aikaisuutta ja veroilmoitusten oikeellisuutta.<sup>296</sup> Perustuslakivaliokunnan tulkinnan mukaan veronkorotukset eivät ole PL 81 §:n mielessä sen paremmin veroja kuin maksujakaan, vaan lainvastaisesta teosta määrättäviä sanktioluonteisia hallinnollisia seuraamuksia. Perustusvaliokunta on yleisesti 2010-luvulla rinnastanut rangaistusluonteiset taloudelliset seuraamukset rikosoikeudelliseen seuraamukseen.<sup>297</sup> Muutos on huomattava, sillä esimerkiksi alkuperäisen VML:n (1558/1995) esitöissä ei ole mainintaa seuraamuksen rangaistusluonteisuudesta.<sup>298</sup> VML 32 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa viitattiin vain vanhan verotuslain (482/1958) 77 §:n säännökseen, jonka esitöissä ei ole käsitelty lainkaan veronkorotusnormin tulkintaa, kriminaalipolitiikkaa tai rangaistusluonnetta.<sup>299</sup> Veronkorotusta koskeva ratkaisukäytäntö olikin varsin pitkälti oikeuskäytännön varassa. Tästä huolimatta veronkorotuksella oli kieltämättä preventiivinen tarkoitus.<sup>300</sup>

Vuoden 2018 lainmuutoksessa veronkorotusta tarkasteltiin myös laillisuusperiaatteen kannalta (PL 2.3 §). Perustuslakivaliokunnan tulkinnan mukaan veronkorotuksen määräämisessä on aina kyse merkittävästä julkisen vallan käytöstä, jolloin laissa on täsmällisesti ja selkeästi säädetty maksuvelvollisuuden ja maksun suuruuden perusteista sekä maksuvelvollisen

<sup>294</sup> Halila – Lankinen 2014, s. 321–323.

<sup>295</sup> VaVM 26/2017 vp, s. 11. ja PeVL 39/2017 vp, s. 2.

<sup>296</sup> HE 97/2017 vp, s. 94.

<sup>297</sup> esim. PeVL 2/2017 vp, s. 4–5, PeVL 14/2013 vp, PeVL 17/2012 vp ja PeVL 9/2012 vp.

<sup>298</sup> HE 131/1995 vp, s. 31

<sup>299</sup> HE 146/1957 vp.

<sup>300</sup> Esimerkiksi tapauksessa Jussila v. Suomi (23.11.2006) Suomen valtion mielestä oli riidatonta, että lisämaksujen tarkoituksena oli suojella valtion verotuksellisia etuja, painostaa veronmaksajia noudattamaan lakisääteisiä velvollisuuksiaan, määrätä seuraamuksia näiden velvoitteiden laiminlyönnistä ja ehkäistä rikosten uusimista. Hallitus näki kuitenkin EIS 6 artiklan soveltamisen esteenä rangaistuksen vähäisyyden, jonka osalta viitattiin ratkaisuun Bendenoun.

oikeusturvasta samoin kuin lain täytäntöönpanon perusteista. Lainmuutoksen tavoitteena oli edistää seuraamuskäytännön yhtenäisyyttä ja ennustettavuutta, jotta verovelvollisen oikeusturva parantuisi. Syinä tähän olivat etenkin veronkorotusnormiston karkea rakenne ja veroviranomaisen laaja harkintavalta. Nähtiin myös, että vallitsi varsin suuri epäsuhta lain ja käytännön välillä, koska VML 32.3 §:ää sovellettiin verotuskäytännössä ja Verohallinnon ohjeissa selkeästi suppeampana veronkorotuksen prosenttimäärän osalta kuin kyseinen lainkohta olisi antanut mahdollisuuden.<sup>301</sup> Perustusvaliokunnan mukaan, vaikka PL 8 §:n rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen täsmällisyysvaatimus ei sellaisenaan kohdistu hallinnollisten seuraamusten sääntelyyn, ei tarkkuuden yleistä vaatimusta kuitenkaan voida tällaisen sääntelyn yhteydessä unohtaa.<sup>302</sup> Veronkorotusnormiston tulee lisäksi täyttää oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset.<sup>303</sup> Oikeasuhtaisuus edellyttää myös, että seuraamusmaksu on jätettävä määräämättä tai määrätään alennettuna tietyissä tilanteissa.

### 3.3.2 Veronkorotuksen määräämisen edellytykset

Veronkorotus on verojärjestelmän yleinen verotukseen liittyvien velvoitteiden laiminlyöntiä koskeva rahamääräinen seuraamus, jota sovelletaan kaikissa Verohallinnon tehtävänä alan kuuluvissa veroissa. Veronkorotuksen perusteena on aina se, että verovelvollinen laiminlyö verolainsäädännön mukaisen ilmoitusvelvollisuuden.<sup>304</sup> Veronkorotukset perustuvat pitkälti verolajeittain omiin verolakeihin. Veronkorotusnormit ovat esimerkiksi kiinteistöverolain (654/1992) 25 §:ssä (19/2018), perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 36–36 b §:ssä (17/2018), autoverolain (777/2020) 92 §:ssä, laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyssä (768/2016) 37–38 §:ssä ja varainsiirtoverolain (931/1996) 36–36 b §:ssä (18/2018).

Tuloverotuksessa veronkorotuksen määräämisperusteista säädetään VML 32 §:ssä (15/2018). Lainkohdan mukaan Verohallinto määrää veronkorotuksen, jos veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisenä tai virheellisenä taikka

<sup>301</sup> HE 97/2017 vp, s. 50–52, VaVM 26/2017 vp, s. 11 ja PeVL 39/2017 vp, s.4.

<sup>302</sup> Vaikka rikosoikeudellinen laillisuusperiaate ei sellaisenaan koske hallinnollisia seuraamusmaksuja koskevaa sääntelyä, PL 2.3§:stä, sääntelyn tarkkuuden yleisestä vaatimuksesta sekä perusoikeuksien rajoitusedellytyksiin kuuluvasta tarkkarajaisuus- ja täsmällisyysvaatimuksesta voidaan käytännössä johtaa hallinnollisia seuraamusmaksuja koskevat vastaavan sisältöiset vaatimukset (OMSO 2024:23, s 37).

<sup>303</sup> PeVL 39/2017 vp, s. 2–3.

<sup>304</sup> Rabinä 2022, s. 1436.

on jätetty kokonaan antamatta.<sup>305</sup> Tyypillinen veronkorotustilanne koskeekin asetelmaa, jossa verovelvollinen antaa veroilmoituksen puutteellisena tai virheellisenä taikka ei anna sitä ollenkaan. Tällöin verovelvollinen ei anna tulostaan, vähennyksestä tai muusta verotukseen vaikuttavasta seikasta kaikkia vaadittavia tietoja tai antaa ne harhaanjohtavasti.<sup>306</sup> Ilmoittamisen laiminlyönnistä on myös kyse, jos verovelvollinen ei toimita tai esitä Verohallinnolle sen pyytämiä tietoja, selvityksiä tai tositteita. Laiminlyönnistä ei kuitenkaan määrätä erikseen veronkorotusta, jos samassa asiassa määrätään veronkorotus lisätyn tulon tai veron perusteella. Veronkorotus määrätään silloin sen vuoksi, että veroilmoitus oli alun perin väärä.<sup>307</sup>

Veronkorotuksen määrästä säädetään VML 32 a-b §:issä (15/2018). VML 32 a § on veronkorotusta koskeva perussäännös, jossa veronkorotus määrätään lisätyn tulon perusteella. Lisätyllä tulolla tarkoitetaan verotettavaan tuloon lisättävää määrää, joka tehdään verotusta toimitettaessa veroilmoituksesta poiketessa tai oikaistaessa. Jos kuitenkin veronkorotusta ei voida määrätä lisätyn tulon perusteella, noudatetaan lisääntyntä veroa koskevaa VML 32 b §:ää. Lisääntyneen veron tilanteessa veronkorotus lasketaan verovuoden verojen määrän lisäyksestä. Veronkorotusprosentteja sovelletaan kaikkiin verovelvollisryhmiin sekä eri tulolajien (AT ja POT) ja tulolähteiden (elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan tulolähde) verotukseen.

Perustason 2 %:n suuruinen veronkorotus on tyypillisin veronkorotus. Sitä sovelletaan, jos koroittavia tai alentavia seikkoja ei ole. Veronkorotuksen perustason osalta VML 32.1 §:n 1 kohdassa mainitaan, että Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, jos veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta. *Lain sanamuoto on tarkoitettu velvoittavaksi.* Tarkoituksena on, että veronkorotus voidaan jättää määräämättä vain VML 32.3 §:n tilanteissa.<sup>308</sup> Tuloverotuksen keskeisimmät veronkorotusnormit ja -määrät ovat seuraavat:<sup>309</sup>

---

<sup>305</sup> Kyseisessä lainkohdassa säädetään erikseen myös siirtohinnoitteludokumentointiin, maakohtaisen raportointiin ja ulkomaille maksetun veron perusteettomasta vähennyksestä. Niitä koskevat tarkastelut jäävät tämän esityksen ulkopuolelle.

<sup>306</sup> Rabinä 2022, s. 1440–1441. Verovelvollinen antaa virheellisen tiedon myös, jos hän antaa ilmoituksen harhaanjohtavasti muussa kuin veroilmoituksessa tarkoitettussa kohdassa. Tämä lienee olevan jokaisen ”karvalakki-verosuunnittelijan” työkaluvalikoimassa. Kyse ei tällöin ole virheestä, joka ei johtuisi ilmoittamisvelvollisen laiminlyönnistä. Vain viranomaiselle sattuneen lasku-, kirjoitus-, tai tallennusvirheen osalta ei määrätä veronkorotusta.

<sup>307</sup> Rabinä 2022, s. 1441–1442.

<sup>308</sup> HE 97/2017, s. 142.

<sup>309</sup> Lisäksi siirtohinnoitteludokumentointiin, maakohtaiseen raportointiin sekä aiheettomaan ulkomaanverovähennykseen on säädetty 25 000 euron enimmäismäärä (VML 32 a.8 §).

Taulukko 1. Tuloverotuksen veronkorotusnormit Suomessa.

	<b>Veronkorotus</b>
<b>Perustason veronkorotus (VML 32 a.1 § ja 32 b.2 §:n 1 kohta)</b>	2 % lisäystä tulosta tai 10 % lisääntyneestä verosta
<b>Korotettu veronkorotus (VML 32 a.2 § ja 32 b.2 §:n 2 kohta)</b>	3-10% lisääntyneestä tulosta tai 15-50 % lisääntyneestä verosta
<b>Arvioverotus (VML 32 a.3 § ja 32 b.2 §:n 3 kohta)</b>	5 % lisäystä tulosta tai 25 % lisääntyneestä verosta
<b>Alennettu veronkorotus (VML 32 a.4 § ja 32 b.2 §:n 4 kohta)</b>	1 % lisäystä tulosta tai 5 % lisääntyneestä verosta
<b>Oma-aloitteinen korjaaminen (VML 32 a.6 § ja 32 b.2 §:n 5 kohta)</b>	0,5 % lisäystä tulosta tai 2 % lisääntyneestä verosta
<b>Vähimmäisveronkorotus (VML 32 a.9 § ja 32 b.4 §)</b>	75 (luonnollinen henkilö tai KP) tai 150 euroa (muut)
<b>Veronkorotusta ei määrätä (VML 32.3 §)</b>	-

Veronkorotus voidaan myös määrätä korotettuna VML 32 a.2 § nojalla, jolloin se on 3–10 % lisäystä tulosta tai 15–50 % lisääntyneestä verosta. Korotettua veronkorotusta sovelletaan, mikäli laiminlyönti on *toistuvaa* tai verovelvollisen toiminta osoittaa *ilmeistä piittaamattomuutta* verotusta koskevista velvoitteista. Korotetun veronkorotuksen 10 %:n enimmäismäärää voi luonnehtia jo ankaraksi, joka lähentelee arvioverotuksen kiinteää 5 %:n prosenttimäärää. Huomattavaa on, että korotetun veronkorotuksen prosenttiasteikkoa on kuitenkin tarkoitettu käytettäväksi koko alaltaan, joka koskee myös 10 %:n tasoa.<sup>310</sup> Veronkorotusta ei määrätä korotettuna, mikäli tulo arvioidaan.<sup>311</sup>

Veronkorotus on tarkoitus määrätä objektiivisin kriteerein ja niin, että se perustuu objektiivisesti havaittaviin seikkoihin. Vuoden 2018 verotusmenettelylain muutoksella luovuttiin nimellisesti subjektiivista syyllisyyttä koskevasta moitittavuusharkinnasta, joka kuului vanhaan prosenttimääräistä veronkorotusta koskeneeseen VML 32.3 §:ään.<sup>312</sup> Nykyisin veronkorotuksen

<sup>310</sup> VaVM 26/2017 vp, s. 11.

<sup>311</sup> Rabinä 2022, s. 1448.

<sup>312</sup> Vanhan VML 32.3 §:n prosenttiperustaisen veronkorotuksen soveltaminen edellytti, että verovelvollinen on tietten tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai säädetyt tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta. Veronkorotuksen määrittämisestä ennen vuoden 2018 uudistusta ks. Myrsky – Rabinä 2011, s. 214–219. Lakivalionkunnan mukaan tuottamusasteen arviointi soveltuu huonosti massamenettelyyn (VaVM 26/2017 vp, s. 11). Valiokunnan käsitys asiassa vastaa perustusvaliokunnan käsitystä

määrääminen ei perustu rikoslain mukaisen tahallisuuden tai tuottamuksellisuuden arviointiin, vaan seuraamuksen taso määritellään veronkorotusmenettelyyn paremmin sopivilla kriteereillä. Tavoitteena on, että veronkorotus määrätään objektiivisilla ja kaavamaisilla perusteilla. Veronkorotuksen määrä perustuu pääasiassa laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen, mitä ilmentää se tulon tai veron määrä, jota laiminlyönti koskee.<sup>313</sup> Subjektiivisilla seikoilla voi kuitenkin olla merkitystä *eri verolakien* osalta, kun arvioidaan korotetun tai alennetun veronkorotuksen määräämisen edellytyksiä. Subjektiivisilla seikoilla tarkoitetaan lähinnä verovelvollisen omaa käsitystä verotuskohtelusta, laiminlyöntiin johtaneita syitä ja tuottamuksen tai tahallisuuden astetta.<sup>314</sup>

VML 32 a.2 §:ssä *ilmeiseksi piittaamattomuudeksi* katsotaan se, että verovelvollinen laiminlyö verotusta koskevat velvollisuudet kokonaan tai antaa ilmeisen harhaanjohtavia tai virheellisiä tietoja. Pelkästään veron kiertämistä koskevan VML 28 §:n soveltaminen tai suuri rahamääräinen veronkorotus eivät yksistään luo edellytyksiä korotetun veronkorotuksen soveltamiselle. Merkitystä on tällöin lainkohdan mukaisilla toistuvuutta ja ilmeistä piittaamattomuutta koskevilla kriteereillä. Poikkeuksena on kuitenkin, että verovelvollisen olosuhteisiin nähden suuri huomattava laiminlyönti osoittaa lähtökohtaisesti piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Kyse on kuitenkin tapauskohtaisesta arvioinnista, kuten myös VML 28 §:n osalta.<sup>315</sup> Lainkohdan edellyttämästä *toistuvuudesta* on kyse silloin, kun verovelvollinen antaa useamman kerran, esimerkiksi perättäisiltä verovuosilta, tuloveroilmoituksen puutteellisena tai harhaanjohtavana. Laiminlyönti on toistuvaa myös silloin, kun verovelvollinen ilmoittaa samanlaisen tulo- tai vähennyserän virheellisesti sen jälkeenkin, kun hän on jo saanut ratkaisun tai ohjauksen kyseisen erän oikeasta verotuskohtelusta.<sup>316</sup>

Veronkorotus määrätään VML 32 a.4 §:n nojalla alennettuna, jos asia on tulkinnanvarainen, epäselvä<sup>317</sup> tai *muusta erityisestä syystä kohtuuton*. Laissa tarkoitettuja erityisiä syitä voivat olla verovelvollisen olosuhteisiin liittyvät seikat, joiden vuoksi laiminlyöntiä tai erehdystä voidaan pitää anteeksi annettavana. Syyt voivat tällöin liittyä verovelvollisen terveydentilaan tai kokemattomuuteen. Erityisiä syitä arvioitaessa huomioidaan kuitenkin verovelvollisen

---

(PeVL 39/2017 vp, s. 2–3). Käytännössä kuitenkin tuottamusarviointi vanhan VML:n mukaan tehtiin objektiivisesti veroilmoituksessa havaittujen seikkojen ja oikeuskysymysten luonteen perusteella. Merkitystä on myös ollut väärin ilmoitetun erän suuruudella ja verovelvollisen asemalla (HE 97/2017 vp, s. 50 ja PeVL 39/2017 vp, s.4).

<sup>313</sup> HE 97/2017, s. 73–75.

<sup>314</sup> Räbinä 2022, s. 1438.

<sup>315</sup> HE 97/2017, s. 145 ja Räbinä 2022, s. 1446–1448.

<sup>316</sup> HE 97/2017, s. 145.

<sup>317</sup> Tulkinnanvaraisella ja epäselvällä asialla tarkoitetaan samaa kuin luottamuksensuojaa koskevan säännöksen soveltamiskäytännössä on tarkoitettu (HE 97/2017, s. 75). Ks. käsitteestä Räbinä 2022, s. 198–202.

selonottovelvollisuus, joka on esimerkiksi kirjanpitovelvollisilla korkeampi kuin muilla luonnollisilla henkilöillä. Veronkorotus määrätään alennettuna myös, jos kyseessä on tahaton virhe tulon jaksotuksessa tai muu tahaton ja olosuhteisiin nähden vähäinen virhe.<sup>318</sup> Muiden veronkorotusnormien, kuten arvioverotuksen, oma-aloitteisen korjaamisen ja vähimmäisveronkorotuksen osalta, soveltamiseen ei liity niin suurta tulkinnanvaraisuutta kuin korotettuun ja alennettuun veronkorotukseen.<sup>319</sup> Veronkorotus voidaan tietyin edellytyksin määrätä alennettuna myös, jos selvitetään, että verovelvollinen on pyrkinyt täyttämään ilmoittamisvelvollisuutensa oikein, mutta veroilmoitus on annettu inhimillisen virheen vuoksi virheellisenä. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2024:94 katsottiin, että alennettua verokantaa oli sovellettava, kun verovelvollinen oli ilmoittanut pääverolomakkeella tiedot väärin ja liitelomakkeella oikein. Virhe katsottiin tällöin johtuvan inhimillisestä virheestä.<sup>320</sup>

Veronkorotusnormiston tuottamuksesta riippumatonta vastuuta kohtuullistaa myös säännös veronkorotuksen määräämättä jättämisestä. Lain tavoitteena on, että seuraamukset ovat oikeasuhteisia.<sup>321</sup> VML 32.3 §:n nojalla veronkorotus jätetään määräämättä, jos laiminlyönti on *vähäinen*, sille on *pätevä syy* tai jos *veronkorotuksen määrääminen olisi VML 32 a.4 §:n tarkoituksessa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta*. Lainkohdassa tarkoitettua vähäisyyttä arvioidaan sen taloudellisen merkityksellisyyden perusteella. Kyse tulee myös olla yksittäisestä erehdyksestä. Pätevänä syynä pidetään esimerkiksi verovelvollisen sairastumista tai ylivoimaista estettä. Verovelvollisen tulee esittää selvitys ylivoimaisesta esteestä Verohallinnolle. Lainkohdan mukaan voidaan myös huomioida asian huomattava tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys. Edellytyksenä on kuitenkin, että verovelvollisen on tällöin tullut selvittää asian oikea verotuskohtelu. Veronkorotus voidaan jättää määräämättä myös esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen on erehtynyt verosäännösten sisällöstä tai verotusta koskevista

<sup>318</sup> HE 97/2017, s. 147 ja Räbinä 2022, s. 1449.

<sup>319</sup> Jos Verohallinto joutuu arvioimaan tulon, sovelletaan suhteellisesti korkeaa veronkorotusprosenttia (5 % lisäystä tulosta tai 25 % lisääntyneen veron määrästä). Arvioverotuksen edellytyksenä on tällöin, että verovelvollinen ei ole antanut kehotuksestaan veroilmoitusta. Jos verovelvollinen antaa veroilmoituksen päättymisen jälkeen veroilmoituksen, joka hyväksytään verotuksen perusteeksi, arvioverotuspäätös ja siihen liittyvä veronkorotuspäätös poistetaan. Jos verovelvollinen vaatii oma-aloitteisesti veroilmoituksen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen ja täyttää selvitysvelvollisuutensa, veronkorotuksessa voidaan noudattaa oma-aloitteisen korjaamisen alennettua verokantaa. Lainkohdan tavoitteena on kannustaa verovelvollista itseään korjaamaan verotuksessa olevia virheitä (HE97/2017 vp,s. 70). Veronkorotuksen vähimmäisveronkorotusta sovelletaan, kun ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, mutta tuloon ei tehdä lisäystä tai vero ei lisääny. (Räbinä 2022, s. 1444)

<sup>320</sup> Verohallinto 2025, kohta 3.2.7. alennettu veronkorotus

<sup>321</sup> PeVL 39/2017 vp, s. 4. Perustuslakivaliokunnan mielestä Verohallinnon harkinta veronkorotuksen määräämisestä tulisi olla sidottua harkintaa. Siten veronkorotus tulisi jättää määräämättä säännöksessä tarkoitettujen olosuhteiden täytyessä. Perustuslakivaliokunta viittasi lainkohdan osalta mietintöön PeVL 32/2005 vp.

velvollisuuksista ja erehtymisestä johtuvaa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntiä voitaisiin verovelvollisen olosuhteet huomioiden pitää anteeksi annettavana.<sup>322</sup>

### 3.4 Veronkorotuksen määrääminen verovalvonnassa ja verotarkastuksessa

Oikeuskirjallisuudessa *Vuorenpää* on tarkastellut, mitä oikeuksia veronkorotusmenettelyn rinnastaminen rikosoikeudelliseen menettelyyn voisi tuoda asianosaisille. Vuorenpään lähtökohta on siinä, että EIS 6 artiklan oikeussuojakeinoja sovellettaisiin varsinaista verotusta seuraavassa verotarkastuksessa kyseisen menettelyn ajan, mikäli veronkorotus rinnastuu EIT:n tulkintakäytännössä rikossyytteeseen. Tällöin verotarkastusta, veronkorotusta tai veronkorotusmenettelyä voidaan pitää menettelynä, jossa saatuja tietoja voidaan käyttää hyväksi rikosoikeudellisina pidettyjen sanktioiden määräämisessä. Vuorenpään mukaan varsinaiseen verotukseen, kuten veroilmoituksen antamiseen, ei sovelleta syytetyn oikeuksia, vaan niitä sovelletaan ainoastaan verotusta seuraavaan verotarkastukseen.<sup>323</sup> Vuorenpää on tarkoittanut, että EIS:n näkökulmasta verotusmenettely on hallinnollista menettelyä EIS:n näkökulmasta silloin, kun siinä ei määrätä veronkorotusta, myöhästymismaksua tai muuta vastaavaa hallinnollista sanktiota. Vuorenpään tavoin itsekriminointisuoja ja veronkorotusmenettelyä onkin tarkasteltu useissa tutkielmissa nimenomaan verotarkastuksen näkökulmasta.<sup>324</sup> Vuorenpään ajatus ei sinänsä ole uusi. Aikaisemmin vastaavaa ovat esittäneet *Virolainen* ja *Pölönen*.<sup>325</sup>

Verotukseen liittyvät oikeusturvaongelmat liittyvät kuitenkin laajempaan asiayhteyteen kuin varsinaiseen verotarkastukseen, koska verovalvontaa tehdään kaikissa verotusprosessin vaiheissa. Yleisimmin veronkorotus määrätään henkilöverotusyksikössä luonnolliselle henkilölle,

<sup>322</sup> HE 97/2017, s. 143–144.

<sup>323</sup> Vuorenpää 2011, s. 505. Vuorenpää näkee keskeisiksi muutoksiksi itsekriminointisuojan, syyttömyysolettaman ja siihen liittyvän syyttäjän todistustaakan sekä kuulusteltavalle tehtäviin ilmoituksiin liittyvien oikeuksien ulottamisen koskemaan myös verotusmenettelyä. Erityisesti nämä oikeudet ovat ristiriidassa verovelvollisen laajan tietojenantovelvollisuuden ja osallistumisvelvollisuuden kanssa. Tällöin näyttövelvollisuus tulisi kääntyä verovelvollisen sijasta veroviranomaiselle. Nykyisin Suomessa myöskään verovelvollista ei tarvitse informoida ETL 7:10 tavoin hänen oikeudesta olla myötävaikuttamatta oman syyllisyyden selvittämiseen. (Vuorenpää 2011, s. 507)

<sup>324</sup> mm. Mantila 2020, s. 141–152. Laapas on kommentoinut Mantilan rajausta sillä, että periaatteessa veronkorotuksen uhka on olemassa jatkuvasti samalla tavalla kuin syytteen uhka syytteeseen joutumisesta. Kysymys on usein siitä, missä kohtaa tuo uhka konkretisoituu sillä tavalla, että sanktion määräämiseen liittyvä harkinta yksittäistapauksessa on käsillä. (Laapas 2022, s. 188–189, alaviite 642)

<sup>325</sup> Virolainen – Pölönen 2004, s. 334. Virolaisen ja Pölösen mukaan tilanteessa, jossa rikossyytteeseen rinnastuva veronkorotus tai muun rikoksen esilletulo on ilmeinen tai todennäköinen seuraus verotarkastuksen myötävaikutusvelvollisuudesta, voidaan edellä sanotun valossa riittauttaa se, että henkilöllä ylipäätään voisi olla verotarkastuksessa myötävaikutusvelvollisuutta.

eikä silloin puhuta varsinaisesta verotarkastuksesta vaan lähinnä automaattisen tietojenkäsittelyn valikoinnin avulla tehtävästä verovalvonnasta vero- ja muiden ilmoitusten käsittelyn yhteydessä. Asiaa havainnollistaa se, että varsinaisia verotarkastuksia tehdään vuosittain vain noin 2000–3000 kappaletta. Verotarkastusten perusteella tehtyjen maksuunpanojen verovaikutus on vaihdellut viime vuosina noin 130–190 miljoonan euron välillä. Sen sijaan tuloveroilmoitusten vuosittaisen valikointimenettelyyn perustuvan valvonnan yhteydessä verotukseen tehdään muutoksia, joiden verovaikutus on viime vuosina vaihdellut noin 180–400 miljoonan euron välillä.<sup>326</sup> Menettelyjen erilaiset veronlisäykset perustuvat lähinnä siihen, että verotarkastus kohdistuu useimmiten yritystoimintaa harjoittavaan verovelvolliseen. Säännönmukaisessa verotuksessa verotetaan siis lähinnä henkilöasiakkaita ja verottajan keskimääräinen ”kädenjälki” asiakasta kohden on pienempi kuin verotarkastuksessa. Aiheen tarkasteleminen varsinaisen verotarkastusmenettelyn näkökulmasta luokin aiheeseen varsin rajoitetun näkökulman.

Tosiasiassa *rangaistusluontoiseen veronkorotukseen johtavaa menettelyä on käytännössä mahdotonta erottaa edes tavallisesta verotusmenettelystä.*<sup>327</sup> Tästä näkökulmasta tarkasteltuna verovelvollisella on verotusmenettelyssä tietyllä tapaa jatkuva rikosoikeudellisen rangaistuksen uhka. Veronkorotusta ei tyypillisesti määrätä erillisessä hallintomenettelyssä vaan säännönmukaisessa verotuksessa, eikä veronkorotusta voida pääsääntöisesti pitää verotuspäätöksestä erillisenä hallintopäätöksenä. Veronkorotusmenettelyllä ei myöskään ole varsinaista alkamisajankohtaa, eikä se pääty välttämättä varsinaisen verotarkastuskertomuksen antamiseen kuten varsinaisessa verotarkastuksessa (VML 14 §). Verohallinto on todistelutoimikunnan raporttiin antamassaan lausunnossa kiinnittänyt huomiota siihen, että Verohallinto toimii sekä hallinnollisen viranomaisena että sanktioluonteisen maksun määrääjänä, eikä toimintoja voida erottaa toisistaan. Lausunnossa on myös kiinnitetty huomiota siihen, että verotusmenettely voi muuttua rikosasiaan rinnastuvaksi jo sillä, että verovelvolliselle lähetetään selvityspyyntö, jossa on mainittu veronkorotuksen uhasta.<sup>328</sup>

<sup>326</sup> Rabinä 2022, s. 755 ja alaviite 1436.

<sup>327</sup> Ks. Tapanila 2019, s. 112. ja Laapas 2015, s. 74. Asian on myös huomionut Nieminen 2021, s. 14. Niemisen mukaan tapauksen DB v. Consob jälkeen Verohallinnon tulisi tarkentaa ohjettaan itseksiminontisuojan soveltamisesta. Hänen mukaansa ohjeessa ei kuitenkaan millään tavalla mainita sitä, että verotusmenettely on hallinnollista menettelyä Euroopan ihmisoikeussopimuksen näkökulmasta vain silloin, kun siinä ei määrätä veronkorotusta, myöhästymismaksua tai muuta vastaavaa hallinnollista sanktiota. Käytännössä veron määräämistilanteissa maksuunpannaan yleensä aina jokin hallinnollinen sanktio, jolloin ainakin tietyissä tilanteissa, kun kyse ei ole vain ilmoitusvelvollisuuden täyttämisestä, myös EIS 6 artikla ja sitä myötä vaikenemisoikeus ja itseksiminointisuoja tulisi ottaa huomioon.

<sup>328</sup> OMMML 30/2013, s. 201.

Oikeuskirjallisuudessa onkin todettu, että mikä tahansa verotuksen vaihe voi olla EIS 6 artiklan mukainen syyteasia, sillä termi on autonominen. Verotusmenettely täyttää aina EIS 6 artiklan mukaisen syyteasian kriteerit, ainakin silloin kun siinä käytetään harkintavaltaa veronkorotuksen määräämisestä.<sup>329</sup> Veronkorotuksen uhka on usein mainittu kaikissa verovelvollisen kuulemiseen liittyvissä täydentämisspyynnöissä, joka tapahtuu henkilöasiakkaiden verovalvonassa. Jos kuulemiskirjeessä ei ole mainittu veronkorotuksen uhasta, kuuleminen veronkorotuksesta voidaan tehdä myös verovelvolliselle lähetetyn täydentämisspyynnön jälkeen. Tämän kaltaisia tilanteita ajatellen *Laapas* on esittänyt vuonna 2015 julkaistussa tutkielmassaan, ettei kuulemisajankohdalla ole välttämättä merkitystä verovelvolliselle kuuluvien rikosoikeudellisten oikeuksien kannalta.<sup>330</sup> Itsekriminointisuoja ei kuitenkaan kansallisessa oikeuskäytännössä ole katsottu oikeuttavan passiiviseksi jättäytymistä.<sup>331</sup> Verohallinnon selvityspyyntöön ei myöskään liity sanktiouhkaista pakottamista, vaikka velvollisuus tietojen antamiseen muodostuu jo suoraan VML:n perusteella.<sup>332</sup>

### 3.5 Prosessuaalinen ja aineellinen veronkorotus

Nykyisellään VML:ssä ei ole teoreettista estettä sille, että veronkorotus määrätään sekä lisätietojen, selvitysten ja tositteiden toimittamatta jättämisestä (prosessuaalinen veronkorotus, VML 32 a.9 §:n vähimmäisveronkorotus) että lisääntyneen tulon tai veron perusteella (aineellinen veronkorotus).<sup>333</sup> Tämän kaltaisia ns. tuplasanktioita ei kuitenkaan Suomessa

<sup>329</sup> *Laapas* 2022, s. 188.

<sup>330</sup> Ks. *Laapas* 2015, s. 78. Tämän kaltaisiin tilanteisiin liittyen *Laapas* on todennut, että veronkorotuksen uhka on joka tapauksessa olemassa suoraan VML:n nojalla. 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 vaikuttaisi lisäselvityksessä mahdollisesti ilmenevä laiminlyönti ja sen merkittävyys. Äimän mukaan verovelvollinen voi itsekriminointisuojaan vedoten olla vastaamatta veroviranomaisen lähettämään kuulemiskirjeeseen, mutta hän syyllistyy tällöin veropetokseen, jos hän ei täytä lakisääteistä ilmoitusvelvollisuutta ensivaiheessa. Äimän mukaan itsekriminointisuoja tulisi ulottaa vain ”lisäveronkorotuksen” määräämiseen, kun veronkorotus aiheutuu kuulemiskirjeeseen vastaamatta jättämisestä tai muusta myötävaikuttamisvelvollisuuden täyttämättä jättämisestä. (Äimä 2011, s. 183) Äimän ”lisäveronkorotuksen” käsitettä on kritisoinut Kuortti, jonka mukaan sen kaltaista veronkorotusta ei käytännössä määrätä. Selvittämisvelvollisuuden laiminlyönti ei johda lisäveronkorotukseen eikä tilanteeseen näin ollen soveltu itsekriminointisuoja. Suomessa veronkorotusta ei määrätä niskoittelusta veroviranomaista vastaan, vaan veronkorotus määrätään sen johdosta, että verovelvollinen on antanut väärän tai puutteellisen ilmoituksen tai antanut sen myöhässä. (Kuortti 2017, s.406.)

<sup>331</sup> Kuortti 2021, s. 450. Kuortin mukaan ensisijaisesti veronkorotuksen tarkoitus on toimia ilmoittamisvelvollisuutta tehostavana sanktiona ilman, että veronkorotuksen uhka muodostaisi itsessään perusteen olla antamatta veroilmoitusta tai myötävaikuttamatta asian selvittämisessä. Veroilmoituksen antovelvollisuuteen ja lisäselvitysten antamiseen ei normaalisti sisälly itsekriminointisuoja tai siihen verrattava suoja.

<sup>332</sup> *Laapas* 2022, s.258.

<sup>333</sup> HE 97/2017 vp, s. 150: ”Vähimmäiskorotus olisi mahdollista määrätä myös, jos verovelvollinen ei täytä ilmoittamisvelvollisuuteen kuuluvaa velvollisuutta antaa tiedot ja selvitykset Verohallinnon määräämällä

verotuskäytännössä anneta.<sup>334</sup> Oikeuskysymys aiheesta on siis pitkälti teoreettinen. Suomessa veronkorotusta määrätään lähtökohtaisesti sillä perusteella, että verovelvollisen veroilmoitus on sisällöltään väärä, eikä syynä ole mahdollisen selvityksen toimittamatta jättäminen.<sup>335</sup> Asian ilmaisee ratkaisu KHO 2016:100, jossa on todettu, ettei veronkorotus ollut vaikenemisen perusteella annettava rangaistus. Ratkaisun mukaan *veronkorotus määrätään sen perusteella, että verovelvollisen veroilmoitus on ollut sisällöltään väärä*. Veronkorotusta ei siten määrätä verotuksen päättymisen jälkeen toimitetussa verotarkastuksessa annettujen tietojen virheellisyyden tai tietojen antamatta jättämisen perusteella.<sup>336</sup>

Ratkaisussa KHO 2016:100 korkein hallinto-oikeus väisti edellä mainitulla argumentaatiollaan kysymyksen siitä, että henkilö olisi pakotettu tietojen antamiseen siten kuin EIT on edellyttänyt ratkaisuisaan.<sup>337</sup> KHO katsoi myös, ettei kyse ollut sellaisesta pakosta kuin ratkaisussa Marttinen on tarkoitettu. Verotusta valmisteltaessa lähetetty kuulemiskirje ei ole uhkaus. Ratkaisu KHO 2016:100 ei kuitenkaan suoraan vastaa siihen, voiko tietojen antamisesta kieltäytyä sen jälkeen, kun veronkorotusasia on tullut vireille. Itsekriminointisuoja on epäolennainen kysymys, jos näyttö pyritään todistamaan asianosaisesta riippumattomalla näytöllä, eikä tietoja vaadita sanktiouhkaisesti.<sup>338</sup>

*Laapas* on onnistuneesti kommentoinut ratkaisua KHO 2016:100 pakon osalta. Hän korostaa, että Verohallinnolla olisi kuitenkin ollut mahdollisuus antaa prosessuaalinen veronkorotus ilman, että asiassa esitetään mitään etukäteistä uhkaa. Selvitysvelvollisuuden tehosteeksi asetettu veronkorotusta koskeva ilmoitus on pääasiassa informatiivinen, jolloin sen lisääminen lisäselvityspyyntöön toteuttaa kontradiktorisuuden funktiota.<sup>339</sup> Laapaksen toinen huomio liittyy ns. tuplasanktointiin eli tilanteisiin, joissa määrätään samanaikaisesti sekä prosessuaalinen että aineellinen veronkorotus. Hän on pitänyt tuplasanktointia EIT:n ja EUT:n oikeuskäytännön perusteella ongelmallisena, mikäli tuplasanktio tosiasialisesti määrätään. Laapas on päättänyt ratkaisuiden *Allen, King ja DB v. Consob* perusteella sellaiseen tulkintaan, että jos

---

lomakkeella tai velvollisuuttaan antaa Verohallinnon pyytämät lisätiedot ja selvitykset. Vähimmäiskorotus määrättäisiin näissä tapauksissa lisätyn tulon, lisääntyneen veron ja 32 §:n 1 momentin 2–4 kohdan nojalla määrättävän veronkorotuksen ja niistä mahdollisesti lasketun vähimmäiskorotuksen lisäksi.”

<sup>334</sup> Laapas 2022, s. 270–271 ja 336. Määritelmistä ks. Laapas 2022, s. 152

<sup>335</sup> Ks. Kuortti 2017, s. 406, Koponen 2006, s. 134, Rabinä 2022, s. 803 ja HE 29/2018 vp, s. 137.

<sup>336</sup> Lainsäätäjät käyttävät ratkaisua KHO 2016:100 osoittaakseen, että veronkorotus määrätään aina ratkaisusta ilmeväällä perusteella, esim. HE 29/2018 vp, s. 137.

<sup>337</sup> Ratkaisussa on viitattu tapauksiin *Funke, Saunders, J.B., Allen, Chambaz ja Jalloh v. Saksa* (11.7.2006).

<sup>338</sup> Ratkaisusta ks. Tapanila 2019, s. 111.

<sup>339</sup> Laapas 2022, s. 264–268. Erityisen mielenkiintoista on, että Ruotsissa veronkorotuksen käytön uhka lisäselvityspyynnöissä on katsottu aktivoivan itsekriminointisuojan soveltamisen. Ruotsissa henkilöä ei saa pakottaa antamaan tietoja, joita voidaan käyttää häntä vastaan veronkorotusprosessissa (Laapas 2022, s. 267, alaviite 891).

selvityspyyntöön on liitetty prosessuaalisen veronkorotuksen uhka, yksinomaan tämä uhka ei riitä itsekriminointisuojaan loukkaukseen, vaikka asiassa sittemmin määrätäänkin esimerkiksi arvioverotuksen yhteydessä aineellinen veronkorotus. Pelkästään kahden sanktion uhkaa ei siis voida vielä pitää ongelmallisena itsekriminointisuojaan kannalta. Toisaalta Laapas ei katso, että prosessuaalisen ja aineellisen veronkorotuksen määrääminen samanaikaisesti olisi EIT:n oikeuskäytännön vastaista, koska VML:ssa vähimmäisveronkorotus on suuruudeltaan pieni.<sup>340</sup> Hän kuitenkin kehottaa välttämään samanaikaisesti määrättäviä veronkorotuksia.<sup>341</sup>

Seuraavaksi tarkastellaan, miten Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on suhtautunut hallinnollisiin sanktioihin EIS 6 artiklan soveltamisessa. Kyse on pitkälti ns. Engel-kriteereiden tulkinna.

### 3.6 EIS:n soveltaminen veronkorotuksiin

#### 3.6.1 Engel-kriteerit

EIS 6 artiklan soveltuminen edellyttää, että kyse on artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuista henkilön oikeuksista tai velvollisuuksista (*civil rights and obligations*) taikka rikossyytteenä. Lähtökohtaisesti julkisoikeudelliset asiat eivät kuulu sopimuksen alaan.<sup>342</sup> Myöskään pelkästään rahassa mitattavat intressit eivät yksinään riitä saamaan asiaa EIS 6 artiklan soveltamisalaan, vaan ne kuuluvat julkisoikeuden alueelle ja jäävät näin termin ”civil rights and obligations” ulkopuolelle.

Ratkaisussa Ferrazzini v. Italia (12.7.2001) katsottiin, ettei puhtaassa verotusmenettelyssä, jossa ei määrätty veronkorotusta, ollut kyse oikeuksista tai velvollisuuksista EIS 6 artiklan edellyttämällä tavalla. Ratkaisun mukaan veroriidat eivät kuulu kansalaisoikeuksien ja -velvollisuuksien piiriin siitä huolimatta, että niistä aiheutuu väistämättä taloudellisista vaikutuksia.<sup>343</sup> EIT totesi, ettei EIS 6 artiklaa tule laajentaa koskemaan kansalaisten ja viranomaisten välisiä riitoja, jotka koskevat veroviranomaisten päätösten laillisuutta kansallisen lainsäädännön

<sup>340</sup> Samoin Rabinä 2022, s. 809, alaviite 1536: Rabinän mukaan vähimmäisveronkorotusta ei myöskään sen tarkoitus ja voimakkuus sekä sen määräämiseen johtaneet seikat huomioon ottaen voida pitää itsekriminointisuojaan koskevassa asiayhteydessä sopimattomana painostamisena.

<sup>341</sup> Laapas 2022, s. 260–271.

<sup>342</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 324.

<sup>343</sup> Ratkaisuun kohdistetusta kritiikistä erityisesti ulkomaisen oikeuskirjallisuuden osalta ks. Äimä 2011, s. 155–156.

mukaisesti.<sup>344</sup> Sen sijaan, mikäli kyseessä on rangaistusluonteisen seuraamuksen määrääminen, kuten veronkorotus, kyse on yleensä EIS 6 artiklan tarkoittamasta henkilöä vastaan nostetusta rikossyytteestä. Jos veronkorotus on yhteydessä varsinaiseen verotuspäätökseen, oikeuskäytännössä on katsottu, että EIS 6 artiklaa voidaan soveltaa myös verotuspäätökseen.<sup>345</sup>

Termiä rikossyyte tulkitaan *autonomisesti*, jolloin sillä on itsenäinen kansallisesta oikeusjärjestyksestä riippumaton sisältö. Autonomisella tulkinnalla tavoitellaan oikeuskäytännön ja menettelytapojen yhtenäisyyttä eri jäsenvaltioissa. Autonomisen tulkinnan periaate tuo rikosprosessin takeet myös menettelyihin, joita pidetään hallinnollisina.<sup>346</sup>

Rikossyytteen osalta on kyse termien ”rikos” ja ”syyte” arvioinnista. Käsite ”syyte” alkaa siitä hetkestä, kun henkilön katsotaan olevan syytteessä ja päättyy syytettä koskevaan lopulliseen päätökseen. Asialla on erityisesti merkitystä niissä tapauksissa, joissa käsitellään oikeutta kohdittuun ajan kuluessa tapahtuvaan oikeudenkäyntiin. Näissä tapauksissa veronkorotusasioiden osalta alkuhetkenä pidetään sitä, kun valittajalle on ilmoitettu veronkorotuksesta esimerkiksi verotarkastuskertomuksessa.<sup>347</sup> Käytännössä veronkorotus määrätään yleensä samalla verotuspäätöksellä tai verotuksen oikaisua koskevalla päätöksellä, jolla vero veronkorotuksen perusteena oleva lisätty tulo määrätään. Veronkorotus määrätään erillisellä päätöksellä esimerkiksi silloin, kun vero määrätään erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullikorotuksesta annetun lain (781/2013, VerKorL) mukaisesti.<sup>348</sup>

Käsitettä ”rikos” tulkitaan ns. Engel-kriteereiden kautta. EIT:n antaman ratkaisun Engel ym. v. Alankomaat (8.6.1976) mukaan teon rikosoikeudellinen luonne päätellään seuraavien kriteerien avulla:

- 1) teon oikeudellinen luonnehdinta kansallisen oikeuden mukaan,
- 2) teon todellinen luonne, ja
- 3) seuraamuksen luonne ja ankaruus.<sup>349</sup>

Engel-kriteerien tulkinnassa menettelyn luonne kansallisen oikeuden mukaan muodostaa lähtökohdan harkinnalle.<sup>350</sup> Jos kansallinen laki määrittää menettelyn rikokseksi, menettely on

<sup>344</sup> Ratkaisun kohdat 25, 26 ja 29.

<sup>345</sup> Vegotex International S.A. v. Belgia (3.11.2022), kohdat 71–74.

<sup>346</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 342.

<sup>347</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 353 Ks. prosessin pituutta koskeva tapaus Kesko Oyj v. Suomi (25.9.2012).

<sup>348</sup> Verohallinto 2025, kohta 3.4.

<sup>349</sup> Kohta 82.

<sup>350</sup> Esimerkiksi Asp on pitänyt muodollista luokittelua kansallisessa oikeudessa olennaisena kriteerinä (Asp1998, s. 322), ks. myös Kiiski 2006. s. 179–80. Asp on Engel-kriteerien toisen vaatimuksen osalta pitänyt olennaisena sanktion yleistä soveltavuutta, rikkomuksen vakavuutta, teon luokittelua muissa sopimusvaltioissa ja

tällöin automaattisesti rikosoikeudellista myös EIS 6 artiklan mukaan. Engel-kriteerien ensimmäinen on täten ratkaiseva jo yksinään.<sup>351</sup> Jos menettelyä ei pidetä rikosoikeudellisena kansallisen lainsäädännön näkökulmasta, kansallinen lainsäädäntö ei sido EIS:n autonomista tulkintaa.<sup>352</sup>

Suomessa veronkorotukset eivät nykyisinkään ole lain perusteella muodollisesti rikosoikeudellisia. Lähtökohta on tyypillinen EIT:n ratkaisemille tapauksille, jolloin EIT on joutunut arvioimaan Engel-kriteerien kahta viimeistä edellytystä. Siten menettely voidaan määrittää rikosoikeudelliseksi teon todellisen luonteen ja/tai seuraamuksen luonteen ja ankaruuden perusteella.<sup>353</sup>

Engel-kriteerien toisen ja kolmannen kohdan välisellä painotuserolla on merkitystä. Alun perin Engel-kriteereitä arvioitiin kumulatiivisesti eikä vaihtoehtoisesti.<sup>354</sup> Ratkaisusta Ezech ja Connors v. Yhdistynyt Kuningaskunta (9.10.2003) lähtien on painotettu toisen ja kolmannen kriteerin vaihtoehtoisuutta eikä kumulatiivisuutta. Tämän ei kuitenkaan ole poistavan kumulatiivisen soveltamisen mahdollisuutta, jos kunkin perusteen erillisen analyysin perusteella ei voida tehdä selvää johtopäätöstä rikossyytteen olemassaolosta.<sup>355</sup>

Myös EUT:n oikeuskäytännössä on sovellettu Engel-kriteerejä, mutta EU-oikeudessa puhutaan tältä osin Bonda-perusteista.<sup>356</sup> Perusteet ovat kuitenkin samanlaiset, jolloin EUT on ratkaisussa Bonda viitannut suoraan ratkaisuun Engel.<sup>357</sup> Myöhemmät EUT:n ratkaisut eivät kuitenkaan sisällä suoraa viittausta ratkaisuun Engel, vaikka kriteerit ovat yhä vastaavat.<sup>358</sup>

### 3.6.2 Teon todellinen luonne

Normin luonnetta voidaan pääsääntöisesti arvioida kolmen kriteerin avulla. Niiden käyttö ei kuitenkaan ole yksiselitteistä, koska EIT on korostanut toisinaan eri perusteita eri tavoin. Kyse

---

rikoskäsitteen normaalia sisältöä. Lisäksi on huomioitava teon suojeleobjekti ja prosessuaaliset erityispiirteet, joilla ei kuitenkaan ole välitöntä vaikutusta. (Asp 1998, s. 323–328 ja 333.)

<sup>351</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 343.

<sup>352</sup> Helenius 2019, s. 78–79.

<sup>353</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 343. Esimerkiksi ratkaisun Lutz v. Saksa (25.8.1987) kohta 55.

<sup>354</sup> Kulla 2008, s. 327

<sup>355</sup> Kohta 86.

<sup>356</sup> Nieminen 2021, s. 4–5.

<sup>357</sup> Asia C-489/10, Bonda, EU:C:2012:319, kohta 37.

<sup>358</sup> mm. DB. v. Consob, Kohta 42; asia C-617/10, Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105, kohta 35; asia C-537/16 Garlsson Real Estate ym., EU:C:2018:193, 28 kohta.

on myös kokonaisarvioinnista, jolloin harkinnassa voidaan huomioida myös jäsenvaltioiden sisäinen luokittelu.<sup>359</sup>

Jotta menettely olisi rikosoikeudellinen, säädöksen luonteen tulee olla sellainen, että se on säädetty pelottamisen, rankaisemisen tai ennaltaehkäisyn tarkoituksessa.<sup>360</sup> Varoittavalla tarkoituksella pyritään siihen, että tietystä käyttäytymisestä pidättäydytään, kun rankaiseva tarkoitus merkitsee rangaistusta laittomasta toiminnasta. Normin rankaisevalla tarkoituksella tarkoitetaan sitä, että normi on luonteeltaan moitittava sekä ilmaisee syyllisyyden ja vastuun suhteen. Syyllisyyttä koskevassa harkinnassa teon subjektiivisella osatekijällä ei välttämättä ole merkitystä.<sup>361</sup> Ensimmäinen vaatimus edellyttää myös, ettei normin päämäärä saa olla hyvittävä tai korvaava. Rikoksen luonnetta ei myöskään poista sen vähäisyys tai huolimattomuus.<sup>362</sup>

Toiseksi, teon todellinen luonne edellyttää, että säännöksen tulee koskea suurta yleisöä.<sup>363</sup> Esimerkiksi ratkaisussa *Weber v. Sveitsi* (22.5.1990) EIT katsoi, että merkitystä on potentiaalisten rikoksentekijöiden piirillä eli sillä, voiko rikkomukseen syyllistyä kuka tahansa eikä vain tietyn statuksen omaava.<sup>364</sup> Jos suuren yleisön vaatimus ei täyty, normi voidaan tällöin katsoa kurinpidolliseksi eikä rikosoikeudelliseksi. Edellä mainitulla perusteella esimerkiksi vankeihin kohdistuva lievä hallinnollinen kurinpito jää lähtökohtaisesti soveltamisalan ulkopuolelle.<sup>365</sup> Suurtakaan hallinnollista sanktiota ei välttämättä ole pidetty rikosoikeudellisena, jos sanktionormin luonne ei kohdistu yleisesti kaikkiin kansalaisiin.<sup>366</sup> Suurta yleisöä koskevalla vaatimuksella on veronkorotuksissa suuri merkitys, kuten tullaan jäljempänä havaitsemaan.

---

<sup>359</sup> Helenius 2019, s. 80–81.

<sup>360</sup> Ks. *Öztürk v. Saksa* (21.2.1984), kohta 53.

<sup>361</sup> Helenius 2019, s. 84–85.

<sup>362</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 344, esim. *Ezeh ja Connors v. Yhdistynyt kansakunta* (9.10.2003), kohta 104 ja *Lauko v. Slovakia* (2.9.1998), kohta 57.

<sup>363</sup> Ks. *Öztürk v. Saksa* (21.2.1984), kohta 53.

<sup>364</sup> Kohta 33. Ratkaisusta ks. Kiiski 2006, s. 180.

<sup>365</sup> Kulla 2008, s. 328.

<sup>366</sup> Näin on esimerkiksi ratkaisussa *Inocensio v. Portugal* (11.1.2001), joka koski kaavoitusmääräyksen noudattamatta jättämisestä aiheutunutta sanktiota, joka oli enimmäismäärältään useita kymmeniä tuhansia euroja.<sup>366</sup> Ratkaisussa sanktiota ei pidetty rikosoikeudellisena, koska kyse oli omaisuuden käyttöä koskevasta normista, jota pidettiin lähinnä kaavoituspoliittisena. Soveltamisalan luonteen vuoksi sitä ei voitu pitää rankaisevana tai rikosoikeudellisena, jota sovellettaisiin yleisesti kaikkiin kansalaisiin. Kolmannen *Engel* -kriteerin osalta EIT katsoi, ettei sakkoa ei myöskään voitu muuttaa vankeudeksi eikä tapauksessa ollut riskiä rikosoikeudenkäynnistä. EIT perusteli ratkaisuaan kokonaisharkinnalla. Lisäksi vähäisinä rikkomuksina soveltamisalan ulkopuolelle on esimerkiksi jäänyt alkoholin myyntioikeuden peruuttaminen ja ajoluvan peruuttaminen ja ajokielto ilman syyllisyyden toteamista (Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 348–349).

Lisäksi on huomioitava normilla suojattujen etujen tyyppi ja luonne. Rikosoikeudellisten normien on tarkoitus suojella yleistä etua, eikä ylläpitää järjestystä esimerkiksi suljetussa henkilöpiirissä.<sup>367</sup>

### 3.6.3 Seuraamuksen luonne ja ankaruus

Seuraamuksen luonnetta ja ankaruutta koskevassa arvioinnissa kiinnitetään huomiota siihen, millaisia kielteisiä seuraamuksia syytetylle voi kokonaisuudessaan muodostua.<sup>368</sup> Seuraamuksen luonne on laadullinen ilmaus seuraamuksen muodostamasta puuttumisesta yksilön koskemattomuuteen, eikä sitä ei tule sekoittaa toisen kohdan mukaiseen tarkoitukseen. Seuraamuksen luonteen osalta on täten merkitystä esimerkiksi sillä, seuraako rangaistuksesta vapaudenmenetyksen.<sup>369</sup> Jos seurauksena on vapaudenmenetyksen, normia pidetään lähtökohtaisesti rikosoikeudellisena riippumatta vapaudenmenetyksen kestosta, tavasta tai toimeenpanosta.<sup>370</sup> Kaikkia vapaudenmenetyksiä ei kuitenkaan pidetä rangaistuksina, jos niiden tarkoitukseen ei liity rangaistusta. Näin on esimerkiksi mielisairaiden tai karkotettavien säilöönottoa koskevissa tapauksissa.<sup>371</sup>

Sakkoakin, jota ei voida muuntaa vankeudeksi, voidaan pitää rikosoikeudellisena, jos teon laatu ja luonnetta koskeva kriteeri täyttyy. Jos sakko voidaan muuntaa vankeudeksi, rangaistuksen luonteen vuoksi sitä pidetään pääsääntöisesti rikosoikeudellisena. Sakon määrän osalta ei ole osoitettavissa tarkkaa rajaa, jonka ylittymisen jälkeen EIS 6 artiklaa aletaan soveltamaan.<sup>372</sup> Jos tekoa ei voida sen luonteen perusteella määrätä rikosoikeudelliseksi, 100 euron sakkoa on pidetty liian vähäisenä.<sup>373</sup> Toisaalta taas 290 euron sakkorangaistus on tulkittu riittävän ankaraksi.<sup>374</sup>

Seuraamuksen suuruus on yksilön koskemattomuuteen puuttumisen määrällinen ilmaus. Määrällinen arviointi koskee sitä, kuinka paljon seuraamus vaikuttaa yksilöön.<sup>375</sup> Arviointi voidaan

---

<sup>367</sup> Helenius 2019, s. 82–83.

<sup>368</sup> Kulla 2008, s. 328.

<sup>369</sup> Knuts 2006, s. 836.

<sup>370</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 351.

<sup>371</sup> Helenius 2019, s. 91.

<sup>372</sup> Grabenwarter 2014, s. 111.

<sup>373</sup> Ravensborg v. Ruotsi (23.3.1994), kohta 35. Ks. Kulla 2008, s. 328. Huomattavaa on myös, että uhkasakkoa ei yleisesti voida pitää ehkäisevänä tai rankaisevana.

<sup>374</sup> Weber v. Sveitsi (22.5.1990), kohdat 34–35. Myös Engel-kriteerien toinen kohta täyttyi.

<sup>375</sup> Knuts, M. 2006, s. 836.

tällöin tehdä esimerkiksi vapausrangaistuksen pituuden perusteella.<sup>376</sup> Harkinnassa kiinnitetään huomiota seuraamuksen luonteeseen ja ankaruuteen eikä todellisuudella kärsittyyn rangaistukseen. Merkitystä on hypoteettisella rangaistuksella eli rangaistusmaksimilla *in abstracto*.

Rikosoikeudellisiksi tulkitaan pääsääntöisesti huomattavien suuret maksut, kuten veronkorotukset tai polttoainemaksut.<sup>377</sup> Tapauksessa A ja B v. Norja (15.11.2016) EIT on pitänyt 20–60 %:n veronkorotuksia luonteeltaan rikosoikeudellisina.<sup>378</sup> EIT on käsittänyt prosentuaaliset veronkorotukset rangaistuksiksi siitä syystä, ettei niille ole säädetty ylärajaa, jolloin niiden määrät on mahdollista muodostua varsin suuriksi. Kuitenkaan maksun ylärajan puuttuminen ei merkitse sitä, etteikö seuraamus voisi olla rangaistusluonteinen.<sup>379</sup> Myös pieniä seuraamuksia voidaan pitää rangaistuksina, jos niiden tarkoitus on ollut rankaiseva.<sup>380</sup> Pelkästään rahallisen määrän perusteella on vaikeata tehdä päätelmää siitä, täyttyykö ankaruutta koskeva vaatimus.<sup>381</sup> Tähän kysymykseen kiinnitetään jäljempänä huomiota.

#### 3.6.4 Engel-kriteerien soveltaminen veronkorotusasioihin

Ratkaisu Engel ym. v. Alankomaat käsitteli armeijan kurinpitorangaistusta, eikä siitä voida tehdä suoria päätelmiä veronkorotusta ajatellen.<sup>382</sup> Tarkasteltaessa Engel-kriteereitä on huomattava, että EIT:n kriteerit arvioida veronkorotusta on ajan kuluessa vaihdellut, eikä ratkaisuiden kehitys ole suinkaan ole yksiselitteistä. Tulkinnan kehityksen kannalta olennaisia ovat ratkaisut Bendenoun v. Ranska (24.2.1994), Janosevic v. Ruotsi (23.7.2002) ja Jussila v. Suomi (23.11.2006).

Ratkaisussa Bendenoun käsiteltiin ensimmäistä kertaa veronkorotuksen rikosoikeudellista luonnetta. Ratkaisussa EIT katsoi, että veronkorotukset ja muut seuraamukset voivat olla rangaistusluonteisia. Ratkaisussa veronkorotus oli euromääräisesti huomattava (noin 140 000 euroa) ja maksamattomasta verosta olisi voitu langettaa vankeusrangaistus. Tuomioistuimen

<sup>376</sup> Helenius 2019, s. 91.

<sup>377</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 351.

<sup>378</sup> A ja B v. Norja (15.11.2016), kohdat. 137–138, ks. Helenius 2019, s. 95.

<sup>379</sup> Pellonpää – Gullans 2011, s. 419.

<sup>380</sup> Knuts 2006, s. 837.

<sup>381</sup> Helenius 2010, s. 769 ja Helenius 2019, s. 94.

<sup>382</sup> Ratkaisussa Engel katsottiin, ettei muutaman päivän mittaista arestirangaistusta voitu pitää EIS 6 artiklan soveltamistapauksena. Uudemmassa oikeuskäytännössä on tosin pidetty lyhyttäkin vapaudenmenetystä EIS 6 artiklan soveltamistilanteena (Pellonpää – Gullans – Pölönen – Tapanila 2018, s. 639).

mukaan yksikään seuraavista tekijöistä ei ollut ratkaiseva yksinään, mutta ne yhdessä ja kumulatiivisesti tekivät asiasta syytteen:<sup>383</sup>

- 1) veronkorotuksia sovellettiin rajoittamattomaan joukkoon eikä tietyn statuksen omaavaan ryhmään,
- 2) veronkorotus ei ollut korvausta vahingosta vaan rangaistusluonteinen,
- 3) tarkoitus oli sekä ennaltaehkäistä että rangaista, ja
- 4) rangaistukset olivat huomattavia (”very substantial”).<sup>384</sup>

Bendenoun-ratkaisun jälkeen annettua ratkaisua *Morel v. Ranska* (3.6.2003) voi luonnehtia eräänlaiseksi välitapaukseksi. Siinä noin 600 euron veronkorotusta, joka oli 10 % lisäystä tulosta, ei pidetty erityisen korkeana tai erittäin huomattavana. Tapauksessa noudatettiin pikemminkin Bendenoun kriteereitä kuin Engel-kriteereitä. EIT:n suuri jaoston on pitänyt tapausta poikkeuksena, koska siinä sovellettiin pääasiassa seuraamuksen ankaruutta koskevaa kriteeriä eikä kaikkia asiaan liittyviä näkökulmia kumulatiivisesti.<sup>385</sup> Ratkaisulla ei täten ole suurtakaan tulkinnasta painoarvoa, sillä tulkinta on suuntautunut Engel-kriteerien toiseen kohdan vaatimukseen.

Ratkaisussa *Janosevic* EIT arvioi veronkorotusta suoraan Engel-kriteerien nojalla, eikä siinä viitattu ratkaisuun Bendenoun tai sen lähestymistapaan. Tapausta on luonnehdittu niin, että EIT:n tulkinta palautettiin Engel-tapauksen linjoille.<sup>386</sup> Kyse ei ollut vähäisestä veronkorotuksesta, ja EIT näki rangaistuksen ankaruuden lisäperusteena rikosoikeudelliselle luonnehdinnalle.<sup>387</sup> Tapauksessa on kuitenkin merkittävää myöhemmän oikeuskäytännön kehityksen kannalta se, että Engel-kriteerien toisen kohdan mukaista sanktioluonnetta pidettiin yksinään riittävänä EIS 6 artiklan soveltamisen kannalta.<sup>388</sup> EIT:n mukaan veronkorotuksen yleinen luonne ja seuraamuksen tarkoitus, jotka ovat sekä varoittavia että rankaisevia, riittävät osoittamaan EIS 6 artiklan mukaisen rikossyytteen. Veronkorotusten osalta EIT totesi, että niiden tarkoituksena on painostaa verovelvollisia noudattamaan lakisääteisiä velvollisuuksia ja määrätä

<sup>383</sup> *Bendenoun v. Ranska* (24.2.1994), kohta 47. Tuomion antoajankohtana veronkorotukseen määrä oli Ranskassa korkeimmillaan 40–80 prosenttia. Tapauksessa veronkorotusten summat olivat välillä 64 000–87 000 euroa.

<sup>384</sup> Äimä on mielestäni virheellisesti todennut, että ratkaisussa Bendenoun olisi sovellettu Engel-kriteereitä (Äimä, K. 2011, s. 153).

<sup>385</sup> Kohta 34.

<sup>386</sup> Halila 2010, s. 202, alaviite 18.

<sup>387</sup> Määrätty veronkorotus oli noin 17 000 euroa. Tapauksessa vahvistettiin myös kanta, ettei tahallisuudella ole merkitystä, josta jäljempänä. Ratkaisua *Janosevic* ja veronkorotusta koskevan oikeuskäytännön kehitystä on virheellisesti tulkinnut Ervo 2008, s. 10, jonka mukaan ratkaisussa *Janosevic* oli olennaista rangaistuksen ankaruus.

<sup>388</sup> Pellonpää – Gullans – Pölönen – Tapanila 2018, s. 644. Sillä, ettei rangaistus voinut johtaa vapaudenmenetykseen, ei ollut merkitystä.

seuraamuksia näiden velvollisuuksien laiminlyönnistä. Veronkorotuksia koskevien säännösten yleinen luonne ja seuraamusten tarkoitus riittivät osoittamaan, että kantajaa syytettiin EIS 6 artiklassa tarkoitetusta rikoksesta<sup>389</sup>

Ratkaisussa Jussila EIT on arvioinut ensimmäistä kertaa suuressa jaostossa veronkorotuksen rikosoikeudellista luonnetta.<sup>390</sup> Ratkaisulla on suuri tulkintavaikutus myöhempään oikeuskäytäntöön, sillä siinä oli kyse 10 %:n veronkorotuksesta, joka oli arvoltaan noin 300 euroa.<sup>391</sup> Ratkaisussa ei annettu ensisijaista merkitystä Engel -kriteereitä sovellettaessa sille, että veronkorotus ei ollut kansallisen lain mukaan rikos vaan fiskaaliseen järjestelmään kuuluva seuraamus.<sup>392</sup> Ratkaisussa todettiin, että Engel-kriteerien toista ja kolmatta kriteeriä on tulkittava ratkaisussa Bendenoun esitettyjen neljän kriteerin avulla.<sup>393</sup> Engel -kriteerien toisen ja kolmannen kriteerin osalta EIT katsoi, että ratkaiseva oli teon todellinen luonne, jolloin olennainen merkitys oli sillä, että verolakia sovellettiin verovelvollisiin yleisesti eli rajoittamattomaan joukkoon. Toisin sanoen veronkorotukset määrättiin verovelvollisiin kohdistuvilla yleisillä säännöksillä. Näin ollen veronkorotukset oli määrätty säännöillä, joiden tarkoitus oli sekä ehkäisevä että rankaiseva, jotka riittivät osoittamaan säännöksen rikosoikeudellisen luonteen.<sup>394</sup> Ratkaisussa Jussila veronkorotus ei ollut korvausta vahingosta vaan se oli rangaistus. EIT katsoi, ettei seuraamuksen vähäinen luonne sinänsä ollut este artiklan soveltamiselle. Myöskään verovelvollisten menettelyllisten takeiden turvaaminen ei ollut este tehokkaan verojärjestelmän toimivuudelle.<sup>395</sup> Ratkaisun Jussila jälkeen veronkorotuksia on tulkittu suoraan Engel-kriteerien kautta.<sup>396</sup>

---

<sup>389</sup> Ratkaisun kohta 68 *in fine*.

<sup>390</sup> Pellonpää – Gullans 2011, s. 418.

<sup>391</sup> Kohta 38. Veronkorotus määrättiin silloisen arvonlisäverolain 182 §:n mukaan.

<sup>392</sup> Kohta 37.

<sup>393</sup> Kohta 32. Ratkaisussa Jussila katsottiin, ettei ratkaisussa Bendenoun näistä osatekijöistä yhtäkään pidetty sellaisenaan ratkaisevana.

<sup>394</sup> Kohta 38.

<sup>395</sup> Kohta 36.

<sup>396</sup> Engel-kriteereitä ja tapausta Jussila on sovellettu myös uusimmissa ratkaisuissa, ks. Suomen osalta mm. Nykänen v. Suomi (20.5.2014), Glantz v. Suomi (20.5.2014), Pirttimäki v. Suomi (20.5.2014), Häkkä v. Suomi (20.5.2014), Österlund v. Suomi (10.2.2015), Rinas v. Suomi (27.1.2015) ja Kiiveri v. Suomi (10.2.2015).

### 3.6.5 Vähäisten rikkomuksien arviointi EIT:n oikeuskäytännössä

Ratkaisussa Jussila todettiin, että vaikka seuraamuksen vähäisyys erotti sen tapauksesta Janosevic ja Bendenoun, se ei poistanut sen soveltuvuutta EIS 6 artiklan osalta.<sup>397</sup> Vähemmistöön jääneet tuomarit olisivat soveltaneet asiassa Bendenoun ratkaisussa omaksuttujen kriteereitä ja jättäneet asian EIS 6 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle, koska kriteerien neljäs kohta (”very substantial”) ei täyttnyt. EIT:n mukaan kuitenkin mikään ei viitannut siihen, että verotuksen alalla olisi tarkoitus poiketa aikaisemmasta oikeuskäytännöstä ja vahvistaa sitä koskevia erillisiä periaatteita.<sup>398</sup> Oikeuskäytännössä ei ollut vakiintunutta tai arvovaltaista perustetta katsoa, että seuraamuksen vähäisyys verotusmenettelyssä tai muutoin voisi olla ratkaiseva tekijä rikosoikeudellisen sanktion jättämisestä EIS 6 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle. EIT ei myöskään ollut vakuuttunut siitä, että veronkorotusmenettelyt olisivat luonteeltaan sellaisia, että ne pitäisi jättää EIS 6 artiklan ulkopuolelle, koska sen kaltaiset väitteet ovat epäonnistuneet vankeiden kurinpitovirheiden ja vähäisten liikennevirheiden yhteydessä.<sup>399</sup>

Ratkaisussa Jussila viitatussa tieliikennevirheestä koskevassa tapauksessa Öztürk v. Saksa (21.2.1984) EIT on todennut, ettei teon vähäinen luonne poista sen rikosoikeudellista luonnetta. EIT katsoi ratkaisussaan, että *vaikka vähäinen rikkomus tuskin vahingoittaa rikosentekijän mainetta*, se ei sulje rikkomusta EIS 6 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle. Mikään ei myöskään viitannut siihen, että EIS:ssa tarkoitettu rikos edellyttäisi tiettyä vakavuutta. Lisäksi oikeuden rajoittaminen olisi vastoin EIS 6 artiklan tarkoitusta ja tarkoitusta, jossa taataan ”jokaiselle rikoksesta syytetylle” oikeus tuomioistuimeen ja oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Merkitystä nähtiin myös sillä, ettei valtio saa poistaa artiklan soveltamisalasta kokonaista rikosryhmää pelkästään sillä perusteella, että niitä pidetään vähäisinä.<sup>400</sup> Ratkaisusta Öztürk on huomattava, että rikosentekijän mainetta on myöhemmin käytetty Jussila-poikkeuksessa rajaamaan EIS 6 artiklan alaisuuteen kuuluvia rikosasioita oikeussuojakeinojen ulkopuolelle.

<sup>397</sup> Kohta 38. ks. Pellonpää – Gullans – Pölönen – Tapanila 2018, s. 644.

<sup>398</sup> Kohta 32. EIT katsoi, että Bendenoun tuomiosta yhtäkään neljästä osatekijästä ei pidetty sellaisenaan ratkaisevana ja lähestymistapa oli silti kumulatiivinen.

<sup>399</sup> Kohdat 35–36. Tuomiosta viittaus ratkaisuihin. Ezech and Connors v. The United Kingdom (9.10.2003) and Öztürk. Ratkaisussa Ezech and Connors v. The United Kingdom 40 ja 7 päivän lisävankeuspäiviä pidettiin tuntuvina vahinkoina. Merkitystä ei suhteellisella arvioinnilla, jossa huomioitiin vankeusrangaistuksen kestot. Olennainen tekijä rangaistuksessa oli vankeuden kokonaismäärä lisäävä vaikutus. Sen sijaan 7 päivän arestirangaistusta ei ole pidetty rangaistuksena EIS 6 artiklan mielessä, kun vankeusajan kokonaismäärä ei kasvanut, ks. Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 345, alaviite 251.

<sup>400</sup> Kohta 53. Ratkaisussa Öztürk oli kyse enintään 500 euron suuruisesta sakosta (siltoin 1 000 DM).

EIT:n oikeuskäytännössä vähäistäkin hallinnollista rikesakkoa on pidetty rikossyyteasiana. Tällöin seuraamuksen vähäisyys ei ole poistanut sille ominaista rikosluonnetta.<sup>401</sup> Esimerkiksi mielenosoitukseen liittyvässä järjestysrikkomusta koskevassa tapauksessa *Ziliberberg v. Moldova* (1.2.2005) määrätty rikesakko oli kymmenen prosenttia Moldovan keskimääräisestä kuu-kausitulosta. Euromääräisesti kyse oli noin 3 euron suuruista rikesakosta. Ratkaisussa sovellettiin Engel-kriteereitä.<sup>402</sup>

Kun hallinnollisten määräysten ja järjestyssäännön rikkomisesta annetut taloudelliset seuraamukset on tulkittu kuuluvan EIS 6 artiklan rikosoikeuden haaraan, EIT on antanut merkitystä ennaltaehkäisevälle ja rankaisevalle tarkoitukselle. Rikosoikeudelliseen haaraan on saatettu katsoa kuuluvan esimerkiksi liiketoimintaan, kilpailulainsäädäntöön ja kaupankäyntiin liittyviä taloudellisia seuraamuksia.<sup>403</sup> Kilpailuoikeutta koskevassa ratkaisussa *Grande Stevens v. Italia* (7.7.2014) katsottiin, että rahoitusmarkkinoiden toimintaan liittyvä hallinnollinen sanktio kuului EIS 6 artiklan alaisuuteen. Ratkaisussa todettiin, että kyse on yhteiskunnan yleisestä edusta, jota yleensä suojellaan rikosoikeudellisesti. Sakkojen pääasiallisena tarkoituksena oli sekä varoittaa että rankaista kilpailusääntöjen rikkomisesta eikä kyse ollut vahingon korvaamisesta. Seuraamukset olivat ankaruudestaan huolimatta luonteeltaan rikosoikeudellisia.<sup>404</sup>

Jos teko on Engel-kriteerien toisen kohdan mukaan rikos, EIT ei ole välttämättä arvioinut seuraamuksen luonnetta ja ankaruutta, vaikka siihen olisi ollut perusteet.<sup>405</sup> Esimerkiksi moottoriajoneuvolain mukaista polttoainemaksua koskeneessa tapauksessa *Ruotsalainen v. Suomi* (16.6.2009) EIT on tarkastellut vain Engel-kriteerien toista kohtaa, kun tapauksella oli varsin suuri fiskaalinen merkitys vastaajalle.<sup>406</sup> Ratkaisussa huomioitiin säännöksen soveltuminen laajasti yleisöön.<sup>407</sup>

Verokorotusta koskevassa harkinnassa on myös mahdollista, että rangaistuksen ankaruutta käytetään osoituksena normin rikosoikeudellisesta luonteesta.<sup>408</sup> Esimerkiksi ratkaisussa *Västerberga Taxi Aktiebolag ja Vulic v. Ruotsi* (23.7.2002) katsottiin, että veronkorotusta koskevien säännösten yleinen luonne ja seuraamuksen tarkoitus, joka on sekä varoittava että rankaiseva,

---

<sup>401</sup> Kulla 2008, s. 332.

<sup>402</sup> Moldovan lainsäädännön mukaan kyse oli vähimmäissakosta. Vähimmäissakko voitiin myös muuntaa 20 päiväksi vankeutta.

<sup>403</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 348–349.

<sup>404</sup> Kohdat 96 ja 99.

<sup>405</sup> Helenius 2019, s. 90.

<sup>406</sup> Kohta 46. Kyse oli 90 000 markasta. ks. Helenius 2019, s. 90.

<sup>407</sup> ks. Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 350.

<sup>408</sup> ks. Helenius 2019, s. 94.

riittivät osoittamaan, että kyseessä on EIS 6 artiklan mukainen rikossyyte. Tästä huolimatta EIT katsoi, että lisätystä tulosta laskettavat prosenttimääräiset veronkorotuksen suuruudeltaan 20–40 % voivat muodostua varsin suuriksi ja osoittaa täten rikosoikeudellista luonnetta. Merkitystä oli myös verovelvollisille määrättyllä todellisella rangaistuksella.<sup>409</sup>

Vaikka EIT:n tapa tarkastella hallinnollisia sanktioita on vaihdellut, niistä voidaan kuitenkin tehdä joitain päätelmiä. EIT:n ratkaisuiden perusteella voidaan hyväksyä *Pellonpään* ja *Gullansin* näkemys siitä, että kaikkia seuraamuksia, joiden tarkoitus on rankaiseminen ja ennaltaehkäisy, voidaan pitää EIS 6 artiklan rikoshaaraan kuuluvina rangaistuksina. Samoin menettelyyn, jos rangaistukselle ei ole määrätty enimmäismäärää. Koska menettely tehdään Engel-kriteereitä käyttäen, rahamääräistä alarajaa ei ole mahdollista määrittää.<sup>410</sup> Näin asiaa on arvioitu myös laajemmin oikeuskirjallisuudessa, kuten seuraavassa luvussa todetaan. Veronkorotusten osalta olennaisen kriteerinä voidaan pitää myös säännöksen kohdistumista suureen yleisöön, jonka täyttymistä suomalaisen lainsäädännön perusteella voidaan pitää riidattomana. Kuitenkaan mitään universaaliala näkemystä veronkorotuksen kuulumisesta EIS 6 artiklan alaisuuteen ei voida muodostaa, koska kyse on aina tapauskohtaisesta harkinnasta.

### 3.6.6 Vähäiset veronkorotukset oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa

Kuten todettua, EIS 6 artiklan soveltamisessa ei ole ratkaisevaa merkitystä veronkorotuksen suuruudella, vaan menettelyyn kuuluvilla rankaisemisen ja ennaltaehkäisyn tavoitteilla. Veronkorotuksen määrän yksityiskohtainen tarkastelu ratkaisukohtaisesti ei täten ole mielekästä, vaikka se kertookin paljon siitä, minkälainen tapaus on ollut kyseessä. Sen kaltaista tarkastelua ei myöskään helpota se, että vähäisen rangaistuksen käsite on vaikeasti määriteltävissä.

On huomattava, että veronkorotusta koskeva lainsäädäntö on muuttunut oikeuskäytännön ja -kirjallisuuden kannanotoista. Veronkorotukset perustuivat tuolloin kumotun VML 32.1-3 §:iin (1558/1995). VML 32.1-2 §:t koskivat myöhästymismaksua ja ilmoittamatta jätettyä vähäistä suurempia tuloja. Veronkorotukset olivat kyseisten lainkohtien mukaan enintään 150 ja 800 euroa. VML 32.3 §:n ankarimman veronkorotussäännöksen mukaan veronkorotusta määrättiin enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta tai yksi prosentti lisätystä varoista, jos verovelvollinen

<sup>409</sup> Ratkaisun kohdat 79 ja 80. Huomattavaa on myös, että EIT on jo aikaisemmin 1990-luvulla arvioinut ruotsalaisen veronkorotuksen rangaistusluonteisuutta (ks. kohdat 60 ja 61).

<sup>410</sup> Pellonpää – Gullans 2011, s. 419.

on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta.<sup>411</sup>

EIT:n oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että ratkaisun Jussila jälkeen annetut ratkaisut ovat koskeneet huomattavasti ratkaisua suurempia veronkorotuksia. Veronkorotus on ratkaisuissa määrätty pääasiassa kumotun VML 32.3 §:n perusteella prosenttimääräisenä. Havainnollistavasti voidaan mainita, että pienin veronkorotus uusimmissa ratkaisuissa on ollut Nykänen v. Suomi (20.5.2014) 1 700 euroa, joka on suhteellisesti arvioituna yhä vähäinen. Kun tarkastellaan veronkorotuksen vähäisyyttä, ratkaisulle Jussila ei löydy vastinetta *ne bis in idem* -periaatetta koskevista KKO:n, KHO:n tai EIT:n ratkaisuista. On myös huomioitava, että ratkaisua Jussila on sovellettu Suomea koskevissa *ne bis in idem* -ratkaisuissa.<sup>412</sup> Täten ratkaisussa Jussila omaksuttua teon vähäistä luonnetta koskevaa harkintaa sovelletaan myös EIS 7. lisäpöytäkirjan 4. artiklaan.<sup>413</sup>

Oikeuskirjallisuudessa on esitetty erilaisia näkemyksiä siitä, minkä lainkohdan mukaan määrätty veronkorotukset kuuluvat EIS 6 artiklan soveltamisalaan. *Äimän* mukaan myös kumotun VML 32.1-2 §:n veronkorotukset voivat kuulua EIS 6 artiklan soveltamisalaan. *Äimän* mukaan kyse on siitä, kuinka jutussa veroviranomainen on ottanut kantaa jutun tosiseikkoihin ja arvioi verovelvollisen syyllisyyttä.<sup>414</sup> *Äimän* mukaan olennaista on teon rangaistusluonteisuus, eikä se, kuinka se lasketaan. EIT:n käytännössä rangaistusluonteisia voivat täten olla könttäsummana ja prosenttiosuutena verosta laskettavat seuraamukset.<sup>415</sup> Lisäksi *Äimä* ei näytä tekevän eroa siinä, missä lainkohdassa verovelvollisen oikeusturvaa, kuten itsekriminointisuoja, tulisi soveltaa.<sup>416</sup> *Ne bis in idem* -ratkaisuita koskevassa tulkinnassa *Heiskala* on päätynyt KKO:n

<sup>411</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 216–219. Oikeuskirjallisuudessa VML 32.3 §:ää soveltamisedellytyksenä on pidetty yli 20 000 euron ilmoittamattomia tuloja.

<sup>412</sup> Nykänen v. Suomi (20.5.2014), Glantz v. Suomi (20.5.2014), Pirttimäki v. Suomi (20.5.2014), Häkkä v. Suomi (20.5.2014), Österlund v. Suomi (10.2.2015), Rinas v. Suomi (27.1.2015) ja Kiiveri v. Suomi (10.2.2015). Esimerkiksi Kiiveri v. Suomi (10.2.2015), kohta 32: ”... Regarding the third Engel criterion, the minor nature of the penalty did not remove the matter from the scope of Article 6. Hence, Article 6 applied under its criminal head, notwithstanding the minor nature of the tax surcharge.. Consequently, proceedings involving tax surcharges are “criminal” also for the purpose of Article 4 of Protocol No. 7.” (korostus lisätty)

<sup>413</sup> Tapauksen Jussila eroavaisuutta *ne bis in idem* -ratkaisuista ei voida hakea EIS 6 artiklan ja 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan välisistä eroavaisuuksista. EIT on esimerkiksi ratkaisussa Zolotukhin v. Venäjä (10.2.2009) todennut, että EIS 7. lisäpöytäkirjan käsitettä ”rikosoikeudenkäynti” tulee tulkita samoin kuin EIS 6 ja 7 artiklan käsitteitä ”rikossyyte” tai ”rangaistus” (kohta 52). Kumpaakin on täten tulkittava Engel-kriteerien kautta.

<sup>414</sup> *Äimä* 2011, s. 256. Andersson on ollut sillä kannalla, etteivät kumotun VML 32.1-2 §:n veronkorotukset kuulu artiklan 6 soveltamisalaan. *Äimä* päättyy Andersson kannasta toiseen johtopäätökseen, koska sanktiota arvioidaan Engel-kriteerien kautta.

<sup>415</sup> *Äimä* 2011, s.157.

<sup>416</sup> *Äimä* 2011. s. 238. ja *Äimä* 2017, s.103.

ennakkopäätösten perusteella johtopäätökseen, että kaikki verolakien mahdollistamat veronkorotukset on tulkittava rikosoikeudellisiksi rangaistuksiksi.<sup>417</sup> Myönteisesti vähäisiin veronkorotuksiin on suhtautunut myös *Halila*, jonka mukaan olennainen tekijä seuraamusmaksun katsoimisessa rikosoikeudelliseksi on rankaisullinen ja estävä tarkoitus. Siksi pienikin seuraamusmaksu saattaa lukeutua tarvittaessa rikossyytteesen. *Halila* katsoo myös, että mitä ankarammasta maksuseuraamuksesta on kyse, sitä selvemmin maksu on luokiteltava rikosoikeudelliseksi, ja sen määrittämisessä on erityisen tärkeätä noudattaa rikosprosessin oikeudenmukaisuudesta esiin nousevia vaatimuksia.<sup>418</sup> *Kiiskan* mukaan veronkorotuksen rahamäärä on ollut vain rikoshaaraan kuulumista täydentävä peruste.<sup>419</sup> Samalla linjoilla on myös *Laapas*, joka tutkielmassaan katsoo hallinnollisen rikosprosessin käsitteeseen myös kumotun VML 32.1-2 §:n nojalla määrätty veronkorotukset.<sup>420</sup>

Vähäisiä veronkorotuksia koskevissa pohdinnoissa on myös huomioitava käytännön työtä ohjaavat hallinnolliset realiteetit ja työmenettelyohjeet. *Andersson* on osuvasti todennut, ettei ratkaisun Jussila 300 euron veronkorotukseen johtanut rikkomus olisi antanut aihetta varsinaiselle rikosprosessille. Hänen mukaansa tilanne on kuitenkin toinen, mikäli tuloverotuksen veronkorotus on prosentiltaan ja rahamäärältään merkittävä tai veronkorotus on määrätty tahallisesti vääärstä veroilmoituksesta. Tällöin on hyvinkin mahdollista, että samasta teosta nostettaisiin myös rikossyyte.<sup>421</sup> Verohallinnon tekemät rikosilmoitukset ovat pitkälti sidottuja vältetyn veron ja lisätyn tulon määrä koskevaan harkintaan. Subjektiiivisilla tekijöillä voi myös olla merkitystä. Tarkemmin kyse on salaisista hallinnollista määräyksistä, joita tässä kirjoitelmassa ei voida käsitellä.<sup>422</sup> *De facto* -argumenttien nojalla on kuitenkin helppoa päätyä lopputulokseen, että vain VML 32 a §:n (tai kumotun VML 32.3 §:n) mukaan määrätty prosenttimääräiset veronkorotukset kuuluvat EIS 6 artiklan soveltamisalaan. Huomattavaa on myös, ettei Verohallinto ole *ne bis in idem* -asioita koskevassa ohjeessaan tehnyt eroa sovelletun lainkohdan

<sup>417</sup> Heiskala 2011, s. 122. Heiskala kysyy osuvasti, voisiko veroviranomainen itsenäisesti päätyä katsomaan, että tietyn veronkorotussäännöksen kohdalla EIT:n mukaiset edellytykset rikosoikeudelliselle luonteelle eivät täyty?

<sup>418</sup> *Halila* 2010, s. 204.

<sup>419</sup> *Kiiski* 2011, s. 29.

<sup>420</sup> *Laapas* 2015, s. 75.

<sup>421</sup> *Andersson* 2010, s. 458.

<sup>422</sup> Veronkorotuksen ja rikosilmoituksen välisestä harkinnasta ks. *Laapas* 2022, s. 174–178. Ratkaisuharkintaa on käyty lävitse myös VerKorL:n säätämisen yhteydessä tehdyssä RL:n muutoksessa. RL 29:11 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa mainitaan seuraavaa: ”Säännöksen mukaan asiaa arvioitaessa otetaan huomioon laiminlyönnin vakavuus ja toistuvuus, odotettavissa oleva rangaistus, laiminlyöntiin liittyvän veron tai tullin määrä, odotettavissa olevan veron- tai tullinkorotuksen suuruus sekä verovelvolliselle laiminlyönnistä mahdollisesti aiheutuneet muut seuraukset. Säännöstä sovellettaessa lähtökohtana tulisi olla, että tapaukset, joissa odotettavissa on vankeusrangaistus, käsitellään aina tuomioistuimessa. Lievemmissäkin tapauksissa asiassa tulisi saada tuomioistuimen ratkaisu, jos teko on toistuva, se liittyy laajempaan rikoskokonaisuuteen tai siihen liittyy liiketoimintakieltovaatimus.” (HE 191/2012 vp, s. 30).

välillä.<sup>423</sup> Ohjeen mukaan myös muut hallinnolliset seuraamukset kuin veronkorotus voivat rinnastua rikosoikeudelliseen rangaistukseen. Tämä ei kuitenkaan koske myöhästymismaksua (VML 33 ja 35 §) tai laiminlyöntimaksua (VML 22 a ja 39 §), koska ne eivät ole rikoslaissa rangaistavaksi säädettyjä tekoja.<sup>424</sup>

### 3.6.7 Veronkorotukset ja syyksiluettavuus

Veronkorotusproblematiikkaa voidaan tarkastella myös syyksiluettavuuden näkökulmasta. Yksi keskeisimmistä syistä hallinnollisten seuraamusten käyttöönottoon on ollut se, etteivät ne edellytä näyttöä teon tahallisuudesta. Seuraamus määrätään kielletystä toiminnasta, jolloin sen perustana on objektiivinen vastuu.<sup>425</sup> Näin on myös VML 32 a.2 §:ssä, jonka soveltaminen ei nyky muodossa edellytä harkintaa tuottamuksesta tai tahallisuudesta.

EIT on yleisesti hyväksynyt hallinnollisen sanktion määräämisen objektiivisin perustein.<sup>426</sup> Syyksiluettavuutta ei myöskään tule huomioida veronkorotuksen rikosoikeudellista luonnetta koskevassa arvioinnissa.<sup>427</sup> EIT on nähnyt veronkorotusten yleistymisen jäsenvaltioiden lainsäädännössä lähinnä systeemimuutoksena, jossa hallinnolliset sanktiot ovat korvanneet aikaisemmat rikosoikeudelliset menettelyt suuremman hallinnollisen tehokkuuden tavoittelun vuoksi.<sup>428</sup> Teon subjektiivista osaa on arvioitu veronkorotuksen osalta esimerkiksi Ruotsia koskevassa ratkaisussa Janosevic. Ratkaisussa on todettu, että subjektiivisten tekijöiden puuttuminen ei välttämättä poista rikosoikeudellista luonnetta, sillä sopimusvaltioiden lainsäädännössä on myös pelkästään objektiivisiin seikkoihin perustuvia rikoksia.<sup>429</sup>

Syyksiluettavuudella on kuitenkin merkitystä PL 21 §:n ja EIS 6 (2) syyttömyysolettaman kannalta. EIT:n ratkaisukäytännössä veronkorotuksen objektiivisen vastuun on nähty edellyttävän riittävien puolustautumismahdollisuuksien olemassaoloa ja subjektiivisten olosuhteiden huomioimista ratkaisuharkinnassa. Kun verovelvolliselle asetetaan lakiin perustuvia oletuksia,

<sup>423</sup> Verohallinto 2021. Joissakin tilanteissa valmisteverolaissa säädetyn velvollisuuden täyttämättä jättäminen voi olla erottamaton osa jotakin muuta rikosta kuin verorikosta. Tällöin ne bis in idem -kiellon soveltuvuutta ja kiellon vaikutusta voidaan joutua arvioimaan tapauskohtaisesti.

<sup>424</sup> Tällä kannalla on myös Rabinä 2022, s. 1510.

<sup>425</sup> Halila 2010, s. 206–207.

<sup>426</sup> Halila 2010, s. 207.

<sup>427</sup> vrt. Laapas 2015, s. 54, jossa syyksiluettavuutta on käytetty perusteena sille, että VML 32.3 §:n nojalla annetut veronkorotukset ovat EIS:n järjestelmässä rikosoikeudellisia.

<sup>428</sup> Esim. Västerberga Taxi Aktiebolag ja Vulic v. Ruotsi (23.7.2002), kohta 79.

<sup>429</sup> Kohta 68.

sopimusvaltioiden on löydettävä tasapaino puolustautumismahdollisuuksien ja asian tärkeyden kanssa. Maksuvelvollisella on oltava mahdollisuus puolustautua, kuten saada maksusta vapautus tai kohtuullistaa sitä.<sup>430</sup> EIT katsoi tapauksessa Janosevic, että veronkorotukseen liittyvät keinot olivat hyväksyttävässä suhteessa tavoiteltaviin päämääriin nähden, kun Ruotsin lainsäädännön mukaan veronkorotusta vastaan oli mahdollista puolustautua subjektiivisilla perusteilla. Tällöin nähtiin, että tehokas verotusjärjestelmä oli valtion taloudellisten etujen vuoksi olennainen. Toisaalta ratkaisussa huomioitiin myös se, että seuraamusten suuri määrä sekä seuraamusten ennakoitavissa oleva ja yhdenmukainen soveltaminen edellyttävät sitä, että ne määrätään yhdenmukaisten sääntöjen perusteella.<sup>431</sup>

*Virolainen ja Pölönen* ovat kiinnittäneet huomiota EIT:n edellyttämiin subjektiivisiin tekijöihin. Heidän mukaansa EIT:n oikeuskäytännön perusteella veronkorotuksia ei saa määrätä automaattisina seuraamuksina. Veronkorotus tulee joko määrätä tai jättää määräämättä aina yksittäisten olosuhteiden perusteella.<sup>432</sup> Aihetta ei yleisesti ole kovinkaan paljon käsitelty vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa, mutta KHO:n oikeuskäytännössä asiaan on ilmeisesti herätty. KHO on vuonna 2024 antanut oikeustapauksia (mm. KHO 2024:93 ja KHO 2024:94), joissa on ollut kyse tapauskohtaisten olosuhteiden huomioimisesta veronkorotusta määrättäessä. Tapauksessa KHO 2024:94 oli kyse siitä, oliko veronkorotuksen määrääminen VML 32 a.4 §:ssä tarkoitettulla tavalla erityisestä syystä kohtuutonta. Ratkaisussa todettiin, että veronkorotus on rangaistuksen luonteinen hallinnollinen seuraamus. KHO:n mukaan, vaikka veronkorotusta koskevien säännösten muutosten tarkoituksena on ollut, että veronkorotus määrättäisiin aiempaa kaavamaisemmilla perusteilla, jolloin myös veronkorotuksen määräämiseen liittyvää viiranomaisarkintaa vähennettäisiin, veronkorotuksen kohtuullisuutta arvioitaessa on kuitenkin voitava kiinnittää huomiota laiminlyönnin tosiasialliseen moitittavuuteen.<sup>433</sup> Ratkaisussa ei kuitenkaan ole vedottu suoraan EIT:n käytäntöön, vaikka niinkin olisi voitu tehdä.

Syyksiluettavuudella ei nykyisin ole merkitystä *ne bis in idem* -tapauksissa. Erityisesti tähän on vaikuttanut ratkaisu *Zolotukhin v. Venäjä* (10.2.2009), jonka mukaan tekoja pidetään

---

<sup>430</sup> Halila 2010, s. 206–207. ks. ratkaisu *Salabiaku v. France* (7.10.1988), jossa hyväksyttiin tullilainsäädännön säännös objektiivisesta vastuusta, koska kansallisessa oikeuskäytännössä oli vakiintuneesti noudatettu vastuusta vapautumista tiettyjen olosuhteiden vallitessa. Vastuusta oli vapaa, jos osoitti toisintoimimisen olleen mahdotonta tai olosuhteen ylivoimaisesta esteestä.

<sup>431</sup> Kohdat 102–104.

<sup>432</sup> *Virolainen – Pölönen* 2004, s. 329.

<sup>433</sup> Kohta 32.

samoina, jos ne perustuvat samoihin tai olennaisesti samoihin oikeustositseikkoihin.<sup>434</sup> Tekojen samuuden arviointi ei täten ole muodollista siten, että verrattaisiin tunnusmerkistöjä. *Idem*-harkinnassa (milloin kyse on samasta asiasta) tarkastellaan konkreettista teonkuvausta, jolloin merkitystä on tekijän, tekoajan ja tekopaikan samuudella.<sup>435</sup> Zolotukhin-ratkaisun mukaan saman teon olemassaoloa tulee arvioiden ensimmäisen ja toisen prosessin tosiseikastokuvausten eli konkreettisten tosiseikkojen perusteella.<sup>436</sup> Veronkorotuksessa tämä merkitsee sitä, että vertailu on suoritettava verovelvolliselle veronkorotuksen johdosta lähetetyn kuulemiskirjeen faktojen tai asiaa koskevassa päätöksen faktojen perusteella.<sup>437</sup> Tästä syystä, jos veronkorotus jätetään tekemättä, veronkorotusta koskeva päätöstä ei tehdä miltään osin.<sup>438</sup> Asiaa voidaan havainnollistaa sillä, että ratkaisussa KHO 2015:53 merkityksellisiksi tekijöiksi on katsottu: subjekti, teko tai laiminlyönti sekä ajanjakso.<sup>439</sup> Myöskään Suomessa rikosoikeudessa vakiintuneen tulkinnan mukaan tahallisuusarviointi ei vaikuta historiallisen tapahtumankulun oikeusvoimaa koskevaan samuusarviointiin.<sup>440</sup> EIT:n Zolotukhin-ratkaisuun perustuu myös laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013, VerKorL). VerKorL 3 §:n mukaan vähäinenkin veronkorotus yksinään estää syytteen nostamisen, mikäli se on ensimmäisessä verotuspäätöksessä määrätty oikeiden tosiseikkojen perusteella.<sup>441</sup>

---

<sup>434</sup> Esimerkiksi ratkaisussa Ponsetti ja Chesnel v. Ranska (14.9.1999) ja Rosenquist v. Ruotsi (14.9.2004) EIT on katsottu, että veronkorotus ja veropetustuomio perustuvat eri tekoihin siitä syystä, että ainoastaan veropetoksen täytyminen edellyttää tahallisuutta, kun veronkorotus voidaan määrätä tahallisuudesta riippumatta.

<sup>435</sup> Zolotukhin v. Venäjä (10.2.2009). kohta 84 ja Grande Stevens ym. v. Italia (4.3.2014), kohdat 221–227. Ratkaisussa Grande Stevens ym. v. Italia Engel-kriteerit täyttyivät myös kohdan 3. perusteella.

<sup>436</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 1323.

<sup>437</sup> Helenius 2010, s. 776.

<sup>438</sup> Rabinä 2022, s. 1512. Jos Verohallinto tekee päätöksen siitä, ettei veronkorotusta määrätä, se olisi veronkorotusta koskeva päätös, jolla olisi merkitystä *ne bis in idem* -ratkaisussa.

<sup>439</sup> Ks. Rabinä 2022, s. 1517. Käytännössä esimerkiksi eri verolajiin (KKO 2011:80) tai verovuoteen (KKO 2011:111) kohdistuvat veronkorotuksen eivät täytä samuusvertailua (ks. myös Robert Alasippola v. Suomi (19.2.2015)). Kyse ei täten ole yhdestä jatketusta teosta, vaan kutakin veroa ja verovuotta tarkastellaan erillisinä tekoina. Samuusarviointi ei myöskään täyty, jos veronkorotus on annettu henkilökohtaisessa verotuksessa ja rikosprosessissa on kyse yhtiön puolesta tehdyistä toimista (Pirttimäki v. Suomi (20.5.2014)). Myös esimerkiksi kirjanpitorikos ja velallisen epärehellisyys ovat erillisiä rikoksia suhteessa veronkorotukseen (Shibendra Dev s. Ruotsi (21.10.2014) ja Robert Alasippola v. Suomi (19.2.2015)).

<sup>440</sup> Vuorenpää 2010, s. 103.

<sup>441</sup> Veroviranomainen voi poistaa aiemmin määrätyn veronkorotuksen, mikäli se on saanut näyttöä uusista vai vasta esiin tulleista olennaisista tosiseikoista niin, että veronkorotusta tai olisi alun perinkään määrätty, vaan asia olisi siirretty rikosprosessissa käsiteltäväksi. Lisäksi edellytetään, ettei uusi näyttö ole jäänyt huomiotta viranomaisesta johtuvasta syystä. Syytteen nostaminen estyy täten, jos tosiseikat ovat verotusta toimitettaessa olleet tiedossa. Syytteen estävä vaikutus syntyy myös, jos toimivaltainen viranomainen on käsillä olleiden tosiseikkojen perusteella osannut arvioida veronkorotuksen määrän siinä määrin oikein, ettei veronkorotuksen määrä olisi merkittävästi suurempi uusien tosiseikkojen valossa. (HE 191/2012 vp, s. 27.)

### 3.7 EIS 6 artiklan oikeussuojakeinot rikosoikeuden ydinalueen ulkopuolella

#### 3.7.1 Jussila-poikkeus EIT:n oikeuskäytännössä

On muistettava, että perinteisen oikeudenalajaottelun mukaan hallintomenettely ei ole rikosprosessi, eikä siihen sovelleta rikosprosessissa sovellettavia prosessisääntöjä tai rikoksesta epäillyn oikeusturvatakeita. Tulkinnallisen poikkeuksen tästä muodostaa se, että veronkorotus rinnastuu edellä käsitellysti EIS 6 artiklan mukaan rikossyytteeseen. Vaikka EIS 6 artiklan soveltaminen vaikuttaa ensisilmäykseltä ongelmattomalta, tarkempi oikeudellinen kysymys on kuitenkin se, missä laajuudessa EIS 6 artiklaa sovelletaan rikosoikeuden ydinalueen ulkopuoliseen hallintomenettelyyn. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty erisuuntaisia mielipiteitä siitä, sovelletaanko veronkorotusasiaan kaikkia EIS 6 artiklan vaatimuksia täysimääräisesti vai osittaisesti. Kysymyksellä on merkitystä itsekriminointisuojan soveltumisen kannalta. Syynä EIS 6 artiklan soveltamisongelmaan on ratkaisussa Jussila omaksuttu kannanotto, jota tässä tutkielmassa kutsutaan Jussila-poikkeukseksi. Asiaa koskeva ratkaisun Jussila kohta 43 on suomennettuna seuraava:

”Huolimatta siitä, että rikosoikeudelliseen vastuuseen sekä rankaisevien ja varoittavien seuraamusten määräämiseen liittyviin rikosoikeudellisiin menettelyihin liittyy tietty vakavuus, *on itseltään selvää, että on olemassa rikosasioita, joihin ei liity merkittävää leimaa*. On selvästi olemassa eripainoisia "rikossyytteitä". Lisäksi yleissopimuksen toimielinten Engel-kriteereitä soveltamalla omaksuma itsenäinen tulkinta "rikossyytteen" käsitteestä on tukenut rikosoikeudellisen haaran asteittaista laajentamista tapauksiin, jotka eivät kuulu tiukasti rikosoikeuden perinteisiin luokkiin, kuten hallinnolliset seuraamukset (edellä mainittu asia Öztürk), vankilakurinpito-menettelyt (Campbell ja Fell v. Yhdistynyt kuningaskunta, 28. kesäkuuta 1984, A-sarja nro 80), tullilaki (Salabiaku v. Ranska, 7.10.1988, A-sarja nro 141-A), kilpailuoikeus (Société Stenuit v. Ranska, 27.2.1992, A-sarja nro 232-A) ja taloudellisissa asioissa toimivaltaisen tuomioistuimen määräämät seuraamukset (Guisset v. Ranska, nro 33933/96, ECHR 2000-IX). *Veronkorotukset eroavat rikoslain kovasta ytimestä (engl. the hard core of criminal law); näin ollen rikosoikeudellisia takeita ei välttämättä sovelleta täydellä tiukkuudellaan.*<sup>442</sup> (korostus lisätty)

<sup>442</sup> Tapanila on tulkinnut ratkaisun Jussila viittausta tuomioihin Bendenoun ja Janosevic niin, että hallintoprosessi ja siihen liittyvät oikeusturvatakeet ovat pääsääntöisesti riittäviä, eikä menettelyn tarvitse vastata oikeusturvatakeiltaan rikosprosessia. Riittävää on, että veronkorotuspäätökset voidaan saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi, jolla on toimivalta selvittää oikeus- ja tosiasiakysymykset sekä muuttaa tai kumota kyseinen päätös (Tapanila 2019, s 113, alaviite 296).

Ratkaisu Jussila jättääkin avoimeksi useita olennaisia kysymyksiä EIS:n soveltamisen kannalta.<sup>443</sup> Soveltamisongelma muodostuu ensinnäkin siitä, kuinka tulisi erottaa toisistaan rikosoikeuden kova ydin ja se, mikä jää käsitteen ulkopuolelle? EIT ei tarkenna ratkaisussaan ydinalueelle kuuluvien tekojen määritelmää, jota pidettiin jo ratkaisussa Jussila ongelmallisena.<sup>444</sup> Ratkaisussa Jussila EIT totesi, että koska on olemassa tekoja, jotka eivät sisällä erityistä leimaa tai häpeää, ei voida myöskään vaatia, että kaikissa tapauksissa olisi järjestettävä suullinen oikeudenkäynti. Lisäksi toinen kysymys on, jos rangaistus jää käsitteen ”hard core of criminal law” ulkopuolelle, mitä prosessuaalisia menettelysääntöksiä on noudatettava? Yleisesti voidaan myös kysyä, luotiinko ratkaisussa Jussila toisen luokan rikostyyppi, johon sovelletaan vain osaa 6 artiklan takeista?<sup>445</sup>

Ratkaisun Jussila jälkeen EIT on useasti käyttänyt käsitettä ”hard core of criminal law” tarkentamatta sen sisältöä. Ratkaisuita on useita, ja ne ovat usein koskeneet suullisen käsittelyn tarvetta. Ajan myötä ratkaisut ulottuneet myös muihin 6 artiklan<sup>446</sup> ja kaksoisrangaistavuutta koskeviin tapauksiin. Ratkaisuissa on esimerkiksi arvioitu oikeutta oikeudenkäyntiin, oikeutta kuulustella todistajia, oikeutta olla läsnä oikeudenkäynnissä ja laillisuusvaatimusta.<sup>447</sup>

Jussila-poikkeuksessa on tulkinnanvarainen siinä omaksuttu leimautumisen (stigma) käsite. Esimerkiksi ratkaisussa Sancakli v. Turkki (15.3.2018) katsottiin, etteivät hallinnolliset sanktiot kuulu rikosoikeuden perinteiseen luokkaan. Tuomioistuin katsoi harkinnassaan, että hallinnollinen sanktio oli varsin vähäinen eikä pitänyt sisällään erityistä stigmaa. Stigmaa ei myöskään syntynyt siitä syystä, että sanktiota ei voitu merkitä rikosrekisteriin. Oikeutta suulliseen käsittelyyn ei ollut loukattu.<sup>448</sup> Toisaalta ratkaisussa SA-Capital Oy v. Suomi (14.5.2019) EIT katsoi, että ratkaisussa Jussila tehdyn eriytetyn lähestymistavan tavoitteena on huolehtia

<sup>443</sup> Ks. Kärner 2022, s. 8–11.

<sup>444</sup> Ks. Erimielinen lausunto tuomareilta Loucaides, Zupancic ja Spielman, jotka katsoivat, että on vaikeata erottaa toisistaan rikosoikeuden kovaan ytimeen kuuluvia rikoksia ja niitä, jotka eivät kuulu tähän kategoriaan. Mihin on tällöin vedettävä raja? Tämän vuoksi EIS 6 artiklaa on sovellettava kaikkiin rikoksiin. Asianosaisille tällä on merkitystä. Oikeuden soveltaminen ei riipu eikä voi riippua siitä, katsotaanko kyseisen rikoksen kuuluvan ”rikosoikeuden kovaan ytimeen” vai onko siihen ”merkittävää leimautumista”. Asianomaisille henkilöille, joita tällä yleis-sopimuksen määräyksellä pyritään suojelemaan, kaikilla tapauksilla on merkitystä. Keneltäkään rikoksesta syytetyltä henkilöltä ei saisi evätä mahdollisuutta kuulustella häntä vastaan olevia todistajia tai muita suulliseen kuulemiseen liittyviä takeita. Lisäksi lausunnossa katsottiin, että tällaisten erottelujen hyväksyminen avaisi tien väärinkäytöksille ja mielivaltaisuuksille.

<sup>445</sup> A ja B v. Norja (15.11.2016), eriyvä mielipide kohdassa 28.

<sup>446</sup> Laajentavasta tulkinnasta ks. Kammerer v. Itävalta (12.5.2010), kohta 27.

<sup>447</sup> Kärner 2022, s.22.

<sup>448</sup> Kohdat 44–49.

menettelyn oikeudenmukaisuudesta kokonaisuutena, jotta voidaan varmistaa puolustautumismahdollisuudet sekä yleisön ja uhrin edut asianmukaisessa täytäntöönpanossa.<sup>449</sup>

Moraalisen stigman käsite on ehdotettu korvattavan paremmin sopivalla käsitteistöllä. On katsottu, että huomio pitäisi kiinnittää siihen, mikä merkitys ratkaisulla on henkilölle. Tällöin olisi huomioitava sanktion vakavuus ja muut tuomion seuraamukset. Esimerkiksi vapauden menettämiseen tai merkittävään hallinnolliseen sanktioon ei tulisi soveltaa Jussila-poikkeusta.<sup>450</sup> Voidaankin huomioda, ettei EIT ole käsitellyt Jussila-doktriinia ja stigmaa koskevan harkintaa, mikäli kyseessä on ollut varsin suuri veronkorotus. Esimerkiksi todistajien kuulemisesta koskevassa ratkaisussa *Chap Ltd v. Armenia* (4.8.2017) oli kyse enintään 60 %:n määräisestä ja summaltaan huomattavasta veronkorotuksesta. Vaikka ratkaisussa mainittiin Jussila-poikkeuksen olemassaolo, sitä ei sen laajemmin käsitelty. Tapauksessa oli rikottu EIS 6 artiklaa.<sup>451</sup> Samalla tavalla Jussila-poikkeus sivuttiin myös suullista käsittelyä koskevassa tapauksessa *Pákozdi v. Unkari* (23.3.2015), jossa oli kyse enintään 50 %:n ja useiden kymmenien tuhansien veronkorotuksesta. Myös tässä ratkaisussa oli rikottu EIS 6 artiklaa.<sup>452</sup>

Jussila-poikkeus on kuitenkin huomioitu varsin laajasti suuren jaoston ratkaisussa *Vegotex International S.A. v. Belgia* (3.11.2022), jossa oli kyse 50 %:n veronkorotuksesta summaltaan noin 150 000 euroa. EIT huomioi ratkaisussa Jussila-poikkeuksen taannehtivan lainsäädännön hyväksyttävyyden ja oikeudenkäynnin keston arvioinnissa.<sup>453</sup> Muiden prosessuaalisten oikeuksien, kuten kontradiktorisen periaatteen, osalta poikkeusta ei käsitelty. EIS 6 artiklaa oli tapauksessa rikottu vain oikeudenkäynnin keston osalta, koska menettely oli kokonaisuudessaan kestänyt yli 13 vuotta. Ratkaisussa Jussila-poikkeuksen soveltamista ei juurikaan perusteltu, mutta se huomioitiin yhtenä ratkaisun osatekijänä. Ymmärtääkseni ratkaisun oikeusohjeena on kuitenkin se, että Jussila-poikkeusta sovelletaan varsin laajasti vero-oikeuden alaan kuuluviin asioihin, koska ne poikkeavat rikosoikeuden kovasta ytimeistä. Tapauksessa on huomattavaa, että se koski verovelan vanhentumista koskevaa taannehtivaa lainsäädäntöä eikä vain menettelyllisiä takeita.<sup>454</sup>

Ratkaisussa Jussila tehdyllä erottelulla on ollut myös merkitystä EIT:n *ne bis in idem* -ratkaisuissa. Ratkaisussa *A ja B v. Norja* (15.11.2016) sallittiin veronkorotuksen ja

---

<sup>449</sup> Kohdat 68–71.

<sup>450</sup> Kärner 2022, s.11.

<sup>451</sup> Kohdat 35, 41 ja 45.

<sup>452</sup> Kohdat 17 ja 21.

<sup>453</sup> Kohdat 76, 122 ja 157.

<sup>454</sup> Ks. erimielisen lausunnon kohta 38.

veropetosoikeudenkäynnin rinnakkaiset menettelyt, koska veronkorotuksen ja veropetossyytteen välillä oli riittävän läheinen sekä aineellinen että ajallinen yhteys, jotta niitä voitiin pitää yhtenäisenä seuraamusjärjestelmänä. Ratkaisun tuoma oikeusohje eroaakin huomattavasti KKO:n linjauksesta. Ratkaisussa EIT katsoi, että menettelyt todennäköisemmin täydentävät toisiaan ja muodostavat johdonmukaisen kokonaisuuden, jos seuraamukset, joita määrätään muissa kuin muodollisesti rikosoikeudellisissa menettelyissä, ovat erityisiä kyseiselle menettelylle ja poikkeavat siten rikosoikeuden kovasta ytimeistä. Se, että hallinnollisessa menettelyssä on leimaavia piirteitä, jotka muistuttavat suurelta osin tavanomaisen rikosoikeudellisen menettelyn leimaavia piirteitä, lisää vaaraa siitä, että sosiaaliset tavoitteet, joihin on pyritty määrättäessä seuraamuksia eri menettelyissä, ovat päällekkäisiä ("bis") sen sijaan, että ne täydentäisivät toisiaan.<sup>455</sup>

Eriyisen mielenkiintoinen on ratkaisussa A ja B v. Norja omaksuttu käsitys hallinnollisen sanktion luonteesta. Ratkaisussa EIT katsoi, että Norjan veronkorotusnormiston tarkoituksen oli ensisijaisesti tehostaa verovellisen velvollisuutta antaa täydellisiä ja täsmällisiä tietotoja sekä varmistaa kansallisen verojärjestelmän perusta, joka oli toimivan yhteiskunnan edellytys. Rikosoikeudellisilla seuraamuksilla ei sitä vastoin ollut ainoastaan varoittava vaan myös rankaiseva tarkoitus.<sup>456</sup> *Helenius* on katsonut ratkaisun johtavan siihen, että hallinnollisten seuraamusten osalta on ehkä otettava kantaa samaan asiaan kahdesti. Ensin on arvioitava Engel-kriteerien mukaista varoittavuutta ja rankaisevuutta, jonka lisäksi voi olla tarpeen luokitella kyseinen normi ja arvioida sitä suhteessa rikosoikeudellisiin normeihin tiukassa merkityksessä. Kysymys on silloin siitä, onko hallinnollinen normi vähemmän rankaiseva kuin tiukasti rikosoikeudellinen normi ja sisältääkö se ”aiemman” leimautumisen. *Heleniuksen* mukaan on epäselvää, minkä merkityksen EIT on antanut sille, että veronkorotukset ovat luonteeltaan vähemmän rankaisevia. Näkökulman korostaminen saattaa olla ristiriidassa Engel-kriteerien kanssa, jossa veronkorotuksilla on katsottu olevan sekä varoittava että rankaiseva tarkoitus. *Heleniuksen* mukaan voidaan kuitenkin puhua seuraamuksen rankaisevan luonteen aste-eroista ja siitä,

---

<sup>455</sup> Kohta 133. ks. *Helenius* 2019, s. 204–205. Ratkaisun A ja B v. Norja eriävässä mielipiteessä (tuomari Pinto de Albuquerque) katsottiin, että sosiaalisen leimautumisen kriteeri muistuttaa pelkkää retorista argumenttia, jota tapauksessa *Jussila* ei oikeastaan ole käytetty tapauksen ratkaisemisessa. Ratkaisussa *Jussila* tuomioistuimien omaksui varsin pragmaattisen kannan sillä perusteella, että kantajalle annettiin runsaasti mahdollisuuksia esittää asiansa kirjallisesti ja kommentoida veroviranomaisten huomautuksia. Eriävässä mielipiteessä katsottiin myös, että jako kovan rikosoikeuden ja muun rikosoikeuden välillä heijastaa vanhentunutta eroa *mala in se* ja *mala prohibition* välillä, ks. eriävän mielipiteen kohta 29.

<sup>456</sup> *Helenius* 2019, s. 206–207.

että hallinnollisella seuraamuksella osittainen erilainen tarkoitus, joilla on merkitystä kokonaisarvioinnissa.<sup>457</sup>

Yleisesti voidaan todeta, ettei EIT ainakaan selkiytä oikeustilaa luomalla toisen luokan rikosoikeudenkäyntejä. Sen tulisi rakentaa oppirakennelmansa jonkin muun kuin stigman käsitteeseen. Stigman käsite soveltuu yleisesti varsin huonosti hallinnollisten sanktioiden arviointiin, koska niillä tosiasiaassa harvoin on sen kaltaisia ominaisuuksia. Menettelyssä tulisi pikemminkin huomioida se, mitä ratkaisu merkitsee oikeussubjektille. Hallinnollisten sanktioiden automaattinen luokittelu kovan rikosoikeuden ytimen ulkopuolelle jättää varsin suuren tulkinnanvaran siihen liittyvistä oikeusturvavaatimuksista. Toisaalta EIT:n omaksuma rajausta on myös ymmärrettävä, koska kaikkiin prosesseihin ei voida liittää samanlaisia vaatimuksia käsittelyn oikeudenmukaisuudesta. Rajausta tulisi kuitenkin tehdä selkeällä ja ymmärrettävällä tavalla. Suuren jaoston tekemän ratkaisun Vegotex perusteella voidaan kuitenkin todeta, että Jussila-poikkeusta sovelletaan varsin laajasti vero-oikeudellisiin asioihin muidenkin kuin menettelylistien takeiden osalta.

### 3.7.2 *Suomalaisessa oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa esitetyt kannanotot*

Suomalaisessa oikeuskäytännössä Jussila-poikkeusta on käsitelty kilpailunrajoituslain mukaista seuraamusmaksua koskevassa ratkaisussa KHO 2009:83. Ratkaisussa on varsin lyhyesti todettu, ettei EIT:n oikeuskäytännön mukaan EIS 6 artiklan vaatimukset rikosprosessin ydinalueen ulkopuolella välttämättä ole kaikilta osin identtisiä varsinaiselta rikosprosessilta edellytettävien vaatimusten kanssa.<sup>458</sup> Kovinkaan suurta tulkinta-apua edellä käsiteltyyn Jussila-poikkeukseen ei myöskään voida saada suomalaisesta oikeuskirjallisuudesta.

Ratkaisun KHO 2009:83 lyhyt kannanotto vastaa suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa tehtyä tulkintaa. Yleisin keskeinen ajatus on ollut, että hallintolainkäyttöprosessi rinnastuu tietyltä osin rikosprosessiin. *Hirvelän* ja *Heikkilän* mukaan veronkorotusmenettelyn on tulkittu edellyttävän ”ainakin jossain määrin” rikosprosessin takeita.<sup>459</sup> *Pellonpää* ym. ovat katsoneet,

<sup>457</sup> Helenius 2019, s. 210–211.

<sup>458</sup> KHO 2009:83, kohdat 965 ja 966.

<sup>459</sup> Hirvelä – Heikkilä 2017, s. 308 ja sivun alaviite 16.

etteivät sopimusmääräysten asettamat prosessuaaliset vaatimukset välttämättä ole samat kuin rikosprosessin ydinalueella.<sup>460</sup> Vero-oikeuden osalta näin on katsonut myös *Räbinä*.<sup>461</sup>

Kielteisesti itsekriminointisuojaan soveltamiseen veronkorotuksiin on suhtautunut *Tapanila*, joka on katsonut, ettei hallintomenettelyssä ja -prosessissa käsiteltävän veronkorotusasian tarvitse tarjota samoja oikeussuojatakeita kuin ne, jotka kuuluvat rikoksesta epäillyn tai syytetyn asemaan. Tapanilan mukaan veronkorotusta määrättäessä verovelvollinen ei voi vedota itsekriminointisuojaan, koska sen kaltaista vaatimusta ei voida Jussila-poikkeuksen vuoksi päätellä EIT:n oikeuskäytännöstä.<sup>462</sup> Tapanila tulkitsee myös, että Suomessa vallitsee yksimielisyyttä siitä, että tavanomaiseen verotusmenettelyyn tai ilmoitusvelvollisuutta turvaaviin veronkorotuksiin ei liity itsekriminointisuoja.<sup>463</sup> Tapanila ei tarkenna sitä, mitä hän tarkoittaa tavanomaisella tai ilmoitusvelvollisuutta turvaavilla veronkorotuksilla, mutta hän näyttää tarkoittavan niillä kumottujen VML 32.1-2 §:ien nojalla määrättyjä veronkorotuksia.

Selvästi myönteisemmin EIS 6 artiklan soveltamiseen on suhtautunut hallinto-oikeudellisessa kirjallisuudessa *Mäenpää*, jonka mukaan hallintotuomioistuimessa on noudatettava myös EIS 6 artiklan kohtien 2 ja 3 vaatimuksia, kun käsitellään hallinnollisia seuraamuksia.<sup>464</sup> Samalla tavalla asiaan on suhtautunut myös *Andersson*, joka näyttää samaistavan veronkorotusmenettelyn ja rikosprosessin toisiinsa prosessuaalisten oikeuksien suhteen. Hänen mukaansa verovelvollista on tällöin käsiteltävä kuin rikoksesta syytettyä.<sup>465</sup> Myös *Äimän* mukaan veronkorotuksen määrittämiseen tulee soveltaa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin peruseriaatteita, kuten itsekriminointisuoja.<sup>466</sup> Tällöin verovelvolliset voivat vedota EIS 6 artiklan mukaisiin oikeuksiin kansallisissa viranomaisissa ja tuomioistuimissa.<sup>467</sup>

<sup>460</sup> Pellonpää – Gullans – Pölönen – Tapanila 2018, s. 659.

<sup>461</sup> Räbinä 2022, s. 795–796. Räbinän mukaan hallinnollisen seuraamuksen rinnastaminen rikosoikeudelliseen rangaistukseen ei ole ehdotonta, täydellistä ja kattavaa.

<sup>462</sup> Tapanila 2019, s. 113. Tapanilan mukaan itsekriminointisuoja voi kuitenkin tulla kyseeseen, kun veronkorotusmenettelyä käytetään pyrkimyksenä selvittää verovelvollisen syyllistyminen rikokseen tai pyritään todisteen hankkimiseksi tulevaan rikosprosessiin.

<sup>463</sup> Tapanila 2019, s. 112. Tämän kaltaista päätelmää ei voida tehdä Äimän teoksista (alaviite 293). Lisäksi nykyinen veronkorotusnormisto ei sisällä teon subjektiivisen elementin harkintaa, vaan asiaa arvioidaan objektiivisin mittapuuin. Täten veronkorotuksia ei voida jakaa kahteen ryhmään edellä mainituin perustein kuten Tapanila tekee.

<sup>464</sup> Mäenpää 2023, kohdasta hallinnollinen rikosprosessi, luvusta oikeudenkäynti hallintoasioissa > hallintotoiminnan arviointi siviili- ja rikosprosessissa. Mäenpään mukaan EIS 6 artiklan 2 ja 3 kappaleessa määritellyt rikoksesta syytetyn prosessuaaliset oikeudet ovat merkityksellisiä myös hallintoprosessissa, kun käsitellään rangaistusluonteisia seuraamuksia. Näin myös Tarkka 2016, s. 490.

<sup>465</sup> Andersson 2010, s. 457.

<sup>466</sup> Äimä 2011, s. 238. ja Äimä 2017, s.103. Äimä on esittänyt, että soveltamisongelmien vuoksi Euroopan ihmis-oikeussopimukseen tulisi lisätä pöytäkirja, jossa säädettäisiin verotusta koskevista oikeudenkäynneistä ja veron perinnästä (Äimä 2011, s. 159).

<sup>467</sup> Äimä 2011, s.154.

*Halilan* näyttää taas samaistavan rikosprosessin oikeussuojakeinot ja hallinnollisen sanktion määrän toisiinsa. Hänen mukaansa on erityisen tärkeätä noudattaa rikosprosessin oikeudenmukaisuudesta esille nousevia vaatimuksia, mitä ankarammasta seuraamuksesta on kyse.<sup>468</sup> Samalla kannalla vaikuttaa olevan *Laapas*, jonka mukaan vain kumotun 32.3 §:n nojalla määrätäviin veronkorotuksiin sovelletaan itsekriminointisuoja.<sup>469</sup> EIS 6 artiklan tulkinnanvaraisen soveltamisen vuoksi *Laapas* on kysynyt, onko kyseessä rikosprosessi lainkaan, vaikka kyse on sanktion määräämisestä? Mikäli itsekriminointisuoja ei voida täysimääräisesti soveltaa hallinnollisessa rikosprosessissa, ydinkysymyksenä on, kuinka kauaksi itsekriminointisuojan ideaalimallista voidaan liikkua ilman, että asianosaisen oikeusturva vaarantuu kriittisellä tavalla?<sup>470</sup> *Laapas* ei kuitenkaan ota suoraa kantaa *Jussila*-poikkeuksen tuomaan soveltamisongelmaan, jota olisi väitöskirjan aihealueen kannalta voinut pitää tarpeellisena.

### 3.7.3 Yhteenvetoa

Edellä mainittuja johtopäätöksiä tarkasteltaessa on mielestäni kiinnitettävä huomiota *Tapanilan* ja *Halilan* kannanottoihin. Ensinnäkin on huomioitava, ettei EIT:lla ole oikeuskäytäntöä, jossa itsekriminointisuoja olisi sovellettu veronkorotuksen määräämiseen tai menettelyyn, jossa siitä voidaan määrätä. On myös yleisesti varsin tulkinnanvaraista, miten EIT suhtautuisi asiaan, koska veronkorotukset ovat keskeinen osa jäsenvaltioiden fiskaalisia järjestelmiä. Rikosprosessuaalisten sääntöjen soveltaminen sinne, minne ne eivät lähtökohtaisesti kuulu, saattaa haitata merkittävästi verotuksen toimittamista. Asia onkin ongelmallinen *Jussila*-poikkeuksen kannalta. Sen vuoksi on mahdollista, että itsekriminointisuoja sovelletaan vain suuriin hallinnollisiin sanktioihin. Täten voidaan lähtökohtaisesti hyväksyä *Halilan* väite siitä, että on tärkeätä noudattaa rikosprosessin oikeudenmukaisuudesta esille nousevia vaatimuksia, kun kyse on ankarasta seuraamuksesta. Yleistyksen tekeminen *Halilan* väitteestä on kuitenkin vaikeata, koska suuren jaoston ratkaisussa *Vegotex Jussila*-poikkeusta on sovellettu varsin laajasti myös suuriin veronkorotuksiin. Lisäksi on epäselvää, kuinka EIT suhtautuisi *Jussila*-poikkeuksen soveltamiseen itsekriminointisuojaan, jos *itsekriminointisuojan katsotaan kuuluvan EIS 6*

---

<sup>468</sup> Halila 2010, s. 204.

<sup>469</sup> Laapas 2015, s. 75.

<sup>470</sup> Laapas 2022, s. 191. Laapaksen mukaan tällöin on tarkasteltava myös syyttömyysolettamaa, näyttökynnystä ja todistustaakkaa.

*artiklan kovaan ytimeen.*<sup>471</sup> Tätä voidaan pitää vahvana perusteluna itsekriminointisuojan soveltamisen puolesta, kuten tehtiin EUT:n ratkaisussa DB v. Consob. Ratkaisua voidaan myös hakea veronkorotuksesta itsestään, koska niillä tuskin on samanlaista leimaavaa vaikutusta kuin esimerkiksi kilpailuoikeudellisilla seuraamuksilla.<sup>472</sup> Onko veronkorotus yhteydessä kunniaan ja maineeseen? On myös esitetty, ettei Jussila-poikkeus merkitse välttämättä tarkasteltavan kohteen ulottuvuuden supista tai rajoittamista, vaan pelkästään sen korvaamista vaihtoehtoisilla tavoilla suojata oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.<sup>473</sup>

Oikeuskäytännön puuttumisen vuoksi on myös epäselvää, sovelletaanko mahdollista itsekriminointisuoja vain veronkorotuksen määräämiseen vai myös menettelyyn, jossa siitä voidaan määrätä. Kysymys koskee siis sitä, voidaanko joko tavallinen verotusmenettely tai verotarkastus itsessään katsoa rikosprosessiin rinnastettavaksi, koska siinä voidaan määrätä veronkorotus. Laajan soveltamisen puolesta viittaa etenkin ratkaisu DB v. Consob, jossa on pyritty tulkitsemaan EIT:n oikeuskäytäntöä. Ratkaisun mukaan, jos kyseessä oleva hallinnollinen menettely voi johtaa luonteeltaan rikosoikeuden alaan kuuluvan seuraamuksen määräämiseen, on sovellettava kaikkia EIS 6 artiklan rikosoikeudelliseen osaan liittyviä takeita. Tuomiossa on nimenomaisesti todettu, että näitä oikeuksia on tarkoitus soveltaa *menettelyissä, jotka voivat johtaa luonteeltaan rikosoikeudellisten hallinnollisten seuraamusten määräämiseen.*<sup>474</sup> Suomessa tämä oikeuskysymys on kuitenkin vaikea, kuten jaksossa 3.4. on todettu, koska veronkorotusta ei voida välttämättä erottaa verotusmenettelyssä veron määräämisestä.

Vaikka edellä mainitut kysymykset ovat EIT:n oikeuskäytännön perusteella avoimia, se ei tarkoita sitä, etteikö kansallisessa lainsäädännössä tai oikeuskäytännössä voida soveltaa itsekriminointisuoja hallinnolliseen rikosprosessiin. Oikeustilassa on kyse vain siitä, minkälaiseksi haluamme sen muodostuvan. Itsekriminointisuoja on huomioitu rangaistusluonteisia hallinnollisia seuraamuksia pohtineen työryhmän mietinnössä. Mietinnön mukaan itsekriminointisuoja voi muodostua merkitykselliseksi tilanteessa, jossa ilmoitusvelvollisuuden kohteena olevien tietojen antaminen saattaa johtaa hallinnollisen sanktion määräämiseen. Aihetta ei ole käsitelty kovinkaan laajasti, mutta asiayhteydessä on viitattu siihen, että lakivaliokunnan mukaan

---

<sup>471</sup> Ks. julkisasiamies Pikamäen ratkaisuehdotus asiassa C481/19, DB v Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), EU:C:2021:84, kohdat 108–116.

<sup>472</sup> Kilpailuoikeudellisten seuraamusten osalta ks. Grande Stevens v. Italia (7.7.2014), kohta 122, jossa on huomioitu merkittävä leimautuminen, joka on omiaan vaikuttamaan haitallisesti asianomaisten henkilöiden ammatilliseen kunniaan ja maineeseen

<sup>473</sup> Ks. julkisasiamies Pikamäen ratkaisuehdotus asiassa C481/19, DB v Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), EU:C:2021:84, kohdat 113–114.

<sup>474</sup> Kohta 42.

ilmoitusvelvollisuuteen sovellettavia seuraamussäännöksiä on tulkittava itsekriminointisuojan kanssa yhteensopivasti ottaen huomioon muun muassa EIT:n oikeuskäytäntö.<sup>475</sup> Lakivaliokunta on katsonut, että itsekriminointisuoja voi tulla sovellettavaksi myös muissa kuin niissä tilanteissa, joissa henkilöä vastaan on jo aloitettu esitutkinta. Tämän kaltaisen rajauksen tekemistä ei kuitenkaan nähty esteenä lainsäädännölle, mutta laki ei tällöin säätele tyhjentävästi aihealuetta, jolloin itsekriminointisuojan ala voi ulottua lain sanamuotoa laajemmalle.<sup>476</sup> Myös perustuslakivaliokunta on katsonut, että itsekriminointisuoja on otettava huomioon hallinnollisia sanktiota säädettäessä ja sovellettaessa.<sup>477</sup> Itsekriminointisuojan soveltamiselle hallinnolliseen sanktiomenettelyyn on siis institutionaalista tukea, mutta on huomattava, että lainsäätäjällä on varsin tuoreessa VML:n muutoksessa jättänyt itsekriminointisuojan lainkohdan ulkopuolelle. Yleisesti hallinnollisissa sanktiomenettelyissä itsekriminointisuoja ja syyttömyysoletama toteutuvatkin vaihtelevasti kyseessä olevasta sanktiosta ja hallinnonalasta riippuen.<sup>478</sup>

---

<sup>475</sup> OMMML 52/2018, s. 36.

<sup>476</sup> Ks. LaVL 5/2018 vp, s. 22–23, jossa itsekriminointisuoja on käsitelty varsin laajasti.

<sup>477</sup> Ks. PeVL 14/2013, s. 2.

<sup>478</sup> Mantila 2020, s. 140.

## 4 JOHTOPÄÄTÖKSET

### 4.1 Oikeuskirjallisuudessa esitettyjen alkamisajankohtien arviointi

Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa ei yleensä ole avattu EIT:n ratkaisuihin kohdistuvaa päätelyketjua, jonka vuoksi on vaikeata arvioida sitä, miten tutkija on päätenyt kyseiseen lopputulokseen. Ymmärtääkseni oikeuskirjallisuudessa tehtyjä kannanottoja arvioitaessa on kuitenkin kiinnitettävä huomiota niihin määritelmiin, jotka liittävät itsekriminointisuojaan alkamisajankohdan tosiasiallisen epäilyn ilmituloon viranomaisten taholta. Kriteeriä voidaan havainnoida tuomion Weh-kriteerien avulla. Ratkaisussa oli kyse siitä, oliko syyte etäinen ja hypoteettinen (*remote or hypothetical*) ja oliko tapauksella konkreettista yhteyttä (*a sufficiently concrete link*) rikosoikeudelliseen menettelyyn. Tapauksessa EIT viittasi esimerkiksi ratkaisuun Funke siinä, ettei tapauksessa ollut virallisesti avattua rikostutkintaa, mutta se oli odotettavissa (*anticipated*), kun asianomaisen oli annettava mahdollisesti raskauttavia tietoja. Ratkaisussa on myös todettu, että tapauksessa tulliviranomaisilla oli erityinen epäily kantajaa kohtaan.<sup>479</sup> Insolvenssioikeudessa *Marttila* on kiinnittänyt huomiota edellä mainittuun kohtaan. Hänen mukaansa ratkaisussa Weh käytettyä termiä ”anticipated” tulee tulkita niin, että itsekriminointisuoja tulee sovellettavaksi ennen rikosprosessin muodollista alkamista.<sup>480</sup>

Näyttää siltä, että oikeuskysymys itsekriminointisuojaan alkamisajankohdasta ei vallitsevan EIT:n oikeuskäytännön perusteella ole edes kovinkaan epäselvä. Itsekriminointisuoja voi tulla sovellettavaksi ennen esitutinnan virallista alkamista, kuten on myös todettu suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa. Vaikeammin tulkittavia ovat kysymykset siitä, milloin rikos- ja hallintoprosessin välillä on riittävä konkreettinen yhteys ja milloin kriminalisoiva riski on liian etäinen ja hypoteettinen. Asia voidaan ilmaista *Launialan* tavoin niinkin, että rikossyytteen vaaran tulee olla siinä määrin todellinen, jotta henkilö voi vedota itsekriminointisuojaan.<sup>481</sup> Näistä näkökulmista käsin on syytä olettaa, että itsekriminointisuoja voisi tulla sovellettavaksi, kun *rikkosepäily on syntynyt viranomaisten taholta*, vaikka varsinaista esitutkintaa ei ole aloitettu.

---

<sup>479</sup> Weh, kohta 52: “...In J.B. (cited above) mixed tax-evasion and taxassessment proceedings had already been opened against the applicant when he was requested to provide information on investments made by him. In Funke and in Heaney and McGuinness (both cited above) criminal proceedings were anticipated, though they had not been formally opened, at the time the respective applicants were required to give potentially incriminating information. In Funke the customs authorities had a specific suspicion against the applicant, in Heaney and McGuinness the applicants had been arrested on suspicion of terrorist offences.”

<sup>480</sup> Marttila 2013, s. 808.

<sup>481</sup> Launiala 2013, s. 37.

Tässäkin on oikeuskirjallisuudessa eroa siinä, kenen toimesta epäillyn katsotaan syntyvän. *Tapanila* näyttää tarkoittavan vain esitutkintaviranomaisia, kun taas *Laapas* on katsonut, että epäillyn syntymiseen riittää konkreettinen rikosepäily Verohallinnon taholta. Laapaksen mukaan itsekriminointisuojaan soveltamisen kannalta ei tulisi olla merkitystä sillä, mikä viranomaisella selvittää asiaa, mikäli selvittäminen tapahtuu rikosprosessia varten.<sup>482</sup> Sen sijaan *Hirvelä* ja *Heikkilä* eivät mainitse mitään siitä, kenen taholta rikosepäilyn on synnyttävä.<sup>483</sup> Ymmärtääkseni EIT ei ole edellyttänyt, että rikosepäilyn olisi synnyttävä varsinaista esitutkintaa tekevän tahon puolelta. Esimerkiksi ratkaisussa *Funke* riittävää oli erityinen epäily tulliviranomaisten taholta. Myös tapauksessa *Saunders* tutkinta oli aloitettu hallinnollisessa tarkastuksessa syntyneen rikosepäilyn vuoksi. Jos itsekriminointisuojaan syntymisen edellytyksenä olisi esitutkintaviranomaisten rikosepäily, kriteeri kaventaisi aiheettomasti epäillyn oikeuksia. On myös huomioitava, että puhutaan käytännössä kriteeristä, jonka toteaminen ja näyttäminen on verovelvollisen subjektiivisesta näkökulmasta mahdotonta.

Rikosepäilyä koskeva vaatimus on tullut esiin myös ratkaisussa *Eklund v. Suomi* (18.12.2015). Tapauksessa valittaja oli tuomittu siitä, että hän oli antanut virheellisiä tietoja ulosottoselvityksessä vuonna 2004. Valittaja vetosi siihen, ettei hän voinut antaa oikeita tietoja, koska hän oli jo vuoden 1997 ulosottoselvityksessä antanut virheellisiä tietoja. Täten hän olisi paljastanut itsensä vuoden 1997 ulosottoselvitykseen liittyvästä rikoksesta. EIT totesi, että tämä kysymys oli itsekriminointisuojaan näkökulmasta vain *hypoteettinen*, koska mitään syytettä tai tutkintaa hän kohtaan ei ollut aloitettu.<sup>484</sup> EIS 6 artiklaa ei siten rikottu.<sup>485</sup> Ymmärtääkseni tämä peräkkäisiä ulosottoselvityksiä koskeva ratkaisu on sovellettavissa myös verotukseen.

Lisäksi on arvioitava sitä, onko itsekriminointisuojaan edellytyksenä se, että rikosprosessi seuraa ajallisesti nopeasti hallintoprosessia? Kysymys on yksinkertaisesti vaikeahko, eikä siihen ole helppoa vastata. *Tapanilan* mukaan lähtökohtana on se, että vaaditaan vähintään kiinteää ajallista yhteyttä rikosprosessiin siten, että tietojen käyttäminen syyllisyyden toteennäyttämiseksi on asianosaisten ennakoitavissa. *Tapanila* perustelee kantansa sillä, että tapauksessa *Funke* asianosaisilta oli vaadittu tietoja sen jälkeen, kun tulliviranomaiset olivat poliisin avustamina tehneet kotietsinnän hänen asunnolleen. Myös tapauksessa *Heaney* ja *McGuinness v.*

<sup>482</sup> *Tapanila* 2019, s. 81–82 ja 90 ja *Laapas* 2022, s. 242–243.

<sup>483</sup> *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 428–430.

<sup>484</sup> *Hirvelä – Heikkilä* 2017, s. 429–430.

<sup>485</sup> Kohta 51. Ks. myös *Elomaa v. Suomi* (16.3.2010), jossa vedottiin siihen, että ulosottoselvityksessä olisi myötävaikutettu rahanpesuepäilyyn. Koska rahanpesurikos ei voinut tulla valittajan osalta sovellettavaksi, ulosottoselvityksellä ei ollut yhteyttä rahanpesurikokseen. Täten EIS 6 artiklaan ei ollut rikottu.

Irlanti (21.12.2000) rikosprosessin käynnistyminen oli ennakoitavissa kuulusteluiden perusteella.<sup>486</sup> Vaikeammin edellä mainituista tapauksista on kuitenkin pääteltävissä se, miksi itsekriminointisuoja ei voisi tulla sovellettavaksi myös tilanteissa, joissa hallinnollinen prosessi ja rikosprosessi eivät ole ajallisesti kiinteässä yhteydessä toisiinsa. Esimerkiksi tapauksessa Chambaz esitutkinta oli aloitettu vasta neljä vuotta hallinnollisen selvityspyynnön jälkeen, jota ei pidetty esteenä itsekriminointisuojan soveltamiselle. Tapauksesta on sen tosideikojen vuoksi kuitenkin vaikeata tehdä yleistystä. Oikeuskirjallisuudessa *Ervo* onkin todennut, ettei periaatteessa ajan kulumisella ole itsekriminointisuoja poistavaa vaikutusta.<sup>487</sup> Käytännössä Suomessa esitutkinta ja rikosprosessi saattavat toteutua hallintoprosessiin nähden täysin omissa aikaulottuvuudessa, joka tekee vaikeaksi edellä mainitun ajallisen yhteyden vaatimuksen.

Oikeuskirjallisuudessa on myös esitetty tulkintoja siitä, että itsekriminointisuoja alkaisi jo ennen sitä hetkeä, kun rikosepäily on syntynyt viranomaisen taholta. *Marttila* on esittänyt ratkaisun J.B. perusteella, että: ”Tilannetta tulee arvioida tosiasiallisten vaikutusten perusteella, ei muodollisin perustein. Tämä on autonomisen tulkinnan ydin. Prosessin voidaan tällöin katsoa alkavan heti konkurssiin asettamishetkellä, sillä siitä hetkestä lähtien pesänhoitajan tehtäviin kuuluu selvittää myös mahdolliset velallisen tekemät väärinkäytökset.”<sup>488</sup> Voidaanko ratkaisua J.B. soveltaa tällä tavoin analogisesti konkurssimenettelyyn? Ymmärtääkseni myös tapauksessa J.B. viranomaisilla on ollut konkreettinen väärinkäytösepäily, jonka puitteissa on avattu veroviranomaisten sisäinen veropetostutkinta jälkiverotustilanteessa. Pelkästään konkurssipesänhoitajan tehtävien perusteella tämän kaltaista rinnastusta tapaukseen J.B. ei tulisi tehdä. Jos ratkaisua J.B. tulkitaan *Marttilan* tavoin, itsekriminointisuoja tulisi noudattaa myös verotuksen toimittamisessa varsin laajasti.

Aiheen tarkempaan tutkimiseen olisi suositeltavaa käyttää oikeusvertailevaa tutkimusta, joka jää usein itsekriminointisuoja koskevista esityksistä puuttumaan. Kansainvälisesti tarkasteltuna itsekriminointisuoja voi tulla huomioituksi verotusmenettelyssä esimerkiksi silloin, kun on riski syytteen nostamisesta (Belgia) tai syytteen vaara (Yhdysvallat). Belgiassa tulkinta syytteen vaarasta on katsottu perustuvan EIT:n oikeuskäytäntöön ja harkinta on tapauskohtaista. Itsekriminointisuoja on voimassa ”puhtaassa” verotusmenettelyssä vain siltä osin, kun veroviranomaisen toimet kohdistuvat pelkästään veronkorotuksen määräämiseen.

---

<sup>486</sup> Tapanila 2019, s. 80.

<sup>487</sup> Ervo 2008, s. 382

<sup>488</sup> *Marttila* 2013, s. 808–809. Konkurssipesän pesänhoitajan tehtäviin kuuluu velvollisuus ilmoittaa rikosepäilystä poliisille.

Yhdysvalloissa verovelvollinen voi jättää vastaamatta veroviraston kirjalliseen selvityspyyntöön, jos hän siihen vastaamalla saattaisi itsensä syytteen vaaraan. Myös Yhdysvalloissa verotusmenettelyä koskeva itsekriminointisuoja perustuu oikeuskäytäntöön.<sup>489</sup>

#### 4.2 Onko samanaikaisuusvaatimuksesta luopuminen mahdollista?

Jos oikeusjärjestyksessä omaksutusta samanaikaisuusvaatimuksesta luovutaan, se merkitsisi ensinnäkin alkamisajankohdan tulkinnanvaraisuutta. Kun ilmeisesti näkökulmana etukäteisen myötävaikuttamisen tilanteissa on verovelvollisen subjektiivinen käsitys alkamisajankohdasta, lienee tavallista, että verovelvollinen vetoaisi aina siviilikuulemisessa siihen, että asiassa viranomaisilla on konkreettinen rikosepäily. Tästä näkökulmasta on täysin yhdentekevää, onko itsekriminointisuojan alkamisajankohtana viranomaisen konkreettinen väärinkäytösepäily vai yksinomaan viranomaisen valvontaan liittyvät tehtävät. Jos taas arvio tehdään viranomaisen näkökulmasta, joka on tässä tilanteessa myös mahdollista, asettaisi se muun muassa varsin suurta ammattitaitoa verotusta toimittavalle viranomaiselle, koska tämän tulisi jo verotusta toimittaessa pystyä arvioimaan, milloin asia voi johtaa esitutkintaan. On myös vaikeasti ratkaistavissa, milloin kyseessä on sama asia tai ketkä ovat rikoksesta epäiltyjä. Yleisesti verotuksen toimittajien ei tarvitse olla rikosoikeuden asiantuntijoita. Oikeusjärjestyksen tulee myös ymmärtää ja hyväksyä hallinto- ja rikosprosessien väliset eroavaisuudet. Edellä mainituin perusteiden samanaikaisuusvaatimuksesta luopumisessa ei näytä olevan yhtään hyvää vaihtoehtoa, koska kummatkin tilanteet rappauttaisivat siviilikuulemiset ja vaikeuttaisivat usein aiheettomasti verotuksen toimittamista. KKO onkin ehkä noudattanut samanaikaisuusvaatimusta varsin perustellusta syystä, koska se asettaa selkeän rajan itsekriminointisuojan alkamiselle ja poistaa subjektiivisen harkinnan.

Vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa *Kuortti* on katsonut, että käytännön syistä esitutkinnan vireilläolo on ainoa järkevä vaihtoehto itsekriminointisuojuille verotusmenettelyssä. Kuortin mukaan verovelvollisen subjektiivinen näkökulma on ongelmallinen, koska siitä ei voida varmistua. Toisaalta, jos itsekriminointisuoja alkaisi jo verovirkailijan näkemyksen perusteella, oltaisiin helposti epätasapuolisessa asetelmassa samantyyppisessä tilanteessa, koska

---

<sup>489</sup> Kuortti 2017, s. 416–417. Yhdysvalloissa sovellettavasta itsekriminointisuojuja supistavasta *required records exception* -doktriinista ks. Laapas, s. 290. Doktriinin mukaan itsekriminointisuojaan ei voida vedota hallinnollisten ja yhteiskunnallisten velvoitteiden laiminlyönnin perusteena.

menettelyyn sisältyy aina subjektiivisia elementtejä. Myöskään itsekriminointisuojan alkamisajankohdan sitominen Verohallinnon tekemään rikosilmoitukseen ei ole järkevää, sillä tutkintapyyntöön tekeminen ei automaattisesti johda esitutkinnan toimittamiseen.<sup>490</sup> Samaan lopputulokseen on päätyntä myös *Mantila*. Mantilan mukaan itsekriminointisuojan aikaistaminen mahdollistaisi myös valehtelu oikeuden aikaansaamisen keinotekoisella väitteellä, että totuuden puhuminen olisi johtanut esitutkintaan.<sup>491</sup> Yleisesti voidaan sanoa, että vaihtoehtoisen alkamisajankohdan onnistunut rakentaminen oikeusjärjestykseen on varsin vaativa tehtävä, joka usein sivutaan oikeuskirjallisuudessa etukäteistä myötävaikuttamista koskeissa pohdinnoissa. Oikeuskirjallisuudessa tulisi asiassa siirtyä toiseen vaiheeseen, koska lienee jonkinlainen yhteisymmärrys siitä, että itsekriminointisuoja voi tulla sovellettavaksi ennen varsinaisen esitutkinnan aloittamista. Jos tämä ajatus hyväksytään, on myös kohdattava sen seuraukset.

KKO on poikennut ratkaisuissa KKO 2014:67 ja 2024:39 samanaikaisuusvaatimuksesta. Kyse on ollut *välittömästi* itsensä ilmiantamisen tilanteista eli tilanteista, jotka olisivat voineet johtaa syytteen vaaraan. Näissä tilanteissa EIS 6 artiklaa on tulkittu laajasti. Tällöin itsekriminointisuojan on katsottu edellyttävän sitä, ettei ilmoitusvelvollinen ole voinut sulkea pois sitä mahdollisuutta, että annettavat tiedot voisivat johtaa rikosprosessiin tai tulla käytettäviksi rikosprosessissa. Ratkaisu KKO 2024:39 koski Tullia ja sen toteuttamaa rikostutkintaa, joten tapaus ei ole suoraan sovellettavissa niihin tilanteisiin, joissa asioidaan vain Verohallinnon kanssa. Verotarkastuksen osalta ratkaisu on paljon tulkinnanvaraisempi, koska verotarkastuksessa olevat tiedot kulkeutuvat helposti rikosprosessiin, mutta kyse ei tällöinkään ole suoranaista samalla tavalla välittömästi itsensä ilmiantamisesta. Jää nähtäväksi, miten soveltamistilanteet ymmärretään jatkossa oikeuskäytännössä ja laajeneeko etukäteisen myötävaikuttamisen tulkinta nyt, kun sille on annettu eräänlainen lähtölaukaus. Ratkaisusta voidaan kuitenkin todeta yleisesti, ettei se lähtökohtaisesti vaikuta säännönmukaisen verotuksen toimittamiseen. Välittömyyden vaatimus on KKO:n omaksuma ratkaisuvaihtoehto rajata etukäteisen myötävaikuttamisen tilanteita. KKO:n tulkinta ulottuu kuitenkin laajemmalle kuin oikeuskirjallisuudessa on katsottu etukäteisen myötävaikuttamisen tilanteiden ulottuvan, koska KKO ei näytä edellyttävän viranomaisilla olevan minkäänlaista etukäteistä rikosepäilyä. Myös pakkoa koskeva EIT:n vaatimus jää uupumaan KKO:n tulkinnasta. Itsekriminointisuojan kehityksen kannalta lienee kuitenkin niin, että se saa kotimaisessa oikeuskäytännössä omia tulkintoja, eikä sen ulottuvuus ole enää riippuvainen EIT:n asettamasta vähimmäissuojasta. Tätä voidaan pitää myös hyvänä asiana,

<sup>490</sup> Kuortti 2017, s. 412.

<sup>491</sup> Mantila 2020, s. 151. En ole täysin samaa mieltä asiasta Mantilan kanssa, koska valehtelu oikeus ei kuulu rikosprosessin ulkopuolisiin menettelyihin.

mutta asian ennakoitavuuden ja sovellettavuuden vuoksi olisi suositeltavaa, että asiasta säädettäisiin laissa. Yksinomaan se seikka, että asiaa voidaan – tai joudutaan – teoreettisesti pohtimaan tämän kaltaisissa tutkielmissa osoittaa asian ongelmallisuuden.

### 4.3 Veronkorotus *de lege ferenda*

Lopuksi voidaan tarkastella sitä, mitä tulisi tehdä veronkorotukselle, joka katsotaan rikosoikeudelliseksi EIS:n järjestelmässä? Keskeisinä ajatuksina on esitetty joko rangaistusluonteisen veronkorotusnormiston poistamista tai sen muokkaamista verovelvolliselle kuuluvien perusoikeuksien kanssa paremmin yhteensopivaksi. Veronkorotusnormiston poistamista lainsäädännöstä on ehdottanut *Vuorenpää* vuonna 2010 julkaistussa artikkelissaan. Hän näkee ehkä parhaana vaihtoehtona ongelman ratkaisemiseksi sen, että Suomessa luovuttaisiin kokonaan sanktioluonteisista veronkorotuksista. Näin ongelmia ei voisi syntyä, koska verojen määräämistä ei voitaisi pitää rikosoikeudellisena seuraamuksena, eikä pelkästään verotuksen toimittamiseen tähtäävää verotarkastusta voida pitää rikosprosessina.<sup>492</sup> *Vuorenpään* kanssa samalla kannalla on ollut *Kuortti*, joka katsoo poistamista puoltaviksi seikoiksi, ettei veronkorotusten pelotevaikeutus ja veronkorotusten tuottama tulo ole merkittäviä. *Kuortti* näkee toisena vaihtoehtona veronkorotuksen poistamiselle palomuurin rakentamisen, joka asettaisi verotusta varten annettujen tietojen käytölle rajoituksia.<sup>493</sup>

*Laapaksen* mukaan veronkorotuksista ei olisi kuitenkaan syytä luopua kokonaan, kunhan veronkorotukset eivät johda jatkossakaan tuplasanktioinnin osalta kohtuuttomiin tilanteisiin tai epäasianmukaiseen painostamiseen tilanteissa, joissa on olemassa tosiasiallinen rikosepäily. *Laapas* ei näe itsekriminointisuojan kannalta ongelmallisena prosessuaalisia tai aineellisia veronkorotuksia säännönmukaisessa verotuksessa, kuten avoimna olevien verovuosien verovalvonnassa, kunhan suplasanktioita vältetään. Sen sijaan verotarkastuksissa ja muissa mahdollisissa valvontamenettelyissä, joissa itsekriminointisuojaa koskevat kysymykset aktualisoituvat herkemmin ja joissa on *EIT:n oikeuskäytännössä tarkoitettu konkreettinen syytteen uhka*, on sovellettava vain aineellisia veronkorotuksia. Verotarkastuksia koskevassa asiaryhmässä

<sup>492</sup> *Vuorenpää* 2010, s. 510. Tämäkään ei *Vuorenpään* mukaan poista kaikkia verotarkastukseen liittyviä ongelmia. Ongelmana voidaan pitää sitä, että verotarkastusta voidaan käyttää todisteena myöhemmässä veropetosuuden käynnissä.

<sup>493</sup> *Kuortti* 2017. *Kuortin* mukaan palomuri olisi parempi vaihtoehto sille, että itsekriminointisuojaa laajennetaan koskemaan verotusmenettelyä veronkorotuksen rikosprosessuaalisen luonteen vuoksi.

itsekriminointisuoja otettaisiin huomioon toiminnassa menettelyn alusta alkaen, jolloin esimerkiksi verotarkastuksen alkaessa verotarkastuksen kohdetta informoitaisiin itsekriminointisuojusta. Itsekriminointisuojan vastapainoksi tutkintaa tekeville tahoilla olisi pakkokeinovaltuudet, kuten oikeus kirjanpitoaineiston takavarikointiin. Laapas näkee myös, että Verohallinnon laajemmat pakkokeinovaltuudet ja verovalvontatoimien eriyttäminen vähentäisivät EIS 6 artiklan mukaisesta itsekriminointisuojusta lähtöisin olevaa verotusmenettelyyn kohdistuvaa uudistuspainetta. Verovalvontatoimenpiteiden eriyttäminen koskisi nimenomaisesti niitä tapauksia, joissa on todennäköisintä, että asia siirtyy lopulta esitutkintaan. Tällöin verotarkastus ei välttämättä olisi ainut eriytettyyn ryhmään kuuluva verotustoimenpide. *Itsekriminointisuojan aikaisin alkamisajankohta voitaisiin tällöin sitoa prosessin alkamiseen kyseisessä valvontaryhmässä.* Itsekriminointisuojusta tulisi tällöin säätää VML:ssä.<sup>494</sup>

On myös mahdollista, että mallia otetaan Ruotsin lainsäädännöstä. Ruotsin verotusmenettelylain (skatteförfarandelagen) 44:3:n mukaan, jos asiassa on syytä epäillä, että määrättävä henkilö on syyllistynyt tekoon, joka on rangaistava tai voi johtaa veronkorotukseen, verovelvolliselta ei saa vaatia tietoja uhkasakkoa käyttämällä. Verovelvollisen ei myöskään tarvitse vastata esitettyihin kysymyksiin tai esittää aineistoa, joka saattaisi hänet joko syytteen tai veronkorotuksen määräämisen vaaraan. Sen sijaan veroviranomaisilla on laajat pakkokeinovaltuudet etsiä yrityksen toimitiloista kirjanpitoaineistoa ja ottaa se haltuun.<sup>495</sup> Ruotsissa ei ole ohjeita tai lain määräyksiä siitä, milloin verovelvollista on informoitava itsekriminointisuojusta.<sup>496</sup>

Verohallinto on vuonna 2013 todistelutoimikunnan lausuntoon antamassa vastineessaan pitänyt oikeana näkemystä siitä, ettei oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kuulu todistelu, jota epäillyn asemassa oleva henkilö on pakotettu antamaan muussa viranomaismenettelyssä. Verohallinto katsoi tuolloin, että asian varmistaminen edellyttäisi lainsäädäntötoimia. Ensinnäkin asiasta voitaisiin säätää niin, että muussa viranomaismenettelyssä pakon tai rangaistuksen uhka ei ole sallittua, jolloin myötävaikuttamiseen ei ole velvollisuutta (vaitiolo-oikeus). Verohallinto katsoi myös, että itsekriminointisuoja on mahdollista toteuttaa palomuurin tai hyödyntämiskiellon avulla. Palomuurin käyttöä puoltavana tekijänä huomioitiin, että se mahdollistaisi pakon käyttämisen verotuksen toimittamisessa. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta tehokkaimmiksi nähtiin kuitenkin vaitiolo-oikeus ja palomuuuri. Palomuurin koettiin parempana vaihtoehtona kuin hyödyntämiskielto, koska hyödyntämiskielto saattaa tulla arvioitavaksi

<sup>494</sup> Laapas 2022, s. 303–312.

<sup>495</sup> Ruotsin veroviranomaisten pakkokeino-oikeuksista ks. Laapas 2022, s. 305–308.

<sup>496</sup> Kansainvälisestä säätelystä ks. Kuortti 2017, s. 415–417.

vasta tuomioistuimessa.<sup>497</sup> Yleisesti palomuuria koskevasta ajatuksesta on huomattava, ettei sitä ole tietääkseni testattu EIT:n oikeuskäytännössä, mutta sen on oikeuskirjallisuudessa ja -käytännössä todettu turvaavan itsekriminointisuoja riittävällä tavalla.<sup>498</sup> Edellä mainitusti palomuurin säätäminen verotuksen ja rikosprosessin välille voisi kuitenkin olla onnistunut vaihtoehto. Palomuurilla mahdollistettaisiin yhä varsin laajasti pakon käyttäminen verotusmenettelyssä.

*De lege ferenda* -pohdinnassa lienee aiheellista kysyä, onko oikeuskäytännön perusteella painavia perusteita sille, että verotuksen sisäinen itsekriminointisuoja aiheuttaisi lainsäädännön muutostarpeen? En ainakaan ole vakuuttunut siitä, että oikea ratkaisu olisi ainakaan veronkorotuksen poistaminen. Sille ei yksinkertaisesti näytä olevan oikeuskäytännöstä johtuvaa pakottavaa perustetta. En myöskään yhdy Kuortin näkemukseen siitä, etteikö veronkorotuksella olisi ennaltaehkäisevää vaikutusta. Veronkorotus on tehokas sekä mahdollisesti ainut keino turvata oikeanlaatuinen verotus. Myöskään veronkorotuksen vähäisellä fiskaalisella vaikutuksella ei voida perustella sen poistamista, koska kyseessä on sanktionormi. Pikemmin vähäiset fiskaaliset vaikutukset osoittavat veronkorotusnormiston toimivuutta ennaltaehkäisevänä normina. Yleisesti Jussila-poikkeuksen luoma epävarmuus EIS 6 artiklan täysimääräisestä soveltamisesta veronkorotusasioihin ei tue tarvetta olennaisille lainsäädäntömuutoksille. Myös kansallisella tasolla on muistettava suhteellinen harkinta, jota koskeva EIT:n käytäntö Jussila-poikkeuksen muodossa on yhä muotoutumassa. Riittävää lienee se, että veronkorotuksen ongelmallisuuteen kiinnitetään huomiota verotarkastusmenettelyssä, jossa verovelvollisella on tosiasiallisesti konkreettinen syytteen uhka.

---

<sup>497</sup> OMML 30/2013, s. 200.

<sup>498</sup> Marttila 2011, s. 562, Tapanila 2019, s. 56 ja Laapas 2022, s. 184–185. Ks. kuitenkin ratkaisun KKO 2014:82 kohta 36, jossa todetaan, että palomuurisäännökset sekä niitä täydentävät säännökset ja käytännöt muodostavat riittävän tehokkaan takeen.